



الموضوع

أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية
دراسة حالة: مديرية الضرائب لولاية بسكرة و مكتبي
خبيرين قضائيين

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

أ / جوامع اسماعين

إعداد الطالبة:

سليم نور الهدى

...../Master -GE/GO-AUDIT/2016	:
.....	

الموسم الجامعي: 2015-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى من قال الله فيهما وبالوالدين إحساناً "

إلى ينبوع العطاء الذي لا ينتهي إلى القلب الذي يخفق بالمحبة وينبض بالعنان الذي
نمر كل حياتي إلى التي احترقت كالشمعة لكي تضيء لي طريق الحياة التي كلما مدحتما
لا ولم ولن أوفى لها ما تستحق

' أمي الغالي '

إلى من نرس فيا بذرة العمل ورغبة الجهد وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة إلى
من علمني أن الحياة صبر وعطاء، إلى من انتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة تخوض غمار
الحياة، مثلي الأعلى قرة عيني

' أبي الغالي '

حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أختايا الغاليتين على قلبي نادية وإيمان

إلى أخي العزيز فاروق جعله الله سنداً لي

إلى ابتسامة اليوم وأمل الغد أخي شمس الدير "

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى صديقاتي : سميرة، خديجة، سارة، ليلي، عفاف، ريمة، إيمان، وفاء، خولة

إلى كل الأصدقاء الذين لن أنساهم ما حبيبت

إلى منابع العلم التي نهلت منها طوال مشواربي الدراسي أساتذتي من الطور الابتدائي

إلى الجامعي

إلى من جمعني بهم الأيا .

إلى زملائي دفع 016! فخص محاسبي الذين وافقوني في مسيرة الدراسة - بجامعة

بسك -

ولكل من هم في ذاكرتي وليسوا في مذكرتي

نور الهدى سليم

شكر - تقدير

الحمد لله وحده وأحمده واستعينه على ما رزقني به من نعمة، ووفقتني لإنجاز هذا البحث والصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً .
أنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى مؤطري الأستاذ الدكتور اسماعيل جوام " على توجيهاته ونصائحه العلمية القيمة التي أفادتني كثيراً، وحرصه الدائم على إتمام هذا البحث بكل تفان وإخلاص، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته .

كما أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ : سهام كردودي ، نبيل قطاف ، عامر الحارث " لدعمهم ومساعدتهم المتواصلة لي لإتمام هذا العمل فجزاهم الله عنى كل خير .
كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الخبيرين القضائيين الأستاذ قطاس لخص ، والأستاذ معلى محمد " على تقديم المعلومات الخاصة بالجانب التطبيقي كذلك كل أعوان إدارة الضرائب لولاية بسكر - خاصة الأستاذة ميموني فضيل " على كل التسهيلات المقدمة لي .

وأتوجه بعميق الشكر إلى كل من أسهم برأيه وساعدني من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة لإخراج هذا البحث العلمي إلى حيز الوجود من أساتذة وزملاء .

وإلى كل هؤلاء أسمى عبارات التقدير والاحترام .

والله ولي التوفيق

فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	فهرس الموضوعات
	قائمة الجداول والأشكال
	قائمة الملاحق
ط	مقدمة
49 2	الفصل الأول : الخبرة القضائية المحاسبية
3	تمهيد
4	المبحث الأول : ماهية الخبرة القضائية
4	المطلب الأول : مفهوم الخبرة القضائية
7	المطلب الثاني : أنواع الخبرة القضائية
10	المطلب الثالث : خصائص الخبرة القضائية
12	المطلب الرابع : تمييز الخبرة القضائية عن غيرها من أدلة الإثبات المشابهة لها
14	المبحث الثاني : الخبير القضائي
14	المطلب الأول : تعريف الخبير القضائي
16	المطلب الثاني : التزامات وحقوق الخبراء
21	المطلب الثالث : شروط التسجيل بقائمة الخبراء وأسباب الشطب منها
25	المطلب الرابع : محتوى الخبرة (التقرير)
28	المبحث الثالث : الخبرة القضائية المحاسبية
29	المطلب الأول : مفهوم الخبرة القضائية المحاسبية
32	المطلب الثاني : أهداف الخبرة القضائية المحاسبية (المحاسبة القضائي)
33	المطلب الثالث : مجالات تطبيق الخبرة القضائية المحاسبية

فهرس الموضوعات

36	المطلب الرابع : أنواع الخبرة القضائية المحاسبية
40	المبحث الرابع : الخبير القضائي المحاسبي
40	المطلب الأول : شروط الالتحاق بمهمة الخبير المحاسب القضائي
42	المطلب الثاني : مسؤوليات الخبير المحاسب القضائي
43	المطلب الثالث : موانع وحالات التنافي بالنسبة للخبير القضائي المحاسب
46	المطلب الرابع : مراحل إنجاز خبرة قضائية محاسبية
50	خلاصة الفصل
75-51	الفصل الثاني : الإطار العام للمنازعات الجبائية
52	تمهيد
53	المبحث الأول : ماهية المنازعات الجبائية
53	المطلب الأول : مفهوم المنازعات الجبائية
54	المطلب الثاني : أسباب المنازعات الجبائية
57	المطلب الثالث : منازعات الوعاء الضريبي
60	المطلب الرابع : منازعات التحصيل الضريبي
63	المبحث الثاني : المنازعات الجبائية أمام القضاء
63	المطلب الأول : الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية
65	المطلب الثاني : الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية
66	المطلب الثالث : آجال الدعوى الضريبية
67	المطلب الرابع : الإثبات في الدعوى الضريبية
68	المبحث الثالث : المنازعة الجبائية أمام لجان الطعن
69	المطلب الأول : خطوات الطعن المتبعة من طرف المكلف بالضريبة
70	المطلب الثاني : طرق الطعن الممنوحة قانونا
72	المطلب الثالث : كيفية ضمان الحقوق على مستوى لجان الطعن
72	المبحث الرابع : إجراءات الخبير أمام المنازعات الجبائية

فهرس الموضوعات

73	المطلب الأول : استلام مهمة الخبرة
73	المطلب الثاني : تنفيذ مهمة الخبرة
73	المطلب الثالث : إعداد التقرير وإيداعه لدى مكتب الضبط
74	المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للمنازعات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة
76	خلاصة الفصل
104-77	الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية
78	تمهيد
79	المبحث الأول : الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة
79	المطلب الأول : منهجية الدراسة
79	المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
83	المطلب الثالث : عرض وتحليل الحالات التطبيقية
92	المبحث الثاني : التعريف بمكتب الخبير المحاسب القضائي
93	المطلب الأول : لمحة عن مكتب الخبير المحاسب القضائي
94	المطلب الثاني : عرض وتحليل الحالات التطبيقية
97	المبحث الثالث : التعريف بمكتب الخبير المحاسب القضائي
97	المطلب الأول : لمحة عن مكتب الخبير المحاسب القضائي
98	المطلب الثاني : عرض وتحليل الحالات التطبيقية
104	خلاصة الفصل
ط	الخاتمة
109-106	قائمة المراجع
	ملخص الدراسة

قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	أهم الفروقات بين أنواع الخبرة القضائية	(١)
31	الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية	(٢)

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
83	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة	(١) I
84	الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب منازعة في الوعاء الضريبي	(٢) I
88	الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب منازعة في التحصيل الضريبي	(٣) I
91	موافقة إدارة الضرائب بالمتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة	(٤) I

قائمة الملحق

اسم الملحق	الرقم
المرسوم التنفيذي المؤرخ في 11 فيفري 2009	(-)
شكوى من طرف إدارة الضرائب منازعة الوعاء الضريبي	(١)
شكوى من طرف إدارة الضرائب منازعة التحصيل الضريبي	(٢)
موافقة إدارة الضرائب بالمتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة	(٣)
تقرير الخبرة القضائية المحاسبية	(٤)

مقدمة

إن اتساع النطاق التجاري وتغير المعاملات بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، سواء التابعين للقطاع العام أو القطاع الخاص يؤدي إلى ظهور عدة اختلافات ونزاعات، لا تجد حلها إلا أمام الجهات القضائية للنظر فيها وتسوية النزاع بين الأطراف المتنازعة، فعندما تصادف القاضي أثناء فصله في الدعوى مسائل ذات طبيعة فنية أو علمية خارجة عن مجال اختصاصه كالحاسبة وغيرها من المجالات، ولعدم اكتسابه المعرفة الكافية حول هته المواضيع .

منح المشرع الجزائري للقاضي الاستعانة بأهل الخبرة في ما يعرض عليه من مسائل ليسترشد برأيهم في فهم تلك القضايا، واتخاذ القرار المناسب والأدق المبني على أسس علمية سليمة إذ نجد الحاسبة من أهم وأبرز المواضيع التي تعالجها الخبرة القضائية، والخبرة وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق فلها قواعدها وفناتها وخصوصياتها التي لا بد من تعلمها و الإهتمام بها، وأولى اهتماما بالغاً لهذه الاستشارة الفنية وحفظ أتعاب وحقوق القائمين بها إلا أن هذا الإهتمام يبقى ضعيفاً مقارنة بما وصلت إليه الدول الغربية، ويسعى جاهداً لإعطاء الوجه الأمثل نظراً للدور الذي تلعبه الخبرة القضائية الحاسبية خاصة وأنها صورة واضحة على مقدار التطور العلمي، وهته الأخيرة تقوم على مهارات وفنيات تساعد في التحقيق، على الخبير القضائي المحاسب المكلف بالخبرة أن يكون ملماً بكل العمليات والمسائل التي تتعلق بالتدقيق المحاسبي وكل ما له صلة بالجانب المحاسبي، بالإضافة إلى الجانب القانوني .

نظراً لتشابك الأنشطة المولدة للدخول والأرباح التي تفرض عليها الضريبة، أصبح كل من التشريع الجبائي والإدارة الجبائية يتسمان بالتعقيد الأمر، الذي قد يؤدي إلى بعض التقصير عند التطبيق والتعامل مع مختلف المكلفين والذين تبقى نظرتهم العدائية تجاه الضريبة قائماً طالما أنها تفرض وتحصل جبراً على أموالهم، وبناء على هذا فإن المكلف يحاول جاهداً إخفاء الوضعية المالية الحقيقية أو يحاول تجاهل دفع التزاماته الضريبية للخزينة العمومية، وفي هذه الحالة تضطر الإدارة الجبائية إلى إتباع الأسلوب الجبري في التحصيل الضريبي وذلك من خلال آليات وإجراءات معينة يكفلها القانون الضريبي، في إطار أداء الإدارة الضريبية لهذه المهام قد تثار نزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حول مقدار الوعاء، أو طرق وآليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة وعلى هذا يلجأ المكلف إلى محاصمة الإدارة الضريبية .

يكمن دور الخبير القضائي المحاسبي في الكشف عن الحقائق وحفظ حقوق الأطراف المتخاصمة، والوصول إلى فض النزاع على أسس علمية دقيقة لذلك يتم اللجوء إلى الخبرة القضائية المحاسبية باعتبارها وسيلة هامة للنظر في المنازعات الجبائية، والمنازعة كلمة ذات معنيين أحدهما مستعمل في الاختلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية فيما يتعلق بفرض الضريبة أو تحصيلها، والآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحمل بالمكلف مثل هلاك أمواله، وبالتالي فإن المنازعات الجبائية تكون كلما تبين للمكلف عدم صحة أو شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات



المتبعة في تحصيلها، التي تسمح بتسديد ما عليه من التزامات اتجاه الخزينة العمومية، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي خولها القانون للمكلف بالضريبة للفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة، لهذا تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة لمنح الحماية القضائية في الدعوى الضريبية لأي من الطرفين عند الاعتداء على حق .

إشكالية البحث

نظرا للأهمية المتزايدة للخبرة القضائية المحاسبية هذا لا يعني تقليص دور القاضي وجعله ثانوياً بل يجب أن يبقى هو المشرف على عمل الخبير، وهو صاحب الكلمة الأخيرة في حل النزاع عن طريق الموازنة بين الحقيقة التي يثيرها الأطراف، والحقيقة التقنية التي يتوصل إليها الخبير ليتسنى له تكوين الحقيقة القضائية . فالخبير القضائي المحاسبي يجب أن يبقى دوره هو حفظ حقوق الأطراف المتنازعة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية عند رفع الدعوى الضريبية، ومن هنا يتم صياغة إشكالية الموضوع على النحو التالي :

ما هو أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية؟

للتطرق لجوانب هذا الموضوع ارتأينا تجزئة إشكالية البحث للتساؤلات الفرعية التالية :

- ما هي إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية أمام المنازعات الجبائية؟
- هل اللجوء للخبرة القضائية المحاسبية يضمن حقوق المكلف باعتبارها فعالة لحسم النزاع الجبائي؟
- هل يعتبر رأي الخبير القضائي المحاسب قرار نهائي يعتمد عليه القاضي لفض النزاع الضريبي؟

الفرضيات

للإجابة على إشكالية البحث سنحاول صياغة الفرضيات على النحو التالي :

- هناك تأثير للخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية .
- يعتبر اللجوء للجهات القضائية لفض النزاع الجبائي هو الحل الأدق والأنسب لضمان حقوق الأطراف المتخاصمة .
- يساعد الخبير القضائي المحاسب القضاء في فض المنازعات الجبائية بين الأطراف المتنازعة .

منهجية البحث

لقد اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع الأسلوب الوصفي وذلك من خلال توضيح طبيعة الخبرة القضائية المحاسبية وخصائصها، تحليل مختلف النصوص القانونية والقرارات القضائية المطبقة عند الفصل في المنازعات الضريبية، وكذا مختلف الإجراءات المتبعة لتسوية النزاع الجبائي وذلك بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الإدارية وكذلك قانون الإجراءات

الجبائية الذي يعد الإطار الأساسي المنظم لإجراءات المنازعات الضريبية، وكذا استخدام الأسلوب التحليلي لدراسة الحالات التطبيقية التي تم إنجازها في مديرية الضرائب لولاية بسكرة، وكذا مكثي الخبيرين المحاسبين القضائيين

أهمية الموضوع

تكمن أهمية البحث في بعض النقاط التي نذكر منها على سبيل المثال :

- طرح كم هائل من المسائل ذات الصلة على الجهات القضائية وبالتالي تزداد الحاجة للجوء إلى أهل الخبرة في مجال التدقيق المحاسبي والمحاسب .
- مساهمة الخبرة القضائية المحاسبية بشكل كبير في وضع أساسيات الأحكام وبالتالي ضمان حقوق الأطراف المتنازع .
- الإشارة إلى مهنة الخبير القضائي المحاسب باعتبارها مهمة وتكمن أهميتها في الدعم العلمي والفني للقضاء خاصة في المسائل المحاسبية .

أهداف الموضوع

تتجلى أهداف هذا الموضوع في بعض النقاط نذكر منها ما يلي :

- التعريف بمهمة الخبير القضائي المحاسب لكونها لا تلقى اهتماما كبيرا رغم طابعها الحساس في جميع القضايا خاصة التجارية منه .
- تشخيص ظاهرة المنازعات الجبائية .
- تجسيد المساواة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة .
- توضيح أهمية وأثر فاعلية إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية للمنازعات الضريبية والتي هي من فاعلية النظام الجبائي ككل .

أسباب اختيار الموضوع

- حداثة الموضوع الذي يتناوله البحث .
- النقص الكبير في المادة العلمية وعدم توفر دراسات سابقة بشكل فعلي في هذا السياق .
- محاولة فهم وتوضيح مدى تأثير الخبرة القضائية المحاسبية على قرارات المحكمة فيما يخص حقوق المكلفين بالضريبة التي تكون الإدارة الجبائية طرفا في النزاع المطروحة .

حدود الدراسة

- الحدود المكانية : تم اختيار مديرية الضرائب لولاية بسكرة، ومكتبي الخبيرين القضائيين كإطار عملي للدراسة التطبيقية .
- الحدود الزمنية : تم تطبيق الدراسة العلمية للبحث خلال سنة 2015، كذلك مديرية الضرائب لولاية بسكرة بداية شهر أفريل وبمكتب الخبير المحاسب القضائي ' معلى مَحْمُود ' ، ومكتب الخبير المحاسب القضائي قطاس لخض " إلى غاية نصف الثاني من شهر ماي 2016 .

صعوبات البحث

- عند قيامنا بالبحث في هذا الموضوع، صادفتنا عدة صعوبات نذكر منها على سبيل المثال :
- اختصاص الخبرة القضائية المحاسبية عموما اختصاص قانوني ما يجد المحاسبين صعوبة في إدراك جميع الزوايا .
 - النقص الكبير في المراجع التي تتناول موضوع الخبرة القضائية المحاسبية، على مستوى كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير .
 - وجدنا صعوبة في دراسة الحالات التطبيقية، كون الخبرة القضائية المحاسبية لها جانب قانوني أكثر، بالإضافة لالتزام الخبراء المحاسبين القضائيين بالسريّة المهنيّة .

خطة الموضوع

- تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية ولاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول مقدمة وتليهم خاتمة .
- تناول الفصل الأول " الخبرة القضائية المحاسبية " من خلال عرض للخبرة القضائية عموماً، ثم التطرق إلى الخبرة القضائية المحاسبية بشكل خاص، وصولاً إلى الخبير المحاسب القضائي وأخيراً مراحل إنجاز الخبرة المحاسبية .
- أما الفصل الثاني فتناولنا " الإطار العام للمنازعات الجبائية " من خلال التطرق إلى مفاهيم حول المنازعات الجبائية مروراً بأسبابها وأخيراً إجراءات الخبير المحاسب القضائي في المنازعات الجبائية .
- وأخيراً شمل الفصل التطبيقي : " دراسة تطبيقية " للإجابة على التساؤلات المطروحة في هذا البحث، وذلك بعرض وتحليل الحالات التطبيقية المتحصل عليها من خلال التربص الذي قمنا به في مديرية الضرائب لولاية بسكرة بالإضافة إلى مكتبي الخبيرين القضائيين .

و في الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث، مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث .

الدراسات السابقة

لم يتم العثور على دراسات سابقة فيما يخص هذا البحث بقدر كافٍ .

(. عبد الستار الكبيسي، مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين في المحاك ، مجلة عالم المحاسبة، جمعية المحاسبين القانونية القطرية، المركز الفني، دار الشرق، العدد ٢ ، جواد 2011 .

تناول الأستاذ الدكتور، عبد الستار الكبيسي موضوع الخبرة القضائية المحاسبية تحت عنوان المحاسبة القضائية

محاسبة المهمات الصعبة، حيث تطرق في دراسته إلى جانب مهم من جوانب الخبرة القضائية وهو ما يسمى بمراجعة الاحتيال، ثم قدم الأستاذ عدة تعريف لمفهوم الخبرة القضائية المحاسبية كما أشار هذا الأخير إلى نقطة مهمة والتي أوضح فيها الفرق بين الخبرة القضائية المحاسبية والتدقيق المحاسبي عرض من خلاله أوجه الاختلاف الجوهرية، كذلك ذكر أهمية الخبرة القضائية المحاسبية على الصعيد القومي، التطرق إلى المجالات التي تشغلها هته الأخيرة خاتما مقاله بذكره المبررات التي تؤدي إلى زيادة الحاجة إلى الخبرة القضائية المحاسبية، كما عرفها هو بالمحاسبة القضائي .

() بوتغرار عبد الرحيم، خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير قضائي محاسب ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي 2011، 2012 .

قدم الباحث تعريفا لمهمة الخبير القضائي المحاسبي، الضوابط والإجراءات التي تخضع لها هته المهمة ومعرفة خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية، وهي خطوات ثابتة ومحددة يتبعها الخبير القضائي المحاسب لإنجاز مهامه، كما ذكر أن للخبرة القضائية المحاسبية عدة أنواع منها ما يتعلق بالجانب المدني والتجاري، ركز الباحث في الدراسة التطبيقية على عدة خبرات محاسبية قام بها خبير محاسب قضائي في مسائل تجارية ومدنية، وتم استخلاص ثلاث مراحل تعتبر أساسية أولها استلام المهمة وثانيها تنفيذ المهمة الموكلة إليه، وأخيرا تقرير الخبرة الذي يوضح فيه الخبير رأيه حول المسألة التي كلف بإنجازه .

() تخونبي أمال، دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من الغش الضريبي مذكرة ماستر في العلوم المالية

والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي 2012، 2013 .

قامت الباحثة بتقديم عرض للخبرة القضائية عموما ثم تعرضت للتعريف بمهمة الخبرة القضائية المحاسبية ثم تطرقت إلى الخبير المحاسب القضائي ومراحل إنجاز الخبرة المحاسبية، بعدها تعرضت الباحثة إلى مفاهيم حول الغش



مقدمة

الضريبي وأسبابه، وركزت في الجانب التطبيقي على دراسة الحالات التي تم فيها الغش الضريبي، ثم إجراء الخبرة المحاسبية على هته الحالات وتم استخلاص أنه بعد القيام بالخبرة المحاسبية القضائية لا يوجد غش ضريبي على الحالات المدروسة ليقى دور الخبرة القضائية المحاسبية هو حفظ حقوق الأطراف المتخاصمة وحماية أموال الخزينة العمومي .

أما في دراستنا هذه قمنا بدراسة أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية تطرقنا أولا للتعريف بالخبرة القضائية عموما والخبرة القضائية المحاسبية خصوصا ثم أهدافها ومميزاتها، بعدها التعريف بالمنازعات الجبائية أسبابها أنواعها ثم إجراءات الخبير المحاسب على المنازعات الجبائية عند تكليفه بإنجاز مهمة الخبرة، وركزنا في الجانب التطبيقي على دراسة الحالة لأشكال الشكوى المتعلقة بالنزاع في الوعاء أو في التحصيل الضريبي ثم عرض وتحليل تقارير الخبرة المتحصل عليها من طرف الخبيرين القضائيين حيث تم استخلاص بأن الخبرة القضائية المحاسبية استشارة فنية تعتمد على مهارات تقنية يقوم بها الخبير المحاسب في المجال التدقيق والمحاسبة لاكتشاف الأخطاء المحاسبية والحد من استعمال أساليب التحايل للتهرب من دفع المستحقات الضريبية وأخيرا الخروج برأي فني محايد يستند عليه القاضي في فض النزاع الجبائي بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة .

الفصل الأول

الخبرة القضائية المحاسبية

تمهيد

تعتبر مجالات الخبرة واسعة ومتعددة لتعدد العلوم والفنون ويعنينا منها ما كان متعلقا بمحل النزاع وادعاء كل طرف أن الحق له دون صاحبه، والخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق للفصل في مسألة ذات طابع فني خاص، مما يدفع بالقاضي للاستعانة بالخبراء وذوي الكفاءات والتقنيات العالية وكل من له دراية ومعرفة في علم من العلوم المختلفة، وهذا لتبيان وإيضاح اللبس وتقديم المعلومات الضرورية الخاصة، ليبيدي رأيه فيه بتجرد وحياد، فيتشكل بذلك تصور حقيقي وقناعة واضحة لإيجاد الحل الأنسب والأدق المبني على أسس علمية سليمة وخبرة القضائية عدة فروع وأشكال متعددة منها الخبرة القضائية المحاسبية وهي لب موضوع بحثنا .

المبحث الأول : ماهية الخبرة القضائية

تعد الخبرة القضائية من طرق الإثبات وذلك نظرا لاتصالها بالواقعة المراد إثباتها فأصبحت أكثر من ذي قبل تفرض نفسها بكل قوة، حيث يحتاجها العمل القضائي كلما صادف في النزاع المطروح مسألة يتطلب حلها معلومات فنية خاصة، بعيدة عن نطاق القاضي الذي يملك القدرة القانونية وليست التقني . و للإحاطة بمفهوم الخبرة والتعرف على كل ما يتعلق بمهته الأخيرة، سنتطرق للخبرة في هذا المبحث بنوع من التفصيل .

المطلب الأول : مفهوم الخبرة القضائية

أجاز المشرع للقاضي الاستعانة بأناس ذوي الخبرة في المسائل التي يجد فيها غموضا، لتسوية النزاع بالوقوف على بعض النواحي الفنية والتقنية، التي لا يمكن للقاضي الوصول إليها بمفرده لكي يستعين برأيهم في تلك المسائل .
لتعريف الخبرة عموما والخبرة القضائية على الخصوص لابد من التطرق ومعرفة مدلولها اللغوي ثم الاصطلاحي وذلك على النحو التالي :

1_1 | التعريف اللغوي

" الخبرة لغ : من الخبر أي النبأ، والخبر والخبرة بكسرهما) ويضمان العلم بالشيء كالإخبار، والخبر بضم الخاء (هو العلم بالشيء، الخبير هو النبات اللين، والخبير اسم من أسماء الله الحسنى الواحد والثلاثون) ورد في القرآن الكريم (مرات، في الأنعام مرتين، وفي سبأ مرة، وفي التحريم مرة، وفي الملك مرة مقترنا باسمه الحكيم مرتين وباسمه اللطيف مرتين وباسمه العليم مرة ومعنى الخبير أنه لا تعزب عنه الأخبار ظاهرها وباطنها لا في السموات ولا في الأرض، العالم بكل شي .¹

تقولا : خبرت بالأمر، أي علمته، وخبرت الأم : عرفته على حقيقته

وعلى هذا فالخبرة يمكن القول بأن الخبر : " هي إخبار خبير عن حقيقة الشيء المتنازع فيه بطلب من القاضي .²

| التعريف الاصطلاحي

تعرف الخبرة القضائية علمي " أنها تجربة وعملية البحث والتحري التي تأمر بها طلب الطرفين أو تلقائيا كلما رأى القضاة أنهم بحاجة إلى مشاركة المتخصصين لمراقبة أمور أو تقدير واقعة غير واضحة أو مبررات أو أسباب .³

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي: الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية. الجزائر، دار هومة : 2009 ص 24 25 .

- جمال الكيلاني، الإثبات بالمعينة والخبرة في الفقه و القانون: مجلة جامعة النجاح للأبحاث. نابلس فلسطين، المجلد 16، العدد 1 2002 ص 276 .

³ www.droit-alafda login foruml.com/16/01/2016.11:52

لم يعرف التشريع الجزائري الخبرة، فحسب تعريفها في الفهرس التطبيقي دالو (Répertoire pratique) هي العملية المسندة من طرف القاضي، إما تلقائيا وإما بناء على اختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم، أو لديهم مفاهيم عن الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه.¹

يعرف البعض الخبرة بأنه: عملية يكلف القاضي أشخاصا لهم خبرة في ميدان ما، أو علم ما، ولهم معارف ومفاهيم مكتسبة حول بعض الوقائع والمسائل، والغاية من ذلك هو تقديم المعلومات للقاضي التي يرى أنها ضرورية من أجل اتخاذ القرار لحل النزاع حيث يتعذر عليه الحصول عليها بمفرد.²

وحسب الأستاذان ماينول وفيدال فإن الخبر: تتمثل في مجموعة آراء ومعاينات موجهة لتنوير العدالة، وصادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معارف تقنية، وأضاف الأستاذان بأن الخبراء يبدون رأيا شخصيا غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوما في تكوين اقتناعهم.³

ويمكن القول بأن الخبرة هي " استيضاح رأي أهل الخبرة في شأن استظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفس من مجرد مطالعة الأوراق، والتي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها استنادا لمعلوماته الشخصية وليس في أوراق الدعوى وأدلتها ما يعني القاضي على فهمها، والتي يكون استيضاحها جوهريا في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع".⁴

و عرفت أيضا بأنه: عبارة عن استشارة فنية يستعين بها قاضي التحقيق في التحقيق لتقديم المسائل الفنية التي يحتاج تفديرها إلى معرفة فنية أو دراية علمية لا تتوفر لدى قاضي التحقيق بحكم تكوينه.⁵

و تعرف أيضا: إجراء يقصد به الحصول على المعلومات الفنية في المسائل التي تصادف القاضي ولا يستطيع الإمام بما بل يجب الرجوع فيها إلى أهل الخبر.⁶

كما تعد الخبر: " وسيلة من وسائل التحري".⁷

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، نفس المرجع ص 25 و 26.

- أمين بوئينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية: ماستر، تخصص قانون إداري، كلية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013، ص 4، 5.

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، نفس المرجع ص 26.

- أمين بوئينة، مرجع سابق ص 7.

- عبد الرحيم بوتغرار: خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير قضائي محاسبي: ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2012، ص 3.

- همام محمد محمود زهراء، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، الإسكندرية، مصر، دار الجامعية للنشر، 2008، ص 357.

- محمد توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع 2007، ص 7.

يعرف فقهاء القانون الخبرة القضائية بعدة تعاريف متقاربة ومتشابهة من حيث المدلول ومن أهم هته التعريفات ما

يلج¹.

أولاً: الخبرة القضائية هي مهمة تسندها المحكمة بحكم إلى أحد الخبراء المسجلين في الجدول عندما تعرض عليها قضية للفصل فيها تحتاج إلى رجل فن لتوضيح بعض الأسئلة أو النقاط الفنية البحتة والتي تحتاج إلى معارف خاصة لتنويرها فيها، كي يستطيع الحكم فيها بارتياح.

ثاناً: "الخبرة القضائية الإثبات يتم اللجوء إليها إذا اقتضى الأمر لكشف دليل أو تعزيز أدلة قائمة"

ثالثاً: "هي عبارة عن استشارة فنية يستعين بها القاضي في التحقيق لتقديم المسائل الفنية التي يحتاج تقديرها إلى معرفة فنية أو دراية علمية لا تتوافر لدى قاضي التحقيق بحكم تكوينه"

رابعاً: "الخبرة عمل يعهد أنجازه بغرض حسم نزاع ما إلى أشخاص مؤهلين يطلق عليهم تسمية الخبراء يتولون توصيل معلومات ذات الطابع الفني، ليس بوسع القاضي الحصول عليها بنفسه" ومن خلال التعريفات السابقة فان التعريف الذي يمكن تحليله هو التالي:

"الخبرة هي إجراء يعهد به القاضي إلى شخص معين مختص يسمى الخبير بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها أو على العموم إبداء الرأي فيها علماً وفناً لا يتوافر في الشخص العادي ليقدم له بياناً أو رأياً فنياً لا يستطيع القاضي الوصول إليه².

وذلك لعدة أسباب نذكر كالتالي:

— أنه جاء عاماً ومجرداً بحيث يأمر بهي القاضي سواء كان قاضي تحقيق أو قاضي حكم في المسائل التجارية أو

المالية أو العقارية أو غيرها من المجالات التي تستدعي خبرة قضائية.

— أن هذا التعريف جاء بمصطلحات دقيقة وكيفية على أن مهمة الخبير هي مهمة محددة وليست مطلقة وتتعلق

بواقعة مادية تستلزم استشارته أو اخذ رأيه لتنوير الجهة التي كلفته بتلك المهمة، ليتدخل حسب اختصاصه المنوط

بهي سواء كان في المحاسبة أو أي مجال من مجالات الخبر.

و قانوناً: الخبر هي المعرفة المتخصصة في أحد العلوم الفنية ووسيلة علمية تقرر المحكمة اللجوء إليها في المسائل التي تحتاج

إلى تفسير علمي لكشف الغموض وإظهار الحقيقة في القضية المتنازع عليه³

¹- عبد الرحيم بوتغرار، نفس المرجع، د 3.

²- <http://forum.stop55.com/290951.html> 16/01/2016 17:41

³- همام محمد محمود زهران، مرجع سابق، د 209.

– عرف المشرع الجزائري الخبرة انطلاقاً من الهدف أو الغاية منها، وذلك من خلال نص المادة 25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حيث تنص على م: تهدف الخبرة إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي¹.

من خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن الأمر بإجراء الخبرة يعتبر من بين أهم السلطات المخولة للقاضي من أجل الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل الفنية والتقنية والتي لا يمكنه القيام بها بدون مساعدة الخبراء المختصين .

المطلب الثالث: أنواع الخبرة القضائية

هناك عدة أنواع للخبرة القضائية التي تنطوي تحت التصنيف الذي أجازه المشرع الجزائري والذي يكون حسب الترتيب الزمني لإعداد الخبرة لهذا فإن هناك عدة أنواع لهذه الأخيرة التي سيتم ذكرها كالآتي :

الخبرة الأولى

وتكون بصفة مطلقة والتي تأمر بها المحكمة للمرة الأولى في حالة عدم معرفة أو فهم مشاكل فنية، أو تكون في حالة توفرها في إحدى المسائل المطروحة عليها لفض النزاع فيها على أساس ظروف أو شروط معينة، وتساعد لخبير واحد أو مجموعة خبراء وذلك على أساس نوع الخبرة المأمور بها، أو حسب طبيعتها، أو موضوعه². عادة ما تنحصر هذه الخبرة في نقطة فينة واحدة كالحكم بتعيين خبير عقاري، لوضع معالم الحدود بين أملاك متجاورة، فهنا تحتاج المحكمة إلى خبير واحد لمعاينة العقار محل النزاع دون الحاجة لتعيين أكثر من خبير³.

الخبرة الثانية

وهي الخبرة التي تكون في نفس القضية ولكن تتعلق بمسائل ونقاط مختلفة تماماً عن تلك المسائل، والنقاط التي تناولتها الخبرة الأولى وتساعد هي الأخرى إلى خبير واحد أو عدة خبراء، وذلك حسب أهمية وطبيعة موضوع الخبرة عينها مع العلم أنه يمكن أن تسند إلى نفس الخبراء الذين قاموا بأعمال الخبرة الأولى⁴.

الخبرة المضادة (a contre expertise)

تكون في حالة ما تبين للقاضي أن تقارير الخبرة المطروحة أمامه متناقضة أو أنها توصلت إلى تقييمات مختلفة للتعويض، أو رأى أن الحل المقترح في هذه التقارير غير عادل في هذه الحالة باستطاعة القاضي أن يأمر بخبرة مضادة

– الجريدة الرسمية، قانون ر 08 (9 مؤرخ في 25 فيفري 008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، العا 1، الصادر بتاريخ 23 أفريل 008.

²– نصر الدين هنبوي، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 11.

– نزيهة مكازي، الخبرة لقضائية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص قانون خاص: جامعة فرحات عباس سطيف 008، ص 37.

⁴– نصر الدين هنبوي، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 2.

يكون موضوعها مراقبة صحة المعطيات، سلامة وصدق نتائج، خلاصات الخبرة الأولى وذلك بواسطة خبير واحد أو عدة خبراء¹.

أ الخبرة الجديدة (a nouvelle expertise)

وهي الخبرة التي يأمر بها القاضي عندما يرفض الخبرة الأولى من كل جوانبها لأي سبب من الأسباب كالإعلان لعدم احترام إجراءات جوهرية مثلاً².

ب الخبرة التكميلية (l'expertise complémentaire)

هي الخبرة التي يأمر بها القاضي عندما يرى نقصاً في الخبرة المقدمة له أو أن الخبير لم يقيم بمهمته على أحسن وجه لعدم إجابته على جميع الأسئلة والنقاط الفنية المعين من أجلها، أو أنه لم يستوف حقاها من البحث والتحري، فيأمر بها لاستكمال هذا النقص الملحوظ في التقرير³.

و تسند هذه الخبرة إلى الخبير الذي قام بالخبرة الأصلية أو إلى خبير آخر وذلك يرجع إلى السلطة التقديرية للقاضي.

لا شك أن معرفة أنواع الخبرة القضائية والفرق بينهما له أهمية بالغة في ميدان القضاء، وذلك لتفادي وقوع القضاة والمحامين في الخلط بين أنواعها، فيأمرون أو يطلبون أحدها، في حين أنهم كانوا في الواقع يقصدون نوعاً آخر منها. و الخلاصة بعد دراسة أنواع الخبرة أن كل هذه الأنواع تشترك في كونها عبارة عن إجراء موجه لتتوير الشخص المكلف باتخاذ القرار، بالتالي تتدخل الخبرة في صنع ذات القرار.

● تصنيف الخبراء: ينقسم الخبراء وفقاً للجهة التي قامت بتدبيرهم إلى خبراء متدربين وخبراء استثنائيين⁴.

ـ الخبير المتدرب هو ذلك الخبير الذي يختار عادة من جدول الخبراء العاملين لدى المحاكم ويعين من طرف القاضي ليقوم بأعمال فنية من أجل الاستعانة بتقاريرهم للوصول إلى الحقيقة، ويختلف الخبراء باختلاف تخصصاتهم فنجد خبراء الطب الشرعي والفنيون وكذا العاملين في الجانب الجنائي وغيرهم من الخبراء.

¹ - Dominique mougenot , (manuel d'expertise judiciaire comptable), (Belgique, place Albert I 9B-1300 limal, 2011), p33.

² - نصر الدين هنونو، نعيمة تراعي مرجع سابق، ص 2.

³ - نفس المرجع، ص 33.

⁴ - المادة 31 قانون الإجراءات المدنية الجزائري

١ - الخبير الاستثنائي وهو شخص متخصص متخصص في مجال من المجالات الفنية غير مسجل في قائمة الخبراء المعتمدين، يتم تعيينه في مسألة معينة فقط وأنه ينتدب لقبوله أن يحلف اليمين القانونية أمام الجهة القضائية التي عينته بأداء المهمة الموكلة له بكل دقة و أمان .

الجدول رقم ١ : أهم الفروقات بين أنواع الخبرة القضائية

الخبرة الفقرة	الخبرة الأولى	الخبرة الثانية	الخبرة المضادة	الخبرة الجديدة	الخبرة التكميلية
القائم بعملية الخبرة	خبير واحد أو مجموعة خبرا .	قد توكل إلى خبير واحد أو مجموعة خبراء سواء كان الخبير أو عدة خبراء من قام بالخبرة الأولى .	ليس الخبير الذي قام بعملية الخبرة الأولى بل تسند لخبير آخر .	لا يكون نفس الخبير الأول في بعض الحالات كما يمكن أن يكون نفس الخبير في حالات أخرى .	الخبير الذي قام بعملية الخبرة الأولى بإمكانه القيام بإنجاز المهمة المسندة إليه لإتمام النقص الحاصل فيه .
دوافع إنجازها	غموض في مسألة من المسائل الفنية أو التقنية التي تعترض القضاة أو الحاجة إلى تفسيرات أكثر خاصة في الجانب الفني للمسألة محل النزاع .	تغطية تلك الجوانب التي لم يتم إجراء عملية الخبرة فيها .	_ التأكد من مدى مطابقة النتائج المحصل عليها مع تقرير الخبرة الأولى . _ اختلاف و تناقض التقارير أمام الجهة القضائية _ عدو اقتناع القاضي بعدالة الحل المقترح في تقرير الخبير .	عندما تكون الخبرة الأولى تفتقر للعناية والمعلومات اللازم .	_ في حالة عدم إجابة الخبير على كل الأسئلة والجوانب الفنية التي تم تعيينه على أساسه . _ إذا كانت الخبرة الأولى يشوبها بعض النقص على مستوى جانب من جوانبه .
الهيئة التي تأمر بإنجاز الخبرة	_ قاضي الحكم _ قاضي التحقيق	_ قاضي الحكم _ قاضي التحقيق	_ قاضي الحكم _ قاضي التحقيق _ الأطراف المتنازع الطرف الذي لم تكن الخبرة الأولى في صالحه)	_ قاضي الحكم _ قاضي التحقيق _ الأطراف المتنازع الطرف الذي لم تكن الخبرة الأولى في صالحه)	_ قاضي الحكم _ قاضي التحقيق

المصدر عبد الرحيم بوتغرار: خطوات إنجاز خبرة محاسبية قضائية: مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 013 ، ص 11 .

المطلب الثالث خصائص الخبرة القضائية

تتميز الخبرة القضائية بعدة خصائص تتمثل في¹.

أ. **الصفة الاختيارية للخبرة القضائية**: تشكل الخبرة إجراء تحقيق في إطار البحث عن الدليل أو عن تكوين اقتناع للقاضي، وتتميز الخبرة القضائية من حيث المبدأ بطابع اختياري، بحيث أنه يمكن للجهة القضائية الأمر تلقائياً بإجرائها بدون أن يطلب الأطراف ذلك، وهذا ما نصت عليه المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية. كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلب منها ذلك، إذن يتمتع القاضي قاضي الموضوع (حسب قانون الإجراءات المدنية بسلطة تقديرية كبيرة في اللجوء إلى الخبرة القضائية، فعندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبيراً أو عدة خبراء ويوضح لهم مهمتهم وكذلك يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه أو بناء على اتفاق الخصوم.

وفيما سبق أن القاضي هو الذي يقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير وهو أيضاً الذي يملك السلطة المطلقة في تعيين الخبير من تلقاء نفسه، أو عدم تعيين الخبير متى رأى دافعا لذلك.

ولا معقب عليه في هذا الصدد فقد رأى القاضي أن النزاع القائم أمامه لا يستدعي تعيين خبير كأن يرى في عناصر هذا النوع والأوراق المقدمة ما يكفي لتكوين قناعته، فيرفض تعيين خبير حتى ولو كان الخصوم أو أحدهم قد طلب لذلك، و بالإضافة إلى تمتع القاضي بهذه السلطة التقديرية الكبيرة بخصوص تعيين الخبراء أو عدم تعيينهم، فإنه يتمتع أيضاً بجرية تحديد نوعية الخبراء.

ب. **سلطة القاضي في تحديد نوعية الخبراء**

تتعدد طوائف الخبراء الذين يحق لهم القيام بأعمال الخبرة أمام القضاء باختلاف تخصصاتهم، فمن الخبراء من هو مسجل في نقابة مهنته حسب تخصصه ومنهم من هو غير مسجل فيها، كذلك هناك خبراء مقيدون في قائمة الخبراء القضائيين والمعتمدين لدى المحاكم والمجالس القضائية حسب تخصص كل واحد منهم وهناك خبراء غير مسجلين ضمن أي تنظيم أو قائمة، فالقاضي يختار خبيراً من بين الخبراء المقيدون في الجدول لكن في حالة الضرورة يجوز له أن يعين خبيراً لا يوجد ضمن الخبراء المقيدون بالجدول.

1 - نبيل داسي، الإثبات عن طريق الخبرة في المسائل المدنية والتجارية: ماستر، تخصص عقود ومسؤولية، كلية الحقوق: جامعة آكلي محمد أولوجا وير، 2014، ص 13، 14.

! سلطة القاضي في تحديد عدد الخبراء

يتمتع القاضي بحرية اختيار خبير أو أكثر من خبير وذلك يرجع إلى طبيعة كل قضية، لم ينص المشرع الجزائري على العدد الأقصى من الخبراء الذين يمكن للقاضي أن يأمر بتعيينهم بل ترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي حسب تشعب وتعدد المسائل الفنية المثارة في كل مسأله¹.

! الصفة التبعية للخبرة القضائية : تعتبر الخبرة القضائية طريقا من طرق الدعوى الفرعية، وجودها يتوقف على وجود

دعوى قضائية أولى مرفوعة فالطلب القائم على أساس تعيين خبير يكون من حيث المبدأ غير مقبول، وحسب الأستاذ مقداد كورغل² " فإن مثل هذا الطلب صار ممكنا في فرنسا، فالخبرة القضائية تفترض نزاعا قائما باعتبارها وسيلة إثبات يلجأ إليها القاضي لكشف دليل أو تعزيز دليل قائم في النزاع المعروض أمامه، لذا لا يجوز أن تكون الخبرة مستقلة بذاتها عن أي نزاع قائم أمام القضاة . فلا يمكن أن تكون محلا لدعوى أصلية قبل أي نزاع كما لا يحق للخصم أن يحرك دعوى أصلية تعيين خبير بل إن ذلك يستلزم وبالضرورة دعوى موضوعية قائمة بالفعل أمام القاضي .

لكن هذا المبدأ يرد عليه استثناء يتمثل في جواز اللجوء إلى الخبرة القضائية بصفة أصلية دون دعوى قائمة

وتتمثل في دعوى إثبات الحالة، وهي من دعاوى الأدلة التي يختص بها القضاء المستعجل .

! الصفة الفنية للخبرة القضائية : تتميز الخبرة القضائية بطابع تقني، ذلك أن الخبير لا يعين إلا لتنوير الجهة القضائية

التي عينته حول نقاط تتعلق بالوقائع وبخصوص نتائج تقنية تتضمنها، ومن ثمة وجب على الجهة القضائية تحديد إطار الخبرة تحديدا جيدا للخبير يستحيل على الخبير الخروج عن هذا الإطار، وعلى هذا لا يجوز للقاضي تعيين خبير لتوضيح مسائل قانونية لأن هذا يعد تنازلا من القاضي عن اختصاصه للخبير وهذا الأخير غير مؤهل للفصل في المسائل القانونية ذلك أن القاضي هو الخبير الأول في مجال القانون .

والجدير بالذكر أن المشرع الجزائري عند تنظيمه للخبرة القضائية في قانون الإجراءات المدنية لم يشر إلى فنية الخبرة

ولكن هذا بديهي فهذه الصفة تتفق وطبيعة الخبر .

! الطابع النسبي للخبرة القضائية : تتميز الخبرة القضائية أيضا بطابع نسبي ويتضح ذلك من خلال جانبين اثنين

هـ².

❖ الجانب الأول : بخصوص الحد من وسائل الخبير الذي يمكنه الاستفادة من تعويض السلطات القضائية فالخبير

مثلا لا يستطيع تلقي الشهادات بالمعنى القانوني للكلمة وإنما يتلقى مجرد معلومات شفوية .

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي: مرجع سابق، ص 10 11 .

- نفس المرجع ص 13 14 .

❖ الجانب الثاني: إذ يتأكد الطابع النسبي للخبرة من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي وحده غير الملزم بتاتا بنتائج الخبر حتى على مستوى التقني المحض وهذا ما نصت عليه المادة 4 من قانون الإجراءات الجوهري.

المطلب الرابع: تمييز الخبرة القضائية عن غيرها من أدلة الإثبات المشابهة لها

للخبرة القضائية ميزات تشبه إلى حد بعيد أدلة الإثبات الأخرى سواء أكان من حيث الإجراءات المتبعة أو من حيث الهدف من إنجازها والمتمثلة أساسا في: ¹

أ. الخبرة القضائية والشهادة

تتميز الخبرة عن الشهادة في أن رأي الخبير يؤسسه على وقائع أو ظروف معينة استنادا إلى مهاراته الفنية أو العلمية، لذا نجد قانون الإجراءات الجزائية لم يبين المقصود بالشهو ولقد نصت المادة 8 من قانون الإجراءات أن المشرع يعرف الشاهد أو الشهو: 'كل شخص يرى قاضي الحكم أو قاضي التحقيق من سماع شهادته التي تتمثل في رواية تلك الوقائع أو الظروف التي أدركها الشاهد بنفسه ولذلك لا يمكن استبدال الشاهد، بل يكفي أن تكون شهادته مفيدة لكشف الحقيقة ولقاضي التحقيق وحده سلطة تقدير كيفية استدعاء الشخص والاستماع إليه.

— هناك وجه الشبه بين الشاهد والخبير حيث أن كل منهما يقرر أمام القاضي الأمور التي شاهدها والأحداث التي لاحظها والنقاط التي تأثر بها، بالإضافة لوجود أوجه اختلاف بينهما في النقاط التالية:

أولا: أن الشاهد يروي ما يعلمه عن أحداث رآها أو سمعها بنفسه، بينما الخبير يبدي رأيه في شكل تقرير فيما يعرض عليه من وقائع وأحداث لم يراها ولا يعرفها شخص.

ثاني: تعتبر الشهادة دليل مباشر، في حين أن الخبرة دليل غير مباشر لأن رأي الخبير مجرد إيضاح أو تقدير لدليل آخر وبالتالي الخبرة أقرب إلى الحكم.

ثالث: الخبراء عددهم غير محدود فالقاضي يتمتع بالسلطة التقديرية الكبيرة في اختيار من يشاء منهم وكذا له حرية استبدال خبير بغيره. أما الشهود محدودون بطبيعة الحال ولا يمكن استبدال أو تغيير الشهود بغيره.

— للتذكير فإنه وكما نظم قانون الإجراءات الجزائية مسألة الخبرة القضائية في المجال الجزائري على مستوى التحقيق فإن قانون الإجراءات الإدارية والمدنية قد اهتم بتنظيم الخبرة القضائية في الأحداث المدنية و الجبائية والتجارية والعقارية

- منى مقلاتي، النظام القانوني لحق الارتفاق في التشريع الجزائري. رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص فرع قانون عقاري، جامعة العقيد الحاي- لخضر باتنة 2008، ص 8.

والإدارية، مع وجود تداخل فيما يخص الطعن الفرعي بالتزوير ومضاهاة الخطوط فالقاضي التجاري يمكن أن يأمر بإجراء خبرة قضائية في النطاق الذي يطرح عليه ويمكن أن يستمع للشهود وقد يأمر بالوساطة القضائية .

! الخبرة القضائية والمعaine

الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات غير المباشر، يقوم بها شخص له إلمام بعلم أو فن لا يعلمه القاضي وبتكليف من هذا الأخير الذي يصدر حكما قبل الفصل في الموضوع ليحدد في منطوقة للخبير بدقة المسائل الفنية الواجب إبداء الرأي فيه .

أما المعaine فتعتبر وسيلة من وسائل الإثبات المباشرة، يقوم فيها القاضي بنفسه باستخلاص الدليل من مشاهدته لغموض الدليل المقدم إليه أو نقصانه، وتكون المعaine بالإطلاع على كل ما يشتمل عليه النزاع، مما يمكن أن تكون معainته مجدية سواء كان منقولاً أو عقاراً، وطبقاً لنص الماذ 9 من قانون الإجراءات المدنية فإنه يجرى محضر بالمعaine موقع عليه من القاضي وكتابه ويكمن الاختلاف بين الخبرة والمعaine، كون أن الأولى تخضع لرقابة القاضي بينما يقوم بها القاضي بنفسه¹.

ا الخبرة القضائية ومضاهاة الخطوط

مضاهاة الخطوط هو ما يجري من تحري الكتابة، إما أن يكون بمقتضى قانون الإجراءات المدنية، ويتولى القيام به القاضي بنفسه أو الإستعانة بأخصائي في الكتابة أو أن يكون محلاً تصبو إليه الخبرة ذاتها أو عملاً من أعمالها، ففي كلتا الحالتين يعتمد على القياس أو المقارنة مع محررات ثابتة المصدر أو على ضوء ما يتم تحريره بعد الإملاء الشفهي أو حتى بناء على ما يبديه الغير من شهادة أو ملاحظات في شأن ذلك .

ا الخبرة القضائية والتحكيم

يعتبر التحكيم وحسب الأستاذ علي عوض حسر طريق استثنائي لفض النزاعات، قوامه الخروج عن طريق التقاضي العادية ولا يتعلق شرط التحكيم بالنظام العام، فلا يجوز للمحكمة أن تقضي بإعماله من تلقاء نفسها وإنما يتعين التمسك به أمامها ويجوز التنازل عنه صراحة أو ضمناً، ويسقط الحق فيه لو أثير متأخراً بعد الكلام في الموضوع، إذ يعتبر السكوت عن إبدائه قبل النظر في الموضوع تنازلاً ضمناً عن التمسك بهي وتعتبر هيئة التحكيم قاضياً خاصاً مختاراً من قبل الأطراف المتحكما .

الاختلافات يتميز التحكيم عن الخبرة كون أن هيئة التحكيم تفصل في النزاع موضوع الاتفاق في المسائل

الواقعية المادية والقانونية معا بينما لا يجوز للخبير التطرق للمسائل القانونية إذ أن مهمته تتمثل في تنوير القاضي حول المسائل التقنية فقط دون المسائل القانونية .

كما أن التحكيم لا يجوز في المسائل الجنائية إلا في جوانبه المالية كالتعويض عن الضرر المترتب عن الجريمة كذلك لا يجوز التحكيم في الإلتزام بالنفقة، ولا حقوق الإرث والحقوق المتعلقة بالمسكن والملبس ولا في المسائل المتعلقة بالنظام العام أو حالة الأشخاص وأهليتهم، بينما الخبرة القضائية تسري على جميع المواد، الإدارية و المدنية والعقارية والتجارية .¹

المبحث الثاني : الخبر القضائي

يقوم بمهمة الخبرة شخص مؤهل يسمى الخبر القضائي ويتم تعيينه بموجب قرار صادر من الجهة القضائية محل النزاع المطروح، انطلاقا من تعريفه حسب المشرع الجزائري، وشروط تسجيله في قائمة الخبراء القضائيين لدى المجلس، مع ذكر المسؤوليات والواجبات التي يؤديها لتنفيذ مهمة الخبرة والخروج بتقرير حول المسألة الموكلة إليه من طرف القاضي .

المطلب الأول : تعريف الخبر القضائي

للخبير القضائي عدة تعريفات وردت في التشريع الجزائري وفقهاء القانون ومن أبرز هذه التعريفات ما يلي :

ـ " الخبر هو كل شخص ذو جدارة في ميدان معين يكلف إما تلقائيا أو باتفاق الأطراف من أجل تنوير المحكمة حول بعض الجوانب الفنية ذات الصلة بالقضية .²

ـ الخبر شخص غير موظف له خبرة فنية في اختصاصات مهنية كالمحاسبة، البناء، الميكانيك و الطبوغرافية، وغير ذلك من الاختصاصات التقنية ويتم تعيينه من طرف القاضي بموجب حكم تمهيدي أو تحضيري بغرض إجراء مهمة فنية لمسألة معروضة على القضاء وتكون موضوع تقرير يودعه الخبر لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المختصة .³

ـ الخبر هو شخص له دراية خاصة بمسألة من المسائل فيلجأ إلى الخبرة كلما قامت في الدعوى مسائل تتطلب حلها معلومات خاصة لا يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية القضائي ."⁴

ـ " الخبر شخص توافرت لديه معرفة علمية وفنية لتخصصه في مادة معينة، تستعين بهي السلطة القضائية لمساعدتها في تقدير المسائل الفنية استكمالا لنقص معلومات القاضي في هذه النواحي لمساعدته له في اكتشاف الحقيقة، وتحقيقا لهذا

ـ نفس المرجع، ص 35 36 .

ـ عبد الرحيم بوتغرار، مرجع سابق، ص 31

ـ يوسف دلاندة، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة للجهات القضائية، الجزائر، دار هومه 2009، ص 76 .

ـ أيمن بوثينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية مرجع سابق، ص 4 .

الغرض لا يكفي المعرفة النظرية بل يجب أن تتوافر له القدرة، على تطبيق تلك القواعد النظرية على الحالات الواقعية ولا يتحقق هذا إلا بالخبرات.¹

و من خلال هذه التعريفات التي تطرقت إليها وحسب ما هو متوفر من معلومات كافية حول الخبير نستخلص التعريف التالي :

الخبير هو ذلك الشخص الذي تحصل على معارف علمية في مجال معين وله خبرة وتجربة يتمتع بها ويتم اللجوء لخدماته لجمع المعلومات وترتيبها، واستخلاص نتيجة تمكن القاضي وتساعدته في الفصل في القضية المعروضة أمامه، لإصدار الحكم الصحيح والمناسب.²

وأجمع الفقهاء على عدة تعاريف للخبير وكلها تشترك في عدة نقاط فمنهم، من عرف الخبير على أنه شخص يتمتع بمعرفة علمية لتخصصه في جانب معين، وتستعين به السلطة القضائية لمساعدتها في تقدير المسائل الفنية لاستكمال النقص الذي يصادف القاضي في هذه الجوانب بمساعدته له في اكتشاف الحقيقة، لهذا الغرض يكفي المعرفة النظرية للخبير، بل يجب أن تتوفر له القدرة على تطبيق تلك القواعد النظرية في الحالات الواقعية ، ولا يتحقق هذا إلا بالخبرات العلمي .

و من هذا فالخبير يتمتع بميزتين أولاً أن مهمته فنية تمكن اللجوء للخبير لتوفير معلومات علمية وفنية، والثانية ذات طابع قضائي باعتباره مساعد للقاضي يقدم له المساعدة في جانب لا اختصاص له في .

المطلب الثالث : إلتزامات وحقوق الخبراء

يؤدي الخبير القضائي عمله التقني بكل حرية، مستعملاً الطريقة العملية التي يراها مناسبة وفعالة في إنهاء النزاع المطروح على القاضي، ومع ذلك فهو ملزم باحترام عدد كبير من مبادئ الإجراءات .

- نفس المرجع السابق، ص 13 .

- مولاي ملياني بغدادى، الخبرة القضائية في المواد المدنية الجزائرية، مطبعة حلب ، شارع طرابلس 1992 ، ص 21 .

بالنظر لما لمهمة هؤلاء الفنيين من أهمية كبرى في فض المنازعات والدعاوى الناظر فيها القضاء وكذا لحسن سير العدالة وفائدة الأطراف فقد فرض المشرع الجزائري عليهم عدة التزامات أو ، وبالمقابل ومن أجل تحفيزهم للتكفل بالمهمة المسندة إليهم منح لهم عدة حقوق ثاب .

أ | إلتزامات الخبراء

لم يرد في تنظيم مهنة الخبير المنبثق عن القرار الوزاري المؤرخ في 3 جواد 966. المتضمن شروط تسجيل الخبراء أي ذكر لالتزامات الخبراء، وقد ساد هذا القصور إلى أن صدر المرسوم التنفيذي رقم 0 - 10 المؤرخ في 10 أكتوبر 995. وحدد هذه الإلتزامات والتي يمكن تقسيمها إلى :

إلتزامات ذات الصلة بالمجال التأديبي، إلتزامات ذات الصلة بالمجال الجزائي وفي كلتا الصورتين قد ينجر عند الإخلال بهذه التزامات - إضافة إلى المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجزائية - المسؤولية المدنية للخبير.¹

أ | الإلتزامات ذات الصلة بالمجال التأديبي

نصت المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 0 - 10 المؤرخ في أكتوبر 955. على الأخطاء المهنية للخبير وذلك فيما يلي :

- تعتبر أخطاء مهنية على الخصوص ما يأتي².
- عدم الانحياز إلى أحد الأطراف أو الظهور بمظهر من مظاهره؛
- المزايدات المعنوية أو المادية قصد تغير نتائج الخبرة الموضوعية؛
- استعمال صفة الخبير القضائي في غرض إشهار تجاري تعسفي؛
- عدم إخطار الجهة القضائية المختصة بانقضاء الأجل المحدد في الحكم قبل إنجاز الخبرة وإعداد التقرير؛
- رفض الخبير القضائي القيام بمهمته أو تنفيذها في الآجال المحددة بعد إعداره، دون سبب شرعي؛
- عدم حضور الخبير أمام الجهات القضائية بشأن التقرير الذي أعده إذا طلب منه ذلك ."

المادة 1. من نفس المرسوم فتتص بأن :

يتعين على الخبير القضائي أن يقدم طلبا مسببا للطعن في الحالتين الآتيتين مع مراعاة الحالات الأخرى المنصوص عليه :

- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزائر، دار هومه 2006، ص 2.

- عبد الرحيم بوتغران، خطوات إنجاز الخبرة القضائية المحاسبية، مرجع سابق، ص 6.

- حيث لا يستطيع أداء مهمته في ظروف تقييد حرية عمله أو من شأنها أن تضر بصفته خبيراً قضائياً .
- إذا سبق له أن اطلع على القضية في نطاق آخ ."

أما بالنسبة للماد 2. فإنها تقضي بما يلي : الخبير القضائي هو المسؤول الوحيد عن الدراسات والأعمال التي ينجزها، ويمنع على الخبير القضائي أن يكلف غيره بمهمة أسندت إليه ويتعين عليه في جميع الحالات، أن يحفظ سر ما اطلع عليه ."

أما الماد 3. من نفس المرسوم فنصت على ما يلي :

" الخبير القضائي هو المسؤول عن جميع الوثائق التي تسلم له بمناسبة تأدية مهمته، ويتعين عليه في كل الأحوال أن يلحقها بتقرير الخبرة الذي يقدم إلى الجهة القضائية ."

هذا بالنسبة للالتزامات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 0 . 10 المؤرخ في 10 أكتوبر 1995 .

- أما بالنسبة إلى العقوبات التأديبية التي تجازي الأخطاء المهنية للخبراء تحكمها نفس النصوص التي شخّصت تلك الأخطاء، إلا أنه هناك حالة تنفرد عن غيرها من الحالات الصادرة فيها العقوبات التأديبية من حيث أنها من ناحية أخرى أحياناً تخرج عن نطاق المجال التأديبي، ومن ناحية ثانية تندرج ضمن العمل القضائي لتعتبر بمثابة تدبير إجرائي يتخذ أثناء مجريات المنازعات القضائية وهذه الحالة تتمثل في استبدال الخبير .

يتم استبدال الخبير عندما يرفض هذا الأخير إجراء المهمة المسندة إليه ولكن بوجود أسباب تبرر رفضه لقيام مانع يحول دون تحقيق إنجاز لقرار القاضي بإجراء الخبرة، كان تكون المهمة المسندة عليه تتطلب مهارة تفوق مداركه الفنية أو إذا سبق له الإطلاع على القضية في نطاق آخر، إلا أنه حسب الأستاذ بطاهر تواتي فإن الطابع التأديبي يبدو هنا منعدم الجدوى المقصودة بانعدام الأساس الذي يبرر .¹

إضافة لذلك يتعرض الخبير إلى عقوبات ذات طابع إداري وتتمثل في الإنذار والتوبيخ، التوقيف لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات، الشطب النهائي من خلال ما نصت عليه الماد 9. من المرسوم التنفيذي هذه العقوبات التي يتعرض لها الخبير الذي خالف الالتزامات وهي .²

الإنذار، التوبيخ، الشطب النهائي، التوقيف لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات (بالإضافة إلى الالتزامات التي تم ذكرها هناك التزامات منها ما يلي .¹

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، مرجع سابق، د 31 32 .

- نفس المرجع سابق د 32 .

- على الخبير أن يعلم القاضي بقبوله أداء المهمة الموكلة له أو بعدم قبوله على أدائها ومن هذه الأسباب التي جعلته لا يستطيع القيام بها حتى لا يشطب اسمه من قائمة الخبراء .
- على الخبير أداء اليمين لأنه ملزم بذلك بمجرد تسجيله في قائمة الخبراء لأول مرة ولا يجوز له القيام بأي عمل مهما كان من أعمال الخبرة، إلا إذا كان قد أدى اليمين المنصوص عليه في القانون أما إذا كان قد أدى اليمين المنصوص عليه في القانون أما إذا لم يكن مسجلا في أية قائمة من قوائم الخبراء فإنه ملزم بتأدية اليمين كلما تم تعيينه من قبل الجهات القضائية، وإلا اعتبر عمله باطلا لعدم أداء اليمين . لأن اليمين يعتبر إجراء جوهري التي يؤدي عدم أدائها إلى بطلان الخبر .
- على الخبير المداومة على عمله وهو يقوم بإنجاز الخبرة وأن يكون حريصا على أن تكون كل الأعمال حقيقية وبحضور كل الأطراف فلا يجوز مباشرته بعمله إلا بوجود وحضور كل الأطراف ذات العلاقة وبعد حضورهم يكون الاستدعاء قانوني .
- على الخبير القيام بالمهمة المسندة إليه شخصيا وبنفسه وفي المدة المحددة له في الحكم، وأن يبذل قصارى جهده وينفذها بإخلاص ونزاهة والابتعاد على كل التجاوزات والمحافظة على السر المهني .
- على الخبير الأخذ بعين الاعتبار : أقوال الأطراف المتنازعة ويسجلها كما قيلت دون زيادة ولا نقصان أي دون تحريفات، وتسجيل كل ملاحظات الخصوم وآرائهم حول المشكلة موضوع النزاع وحول الخبر .
- على الخبير أن يطلعهم على كل الوثائق والملفات التي بحوزته، أو التي قدمها له الأطراف المتنازعة للإطلاع عليها وعن المعلومات التي استنتجها من طرف آخر وبطريقة قانونية وشرعية .

! الالتزامات ذات الصلة بالمجال الجزائري

- قد يقترف الخبير عند أداء مهمته أفعالا تسبب لأطراف المنازعة القائمة أو لغيرهم أضرارا، أو تسيء بالنظام العام فهذه الأفعال الناشئة عن عمد أو إهمال تنجر عنها لا محالة مسؤولية جزائية، فهي واردة ضمن القانون الجزائري حيث تسري على البعض منها أحكام مميزة تأخذ في الاعتبار صفة الخبير، والبعض الأخرى موجود في نصوص عامة يكون شأن الخبير فيها شأن الشخص العادي مجردا من صفة الخبير .

_ المسؤولية الجزائية المتصلة مباشرة بصفة الخبير : لقد عدد المشرع الجزائري الأفعال التي تنجم المسؤولية الجزائية في هذا النطاق وهي الرشوة، شهادة الزور، وإفشاء السر

_ الرشوة : نصت المادة 26. من قانون العقوبات على أن: يعد مرتشياً ويعاقب بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مر 00؛ إلى 000؛ دج، كل من يطلب أو يقبل أو يتلقى هبة أو هدية أو أية منافع أخرى، وذلك ليقوم بصفته محكماً أو خبيراً معيناً من السلطة الإدارية أو القضائية أو من الأطراف، بإصدار قرار أو إبداء رأي لمصلحة شخص أو ضد.¹

_ شهادة الزور : تطبق على الخبير المعين من السلطة القضائية الذي يبدي شفاهة أو كتابة رأياً كاذباً أو يؤيد وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة وذلك في أية حالة كانت عليها الإجراءات العقوبات المقررة لشهادة الزور، وحتى يستوفي هذا التجريم شروطه لا بد أن تكون سوء النية قائمة لدى الخبير، فإغفال هذا الأخير ذكر عنصر من عناصر نتائج الخبرة لا يوحي بأن القصد من ذلك كان إخفاء أو تشويه الحقيقة بل لا بد من توفر سوء النية القصص .

_ إفشاء السر : نصت الفقرة 2 من المادة 2. على إلزام الخبير بأن يحتفظ بسر ما أطلع عليه، وإلا كان محل مسؤولية جزائية إذ نصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 0 10 على أن " يتعرض الخبير الذي يفشي الأسرار التي اطلع عليها أثناء تادية مهمته إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 02 من قانون العقوبات.²

_ المسؤولية الجزائية للخبير بصفته شخصاً عادياً : يتعلق الأمر في هذه الحالة بالمسؤولية الناشئة عن أفعال يمكن أن تقترب من طرف أي شخص عادي، إلا أنها تستوقف النظر على اعتبار أن يكون لصفة الخبير شأن بها، فقد يحدث وأن ينجر عن إهمال الخبير أو عدم توخي الحيطه ضرر، كما يمكن أن يكون الخبير الذي يلجأ في سبيل التحريات التي يجريها إلى الطرق والسبل، من البديهي أنه لا يسوغ للقاضي مطالبة الخبير بانتهاجها، حتى ولو كان ذلك بخصوص حالات تحضى بموافقة صاحب الشأن فيها .

أ المسؤولية المدنية للخبير :

تترتب على الخبير مسؤولية مدنية في حالة ما إذا لم ينجز المهمة المسندة إليه في الآجال المحددة له بعد أن قبل تكليفه بها، وتتسبب بذلك في تأخير يجعله مسؤولاً عن الضرر الذي لحق هذا أو ذاك، كما يمكن أن تكون مسؤولية الخبير المدنية ناشئة عن أفعال تسبب ضرر للغير يستلزم التعويض .

- المادة 26. من قانون العقوبات .

²- المادة 8. من المرسوم التنفيذي رقم 0 10 .

تكون في بعض الحالات هذه الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير جسمية بحيث يصعب على الخبير أن يتحملها ويواجهها بمفرده، فهنا للخبير أن يلجأ كأي مهني آخر إلى التأمين عن المسؤولية المدنية المهنية ويوفر التأمين حماية الخبير من الأخطاء المهنية، ويكفل للمتقاضين ولغيرهم حقوقهم في التعويض عن الأضرار اللاحقة به .
وفي الأخير نقول أن التأمين أصبح اليوم إجباريا في جميع المهن الحرة ويفرضه العرف والقانون، وذلك راجع إلى منافعه الاجتماعية والاقتصادية الجم .¹

! حقوق الخبراء

لكل عمل مهني حقوق والتزامات يفرضها القانون والعرف المهني بما فيها عمل الخبير، فكما سبق وأن رأينا أنه على الخبير عدة التزامات، فهو يتمتع أيضا بعدة حقوق وحقوق الخبراء يمكن إشارتها في حالتين أساسيتين حامية صفة الخبير ومن ناحية أولى وعند إصابة الخبير بضرر في ظروف معينة من ناحية ثانية .

حماية صفة الخبير

من ضمن الحقوق التي يمكن للخبراء التمتع بها هي حماية صفتهم من أي انتحال وفي هذا الصدد تقضي المادة 43 من قانون العقوبات بأ: كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة ، وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي على خلاف ما هو الحال عليه في التشريع الجزائري قد أقر فضلا عن الحقوق المتقدمة عرضها، إمكان تعيين الخبير على الوجه الشرقي وهي الصفة التي يتمتع بمقتضاها من كانت منوطة به امتيازات معينة فحسب القانون الفرنسي بعد اعتماد الخبير في جدول الخبراء لمدة عشر سنوات، يحصل على درجة شرفية يستحسن أن يأخذ المشرع الجزائري يمثل هذا التدبير حتى يكون حافزا للخبراء في أداء مهمتهم على أحسن وجه .

! حماية الخبير عند إصابته بضرر في حالات معينة

قد يحدث وأن يلحق بالخبير ضرر دون أن يكون منشئ الضرر خطأ الخبير ذاته أو خطأ غيره، فالخبير مأمور في سبيل مهمة أقر إجراؤها القضاء في نطاق دعوى مطروحة أمامه وبالتالي فتكليف الخبير عندئذ مسخر لخدمة وظيفة عمومية ولا بد من الأخذ به من هذا المنظور .

- عبد الرحيم بوتغرار، مرجع سابق، ص 38 .

- الما 243 من قانون العقوبات

و بما أن الخبير يعتبر مساعدا بصفة ظرفية لمصلحة عمومية فمن حقه على هذه الهيئة التي تتولى هذه المصلحة جبر الضرر اللاحق به دون البحث عن قيام خطأ¹.

المطلب الثالث: شروط التسجيل بقائمة الخبراء وأسباب الشطب منها

ينظم مهنة الخبير القضائي أمام الجهات القضائية في الجزائر المرسوم التنفيذي رقم 10 / 15 المتضمن تحديد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين و كفاءات .

— إذن التسجيل في قائمة الخبراء يجب أن تتوفر عدة شروط منها (أولاً) ولا يشطب اسم الخبير منها إلا إذا توفرت عدة أسباب (ثانياً)

شروط وإجراءات التسجيل

ينص القانون على بعض الشروط الواجب توفرها للحصول على صفة خبير وهي كالآتي :

شروط الحصول على صفة خبير

- **الشخص الطبيعي** : لقد حددت المادة 4) من المرسوم التنفيذي شروط وطريقة التسجيل في قائمة الخبراء، إذ تنص على أن: "يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توفرت فيه الشروط الآتية².
- أن تكون جنسيته جزائرية مع مراعاة الإتفاقيات الدولية؛
- أن تكون له شهادة جامعية أو تأهيل مهني معين في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه؛
- أن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية؛
- أن يكون عمره خمسا و عشرين (25) سنة على الأقل؛
- لم يصدر في حقه أي حكم عن فعل مخل بالاستقامة أو الآداب العامة؛
- أن لا يكون ضابطا عموميا وقع عزله أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة؛
- أن لا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة؛
- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن سبع (7) سنوات؛
- أن تعتمد السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة؛

— المادة 4 من المرسوم التنفيذي ر 10 / 15 ، مرجع سابق .

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي المؤرخ 00 . 00 . 995 المتضمن شروط تسجيل الخبراء و كفاءات و يحدد حقوقهم وواجباتهم

أ - **الشخص المعنوي**: أما المادة 55 من نفس المرسوم فاشتطرت في الشخص المعنوي الذي يترشح للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين ما يلي¹.

- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في المادة 44 (السابقة الذكر)؛
- أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته عن خمس سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه؛
- أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي؛

ويلاحظ من خلال دراسة هذه الشروط أن المشرع الجزائري يشدد على عنصر الجنسية الجزائرية وذلك لكون الخبير يشارك في وظيفة عمومية ذات سيادة وهو القضاء، ومن جهة أخرى حماية لمهنة الخبير التي لها دور كبير في السير الحسن لجهاز العدالة التي أصبحت لا تستطيع تحقيق مهمتها دون وجود طائفة كبيرة وذات كفاءة ومتخصصة في جل الميادين من الخبراء، وعلى هذا الأساس فقد أكد المشرع الجزائري مثله مثل معظم الدول المعاصرة² على وجوب توافر الجنسية الجزائرية لدى المترشح لمهنة خبير لأهمية الدور الحيوي العمومي الذي تقوم به هذه المهنة وكذلك يشدد على الجانب السلوكي الأخلاقي للخبير، وعلى عدم الحكم بعقوبة جزائية والاعتبار والاداب العامة وبذلك يتمتع الخبير بثقة المحاكم والمتقاضين بحيث تطمئن إليه نفوسهم، وبالتالي تكون الأعمال التي يقوم بها لدى المحاكم محل ثقة لا محل تبرم واعتراض وأن للسن أهمية لا يستهان بها من حيث النضج الفكري والنشاط والمستوى الثقافي والتجربة لدى الخبير³.

! إجراءات التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين لدى الجهات القضائية

يقدم طلب التسجيل إلى النائب العام لدى مجلس القضاء الذي يختار مقر إقامته بدائرة اختصاصه ويبين الطلب بدقة الاختصاص أو الاختصاصات التي يطلب التسجيل فيها، ويجب أن يصحب طلب التسجيل بالوثائق الثبوتية المتعلقة بالمعلومات النظرية والتطبيقية التي يكتسبها المرشح في الاختصاص المراد التسجيل فيه .

عند الاقتضاء يصحب الوثائق الثبوتية التي تبين الوسائل المادية التي يحوزها المرشح والتي تفيد في مهنة الخبير وذلك إذا كان التخصص الذي يرغب التسجيل فيه، يتطلب ذلك مثل الخبرة التي تتطلب الوسائل والأدوات العلمية الحديثة، والمتطورة جدا أو المخابر العلمية الخاصة ببعض أنواع الخبرة والأجهزة العلمية المختلفة الأخرى .

- المادة 55 من المرسوم التنفيذي ر 10، مرجع سابق .

- داسي نبيل، الإثبات عن طريق الخبرة في المسائل المدنية والتجارية مرجع سابق، ص 55 .

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي: مرجع سابق ص 55 .

بعد تقديم طلب التسجيل و التحقق من هذا الطلب من قبل وكيل الجمهورية الذي يقع في دائرة اختصاص مقر سكن طلب التسجيل ويشمل التحقيق الجانب الأخلاقي والسلوكي للمرشح، وبعد أن تجرى تحريات عن ماضي المترشح يستلم الاعتماد، أي أنه يتم تعيينه وتحديد الإقليم الذي يعمل فيه لدى مجلس قضاء محدد، ويتم استدعائه لتأدية اليمين الذي يعتبر إجراء جوهري تؤدي قبل مباشرة الوظيفة هذه اليمين كافية لكل مهمة يعين فيها الخبير فيما يستقبل من أيام عمله، أما عن الخبير المعين من خارج الجدول، فعليه تأدية اليمين أمام القاضي المعين من الجهة القضائية قبل مباشرته مهمة¹.

وفي هذا نصت المادة 0 من قانون الإجراءات المدنية على أن: يحلف الخبير غير المقيد بجدول الخبراء اليمين أمام السلطة التي يحددها الحكم الصادر بنده ما لم يعف باتفاق الخصوم، و ينص على ذلك في صلب الحكم فإذا امتنع الخبير استطاع الأطراف أن يستظهروا بطلان الخبر².

الملاحظ من هذه المادة أن الخبير يمكن أن يعفى من تأديته اليمين إذا وافق الخصوم على ذلك .

تكون صيغة يمين الخبرة بالعبارات التالية: ' أقسم بالله العظيم بأن أقوم بأداء مهنتي كخبير على وجه وبكل إخلاص وأن أبدي رأي بكل نزاهة واستقلالاً .'

هناك محضر لأداء اليمين يودع لدى قلم الكتاب من طرف الخبير، هذا يعني المثول الشخصي للخبير لتسليم هذا المحضر ثم الإطلاع على ملف القضية هناك أجب د أيام لإيداع اليمين الإجباري .

د شطب اسم الخبير من القائمة

وردت أسباب شطب اسم الخبير من القائمة في نصوص مختلفة ومتفرقة في التشريع الجزائري، فمنها ما هو وارد في المو 2،15،19،20،22 من المرسوم التنفيذي رقم 10 15 ومنها ما ورد في المادة 5 من قانون الإجراءات المدنية، لا بد أن يبقى الخبير محافظا على الشروط الواردة في تلك المادة كالمحافظة على شرط الجنسية الجزائرية والسلوك القويم وعدم التعرض للأحكام الجزائية، ومن أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى شطب اسم الخبير من جدول الخبراء ما يلي:

د الشطب بسبب الأخطاء المهنية الخطيرة

- نفس المرجع ص 6 و 7 .

- المادة 0 من قانون الإجراءات المدنية

تضمنت المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 15 و10 المتعلق بالخبراء القضائيين عدد الأفعال والتصرفات التي من شأنها أن تؤدي إلى توقيع عقوبة تأديبية أو إدارية، ويمكن ذكر أبرز تعتبر الأخطاء المهنية الخطيرة التي من شأنها أن تؤدي إلى شطب اسم الخبير من الجدول¹.

- الانحياز إلى أحد الأطراف أو الظهور بمظهر من مظاهره؛
- المزايدات المعنوية أو المادية قصد تغيير نتائج الخبرة الموضوعية؛
- استعمال صفة الخبير القضائي في أغراض إشهار تجاري تعسفي؛
- عدم حضور الخبير أمام الجهات القضائية لتقديم التوضيحات اللازمة بشأن التقرير الذي أعده إذا طلب منه ذلك؛
- عدم إخطار الجهة القضائية المختصة بانقضاء الأجل المحدد في الحكم قبل إنجاز الخبرة وإعداد التقرير؛
- رفض الخبير القضائي القيام بمهمته أو تنفيذها في الآجال المحددة بعد إعداره دون سبب شرعي؛

كذلك يعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي إلى شطب اسم الخبير من قائمة الخبراء المعتمدين إذا تقاضى مكافأة من الأطراف المباشرة، وتعتبر من أهم الأسباب أيضا التي تؤدي إلى الشطب عدم قيام الخبير بانجاز مهمته في المهلة المحددة له في القرار، وهذا ما نصت عليه المادة 48 فقر 3 من قانون الإجراءات الجزائية².

1- الشطب بسبب عقوبات جزائية محللة بالاستقامة والآداب العامة

- يجوز تقرير شطب اسم الخبير من الجدول إذا ارتكب أخطاء سواء كانت مهنية أو تعلقت بما يمس الذمة وحسن السمعة.

يتم ذلك بناء على شكوى من أحد الأطراف أو في حالة وجود قرائن كافية تدل على إخلاله بالتزاماته . وقبل ذلك يجب احترام الإجراءات التالية :

- على رئيس المجلس استدعاء الخبير قانونا وسماع أقواله؛
- أن تكون الوقائع المشككة لأخطاء مهنية ثابتة ضد الخبير³.

المطلب الرابع محتوى الخبرة (التقرير) (e rapport d'expertise)

— المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 15 و10، مرجع سابق .
 — المادة 148 لفقر 3 من قانون الإجراءات الجزائية
 — نصر الدين هنون، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 73 و74 .

إذا أنهى الخبير مهمته وجب عليه أن يقدم تقريراً يضمه نتيجة أعماله ويوضح فيه رأيه الخاص وكل المعلومات التي تخص المهمة المسندة إليه، مع الإشارة إلى أن المادة 19 من قانون الإجراءات المدنية أجازت تقديم الخبرة شفها بالجلسة، وفي هذه الحالة يقوم كاتب الجلسة بتسجيل تصريحات الخبير بسجل الجلسة، إلا أن هذه الطريقة نادراً ما يلجأ إليها لأن القاعدة هي التقرير الكتابي .

يلزم الخبير بعد كتابته تقرير الخبرة القيام بالتوقيع عليه ثم يودعه إلى الجهة المختصة بذلك لكن قبل ذلك ما هو محتوى الخبر .

أ | محتوى تقرير الخبرة

إن تقرير الخبير وثيقة تهدف إلى تنوير رأي القاضي وتمكينه من القضاء والفصل في النزاع المعروض عليه، فيجب أن يكون تحريره إذن تحريراً منهجياً واضحاً ودقيقاً :

أ | شكل تقرير الخبير لم ينص المشرع الجزائري على الكيفية التي يتم بها تحرير التقرير الذي يقدمه الخبير عند الانتهاء من المهمة المعين من أجلها، وترك له حرية تنظيم شكل التقرير بصورة شخصية تختلف باختلاف عمله، فنه، قدرته على الترتيب والدقة والوضوح في الصياغة والمنطق في عرض الوقائع والنتائج، وصولاً لإبداء الرأي الشخصي في المسألة الفنية محل الخبر .

لكن التقاليد المهنية والعرف القضائي قد أرسى بعض القواعد الهامة والأساسية التي يجب على الخبير ذكرها واحترامها عند كتابة وتحرير التقرير الكتابي، فهو ملزم بتقديم تقرير مفصل على الأعمال التي قام بها والنتائج التي توصل إليها من خلال عمليات الخبرة والأساليب التي اعتمدها للوصول إلى الرأي الذي ذكره في التقرير، والذي يخضع لسلطة القاضي باعتباره هو الخبير الأول .

وتعتبر عملية تحرير التقرير من المراحل الأخيرة لأعمال الخبير والذي يجب مراعاة أثناء تحرير خبرته إجراءات شكلية معينة ويمكن له تحرير خبرته مكان النزاع، أو في مكتبه وليس بالضرورة حضور الأطراف المتخاصمة أو إخطارهم وقت كتابة التقرير أو وضع توقيعاتهم عليه، إلا إذا كان مشتملاً على إجراءات وأقوال جديدة لم يحتويها محضر الأعمال¹ . وإذا استلزم الأمر حضور مترجماً فيمكن للخبير الإستعانة بمترجم، على أن يكون هذا الأخير قد أدى اليمين أي أن يكون من بين المعتمدين لدى الجهات القضائية .

- نصر الدين هنوي، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 146 .

! مضمون تقرير الخبر / يخضع تقرير الخبرة من حيث مضمونه على غرار الشكل الذي ينجز فيه لأي شرط يذكر ومع ذلك ولتحقيق فعالية أكثر لهذا التقرير، يجب على الخبير الإلتزام من هذه بقدر كاف من الانضباط، لذا يجب أن يتضمن تقرير الخبرة العناصر التالية :

الديباج في هذا الجزء يعرض الخبير البيانات الأولية وهي :

- ذكر وقائع تكليفه، اسمه ولقبه، عنوان مكتبه بالضبط؛
- تعريف الأطراف ووكلائهم؛
- المصدر الذي أمره بالمهمة هل هو الحكم أو قرار وكذا الجهة التي أصدرته والتاريخ، ورقم القضية، رقم الفهرس؛
- ذكر تاريخ تسلم الخبير الحكم الذي كلفه بالمهمة واسم الخصم الذي سلمه حكم التعيين؛
- تحديد طبيعة المهمة الفنية المقرر إجراؤها؛

عرض الوقائ: أي تاريخ حدوث الوقائع وسوابقه .

الوصف : ويتضمن عرض الأحداث والظروف التي تشكل وجوبا أساسا للنتائج، وفي هذا الجزء يتطرق الخبير إلى وصف المعايينات التي قام بها مع بيان تأثيرها على مسائل النزاع .

حيث يقوم بتعريف الأماكن التي أجريت فيها أعمال الخبرة وذكر حضور الخبراء ومباشرة تلك الأعمال، بأنفسهم وحضور الخصوم ووكلائهم أو الامتناع عن الحضور .

المناقشة يعتبر الجزء الحاسم في التقرير وفيه يقوم الخبير بالمقارنة والمطابقة بين مختلف الظروف وبين المعايينات، التي يكون قد تمكن من إجرائها مع تبيان ما يمكن الأخذ بهي وما يجب إبعاد .

النتائج وهي النتائج المنطقية للوقائع الموضوعية والمناقشة، والتي يتعين من الناحية النظرية أن تجيب على كافة المسائل المطروحة .

ويكون تقرير الخبير موضوعيا قدر المستطاع ولا يكون لدى الخبير أية فكرة مسبقة، كما يجب أن يكون تقرير الخبرة واضحا كاملا وعلى الخبير أن يتفادى العبارات التقنية، وأن المشرع الجزائري لم يشر إلى اللغة التي يجرر بها الخبير تقرير .

التاريخ والتوقي: وبعد انتهاء الخبير من تحرير تقريره والإجابة عن التساؤل المعروض عليه، من الجهة القضائية التي كلفته وذكر المصادر التي استعان بها للحصول على معلوماته ورد على اعتراضات وملاحظات الأطراف بعد اطلاعهم على

الوثائق المقدمة إليه، ورأى أن تقريره أصبح جاهزا في هذه الحالة على الخبير أن يوقع التقرير ويؤرخه قبل وضعه لدى الجهة المختصة .

الوثائق المرفقة بالتقرير : على الخبير إرفاق تقريره بمختلف الوثائق التي تساعد على توضيح وتفسير ما توصل إليه من نتائج مثل : الرسوم، البيانات، المخططات التوضيحية، كشوف الحسابات، السجلات إلى غير ذلك من الوثائق والأشياء التي تناسب كل خبر .

! إيداع تقرير الخبرة

لا يخضع إيداع التقرير لشكلية معينة نصت المادة ٩ من قانون الإجراءات المدنية على ما يلي : يوضع التقرير الشفوي بالجلسة وإذا كان التقرير كتابيا، فيودع بكتابة الضبط للمحكمة ويبلغ للأطراف قبل النداء على القضية .
و لهذا الخبير ملزم بتقديم تقرير خبرته إلى الجهة القضائية المختصة التي كلفته، ويكون ذلك في المدة المحددة ويمكن للخبير إيداع تقرير خبرته بعد فوات المدة المحددة .

! إيداع تقرير الخبرة في الآجال المحدد تودع النسخة الأصلية للتقرير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية التي كلفته بالخبرة ويبلغ الأطراف قبل الاستدعاء للدعوى وبعد إيداع التقرير يسجل تسجيلا رسميا في دفتر مؤرخ وموقع، ويتم إيداع التقرير على يد الخبير نفسه وهو المسؤول الوحيد عليه حتى تاريخ إيداعه ويمكن له رفع تقريره عبر البريد تحت ظرف موصى عليه، ويمكن للخبير أن يضيف بعض الإضافات أو يصححه، شريطة أن لا يكون هذا التقرير الإضافي مكذبا أو مناقضا للرأي الوارد في التقرير الأول، بل يكون تقريرا مكملا أو موضحا للتقرير الرئيسي، كأن يتعلق الأمر بتصحيح بعض الأخطاء المادية التي وقعت في التقرير، ومن واجب الخبير أن يعلم الخصوم بهذا الإيداع ليتسنى لهم الإطلاع على نتائج تقرير الخبرة ومناقشة الرأي الذي توصل له الخبير .

! إيداع تقرير الخبرة خارج المدة المحدد : نصت المادة 1٥ من قانون الإجراءات المدنية على أن : إذا رفض الخبير القيام بالعمل الذي كلف به أو حصل له مانع استبدل بغيره بموجب أمر، والخبير الذي يقبل المهمة ثم لا يقوم بها أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الذي حدده القاضي، يجوز الحكم عليه بجميع ما أضعاه من المصروفات، وإذا اقتضى الأمر الحكم عليه بالتعويضات ويستبدل بغير .¹

والخبير الذي يتأخر عن تقديم تقريره للجهة المختصة في المدة المحددة دون عذر مبرر يتم يتخذ ضده الإجراءات

التالي .²

- نفس المرجع، ٤5 | 46 .

- نفس المرجع، 47 .

- في حالة رفض الخبير القيام بالمهمة التي كلف بها يجوز استبداله بغيره؛
- في حالة قبوله أداء المهمة ثم لم يؤديها ولم يقدم تقريره في المدة المحددة يجوز الحكم عليه بما يلي :
- بجميع ما أضعاه من المصروفات؛
- إذا اقتضى الأمر الحكم عليه بالتعويضات التي يطلبها الخصوم وترى الجهة القضائية أن هناك ما يدعو لتعويضهم؛
- استبداله بغيره من الخبراء؛

المبحث الثالث : الخبرة القضائية المحاسبية

الخبرة القضائية المحاسبية موضوع متخصص يمس الجوانب المحاسبية التي يجد فيها القاضي لبسا وغموضا بحيث يأمر هذا الأخير أحد الخبراء القضائيين المحاسبين، لإجراء خبرة محاسبية بشرط أن يكون الخبير من المتخصصين والمتمكنين في المجال المحاسبي وهذا ما يثبتته الخبر من خلال ملفه المقدم سلفا عند طلب التسجيل، بصفته والذي يبين فيه جملة معارفه وكفاءته، وسيتم التطرق إلى الخبرة المحاسبية القضائية في هذا المبحث بنوع من التفصيل .

المطلب الأول : مفهوم الخبرة القضائية المحاسبية

. **التعريف الخاص :** الخبرة القضائية المحاسبية هي مهمة تسندها المحكمة¹ إلى أحد الخبراء المسجلين في الجدول .¹
والخبرة القضائية المحاسبية هي " تلك الخبرة التي يأمر بها نتيجة الحاجة إلى قدرات في مجال التحقيق تتعلق بوظيفة المراجعة المحاسبية والتدقيقية ."²

كما تم تعريفه : بأنها تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرق الكمية من أجل تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل مر : تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز، التقرير، التحقق من البيانات المالية السابقة، أو تطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية."³
وفي تعريف آخر " على أنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانونيا، والذي يوفر الأدلة والتأكد من مصداقية المسألة محل النزاع"⁴

- مولاي ملياني بغدادي، المرجع السابق، د 1 .

² -http://www.scribd.com/doc/15553115/. 2016/01/17 22:53

- عاطف محمد أحمد أحمد، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة المجلد 20، العدد 1: مصر جامعة بني سويف 201 ، د .

- عاطف محمد أحمد أحمد، نفس المرجع، د 10 .

بينما عرفها علي شحاتة 2009؛ على أنها خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام وتتم هذه المراجعة من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علميا وعمليا، ويستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة ومهارات البحث والتحقيق والتحري لتوفير دليل مناسب يساعده على عمله والوصول إلى استنتاج معير.¹ كما يمكن تعريفها كالآتي:

" هو ذلك العمل الذي يقوم به الخبير المحاسب القضائي بأمر من الجهة القضائية، والذي يكون الهدف منه، المساهمة في دعم وتوجيه الاستشارة القضائية من خلال توفير معلومات مالية ذات طبيعة تحليلية و تحتاج إلى التدقيق والمراجعة من أجل التأكد من مدى دقتها وقدرتها على أن تكون دليل من ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين في قضايا مالي".²

تعريف الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الذي يرى " أن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة، وتدقيق الحسابات، الشؤون المالية، والأساليب الكمية، وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية، لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات، تفسير النتائج، التقرير عنها، حيث أن المحاسبة القضائية تؤدي على شكل شهادة أو استشارة".³

و في تعريف آخر بأنه: تكامل أو اتحاد مهارات التقصي والمحاسبة والتدقيق، للقيام بالتحليل الذي سيشكل الأساس لحل أو لحسم المناقشات أو المنازعات بصفة نهائية".⁴

الخبرة المحاسبية القضائية وكما تسمى في بعض الدول: " المحاسبة التحقيقية، المحاسبة القضائية، أو العدلية، أو المحاسبة الاستقصائية هي وسيلة تستخدم مهارات وتقنيات المحاسبة والتدقيق والتحقيق بهدف كشف الأضرار المالية وذلك للاستعانة بها في التحقيقات القانونية والتقرير عنها والتي تساعد القاضي على فض النزاعات بصورة عادلة وسوية، يستعين بها القاضي في إثبات الوقائع واكتشاف الأخطاء المحاسبية المقدمة له وبالتالي التوصل إلى حل مع ين يمكنه من إصدار حكم عادل ومناسب".⁵

- عبد الرحيم بوتغران: خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب قضائي مرجع سابق، ص 44.

- نفس المرجع، ص 44.

- ربا إبراهيم عيسى قنديل، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، رسالة ماجستير: تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا الأردن 2014، ص 24، 25.

- نفس المرجع، ص 25.

- عبد الستار الكبيسي: مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين في المحاكم، مجلة عالم المحاسبة، جمعية المحاسبين القانونيين القطرية، المركز الفني، دار الشرق،

العدد 1، جواد 2014، ص 7.

تعرف المراجعة القضائية بأنها عبارة عن مزيج من المحاسبة التقليدية والمراجعة وعمل المحقق المالي، تمثل تطبيق مهارات المراجعة على المواقف التي يكون لها عواقب وتداعيات قانونية¹.
ومن خلال هذه التعاريف نستخلص أن: الخبرة القضائية المحاسبية هي مهمة تسند من طرف القاضي للخبير المسجل في الجدول بهدف البحث والتقصي باستخدام أساليب التدقيق والمحاسبة لتساهم في دعم وتوجيه الاستشارة القضائية في إثبات الحقائق واكتشاف الأخطاء المحاسبية والتوصل إلى فض النزاع بطريقة عادلة ومناسبة لأطراف النزاع.
! التعريف العا: تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية فرعاً أو صنفاً من أصناف الخبرة القضائية، بصفة عامة فالخبرة القضائية المحاسبية هي المهمة التي يأمر بها القاضي شخص يدعى الخبير القضائي المحاسبي والغاية من ذلك تحقيق إحدى الأهداف الآتية².

- دعم وزيادة موثوقية الاستشارات القضائية؛
- الأخذ بشهادة الخبير الذي أسندت له مهمة الخبرة؛
- تعمل على فض النزاعات بين الأطراف المتخاصمة؛
- تساهم في إبرام المفاوضات والمناقشات في المسائل التجارية؛
- أسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها على أساس الأدلة المالية حيث تساهم في وضع الشكل القانوني لذلك؛
- حضور الخبير القضائي المحاسب في عملية التحقيق وإعادة صياغة الأسئلة وزيادة أسئلة أخرى بعد مراجعة تلك الاستجابات؛
- دعم الدعاوى القضائية؛
- تحليل وتقييم المعاملات التجارية؛
- التحري عن ادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة؛
- تعزز وتساعد المراجعة القضائية على تقوية وتعزيز آليات الرقابة وتحديد نقاط الضعف الجوهرية في نظم الرقابة المالية؛
- يمكن للمراجعة القضائية أن تحسن الكفاءة عن طريق تحديد مجالات الضياع؛
- تساعد المراجعة القضائية على اكتشاف وتوثيق مدى وجود تعارض في المصالح بتوفير أساس سليم للمعلومات الحقيقية التي يمكن أن تستخدم للمساعدة في حل المنازعات.¹

1 / أمين السيد أحمد لطفي، قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014، ص 8.

2 بوتغرا عبد الرحيم: خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى خبير محاسب قضائي، المرجع السابق، ص 4.

الجدول رقم ١! الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية²

المراجعة الخارجية	المراجعة القضائية	
تقديم تقرير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة النشاط، ومدى صدق وعدالة القوائم المالية	تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة للغش	الهدف
أكثر اتساعاً وأقل عمقاً	أكثر عمقاً وأقل اتساعاً	النطاق
المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية	مهارات متخصصة ومتكاملة لكل من المحاسبية والمراجعة والسياسات القانونية	المهارات المطلوبة
أقل عمقاً	أكثر عمقاً	الأساليب والإجراءات
تتطلب معرفة محدودة	تتطلب معرفة متكاملة	المعرفة القانونية

المصدر: محمود رجب يس غنيم، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، ماجستير،

تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، ص 34.

المطلب الثالث: أهداف الخبرة القضائية المحاسبية (المحاسبة القضائية)

هنالك العديد من الأهداف التي يمكن أن تحققها المحاسبة القضائية خاصة في حل المشاكل الصعبة والحيرة

منها، والتي يصعب حلها من خلال التدقيق الداخلي أو الخارجي، لجمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية

المنازعات أو لدعم المطالبات بالتعويض عن الخسائر والسعي نحو تحقيق العدالة وإنصافها ومن أهم أهدافها ما يلي:

— توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية، باعتبارها الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني،

ومن ثم توفير التحليل المحاسبي المعد وفقاً لاحتياجات القضاء والمحاكم، بغية حسم الدعاوى النزاعية.

— تحديد المجالات أو الأنشطة غير القانونية، والأكثر خطراً في مكان العمل، وتجمع الأدلة الهامة، وتقديم تقرير

يتضمن رأياً فنياً محايداً، يساعد على نظر الدعاوى القضائية، وحسم المشاكل المطروحة.

— توفير محاسبين قضائيين متخصصين، تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والتدقيق ومهارات التقصي، في ضوء

المعرفة القانونية، ليكونوا بمثابة خبراء ومستشارين في حسم الدعاوى القضائية.³

— أمين السيد أحمد لطفي: مرجع سابق، ص 9 و 70.

— محمود رجب يس غنيم، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية. ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، ص 34.

³ - ر، إبراهيم عيسى قنديل، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية مرجع سابق، ص 31، 30، 32.

- التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة ومثال ذلك ما يتعلق بالخسائر التجارية والاقتصادية، المنازعات بين المساهمين والشركاء، ومطالبات الحوادث والتأمين، توقف الأعمال، احتيال الموظفين، الإهمال المهني، الوساطة والتحكيم، التحقق في عمليات غسل الأموال، جرائم الرشوة والتهرب الجمركي .
- إجراء التحليل والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة، إذا تطلب الأمر ذلك وهنا قد يتم الاستعانة بالمحاسب القضائي من قبل أحد الأطراف قيد النزاع أي المتضرر أو الذي أحدث الضرر .
- خدمة عمليات التقاضي ومن خلال مجالين رئيسيين هما دعم الدعاوي والتحقيق، وتسوية المنازعات قبل أن تصل إلى المحاكمة وأهم مجالات خدمات التقاضي ما يتعلق بالأضرار في فقدان الأرباح وخسارة القيمة والتدفق النقدي، والاختلاس وإعادة التنظيم وإدارة الوثائق .
- إعداد المعلومات اللازمة لتحليل وتفسير وتلخيص وعرض البيانات المالية المعقدة واستخدام أدلة الاتصال من تقارير ووثائق مساعدة في الإجراءات القانونية بما في ذلك الإدلاء بالشهادة في المحكمة وإعداد الوسائل التوضيحية المرئية لدعم الأدلة في المحاكم .
- تقديم المشورة الأولية في مختلف المجالات الاقتصادية والمالية .
- التدخل قبل وقوع الغش أو الاحتيال لمنعه أو رده من خلال دعم وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالقياس على تجارب الخبرات السابقة¹ .

وهكذا نرى بأن الهدف من المحاسبة القضائية هو التحري واكتشاف الحقيقة، وبذلك تلي احتياجات جميع الأفراد، والمعاهد، ومنظمات الأعمال، لغرض جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية النزاعات، أو لدعم المطالبات بالتعويض عن الخسائر، والسعي نحو تحقيق العدالة والإنصاف بين المتخاصمين .

المطلب الثالث مجالات تطبيق المحاسبة القضائية

تدخل المحاسبة القضائية في شتى نواحي الحياة، وذلك التعقيد المتزايد في العلاقات بين الأطراف المختلفة، وتزايد حدة التعارض بين مختلف الأطراف، وتفاقم المشاكل بشكل عام ويمكن تحديد المجالات الرئيسية على النحو الآتي² .

تقديم الاستشارات لحل المنازعات : إذ تقدم رأياً يستند إلى وقائع معروفة أما إذا كانت الحقائق غير معروفة، فإن المحاسب القضائي يقوم بالتحقيق في موضوع النزاعات، ومن تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها

¹ - عبد الرحيم بوتغرا : خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب قضائي مرجع سابق، ص 40 .

- ربا إبراهيم عيسى قنديل، مرجع سابق، ص 39 و 40 .

وتشمل هذه الاستشارات أيضا الاستشارات في مجال التقاضي، بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية وتشمل الاستشارات بصدد منازعات المسؤولية المهنية، تحديد مقدار الخسارة الناجمة عن أحداث المنازعات فتشمل الأعمال التجارية، وتقييم الأضرار المادية في القضايا محل النزاع .

؛ **شهادة خبرة في الشؤون المالية** : قد يكون المحاسب القضائي بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي، التي

تشمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية، أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب، أو تقديم الأداء المالي، ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال، أو المساعدة في ترجمة الوثائق .

؛ **الاستشارة حول تقييم الأضرار التسبب بالخسار** تشمل الاستشارة المقدمة من قبل المحاسب القضائي،

إضافة إلى ما سبق التحقق في حالات تقييم الأضرار، وهي أموال تمنح للمدعي نتيجة لضرر ألحقه به المدعي عليه مثل الإصابة الشخصية، والقتل الخطأ . و هنا على المحاسب القضائي جمع وتحليل المعلومات لتحديد قيمة الضرر ومن ثم تكوين رأي على أساس تحليل معمق .

و علاوة على ما تم ذكره سابقا من مجالات أو خدمات، تقدمها المحاسبة القضائية هناك مجالات وخدمات

أخرى منه :

ـ **أجهزة المخبرات والاستخبارات** : حيث يتم استخدام المحاسب القضائي في هذه الأجهزة، لتحديد الهوية المالية

الحقيقية للأفراد أو الكيانات (المنظمات) القائمة في مكان ما حيث ينبغي للمحاسب القضائي المساعدة في التعرف على نمط هؤلاء الأفراد أو الكيانات من خلال التحقيق في خلفيتها من الناحية المالية والقانونية بالتعاون مع هذه الأجهزة .

؛ **التزوير وإدارة المخاطر** : يجب على المحاسب القضائي أن يكون لديه فهم شامل للضوابط الداخلية، والاحتيايل،

وسوء التصرف، والمخاطر السائدة داخل المنظمة .

؛ **الملكية الفردي** حيث يتم تقديم خدمات الكشف والتحقيق ومنع السرقة ولاستخدام الإجرامى للملكية الفكرية .

إن الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية، تكون متنوعة، وفي مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة، ويتطلب ذلك الاستعانة بالخبراء الاستشاريين والمدققين الداخليين والمتخصصين في المجالات المصرفية، والمحامين وكل هذه الاختصاصات يمكن تقديمها من قبل المحاسب القضائي .

2 مميزات الخبرة القضائية المحاسبية (المحاسبة القضائية)

تنفرد الخبرة القضائية المحاسبية كخبرة بمميزات خاصة في الميدان المحاسبي ومن هته الميزات ما يلي :

ـ ذات طابع فني أو تقني اختياري : تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية ذات طابع تقني أو فني كإجراء اختياري يلجأ له القاضي من أجل تنوير القاضي بشأن نزاع وليس إعطاء رأي قانوني .

ـ مهمة شخصية : اعتماد الخبرة القضائية المحاسبية على الاعتبار الشخصي إذا يجب على الخبير القيام بالمهمة المسندة إليه شخصيا ولا يمكنه تفويضها للغير، بالرغم من أنه بالإمكان الاستعانة بمساعدتين فمن واجبه المراجعة والتأكد من العمل المنجز فالمحاسب يمكنه أن تصادفه مسائل تدخل في اختصاصات أشخاص آخرين كالخبير العقاري، المهندس¹ من حقه الاستعانة باختصاصيين لأداء مهمته وقد يسمح بالاستعانة بهؤلاء في صلب الحكم الذي عين الخبير¹ .
نصت المادة 34. من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري على ما يلي : إذا تطلب الأمر أثناء القيام بالخبرة اللجوء إلى ترجمة كتابية أو شفوية بواسطة مترجم يختار مترجما من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في ذلك² .

و المادة 36] من القانون نفسه أنه إذا واجه الخبير إشكالات تعترض أداء مهمته يرفع تقريرا للقاضي الذي يأمر باتخاذ أي إجراء يراه مناسب وضروري، الترخيص للخبير الاعتماد على متخصصين في الميادين المتعلقة بموضوع الخبرة المحاسبية القضائي .

ـ ذات طابع بحث وتحري : طبقا للموا 51 52. من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، حيث للخبير التقييد بالمهمة المحددة له في الأمر القضائي، الإطلاع على المستندات و الوثائق، حضور الخصوم و سماعهم وفي حالة رفض أحد الخصوم تقديم مستندات تكون منتجة بالنزاع فإنه يرجع إلى القاضي الذي يطلب إيداعها وتقديمها تحت طائلة غرامة مالية تهديدي³ .

و المحاسبة القضائية تنسم بطابع التحقيق والتحري والبحث في المستندات والوثائق وبالرجوع إلى المعايير المعتمدة وأصول المحاسبة والتدقيق فيها كتقدير نتائج المنازعات بين المساهمين والشركاء، والتحقيق في عمليات تبييض الأموال والتهرب الجمركي والضريبي والإفلاس .

ـ عبد الرحيم بوتغرار، مرجع سابق، ص 6 .

ـ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون ر 18 19 مؤرخ في 25 2 2008؛ المتضمن قانون الإجراءات المدنية الجديد .

ـ نفس : ع، المادة 37 .

تلعب الخبرة المحاسبية القضائية دورا كبيرا من الناحية الاقتصادية، نتيجة قيامها بزيادة الثقة في المعلومات المالية، وتبصير القضاء ومعاونته على إقرار الحق والعدالة، من خلال تحليل وتفسير وتلخيص الغش وسوء التصرف بالأموال وتفسير القضايا المعقدة غير الواضحة، ذات الطبيعة المالية و التجارية وعرضها بطريقة مفهومة وتتسم بمفهوم سليم وواضح للمحاسبة وتقنيات التدقيق التحقيقية، فضلا عن ذلك على الخبير المحاسبي أو المحاسب القضائي أن يكون قادرا على التعرف على مخططات الغش المحتملة التي قد تحدث داخل المنظمة، و الأصل في الخبرات المحاسبية القضائية البحث و التقصي و التحقيق و محاولة اكتشاف الثغرات المالية التي تختلف باختلاف القضية المتنازع فيها .

المطلب الرابع أنواع الخبرة القضائية المحاسبية

للخبرة القضائية المحاسبية عدة أنواع وذلك على أساس القضايا المطروحة في شأنها، والتي تكون في القسم المدني أو التجاري أو الجزائي أو الإداري، ويتم التطرق لهته الأنواع وأمثلة عن القضايا المتعلقة بها على النحو التالي :

أ | الخبرة القضائية المحاسبية في المسائل الإدارية :

يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية المختصة بالخبرة سواء من تلقاء نفسها أو بطلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب .¹

في القضايا الإدارية نجد أغلبية المسائل المطروحة أمام القضاء والتي تحتل الصدارة من حيث تكرارها المنازعات الضريبية ، التي هي في الأساس منازعات تتضمن جوانب حسابية، مما يتطلب تدخل خبير محاسب قضائي لتوضيح جانب المشكوك فيه والغموض الوارد بشأنه .²

تعتبر الخبرة من وسائل الإثبات المعروفة أمام القضاء الإداري وقد نصت المادة 25 | والموا 30 . إلى 33 . وهي يسمح للقاضي أن يأمر به من تلقاء نفسه، أو بناء على طلب من أحد الطرفين أو كلاهما، ويكون الأمر الذي يحتويها كتابيا ويمكن للجهة القضائية المختصة رفض تعيين خبير إذا طلب من أحد الأطراف المتخاصمة، خاصة إذا كانت المسألة لا تستدعي اللجوء للخبير .³

يحدد الخبير المعين اليوم وساعة مباشرة العمليات وإخبار المصلحة الجبائية المعنية، وكذا الطرف المشتكي ونظرا لأهميته سيتم التفصيل في هذا النوع من الخبرة كالآتي .⁴

- حسين طاهري، دليل الخبير القضائي، الجزء الجزائر، دار الخلدونية 2010 ، ص 00 .

- نفس المرجع، ص 00 .

- عبد الرحيم بوتغرار: خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب قضاة، مرجع سابق، ص 11 .

- نفس المرجع، ص 11 و 22 .

مهام الخبير القضائي المحاسب في الميدان الجبائي

يقوم الخبير بفحص الوثائق الثبوتية المسموح له فحصها من قبل الجهة القضائية، وهته الوثائق متعلقة بالمحاسبة وسائر المعاملات التي قام بها الخاضع للضريبة، ومن تلك الوثائق الفواتير والوصلات الأخرى والأوراق التي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة .

وهناك بعض الجوانب التي تستدعي إجراء خبرة في هذا الصنف من المسائل¹.

- غياب محاسبة منتظمة طبقا للماد (من القانون التجاري والتي تحتوي على معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات المحاسبة ووجود أخطاء أو إغفالات، وهنا ترفض المحاسبة وتفرض الضريبة المحددة تلقائيا وترسل للمكلف بالضريبة لإعطاء ملاحظاته وإدارة الضرائب ترد عليه، وتظهر مهمة الخبير المحاسب القضائي في التأكد من شكوك الخاضع للضريبة وفي حالة أنها خالفت أحكام التشريع الجبائي سواء الموضوعي أو الإجرائي، وان كان الأمر متروكا للتقاضي الإداري لكونه متعلق بالجانب القانوني، أما الجانب التقني المحض فهو موكل للخبير ويتعلق بطريقة حساب الضريبة واستخراج المبلغ المدفوع لإدارة الضرائب .
- التصريح غير المطابق للحقيقة ونشاط الخاضع للضريبة وعادة ما ترفض مصلحة الضرائب التصريحات الناقصة وغير مماثلة للحقيقة وتكون محل النزاع بين الطرفين، فالنزاع عادة ما يثور حول التصريح برقم الأعمال كما تخص المسائل تمس منازعات الإدارة الضريبية على الشركات وذلك في ما يلي².
- الرسم على النشاط المهـ ΓVA ؛
- الرسم على القيمة المزد ΓAP ؛
- الرسم العقاري؛
- أرباح الشركات والضريبة المفروضة على هته الأرباح وعلى الإيرادات المحققة في إطار نشاط الشركة؛
- التصريح غير المطابق للحقيقة ونشاط الخاضع للضريبة وعادة ما ترفض مصلحة الضرائب التصريحات الناقصة وغير مماثلة للحقيقة، وتكون محل النزاع بين الطرفين فالنزاع عادة ما يثور حول التصريح برقم الأعمال؛

- عبد الرحيم بوتغرار، مرجع سابق، ص 20 .

- نفس المرجع، ص 20 .

1_ الخبرة القضائية المحاسبية في المسائل المدنية

تختلف المسائل التي يمكن للقاضي الاستعانة بالخبير القضائي المحاسب، وذلك لكثرة النزاعات المطروحة أمام القضاء ومن هذه المنازعات ما يلي¹.

أ نزع في شركة مدنية أو تجارية : الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريين أو أكثر على

مساهمة مشتركة بتقديم حصة عمل أو مال، يهدف لاقتسام الأرباح أو تحقيق هدف مشتركاً (منافع اقتصادية) .

تنور نزاعات بين الشركاء حول طريقة تسيير الشركة أو إنفاق أموالها أو القيام بنشاط يلحق الضرر للشركة أو لا يهدف

لتحقيق الغاية التي أقيمت على أساسها أو صرف الأموال أو إهمالها، ومن هنا يحق لأي شريك حريص على غاية الشركة

أن يرفع دعوى قضائية أمام المحكمة المختصة، لوضع حد لهذه السلوكيات والتصرفات وإعادة نشاط الشركة لوضعها

الطبيعي . يجوز للقاضي الإستعانة بخبير محاسب يحدد مهمته كخبير قضائي .

و تعدد مهام الخبير المحاسب القضائي حسب المسائل المطروحة من الشركاء والمهمة المسندة له من قبل

القاضي .²

؛ الإيجار : هنا أن الخبير القضائي المحاسبي ملزم بإتباع ما ورد في تحديد مهامه وإلا تكون مهمته باطلة ولا يتم

الأخذ بنتائج خبرته، قد ينور نزاع حول سعر بدل الإيجار فيرغب المؤجر برفع سعر الإيجار في حين المستأجر يرفض ذلك .

ومن ثم ترفع الدعوى للمحكمة القسم المدني، ويقوم القاضي بتعيين خبير لتحديد قيمة الإيجار العادلة ومهمة

الخبير تتمثل فيما يلي³.

— استدعاء الخصوم وسماع أقوالهم؛

— الانتقال للأصل المؤجر (المحل) والتعرف عليه وتحديد مساحته وموقعه؛

— يقوم الخبير بالإطلاع على كل الوثائق من وصولات الكراء وعقد الملكية وغير ذلك؛

— تحديد السعر الحقيقي للإيجار بالرجوع للنصوص القانونية المطبقة في هذا الشأن على ذات النزاع، والتركيز على

المعايير والعناصر التي أخذها بعين الاعتبار؛

— وفي الأخير ينهي الخبير مهمته باستنتاج يقترح فيه سعرا ملائما للطرفين تبعا للمعطيات المذكورة سابقا؛

- حسين طاهري، مرجع سابق، ص 00 .

- نفس المرجع، ص 01 .

- محمود توفيق اسكندر، الخبرة القضائية، الجزائر، دار هومو، 2002، ص 06 .

– تبقى الخبرة محل المناقشة بين الأطراف المتخاصمة لغاية صدور حكم نهائي من قبل القاضي الذي يضع حدا للنزاع المطروح أمامه؛

أ **عقد الإيجار التجاري** : إذا تعلق النزاع بعقد الإيجار التجاري فتحكمه الموا 69 وما يليها من القانون التجاري إذا اتخذ المالك والمستأجر موقفا فيما يتعلق بتجديد أو عدم تجديد عقد الإيجار بعد تقديم إنذار، فعلى الخبير دراسة العوامل التجارية والصناعية، من جهة وقراءة حساب لما يفرض على المستأجر من تكاليف من جهة أخرى .¹ والأخذ بعين الاعتبار ما يلي .¹

- على الخبير دراسة العوامل الصناعية و التجارية، مع اعتبار أهمية المدينة والحي والشارع والموقع وطبيعة الاستغلال وما في المحل من تسهيلات؛
- قراءة حساب للتكاليف التي يفرضها عقد الإيجار على المستأجر؛
- على الخبير حساب تدهور قيمة النقد؛
- أقدمية المحل وتجهيزاته؛
- التكاليف التي يتحملها المستأجر من كهرباء وغيرها؛

أ الخبرة القضائية المحاسبية في المسائل الجزائية

إن الخبرة في الشؤون الجزائية تنطلق اعتبارا من ملاحظة الجريمة، ويتم تعيين خبير في بعض المخالفات التي يترتب عليها دائما ضرر للغير وتستوجب التعويض .

و من أبرز المنازعات المطروحة في المسائل الجزائية نجد القضايا الحسابية وصرف أموال عمومية، وحدوثها متكرر وبكثرة في الجهات القضائية .

أ الخبرة القضائية المحاسبية في جريمة اختلاس وتبديد أموال عمومية.²

يتم تعيين خبير مختص في مجال المحاسبة وذلك بحكم تخصصه ليقوم بإجراء خبرة محاسبية قضائية، فيما يخص

اختلاس الأموال العمومية أو صرفها بطريقة غير قانونية، والتي تدرج ضمن القضايا الجزائية .

فيما يخص التبديد أنه إفناء المال أو التصرف فيه بالبيع، أو تصرف يخرج المال من حيازة مالكه إلى حيازة الغير

بشكل نهائي وغير قانوني .

– نفس المرجع، ص 07 .

– عبد الرحيم بوتغران: خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى خبير قضائي محاسبي. مرجع سابق، ص 8 .

أما الحيابة بدون وجه حق فالأمر يختلف عن التحويل وعن التبديد وعن الاختلاس، بحيث يقوم المتهم بالاستيلاء على المال أو الشيء الموجود تحت يديه بحكم وظيفته، ثم يحتجزه أو يمتنع عن صرفه أو الاستعمال في الوجه المخصص له بدون حق ولا مبرر قانوني لذلك .

أما الاختلاس فهو أخذ المتهم للمال أو الشيء الذي بحوزته بحكم وظيفته، دون علم مالكة ودون رضاه وذلك بهدف تملكه والسيطرة عليه نهائياً ."

المبحث الرابع الخبير القضائي المحاسب

لضمان السير الحسن لإنجاز مهمة الخبرة على الخبير المحاسب القضائي إتباع منهجا أو طريقا يكون منظما وواضحا طبقا لأحكام التشريع، ولهذا سأتطرق في هذا المبحث للتعريف بالشخص الذي يؤدي مهمة الخبرة في المطلب الأول، وإجراءات ومراحل التسجيل في ثاني مطلب، بحكم أنها لا تختلف عن مراحل تسجيل الخبير القضائي في قائمة الخبراء .

المطلب الأول : شروط الالتحاق بمهمة الخبير المحاسب القضائي

تقديم طلب التسجيل¹

- على كل من يرغب في التسجيل بقائمة خبراء المجلس القضائي في دائرة مقر إقامته، أن يقدم طلبا إلى النائب العام لدى المجلس .
 - أن يقدم المترشح الطلب كتابيا إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يقع في دائرة اختصاصه محل إقامته الراغب في التسجيل والذي يريد أن يقيم موطن مكتبه فيه، أو موجود بالفعل في دائرة اختصاصه ويقدم طلب التسجيل إلى النائب العام في أي شهر في السنة، وقبل اجتماع المجلس القضائي في جمعية عامة لوضع قائمة الخبراء، أما إذا قدم الطلب بعد اجتماع المجلس القضائي فيؤجل الفصل فيه إلى الجمعية المقبلة .
 - يجب أن يحدد المترشح في الطلب فرع أو فروع التخصص التي يطلب التسجيل فيها .
 - يجب أن يقدم المترشح الوثائق المثبتة لمعارف المترشح النظرية والتطبيقية في الفرع الذي يتخصص فيه .
- وعلى المترشح لمهنة الخبير أن يرفق بملف الطلب الموجه إلى النائب العام ما يلي² .

— مولاي ملياني بغداداي، مرجع سابق، ص 26 و 27 .

— مرجع سابق، ص 27 .

– أن يحدد ويذكر الشهادات والمؤهلات التي حصل عليها والبحوث التي قام بها أو الكتب التي نشرها، كما يجب أن يذكر كل النشاطات التي قام بها في ميدان تخصصه، وإذا قام بمهته الأعمال لدى مؤسسة عمومية أو خاصة عليه ذكر المقر الرئيسي، العنوان، نوع النشاط التي تقوم به هذه المؤسسة أو الكيان .

ويمكن أن تصدر قرارات من الجهة المختصة وبحسب الظروف والحاجة، ولتحديد الشهادات العلمية والوثائق اللازمة المثبتة والتي يجب أن ترفق بطلب التسجيل في بعض فروع الخبرة التي تتطلب تخصصا علميا دقيقا، والتخصص في مجال الخبرة أصبح ضرورة أكثر من ذي قبل وذلك نظرا للتطور العلمي، ويشمل جميع فروع العلوم النظرية والتطبيقية، لم يعد بمقدور خبير واحد أن يكون متخصصا في أكثر من مادة واحدة ويستحيل أحيانا أن يكون شخص واحد فقط ملما بكل الفروع، لذا يجب أن يكون تخصص الخبراء شرطا ضروريا لقبولهم في قائمة الخبراء حتى تكون الأعمال التي يقومون بها أعمالا ذات قيمة وتفيد في فض النزاعات المطروحة أمام القضاة .

وبالتالي لم يعد باستطاعة أي شخص الإمام بتلك العلوم كلها التي أصبحت تتطلب التخصص الدقيق في كل تخصص من التخصصات العلمية، حيث أصبح شيئا حتميا حتى لا يكون كل خبير مختص وملما بكل أنواع الخبرات أو أغلبها لدرجة أن هناك بعض الخبراء يقبل إجراء أية خبرة، يكلف بها على الرغم من أنه لا يملك كل المؤهلات العلمية في نفس الخبرة التي كلف به .

و للالتحاق مهمة الخبير المحاسب القضائي وبعد تحقق الشروط العامة في الخبير القضائي، سيتم التطرق فقط إلى بعض الشروط المهمة التي لم يتم ذكرها سالفًا منه .¹

- أن يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة (٤) والتي تنص على الخبير المحاسب وبعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية، وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية .²

– قانون المحاسبة مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، برني للنشر 2010، 011 ، ٥ 332 .

– نفس المرجع، ٥ 333 .

أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وان أكنم سر

المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيداً "

— يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون .

يعد خبيراً محاسباً في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات .
يقوم الخبير المحاسب أيضاً بمسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات، والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل .

يعد الخبير محاسباً المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات .

المطلب الثاني: مسؤوليات الخبير المحاسب القضائي

إن الخبير المحاسب القضائي ينتمي عادة إلى هيئة أو مهنة تحكمها قوانين خاصة بها، وباستقراء المواد من 9-3 إ 10 من القانون رقم 10 | 1 الصادر بتاريخ 9 جواد 010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومنها نستعرض ما يلي¹.

- يتحمل الخبير المحاسب المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد الخبير المحاسب أثناء ممارسة مهامه مسؤولاً مدنياً تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية؛
- يمارس الخبير المحاسب نشاطه في كامل التراب الوطني؛
- يتحمل الخبير المحاسب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وذلك منصوص عليه في قانون العقوبات من ذلك².

— الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10 | 1 المؤرخ في 9 جواد 010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، د 3 .

— نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، مرجع سابق، د 238 .

وقوعه تحت طائلة العقوبة المقررة حسب الحالة لإحدى الجرائم المرتكبة كجريمة الرشوة أو جريمة التزوير وجريمة إفشاء الأسرار للإشارة فإن هذه الجريمة الأخيرة، لا تكون قائمة إذا أفشى بها الخبير للجهة القضائية التي أمرته بإجراء الخبرة وكان ذلك السر يدخل ضمن ما توصل إليه بحكم مأمورية .

— يتحمل الخبير المحاسب المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالته من مهامه فيسأل عن كل مخالفة أو تقصير تقني، أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في¹ .

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول؛

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول به .

— يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، ويتم كل طعن في العقوبات الانضباطية أمام القضاء المختص، طبقا للإجراءات القانونية المعمول به .

— يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب، بغرامة مالية تتراوح من 1000 إلى 50000 يعد ممارسا غير شرعي كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله، يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون أو يستمر في القيام به .

— ويعد كذلك ماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب، انتحال إحدى الصفات أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة ومؤسسة محاسبة أو أية صفة أخرى، ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع إحدى الصفات خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد .

— الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، د 10 .

المطلب الثالث موانع وحالات التنافي بالنسبة للخبير القضائي المحاسبي

و ردت حالات موانع وتنافي بالنسبة للخبير القضائي عموما ومن ثم الخبير المحاسب القضائي، والتي يمكن دراستها على النحو التالي:

1 الموانع المحدد : ومن ذلك ما نصت عليه المادة 33 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات المدنية 18)9 المؤرخ في 25 2 008؛ وهي سبب من أسباب رد الخبير، وتتمثل في وجوب سبب القرابة المباشرة أو الغير مباشرة، أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي كوجود عداوة شديدة بين الخبير أو أحد طرفي النزاع . فإذا كان الخبير يوجد في وضعية أو حالة قرابة لأحد أطراف النزاع فإنه لا يمكن من حيث المبدأ قبول المهمة المسندة إليه تلقائيا، وإلا يمكن لأحد طرفي النزاع الذي تكون له مصلحة طلب رده أو استبعاده حرصا على موضوعية وواقعية وحيادية الخبر .

ومن صور الموانع المحدودة الزمن ، المتمثلة في وجود مصلحة شخصية كما هو مشار إليه في الفقرة 2 ما ورد النص عليه في القانون التجاري في المادة 15 م ك ، والتي نصت على أنه لا يجوز أن يعين مندوبي الحسابات لشركة مساهم¹.

- الأقرباء والأصهار بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة .
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوبي الحسابات، على مرتب أو أجره إما من القائمين بالإدارة أو مجلس المراقبة أو أعضاء مجلس المديرين .
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجره بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات، في أجل 3 سنوات من إنهاء وظائفهم .
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، أو مجلس المراقبة في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم .

2 الموانع المطلقة : ويقصد بها حرمان الشخص على سبيل عقوبة جنائية المتبوعة بجرح قانوني، وذلك ما نصت

عليه المادة 1 من قانون العقوبات والتي نصت على العقوبات التكميلية وهي².

- الحرمان من ممارسة الحقوق المدنية والعائلية؛

¹ حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، الجزائر، منشورات دحلب، 1990، ج 1، ص 39 و 38.

— المادة 1 من قانون العقوبات .

- الحرمان القانوني؛
- إغلاق المؤسسة؛
- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط؛
- تحديد الإقامة؛
- المصادرة الجزئية للأموال؛
- الإقصاء من الصفقات العمومية؛
- الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقة الدفع؛
- تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغائها مع المنع من إصدار رخصة جديدة؛
- نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة؛
- سحب جواز السفر؛

ويلاحظ أن هذه العقوبات التكميلية تكون وجوبا عند الحكم بعقوبة الجنائية وتكون جوازية في عقوبة الجرح .
و يتضح الأمر أكثر من استقراء نص الماد ١ من قانون العقوبات التي تفصل معنى الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والعائلية ومن جملته¹.

- العزل أو الإقصاء من جميع الوظائف والمناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة؛
- عدم الأهلية لأن يكون مساعدا مخلفا أو خبيرا؛
- أما بالنسبة لعقوبة الجرح فإن المنع من حمل صفة الخبير، تكون لمدة لا تزيد عن ٥ سنوات تبدأ من يوم انقضاء العقوبة؛

ونصت نفس المادة سابقة الذكر التي وضحت معنى الحجر القانوني، على أنه حالة الحكم بعقوبة جنائية تأمر المحكمة وجوبا بالحجر القانوني، الذي يتمثل في حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية، ومنه يستخلص أن العقوبة الجنائية هي مانع من موانع ممارسة الخبير القضائي لمهام .

أ حالات التنافي بالنسبة للخبير القضائي المحاسبي .

تتنافى صفة الخبير القضائي المحاسبي في الحالات التالية².

¹ - نفس المرجع السابق .

- نصر الدين، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 233 .

- لا يكون يملك في المؤسسة أو الشركة ذات طرف في النزاع بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات .
- لا يمكن تعيينه كخبير في قضية يكون أحد أطرافها شركة أو مؤسسة أو هيئة تلقى منها هذا الخبير خلال السنوات الثلاث الأخيرة، أتعابا وامتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض أو ضمانات بأي صفة كانت .
- أن لا يكون ممارسا في نفس الوقت مهمة مستشار جبائي أو مراقبا للحسابات في مؤسسة ما أو الشركة ذات الطرف في الخصا .
- أن لا يكون يشغل منصبا مأجورا بالشركة أو المؤسسة أو الهيئة التي تكون طرفا في النزاع قبل أقل من ٥ سنوات من انتهاء وظائفه .

ولقد تم تأكيد حالة منع الجمع بين المهام في المادة 4٥ فقر ٥ من القانون رقم 10 | 1 الصادر في 29 ٥ 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتم .

المطلب الرابع : مراحل إنجاز خبرة قضائية محاسبية

- تمر الخبرة القضائية المحاسبية على عدة مراحل متسلسلة، تبدأ بتعيين الخبير كأول مرحلة وصولا إلى آخر مرحلة والمتمثلة في إيداع تقرير الخبير بأمانة ضبط المحكمة، وسيتم التطرق إلى هته المراحل كالتالي :
- **تعيين الخبير :** يتم تعيين الخبير من طرف القاضي بكيفية معينة ويكون ذلك من خلال حكم أمر بنده .
 - ونصت المادة ٦7 من قانون الإجراءات المدنية عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبيرا أو عدة خبراء ويوضح مهمته " . حيث يعطي سلطة تقديرية للقاضي بشأن تعيين الخبراء، فله أن يعين خبيرا أو أكثر وهنا يتعلق باختلاف الاختصاص من خبير لآخر، لكن العادة والمنطق قد جرت على تعيين خبير واحد ويكون ذلك في القضايا التي توجد بها نقاط فنية، تحتاج إلى شرح وتوضيح من نفس التخصص ولا تحتاج تخصصات مختلفة .
 - و في حالة ما إذا كانت عمليات إجراء الخبرة متشعبة ومعقدة، تحتاج في إنجازها إلى تخصصات كثيرة ومتعددة لتوضيح نقاط فنية معقدة وجب تعيين عدة خبراء للقيام بمهمة الخبير .¹
 - أما فيما يخص الحكم الأمر بالخبرة فقد نصت المادة 27 | من القانون رقم 8 | 9 الصادر في 25 فيفري 2008، على مضمون ذلك الحكم ويجب أن يتضمن .²
 - بيان اسم ولقب وعنوان الخبير، تبرير تعيين عدة خبراء، عند الاقتضاء؛

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 05 | .

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 8 | 9، مرجع سابق، الما 27 | .

• تحديد مهمة الخبير تحديدا دقيقا؛

• عرض الأسباب التي بررت اللجوء للخبرة، ترير تعيين عدة خبراء، وعند الاقتضاء؛

• تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة ضبط الجهة القضائية؛

! رد الخبير برفض أداء المهم : لقد خول المشرع الجزائري رفض الخبير القيام بالمهمة الموكلة إليه وذلك عند الضرورة، أن يقدم طلبا لإعفائه من المهمة الموكلة إليه .

رفض الخبير المهم : للخبير المحاسب القضائي الحق في قبول المهمة الموكلة إليه وفقا للأوضاع المتقدم

عرضها، يبدي الخبير موقفه من القرار القاضي بذلك، ويكون الموقف إما بقبول المأمورية المسندة إليه وإما رفضها، كما نصت المادة 1^د من قانون الإجراءات المدنية في فقرتها الأولى: " إذا رفض الخبير القيام بالعمل الذي كلف به، أو حصل مانع له استبدل بغيره بموجب أمر يصدر في طلب تبديله عن القاضي له عينه ."¹ و عند إبلاغ الجهة القضائية بذلك يجوز لها استبداله، من خلال تعيين خبير آخر من القائمة المعتمدة لدى المجالس القضائية .

! رد الخبير القضائي : المعنى من رد الخبير هو طلب الاستغناء وعدم الاعتماد على خدماته وذلك يرجع لعدة أسباب أجازها المشرع الجزائري منه .²

— بالنسبة لعنصر القرابة الذي يجيز للقاضي رد الخبير إذا كان الخبير قد سبق له وأن قام بإجراء خبرة في نفس القضية وأعطى رأيه فيها، أو إذا كانت للخبير مصلحة في النزاع أو لزوجه أو للأشخاص الذين يكون وصيا أو ناظرا عليه .

— بالنسبة لعنصر الجدية التي تدفع بالقاضي إلى رد الخبير عدم الكفاءة العلمية والمهنية، عدم اختصاصه في المادة محل الخبرة، عدم النزاهة والإخلاص في العمل .

! تنفيذ أعمال الخبير : في تنفيذ مهمة الخبير على الخبير القضائي المحاسب مراعاة ما يلي :

أولا : لحظة تسلم الخبير المحاسب القضائي وتعيينه أن يخبر القاضي إما بقبوله المهمة المسندة له أو رفضه .

— الما. 1^د من قانون الإجراءات المدنية .

— نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 118، 117.

ثاني : استدعاء الأطراف حسب الظروف فوراً والتي تقدم ذكرها آنفاً، والإطلاع على وثائق وأوراق الدعوى بالجهة القضائية التي أصدرت الحكم القاضي بإجراء الخبرة، ويطلب ذلك من الأطراف المتخاصمة إحضار كل وثائقهم، وهذا حسب المادة 37. من قانون الإجراءات المدنية الجديد.¹

أثناء قيام الخبير بأعمال الخبرة يمكنه الاستعانة بمترجم، وعلى الخبير أن يختاره من بين المترجمين المعتمدين، أو يرجع في ذلك إلى القاضي وبإمكانه طلب تمديد نطاق المهمة الموكلة، وإخباره بالصعوبات التي تعيق عمله وذلك بناء على تقرير يرفعه لهذا الأخير، ويأمر القاضي باتخاذ كل التدابير التي يراها ضرورية.²

" يقوم الخبير المحاسب القضائي بإجراء التحريات والمراقبة اللازمة، فالمشرع الجزائري جعل من إجراء إخطار الخصوم بيوم وساعة إجراء الخبرة واجبا يقع عاتق الخبير، كما أن على القاضي تطبيقه احتراماً لمبدأ الوجاهية في الإجراءات، ويهدف هذا الأخير أثناء عملية إجراء الخبرة إلى تحقيق المساواة ما بين أطراف النزاع من جهة، ومن جهة أخرى يتعلق بوجود احترام حقوق الدفاع أمام الخبير، وفي الحالات التي يكون حضورهم لمجرياتهما غير ممكن فإنه يعفى من هذا الإجراء.³

مواجهة الخبير إشكالات لدى تأدية مهمة .

عند مباشرة الخبير المحاسب القضائي لمهمة الخبرة سيواجه مجموعة صعوبات محتملة الحدوث، كعدم تقديم أطراف النزاع الوثائق المحاسبية على سبيل المثال، والتي تمكنه من القيام بالخبرة وصولاً إلى نتيجة تمكن القاضي من اتخاذ القرار الصحيح وفض النزاع، أو عدم انتقال الخبير إلى عين المكان لإجراء المعاينة بسبب اعتراض احد الأطراف .

نتائج انجاز الخبرة بعد إجراء مهمة الخبرة من قبل الخبير المحاسب القضائي عليه بتقديم تقريراً يحتوي على :

- نتائج الخبرة؛
- أقوال وملاحظات أطراف النزاع؛
- تقديم عرض تفسيري لما قام بمعاينته؛

ويتم رفع هذا التقرير إلى أمانة الضبط بالجهة القضائية على حسب الوقت المتفق عليه .

كما يمكن للقاضي أثناء عقد الجلسة أن يطلب بعض الإيضاحات من الخبير، إما كتابية إما شفوية فيما يتعلق بخبرته المتمثلة في التقرير المودع لدى الجهة القضائية .

- المادة 37. من قانون الإجراءات المدنية .

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي: نفس المرجع ص 31.

- عبد السلام ديب، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، الجزء 2، 2011، ص 52 .

أ. أتعاب الخبير : عندما ينتهي الخبير من أداء مهمته وجب عليه أن يقدم تقريراً يبين فيه نتيجة أعماله التي كلف بها ورأيه الخاص الذي توصل إليه، ومقابل هذا العمل يتلقى أتعاباً ويكون ذلك تقدير هذه الأتعاب بكيفية معينة .

نصت المادة 26 من قانون الإجراءات المدنية : يذكر في الحكم أو الأمر الذي يفصل في النزاع مقدار المصاريف ما لم يكن قد تعذر تحديدها قبل صدوره، فيصير تحديدها عندئذ بأمر من القاضي ويفرق بينها بمستندات الدعوى¹ . ويتم تدوين كافة المصاريف التي تحملها الخبير في سبيل إنجاز وإتمام أعمال الخبرة بشكل مفصل ومع الشرح إذا استلزم الأمر .

إن أتعاب الخبير ومصروفاته يتحملها كقاعدة عامة الطرف الذي طلب الخبرة في أول الأمر، ثم يتولى دفعها الخصم الذي خسر الدعوى والذي حكم عليه بدفعها، في حالة ما إذا كان هذا الطرف الخاسر معسراً على الخبير أن يطلب أتعابه من الدولة بعنوان تعاونه من أجل سير المرفق العمومي للعدالة، ومطالبة الخبير باستيفاء أتعابه قد يرد قبل صدور الحكم في موضوع الدعوى وقد يرد ذلك الطلب بعد الفصل في النزاع .

- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، مرجع سابق، ص 35 .

خلاصة الفصل الأول :

نستخلص من دراستنا للفصل الأول أن الخبرة القضائية وسيلة من الوسائل المهمة والفعالة في دعم رأي القاضي في مسألة من المسائل الفنية المختلفة، ويتم إنجاز هته الخبرة من طرف الخبير القضائي الذي يكون مسجل في قائمة الخبراء القضائيين بعد أدائه لليمين وفقا لما نص عليه القانون وحسب الوضعية التي يكون فيها .

وتختلف مجالات الخبرة القضائية فمنها الخبرة القضائية المحاسبية التي تهتم بالفصل في المسائل التي تتعلق بالحاسبة والمالية، وهذه الأخيرة عدة مصطلحات يتم تداولها بها فمنها من يعرفها بالحاسبة العدلية أو الحاسبة القضائية، مراجعة الاحتيال، وتهدف إلى توفير معلومات ومعطيات مالية ذات طبيعة تحليلية تمنح للقاضي الرأي الصحيح نحو اتخاذ حكم عادل للمسألة محل النزاع، كونها ذات طابع بحث وتحري في كل ما هو غامض بالأرقام والأموال المحاسبية والمالية وذلك بالرجوع إلى الطرق المحاسبية المتعامل به .

يكتسب كل مترشح صفة خبير محاسب قضائي عند التسجيل في قائمة الخبراء ويكون معتمد لدى وزارة العدل بعد المصادقة عليه من طرف الوزارة المعنية، فعندما تصادف القاضي منازعة ضريبية، يقوم هذا الأخير بتعيين خبير قضائي محاسب متخصص في المسائل المالية والمحاسبية بموجب قرار صادر من الجهة القضائية، لياشر الخبير تنفيذ المهمة الموكلة إليه انطلاقا من استلام المهمة وتنفيذها للفصل في النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ويبقى رأي الخبير رأي في محايد ليس مع طرف ضد طرف آخر وبعد الانتهاء من المهمة الموكلة إليه يتم رفع التقرير لدى الجهة القضائية .

وعليه سيتم تسليط الضوء على الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية خلال الفصل الثاني لمعرفة إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية أمام المنازعات الضريبية التي تقوم بتوضيح ومعرفة نقاط الاختلاف في النزاع الجبائي بين مصلحة الضرائب من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى ليبقى دورها الأول والأخير هو حفظ حقوق الأطراف المتخاصمة .

الفصل الثاني

الإطار العام للمنازعات الجبائية

تمهيد

إن الأهمية العلمية لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع للتطور السريع على مختلف القوانين، وحتى يتسنى للضرائب أن تؤدي دورها الفعال في الدولة من جهة، وأن تكون عبئا كبيرا على المجتمع بعناصره المختلفة من جهة ثانية لا بد من سن تشريعات وقوانين تكفل ذلك، ومن ثم فقد نظم القانون الضريبي للإدارة الضريبية الالتزامات والحقوق والأساليب للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة، ولتقرير مقدار دينها بطريقة دقيقة، كما فرض إلتزامات تكفل الحفاظ على حقوقها واستيفاء ديونها، ووضع الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لهذه الحقوق وأعطائها حرية واسعة في جمع الأدلة و المعلومات والبيانات ومناقشة المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة وتحديد مقاديرها وتحصيلها بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعومة بالأدلة والبراهين، وخاصة أن الدولة تشكل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية بما لها من سلطة وسيادة، و سعيها منها لفض وتسوية هذا النزاع من المنازعات التي تنور بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية نتيجة تعارض المصالح بين الطرفين حيث أن كلاهما يسعى إلى تحقيق الحد الأقصى من أهدافه مستخدما في ذلك كافة الطرق القانونية المتاحة أمامه .

المبحث الأول : ماهية المنازعات الجبائية

حاول المشرع الجزائري مساندة التحولات الطارئة في مختلف الميادين الإقتصادية، وذلك بتعديله لنصوص وسنه لأخرى، مما أدى إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها، مما فرض صعوبة في فهمها من قبل المكلف بالضريبة والإدارة على حد سواء، وهذا التعقيد وسوء الفهم ينجر عنه أخطاء في فرض وربط وتجميع الضريبة، لهذا منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الحق في محاصمة الإدارة الجبائية متى اتضح له التقصير والإجحاف في حقه، أي للإدارة الضريبة حق الإطلاع والرقابة في المقابل للمكلف بالضريبة الحق في منازعة إدارة الضرائب فيما يتعلق بالضرائب المفروضة عليه .

المطلب الأول : مفهوم المنازعات الجبائية

علينا أولاً الإشارة إلى المقصود بمصطلح المنازعات قبل التطرق إلى مختلف التعاريف المتعلقة بالمنازعات الجبائية .
المنازعة " تعني خصومة أو نزاع والهدف منها إلى كل شيء متنازع فيه، وهي من أصل لاتيني فنقول " *juridication contentieux* " خصومة قضائية متنازع فيه .¹

. . كلمة منازعة في الميدان الجبائي : " عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحدهما مستعمل في المشاكل التي تنشأ بين المكلف بالضريبة و مصلحة الضرائب فيما يتعلق بكيفية فرضها وطرق تحصيلها، والآخر يخص وضعية معينة يمكن أن تحمل بالمكلف كعجز مالي مثلاً، هنا يطلب هذا الأخير من الإدارة الجبائية أن تعدل في الضريبة المفروضة عليه .²

١ . و المنازعة الجبائية في مفهومه الضيق : كخلاف بين طرفين، هما الخاضع والإدارة الضريبة يكون لكل طرف موقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام الجهة القضائية لفض النزاع بينهما بإصدار حكم تنفيذي وملزم لكلا الطرفين ."

٢ . وفي مفهوم أوسع يعرف النزاع الجبائي بأز " مجموعة الأساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تثور عند فرض قانون الضريبة من طرف المصلحة الضريبة على المكلف .³

٣ . الخصومة الجبائية : ينازع فيها الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية قصد الحصول إما على تدارك الأخطاء الناجمة على الوعاء الضريبي، و أو كيفية حسابها وإما الاستفادة من التأجيل القانوني للدفع .¹

¹ - غاصي عبد القادر ، لكحل رفيق، المنازعات الجبائية ، (مذكرة لنيل شهادة الدراسات التطبيقية في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم التجارية و الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2009 ، ص 17 .

² - يي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري . رسالة ماجستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر باتنة 2013 ، ص 7 .

³ - نجيب بقال، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري ، (رسالة لنيل الدراسات العليا المعمقة، كلية العلوم القانونية الإقتصادية و الإجتماعية، المحمدية البيضاء 2008 ، ص ٤ .

- ذ . المنازعات الضريبية : هي تلك التي تنازع في صحة أو شرعية فرض الضريبة على المكلف، وإن كانت الضريبة محل النزاع مرتبطة باللوائح والقوانين .²
- د . تقوم المنازعة الضريبية بسبب امتناع المكلف عن تسديد ما فرضته عليه الإدارة الضريبية، أو في حالة تحربه عن دفع الضريبة بإحدى الوسائل منها الغش الضريبي .³

و من التعاريف سالفة الذكر نستخلص على أن المنازعة الجبائية هي المشاكل التي تثور أو تنشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، ويسعى المكلف وبمساعدة إدارة الضرائب بالحصول على تخفيف العبئ الضريبي أو الإعفاء منه لوجود عجز مالي، وتكون الجهة القضائية وسيط بينهما لفض هذا النزاع باستخدام الأساليب القانونية وإصدار حكم إلزامي لكلا الطرفين .

المطلب الثاني : أسباب المنازعات الجبائية

من أهم الأسباب التي تؤدي إلى نشوء المنازعة الضريبية، إذ أن حدوث النزاع الجبائي بين الخاضع للضريبة والإدارة الجبائية هو الحالة غير العادية، التي تطبع العلاقة بين الإدارة من جهة والمكلفين من جهة أخرى، لأن العلاقة بينهما مبنية على الانسجام والتفاهم طالما أن التشريع الضريبي هو من يحكم بين الطرفين .

فأسباب النزاع الضريبي يمكن تقسيمها إلى أسباب ترجع إلى التشريع في حد ذاته، وأخرى مرتبطة بالإدارة الضريبية ومدى كفاءتها وتوفرها على مقومات العمل السليم، كما أنه هناك أسباب ترجع إلى المكلفين في حد ذاتهم وهو بسلوكياتهم المقصودة وغير المقصودة يساهمون في نشوب النزاع الضريبي .

1 أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

— إن الخصائص السلبية التي يتميز بها التشريع الضريبي قد تؤدي إلى اختلاف الفهم والتفسير والتعقيد بين المكلف بالضريبة من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى، كما أن كثرة تعديلات النصوص في النظام الضريبي تؤدي إلى حدوث التعقيد وصعوبة التطبيق، ولهذا يمكن إرجاع أسباب المنازعات الجبائية التي تخص التشريع الضريبي فيما يلي .⁴

¹ - بقرين فافا، بن نور غنية، المنازعات الجبائية، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء المسيلة 2006، ص 35 .

² - نصر الدين هنود، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية الجزائر، دار هوم، 2009، ص 68 .

³ - من ادلي، الدعوى الضريبية في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الحقوق جامعة دمشق، العدد 77، 2011، ص 11 .

⁴ - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة 2015، ص 73 .

- عدم التنسيق والتعارض بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى بين التشريع الضريبي ومختلف النصوص والقوانين ذات العلاقة بالضريبة، ففي الواقع العملي نجد أن التشريع الضريبي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، كما قد يؤدي ذلك في حالات الازدواج الضريبي أو عدم تأدية المكلف كامل واجباته الضريبية الذي تؤدي إلى حدوث الخصام الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة .
- مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروجه وانحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين بالضريبة في تحمل ودفع الضريبة المستحقة، وتجعل التشريع الضريبي يتعد عن الغاية والهدف الأساسي من فرض الضريبة وهو مساهمة كل الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب مقدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث ولكن قد يرتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التفسيرية والتنظيمية التي تساهم في تطبيق وتنفيذ التشريع الضريبي .
- إبقاء التشريع لفترة طويلة دون تعديله من جهة، ومن جهة أخرى عدم استقرار التشريع الضريبي وتميزه بالتطور والتحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا الأخير للتغيرات التي تطرأ في المحيط الاقتصادي .

الأمر الذي يؤدي إلى عدم استقرار التشريع الضريبي وكثرة التغير و التعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى تعارض هذا التشريع مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعتبر من المبادئ القانونية التي تعزز تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة، وهناك بعض التصرفات التي يقوم بها المكلف من غير قصد ودون نية سيئة في عدم تحمل العبء الضريبي هذه الأمور تؤدي إلى حدوث الكثير من النزاعات الجبائية .

2 أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية

الإدارة الجبائية هي الجهة التي تتولى تطبيق التشريع الضريبي وحرصها على التزام المكلفين بالواجب الضريبي، ولهذا عليها أن تكون ذات كفاءة من أجل تقليل أو تجنب أخطائها التي تؤدي إلى حدوث النزاع الضريبي، وتكون الكفاءة من خلال توفر كافة الإمكانيات البشرية والمادية وخاصة العنصر البشري الذي يعتبر المقوم الأساسي لتنفيذ الإدارة الضريبية عملها على أتم وجه وتقليل الأخطاء المؤدية إلى النزاع الضريبي .

ومن الأسباب المؤدية إلى نشوء النزاع الجبائي الذي يعود من قبل الإدارة الضريبية تتمثل في ما يلي :

- استخدام أعوان الإدارة الجبائية أسلوب التعسف في استخدام السلطات الموكلة لهم بموجب القانون، كقيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكبر من المقدار الحقيقي الذي يناسب المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كما يقوم أعوان الإدارة الضريبية بتجاوز المهام القانونية وقت فرض وتحصيل الضريبة أو حتى أثناء تأدية مهامهم في

- إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات الممول، وهذه التجاوزات تؤدي إلى عدم الإلتزام بالإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية أو حتى عدم احترام الآجال القانونية الممنوحة من قبل التشريع الضريبي للمكلف بالضريبة من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة .
- انتشار الحالات السلبية في الجهات العمومية بشكل عام والإدارة الجبائية بشكل خاص على غرار الفساد الإداري والمالي، الذي يوجد على مستوى الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تفويض العملية المهنية الصحيحة لأعوان هذه الإدارات .
 - أثناء تطبيق التشريع الضريبي من قبل الإدارة الجبائية يمكن أن تنجم الكثير من التجاوزات والمخالفات في التنفيذ لهذا التشريع، وهته المخالفات تكون بسبب عدم فهم واستيعاب التشريع الضريبي أو الخطأ في إجراءات وطرق وآليات التنفيذ، مما يتولد عنه في نهاية المطاف ظهور الخلاف بين الخاضعين لهذه الضريبة والإدارة الجبائية .
 - تعتبر طريقة تحديد الوعاء الضريبي سببا في زيادة أو تخفيض النزاعات الجبائية، لأنه كلما كان نظام تحديد العبئ الضريبي والذي يتم من خلال التحديد الجزافي أو الإداري، حيث في ظل هذين النظامين يتم تقدير العبئ الضريبي بكيفية تقريبية، وقد ينجر عنه زيادة في الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، ولهذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى إتباع النظام الحقيقي لتحديد العبئ الضريبي والذي بدوره يركز على التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة بمجموع مداخله وأرباحه وكذلك العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها، وإن كان في إطار هذا النظام تلتزم الإدارة الجبائية بحققها في إخضاع الممول لإجراءات الرقابة متى لاحظت
 - هناك تجاوز وتهرب من طرف الخاضع للضريبة .

3 أسباب تتعلق بالمكلف

إن الخاضع للضريبة يعتبر عنصر جد مهم في حلقة مكونات النظام الضريبي ويساهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي، والواقع العملي والتطبيقي يظهر العكس بوجود عدائية بين الخاضعين للضريبة والإدارة الجبائية الساهرة على تنفيذ إجراءات التشريع الضريبي، فالمكلف بالضريبة يحاول دائما التهرب والتملص من دفع التزاماته تجاه مصلحة الضرائب والتي تعتبر في نظره بأنها تحاول دائما سلب أمواله وتأخذ منها نسبا عالية، ولهذا من الأسباب التي تؤدي لنشوب النزاع الضريبي من طرف المكلف أمام مصلحة الضرائب تتمثل فيما يلي :

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، والذي يؤدي به إلى عدم دفع كافة مستحقاته تجاه الإدارة الجبائية، وهذا النقص ناتج عن ضعف الثقافة المالية لدى الممول بشكل خاص والمواطن بشكل عام، ونقص الثقافة المالية في اللامبالاة التي يجابه بها الخاضع للضريبة وضعف الوعي الضريبي يظهر فيه.¹
- الإهمال فيما يخص مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة التي يفرضها المشرع على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم الترتيب وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للقواعد القانونية المفروضة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهته الوثائق.
- التماطل في تسديد الالتزامات الضريبية تجاه خزينة الدولة، مما ينجم عنه فرض عقوبات وغرامات التأخير مما يؤدي إلى زيادة العبئ الضريبي على الممول ومنه لا تكون لهذا الأخير القدرة على سداد هذه الالتزامات، وباعتبار العبئ الضريبي عبئ امتيازي لا يمكن التنازل عنه أو سقوطه إلا بالتقدم فتحديث النزاعات الجبائية.
- ومن أجل تخفيف الوعاء الضريبي للمكلف لا بد من إتباع بعض الإجراءات من بينها تبسيط وتذليل التشريع الجبائي كذلك توفير الإدارة الجبائية النشريات والكتيبات المتعلقة بالالتزامات الممول بالإضافة إلى إجراء بعض المحاضرات والملتقيات حول انعكاسات عدم التزام المكلف بالضريبة بتسديد كل ديونه الضريبية.

المطلب الثالث: منازعات الوعاء الضريبي

- النزاع في الوعاء: " هو نزاع في أساس الضريبة، أي يخول للإدارة الضريبية النظر في ما إن كانت الضريبة المفروضة مطابقة للنصوص التنظيمية والتشريعية، وفي حالة ما تبين العكس فلها سلطة القرار إما إسقاط الضريبة كلياً أو جزئياً".²
- ويقصد بالوعاء في إدارة الضرائب أن تقوم الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة من جراء خطأ محاسبي أو تهرب ضريبي، وينتج عن ذلك إنتاج جداول التحصيل المحددة بقيمة هذه المستحقات وفي هذه المرحلة يكون للممول حق المناقشة والكتابة لمصالح الوعاء، وذلك باحترام الآجال القانونية المحدد.³
- و النزاع الضريبي لا يخلو من احتمالين هـ.⁴

- أن المكلف بالضريبة يرى بأنه لا تكون منازعة في مبدأ خضوعه للضريبة، بل في العناصر الواقعية التي تعتمد عليها إدارة الضرائب كأساس لتحديد وفرض الضريبة في هذه الحالة يطالب الإدارة بتنازل جزئي لمبلغ الضريبة.

¹ نفس المرجع السابق، ص 73.

² نجيب بقالي، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري، مرجع سابق، ص 1.

³ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، عين مليلا: الجزائر، دار الهدى، ص 10.

⁴ قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، نفس المرجع السابق، ص 75.

- أو أن الخاضع للضريبة ينازع في مبدأ خضوعه للضريبة، أي يرى أن وضعيته خارج نطاق الخضوع للضريبة وهنا يطالب الجهة الضريبية بإسقاط الضريبة كبد .
- المكلفين بالضريبة، مما يجعل الشخص الخاضع للضريبة المتضرر من القرار رفع دعوى قضائية أمام الجهة القضائية التي يقع في نطاق اختصاصها الإقليمي بجميع الضريبة .
- | التظلم الإداري المسبق (الشكايا)

إن المنازعات المتعلقة بالضرائب خاصة قواعد التظلم الإداري المسبق الذي يقدم من قبل المكلفين بالضريبة منظمة في نصوص قانونية، وبالتالي يكون على المدعى أن يحترم هته النصوص وإلا رفض تظلمه . كما يجب على القاضي أن يطبق المواد خاصة المذكورة في قوانين الضرائب والمنظمة للتظلم طبقا للقاعدة القانونية . ولكي تقبل الشكوى لابد أن تقدم في شكلها المطلوب وفي موعدها المحدد وتحتوي على المعلومات والمعطيات التي تمكن الإدارة من دراستها، وذلك وفقا لمحتوى المواد 10¹ إلى 9² من قانون الإجراءات الجبائية التي نظمت إجراءات تقديم الشكوى في الميدان الجبائي إلى المدير الولائي للضرائب وحددت شكل ومواعيد ذلك .

| شكل الشكاية ومحتواها

- نص المشرع الجزائري على تقديم الشكاية في شكل معين وأن تتضمن بيانات ومعلومات لكي يكون بإمكان الإدارة الجبائية الإطلاع عليها ودراسته .
- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع .
 - يجب أن تكون الشكاوى فردية غير أنه يجوز للممولين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضريبة المفروضة على الشركات أن يقدموا شكوى جماعية .

- تحت طائلة الرفض وعدم القبول يجب أن تحتوي كل شكوى على ما يلي¹ .

- ذكر الضريبة المتخاصم عليها؛
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف المتعارض؛
- توقيع صاحب الشكوى باليد؛
- إيضاح رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع؛

¹ - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري: رسالة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2008، ص 11 .

- يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .

! آجال تقديم الشكوى

يشترط في المتظلم أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنصوص عليها في القوانين الخاصة حيث تقبل الشكاوى إلى غاية 1 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل .
وينقضي آجال الشكوى في :

- يو 1 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف إنذارات جديدة في حالة أو إثر حدوث أخطاء في الإرسال، وتوجه هته الإنذارات من طرف مدير الضرائب بالولاية .
- يو 1 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانون من جراء التكرار أو الخطأ .

! التحقق من محتوى الشكاية واتخاذ القرار

على المدير الولائي للضرائب وقبل اتخاذ القرار في النزاع المطروح يأمر المفتش المختص إقليميا والمسؤول عن تسيير الملف الجبائي للمدعي بالتحقق وجمع المعلومات فيما يتعلق بالنزاع المطروح خلال أجل 5. يوما، وبإمكان هذا الأخير استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات اللازمة، وإيجاد حل للمنازعة المطروحة، كذلك يمكنه إجراء تحقيقات في عين المكان وله الحق بالإطلاع على الوثائق، التي يرى بأنها تساعد في عملية التحقيق من طرف الإدارات العمومية والمؤسسات وبعد الانتهاء من الأعمال المبدئية، يحرر رئيس المفتشية تقريرا أوليا يوضح فيه الحلول التي يراها مناسبة في نظره ويوجهه إلى المدير الولائي للضرائب ليتخذ القرار المناسب .

المطلب الرابع : منازعات التحصيل الضريبي

تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بالتزام الممول، بالوفاء بكامل دين الضريبة، والإجراءات التي تتبعها إدارة الضرائب لتطبيق هذا الالتزام جبرا عليه، ولهذا فإن هذا الشكل من منازعات التحصيل لا ينشأ إلا أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة . ولا يجوز للمكلف بالضريبة وبمجرد تبليغه بقرار تحمل العيب الضريبي وقبل البدء في إجراءات التحصيل الجبري، أن يرفع دعوى المنازعة في التحصيل وإلا كانت هته الأخيرة مرفوضة وغير مقبولة لرفعها قبل الأوان .

¹ - قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية مرجع ساينو 7 .

— بعد تحديد العيب الضريبي ووصول إشعار للمكلفين بدفع الضريبة المستحقة عليه اتجاه الإدارة الجبائية وذلك تبعا للآجال المحددة، وبعد استنفاد الآجال يقوم قابض الضرائب بتنفيذ الإجراءات الممنوحة له، لتحصيل الضريبة والرسوم المفيدة في حساباته، ومن هنا يكون المكلف بالضريبة محل خصام أمام إدارة الضرائب .

وهناك طريقتين لتحصيل الضريبي، إما يكون التحصيل بأسلوب ودي ومن طواعية الممول الذي يدفع ما عليه من التزامات ضريبية إلى الخزينة دون أي إشكال، وإما حالة التحصيل الجبري أو الحتمي وفيها تلجأ الإدارة الجبائية إلى استخدام السبل القانونية التي تكفل لها تجميع الدين الجبائي من ذمة المكلف بالضريبة، تقوم الإدارة الجبائية بإرسال إشعارات وإنذارات للمكلف ولا يستجيب لهته الإنذارات، وذلك بعدما تدخل الضريبة مجال الاستحقاق، ومن ثمة من الواجب تحصيلها من قبل قابضي إدارة الضرائب في حق الملمومون بدفع الضريبة لأن مرحلة المتابعة والتحصيل القصري لا تسري إلا بعد بداية آجال استحقاق الضريبة، والمشرع الجزائري منح مهلة للمكلف بالضريبة من أجل الإيفاء بمجموع الضريبة بشكل طوعي، ولكن في حالة عدم الاستجابة لالتزام العيب الضريبي وبعد نفاذ المدة القانونية لذلك يتم اللجوء إلى طريقة التحصيل الجبري أو القصري، والتي تتضمن شروط وإجراءات محددة بموجب القانون لذا لا بد من الالتزام بشروط ممارسة المتابعة سواء من الجانب الإجرائي أو الجانب الشكلي، وفي حالة عدم احترامها من قبل أعوان الإدارة الجبائية ينشأ النزاع بين المكلف والإدارة الضريبية .

1 إجراءات المتابعة

عند دخول الضريبة حيز سريان استحقاقها تبدأ إجراءات المتابعة مباشرة، من خلال إعلام المكلف بسندات إجراءات المتابعة والبدء في تطبيق الإجراءات التنفيذية ضد الممول الذي لم يسدد العيب الضريبي، من خلال اللجوء إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري والحجر ثم البيع، لكن المشرع أجاز للمكلف بالضريبة في حق الاعتراض على إجراءات المتابعة، كما يمكنه الاعتراض على التحصيل الحتمي .

الاعتراض على إجراءات المتابعة

يقوم المكلف بالضريبة بالاعتراض على مجمل الإجراءات والطرق التي تتبعها الإدارة الجبائية والتي تشوبها عيوب إجرائية وشكلية إجراءات المتابعة منصوص عليها في المادة 45. من قانون الإجراءات الجبائية، وتكون من قبل أعوان الإدارة الجبائية المعتمدين قانونا، وكذلك على يد المحضرين القضائيين الذين يقومون بالحجز القانوني، ومرحلة غلق المحل المهني لا بد أن يسبقها وجوبا إعلام المكلف بعد يوم كامل من سريان الضريبة، وإجراءات المتابعة من قبل الإدارة الضريبية كالآتي :

— الغلق المؤقت للمحل التجاري : من بين الإجراءات الاستثنائية والخاصة التي أجازها المشرع للإدارة الضريبية بهدف القدرة على تجميع أموال الضريبة من ذمة المكلفين بها ودفعها لخزينة الدولة، وعند تعذر الإدارة الضريبية من تحصيل مجموع الضرائب من طرف المكلف تجاه الخزينة العامة بالطرق العادية، واستنادا على تقرير يرفع من قبل المحاسب المتابع لإجراءات التحصيل، إن قرار غلق المحل المهني تضبطه مجموعة شروط يجب مراعاتها وتمثل فيما يلي¹.

- يجب أن يرسل إلى المكلف تنبيه (إشعا) يسبق قرار غلق المحل المهني والذي يبلغ بعد يوم كامل من آجال استحقاق العبيء الضريبي .
- إن الهدف من الغلق المؤقت للمحل التجاري هو إجبار الممول بدفع كل التزاماته الجبائية وليس الغرض منه حرمانه من مزاولة نشاطه التجاري .
- يقوم بإبلاغ المكلف بقرار الغلق عون متابعة مؤهل قانونيا أو من قبل محضر قضائي .
- إذا سدد المكلف المعني دينه الضريبي أو حرر سجلا لاستحقاقاته بعد موافقة قابض الضرائب عليه في آجال عشرة (10) أيام من تاريخ إعلامه بقرار الغلق المؤقت، فإن هذا القرار يكون موقوف التطبيق لأن المكلف بالضريبة دفع كل التزاماته الجبائية .

— قرار الحجز واسترجاع المحجوزات يسعى المشرع الجزائري دائما بالحفاظ على توازن المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة من جهة، والإدارة الضريبية من جهة ثانية منح للإدارة حق حجز أموال الممول وهذا بهدف تحصيل ديون خزينة الدولة، وأوجب عليها احترام بعض الإجراءات وإلا اعتبر تصرفها باطلا .

ومن جهة أخرى أجاز للمكلف بالضريبة الذي احتجزت أمواله من قبل قابض الضرائب طلب إلغاء الحجز، إذا تبين له وجود أخطاء ارتكبت في حقه أثناء ممارسة الحجز، فهناك بعض الإجراءات على الإدارة الضريبية الالتزام بها حتى يكون تنفيذ الحجز موافقا للقانون وذلك كما يلي².

— أثناء إرسال التنبيه للمكلف بالضريبة لدفع ما عليه من التزامات، على قابض الضرائب أن يخبر هذا الأخير بأن إشعار التسديد موجه له وسيتبع بحجز أمواله، بعد ذلك بيعها في المزاد العلني إذا لم يتم بدفع ما عليه من ديون في آجال الممنوحة له، أو لم يستفد من أجل إضافي من طرف قابض الضرائب المسؤول عن المتابع .

2 طلب إيقاف التسديد

— نفس المرجع السابق، ص 77 .

² - محاضرات حول أنواع الرقابة الجبائية و المنازعات الجبائية، ماسن . ، تخصص تدقيق محاسبي، السنة الجامعية 2013/2014، ص 2 .

مهما كان نوع النزاع سواءا حول مقدار الضريبة، أو حول إجراءات التحصيل هذا لا يوقف من إجراءات تسديد الدين المستحق للضريبة، فالدعوى المرفوعة من قبل الممول فيما يخص نزاع الإدارة الجبائية حول حجم الوعاء أو حتى على طرق المتابعة التي تمارسها الإدارة الجبائية في حق المكلف بالضريبة، لا توقف دفع كل الحقوق التي في ذمة المكلف بالضريبة تجاه خزينة الدولة، وللمكلف بالضريبة الحق في طلب تأخير الدفع فيما يخص الدين المتخاضم حوله، وذلك بوجود مجموعة من الشروط والمتمثلة فيما يلي¹.

1 - التقدم بالشكوى لدى المديرية الولائية للضرائب

على الخاضع للضريبة أن يوجه شكواه لدى مدير الضرائب للولاية التي تشمل إقليميا مكان فرض الضريبة، وتودع الشكاية لدى مديرية الضرائب المختصة إقليميا وفقا للشروط والآجال المشار إليها ضمن أحكام المواد 12، 13، 15، 16 من قانون المالية لسنة 2002، ويتم التنازع في الضريبة المفروضة إما كلياً أو جزئياً.

2 - تحديد المبلغ أو على الأقل إظهار أسس التخفيض

يوضح ويحدد المكلف المعني في الشكوى المقدمة المبلغ الذي يرغب بتخفيضه، أو يرى بأنه يتضمن خطأ سواء في قيمته أو في حسابها.

3 - تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة

على المكلف بالضريبة أن يذكر في شكواه أن له القدرة بتقديم كل الضمانات اللازمة لقبض الضرائب بهدف تجميع الضريبة المطلوب إيقاف دفعها، وهذه الضمانات عبارة عن مبالغ مالية تودع لدى أمين الخزينة في حساب خاص، كما يمكن أن يكون الرهن عقار يسجل لصالح خزينة الدولة، وتكون مبالغ الضمانات على الأقل تساوي حصة الضرائب محل الشكوى.

إذا تم إرسال الطلب في الوقت القانوني وضمن الشروط المطلوبة قانوناً، وكل الإجراءات محترمة من قبل المكلف بالضريبة يتقدم الممول المعني لقبض الضرائب المختص إقليمياً بهدف عقد اتفاق الضمان، وعند ما يمك قايض الضرائب طلب تأخير السداد عليه أخذ كل الضوابط الخاصة بتكوين ضمانات، لضمان تجميع العبي الضريبي الذي يكون تسديده مؤجلاً، وأخذ شكوى المكلف في الحسبان لأن لقبض الضرائب كل الصلاحيات لتقييم قيمة وطبيعة الضمانات المقدمه .

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، (الجزء: دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، ص 61).

المبحث الثاني المنازعات الجبائية أمام القضاء

تعتبر المرحلة القضائية للمنازعات في الدعوى الجبائية التي يكون فيها المكلف بالضريبة المحرك الأساسي أو إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية، والتي عهد إليها التشريع بالفصل في مثل هذه المسائل ويتم رفع الدعوى الجبائية للقضاء وذلك لمنح الحماية لكلا الطرفين سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية، خاصة أن المكلفين بالضريبة لا يشعرون باطمئنان على حقوقهم لأن في نظرهم الإدارة خصم وحكم في آن واحد، لذلك فإن الطعن القضائي هو أنسب الحلول والضمانات للخاضعين للضرائب، وباعتبار ما تمثله الرقابة القضائية من ضمان لحماية المكلفين من تعسفات وأخطاء الإدارة الضريبية .

المطلب الأول : الشروط الموضوعية للدعوى الإستعجالية

المشرع الجزائري لم يضع شروطا وإجراءات خاصة بطلب التنفيذ كالطلب الإستعجالي، وترك ذلك للقواعد العامة المتبعة في الدعوى الإستعجالية بصفة عامة سواء تعلق الأمر بالشروط الموضوعية أو الشكلية، سيتم التطرق للشروط الموضوعية ثم إلى الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية .

شروط الاستعجال

' يجوز لقاضي الاستعجال متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك، ومتى تبين له في التحقيق وجود ظرف خاص من شأنه ظهور شك جدي فيما يتعلق بمشروعية القرا .¹

وقد عرفه الأستاذ محمد اللجمي بأز : " إجراء دعائي بصفة استثنائية مختصر يهدف إلى البث بأسرع ما يمكن في النزاعات المطروحة وفي المسائل التي يحدثها تطبيق الأحكام القضائية، والإجراءات التنفيذية وتكون بصفة مؤقتة دون المساس بأصل الحق ."

يجب أن يتوفر عنصر الاستعجال في أن يكون الحق مرتبط ومهددا بخطر الحال، كما يمكن أن يسبب أضرارا يصعب تداركها والتحكم فيها، وعنصر الاستعجال من النظام العام، لا يحق لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن هناك توافر هذا الشرط في دعوى المعني، ومن الحالات التي قضى فيها عنصر الاستعجال في الميدان الجبائي الأمر المتعلق بتأجيل تحصيل الضرائب .

كما تضمنت المادة 46. من قانون الإجراءات الضريبية بما يلي .²

¹ يحي بدائية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري مرجع سابق 13 .

² - قانون رقم 14، المادة 46. من قانون الإجراءات الضريبية .

- اتخاذ قرار غلق المحل المهني بصفة مؤقتة من قبل المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية حسب الاختصاص، وعلى أساس تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع بحيث لا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر .
- يتم تنفيذ قرار الغلق المؤقت من طرف المحضر القضائي في حالة لم يتحرر المعني من التزامه الجبائي، أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات بعد موافقة قابض الضرائب في أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ .

أ شرط عدم المساس بأصل الحق

إن الإجراءات الإستعجالية التي يأمر بها القاضي في الأمور الإستعجالية بالرغم من أنها تركز على جانب الخطر الذي من الممكن أن يلحق بالمدعي، غير أنها لا تمنح ضمانات لازمة للمعني لذلك أجاز المشرع الجزائري توافر شرط ثاني لصدور الأمر الاستعجالي، والمتمثل في عدم المساس بأصل الحق ، فأصل الحق هو السبب القانوني المحدد لحقوق والتزامات كل من الطرفين قبل الآخر، فلا يمكن للقاضي أن يتناول هذه الحقوق والتزامات بالتأويل والتفسير الذي من شأنه المساس بموضوع النزاع القانوني بينهما.²

أ شرط عدم المساس بأوجه النظام العام

حسب نص المادة 71 . من قانون الإجراءات المدنية أن المنازعات التي تمس النظام العام تخرج عن اختصاص قاضي المسائل الإستعجالية، وهي قاعدة ملزمة للقاضي ولا يمكن مخالفتها لذا ينبغي على القاضي أن يقبل بعدم الاختصاص النوعي كلما طرحت أمامه مسألة، وتبين له أن التدابير الإستعجالية المطلوبة منه تمس النظام العام والأمن العا.³

المطلب الثاني: الشروط الشكلية للدعوى الإستعجالية

في هذا المطلب سنتطرق إلى إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية ثم الحكم في الدعوى الإستعجالية وأثره على الدعوى المتنازع فيه .

أ إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية

إجراءات رفع الدعوى الإستعجالية لا تختلف عن إجراءات رفع الدعوى العادية نفسها، وذلك بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي المعني بالأمر أو وكيله، لكن الاختلاف يكمن في بعض الأمور التي تفترضها طبيعة القضاء الإستعجالي، خاصة ما يتعلق بالآجال و طرق الإثبات .

¹- أمريان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري: مرجع سابق 1د .

²- قاشي يوسف: محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية. مرجع سابق 78 .

³- المادة 71 . من قانون الإجراءات المدنية .

أ شرط الكتابة

ترفع الدعوى الإستعجالية بعريضة مكتوبة ولكن الميدان الجبائي يشترط إجراءات استعجال خاصة، انطلاقاً من العريضة التي يرفعها المدعي المعني إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة، ويجب أن تتضمن هته الأخيرة اسم ولقب و مهنة وعنوان المدعي بالإضافة إلى ذكر اسم الجهة الإدارية للمدعى عليها، ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني، وتسجل هته القضية في سجل خاص بهذا الغرض يتم ذكر رقم القضية وتاريخ تسجيلها وأسماء أطراف النزاع المدعي والمدعي عليه .

! استدعاء المدعي عليه

يشترط في رفع الدعوى الإستعجالية تبليغ العريضة للمدعي عليه وتبليغه بحضور الجلسة، وذلك تبعاً للقواعد العامة التي تتم من طرف المحضر القضائي، ويتم الإبلاغ عملياً عن طريق محضر التكليف بالحضور بالإضافة إلى تلقي التبليغ .

أ شروط المصلحة و الصفة والأهلية

هته الشروط الواجب توافرها حتى يتم قبول الدعوى من حيث المبدأ، وتمثل هذه الشروط في¹ :

أولاً: شرط الصفة شرط الصفة هو أن يكون رافع الدعوى للجهة القضائية هو صاحب الحق بمدف حمايته من شخص أو طرف ثاني وفي حالة غياب شرط الصفة، ولم تتوفر في الطرفين سواء المدعي أو المدعي عليه، فيمكن للقاضي أن ينشئها من تلقاء نفسه لأنها تعتبر من الشروط الجوهرية الواجب توافرها بالنسبة لطرفي النزاع في رفع الدعوى .

ثاني: شرط المصلحة : المصلحة تعني الفائدة أو الهدف العملي الذي يعود على رافع الدعوى، وعند غياب الفائدة من رفع الدعوى تصبح هته الأخيرة غير مقبولة، والمصلحة يجب أن تكون قانونية أي أنها تستند إلى حق قانوني والهدف من رفع الدعوى هو الحفاظ على الحق القانوني، لأن المكلف بالضريبة عند رفعه بالنزاع الضريبي يحاول حماية حقه ومصالحته أمام الإدارة الجبائية .

ثالث: شرط الأهلية : يتم التمييز بين أهلية الشخص الطبيعي وأهلية الشخص المعنوي، يشترط في الشخص الطبيعي بلوغه سن الرشد يوم رفع الدعوى للجهة القضائية، أما بالنسبة للشخص المعنوي المؤسسات وشركات الأشخاص فسواء كان هذا المكلف عاملاً أو تاجراً أو موظفاً فلا بد من تمتعه بالأهلية الكاملة، لكي يكون ضمن دائرة التكليف الضريبي والتي يتولد عنها ممارسة نشاطاً اقتصادياً مربحاً .

¹ - عمارة بلغيث: الوجيز في الإجراءات المدنية، (الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع 2002، ص 16).

2! الحكم في الدعوى الإستعجالية

يقوم القاضي بإصدار أمره فيما يخص المسألة المعروضة عليه، وهذا الأمر من الأحكام القضائية والذي يضم ثلاثة أقسام رئيسية وهي¹.

- الأحداث وتضم أسماء أطراف النزاع وعناوينهم وطلباتهم والوثائق التي يتقدمون بها؛
- الأسباب والوقائع؛
- حكم الأمر الإستعجالي؛

3 آثار الحكم في دعوى النزاع

يقوم قاضي الاستعجال بتبليغ المحكوم عليه بمجرد صدور الحكم في حقه، وباعتباره أمر ذات صفة مؤقتة وهو قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة سواء تضمن توقف التنفيذ أو عدم قبوله .

المطلب الثالث : آجال الدعوى الضريبية

ترتبط المنازعة الضريبية وكغيرها من المنازعات الأخرى بآجال ومواعيد محددة مسبقا، لذلك على أطراف النزاع الاحترام والالتزام بمهته المواعيد وإلا اعتبرت تلك الدعوى غير مقبولة ويتم رفضها، لهذا منح المشرع الجزائري للمدير الولائي للضرائب في الرد على شكاوي وادعاءات المكلفين بالضريبة مدة أربع (4) أشهر، وهذا الأجل الممنوح يرجع إلى تجنب الازدواج للجوء إلى القضاء، بحيث إذا لم يتم تحديد هذه المدة فمن الممكن أن يرفع الملف للقضاء من قبل المكلف بالضريبة، إذا قام المدير الولائي للضرائب بتجاوز مهته المدة في الرد عليه ويمكن عرض القضية أمام الجهاز القضائي من قبل الطرفين في آن واحا .

1 آجال رفع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة

تم تحديد موعد رفع الدعوى من قبل المكلف بالضريبة بأربعة أشهر وذلك وفقا للقانون الجديد ابتداء من تاريخ تبليغ القرار سواء بالرفض أو القبول، نفس المدة فيما يخص النزاع المتعلق بالوعاء الضريبي، أما في مجال النزاع المتعلق بالتحصيل الضريبي فيختلف عن آجال رفع الدعوى المتعلقة بنزاع الوعاء الضريبي .

! آجال رفع الشكوى من طرف الإدارة الجبائية

في غالب الأمر تكون الإدارة الضريبية الطرف المدعي عليه في النزاع الضريبي، وقد أجاز لها المشرع الجزائري برفع الدعوى للجهة القضائية بصفة تلقائية دون مراعاة الفصل في الشكاية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، وفي هذه الحالة تكون الإدارة الجبائية في موضع مدعي لا مدعي عليه ويتم ذلك وفقا لشروط معينة وهي¹.

¹- إلهام خرشى، المنازعات الضريبية في المواد الإدارية: رسالة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس سطيف،

- يقوم المدعي بتبليغ قرار إحالة القضية للمحكمة الإدارية؛
- عدم إقدام المكلف بالضريبة على رفع الدعوى أمام القضاء بعد تجاوز الإدارة الجبائية لمدة ٦ أشهر؛
- تطبيق أحكام الماد 24 | 12 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة في إطلاع المكلف على الملف خلال مد ١0 يوما وإبداء ملاحظات مكتوبة أو إعلان رغبته في اللجوء إلى الخبرة؛

المطلب الرابع : الإثبات في الدعوى الضريبية

للإثبات دور مهم في حسم المنازعات بشكل عام، ويعرف الإثبات قانوناً بأن: " إقامة الدليل أما القضاء بالطرق التي يحددها القانون، على وجود مسألة قانونية تعد أساساً لحق مدعى به و ترتب آثاره .²

والإثبات في الميدان القضائي يتم عن طريق تقديم الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون، إلى من يراد إقناعه فتنظيم الإثبات من شأنه أن يحسم المنازعات بين أطراف النزاع الجبائي، غير أن الإثبات في المنازعات الجبائية التي يفصل فيها القاضي لا يتحملها المدعي بصورة آلية بل تتقاسمه الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة، وبما أن للقاضي سلطة إلزام الإدارة الضريبية بتقديم الوثائق والمستندات اللازمة للفصل في النزاع المطروح أمامه، وذلك تطبيقاً للطبيعة التحقيقية والاستقصائية في المنازعات الجبائية .

إذا كان المكلف بالضريبة ملزماً بتقديم الدليل المثبت لرقم الأعمال المصرح به، فإن الإدارة الجبائية ملزمة هي الأخرى بتقديم نفس الإلتزام .³

عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتصريح برقم الأعمال في الآجال المحددة قانوناً، يكون غير ملزماً بتقديم دليل الإثبات الذي يوضح مبلغ الوعاء الضريبي، غير أن الإدارة الضريبية هي الملزمة بتقديم الدليل في حالة وجود شك في التصريح، وعليه عبء الإثبات يقع على عاتق الإدارة الجبائية لدعم قرينة صحة التصريح .

وفي حالة تعسف المكلف بالضريبة وعدم الدفاع عن صحة التصريح المقدم من طرفه، فإن قرينة الصحة تستبعد أو تلغى ويتحمل هذا الأخير عبء الإثبات .⁴

وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات تتمثل أساساً في :⁵

نتائج الإطلاع، الفحص المستندي، المناقشات والاستفسارات مع الخاضع للضريبة ."

¹ - مرجع سابق، ص ١1 .

² - عارف منور عبد الرحمان السعايدة دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني : (مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة دمشق، الع ٢، جواد ٢012، ص 24) .

³ - إلهام خرشى المنازعات الجبائية في المواد الإدارية مرجع سابق، ص ١3 .

⁴ - شفي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية مرجع سابق، ص 30 .

⁵ - بن عمارة منصو، الضريبة على أرباح الشركات SB (الجزائر، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ٢010، ص 04) .

ووسائل الإثبات في المنازعة الجبائية تختلف عن غيرها من المنازعات الأخرى نظرا للميزة التي تتمتع بها، حيث قام المشرع الجزائري باختيار بعض وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون منها المعاينة، الإقرار، واستبعاد بعض أدلة الإثبات كأداء اليمين، الاستجواب، الشهود، القرائن، وقيامه باستحداث وسائل إثبات جديدة كالتحقيق الإضافي، والتحقيق المضاد، الخبرة لاقتصارها على المنازعات الجبائية دون غيرها من المنازعات الأخرى خاصة فيما يتعلق بالوسائل المحاسبية المتمثلة في الوثائق والمستندات المحاسبية، الدفاتر التجارية الإلزامية بالإضافة إلى وسائل إثبات غير المحاسبية كالمحاضر الضريبية، المقارنة بين المكلفين.¹

المبحث الثالث : المنازعة الجبائية أمام لجان الطعن

عندما يتم إرسال الشكاية من طرف المكلف بالضريبة إلى الجهة الجبائية، وعند إصدار القرار من قبل هته الأخيرة وجاء في مضمون القرار بما لا يتلائم وطلبات المكلف بالضريبة، منح له المشرع الجزائري لجوء المكلف برفع دعواه أمام المحكمة الإدارية أو التوجه بطلبه إلى لجان الطعن المختصة في حل مثل هذه النزاعات، توجه المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن هو بمثابة طريق اختياري، ولا ويعتبر طريق حتمي أو إجباري. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى الخطوات المتبعة التي يسمح بها القانون لتقديم الطعن، ثم التطرق إلى معرفة لجان الطعن الناشئة لحل المنازعات المعروضة أمامها من قبل الطرفين المكلفين والإدارة الجبائية، وكذلك طرق الطعن الممنوحة قانونا وأخيرا كيفية ضمان الحقوق على مستوى لجان الطعن.

المطلب الأول : خطوات الطعن المتبعة من طرف المكلف بالضريبة

بإمكان الشخص المكلف إعطاء الموافقة على نتائج التحقيق أو رفض هذه النتائج، وتقديم ملاحظات على محتوى التدقيق، في هذه الحالة على الإدارة الضريبية الأخذ بعين الاعتبار هذه الملاحظات المقدمة إعادة النظر في عملية التدقيق وفي هذه الحالة يسمح القانون الجبائي بتقديم طعن من خلال الخطوات التالية.²

- الطعن من خلال طلب التخفيض : للمكلف بالضريبة عند رفض التقدير من قبل الإدارة الضريبية بعد الانتهاء من مرحلة المراقبة بنوعيتها، أي الحاسبة والمعقدة للوضعية الجبائية والمالية أن يقدم طعنا أمام اللجان المختصة، يطلب منها تخفيض ما قدرته الإدارة الضريبية، وتوجد عدة لجان في مستويات مختلفة الولاية والبلدية المكلفة بالنظر في مثل هذه الطعون، ويختلف اختصاصها تبعا لمبلغ الضريبة المقدر .
- الطعن من خلال رفض التقديرات وطلب إعادة التقدير والتدقيق : يعتبر ذلك اختيارا ثاني أمام المكلف بالضريبة عندما يكون عدم القبول والرفض نهائي للتقديرات، وعدم الرغبة في التخفيض في هذه الحال .

¹ - عارف منور عبد الرحمان السعايد ، مرجع سابق، ص 24.

- بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 06 | 05 .

كما يمكن للجان المختصة بالنظر فيه ثم تقرر ما إذا كان المكلف محقا وعليه يعيد التدقيق والتقدير، أو غير محق وعليه تعتبر تقديرات الإدارة الأولية سارية المفعول والطعن أمام اللجان فيما يتعلق بالضرائب، في حالة الرفض الكلي أو الرفض الجزئي من قبل مديرية الضرائب للولاية، على الممول أن يتقدم بالطعن أمام لجنة الطعون المختصة في حدود مبلغ المتنازع فيه وأن لا يتعدى شهرا أي 30 يوم .

تقبل لجنة الطعن على مستوى الدائرة هذه الطعون إذا كان مبلغ النزاع أقل أو يساوي 00.000. دج وهذا المبلغ الرئيسي، بالإضافة إلى الغرامات لكن في حال رفض هذه اللجنة النزاع، على المكلف الطاعن أن يتقدم بطعنه إلى لجنة الولاية وذلك خلال شهر من استلامه الإشعار بالرفض، ويمكن للممول أن يستأنف الطعن أمام اللجنة المركزية، ويكون ذلك أيضا خلال شهر من استلامه للإشعار بالرفض من قبل اللجنة الولائية ويقدم هذا الأخيرة الطعون إذا كان مبلغ النزاع يفوق 50.000! د- .

– **الطعن أمام الغرفة الإدارية للمجلس** : عندما يتم الطعن أو الاحتجاج من طرف المدير التابع للولاية بإمكان المكلف أن يتقدم بطعنه أمام الغرفة الإدارية للمجلس المختص إقليميا، وذلك خلال 1 أشهر ابتداء من يوم استلامه للقرار، فيقوم بتوجيه طلبه على أوراق تحمل طابع الضريبة إلى كاتب الضبط للغرفة الإدارية، وأن يكون الطعن في حدود ذلك المبلغ الذي قام بالطعن فيه على مستوى المدير الولائي لا أكثر .

– **الطعن أمام الغرفة الإدارية** في هذه الحالة يمكن أن تنقل الطعون إلى الغرفة الإدارية للمحكمة العليا وتستأنف قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس، وفي هذه الحالة يتوجب على المكلف تقديم أوراق تحمل الطابع الضريبي وتوقع من طرف محامي معتمد لدى المحكمة العلـ .

– **الطعن الإلتماسي** عندما يتبين للمكلف بالضريبة أنه خاضع للضريبة ولا يمكنه التهرب من دفعها لا محال، يتعين عليه أن يلتمس نوعا من الحقوق لدى الإدارة الجبائية، يطلب من خلاله التحقق أو الإلغاء لبعض العقوبات أو المخالفات لعدم إطلاعه على الأحكام المتعلقة بها، توجه هذه الطلبات على ورق عادي إلى مدير الضرائب الولائي وتؤول سلطة دراسة هذه الطلبات و اتخاذ القرارات بشأنها إلى ¹.

● مدير الضرائب الولائي بعد استمارة اللجنة المكونة لهذا الغرض إذا لم يتعدى مبلغ الضريبة المتنازع فيها 50.000! د- .

● المدير الجهوي المختص إقليميا إذا لم يتعدى المبلغ 50.000! دج كما أن قرارات المدير الولائي يمكن أن تكون محل استئناف أمام المدير الجهوي المختص إقليميا .

المطلب الثاني: طرق الطعن الممنوحة قانونا

يمنح القانون الجبائي طريقتين للطعن وهم: ¹

— **الطعن الولائي**: عندما يصبح المكلف بالضريبة غير قادر على التحرر من تسديد ديونه الجبائية سواء كلية كانت أو جزئية تجاه خزانة الدولة، يمكنه في هذه الحالة أن يلتمس من الإدارة الضريبية منحه تخفيضا في الضريبة المفروضة عليه أو الغرامات الجبائية المطبقة عليه .

● **الجهة التي يوجه لها طلب التخفيض**: يتم توجيه طلب التخفيض الواجب إرفاقه بالإندار إلى المدير الولائي للضرائب الذي يتبع له مكان فرض الضريبة، وفي حالة تعذر ذلك، يتعين عليه ذكر رقم مادة الجدول الذي أدرجت فيه الضريبة .

● **سلطة البث في طلب التخفيض**: تمنح سلطة البث في طلب التخفيض:

- للمدير الجهوي المختص إقليمياً: بعد أخذ رأي لجنة الطعن الولائي وهذا عندما يتجاوز مبلغ الضريبة أو الغرامة مبلغ 00.000 دـ .

- للمدير الولائي للضرائب: بعد أخذ رأي لجنة الطعن الولائي وهذا عندما يقل قسط الضريبة أو الغرامة أو يساوي 00.000 دـ .

- لمدير المؤسسات الكبرى: يخص المكلفين بالضريبة التابعين لجال اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى، بناءً على تقرير مفصل يعده مدير هذه الهيئة، وفي هذا الشأن تنص المادة 83 من قانون المالية لسنة 2008 على إحداث لجنة للطعن الولائي من أجل البث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى .

— **الطعن النزاعي**: في هته الحالة عندما يطلب المكلف بالضريبة تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء أو حساب الضريبة، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي .

يتم تقديم الشكاوي المتعلقة بتقييم رقم الأعمال الخاص بالمكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة ضمن ستة أشهر (6) اعتباراً من تاريخ التبليغ النهائي للجزافي، وفي حالة تسديد الضريبة تبعا لنظام الاقتطاع من المصدر يتم قبول الشكاوي إلى غاية 1 ديسمبر من السنة الثانية للسنة، التي خلالها تطبيق الاقتطاع من المصدر موضوع النزاع .

غير أنه توجد آجال خاصة مستثناة من هذه القاعدة العامة، ويتعلق الأمر بالتطبيق الخاطيء أو المزدوج للضريبة، استلام إنذارات جديدة أخرى .

- بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 107 .

- التطبيق الخاطئ أو المزدوج للضريبة ينقضي الأجل في 1 ديسمبر من السنة التي تلي تلك تقين فيها المكلف بالضريبة، وجود أقساط فرضت عليها بصفة قانونية نتيجة لخطأ أو ازدواجية في فرض الضريبة
- استلام إنذارات جديد ينقضي الأجل في 1 ديسمبر من السنة التي تلي تلك التي تم خلالها استلام الإنذارات الجديدة، يجب أن تكون الشكاوي التي توجهونها إلى الإدارة الجبائية :

- محررة على ورق عادي؛
- توضح بدقة الضريبة المتنازع فيها؛
- مبينة لعدم تقديم الإنذار لرقم مادة الجدول أو مبلغ الاقتطاع من المصدر؛
- تتضمن عرضاً للأسباب المتنازع بها وكذلك استنتاجات المكلفين بالضريبة؛

يتوفر المدير الولائي للضرائب على أجل مدته (أشهر من أجل الفصل في الشكاوي، يسري ابتداءاً من تاريخ تقديمه¹ .

المطلب الثالث : كيفية ضمان الحقوق على مستوى لجان الطعن

يمكن للجنة الطعن المختصة استدعاء الأطراف المتنازعة أو مستشاريهم قصد سماع أقوالهم، وفي هذه الحالة يجب على الإدارة الجبائية إشعارهم في أجل 20 يوماً قبل تاريخ الاجتماع، تلزم لجان الطعن بإصدار قرارها حول الطعن المرفوعة إليها بالقبول أو الرفض في أجل 4 أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، وفي حالة عدم الرد من قبل هذه اللجنة فيعتبر صمتها رفضاً ضمناً للطعن، وفضلاً عن ذلك في حالة عدم المصادقة عن تقرير الإدارة أن تحدد مبالغ التخفيض أو بالإعفاء الذي قد يمنح للمتنازع، وتبلغ التخفيضات أو الإعفاءات المقررة إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة من طرف الرئيس و يبلغ القرار للمكلف بالضريبة في أجل شهر حسب الحال .

يجب إرسال الطعون من طرف المكلف بالضريبة إلى رئيس اللجنة وعليه يجب معرفة أ² :

- إن لجنة الطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى الدائرة المختصة :
- عندما لا يتعدى مبلغ الضرائب المباشرة والرسم المماثل 2000000 دج أو يساويها وكذا مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفروض الذي لا يقل عن 2000000 دج أو يساويه والذي أصدرت الإدارة الجبائية مسبقاً قراراً بشأنها بالرفض الكلي أو الجزئي .
- الطلبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجواربي للضرائب .

¹ - نفس المرجع السابق، ص 112 | 113.

² - نفس المرجع السابق، ص 114 .

- القضايا التي يتجاوز فيها مبلغ الحقوق والرسوم (الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة)
00000000 دج والتي أصدرت الإدارة الجبائية مسبقاً بشأنها قراراً بالرفض الكلي أو الجزئي .

المبحث الرابع : إجراءات الخبير أمام المنازعات الجبائية

إذا اعتبر المكلف بالضريبة نفسه مظلوماً وشعر بأن هناك إجحافاً في حقه، رفع تظلمه للجهة القضائية المختصة للنظر والفصل في هذا النزاع، ومن هنا تقوم الجهة القضائية بتعيين خبير قضائي محاسب الذي يعتبر بصفته خبيراً قضائياً معتمداً لدى وزارة العدل، لتولي متابعة وإعادة النظر في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث يقوم هذا الأخير بإنجاز الخبرة الموكلة له من الجهة القضائية بهدف فض النزاع الجبائي التي يكون سببه خطأً في مسألة حسابية، وذلك بإجراء العمليات والحسابات اللازمة لتوضيح ومعرفة من صاحب الحق وكل ما يتعلق بالتجاوزات التي تكون ذات صلة بجانب التدقيق والمحاسب .

المطلب الأول : استلام مهمة الخبرة

يقوم القاضي بتعيين خبير قضائي محاسب لإنجاز الخبرة الموكلة إليه، يباشر هذا الأخير إنجاز ما كلف به وذلك بناءً على قرار صادر من الجهة القضائية، التي قامت بتسليمه قرار التعيين حيث يحتوي القرار على اسم وعنوان الخبير القضائي المحاسب المكلف بأداء مهمة الخبرة، وتحديد المطلوب منه وما يجب القيام به ويكون غالباً قبول الخبير بمهمته قبولاً ضمناً، وذلك عند قيام هذا الأخير بالاتصال مع أطراف النزاع، وإخطار الخصوم باليوم والوقت الذي يقوم فيهما بإجراء الخبر .

قبل شروع الخبير القضائي المحاسب في المهمة الموكلة إليه، يقوم القاضي بمنحه تسبيق والذي يقصد به مبلغ مالي يكون مقارباً قدر الإمكان للمبلغ النهائي المحتمل لأتعاب الخبير ومصاريف الخبرة، ويقع على عاتق الطرف الذي طلب إجراء الخبرة، تحمل هذا العبء ودفعه في الأجل الذي يحدده القاضي .

المطلب الثاني : تنفيذ مهمة الخبرة

بعد استلام الخبير لقرار الخبرة يقوم هذا الأخير باستدعاء أطراف النزاع الجبائي، وسماع أقوالهم وتسجيلها والإطلاع على الوثائق المحاسبية المرتبطة بالمشكل محل النزاع المقدم من قبل كل طرف، وذلك بهدف تقدير مبلغ الضرائب الواجبة على المتظلم، وإعادة فحص كل العمليات بإجراء الحسابات اللازمة لمعرفة من صاحب الحق لفض النزاع الجبائي بين الطرفين، والتحقق من مختلف المخالفات والتجاوزات المتعلقة بالجانب المحاسبي، وفي الواقع أن سير الخبرة لا تضبطها إجراءات بمعنى الكلمة طالما أن للخبير القضائي المحاسب الحرية الكاملة في كيفية أداء مهمته وعليه

الإلتزام بالتحقق من الوقائع المتعلقة بمجاله العلمي والتقني، ويمتنع الخبير المحاسب القضائي من تكليف غيره بأعمال الخبرة وهو ملزم بالسهر المهني .

المطلب الثالث : إعداد التقرير وإيداعه لدى مكتب الضبط

كخطوة أخيرة من قبل الخبير المحاسب القضائي يودع هذا الأخير تقريره ويجب أن يكون كتابيا لدى مكتب الضبط لدى الجهة القضائية المختصة، مع مراعاة المدة الزمنية مسبقا، ليتم دراسة ومناقشة هذا التقرير ليقوم القاضي بالاستعانة به في اتخاذ القرار المناسب لفض النزاع الجبائي القائم بين الطرفين الأول الإدارة الجبائية والطرف الآخر المكلف بالضريبة . وإعداد التقرير يعتبر من أهم الإلتزامات التي يجب على الخبير وقد ألزمت معظم التشريعات الأجنبية والعربية الخبير بتنظيم تقرير يبين فيه ما توصل إليه من نتائج خلال بحثه، والأعمال التي قام بها بتنفيذه المهمة الموكلة إليه، والهدف من تنظيم التقرير هو تمكين القاضي والخصوم في الدعوى الجبائية من الإطلاع على الإجراءات والخطوات التي اتبعتها الخبير القضائي المحاسب .¹

أ مضمون التقرير

يتضمن تقرير الخبرة أقوال وملاحظات أطراف النزاع ومستنداتهم وعرض تحليلي عما قام به وعائنه الخبير في حدود المهمة المسندة إليه، ونتائج الخبرة والتقرير يتصف بالصفة الشخصية لأنه يعبر عن وجهة نظر الخبير ويجب أيضا أن يتسم بالجزم واليقين فالأحكام لا تبني على الشك، وهذا التقرير يضم نوعين من المعلومات : معلومات متعلقة بأقوال أطراف النزاع وملاحظاتهم ومستنداتهم وما قام به الخبير من أعمال ويمكن إطلاع المتخصصين عليها أما النوع الثاني من المعلومات يفترض أن تكون سرية وهي المتعلقة بنتائج الخبرة، ويلتزم الخبير المحاسب القضائي بالحضور أمام الجهة القضائية المختصة والهدف من حضوره هو إعطاء توضيحات تكميلية شفوية، وعدم حضوره يعد خطأ مهني .

ب حجية تقرير الخبير

إن حرية القاضي في تعيين خبير من عدمه تحكمها حاجته إلى مساعدة من تقني متخصص بوضع له نقاط غامضة ووقائع قد يكون لها طابع علمي أو فني، لكن يبقى تقرير الخبير المحاسب القضائي غير ملزم على الخبير الأخذ به يمكن استبعاده أو الأخذ بجزء منه فقط .

المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للمنازعات الجبائية من طرف المكلف بالضريبة (شرك)

قد يتعرض المكلف بالضريبة (شرك) إلى نزاع جبائي بينها وبين إدارة الضرائب نتيجة لمحاولتها استعمال أساليب للتهرب من تسديد التزاماتها الجبائية تجاه الإدارة الضريبية، ومن هنا تصادف الشركة حالتين إما ربح القضية أو خسارتها .

¹ - بوحنيك زينب : الخبرة في المادة الجزائية (مذكرة ماستر ، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015 ، ص 9 | 20) .

أ حالة ربح المكلف بالضريبة القضائية

في حالة ربح المكلف بالضريبة للقضية يتم معالجتها محاسبيا في دفاتر المؤسسة المكلف بالضريبة (وذلك عملا بمبدأ الحيطة والحذر، أي على المؤسسة إثبات كل العمليات المالية التي تقوم بـ .

زيادة المؤن: إذا كانت تكلفة القضية أكبر من المؤونة المخصصة تقوم هته الأخيرة بزيادة المؤونة ويكون قيد الزيادة كالتالي:

		N/12/31		
		- / محصصات مؤونات الضرائب	6865	
		- / مؤونات الخصوم	481	
		قيد زيادة المؤونة		

إلغاء المؤون: عندما تكون تكلفة القضية التي تتحملها المؤسسة أقل من هته المؤونة المكونة يتم استرجاعها أو إلغائها يكون القيد المحاسبي كالتالي:

		//		
		- / مؤونات الخصوم	481	
		- / إسترجاعات مؤونات الضرائب	7865	
		قيد إلغاء المؤونة		

! حالة خسارة المكلف بالضريبة القضية

عندما يتم الفصل في القضية المتنازع فيها مع إدارة الضرائب، وتكون هته القضية لصالح الإدارة الجبائية يترتب على المؤسسة تحمل مصاريف من أتعاب الخبير وغيرها، في هذه الحالة يكون القيد المحاسبي كالآتي :

		N/12/31	
		- المخصصات للإهلاكات و التموينات وخسائر القيمة - / مؤونات الضرائب في حالة خسارة المنازعة الجبائية	155 155
		// - / مؤونات الضرائب - المخصصات للإهلاكات و التموينات وخسائر القيمة تحمل مصاريف المنازعة الجبائية	81 81

خلاصة الفصل الثاوي :

نستخلص من دراستنا للفصل الثاني أن المنازعات الجبائية تمثل مجمل الاختلافات والمشاكل التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة فيما يخص الضريبة وتحصيلها، وتعود أسباب حدوثها إما بتجاوز مبدأ من المبادئ الدستورية أو أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية كتعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون في المقابل وجود أسباب مرتبطة بالمكلف الذي يعتبر حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الجبائي، لمساهمته في فعالية هذا النظام الضريبي كإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف .

يوجد نوعين من المنازعات الجبائية منها ما هو متعلق بمنازعات الوعاء الضريبي الذي يخص أساس الضريبة، أما النوع الثاني متعلق بمنازعات التحصيل التي لا تنشأ إلا أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، لهذا يتم رفع الدعوى الجبائية للقضاء وذلك لمنح الحماية لكلا الطرفين، سواء كان المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية، وللدعوى الضريبية آجال ومواعيد محددة مسبقا مد ١ أشهر للرد على الشكاوى وإدعاءات المكلفين، وذلك لتجنب ازدواج اللجوء إلى القضا .

عند رفع النزاع الجبائي للجهة القضائية يقوم قاضي التحقيق بتعيين خبير قضائي محاسب لتولي مهمة الخبرة بهدف فض النزاع الجبائي، القائم بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة لإعادة النظر في الضريبة المفروضة على المكلف، أو لاستعماله أساليب التدليس للتهرب من تسديد مستحقات الإدارة الضريبية، يتولى الخبير المحاسب القضائي مهمة الخبرة بموجب قرار صادر من الجهة القضائية محل النزاع الجبائي، وذلك عبر خطوات يقوم بها الخبير انطلاقا من استلام المهمة وتنفيذها إلى غاية إعداد التقرير وإيداعه لدى مكتب الضبط للجهة القضائية المختصة .

وعليه سنسلط الضوء على الخطوات التي يتبناها الخبير المحاسب في حل النزاع الجبائي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، خلال الفصل الثالث لمعرفة مدى مساهمة الخبرة المحاسبية في فض النزاع الجبائي بين الأطراف المتخاصمة .

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد

تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة مهمة للبحث و الكشف عن مواطن الاختلاف التي تنشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة خاصة في القضايا التي تتعلق بالجانب المالي والمحاسبي، يقوم بإنجاز هته المهمة خبير متخصص في التدقيق والمحاسبة وذلك بإتباع مجموعة من الخطوات للخروج برأي فني محايد حول هته القضايا، وبالتالي حفظ الحقوق بين المتخاصمين، كان لابد من ربط الجانب النظري بالجانب الميداني حيث نتناول فيه وصف منهج الدراسة وكذلك تحليل مختلف الحالات التطبيقية المتحصل عليه .

المبحث الأول : الإطار المنهجي والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تتمتع بشخصية معنوية وذات وظائف ومهام تتمثل في العمل الجبائي، ألا وهو تحديد العبيء الضريبي و حساب الضريبة وتجميعها، تتولى المديرية المنازعات الجبائية التي تثور بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، لأن أغلب النصوص والقوانين الجبائية تنص على أنه من بين الحقوق التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة حق الطعن في الضرائب المفروضة عليهم، وهته الطعون لا يتم قبولها إلا بعد توجيه مايسمى بالشكوى في إطار التظلم أمام المدير الولائي للنظر والفصل فيها، وهذا ما يعرف بالطعن الإداري وليس للمكلف الحق بتوجيه الطعن أمام الجهة القضائية في حالة لم يقدمه أمام المدير الولائي .

المطلب الأول : منهجية الدراسة

لقد قمنا في مجال دراستنا بإتباع الأسلوب الوصفي وهذا لأجل توضيح طبيعة الخبرة القضائية المحاسبية وخصائصها وتحليل مختلف النصوص القانونية والقرارات القضائية المطبقة عند الفصل في النزاع الجبائي، ثم اختيار تقنية دراسة الحالة لمديرية الضرائب، بعد الحصول على نماذج عن الشكوى سواء كانت شكوى تتعلق بالمنازعات التحصيل أو منازعات الوعاء الضريبي، معتمدين في مسارنا على الأسلوب التحليلي وذلك لتحليل تقارير الخبرة التي تم إنجازها من طرف الخبيرين القضائيين ' معلى مُجَّ ' ا قطاس لخصه ، ومحاوله تقديم تحليل وشرح لمختلف الأعمال المنجزة من قبل كل خبي .

المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى التعريف بمديرية الضرائب لولاية بسكرة من خلال تقديم تعريف لكل مديرية وما تحتويه من مكاتب بالإضافة إلى المهام الموكلة لكل مديرية فرعي .

أ المديريات الفرعية التي تتضمنها مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تضم مديرية الضرائب لولاية بسكرة خمس () 5) مديريات فرعية، وكل مديرية تضم مجموعة مكاتب وفيما يلي وظيفة كل مكتب لكل مديرية فرعي .¹

أولا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائي : وتحتوي على أربعة () 4) مكاتب وهم .²

. مكتب الجداول : وتتمثل مهامه في المصادقة على الجداول التي تمت تصفيتها من الضرائب والرسوم عن طريق مركز الإعلام الآلي، تحضير العناصر المهمة للقيام بإعداد الميزانيات الأولية للجماعات المحلية وإبلاغهم .

¹ -www.mfdgi.gov/index.php/ar/12/4/2016,11:36

² -الماد 60 من المرسوم التنفيذي المؤرخ 21 فيفري 2009، ص () .

١. مكتب الإحصائيات : ومهامه متمثلة في جمع الحالات الإحصائية الدورية وإرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب المختصة بتثبيته .

٢. التنظيم والتشطيط والعلاقات العام : ومهامه متمثلة في توزيع العمليات والمذكرات الواردة للإدارة المركزية والمديرية مكتب الجهوية المتعلقة بتطبيق التنظيم والتشريع الجبائين، مراقبة و متابعة تنفيذ برنامج عمل المفتشيات والوعاء فيما يتعلق بالرقابة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة وعمليات الرقابة الدورية، تزويد الخاضعين للضريبة بالمعلومات الخاصة بالتشريع والتنظيم الجبائين، استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيه .

٣. مكتب التسجيل والطاب : ومن مهامه تقييم أعمال مفتشيات التسجيل والطابع بالإضافة إلى تقديم بعض الإقتراحات التي من شأنها تحسين مهامه المتفتشيات، الإشراف على عمليات المراقبة المتعلقة بضريبة الطابع، اقتراح كل التدابير والتعليمات التي من شأنها أن تساهم في الإجراءات الخاصة بالتسجيل والطابع .

ثاني : المديرية الفرعية للتحصيل : ويحتوي على ثلاث (3) مكاتب¹.

١. مكتب مراقبة التحصيل : وتتمثل وظائفه في متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة، ومتابعة وضعية المتأخرين في دفع التزاماتهم الضريبية واتخاذ الإجراءات اللازمة ضدهم لباقي الأقساط غير المسدد .

٢. مكتب مراقبة التسيير المالي للبلديات والمؤسسات العمومية والمحلي : ومهامه هي مراقبة الميزانيات الأولية والتراخيص المتضمنة فتح الإعتماد المخصصة للبلديات والمؤسسات العمومية المحلية التي تتكفل قباضات الضرائب الموجودة في الولاية بتسييرها ماليا، مراقبة تنفيذ العمليات المقررة في ميزانيات تلك البلديات والمؤسسات العمومية .

٣. مكتب التصفي : ومهامه مراقبة عمليات التكفل بمستخلصات الأحكام القضائية والقرارات المتعلقة بالغرامات والعقوبات المالية، تلقي النتائج المتعلقة بالإحصائيات التي تعهدها قباضات الضرائب ويتم تجميعها ماديا وتضمن إرسالها إلى الإدارة المركزي .

ثالث : المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية : وتكلف بضمما².

— معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الاعفائية وتبليغ والقرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوح .

— معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة TVA

¹- المادة 65 نفس المرجع ، ص 0 .

²- المادة 9 نفس المرجع السابق ، ص 11 .

- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية . وتضم ثلاث 4 () مكاتب وهي :
- . . مكتب الشكايات : ومهامه استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة، استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضا. IVA .
- 2 . مكتب لجان الطعن : ويكلف بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة، تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية 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 المختص .
- 3 . مكتب المنازعات القضائي : ومهامه إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة، الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض الضريبة .
- 4 . مكتب التبليغ والأمر بالصرف ومهام : تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن، الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات خاصة بذلك .

رابع : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

- تم إنشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بحكم الأهداف المتوخاة من الإصلاح الجبائي في محاربة الغش الجبائي وتتلخص وظائفه الأساسية في التحقيق والمحاسبة الجبائية وضمن حسن تبادل المعلومات ذات الطابع الجبائي والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتضم هته المديرية ثلاث 3 () مكاتب وهي¹ .
- . . مكتب البحث عن المعلومات الجبائية : ومن وظائفه برحمة التدخلات التي تدور داخل اللجان والفرق المختصة بهدف البحث عن المادة الضريبية والسهر على إجراء هذه التدخلات في المدة المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .
- 2 . مكتب البطاقات ومصادر المعلومات : ومن مهامه استقبال المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها .

¹ - الما، 74 : نفس المرجع السابق ص 1 . .

١ . مكتب التدقيق والمراجعة الجبائي : ومهامه متمثلة في برجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة إنجاز البرامج في المدة المحددة، مراقبة ومتابعة عمل لجان المراجعة، المحافظة على مصالح الخزينة، السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركز .

خامس : المديرية الفرعية للوسائل : ويتكون من أربع (4) مكاتب وهم :

١ . مكتب الموظفين والتكوين : يهتم بتسيير المستخدمين ومتابعة مساهمهم المهني، والقيام بتنظيم لجان المستخدمين، المساهمة في إعداد وإنجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف، و مكتسبات الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم .

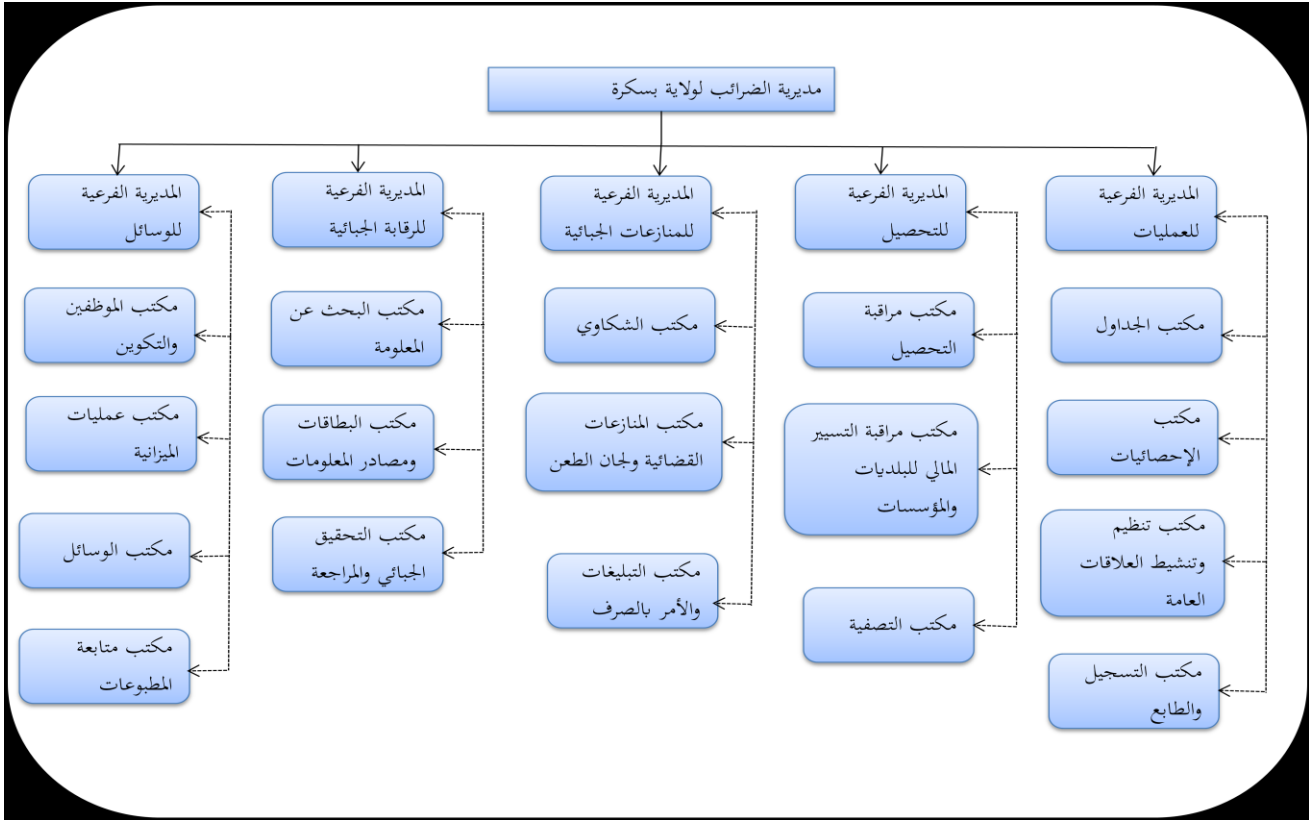
٢ . مكتب عمليات الميزانية : يقوم هذا المكتب بتسديد وراتب وأجور المستخدمين بالإضافة إلى تسديد نفقات الإدار .

٣ . مكتب الوسائل : يهتم بجرد الوسائل والعتا (ك شراء كل اللوازم التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية .

٤ . مكتب متابعة المطبوعات : ومهامه تتمثل في ضمان كيفية توزيع وتحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات المختصة، تقديم الإقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب .

! الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة

الشكل : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية بسكرة



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1 فيفبر 2009.

المطلب الثالث : عرض وتحليل حالات تطبيقية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الطريقة أو الشكل التي تقدم به الإدارة الجبائية شكواها، باعتبارها الطرف المتنازع في هذه القضية، ثم التطرق إلى كشف يتضمن الوثائق التي يجب أن ترفق بملف إيداع الشكوى المرسل إلى اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية من أجل استصدار الرأي المطابق، وأخيرا التطرق إلى الرأي المطابق بخصوص هذه القضية .

II (شكل الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب (منازعة في الوعاء الضريبي)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية الولائية للضرائب
بسكرة
المديرية الفرعية للمنازعات
مكتب المنازعات القضائية
رقم القضية 2014

بسكرة في :
المدير الولائي للضرائب
إلى
السيا / وكيل الجمهورية لدى
محكمة بسكرة

شكوى

لفائد / المدير الولائي للضرائب بسكرة

ض : المشكو به الشركة ذم م للخدمات، بسكرة
وضد مسيرها الشركة

الموضوع / الغش الجبائي في مادة الوعاء الضريبي والتهرب من تسديد الضريبة

المرج / الموا 93. 305,303، 2، والماد 72، 707 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
الماد 04. من قانون الإجراءات الجبائية

رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المعلن بتاريخ 6 (2013

استنادا لأحكام المواد المشار إليها بالمرجع أعلاه، وبعد أخذ رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، أتشرف باسم إدارة
الضرائب لولاية بسكرة بأن ارفع أمامكم شكوى ضد الأشخاص المذكورين أعلاه للأسباب الآتية :

حيث أن المشكوبه قام بتأسيس هذه الشركة على أساس ممارسة نشاط الاستيراد والتصدير بالسجل التجاري، المقيد
والعنوان حي الزواكة، رأس القرية بسكرة، التابع لاختصاص مفتشية الضرائب بسكرة القديمة وذلك باستعمال أساليب المناورة
والتدليس المتمثلة في إخفاء معاملاته التجارية وعدم التصريح بها لإدارة الضرائب قصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم
الجبائية المترتبة عليه خلال الفترة الزمنية 2009؛ 2010؛ والمقدرة بمبلغ إجمالي 146.762,50. دج المبينة ضمن الجداول
الضريبية المرفقة والموضحة كما يلي :

تاريخ بدء التحصيل	غرامات التحصيل	المجموع	غرامات الوعاء	الحقوق الرئيسية	جدول فردي رقم
/ 30 2012	1.429.352,50	3.545.100,00	709.020,00	2.836.080,00	/ RI 36 2012
IMME DIAT		2.127.060,00	2.127.060,00	/	/ RI 37 2013
/ 3 2006		25.250,00	20.250,00	5000,00	/ RI 35 2012
/ 2 2011		16.250,00	1.250,00	15.000,00	RI 37 2011
/		3.750,00	3.750,00	/	RI 50 2013
		5.717.410,00	2.861.330,00	2,856.080,00	المجموع =
المجموع العا = 7.146.752,50					

حيث أن الوقائع تتلخص في أن الشركة المشكو بها مقيدة على مستوى إدارة الضرائب لولاية بسكرة مفتشية الضرائب بسكرة القديمة تحت رقم المادة : ورقم التعريف الجبائي :... على أساس ممارسة نشاط الاستيراد والتصدير بحج الزواكة، رأس القرية، بسكرة ويشرف على تسييره المشكو به /.....

حيث أن المعلومات الجبائية الواردة إلى المصلحة من مديرية الضرائب لولاية تمنراست مفادها قيام المشكو به بعمليات تجارية خلال الفترة الزمنية 2009؛ 2010 والمتمثلة في مشتريات من مادة الملح موجهة للتصدير نحو الخارج تقدر 1.360.000,00 دج، دون القيا بالتصريح بها لدى إدارة الضرائب كما تشترطه المادة 19 وما بعدها والماد 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا الماد 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث امتد المسير المشكو به عن تقد: التصريحات الشهرية والسنوية بالرغم من المراسلات والاعذارات التي وجهت له من طرف المصلحة والتي بقيت بدون جدوى .

حيث أن الأفعال المنسوبة ضد المشكوك بها تشكك جريمة الغش الجبائي المنصوص عليها في المادة 193 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 18 من قانون الرسم على رقم الأعمال وبالتالي تقع تحت طائلة العقوبات الجزائية المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، المادة 17 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

حيث أن مجموع الضرائب والرسوم الجبائية المهربة والغرامات المترتبة عنها والمبنية ضمن الجداول الضريبية المرفقة قد بلغت 146.762,50 دج موزعة كالتالي :

. . الحقوق الرئيسي 856.808,00 دج
 1. غرامات الوعا 861.330,00 دج
 2. غرامات التحصيل 429.352,00 دج
 المجموع : 146.752,50 دج

وعليه فإن مدير الضرائب للولاية وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومحاربة أساليب الغش الجبائي والتهرب الضريبي، يلتزم من السيد / وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بأن يباشر الملاحقة الجزائية ضد المشكوك به / مسير الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة للتصدير والاستيراد بسبب استعماله أساليب الغش الجبائي للتهرب من دفع الضريبة طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 17 من قانون الرسم على رقم الأعمال والإشهاد لإدارة الضرائب بأن تتأسس كطرف مدني في القضية للمطالبة بالتعويضات اللازمة الناجمة عن الضرر الذي لحق بها جراء هذه الأفعال، طبقا لأحكام المادة 05 من قانون الضرائب .

ولكم واسع النظر المدير الولائي للضرائب

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف إدارة الضرائب لولاية بسكرة .

من خلال هذه الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب، نلاحظ أن المكلف بالضريبة المشكوك به شذم للخدمات قام بممارسة الغش الجبائي والتهرب من دفع الضريبة، حيث كانت هذه الأخيرة تمارس نشاط الاستيراد والتصدير قامت باستعمال أساليب التدليس المتمثلة في إخفاء المعاملات التجارية، وعدم التصريح بها لدى الإدارة الجبائية قصد التهرب من تسديد كل الالتزامات من ضرائب ورسوم خلال الفترة 009 إلى 010، حسب المعلومات الجبائية الواردة إلى المصلحة من مديرية الضرائب لولاية تمنراست، قامت هذه الشركة بتصدير مادة الملح نحو الخارج والمقدرة بـ 360.000,00 دج دون القيام بالتصريح بها لدى إدارة الضرائب، بلغت غرامات الوعا 861330,00 دج وغرامات التحصيل التي بلغت 429352,50 دج، حيث قامت الإدارة الجبائية بإرسال إشعار بالتسديد وفي حالة

عدم الاستجابة لهذا الإشعار يتم إرسال تنبيه مرة ثانية يتضمن عقوبات وإجراءات قانونية ردية اتجاه هته الشركة، وفي مرحلة أخيرة تقوم المديرية الفرعية للتحصيل بإرسال ملف هذا المكلف للمديرية الفرعية للمنازعات، و هته الأخيرة تقوم برفع شكوى لدى الجهة القضائية ومن هنا على الجهة القضائية اتخاذ الإجراءات اللازمة في حق هذا المكلف بالضريبة .

كشفت الوثائق التي يجب أن ترفق بملف إيداع الشكوى في مجال الوعاء الضريبي :

❖ ملف خاص بالمخالفات المرتكبة في مجال الوعا :

- المحاضر والوثائق المتعلقة بمعينة الجريمة؛
- مختلف التبليغات المرسلة إلى المكلف بالضريبة (CN^o4.... مرفقة بوصولات الاستيلاء المتعلقة بها؛
- الجدول الضريبي؛
- الوثيقة التي تضمنت المعلومات المجمعة من مختلف المصالح الجبائية؛
- نسخة عن السجل التجاري؛
- نسخة عن النظام الأساسي للمؤسس من أجل تحديد الشخص المسؤول قانوناً ؛
- مختلف الإشعارات والتبليغات المرسلة إلى المكلف بالضريبة في حالة التحقيق المحاسبي مرفقة بوصولات الإستيلاء المتعلقة بها الإشعار بالتحقيق المحاسبي، التبليغ الأولي، التبليغ النهائي .. ؛
- التقرير المنجز من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب؛

II . 2 شكل الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب (منازعة في التحصيل الضريبي)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب

قسنطينة

المديرية الولائية للضرائب

بسكرة

المديرية الفرعية للمنازعات

مكتب المنازعات القضائية

رقم القضية / 2016

بسكرة في

المدير الولائي للضرائب بسكرة

إلى

السيا / وكيل الجمهورية

لدى محكمة بسكرة

شكوى

لفائد / المدير الولائي للضرائب بسكرة

ضا / المشكو به / ، تجارة بالتجزئة للتبغ وأدوات المدخنين، 1 شارع ... بسكرة

المقيم بشارع ... رقم 18 حي جواد، بلدية بسكرة

الموضوع : التهرب الضريبي في مادة التحصيل الجبائي

المرجع : الموا 103 ، 105 والماد 107 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الماد 04. ، من قانون الإجراءات الجبائية

رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المعلن عنه بتاريخ تحت رقم

استنادا لأحكام المواد المشار إليها بالمرجع أعلاه، وبعد أخذ رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

أتشرف باسم إدارة الضرائب لولاية بسكرة بأن ارفع أمامكم شكوى ضد المدع /..... المولود بتاريخ بسكرة

والذي يمارس نشاط التجارة بالتجزئة للتبغ وأدوات المدخنين بالسجل التجاري رقم :..... في محله الكائن

بشارع ... بسكرة، وذلك بسبب امتناعه عن دفع الضرائب والرسوم الجبائية الثابتة في حقه واستعماله أساليب التحايل

للإفلات من تسديد ضرائبه الفعل المنصوص عليه في المادة 107 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعاقب عليه بالماد 103 من نفس القانون حيث بلغت الحقوق الضريبية والمهربية بصفة مؤقتة مبلغ 1.656.375,00 دج مبينة ضمن مستخرج الجداول الضريبية المرفق تحت رقم والمبين كما يلي :

الحقوق الرئيسية وغرامات الوعا : 925.100,00 دج

غرامات التحصيل : 31.275,00 دج

المجموع : 1.656.375,00 دج

حيث أن الوقائع تتلخص في أن المشكو به مقيد على مستوى إدارة الضرائب لولاية بسكرة قباضة الضرائب بسكرة المحطة تحت رقم الماد : ورقم التعريف الجبائي ، على أساس ممارسة نشاط التجارة بالتجزئة للتبغ والرسوم الجبائية المتراكمة عليه لفترات زمنية مختلفة وذلك باستعمال أساليب المناورة والتحايل للحيلولة دون تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مستحقاتها الجبائية للحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ولم يتقرب من القباضة لتسديد ديونه بالرغم من كافة الإنذارات المرسله له إلا أنه لم يمتثل لذلك وبقيت بدون جدوى، مع الإشارة أن الديون الجبائية المطالب بها ناتجة عن معلومات أكيدة متوفرة لدى المصلحة بملفه الجبائي، والتي تثبت الممارسة الفعلية وبصفة منتظمة لنشاطه التجاري مما ينفى عنه أي مبرر لعدم العلم به .

حيث أن الأفعال المنسوبة ضد المشكو به تشكل جريمة الغش الجبائي، من خلال أساليب التحايل المستعملة من طرفه للتهرب من تسديد ديونه الجبائية وبذلك يقع تحت طائلة أحكام الماد 107 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تستوجب تطبيق العقوبات الجزائية المقررة ضمن أحكام الماد 103 من نفس القانون .

حيث أن مجموع الضرائب والرسوم الجبائية المهربية والغرامات المترتبة عنها بلغت بصفة مؤقتة ما يلي :

الحقوق الرئيسية بما فيها غرامات الوعا = 925.100,00 دج

غرامات التحصيل = 31.275,00 دج

المجموع = 1.656.375,00 دج

حيث أن ملف القضية تم عرضه على اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية طبقاً لأحكام 104 من قانون الإجراءات الجبائية وأصدرت رأيها المطابق بمتابعة المشكو به أمام المحكمة الجزائية جراء الأفعال المرتكبة وعليه فإن مدير الضرائب للولاية وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومحاربة أساليب الغش الجبائي والتهرب الضريبي، يلتزم من السيا / وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بان يباشر الملاحقة الجزائية ضد المشكو به /... ، بسبب استعماله أساليب التحايل للتهرب من دفع الضريبة طبقاً للماد 103 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة، والإشهاد لإدارة الضرائب بأن تتأسس كطرف مدني في القضية للمطالبة بحقوقها الضريبية المهربة والمقدرة بصفة مؤقتة 656.375,00 دج وبالتعويضات اللازمة الناجمة عن الضرر الذي لحق بها جراء هذه الأفعال طبقاً لأحكام المادة 107 من قانون الضرائب المباشر .

ولكم واسع النظر
المدير الولائي للضرائب

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف إدارة الضرائب لولاية بسكر .

من خلال هذه الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب، والمتمثلة في منازعة تتعلق بالتهرب الضريبي في مادة التحصيل الجبائي من طرف المشكو به الذي يمارس نشاط التجارة بالتجزئة للتبغ وأدوات المدخين، ببسكرة وذلك بسبب امتناعه عن تسديد الضرائب والرسوم الجبائية الثابتة في حقه، وقيامه باستعمال أساليب التحايل للإفلات من تسديد ضرائبه حيث بلغت الحقوق الضريبية المهربة بصفة مؤقتة 656.375,00 دج، حيث كانت مقسمة بين غرامات الوعاء الجبائي التي بلغت 925.100,00 دج، أما غرامات التحصيل الضريبي بلغت 31.275,00 دج لهذا قامت الإدارة الجبائية برفع شكوى ضده، لأنه امتنع بصفة متعمدة عن تسديد الضرائب والرسوم الجبائية المتراكمة عليه لفترات زمنية مختلفة ودون تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مستحقاتها الجبائية، للحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ورغم كل الإنذارات المرسلة له إلا أنه لم يمثل لذلك، مع الإشارة أن الديون الجبائية المطالب بها ناتجة عن معلومات أكيدة متوفرة لدى المصلحة بملفه الجبائي ولا يوجد لديه أي مبرر يمنع عدم العلم بها، ومن هنا تكون إدارة الضرائب كطرف مدني في القضية للمطالبة بحقوقها المهربة والمقدرة بصفة مؤقتة 656.375,00 دج وبالتعويضات اللازمة الناجمة عن الضرر الذي لحق به .

؛ كشف الوثائق التي ترفق بملف إيداع الشكوى في مجال التحصيل الضريبي

❖ ملف خاص بالمخالفات المرتكبة في مجال التحصيل الجبائي :

- الجدول الضريبي؛
- مختلف الإشعارات بالدفع الصادرة عن قابض الضرائب مرفقة بوصولات الاستيلاء المتعلقة بها؛
- الإشعار بالحجز؛
- محضر إثبات عدم وجود؛
- الوثائق المثبتة لتنظيم الإعسار؛

– التقرير المنجز من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب؛

(II) . 3 موافقة إدارة الضرائب بالمتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب قسنطينة

اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

كتابة اللجنة

رأي المطابق بخصوص المتابعة الجزائية رقم 11 بتاريخ 15 / 2016

إن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

- بناء على المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتممة للمادة 04 قانون الإجراءات الجبائية؛
- بمقتضى المقرر رقم 16 المؤرخ في 26 / 2012، المتضمن إنشاء تشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية؛
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06 / 27 المؤرخ في 25 / شعبان 1427 الموافق 8 / سبتمبر 2006، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها؛
- بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 5 / صفر 1430 الموافق 1 / فيفري 2009، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها؛
- بناء على التقرير المحرر من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة، بتاريخ 9 / 01 / 2016 التي تتضمن اقتراح المتابعة الجزائية ضد السيد : المكلف بالضريبة المقيم ؛ بسكرة الممارس للنشاط تجارة بالتجزئة؛
- لارتكابه جنحة الغش الضريبي الفعل المعاقب عليه بموجب الموا 03 من قانون الضرائب المباشرة
- بناء على طلب استصدار الرأي المطبق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المقدم من طرف مدير

الضرائب لولا؛ بسكرة

ومن خلال اجتماعها المنعقد بمقر المديرية الجهوية للضرائب الكائن قسنطينة بتاريخ 15 / 2016

وبعد اكتمال النصاب بحضور كل من :

- السيد / المدير الجهوي للضرائب بصفته رئيسا للجنة؛
- السيد / مدير الضرائب لولاية قسنطينة بصفته عضوا؛
- السيد مدير الضرائب لولاية خنشلة بصفته عضوا؛
- السيد / مدير الضرائب لولاية جيجل بصفته عضوا؛
- السيد / مدير الضرائب لولاية باتنة بصفته عضوا؛
- السيد / مدير الضرائب لولاية بسكرة بصفته عضوا؛
- السيد / مديرة الضرائب لولاية ميللة بصفته عضوا؛
- السيد / المدير الفرعي للمراقبة الجبائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب، بصفته كاتب اللجنة وبعد مصادقة أعضاء اللجنة بالأغلبية، تقرر إصدار الرأي مطابقا للتالي الموافقة

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة .

المبحث الثالث : التعريف بمكتب الخبير المحاسب القضائي

يتم إنجاز مهمة الخبرة القضائية المحاسبية من طرف خبير محاسب قضائي معتمد لدى المحاكم والمجالس القضائية قمنا بإجراء الجانب التطبيقي بمعية الخبير المحاسب القضائي ' معلى عُجْ ، وذلك بحكم الخبرة الطويلة التي يملكها هذا الأخير في هذا الميدان، سمح لنا بإجراء الجانب التطبيقي على حالة تطبيقية، قام بها الخبير نفسه في مجال المنازعات الجبائية بالرغم من وجود عامل السر المهني الذي يعد عائقا لكل الباحثين خاصة في مثل هذا المجال القانوني، كون النزاعات الجبائية يشوبها نوع من السرية المهنية وعدم الكشف عن سرية العمل .

المطلب الأول : لمحة عن مكتب الخبير القضائي المحاسب

مكتب الأستاذ الخبير القضائي المحاسب معلى عُجْ " المتواجد مقره بتجزئة بوزاهر رقم (العالوية الشرقية مقابل حرم 300 مسكن بسكرة، في عا. 990 . شغل الخبير في إطار شركة وكان مسيرا لها مع مجموعة من الخبراء، في عام 996 . قام الخبير بفصل الملكية، فتح مكتب شخصي إلى يومنا هذا .
حاصل على الاعتماد أو الاختصاص :

- محافظ حسابات 996 . إلى 2006 . 0 سنوات ؛
- محاسب معتمدا 996 ؛
- في 2006! تحصل الخبير على شهادة خبرة محاسبية، درجة خبير محاسب؛

— خبير قضائي معتمد لدى المحاكم و المجالس القضائية ؛

— في 2008 تم تعيينه محاسب قانوني عربي؛

— في 2009 تم تعيينه كوسيط قضائي لدى المجالس القضائية؛

يقوم الأستاذ الخبير المحاسب بتسديد مختلف الاشتراكات لكل الجهات المنتمي إليها بصفته حامل لأوصافه .

يحتوي المكتب على . غرف (مكتب الخبير، قاعة المحاسب، مكتب استقبال، قاعة أرشيف ، ب) موظفين .

— بالنسبة للموظفين :

يتميز الموظفون بطابع مرن في العمل، أي يتغيرون في أداء المهام .

يقوم المكتب بالإشراف والمتابعة الخاصة بمختلف الزبائن الذين يمارسون أنشطة تجارية متنوعة الذين أغلبهم

خاضعين للنظام الحقيقي والنظام الجزائي الوحيد، بالإضافة إلى إعداد التصريحات الجبائية والشبه الجبائية، إعداد الأجور وحسابها كذلك إعداد الميزانيات الجبائية .

يقوم مكتب الخبير بإعداد التقارير نهاية السنة للمؤسسات العمومية والخاصة، كذلك القيام بمتابعة وتدقيق

الحسابات لهته المؤسسات وحضور الجمعية العامة لهذه المؤسسات سواء كانت استثنائية أو عادية .

بعدما يقوم الخبير المحاسب بمراجعة وفحص جميع الدفاتر والمستندات المحاسبية ولا تكون هناك أي مخالفات أو

تجاوزات سواء كانت في كيفية التقييد المحاسبي والمراقبة الداخلية، يتم إعداد تقرير نهائي لهذه الشركة والمصادقة عليها سواء كانت مصادقة بتحفظ أو عدم المصادقة .

يمارس الخبير المحاسب القضائي مهمته على مستوى المجلس القضائي محل تواجد مكتبه، ولا يوجد أي مانع لأي

جهة قضائية أن يتولى مهمته في أي جهة من جهات الوطن، أي على مستوى القطر الوطني دون وجود اختصاص

إقليمي .

— عدد الخبرات المنجزة من قبل الخبير المحاسب تتجاوز 100 خبرة في كل الاختصاصات (إدارية، تجارية، جزائية،

عمالي، اجتماعي، مسائل التأمين، تقييم الحصص العينية .

يتولى الخبير القضائي إعداد مسودة التقارير التي ينجزها، أما فيما يتعلق بالكتابة والطباعة فتقوم بها مساعدته الكاتبة

العامة و تنفيذ كل ما يلزم لإتمام التقارير .

المطلب الثالث : عرض وتحليل حالات تطبيقية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى حالة تطبيقية كلف بها الخبير المحاسب القضائي، والمتمثلة في نزاع الوعاء الجبائي ليتم إبراز أهم الخطوات التي اتبعتها الخبير المحاسب القضائي في انجاز المهمة الموكلة إليه من طرف الجهة القضائية التي كلفته للقيام بها كالتالي :

في العاشر من شهر جانفي من سنة ألفين وتسعة وعلى الساعة العاشرة صباحا مُجِّد معلّم " الخبير القضائي المعتمد لدى المجالس والمحاكم القضائية والمتواجد بتجزئة بوزاهر رق 9 (العالية الشرقية مقابل حي 100 مسكن بسكرة، المعين بالقرار الإداري الصادر من مجلس قضاء بسكرة بتاريخ : وذلك في النزاع الجبائي القائم بين كل م :

– الإدارة الجبائية لولاية بسكرة من جهة

وبين

– الشركة ذات المسؤولية المحدودة من جهة أخرى

ومن إجراءات الخبير القيام بالمهام التالي :

– سماع الطرفين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة والإطلاع على الوثائق التي تخص محل النزاع الجبائي .

تفاصيل القضية :

تبدأ تفاصيل النزاع الجبائي في هذه القضية أنه نتيجة الرقابة المعمقة على الوثائق للشركة ذات المسؤولية المحدودة تبين أن هته الشركة متهربة جبائيا وأن مسير الشركة قام بعملية التهرب الضريبي، وعدم مسك الدفاتر المحاسبية، عدم التصريح بمبلغ 565.182.56,00 دج هذا المبلغ المهرب جبائياً .

قامت إدارة الضرائب وبعد نفاذ كل الطرق الممكنة مع هذا المكلف قامت برفع شكوى لدى الجهة القضائية ولعدم تمكن القاضي من الإلمام بمجريات القضية، تم استدعاء الخبير في هذا النزاع الجبائي من طرف قاضي التحقيق بعد تسليمه كل الوثائق المتعلقة بهته القضية من كلا الطرفين .

الخطوات المتبعة من قبل الخبير المحاسبي لإنجاز هذه الخبرة المكلف بـ

بعد الاطلاع على تقرير الخبرة المنجزة من قبل الخبير ' معلّم ' تم تقسيم الخبرة إلى عدة خطوات أساسية قام بها الخبير لإنجاز هته المهمة المكلف بـ :

الخطو 1 : استلام المهمة من خلال قرار صادر من المحكمة لولاية بسكرة .

الخطو 2 : القيام بمهام الخبرة

- استلام الوثائق المحاسبية محل النزاع من كلا الطرفين .
- الانتقال إلى مقر الشركة لمعاينة الوثائق المحاسبية .
- حساب قيمة الضرائب المتهرب منها جبائاً .
- إعطاء كل التوضيحات وكل الوثائق المستندة إليه .

الخطوة ١ : لانتهاه من أعمال الخبرة

- خلاصة التقرير؛
- تحديد الأتعاب والمصاريف؛
- إيداع التقرير لدى أمانة الضبط؛

الخطوة الأولى : استلام مهمة الخبرة

نحن الأستاذ معلى محمد " خبير قضائي في المالية والمحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة المقيم بـ بتجزئة بوزاهر رقم 99 العالية الشرقية مقابل حي 100 مسكن بسكر . بموجب القرار الإداري خبير الصادر عن مجلس قضاء بسكرة الغرفة الإدارية .

الخطوة الثانية : القيام بمهام الخبرة

- القضاء بالتأكد من المبلغ المتهرب جبائياً 5600.182.565.١ دج وعدم التصريح به لدى إدارة الضرائب .
- استلام الوثائق المحاسبية من كلا الطرفين : استلمنا نسخة من القرار الإداري بتاريخ من طرف إدارة الضرائب ممثلة في شخص . وتم تسليم الأستاذ الخبير كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بالنزاع الجبائي من كلا الطرفين .
- الانتقال إلى مقر الشركة لمعاينة الوثائق المحاسبية : قام الخبير بالانتقال شخصياً إلى مقر الشركة ذات لمعاينة وللإطلاع أكثر على الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبلغ المتهرب جبائياً وعدم التصريح به من طرف مسير الشركة بالإضافة إلى عدم مسك الدفاتر المحاسبية .

• حساب قيمة الضرائب المتهرب منها جبائياً : قام الخبير بإعادة حساب قيمة الضرائب المقدرة بمبلغ 56,00.182.565.١ دج مع إعطاء كل التوضيحات وكل الوثائق المستند إليه .

الخطوة الثالثة : الانتهاء من أعمال الخبرة

- خلاصة التقرير : من خلال دراستنا لجميع الوثائق المقدمة لنا من الطرفين فنستطيع أن نقول بأن كل ما ورد في الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب تم تأكيد المبلغ 56,00.182.565.١ دج على أنه مطابق لمبلغ التصريح .

" هذا ما تم التوصل إليه ولكم الفصل فيما ترونه مناسب "

د مصاريف وأتعاب الخبر :

الانتقال والمعاینه	100.000,00	دج
دراسة الملف والاستماع إلى الأطراف والتحليل	10.000,00	دج
مصاريف التبليغ	10.000,00	دج
مصاريف وضع الخبرة	10.000,00	دج
مصاريف نسخ الوثائق والتصويغ	10.000,00	دج
المجموع	10.000,00	دج

انتهت الخبرة دينار جزائري

د إيداع التقرير لدى أمانة الضبط : بعد انتهاء الأستاذ الخبير ' معلى عُجْ " من إنجاز مهمة الخبرة القضائية المحاسبية الموكلة إليه، تم إيداع التقرير لدى مكتب الضبط .

لم يكتفي قاضي التحقيق بنتائج هته الخبرة وتم تعيين خبير ثاني وأسفرت نفس الخبرة على تكييف القضية على أساس جنائية **التهرب الضريبي** حسب إجراءات القانون المدون .

من خلال هذا التقرير المنجز من طرف الخبير القضائي المحاسب حول النزاع الضريبي القائم بين إدارة الضرائب لولاية بسكرة والمكلف بالضريبة شركة ذات مسؤولية محدود ، قام قاضي التحقيق بتكليفه إنجاز مهمة الخبرة على هذا النزاع الجبائي والذي يعود سببه إلى تهرب مسير الشركة من تسديد مستحقات الإدارة الجبائية لولاية بسكرة حيث يقدر مبلغ النزاع الغير مصرح با 565.182.56,00 (دج)، بالإضافة إلى عدم مسك الدفاتر المحاسبية، بعد انتقال الأستاذ معلى عُجْ " إلى مقر الشركة وبعد الإطلاع على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبلغ محل النزاع، تم إعداد تقرري من طرفه يؤكد على أن المبلغ مطابق للمبلغ المصرح به، ليبقى رأي القاضي في اتخاذ القرار المناسب حول النزاع الجبائي القائم بين الإدارة الجبائية لولاية بسكرة والمكلف بالضريبة ش ذ م .

المبحث الثالث : التعريف بمكتب الخبير المحاسب القضائي

يتم إنجاز مهمة الخبرة القضائية المحاسبية من طرف خبير محاسب قضائي معتمد لدى المحاكم والمجالس القضائية تم إجراء الجانب التطبيقي بمعية الخبير المحاسب القضائي ' قطاس لحضد ، وذلك بحكم الخبرة الطويلة التي يملكها هذا الأخير في هذا الميدان، سمح لنا بإجراء الجانب التطبيقي على حالة واحدة، قام بها الخبير نفسه في مجال المنازعات الجبائية بالرغم من وجود عامل السر المهني الذي يعد عائقا لكل الباحثين خاصة في مثل هذا المجال القانوني كون النزاعات الجبائية يشوبها نوع من السرية المهنية وعدم الكشف عن سرية العمل .

المطلب الأول : لمحة عن مكتب الخبير المحاسب القضائي

مكتب الخبير المحاسب القضائي قطاس لخض " المتواجد مقره في حي 22 مسكن العالية بسكرة، بدأ نشاطه في عا. 995. مع مجموعة من محافظي الحسابات، ثم تم فصل الملكية بفتح مكتب خاص إلى غاية يومنا هذا .

حاصل على الإعتماد أو الاختصاص :

– محافظ حسابا 995 .؛

– محاسب معته 998؛

– تحصل على شهادة خبير محاسبية، درجة خبير محاسب قضائي معتمد لدى المحاكم والمجالس القضاة 2000؛

– عدد الخبرات المنجزة من قبل الخبير المحاسب تتجاوز 10 خبرة في كل الاختصاصات (إدارية، تجارية، جزائية،

عمالي، اجتماعي، مسائل التأمير) في السنة .

– عدد الخبرات المنجزة من طرفه في شهر جانف 2016؛ بلغت 5؛ خبرة في مختلف الاختصاصات .

يحتوي المكتب على . غرف (مكتب استقبال، مكتب محاسبة، قاعة أرشيف، مكتب الخبير المحاسب) با . موظفين

يقوم الخبير القضائي المحاسب بدفع كل الاشتراكات لمختلف الجهات المنتمي إليها بصفته حامل لأوصافه .

يقوم المكتب بإعداد التصريحات الجبائية وشبه الجبائية بالإضافة إلى إعداد الميزانيات الجبائية .

يتم الإشراف والمتابعة من طرف المكتب الخاصة بمختلف الزبائن الذين يمارسون أنشطة تجارية وخاضعين للأنظمة

الضريبية (النظام الحقيقي، والنظام الجزائي الوحي .

يقوم الخبير المحاسب القضائي بتدقيق ومراجعة حسابات المؤسسات العمومية والخاصة وحضور انعقاد الجمعية

العامة وفي حالة عدم وجود خطأ في تدقيق المستندات والوثائق المحاسبية يتم إعداد التقرير النهائي لهذه الشركة .

يمارس الخبير نشاطه على مستوى المجلس القضائي الذي يوجد بهي مكتبه ولا يوجد أي مانع لأي جهة قضائية

أن يتولى مهمة الخبرة على مستوى القطر الوطني دون وجود اختصاص إقليمي خاصة في مناطق الجنوب .

يقوم الخبير المحاسب القضائي بالإشراف على كافة الخبرات القضائية شخصيا بإعداد مسودة التقرير، ليتم بعدها

كتابتها وطباعتها من طرف مساعدي .

المطلب الثالث : دراسة وتحليل الحالة التطبيقية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى حالة تطبيقية كلف بها الخبير المحاسب القضائي، والمتمثلة في نزاع الوعاء الجبائي ليتم إبراز أهم الخطوات التي اتبعتها الخبير المحاسب القضائي في انجاز المهمة الموكلة إليه من طرف الجهة القضائية التي كلفته للقيام بها كالتالي :

في الثامن عشر من شهر أفريل سنة ألفين وعشرة وعلى الساعة التاسعة صباحا قطاس لحضد " الخبير القضائي في المالية والمحاسبة المعتمد لدى مجلس قضاء بسكرة، والمتواجد بشارع عاشوري محمد رضا بسكرة، المعين بالقرار الإداري الصادر من مجلس قضاء بسكرة الغرفة الإدارية بتاريخ: ... وذلك في النزاع الجبائي القائم بين كل م :

— مديرية الضرائب لولاية بسكرة من جهة

وبين

— شركة وطنية من جهة أخرى

من إجراءات الخبير القيام بالمهام التالي :

— استدعاء الأطراف كل من المكلف بالضريبة (شركة وطنية) الممثلة في شخص وممثل إدارة الضرائب لولاية بسكرة .

تفاصيل القضية :

تبدأ تفاصيل النزاع الجبائي لهته القضية في أن المكلف بالضريبة ألا وهي شركة وطنية بالنسبة لسد 000! لا توجد أي ضرائب ورسوم مستحقة لإدارة الضرائب، وذلك حسب الورد الفردي رد 0 المؤرخ 3 11 2005 الصادر عن مفتشية الضرائب العالية مديرية بسكرة، والورد الفردي يعتبر باطلا ومخالفا للتشريع والنصوص القانونية وخاصة حسب المادة 87. من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبخصوص الفقرة الثانية والثالثة والتي تنص صراحة بأنه يجب مراسلة المكلف بالضريبة كتابيا بإرساله 940 2 تمنح للمكلف بالضريبة مدة لا تقل على 30 يوما من أجل الرد على استفسار رئيس المفتشية وهذا ما لم يتم ولم تقدم لنا مفتشية الضرائب ما يثبت ذلك هذا كله من الناحية الشكلية أما من الناحية الموضوعية فإن جميع الضرائب والرسوم المفروضة من طرف مفتشية الضرائب العالية تخص سن 2000 وفرضت خلال سن 001! مع العلم بأن جميعها سددت مستحقاتها خلال سن 001! و أعيد فرضها خلال سنة 001! وهذا خطأ . وبعد عرض هذا النزاع الجبائي على الجهة القضائية ولعدم معرفة القاضي بأمر المحاسبة والتدقيق تم تعيين الخبير القضائي المحاسب بقرار من قاضي التحقيق بعد تسليمه كل الوثائق المتعلقة بهذا النزاع من كلا الطرفين المتخاصمين .

الخطوات المتبعة من قبل الخبير المحاسبي لإنجاز هذه الخبرة المكلف بـ

بعد الاطلاع على تقرير الخبرة المنجزة من قبل الخبير ' قطاس لخض ' تم تقسيم الخبرة إلى عدة خطوات أساسية قام بها الخبير لإنجاز هته المهمة المكلف بـ :

الخطوة 1 : استلام المهمة من خلال قرار صادر من المحكمة لولاية بسكر .

الخطوة 2 : القيام بمهام الخبرة

استلام الوثائق المحاسبية محل النزاع من كلا الطرفين؛

استدعاء الأطراف؛

الخطوة 3 : لانتهاه من أعمال الخبرة

خلاصة التقرير؛

تحديد الأتعاب والمصاريف؛

إيداع التقرير لدى أمانة الضبط؛

الخطوة الأولى : استلام المهمة

نحن الأستاذ قطاس لخض " خبير قضائي في المالية والمحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة المقيم شارع عاشوري محمد رضا بسكر .

بموجب القرار الإداري خبير الصادر عن مجلس قضاء بسكر , الغرفة الإدارية ,

الخطوة الثانية : القيام بمهام الخبرة

القضاء بتصحيح الخطأ المادي الوارد بالقرار الإداري الصادر بتاريخ و القول أن التدقيق في المحاسبة

المدعية لسنة 2000 ؛ 2001 ؛ بدلا من 2004 مع تحميل المدعية بالمصاريف القضائية .

استلام الوثائق المحاسبية من كلا الطرفين : استلمنا نسخة من القرار الإداري الصادر بتاريخ ... من طرف مدير

الشركة الوطنية العالية الشمالية العنوان البريدي ... العالية الشمالية بسكرة ممثلة في شخص حيث قام كلا الطرفين بتقديم الوثائق المتعلقة بالنزاع الجبائي .

استدعاء الأطراف : تم استدعاء الطرفين وذلك بواسطة محضر قضائي وذلك بغية إجراء الخبرة يوم

8 . 4 2010 بالمقر الكائن وفعلا حضر الطرفان ممثل إدارة الضرائب رئيس مفتشية العالية الشمالية

والسيد .. ممثل الشركة وأثناء ذلك اللقاء تم اكتشاف الخطأ بالقرار حيث السنوات المعنية بالورد الفردي من سنة

2000 ؛ 2001 وليس 2004 .

وطلب منا السيد .. عدم القيام بالخبرة وذلك لغاية تصحيح الخطأ وفعلاً تم تصحيح الخطأ، وأحضر لنا قرار إداري الصادر عن المجلس قرار بسكر الغرفة الإدارية , الصادر بتاريخ وتم تسليمه لنا بتاريخ 28 / 12 / 2010 حيث قمنا بإتمام الخبرة حسب ما ينص عليه القرار، تدقيق في المحاسبة لسنة 2000 - 2001 وعلى ضوء ذلك تحديد الضرائب والرسوم المستحقة لإدارة الضرائب .

وحسب الوثائق المقدمة لنا من طرف مسير الشركة وسوف نقوم بتفصيله .

فإن جميع الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة تقدر 3.347.942,00 دج بكل الرسوم ومبلغ 861.488,00 دج خارج الرسم وذلك حسب الورد الفردي رقم 00 المؤرخ في 05 / 05 وهو مفصل كالتالي :

1 .	الوكالة العقارية بمبلغ	1.160.000.00 دج
2 .	مؤسسة الصناعات التقليدية بمبلغ	39.640.00 دج
3 .	الشركة العمومية القابضة بسكرة مبلغ	00.000.00 دج
4 .	الشركة العمومية القابضة بسكرة بمبلغ	50.000.00 دج
5 .	الشركة العمومية القابضة بسكرة مبلغ	50.000.00 دج
6 .	الوكالة العقارية شتمة مبلغ	63.502.00 دج
7 .	مصنع الجبس أولاد جلال مبلغ	38.800.00 دج

المجموع بكامل الرسوم 3.347.942.00 دج

الرسم على القيمة المضافة 86.452.96 دج

المجموع خارج الرسم 861.488.96 دج

– الوكالة العقارية : حسب بطاقة المعلومات رقم 831 بتاريخ 11 / 12 / 2001 فإنه يوجد خطأ في المبلغ فبدلاً من 10.600.00 دج وقع خطأ بإضافة صفر لهذا المبلغ وأصبح المبلغ 106.000.00 دج وهذا المبلغ مبين بالوثيقة رقم 11 / 12 المرفقة لهذه الخبر .

وهو يمثل مبلغ الوكالة العقارية طولقة بمبلغ 84.737.00 دج خارج الرسم 10.600.00 دج بجميع الرسوم .

– مؤسسة الصناعات التقليدية بمبلغ 39.640.00 دج بجميع الرسوم فاتورة الأتعاب تحتوي على مبلغ

1.395.00 دج تمثل تعويض عن مصاريف النقل والتنقل ولا تعتبر كرقم أعمال ورقم الأعمال المقدر

6.180.00 دج خارج الرسم وهو مصرح به 50 شهر ديسمبر 2000 وهو موضح بالنسخة رقم

5 . الفاتورة الخاصة بهذا الرقم هي نسخة رقم 4 مرفقة .

- الشركة العمومية القابضة بسكر مبلغ 100.000.00 دج بكل الرسوم حسب مذكرة الأتعاب بتاريخ 11 | 1 | 2000 نسخة مرفقة رقم 5) ومصروح بها 50 | 1 | 2000 نسخة مرفقة بالخبرة رقم 6) .
- الشركة العمومية القابضة بسكر : حسب مذكرة أتعاب بتاريخ 1 | 1 | 2000 نسخة رقم 7) مرفقة بالخبرة وتم تسديد مبلغ مستحقاتها بواسطة 50 | 1 | 2000 شهر أفريل 2000 نسخة مرفقة بالخبرة رقم 9) .
- الشركة العمومية القابضة حسب مذكرة أتعاب بتاريخ 5 | 4 | 2000 نسخة رقم 8) مرفقة بالخبرة وتم تسديد مبلغ مستحقاتها بواسطة 50 | 1 | 2000 شهر أفريل 2000 نسخة مرفقة بالخبرة رقم 9) .
- الوكالة العقارية شتمه حيث أن هذا المبلغ فيه خطأ فبدلاً من 51.550.00 دج وضع مبلغ 63.502.00 دج وهم مبين حسب فاتورة رقم 3 | 2000 بتاريخ 9 | 15 | 2000 بمبلغ 19.450.00 دج بكل الرسوم نسخة مرفقة بالخبرة رقم 10) .
- مبلغ خارج الرسم تقدر 7.237.00 دج ومصروح بها 50 | 1 | 2000 شهر ماي 2000 نسخة مرفقة للخبرة رقم 11 وكذلك فاتورة رقم 1 | 2001 بتاريخ 0 | 3 | 2001 مبلغ 52.100.00 دج بكل الرسوم مبلغ خارج الرسم يساوي 30.000.00 دج وذلك حسب الوثيقة المرفقة لهذه الخبرة تحت رقم 2) ومصروح بها 50 | 1 | 2001 شهر مارس 2001 وثيقة رقم 12) .
- مؤسسة الجبس ومشتقاته أولاد جلال : فاتورة رقم 20 | 2001 بمبلغ إجمالي يساوي 75.438.00 دج وثيقة مرفقة لهذه الخبرة رقم 3) وهذا المبلغ المصرح بهي بواسطة 50 | 1 | 2001 شهر فيفري 2000 وثيقة مرفقة لهذه الخبرة رقم 4) .

الخطوة الثالثة الانتهاء من أعمال الخبرة

1 خلاصة التقرير : من خلال دراستنا لجميع الوثائق المقدمة لنا من الطرفين فنستطيع أن نقول بأن كل ما ورد بالورد الفردي رقم 00) المؤرخ بتاريخ 8 | 1 | 2005 هو غير صحيح وغير مؤسس ولا توجد أي ضرائب ولا رسوم مستحقة لإدارة الضرائب خلال سنتي 2000 | 2001 .

هذا ما تم التوصل إليه ولكم الفصل فيما ترونه مناسباً "

! مصاريف وأتعاب الخبرة :

00.000,00	الانتقال والمعائنة
00,000,00	دراسة الملف والاستماع إلى الأطراف والتحليل
00.000,00	مصاريف تبليغ

00.000,00 مصاريف وضع الخبرة

00.000,00 مصاريف نسخ الوثائق والتصوير

المجموع : 0.000,00 دج

انتهت الخبرة دينار جزائري

3 إيداع التقرير لدى أمانة الضبط : بعد انتهاء الخبر قطاس لخض " من أداء مهمة الخبرة القضائية المحاسبية المكلف بها بموجب قرار صادر من قاضي التحقيق، قام بإيداع هذا التقرير لدى مكتب الضبط .

من خلال هذا التقرير المنجز من طرف الأستاذ الخبير للفصل في النزاع الجبائي القائم بين الإدارة الضريبية لولاية بسكرة والمكلف بالضريبة (شركة وطنية) حول الضرائب والرسوم المفروضة على هته الشركة في سن 2000! وأعيد فرضها خلال سن 2001! واعتبر خطأ من طرف الشركة لأن جميع مستحققاتها سددت في 2000! ومن جهة أخرى ترى مديرية الضرائب لولاية بسكرة وجود ضرائب مستحقة لصالحها ومن هنا ثار النزاع الجبائي بين الطرفين وبعد تقديم القضية للجهة القضائية لولاية بسكرة، قام قاضي التحقيق بتعيين الخبير المحاسب القضائي قطاس لخض " بتنفيذ مهمة الخبرة على هته المسألة والتدقيق في المحاسبة لسن 2000! 2001! وبعد استلام هذا الأخير المهمة والقيام بها، تم إعداد تقرير من طرفه يبين أنه لا توجد أي ضرائب مستحقة لإدارة الضرائب خلال سنتي 2000! 2001! ويبقى رأي القاضي في اتخاذ القرار المناسب حول هذا النزاع الجبائي .

لمعالجة أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية من الناحية التطبيقية، تطرقنا إلى حالتين تطبيقيتين بالإضافة إلى تحليل نماذج الشكاوى المتعلقة بنزاع التحصيل الضريبي أو النزاع في المادة الضريبية، والتي قمت بشرحها وتحليل الحالتين محاولة وضع الخطوات التي يتبعها الخبير القضائي المحاسب، من لحظة استلام مهمة الخبرة في النزاع الجبائي إلى غاية إيداع تقرير الخبر .

تضمنت الشكاوى الأولى حالة نزاع جبائي بين الإدارة الضريبية وشركة ذ م م للخدمات حيث كانت هته الشركة قائمة على أساس ممارسة نشاط الاستيراد والتصدير، ثم قامت الشركة باستعمال أساليب المناورة والتدليس المتمثلة في إخفاء معاملاتها التجارية وعدم التصريح بها لدى إدارة الضرائب لولاية بسكرة، قصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم الجبائية خلال الفتر 2009 ، 2010 ، المقدرة 7.146.752,50 دج، أما الشكاوى الثانية متعلقة بالتهرب الضريبي في مادة التحصيل حيث قامت الشركة التي تمارس تجارة بالتجزئة بالامتناع عن دفع الضرائب والرسوم الجبائية الثابتة في حقها واستعمالها لأساليب التحايل والإفلات من تسديد الضرائب المقدرة 1.656.375,00 د- .

أما في الحالة الثالثة تم الحصول على تقرير خبرة قضائية محاسبية يخص النزاع الجبائي في المادة الضريبية نتيجة الرقابة المعمقة للوثائق، حيث قامت الشركة ذ م م بالتهرب جبائيا من دفع الضرائب والرسوم المقدرة 1.565.182,5600 دج، وعدم التصريح بها بالإضافة إلى عدم مسك الدفاتر المحاسبية وبعد رفع إدارة الضرائب شكوى لدى الجهة القضائية، تم تعيين الخبير المحاسب القضائي الذي قام بإنجاز مهمة الخبرة في النزاع الجبائي، وأسفرت نتائج الخبرة على أن المبلغ مطابق للمبلغ المصرح به .

وفي الحالة الأخيرة نزاع جبائي بين شركة وطنية وإدارة الضرائب حيث قامت الإدارة الجبائية بفرض الضريبة في سن 2000 وقامت بإعادة فرضها في سن 2001 وهذا خطأ، مع أن الشركة قامت بتسديد المستحقات الضريبية خلال سن 2000 ، وبعد عرض النزاع الجبائي على الجهة القضائية تم تعيين الخبير المحاسب القضائي، لإعادة تدقيق في المحاسبة لسن 2000 و 2001 و تحديد الضرائب والرسوم المستحقة لإدارة الضرائب، وبعد إنجاز مهمة الخبرة أسفرت نتائجها على أنه لا توجد أي ضرائب ورسوم مستحقة لإدارة خلال سنتي 2000 و 2001 .

الخاتمة

الخاتمة

انطلاقاً من دراستنا لأثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية فقد حاولنا في هذا البحث الاعتماد على المراجع القانونية المتوفرة و بعض المراجع المتخصصة، وذلك أن أي موضوع حتى ولو له طابع تقني أو فني بما في ذلك الخبرة القضائية المحاسبية، لا شك أنه يعتمد على مرجعية قانونية متمثلة في النصوص التشريعية والتنظيمية، التي تضبطه وتحدد أطره وخطواته والمسؤوليات المترتبة عنه وقيمته القانوني .

ولهذا تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول حيث تم التطرق إلى الخبرة القضائية عموماً من حيث تعريفها وكذا أنواعها وتمييزها عن وسائل الإثبات الأخرى، ثم معرفة صفة الخبير القضائي وشروط تسجيله في قائمة الخبراء القضائيين مع ذكر حقوقه والتزاماته، وأخيراً محتوى وشكل التقرير الذي ينجزه وتقدير أتعابه .

والخبرة القضائية المحاسبية شكل من أشكال الخبرة القضائية عموماً، فقد حاولت تسليط الضوء على هذا النوع من الخبرة مبينة خصوصياتها وأهميتها ومميزاتها، ثم التطرق إلى التعريف بالمنازعات الجبائية أسبابها وأنواعها وطرق الطعن الممنوحة فيها، وأخيراً إجراءات الخبير المحاسب القضائي أمام المنازعات الجبائية التي تستوجب في غالب الأمر اللجوء إلى الخبرة المحاسبية لارتباط النزاع الجبائي بالمجال المالي والمحاسبي .

ويتم اللجوء إلى الخبير المحاسب القضائي في النزاع الجبائي لإعادة التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة والكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد من طرف المكلف بالضريبة أو من طرف الإدارة الجبائية بهدف تصحيحها وإعادة تقويم النزاع الجبائي في استرجاع الحقوق لأحد الطرفين، وهذا فيما يخص الشق النظري أما الدراسة التطبيقية فهي الجزء المكمل للدراسة النظرية متمثلة في شقين، شقها الأول يمثل دراسة نموذج الشكاوى المتعلقة بالنزاع الجبائي المعتمدة من طرف الإدارة الضريبية، بحيث تبين هذه الشكاوى الأسباب التي تدفع بإدارة الضرائب لرفع الشكاوى المتعلقة إما بنزاع الوعاء الضريبي أو بنزاع التحصيل الجبائي، أما الشق الثاني يمثل دراسة وتحليل تقارير الخبرة القضائية المحاسبية المنجزة من طرف الخبيرين المحاسبين مع توضيح الخطوات المتبعة من طرف كل خبير في إنجاز مهمة الخبرة محل النزاع الجبائي وذلك بإعداد تقرير يلخص الإجراءات المتخذة من طرف كل خبير لتصحيح الأخطاء المحاسبية والكشف عن كل التجاوزات للوصول إلى رأي فني محايد يستند عليه القاضي عند الفصل في النزاع الجبائي .

وقد تمكنا إلى التوصل لمجموعة من النتائج منها يخص الفرضيات وأخرى عام .

نتائج اختبار الفرضيات :

— بالنسبة للفرضية الأولى هناك تأثير للخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية أنه بعد تولي الخبير المحاسب مهمة الخبرة على النزاع الجبائي يقوم باكتشاف الأخطاء المحاسبية والتجاوزات المرتكبة سواء من طرف الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة لأن الخبرة المحاسبية استشارة فنية تقوم على أسس علمية دقيقة تساعد الخبير في إعطاء رأي فني محايد

الخاتمة

حول النزاع الجبائي المطروح وتقديم أدلة الإثبات للقاضي الذي يستند عليها في اتخاذ القرار المناسب لفض النزاع الجبائي وهذا ما يثبت إيجابية الفرضية الأولى .

— أما الفرضية الثانية يعتبر اللجوء للجهات القضائية لفض النزاع الجبائي هو الحل الأدق والأنسب لضمان حقوق الأطراف المتخاصمة، ومنح الحماية لكلا الطرفين سواء للمكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية خاصة أن المكلف بالضريبة لا يشعر باطمئنان على حقوقه لأن الإدارة خصم وحكم في آن واحد لهذا يعتبر اللجوء للجهة القضائية هو أنسب الحلول والضمانات للخاضعين للضريبة وهذا ما يثبت إيجابية الفرضية الثانية .

— أما الفرضية الأخيرة يساعد الخبير القضائي المحاسب القضاء في فض المنازعات الجبائية بين الأطراف المتنازعة، حيث أنه بعد إطلاع الخبير على الوثائق المحاسبية المرتبطة بالمشكل محل النزاع الجبائي المقدم من قبل كل طرف يقوم بتقدير مبلغ الضريبة وإعادة فحص كل العمليات بإجراء الحسابات اللازمة لمعرفة من صاحب الحق لفض النزاع الجبائي بين الطرفين وإعطاء رأيه الفني المحايد للقاضي الذي يستند عليه في اتخاذ القرار المناسب حول النزاع الجبائي المطروح

كذلك خلصت الدراسة لجملة من النتائج العامة وهم :

- التعرف على أن الخبرة القضائية المحاسبية وسيلة من وسائل الإثبات لها طابع فني وتقني تساعد في الفصل في القضايا وإرجاع الحقوق إلى أصحابها بالإعتماد على رأي الخبير المحاسب القضائي الوارد في تقرير هذا الأخير .
- تشكل مهمة الخبرة القضائية المحاسبية جزءا هاما في منح القدرة على إدارة نظام ضريبي عادل ومنصف، واستراتيجيات المراجعة الجيدة و العمليات المستخدمة لتوعية المكلفين بالضريبة على الالتزام الجبائي تكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي، مما يضمن فرض وتحصيل ضريبي سليم ومناسب .
- تساعد المعالجة المعلوماتية بشكل كبير في الكشف عن الوضعيات الجبائية الاحتمالية وحفظ الملفات من الضياع والإعلام التلقائي عن التأخيرات في التحصيل الضريبي .
- يخضع الخبير القضائي المحاسب للشروط والالتزامات التي يخضع لها الخبير القضائي عموما، كما يخضع في نفس الوقت للشروط والقواعد المفروضة بمقتضى النصوص المنظمة لمهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والخبير المحاسب .

كما خلصنا لجملة من الاقتراحات والتوصيات وهي كالتالي :

- إعطاء الخبرة القضائية المحاسبية المكانة التي تستحقها في الدراسات والبحوث الجامعية والأكاديمية لإثراء تلك البحوث، والتقرب من الميدان التطبيقي بما في ذلك إجراء تربيصات على مستوى الجهات القضائية .

الخاتمة

- تنظيم أيام دراسية فيما بين الخبراء المحاسبين وطلبة التخصص في المجال والجهات القضائية لدراسة عينات مختلفة من خلال إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية للوصول إلى نتائج أفضل في خدمة العدالة وأصحاب المهنة .
- منح طلبة الفحص المحاسبي فترات تربصية و خراجات ميدانية لدى مكاتب محافضي الحسابات ومؤسسات المحاسبة، وذلك تفاديا لاصطدام الخريجين بالواقع الميداني بعد الانتهاء من الدراسات الأكاديمية .
- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة بإطلاعه على كل التغيرات الجديدة التي تطرأ على الأنظمة والقوانين التي تضبط فرض الضريبة أو تحصيلها، وذلك للحد من وجود خلافات ونزاعات جبائية التي يمكن أن تتعرض لها الإدارة الجبائية أو المكلف بالضريبة على حد سوا .
- ضبط نظام تأسيس الضريبة والتصريحات الجبائية بشكل فعال لتسهيل التحكم في ملفات المكلفين دون اللجوء إلى مرحلة القضا .

آفاق البحث

وفي الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى في الدراسات المقبلة لأن موضوع الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية موضوع شائك ومهم، لذا من الواجب الاهتمام بهي حق الاهتمام ومحاوله التوسع فيه، إن معرفة أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية لا يقف عنده الأمر، بل لا يزال نطاق البحث واسع، و الخبرة القضائية المحاسبية تتنوع بحسب تنوع القضية محل الدراسة، فكلما كانت القضية كبيرة ومعقدة يزيد هذا الأمر من تعقد العمليات المحاسبية والتدقيق فيها، لا بد من التطرق إليه في البحوث العلمية المستقبلية، كمساهمة الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من الفساد المالي، تأثير الخبرة القضائية المحاسبية على الالتزامات الضريبية .

قائمة المراجع

- 1 - اسكندر محمد توفيق، الخبر القضائي ، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2007 .
 - 2 - اسكندر محمد توفيق الخبرة القضائية ، دار هومه، الجزائر 2002 .
 - 3 - أمزيان عزيز، " المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري " ، دار الهدى، الجزائر، دون سنة .
 - 4 - بغدادي مولاي ملياني الخبرة القضائية في المواد المدنية ، مطبعة دحلب شارع طرابلس 1992 .
 - 5 - بلغيث عمارة، " الوجيز في الإجراءات المدنية ، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر 2002 .
 - 6 - بن عمارة منصور، " الضريبة على أرباح الشركات BS " ، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010 .
 - 7 - دلاندة يوسف، الوجيز في شرح الأحكام المشتركة للجهات القضائية ، دار هومه، الجزائر 2009 .
 - 8 - ديب عبد السلام، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ، دار هومه، الجزائر 2011 .
 - 9 - زهران همام محمد محمود، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية ، دار هومه، الجزائر 2008 .
 - 10 - صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومه، الجزائر 2002 .
 - 11 - طاهري حسين دليل الخبر القضائي ، دار الخلدونية، الجزائر 2010 .
 - 12 - لطفي أمين السيد أحمد ، قراءات المحاسبة والمراجعة القضائية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014 .
 - 13 - مبروك حسين، الكامل في القانون التجاري ، دحلب، الجزائر 2000 .
 - 14 - مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بقانون المحاسبة، قانون المحاسب ، برقي للنشر 2011 .
 - 15 - محرز محمد عباس اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008 .
 - 16 - هنوني نصر الدين، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية ، دار هومه، الجزائر، 2009 .
- الرسائل الجامعي .

قائمة المراجع

- 17 - بدايرية يحي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري ، رسالة ماجستير في الحقوق، باتنة 2012؛ 2013 .
- 18 - بقالي نجيب، منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري ، رسالة لنيل الدراسات العليا المعمقة في العلوم القانونية الاقتصادية والاجتماعية، البيضاء 2008؛ 2009 .
- 19 - بوتغرار عبد الرحيم خطوات انجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير قضائي محاسبي، ماستر ، جامعة بسكرة 2011؛ 2012 .
- 20 - بوثينة أيمن الخبرة القضائية في المادة الإدارية ، ماستر، جامعة ورقلة 2012؛ 2013 .
- 21 - بوحنيك زينب، الخبرة في المادة الجزائية ، ماستر، ورقلة 2014؛ 2015 .
- 22 - بوقبرين فافا، بن نور غنية، المنازعات الجبائية ، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المسيلة، 2005؛ 2006 .
- 23 - خرشي إهام المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، رسالة ماجستير في الحقوق، سطيف، 2013.2014 .
- 24 - داسي نبيل، الإثبات عن طريق الخبرة في المسائل المدنية والتجارية ، ماستر، جامعة البويرة، 2013؛ 2014 .
- 25 - غاصي عبد القادر، لكحل رفيق، المنازعات الجبائية ، مذكرة لنيل الدراسات التطبيقية في العلوم الاقتصادية، بسكرة 2008؛ 2009 .
- 26 - قصاص سليم، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، رسالة ماجستير في الحقوق، قسنطينة 2007؛ 2008 .
- 27 - قنديل ربا إبراهيم عيسى، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية ، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، الأردن 2013؛ 2014 .
- 28 - مقلاطي منى، النظام القانوني لحق الارتفاق في التشريع الجزائري ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة 2007؛ 2008 .
- 29 - مكاوي نزيهة، الخبرة القضائية في التشريع الجزائري رسالة ماجستير في الحقوق، جامعة سطيف، 2007؛ 2008 .

قائمة المراجع

30 - يس غنيم محمود رجب، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيعة
المصر، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، مصر 2013 .

النصوص التشريعية والتنظيمية

- 31 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، القانون رقم 08 / 19 مؤرخ في 15 فيفري 2008، يتضمن
قانون الإجراءات المدنية والتجارية، الصادر 23 أفريل 2008 .
- 32 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10 / 11 المؤرخ في 19 جواد 2010، المتعلق بمهن الخبير
المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .
- 33 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 15 / 10 الصادر في 10 / 0 / 1995
المتضمن شروط تسجيل الخبراء و كفاءاته ويحدد حقوقهم وواجباتهم .
- 34 - قانون الإجراءات الجزائية .
- 35 - قانون الإجراءات الضريبية .
- 36 - قانون الإجراءات المدنية الجزائرية .
- 37 - قانون العقوبات .
- 38 - المرسوم التنفيذي، المؤرخ في 1 / 1 فيفري 2009 .

المجلات

- 39 - الكيلاني جمال، الإثبات بالمعاينة والخبرة في الفقه والقانون، مجلة جامع النجاح للأبحاث، المجلد 6،
فلسطين 2002 .
- 40 - السعايدة عارف منور عبد الرحمان، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل
الأردني، العدد 1، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، دمشق 2012 .
- 41 - عاطف محمد أحمد أحمد، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة
الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، العدد 1، مجلة المحاسبة والمراجعة،
مصر 2013 .
- 42 - الكبيسي عبد الستار، مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين في المحاكم، مجلة عالم المحاسبة، العدد 1، جمعية
القانونيين القطري 2014 .

قائمة المراجع

43 - ادلي منى، الدعوى الضريبية في سوريا، العدد ١، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق 2011 .

المواقع الإلكترونية

44- <http://furomstop55.com/290951.html>

45- <http://www.scribd.com/doc/15553115//>.

46- [www.droit-alafdal login formul.com](http://www.droit-alafdal.login.formul.com).

47- www.mfdj.gov.dz

المديرية العامة للضرائب

المحاضرات

48 - فاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة للسنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، البو: 2015 .

49 - محاضرات حول أنواع الرقابة الجبائية والمنازعات الجبائية، تخصص تدقيق محاسبي، بسكرة 2012 2013 .

ثاني : المراجع الأجنبية

50- Dominique mougenot , manuel d'expertise judiciaire comptable , (Belgique, place Albert 1 ,9B-1300l limal , 2011) .

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1) لمرسوم التنفيذي المؤرخ في 21 فيفري 2009

الفصل الخامس المديرية الولائية للضرائب

المادة 59: تنظم المديرية الولائية للضرائب في خمس (05) مديريات فرعية.

المادة 60: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، وتكلف لاسيما، بما يلي:

- تنشيط المصالح و إعداد الإحصائيات و تجميعها، كما تكلف بأشغال الإصدار ؛
- التكفل بطلبات اعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و متابعة هذه الطلبات و مراقبتها.
- متابعة نظم الإعفاء و الامتيازات الجبائية الخاصة؛

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب.

المادة 61: مكتب الجداول، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- التكفل بالجداول العامة و إصدارها ؛
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة و سندات التحصيل.

المادة 62: مكتب الإحصائيات، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية ؛
- مركزة المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء و التحصيل ؛
- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية و ضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

المادة 63: مكتب التنظيم والعلاقات العامة، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- استلام و دراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و دراسة هذه الطلبات مع تسليم هذه الإعتمادات ؛
- متابعة النظم الجبائية الخاصة و الإمتيازية ؛
- نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور وإعلامه و توجيهه.

المادة 64: مكتب التشييط والمساعدة، ويكلف لاسيما، بضمنان :

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية و المديريات الولائية للضرائب و كذا بتشيط المصالح المحلية و مساعدتها قصد تحسين مناخ العمل و انسجامها ؛
- متابعة و معالجة تقارير التحقيق في التسيير.

المادة 65: المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف لاسيما، بما يلي:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات و مراقبتها و متابعتها و كذا بوضعية تحصيل الضرائب و الرسوم و كل ناتج آخر أو أتوى ؛
- متابعة العمليات و القيود المحاسبية و المراقبة الدورية لمصالح التحصيل و تشييط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير و تصفية الحسابات و كذا التحصيل الجبري للضريبة.
- التقييم الدوري لوضعية التحصيل و تحليل النقصان لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي ؛
- مراقبة القابضات و مساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات و تطهيرها ؛

وتتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب.

المادة 66: مكتب مراقبة التحصيل، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل ؛
- المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة و عند إرجاع فائض المدفوعات؛
- إعداد عناصر الجبائية الضرورية لوضع الميزانية و تبليغها للجماعات المحلية وكذا هيئات المعنية.

المادة 67: مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله ، ويكلف لاسيما، بضمنان :

- متابعة أعمال التأشير و التوقيع على المدفوعات و على شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق و حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة،
- التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير ،بخصوص مهام المراقبة و تنفيذها ؛
- إعداد و تأشير عمليات و القيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

المادة 68: مكتب التصفية، ويكلف لاسيما، بضمان:

- مراقبة التكلفة بالجدول العامة و بسندات التحصيل 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 ؛
- مركز حسابات تسيير الخزينة و المستندات الملحقة ؛
- التكلفة بجدول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها و جدول تصفية منتجات الخزينة و سجل الترحيل، و مراقبة ذلك ؛

المادة 69: المديرية الفرعية للمنازعات، وتكلف لاسيما، بضمان:

- معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية، و تبليغ القرارات المتخذة الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة ؛
- معالجة طلبات استرجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة؛
- تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب.

المادة 70: مكتب الاحتجاجات، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- استلام دراسة 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.

المادة 71: مكتب لجان الطعن، ويكلف لاسيما بما يلي:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة و تقديمها للجان المصالحة و الطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة ؛
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية 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.

المادة 72: مكتب المنازعات القضائية، ويكلف لاسيما، بما يلي:

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

المادة 73: مكتب التبليغ والأمر بالصرف ويكلف لاسيما، بما يلي:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن ؛
- الأمر بصرف الإلغاءات و التخفيضات الممنوحة مع إعداد شهادات الخاصة بذلك.

المادة 74: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وتكلف لاسيما، بإعداد برامج البحث و مراجعة و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب.

المادة 75: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف لاسيما بما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة و مراقبتها و كذا تحصيلها؛
- تنفيذ برامج التفتيش و البحث و كذا تنفيذ حق الإطلاع و حق الزيارة بالتنسيق مع المصالح و المؤسسات المعنية.

المادة 76: مكتب البطاقات والمقارنات، ويكلف لاسيما بما يلي:

- تسيير مختلف البطاقات الممسوكة؛
- النقل بطبقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضرريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة و إعداد وضعيات إحصائية و حواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

المادة 77: مكتب المراجعات الجبائية، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف لاسيما، بضمنان:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة؛
- تسجيل المكلفين بالضرريبة في مختلف برامج المراقبة؛
- إعداد الوضعيات الإحصائية و التقارير الدورية التقييمية.

المادة 78: مكتب مراقبة التقييمات، الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف لاسيما بما يلي:

- استلام و استغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا؛
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق)
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

المادة 79: المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف لاسيما، بما يلي:

- تسيير المستخدمين و الميزانية و الوسائل المنقولة و غير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب؛
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها و كذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية و التطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة (04) مكاتب.

المادة 80: مكتب المستخدمين والتكوين، ويكلف لاسيما بما يلي:

- السهر على احترام التشريع و التنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية و التكوين؛
- إنجاز أعمال ضبط التعداد و ترشيح مناصب العمل، التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية؛

المادة 81: مكتب عمليات الميزانية، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته، بتنفيذ العمليات الميزانية؛
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الاختصاص المخول له؛
- 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.

المادة 82: مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- تسيير الوسائل المنقولة و غير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات و أرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب؛
- تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين و الهياكل و العتاد و التجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

المادة 83: مكتب الإعلام الآلي، ويكلف لاسيما، بما يلي:

- التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي و الجهوي ؛
- المحافظة في حالة شغل للمنشآت التكنولوجية ومواردها.

المادة 84: تضم مديريات الضرائب لولايتي إليزي وتندوف، ثلاث (03) مديريات فرعية.

المادة 85 : تضم المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل ما يلي:

- مكتب الجداول والإحصائيات، بحيث تكون صلاحياته هي تلك المنصوص عليها في المادتين 61 و 62 من هذا القرار؛
- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العمومية، الذي يمارس الصلاحيات المنصوص عليها في المادتين 63 و 64 من هذا القرار؛
- مكتب مراقبة التحصيل، بحيث تكون صلاحياته هي تلك المنصوص عليها في المادة 66 من هذا القرار؛
- مكتب متابعة العمليات وأشغال القيد والتصفية، الذي يمارس الصلاحيات المنصوص عليها في المادتين 67 و 68 من هذا القرار.

المادة 86: تضم المديرية الفرعية للمنازعات والرقابة الجبائية، ما يلي:

- مكتب الاحتجاجات الذي تتطابق صلاحياته مع تلك المنصوص عليها في المادة 70 من هذا القرار؛
- مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن الذي يمارس الصلاحيات المنصوص عليها في المادتين 71 و 72 من هذا القرار؛
- مكتب التبليغات والأمر بالصرف الذي تتطابق صلاحيته مع تلك المنصوص عليها في المادة 73 من هذا القرار؛
- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية والمراجعات الجبائية ومراقبة التقييمات الذي يمارس الصلاحيات المنصوص عليها في المواد من 75 إلى 78 من هذا القرار.

المادة 87: تضم المديرية الفرعية للوسائل ما يلي:

- مكتب المستخدمين والتكوين الذي تتطابق صلاحياته مع تلك المنصوص عليها في المادة 80 من هذا القرار؛
- مكتب العمليات الميزانية الذي يمارس الصلاحيات المنصوص عليها في المادة 81 من هذا القرار؛
- مكتب الوسائل والإعلام الآلي الذي تتطابق صلاحياته مع تلك المنصوص عليها في المادتين 82 و 83 من هذا القرار.

الفصل السادس

مركز الضرائب

المادة 88: ينظم مركز الضرائب في ثلاث (03) مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين .

المادة 89: المصلحة الرئيسية للتسيير، وتكلف لاسيما، بما يلي:

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، و المراقبة الجبائية و متابعة الامتيازات الجبائية و الدراسة الأولية للاحتجاجات ؛
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب ؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات و/ أو للمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية الإجمالية؛
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعداد مخططات العمل و تنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

الملحق رقم (2) شكوى من طرف إدارة الضرائب منلوعة الوعاء الضريبي

جمهورية الجزائر الديمقراطية الشعبية

بسكرة في _____

المدير الولائي للضرائب

السيد/ وكيل الجمهورية
لدى محكمة بسكرة

وزارة المالية
المديرية الولائية لضرائب

بسكرة

بسكرة
المديرية الفرعية للمنازعات
مكتب المنازعات القضائية

رقم القضية / 2014

* شكوى *

-لأفائدة/: المدير الولائي للضرائب بسكرة

ضد: المشكو بها/ الشركة ذ م م للخدمات

، بسكرة

و ضد مسيرها الشركة المدعو/.....

الموضوع/ الغش الجبائي في مادة الوعاء الضريبي والتهرب من تسديد الضريبة
المرجع/المواد: 305, 303, 2/193 والمادة 372 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
المادة: 104 من قانون الإجراءات الجبائية
رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المعلن بتاريخ 2013/09/16

استنادا لأحكام المواد المشار إليها بالمرجع أعلاه، وبعد أخذ رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، أتشرف باسم إدارة الضرائب لولاية بسكرة بأن أرفع أمامكم شكوى ضد الأشخاص المذكورين أعلاه للأسباب الآتية:

حيث أن المشكو به قام بتأسيس هذه الشركة على أساس ممارسة نشاط الاستيراد والتصدير بالسجل التجاري رقم: المقيد بتاريخ: بالعنوان حي الزواكة، رأس القرية بسكرة، التابع لاختصاص مفتشية الضرائب بسكرة القديمة وذلك باستعماله أساليب المناورة والتدليس المتمثلة في إخفاء معاملاته التجارية وعدم التصريح بها لإدارة الضرائب قصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم الجبائية المترتبة عليه خلال الفترة الزمنية 2009 و 2010 والمقدرة بمبلغ إجمالي: دج المبينة ضمن الجداول الضريبية المرفقة والموضحة كما يلي:

جدول فردي رقم	الحقوق الرئيسية	غرامات الوعاء	المجموع	غرامات التحصيل	تساريخ بديسة التحصيل
2012/RI/66	2.836.080,00	709.020,00	3.545.100,00 دج		2012/05/30
2013/RI/27	/	2.127.060,00	2.127.060,00		IMMEDIAT
2012/RI/35	5000,00 دج	20.250,00 دج	25.250,00 دج		2006/03/02
2011/RI/207	15.000,00	1.250,00 دج	16.250,00 دج		2011/12/07
2013/RI/150	/	3.750,00	3.750,00 دج		/
المجموع =	2.856.080,00	2.861.330,00	5.717.410,00		
المجموع العام =					

حيث أن الوقائع تتلخص في أن الشركة المشكو بها مقيدة على مستوى إدارة الضرائب لولاية بسكرة مفتشية الضرائب بسكرة القديمة تحت رقم المسادة: 0701013134695 ورقسم التعريف الجبائي: على أساس ممارسة نشاط الاستيراد والتصدير بـ حي الزواكة، رأس القرية ، بسكرة ويشرف على تسييرها المشكو به/ السيد عبد الرحمن .

حيث أن المعلومات الجبائية الواردة إلى المصلحة من مديرية الضرائب لولاية تمنراست مفادها قيام المشكو به بمعاملات تجارية خلال الفترة الزمنية 2009 و 2010 والمتمثلة في مشتريات من مادة الملح موجهة للتصدير نحو الخارج تقدر بـ 9.360.000,00 دج، دون القيام بالتصريح بها لإدارة الضرائب كما تشترطه المادة 99 وما بعدها والمادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث امتنع المسير المشكو به عن تقديم التصريحات الشهرية والسنوية بالرغم من المراسلات والإعذارات التي وجهت له من طرف المصلحة والتي بقيت بدون جدوى.

حيث أن الأفعال المنسوبة ضد المشكو به تشكل جريمة الغش الجبائي المنصوص عليها في المادة 193/ف2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال وبالتالي تقع تحت طائلة العقوبات الجزائية المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

حيث أن مجموع الضرائب والرسوم الجبائية المهربة والغرامات المترتبة عنها والمبينة ضمن الجداول الضريبية المرفقة قد بلغت 7.146.762,50 دج موزعة كالتالي:

1- الحقوق الرئيسية: 2.856.080,00 دج

2- غرامات الوعاء: 2.861.330,00 دج

3- غرامات التحصيل: 1.429.352,50 دج

المجموع: 7.146.752,50 دج

وعليه فإن مدير الضرائب للولاية وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومحاربة أساليب الغش الجبائي والتهرب الضريبي، يلتزم من السيد / وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بأن يباشر الملاحقة الجزائية ضد المشكو به/ مسير الشركة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة للتصدير والاستيراد بسبب استعماله أساليب الغش الجبائي للتهرب من دفع الضريبة طبقا للمادة: 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والإشهاد لإدارة الضرائب بأن تتأسس كطرف مدني في القضية للمطالبة بالتعويضات اللازمة الناجمة عن الضرر الذي لحق بها جراء هذه الأفعال، طبقا لأحكام المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة.

ولكم واسع النظر
المدير الولائي للضرائب

المرفقات

1

2

3

4

الملحق رقم (3) شكوى من طرف إدارة الضرائب منازعة التحصيل الضريبي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
« بالشعب وللشعب »

بسكرة في _____
المدير الولائي للضرائب بسكرة
إلى
السيد/ وكيل الجمهورية
لدى محكمة بسكرة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب
قسنطينة
المديرية الولائية للضرائب
بسكرة
المديرية الفرعية للمنازعات
مكتب المنازعات القضائية

رقم القضية / 2016

* شكوى *

للفائدة/ المدير الولائي للضرائب بسكرة
ضد/المشكو به/، تجارة بالتجزئة للتبغ وأدوات المدخنين، ب 21 شارع.....
بسكرة .
والمقيم ب شارع رقم 08 حي جواد، بلدية بسكرة

الموضوع: التهرب الضريبي في مادة التحصيل
المرجع: المواد: 303، 305 و المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
المادة: 104، من قانون الإجراءات الجبائية
رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المعلن عنه بتاريخ.....تحت رقم.....

استنادا لأحكام المواد المشار إليها بالمرجع أعلاه، وبعد أخذ رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية،
أتشرف باسم إدارة الضرائب لولاية بسكرة بأن أرفع أمامكم شكوى ضد المدعو/..... المولود بتاريخ
..... بسكرة، والذي يمارس نشاط التجارة بالتجزئة للتبغ وأدوات المدخنين بالسجل التجاري
رقم:..... في محله الكائن بشارع.....، بسكرة، وذلك بسبب امتناعه عن دفع
الضرائب والرسوم الجبائية الثابتة في حقه واستعماله أساليب التحايل للإفلات من تسديد ضرائبه الفعل
المنصوص عليه في المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المعاقب عليه بالمادة 303
من نفس القانون حيث بلغت الحقوق الضريبية المهربة بصفة مؤقتة مبلغ 3.656.375,00 دج دج مبينة
ضمن مستخرج الجداول الضريبية المرفق تحت رقم..... والمبين كما يلي:

الحقوق الرئيسية وغرامات الوعاء: 2.925.100,00 دج
غرامات التحصيل: 731.275,00 دج
المجموع: 3.656.375,00 دج

حيث أن الوقائع تتلخص في أن المشكو به مقيد على مستوى إدارة الضرائب لولاية بسكرة قباضة
الضرائب بسكرة المحظية تحت رقم المادة:..... ورقم التعريف الجبائي على أساس
ممارسة نشاط التجارة بالتجزئة للتبغ وأدوات المدخنين بشارع.....، بسكرة، حيث أن المشكو
به امتنع بصفة متعمدة عن تسديد الضرائب والرسوم الجبائية المترتبة عليه لفترات زمنية مختلفة وذلك باستعمال
أساليب المناورة والتحايل للحيلولة دون تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مستحققاتها الجبائية للحفاظ على حقوق
الخزينة العمومية ولم يتقرب من القباضة لتسديده ديونه بالرغم من كافة الإعدارات المرسله له إلا أنه لم يمثل لذلك
وبقيت بدون جدوى، مع الإشارة أن الديون الجبائية المطالب بها ناتجة عن معلومات أكيدة متوفرة لدى المصلحة بملفه
الجبائي والتي تثبت الممارسة الفعلية وبصفة منتظمة لنشاطه التجاري مما ينفي عنه أي ميرر لعدم العلم بها .

حيث أن الأفعال المنسوبة ضد المشكو به تشكل جريمة الغش الجبائي من خلال أساليب التحايل المستعملة من طرفه للتهرب من تسديد ديونه الجبائية وبذلك يقع تحت طائلة أحكام المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تستوجب تطبيق العقوبات الجزائية المقررة ضمن أحكام المادة 303 من نفس القانون .

حيث أن مجموع الضرائب والرسوم الجبائية المهربية والغرامات المترتبة عنها بلغت بصفة مؤقتة ما يلي:

- 1-الحقوق الرئيسية بما فيها غرامات الوعاء= 2.925.100,00 دج
- 2-غرامات التحصيل = 731.275,00 دج
- 3-المجموع = 3.656.375,00 دج

حيث أن ملف القضية تم عرضه على اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية طبقا لأحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية وأصدرت رأيها المطابق بمتابعة المشكو به أمام المحكمة الجزائية المختصة جراء الأفعال المرتكبة (نسخة مرفقة من رأي اللجنة)

وعليه فإن مدير الضرائب للولاية وبهدف الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومحاربة أساليب الغش الجبائي والتهرب الضريبي ، يلتزم من السيد / وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بأن يباشر الملاحقة الجزائية ضد المشكو به/.....، بسبب استعماله أساليب التحايل للتهرب من دفع الضريبة طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والإشهاد لإدارة الضرائب بأن تتأسس كطرف مدني في القضية للمطالبة بحقوقها الضريبية المهربية والمقدرة بصفة مؤقتة 3.656.375,00 دج وبالتعويضات اللازمة الناجمة عن الضرر الذي لحق بها جراء هذه الأفعال طبقا لأحكام المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة.

ولكم واسع النظر
المدير أولاني للضرائب

المرفقات

- 1-نسخة من الرأي المطابق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية رقم.....
- 2-نسخة من تقرير قابض الضرائب للملاحقة الجزائية
- 3-نسخة من مستخرج الجداول الضريبية
- 4-نسخة من الإشعار بالتسديد
- 5-نسخ من الحجز على الحسابات (ATD)
- 6-نسخة من التنبيه
- 7-نسخة من السجل التجاري للمعني
- 8-نسخة من شهادة ميلاد المعني
- 9-نسخة من ب ت و للمعني.

الملحق رقم (4) موافقة إدارة الضرائب بالمتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب - قسنطينة

اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

كتابة اللجنة

رأي المطابق بخصوص المتابعة الجزائية رقم ... بتاريخ 25 /02/ 2016

إن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

- بناء على المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتمة للمادة 104 قانون الإجراءات الجبائية ؛
- بمقتضى المقرر رقم 216 المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن إنشاء ، تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ؛
- بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ؛
- بناء على التقرير المحرر عن طرف مديرية الضرائب لولاية بسكرة ، بتاريخ 19/01/2016 التي تتضمن اقتراح المتابعة الجزائية ضد السيد : المقيم بـ بسكرة ، الممارس للنشاط
- لارتكابه جنحة الغش الضريبي الفعل المعاقب عليه بموجب المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة
- بناء على طلب استصدار الرأي المطبق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المقدم من طرف مدير الضرائب لولاية بسكرة

ومن خلال اجتماعها المنعقد بمقر المديرية الجهوية للضرائب للكانن بـ... قسنطينة، بتاريخ ... 03/02/2016

وبعد اكتمال النصاب بحضور كل من :

- السيد : ، المدير الجهوي للضرائب بصفته رئيسا للجنة ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية قسنطينة بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية خنشلة بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية جيجل بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية باتنة بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بسكرة بصفته عضوا ؛
- السيدة : ، مديرة الضرائب لولاية مسيلة بصفته عضوا ؛
- السيد : ، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية و المنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب ، بصفته كاتب للجنة

و بعد مصادقة أعضاء اللجنة بالأغلبية ؛ تقرر إصدار الرأي

مطابقا لتالي..... الموافقة.....

رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية



الملحق رقم (5) تقرير الخبرة القضائية المحاسبية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

بسكرة في:

وزارة العدل
مجلس قضاء بسكرة
الغرفة الإدارية

رقم القضية : 10/.....
رقم الفهرس : 10/.....
جلسة يوم :

الأستاذ : قطاس لخضر
محافظ حسابات و خبير قضائي
معتد لدى مجلس قضاء بسكرة

تقرير خبرة قضائية

.....

وبين

مديرية الضرائب لولاية بسكرة

تقرير خبيرة

نحن الأستاذ قطاس لخضر خبير قضائي في المالية و المحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة المقيم بـ:
شارع عاشوري محمد رضا بسكرة
بموجب القرار الإداري خبير الصادر عن مجلس قضاء بسكرة, الغرفة الإدارية, ,

المهام :

- القضاء بتصحيح الخطأ المادي الوارد بالقرار الإداري الصادر بتاريخ والقول أن التدقيق في محاسبة المدعية لسنتي 2000 و 2001 بدلا من 2004 مع تحميل المدعية بالمصاريف القضائية.

استدعاء الأطراف

استلمنا نسخة من القرار الإداري الصادر بتاريخ من طرف مسير الشركة
العالية الشمالية العنوان البريدي العالية الشمالية بسكرة ممثلة في شخص

وتم استدعاء الطرفين وذلك بواسطة محضر قضائي الأستاذ لزهرة شعبي وذلك بغية إجراء الخبرة يوم
2010/04/18 بالمقر الكائن وفعلا حضر الطرفان ممثل إدارة الضرائب السيد قاسمي
ميلود رئيس مفتشية العالية الشمالية و السيد ممثل الشركة وأثناء ذلك اللقاء تم
إكتشاف الخطأ بالقرار حيث السنوات المعنية بالورد الفردي من سنة 2000 و 2001 وليس 2004 .

وطلب منا السيد عدم القيام بالخبرة وذلك لغاية تصحيح الخطأ وفعلا تم تصحيح الخطأ.
وأحضر لنا قرار إداري الصادر عن المجلس قرار بسكرة , الغرفة الإدارية الصادر بتاريخ وتم
تسليمه لنا بتاريخ 2010/12/28 حيث قمنا بإتمام الخبرة حسب ماينص عليه القرار .

تدقيق في المحاسبة لسنة 2000 و 2001 وعلى ضوء ذلك تحديد الضرائب والرسوم المستحقة الاداء لإدارة الضرائب .

بالنسبة لسنة 2000 :

لا توجد أي ضرائب ورسوم مستحقة لإدارة الضرائب وذلك حسب الورد الفردي رقم 00 المؤرخ في 2005/01/08 الصادر عن مفتشية الضرائب العالية مديرية بسكرة .
ودائما حسب نفس الورد الفردي فإن هذا الورد الفردي يعتبر باطلا ومخالفا للتشريع والنصوص القانونية وخاصة حسب المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالخصوص الفقرة الثانية والثالثة والتي تنص صراحة بأنه يجب مراسلة المكلف بالضريبة كتابيا بإرسالية C940 وتمنح للمكلف بالضريبة مدة لاتقل على 30 يوما من أجل الرد على استفسار رئيس المفتشية وهذا ما لم يتم ولم تقدم لنا مفتشية الضرائب ما يثبت ذلك . هذا كله من الناحية الشكلية .

أما من الناحية الموضوع فإن جميع الضرائب والرسوم المفروضة من طرف مفتشية الضرائب العالية كلها تخص سنة 2000 . وفرضت خلال سنة 2001 مع العلم بأن جميعها سددت جميع مستحقاتها خلال سنة 2000 وأعيد فرضها خلال سنة 2001 وهذا خطأ .

كل هذا حسب الوثائق المقدمة لنا من طرف مسير الشركة وسوف نقوم بتفصيلها .
فإن جميع الضرائب والرسوم المفروضة على الشركة تقدر بـ 3 347 942.00 دج بكل الرسوم ومبلغ 2 861 488.00 دج خارج الرسم وذلك حسب الورد الفردي رقم 822 المؤرخ في 2005/01/08 وهو مفصل كالآتي:

1- الوكالة العقارية	بمبلغ	2 160 000.00 دج
2- مؤسسة الصناعات التقليدية	بمبلغ	139 640.00 دج
3- الشركة العمومية القابضة بسكرة	بمبلغ	300 000.00 دج
4- الشركة العمومية القابضة بسكرة	بمبلغ	150 000.00 دج
5- الشركة العمومية القابضة بسكرة	بمبلغ	150 000.00 دج
6- الوكالة العقارية شتمة	بمبلغ	263 502.00 دج
7- مصنع الجبس أولاد جلال	بمبلغ	238 800.00 دج
		<hr/>
المجموع بكامل الرسوم		3 347 942.00 دج
الرسم على القيمة المضافة		486 452.96 دج
المجموع خارج الرسم		2 861 488.96 دج

1- الوكالة العقارية : حسب بطاقة المعلومات رقم 4831 بتاريخ 2001/12/11 فإنه يوجد خطأ في المبلغ فبدلاً من 210 600.00 دج وقع خطأ بإضافة صفر لهذا المبلغ وأصبح المبلغ 2 106 000.00 دج وهذا المبلغ مبين بالوثيقة رقم 01 و 02 المرفقة لهذه الخبرة .
وسدنت جميع مستحققاته بواسطة G50 شهر ديسمبر 2000 نسخة رقم 03 مرفقة لهذه الخبرة حيث الرقم الإجمالي يقدر بـ 270 917.00 دج
وهو يمثل مبلغ الوكالة العقارية طولقة بمبلغ 184 737.00 دج خارج الرسم (210 600.00 دج بجميع الرسوم) .

2- مؤسسة الصناعات التقليدية : بمبلغ 139 640.00 دج بجميع الرسوم فاتورة الأتعاب تحتوي على مبلغ 41 395.00 دج تمثل تعويض عن مصاريف النقل والتنقل ولا تعتبر كرقم أعمال ورقم الأعمال المقدر بـ 86 180.00 دج خارج الرسم وهو مصرح به بـ G50 شهر ديسمبر 2000 وهو موضح بالنسخة رقم 05
الفاتورة الخاصة بهذا الرقم هي نسخة رقم 04 مرفقة .

3- الشركة العمومية القابضة بسكرة : مبلغ 300 000.00 دج بكل الرسوم . حسب مذكرة الأتعاب بتاريخ 2000/11/21 نسخة مرفقة رقم 05 ومصرح بها بـ G50 شهر نوفمبر 2000 نسخة مرفقة رقم 06 .

4- الشركة العمومية القابضة : حسب مذكرة أتعاب بتاريخ 2000/04/11 نسخة رقم 07 مرفقة بالخبرة . وتم تسديد لمبلغ مستحققاتها بواسطة G50 شهر أبريل 2000 نسخة مرفقة بالخبرة رقم 09 .

5- الشركة العمومية القابضة : حسب مذكرة أتعاب بتاريخ 2000/04/15 نسخة رقم 08 مرفقة بالخبرة وتم تسديد لمبلغ مستحققاتها بواسطة G50 شهر أبريل 2000 نسخة مرفقة بالخبرة رقم 09 .

6- الوكالة العقارية شتمة : حيث أن هذا المبلغ فيه خطأ في المبلغ فبدلاً من 251 550.00 دج وضع مبلغ 263 502.00 دج وهو مبين حسب فاتورة رقم 03 / 2000 بتاريخ 2000/05/09 بمبلغ 99 450.00 دج بكل الرسوم نسخة مرفقة بالخبرة رقم 10 .
مبلغ خارج الرسم يقدر بـ 87 237.00 دج ومصرح بها بـ G50 شهر ماي 2000 نسخة مرفقة للخبرة رقم 11

وكذلك فاتورة رقم 2001/01 بتاريخ 2001/03/10 بمبلغ 152 100.00 دج بكل الرسوم مبلغ خارج الرسم يساوي 130 000.00 دج وذلك حسب الوثيقة المرفقة لهذه الخبرة تحت رقم 12 ومصرح بها بـ G50 شهر مارس 2001 وثيقة رقم 12 .

7- مؤسسة الجيس ومشتقاته أولاد جلال : فاتورة رقم 2000/02 بمبلغ إجمالي يساوي 175 438.00 دج وثيقة مرفقة لهذه الخبرة رقم 13 وهذا المبلغ مصرح به بواسطة G50 شهر فيفري سنة 2000 وثيقة مرفقة لهذه الخبرة رقم 14 .

مصاريف وأتعاب الخبرة

00 000.00	دج	الانتقال والمعاينة	_____
00 000.00	دج	- دراسة الملف و الاستماع إلى الأطراف والتحليل	_____
00 000,00	دج	- مصاريف تبليغ	_____
00 000,00	دج	- مصاريف وضع الخبرة	_____
00 000,00	دج	- مصاريف نسخ الوثائق والتصوير	_____
<hr/>			
00 000,00	دج	المجموع :	_____

انتهت الخبرة بـ دينار جزائري

الخلاصة:

من خلال دراستنا لجميع الوثائق المقدمة لنا من الطرفين فنستطيع أن نقول بأن كل ما ورد بالورد الفردي رقم 000 المؤرخ بتاريخ 2005/01/08 هو غير صحيح وغير مؤسس ولا توجد أي ضرائب ولا رسوم مستحقة لإدارة الضرائب خلال سنتي 2000 و 2001 .

الخبير

هذا ما تم التوصل إليه ولكم الفصل فيما ترونه مناسباً