

مساهمة الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية المنازعات الضريبية

- دراسة تقرير خبير قضائي محاسبي

Participation of judicial accounting expertise in the regularization of tax disputes - Study of the report of the judicial accounting expertسهيلة هاجر رماضنة¹، سهام كردودي²¹ جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، souhaila.remadna@univ-biskra.dz² جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال، kerdoudi.sihem@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2024/04/30

تاريخ القبول: 2024/04/16

تاريخ الاستلام: 2023/12/03

ملخص:

هدفت الدراسة الى التعرف على مساهمة الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية المنازعات الضريبية، بالاعتماد على دراسة تقرير بمكتب خبير قضائي محاسبي، حيث توصلت الدراسة الى أنه يتم اللجوء الى الخبرة القضائية المحاسبية في النزاع الضريبي للكشف عن كل التجاوزات المستعملة سواء بقصد أو دون قصد بهدف تصحيحها، وذلك باتباع خطوات انجاز تقرير الخبرة محل النزاع الضريبي الذي يلخص الإجراءات المتخذة من طرف الخبير لتصحيح الأخطاء المحاسبية للوصول إلى رأي في محايد يستند عليه القاضي عند الفصل في المنازعات الضريبية.

كلمات مفتاحية: الخبرة القضائية المحاسبية، المنازعات الضريبية، الإدارة الضريبية، المكلف بالضريبة.

تصنيفات JEL:،، ...

Abstract:

The study aims to identify the participation of judicial accounting expertise in the regularization of tax disputes, by adopting a study of the report of a judicial accounting expert's office. The study concluded that judicial accounting expertise is used in tax disputes in order to highlight all violations used, intentionally or without intention, in order to rectify them, by following the stages of carrying out the expert's report subject of the tax

dispute which summarizes the procedures taken by the expert in order to correct accounting errors to arrive at an impartial technical opinion on which the judge will rely in order to rule on tax disputes.

Keywords: Accounting judicial expertise, tax disputes, the tax administration, the tax officer.

Jel Classification Codes: ..., ..., ...

1. مقدمة :

نظرا لاتساع وتشابك الأنشطة والأرباح الخاضعة للضريبة أصبحت الإدارة الضريبية تتسم بالتعقيد، الأمر الذي أدى الى ظهور عدة اختلافات، بالإضافة الى النظرة العدائية للمكلف بالضريبة التي تبقى قائمة اتجاه الضريبة طالما أنها تفرض وتحصل جبرا على أمواله، في إطار هذا قد تتور نزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول مقدار الوعاء أو طرق وآليات التحصيل الجبري لمبالغ الضريبة وهنا يكمن دور الخبير القضائي في الكشف عن الحقائق والوصول الى فض النزاع على أسس علمية دقيقة، لذلك يتم اللجوء الى الخبرة القضائية المحاسبية باعتبارها وسيلة هامة لتسوية المنازعات الضريبية.

استنادا الى ما سبق فان اشكالية الدراسة تتبلور في التالي:

كيف تساهم الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية المنازعات الضريبية؟

من هذا المنطلق فإنه يمكن صياغة اشكالية الدراسة تفصيليا من خلال التساؤلات التالية:

- ما المقصود بالخبرة القضائية المحاسبية؟
 - ما المقصود بالمنازعات الضريبية؟
 - ماهي نتائج اعتماد الخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الضريبية؟
- لأجل معالجة النقاط الاستفهامية التي تحتويها هذه الدراسة سيتم تبويبها على النحو التالي:
- ماهية الخبرة القضائية المحاسبية
 - ماهية المنازعات الضريبية
 - دراسة تقرير خبرة قضائية محاسبية حول نزاع ضريبي

2. ماهية الخبرة القضائية المحاسبية

أجاز المشرع الجزائري للقاضي الاستعانة بأناس ذوي الخبرة في المسائل التي يجد فيها غموض لتسوية النزاع بالوقوف على بعض النواحي الفنية والتقنية التي لا يمكن للقاضي الوصول إليها بمفرده، لكي يستعين برأيهم في تلك المسائل وهذا ما يسمى بالخبرة القضائية

مفهوم الخبرة القضائية المحاسبية:

ظهرت في المجال المحاسبي محاولات عديدة لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية وكان أهمها تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

تعريف الخبرة: " الخبرة لغة من الخبر أي النبأ، يقال رجل خبير أي عالم والخبرة بكسرها تعني العلم بالشيء " (علي عوض، 2002، صفحة 06)

تعريف الخبرة القضائية: أما الخبرة القضائية عرفت على أنها " استعانة القاضي بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم المام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية والعلمية المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة " (كوسة، 2010، صفحة 252)

تعريف الخبرة القضائية المحاسبية: أما الخبرة القضائية المحاسبية عرفت على أنها " الإجراءات المستخدمة في تحديد وتسجيل وتسوية وفرز واعداد التقارير والتحقق من البيانات المالية السابقة أو غيرها من الأنشطة المحاسبية لتسوية النزاعات القانونية الحالية أو المحتملة " (الغانمي، 2019، صفحة 284)

كما عرفت أيضا الخبرة القضائية المحاسبية بأنها " تطبيق المفاهيم والأساليب المحاسبية لحل المشاكل القضائية والافصاح عن الأشخاص المسؤولين عن الغش والتلاعب " (Coenen, 2006, p. 03) كذلك هي " استخدام المعرفة والمهارات المهنية في الدعاوي القانونية بهدف تقديم أدلة موضوعية الى المحاكم والجهات المهتمة بالقضية محل النزاع " (McMullen & Sanchez , 2010, p. 32) أي تعتبر الخبرة القضائية المحاسبية دمج لمهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق.

2.2 خصائص الخبرة القضائية المحاسبية:

- الخبرة القضائية باعتبارها وسيلة من وسائل الاثبات الفنية تتميز بمجموعة من الخصائص تتمثل في:
- الصفة الفنية للخبرة القضائية: تتميز الخبرة القضائية المحاسبية بطابع تقني فني وذلك لأن الخبير لا يعين الا لتنوير القاضي في نقاط تتعلق بوقائع ونتائج تقنية، ومن ثم وجب على الجهة القضائية تحديد إطار الخبرة تحديدا جيدا يستحيل على الخبير الخروج منه. (كوروغلي، 2002، صفحة 47)
 - ان الاخلال بهذه الخاصية يترتب عليه حتما بطلان الخبرة لأنه لا يجوز للقاضي تعيين خبير لتوضيح مسائل قانونية وذلك لأن القاضي هو الخبير الأول في مجال القانون. (حجازي، 2004، صفحة 07)
 - الصفة الاختيارية للخبرة القضائية: تتميز الخبرة القضائية المحاسبية من حيث المبدأ بطابع اختياري وذلك لأن القاضي يملك سلطة الاختيار والتقدير في مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما يجوز له رفض الخبرة إذا طلب منه ذلك من قبل الأطراف أو غير ذلك. (هنوني و تراعي، 2009، صفحة 39)
 - الصفة التبعية للخبرة القضائية: تتميز الخبرة القضائية بصفة التبعية وتعني هذه الخاصية انه لا يمكن ان يكون طلب تعيين خبير محلا لدعوى أصلية دون أن تكون هناك دعوى في موضوع معين قائمة أمام القضاء ترجع اليها، وذلك لان الخبرة تمثل في الأساس وسيلة اثبات تساعد في حسم نزاع قائم، كما لا يحق للخصم كذلك أن يحرك دعوى أصلية محلها تعيين خبير لأن ذلك يستلزم بالضرورة دعوى قائمة بالفعل أمام القاضي. (الكندي، 2001، صفحة 68)
 - الصفة النسبية للخبرة القضائية: تتميز الخبرة القضائية بطابع نسبي ويتجسد ذلك من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي وحده، وهذا ما نصت عليه المادة (54) من قانون الإجراءات المدنية كما يلي: " إذا رأى القاضي أن العناصر التي بنا عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة كأن يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات والمعلومات الضرورية والقاضي غير ملزم برأي الخبير " (دهيليس، 2019، صفحة 39)

3.2 أهداف الخبرة القضائية المحاسبية:

- تتمثل أهداف الخبرة القضائية المحاسبية فيما يلي: (الجبوري و الخالدي، 2013، صفحة 462)
- التحري عن الغش والتلاعب والادعاءات المزعومة من قبل أطراف النزاع وتقديم الأدلة المناسبة.
 - التحري والتحقق من عمليات الاحتيال وحالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية.
 - اجراء التحليل والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة بخصوص النزاعات القائمة والمثول أمام المحاكم إذا تطلب الأمر ذلك.
 - تحديد مقدار الخسائر أو الأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها، بالإضافة الى تتبع وتحديد موقع الأصول المفقودة بغرض استرداده وتحديد المسئول عن ارتكاب الاحتيال.

3 ماهية المنازعات الضريبية

تنشأ النزاعات الإدارية نتيجة اختلاف مصالح الطرفين حيث أن كلا الطرفين يسعى الى تحقيق أهدافه، في نفس هذا السياق تنشأ المنازعات الضريبية ولكن لهذا النوع من المنازعات خصوصية سواء من حيث الأطراف أو الأسباب أو الأنواع

1.2 مفهوم المنازعات الضريبية:

هناك عدة تعاريف للمنازعات الضريبية يمكن ادراج ما يلي:

- التعريف الأول: المنازعة الضريبية مصطلح يستعمل ليعبر عن المشاكل التي تنشأ بين المكلف بالضريبة ومصصلحة الضرائب فيما يتعلق بكيفية فرضه للضريبة وطرق تحصيلها. (بدايرية، 2012، صفحة 07)
- التعريف الثاني: كذلك يمكن القول إن المنازعات الضريبية هي تلك الخلافات الناشئة عن نشاط الإدارة الضريبية وكافة الإجراءات القانونية الكفيلة بحلها. (Lamarque, 1995, p. 03)

من خلال ما سبق يمكن اعتبار ان المنازعات الضريبية هي صورة تعكس الخلاف بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية في كافة المراحل بداية من تحديد وعاءها الى حد تحصيلها، حيث يكون لكل طرف موقف متعارض مع موقف الطرف الآخر أمام الجهة القضائية المختصة.

2.3 عناصر المنازعات الضريبية:

- لقيام النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية لا بد من توفر ثلاثة عناصر، تتمثل في:
- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفاً في النزاع لأن هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الضريبية. (خيري ، 2013، صفحة 10)
 - أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر في شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر. (دوداح، 2017، صفحة 29)
 - أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها. (بن دحو، 2021، صفحة 17)

3.3 أسباب قيام المنازعات الضريبية:

- ان أسباب المنازعات الضريبية عديدة تتمثل فيما يلي:
- أسباب مرتبطة بالمكلف بالضريبة: (قاشي، 2015، الصفحات 77-78)
 - ◀ نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الإدارة الضريبية.
 - ◀ التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير مما يؤدي إلى تناقل العبء الضريبي على المكلف.
 - ◀ الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف بالضريبة مما يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الجزافي للوعاء الضريبي.

- أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي: (مزور و بن ناصر، 2020، الصفحات 489-490)

- ◀ تعقيد وغموض النصوص الضريبية وهذا راجع الى تنوعها واتساع مجال التأويل اثناء تطبيقها لعدم فهم المغزى الحقيقي الذي يقصده المشرع عند إعداد وصياغة النصوص التشريعية الضريبية.
- ◀ التعارض وعدم التنسيق بين النصوص الضريبية الأمر الذي يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي مما يؤدي لقيام نزاع ضريبي، حيث يتمسك كل طرف من أطراف النزاع الضريبي بالنص الذي قد يتوافق مع مصالحه.

◀ عدم استقرار النصوص الضريبية وتعدد التشريعات وكثرة التعديلات يؤدي الى عدم اليقين القانوني ما يجعل العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة تتسم بعدم الثقة.

- أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية: (مزور و بن ناصر، 2020، صفحة 491)

- ◀ الإدارة الضريبية تفتقر إلى الوسائل المادية التي تمكنها من لعب الدور المفترض تأديته وذلك رغم تسخير اعتمادات مالية لفائدة المصالح الجبائية.
- ◀ محدودية الإمكانيات البشرية لمختلف مصالح الإدارة الضريبية من الناحية الكمية والنوعية مما لا يرقى لتغطية كل المهام الموكلة لهذه الإدارة خاصة مع زيادة المجتمع الضريبي.
- ◀ تعسف الإدارة الضريبية أو عدم عدالتها بتقدير الوعاء الضريبي أكثر مما يتلاءم مع القدرة التكليفية للمكلف، كذلك انتشار الظواهر السلبية في الإدارة الضريبية هذا ما يدفع بالمكلفين للتهرب الضريبي وزيادة المنازعات الضريبية. (كويدي و بوضياف ، 2019، صفحة 62)

4 دراسة تقرير خبرة قضائية محاسبية حول نزاع ضريبي

سنتطرق في هذا المحور الى دراسة تقرير خبرة لنزاع ضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة بسبب عدم احترام هذا الأخير للالتزامات الجبائية حيث لم يتم بإيداع التصريحات السنوية وكذلك التصريحات الشهرية

يتم ابراز الخطوات التي اتبعتها الخبر القضائي المحاسبي لإنجاز المهمة الموكلة اليه من طرف القضاء كما يلي:

4-1 تعيين الخبير وتبليغه بالمهام المطلوبة:

تم تعيين خبير قضائي في المالية والمحاسبة محلف معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة، كلف بموجب أمر بندب خبير الصادر عن قاضي التحقيق الغرفة الأولى لمحكمة بسكرة المؤرخ في يوم /شهر /سنة المسجل تحت رقم النيابة رقم/سنة، رقم التحقيق رقم/سنة، للقيام بإجراء خبرة في مجال اختصاصه حول القضية الدائرة: بين / المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة، من جهة ضد/ المكلف بالضريبة، من جهة أخرى حيث استلم تكليفه بإنجاز هذه الخبرة، والمتضمن القيام بالمهام التالية:

الانتقال إلى إدارة الضرائب بسكرة والقيام بـ:

- الاطلاع على الوثائق الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة
- تحديد المعاملات التجارية التي قام بها المكلف بالضريبة
- تحديد مبلغ الضريبة الرئيسي المتملص منه في الفترة الممتدة من 2009 إلى 2011
- تحديد غرامات التأخير وغرامات التحصيل

4.2 الانتقال إلى المديرية الولائية للضرائب بسكرة:

أبلغ الخبير المديرية الولائية للضرائب بالإشعار بإجراء خبرة قضائية في يوم/شهر/سنة، وانتقل إلى المديرية الفرعية للمنازعات يوم/شهر/سنة والتي قدمت له شروحا وافية عن الملف الجبائي للمكلف بالضريبة وعن الإجراءات المتبعة في عملية التفرغيم وقد سلمت له الوثائق والمستندات التالية:

- شكوى إلى وكيل الجمهورية لدى محكمة بسكرة بتاريخ 2016/08/17.
- شهادة ميلاد للمكلف بالضريبة.
- نسخة من بطاقة التعريف الجبائي.
- نسخة من السجل التجاري.
- شهادة التصريح بالوجود.
- تنبيه من قابض الضرائب المؤرخ في 2016/01/11.
- مستخرج من الورد EXTRAIT DE ROLES المؤرخ في 2016/02/17.

- موافقة اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية على المتابعة الجزائية رقم 16/84 بتاريخ 2016/06/27.
- التبليغ بالتسوية (CN4) المؤرخ في 2013/06/12.
- التبليغ بالتسوية النهائي (CN4) المؤرخ في 2013/09/17.
- إعدارات (02).
- المراسلات المعادة إلى إدارة الضرائب (06) مع ختم مصالح البريد.

3.4 إنجاز المهام المطلوبة:

تتمثل المهام المطلوبة فيما يلي:

1.3.4 الاطلاع على الوثائق الجبائية الخاصة بالمكلف بالضريبة:

قدمت المديرية الفرعية للمنازعات للخبير كل الوثائق المتعلقة بالقضية وقد لاحظ ما يلي:

- ◀ أن المكلف بالضريبة لا يحترم الالتزامات الجبائية. حيث لم يتم إيداع التصريحات السنوية (الميزانية الجبائية) المنصوص عليها في المادة رقم (224) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك التصريحات الشهرية (G50) المنصوص عليها في المادة (360) من القانون المذكور لكل السنوات.
- ◀ أن المفتشية قامت بتفريغها تلقائيا وفقا للمادتين (361) و (193) من قانون الضرائب المباشرة والمادة (44) من قانون الإجراءات الجبائية واعتمدت المفتشية في عملية التفريغ على المعلومات الواردة إليها من المديرية الولائية للضرائب (الوادي، سطيف، تبسة).

2.3.4 تحديد المعاملات التجارية التي قام بها المكلف بالضريبة:

- قامت الإدارة الضريبية بتفريغ المتهم تلقائيا نظرا لعدم احترامه لواجباته الجبائية وعدم إيداعه للتصريحات الشهرية والسنوية المنصوص عليها في المادتين (224) و (360) من قانون الضرائب المباشرة. واعتمدت الإدارة الضريبية في عملية التفريغ على المعلومات الواردة إلى مختلف مديريات الضرائب للولايات (الوادي، سطيف، تبسة) والتي تفيد أن المتهم قام باثني عشرة (12) عملية شراء، تمت هذه العمليات خلال السنوات 2009، 2010 و 2011.

◀ تحديد المشتريات

من خلال عملية الفحص والتدقيق لمختلف كشوفات المعلومات الواردة إلى مصالح الضرائب من مختلف الولايات، استطاع الخبير أن يميز ويفرز البضاعة المشتراة حسب خضوعها للتشريعات والقوانين الجبائية وخاصة معدلات الرسم على القيمة المضافة وكذلك هوامش الربح المطبقة وهي كما يلي:

- **بضاعة معفاة من الرسم على القيمة المضافة:** اعتبر الخبير كل مشتريات المكلف من مختلف المطاحن عبارة عن سميد ما دام لا يوجد في كشوف المعلومات أي شيء يشير إلى أن البضاعة خاضعة للرسم على القيمة المضافة. وهذه المادة معفية من الرسم على القيمة المضافة حسب المادة (09) من قانون الرسم على رقم الأعمال وكذلك من الرسم على النشاط المهني حسب المادة (220) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويعتبر سعر هذه المادة مقنن ومحدد من طرف الدولة حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 2017/12/25

- **بضاعة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل (07%):** من خلال كشف المعلومات الواردة إلى مصالح الضرائب من مديرية الضرائب لولاية سطيف يفيد أن الشركة (S) SARL باعت للمكلف بضاعة سنة 2010 بمبلغ 468.450,00 دج خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل (07%).

- **بضاعة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل (17%):** اعتبرنا كل المشتريات الأخرى للمكلف خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل (17%).

من خلال هذه المعلومات قمنا بتحديد مجموع المشتريات للسنوات 2009، 2010، 2011 كما يلي:

الجدول 01: تحديد المشتريات لسنة 2009

المبالغ (HT)	المبالغ خارج الرسم (HT) موزعة حسب معدل الرسم على القيمة المضافة			الموردون
	معفى 0%	7%	17%	
17.390.000,00	/	/	17.390.000,00	SARL (W) – الوادي
2.960.000,00	2.960.000,00	/	/	EURL (A) – الوادي

18.294.900,00	/	/	18.294.900,00	SARL (M) - الوادي
137.259.290,00	/	/	137.259.290,00	SARL (C) - سطيف
19.407.000,00	/	/	19.407.000,00	SARL (F) - الوادي
13.811.250,00	13.811.250,00	/	/	EURL (L) - سطيف
13.811.250,00	13.811.250,00	/	/	EURL (T) - سطيف
6.840.000,00	/	/	6.840.000,00	SARL (P) - تيسة
320.000,00	320.000,00	/	/	SARL (E) - تيسة
650.000,00	650.000,00	/	/	SARL (G) - الوادي
23.743.650,00	31.552.500,00	/	199.191.190,00	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

الجدول 02: تحديد المشتريات لسنة 2010

المبالغ (HT)	المبالغ خارج الرسم (HT) موزعة حسب معدل الرسم على القيمة المضافة			الموردون
	معفى 0%	7%	17%	
391.000,00	/	391.000,00	/	SARL (U) - الوادي
468.450,00	/	468.450,00	/	SARL (S) - سطيف
859.450,00	/	468.450,00	391.000,00	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

الجدول 03: تحديد المشتريات لسنة 2011:

المبالغ (HT)	المبالغ خارج الرسم (HT) موزعة حسب معدل الرسم على القيمة المضافة			الموردون
	معفى 0%	7%	17%	
11.311.344,00	/	11.311.344,00	/	SARL (B) - سطيف
11.311.344,00	/	11.311.344,00	/	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

◀ تحديد رقم الأعمال (المبيعات)

قامت إدارة الضرائب بتطبيق هامش إجمالي بنسبة 15% على المشتريات لسنة 2009 و 20% لسنتي 2010 و 2011 على كل البضاعة المشتراة، مع العلم أن مادة السميد تعتبر من المواد ذات الاستهلاك الواسع والمدعمة من الدولة وسعرها مقتن، حيث يحدد المرسوم التنفيذي رقم 07-402 المؤرخ في 16 ذي الحجة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 ديسمبر سنة 2007. أسعار سميد القمح الصلب عند الإنتاج، وفي مختلف مراحل توزيعه، فالمادة (06) من المرسوم المذكور أعلاه تحدد مبلغ الهامش الإجمالي لتجار الجملة والمحدد بـ 100 دج، لكل قنطار ومنها نسبة الهامش الإجمالي كما يلي:

$$\text{نسبة الهامش الإجمالي لتجار الجملة} = \frac{100 \times (\text{مبلغ الهامش الإجمالي})}{3500 \text{ (سعرالقنطار)}} = 100 \times 5,72\% \approx 6\%$$

لذلك قام الخبير بمعالجة القضية كما يلي:

- تطبيق هامش إجمالي بنسبة 6% على كل المشتريات المحققة مع مختلف المطاحن لأنها تباع منتجات مدعمة وأسعارها مقننة (السميد).

- أما المشتريات الأخرى فقد طبق عليها هامش إجمالي بنسبة 15% لكل السنوات وهو نفس الهامش المطبق من طرف إدارة الضرائب لسنة 2009. وعليه فإن رقم الأعمال المحقق لكل السنوات ما يلي:

الجدول 04: تحديد رقم الأعمال لسنة 2009

رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال خارج الرسم		مبلغ الهامش الإجمالي	نسبة الهامش الإجمالي	مبلغ المشتريات خارج الرسم موزعة حسب معدلات القيمة المضافة	
	مغفى 0%	17%			مغفى 0%	17%
247.428.036	/	211.142.661	11.951.471	6%	/	199.191.190
	36.285.375	/	4.732.875	15%	31.552.500	/
247.428.036	36.285.375	211.142.661	16.684.346	/	31.552.500	199.191.190

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

الجدول 05: تحديد رقم الأعمال لسنة 2010

رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال خارج الرسم		مبلغ الهامش الإجمالي	نسبة الهامش الإجمالي	مبلغ المشتريات خارج الرسم موزعة حسب معدلات القيمة المضافة	
	%7	%17			%7	%17
538.717,00	/	538.717,00	70.267,00	% 15	/	468.450,00
449.650,00	449.650,00	/	58.650,00		391.000,00	/
988.367,00	449.650,00	538.717,00	128.917,00		391.000,00	468.450,00

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

الجدول 06: تحديد رقم الأعمال لسنة 2011

رقم الأعمال الإجمالي	رقم الأعمال خارج الرسم خاضع %17	مبلغ الهامش الإجمالي	نسبة الهامش الإجمالي	مبلغ المشتريات خارج الرسم خاضعة للرسم على القيمة المضافة %17
13.008.041,00	13.008.041,00	1.696.701,00	% 15	11.311.340,00

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

◀ تحديد الربح الصافي (الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي)

قام الخبير بتطبيق هامشين صافيين حسب نوع البضاعة وهما كما يلي:

- هامشا صافيا بنسبة 4% لكل السنوات على كل رقم الأعمال المحقق مع مختلف المطاحن. لكون سعر مادة السميد مقننة وسعرها محدد حسب المرسوم التنفيذي المذكور سابقا.
- هامشا صافيا بنسبة 12% على كل المواد الأخرى لكل السنوات وهو نفس الهامش المطبق من إدارة الضرائب لسنة 2009، وعليه يكون الربح الصافي لكل السنوات كما في الجدول التالي:

الجدول 07: تحديد الربح

2011	2010	2009		السنوات
		مواد أخرى	منتجات المطاحن (سميد)	التعيين
مواد أخرى	مواد أخرى	مواد أخرى	منتجات المطاحن (سميد)	نوع الصناعة
13.008.041,00	988.367,00	36.285.375,00	211.142.661,00	رقم الأعمال
%12	%12	%12	%4	معدل الربح الصافي
1.560.964,00	118.604,00	4.354.245,00	8.445.706,00	الربح الصافي الخاضع
1.560.964,00	118.604,00	12.799.951,00		مجموع الربح الصافي الخاضع

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

3.3.4 تحديد مبلغ الحقوق (الضرائب والرسوم) المتملص منها وغرامات الوعاء:

يخضع النشاط الممارس من المكلف للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل الإجمالي وقد قام الخبير بتحديد هذه الحقوق كما يلي:

◀ تحديد مبلغ الرسم على النشاط المهني

يخضع كل رقم الأعمال المحقق إلى الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% ما عدا رقم الأعمال الخاص بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من الدولة (السميد)، فأسعار هذه المواد مقننة ومعفية بموجب المادة (220) الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ولا يستفيد المكلف من أي تخفيض لكونه أخل بواجباته الجبائية ولم يقدم التصريح المنصوص عليه في المادة (224) من القانون المذكور أعلاه، وعليه يكون مبلغ الرسم على النشاط المهني المستحق كما يلي:

الجدول 08: تحديد مبلغ الحقوق والغرامات (الوعاء) للرسم على النشاط المهني

المجموع	المبالغ			السنوات
	2011	2010	2009	التعيين
50.281.783,00	13.008.041,00	988.367,00	36.285.375,00	رقم الأعمال الخاضع
%2	%2	%2	%2	معدل الرسم على

				النشاط المهني
1.005.634,00	260.160,00	19.767,00	725.707,00	مبلغ الرسم على النشاط المهني
/	/	/	/	مبلغ الرسم المصرح
1.005.634,00	260.160,00	19.767,00	725.707,00	مبلغ الرسم الواجب الدفع
1.005.634,00	260.160,00	19.767,00	725.707,00	الغرامات (100٪)
2.011.268,00	520.320,00	39.534,00	1.451.414,00	مجموع الحقوق والغرامات

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

◀ تحديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة

من خلال تدقيق الخبير لكشوف المعلومات الواردة لمديرية الضرائب، قام بالتمييز بين أرقام الأعمال حسب خضوعها للرسم على القيمة المضافة كما يلي:

- رقم أعمال معفى من الرسم بموجب المادة (09) من قانون الرسوم على رقم الأعمال وهو المتعلق ببيع السميد ودقيق الاختباز وكل الحبوب المستعملة في صنع الدقيق.

- رقم أعمال خاضع لمعدل (07%) حسب المادة (23) من قانون الرسوم على رقم الأعمال بمبلغ 538.717,00 دج لسنة 2010. حسب كشف المعلومات الذي يفيد أن الشركة (S) SARL سطييف باعت بضاعة للمتهم بمبلغ 468.450,00 دج خاضعة لمعدل (07%).

- أما باقي رقم الأعمال خاضع لمعدل (17٪) طبقاً للمادة (21) من قانون الرسوم على رقم الأعمال. وعليه يكون مبلغ الرسم على القيمة المضافة المستحق كما يلي:

الجدول 09: تحديد مبلغ الحقوق والغرامات (الوعاء) للرسم على القيمة المضافة

المجموع	المبالغ			السنوات التعيين	
	2011	2010	2009		
50.281.783,50	13.008.041,00	449.650,00	538.717,50	36.285.375,00	رقم الأعمال
/	% 17	% 17	% 7	% 17	معدل الرسم على القيمة المضافة

سهيلة هاجر رماضنة، سهام كردودي

8.494.029,00	2.211.366,00	76.440,00	37.710,00	6.168.513,00	الحقوق المستحقة
/	/	/	/	/	الحقوق المصرحة
8.494.029,00	2.211.366,00	114.150,00		6.168.513,00	الحقوق الواجبة الدفع
8.494.029,00	2.211.366,00	114.150,00		6.168.513,00	غرامات الوعاء (100%)
16.988.058,00	4.422.732,00	228.300,00		12.337.026,00	مجموع الحقوق والغرامات

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي

قام الخبير بتطبيق الجدول التصاعدي السنوي للضريبة على الدخل الإجمالي المنصوص عليه في قانون الضرائب المباشرة على الأرباح الصافية للسنوات 2009، 2010، و 2011 والموضحة كما يلي:

الجدول 10: تحديد مبلغ الحقوق والغرامات (الوعاء) للضريبة على الدخل الإجمالي

المجموع	2011	2010	2009	السنوات التعيين
4.772.319,00	414.337,00	10.000,00	4.347.982,00	الحقوق المستحقة
/	/	/	/	الضريبة المسددة
4.772.319,00	414.337,00	10.000,00	4.347.982,00	الضريبة على الدخل الواجبة الدفع
4.772.319,00	414.337,00	10.000,00	4.347.982,00	غرامات الوعاء
9.544.638,00	828.674,00	20.000,00	8.695.964,00	مجموع الحقوق والغرامات

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

غرامات جبائية بمبلغ 38.000,00، لعدم إيداع التصريحات الجبائية.

الجدول 11: الجدول العام للحقوق والغرامات (الوعاء)

التعيين	الحقوق	غرامات الوعاء	مجموع الحقوق وغرامات الوعاء
---------	--------	---------------	-----------------------------

9.544.638,00	4.772.319,00	4.772.319,00	الضريبة على الدخل الإجمالي
2.011.268,00	1.005.634,00	1.005.634,00	الرسم على النشاط المهني
16.988.058,00	8.494.029,00	8.494.029,00	الرسم على القيمة المضافة
38.000,00	38.000,00	/	غرامات جبائية AF
28.581.964,00	14.309.982,00	14.271.982,00	المجموع

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

4.3.4 غرامات التحصيل:

تمثل غرامات التحصيل (25%) من مجموع المستحقات وتحسب كما يلي:

$$7.145.491,00 = 25\% \times 28.581.964,00 \text{ دج}$$

وعليه فإن مجموع الحقوق (الضرائب والرسوم) والغرامات المتملص منها تكون كما يلي:

الحقوق 14.271.982,00

غرامات الوعاء 14.309.982,00

غرامات التحصيل 7.145.491,00

$$\text{المجموع الواجب الدفع} = 35.727.455,00 \text{ دج}$$

الخلاصة النهائية: بناء على ما تقدم من دراسة وتحليل لمختلف الوثائق والمستندات والقوانين سارية المفعول

في ذلك الوقت، توصل الخبير إلى أن مجموع الضرائب والرسوم والغرامات المتملص منها المكلف من سنة

2009 إلى 2011 يحدد ب: خمس وثلاثون مليون وسبع مائة وسبع وعشرون ألف وأربع مائة وخمس

وخمسون دينار جزائري 35.727.455,00 دج والموضح كما في الجدول التالي:

الجدول 12: مجموع الضرائب والرسوم والغرامات المتملص منها

المبالغ	التعيين	
4.772.319,00	- الضريبة على الدخل الإجمالي	الضرائب والرسوم المتملص منها
1.005.634,00	- الرسم على النشاط المهني	
8.494.029,00	- الرسم على القيمة المضافة	
14.271.982,00	المجموع (1)	

سهيلة هاجر رماضنة، سهام كردودي

14.309.982,00 7.145.491,00	- غرامات الوعاء - غرامات التحصيل	الغرامات
21.455.473,00	المجموع (2)	
35.727.455,00	المجموع العام للضرائب والرسوم والغرامات المتملص منها (1) + (2)	

الوحدة: دج

المصدر: تقرير خبرة قضائية محاسبية

5 الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة سعينا الى توضيح أهمية الخبرة القضائية في حل النزاعات الجبائية بالطريقة التي ترضي أطراف النزاع سواء الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، حيث أصبحت المنازعات الضريبية المطروحة على القاضي معقدة وبالتالي باتت تستوجب الاستعانة بخبير محاسبي لمساعدة القاضي في التعقيدات الفنية والتقنية التي يستحيل عليه أن يحكم فيها بخلفية قانونية فقط. بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع وعرض عناصر هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، كانت النتائج كما يلي:

✓ الخبرة القضائية المحاسبية هي استشارة فنية تقوم على أسس علمية دقيقة، حيث من خلالها يقوم الخبير باكتشاف كل الأخطاء المحاسبية والتجاوزات المرتكبة سواء من طرف الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة ومن ثم يقوم الخبير بإعطاء رأي فني محايد حول النزاع الضريبي المطروح وتقديم ادلة الاثبات للقاضي الذي يستند إليها في اتخاذ القرار المناسب لتسوية النزاع الضريبي.

✓ يعتبر اللجوء الى القضاء لحل النزاع الضريبي القائم بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة الحل الفعلي والانسب حيث أن الخبرة القضائية المحاسبية تشكل جزءا هاما في إقامة نظام ضريبي منصف يقوم على توعية المكلفين بالضريبة على الوفاء بالالتزام الضريبي والكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي مما يضمن فرض وتحصيل ضريبي سليم.

✓ تساهم الخبرة القضائية المحاسبية بشكل كبير في الكشف عن الوضعيات الجبائية الاحتمالية، عن طريق تقديم تقرير من طرف الخبير يتضمن إعادة فحص كل العمليات المحاسبية اللازمة لاكتشاف الأخطاء وتسوية النزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

6 قائمة المراجع:

- Coenen.T, Why didn't our auditors find the fraud?, *Law Journal*, 2006;
- Lamarque.J, *repertoire du contentieux administratif – contentieux fiscal*,(PARIS, France: Dalloz, 1995);
- McMullen.D, & Sanchez.M, A Preliminary Investigation of the Necessary Skills, Education Requirements, and Training Requirements for Forensic Accountants, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol 02, N°02, 2010;
- أزهار عبد الصبار الغانمي، تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة العدلية وأثرهما على الإفصاح المحاسبي الإبداعي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 02، 2019؛
- الجبوري نصيف جاسم محمد علي، و الخالدي صلاح هادي محمد، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 70، 2013؛
- العربي مزور، و وهيب بن ناصر، أسباب نشوء النزاع الجبائي بين طرفي العلاقة الجبائية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020؛
- الكندي فايز، الصفة التبعية للخبرة القضائية و شرط المصلحة في الدعوى، مجلة الحقوق، العدد 04، 2001؛
- بدايرية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري مذكورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2012؛
- بن دحو نور الدين، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962، جامعة جيلالي ليابس سيدي بلعباس، الجزائر، 2021؛
- حجازي مصطفى أحمد عبد الجواد، المسؤولية المدنية للخبير القضائي، (الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة، 2004)؛
- حسن علي عوض، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، (الاسكندرية، القاهرة: دار الفكر الجامعي، 2002)؛

- خيرى عثمان فرينز فرج عبد العال، إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2013)؛
- دهيليس رجاء، الخبرة القضائية في المواد المدنية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2019؛
- دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017؛
- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، (الجزائر: دار هومة، 2010)؛
- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، الجزائر، 2015؛
- كوروغلي مقداد، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد 01، 2002؛
- محمد امين كويدمي، و سامية بوضياف، دور المنازعات الجبائية في حل الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، العدد 02، 2019؛
- نصر الدين هنوني، و نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، (الجزائر: دار هومة، 2009)؛