

مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية:

دراسة حالة بمكتب خبير محاسبي قضائي بولاية البليدة

The Contribution of Forensic Accounting Expertise in Tax Disputes Resolution: Case Study Forensic Accountant Expert Office in Blida Stat

مونير زموري¹، خير الدين شرواطي²

¹ جامعة البليدة 2 لونيبي علي (الجزائر)، Mounir-Zemmouri@hotmail.fr

² جامعة البليدة 2 لونيبي علي (الجزائر)، k.cherouati@univ-blida2.dz

تاريخ القبول : 2023/06/27

تاريخ الاستلام: 2023/02/12

ملخص :

تهدف هذه الدراسة لإبراز دور وأهمية الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية من خلال تسليط الضوء عن واقع تطبيق الخبرة القضائية في الجزائر، بالإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، ولإعداد الجانب التطبيقي تم الإستعانة بمختلف الوثائق والمستندات والتقارير والمعلومات المقدمة لنا من طرف الخبير القضائي المحاسبي محل الدراسة المتعلقة بالخبرة التي قام بها هذا الأخير والمطلوبة من قاضي محكمة شرشال في سنة 2018 .

وتوصلت الدراسة إلى أن المكتب محل الدراسة يطبق الخبرة القضائية في النزاعات الجبائية بصفة كلية، إلا أن هناك بعض الخبرات المطلوبة من القضاة لا تحل لصعوبتها وتعقيداتها، لذلك وجب على المكتب جمع معلومات مناسبة ودقيقة وتحليلها لمساعدته على تحرير تقرير الخبرة وإيداعه لدى امانة الضبط وفي الوقت المناسب، لمساعدة القاضي في الفصل في الدعوى الضريبية .

الكلمات المفتاحية: خبرة محاسبية قضائية، منازعات جبائية، خبير قضائي محاسبي، دعوى ضريبية، تقرير خبرة.

تصنيف Jel : M41, M42

Abstract:

This study aims to highlight the role and importance of forensic accounting expertise in tax disputes resolution through highlighting the reality of applying forensic expertise in Algeria, adopting the analytical and descriptive approach, in order to prepare the practical side we used all the documents, reports and information provided to us from the accounting forensic expert under study which is related to the experience carried out upon the request from the Cherchell court judge in 2018.

The study concluded that the office under study is preparing special reports of forensic accounting expertise. However, there are some experiences required by judges does not contribute in tax disputes resolution because of its difficulty and complexity, therefore it's mandatory for expert to collect an appropriate and accurate information and analyzing it to assist in preparing the expertise report and hand it to control secretariat in a timely manner, to support the judge in adjudicating the tax case.

Keywords: Forensic Accounting Expertise; Tax Disputes; Accounting forensic Expert; Tax Case, Expertise Report.

Jel classification code : M41, M42

1- مقدمة:

أدت التغيرات المتلاحقة في شتى المجالات في عصرنا الحالي الى كثير من المشاكل، كإهتار عدد كبير من المؤسسات العالمية، جراء التلاعبات والفساد والتزوير، وذلك لزيادة أرباحها في سوق الأسهم، ولذلك رأيت الحاجة الى البحث عن أسباب ووسائل حديثة لمواجهة كل من الغش والاحتيال والفساد المالي والتهرب الضريبي، وكل ذلك أدى الى ظهور نزاعات تتعلق بأمر فنية محاسبية تفوق قدرات وإمكانية القضاء، فقد حول القانون للمحاكم اللجوء الى انتداب خبراء قضائيين محاسبين، لمساعدتهم في اثبات تقارير تلك القضية المطروحة وفك التباس أي المعينات والابهامات المنسوبة اليها، وبالتالي يمكنهم من إيجاد حلول والوصول الى نتائج معينة التي يجب بلوغها لتمكين القضاء من إصدار الحكم المناسب، ومن هنا كان الإلحاح الى وجود الخبراء القضائيين المحاسبين كمستشارين في القضاء، حيث يمكن ان يقتبس من خبراتهم وحريتهم في ابداء الرأي دون ضغوطات، جراء الدعاوى القضائية التي تختص بكل ما يخص النزاعات الجبائية، وذلك حافظاً لظهور مجالات جديدة من مجالات المحاسبة، تمكن من حماية مهنة المحاسبة ومنع الغش والفساد في النظام المالي للمؤسسات، ووضع حد للانهيارات الناتجة عليها، ألا وهي مجال الخبرة المحاسبية القضائية والتي تزايد الإهتمام بها نتيجة لأسباب عديدة والتي صاحبت تقنية المعلومات وبالتالي أدت الى ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية، فالمنازعة كلمة ذات معنيين أحدهما يستعمل في الخلافات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فيما يخص الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة، والأخر يخص وضعية معينة يمكن ان تؤدي الى هلاك أموال المكلف، لان المنازعات الجبائية تظهر كلما تبين للمكلف بالضريبة عدم صحة الضريبة المفروضة عليه، او الإجراءات التبعية لتحصيلها، والتي تسمح بتسديد المستحقات المفروضة عليه والتزاماته اتجاه خزينة الدولة، فالدعوى الضريبية هي السلطة التي حولها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة للفصل في وجود دين ضريبي، لهذا تعتبر الخبرة المحاسبية القضائية وسيلة من الوسائل المهمة التي تمنح الحماية القضائية في الدعوى الضريبية لكلا طرفي النزاع الضريبي عند الاعتداء على حق من الحقوق.

1-1- الإشكالية: من خلال الطرح السابق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كما يلي:**كيف تساهم الخبرة المحاسبية القضائية في حل النزاعات الضريبية ؟**

وللتطرق لجوانب هذا الموضوع إرتأينا تجزئة إشكالية البحث للتساؤلات الفرعية التالية:

- ما الهدف من الخبرة المحاسبية القضائية؟
- هل اللجوء للخبرة القضائية المحاسبية يضمن حقوق المكلف والإدارة الجبائية باعتبارها الجزء الفعال لإنهاء النزاع الجبائي؟
- هل يعتبر رأي الخبير القضائي المحاسبي نهائي يعتمد عليه القاضي لفض النزاع الضريبي؟
- 2-1- الفرضيات:** وتم صياغتها كالتالي:
- تقديم الخبرة المحاسبية القضائية المشورة الأولية في مختلف المجالات المالية والجبائية.
- اللجوء للجهات القضائية لفض النزاع الجبائي هو الحل الأنسب والأفضل والأدق لضمان حقوق أطراف النزاع.
- يساعد الخبير القضائي المحاسبي محل الدراسة القاضي في حل المنازعات الجبائية بين طرفي النزاع.
- 3-1- أهداف الدراسة:** تسعى من خلال هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:
- تسليط الأضواء على أحد أهم مواضيع الساعة من جهة قانونية وقضائية.
- التركيز على أهم المعينات التي يوجهها كل من القاضي والخبير في تقديم الخبرة القضائية.
- سعي الخبير لتقديم حلول علمية وعملية عند اللجوء للإجراءات القانونية لفض تجاوز وإنهاء النزاع.
- تجسيد المساواة في الواقع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.
- تشخيص ظاهرة المنازعات الجبائية في الميدان القانوني.
- توضيح أهمية وأثر فعالية إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية للمنازعات الجبائية.

4-1- منهجية البحث: لإنجاز هذه الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال توضيح أهمية الخبرة المحاسبية القضائية وخصائصها، استكشاف وتحليل مختلف النصوص القانونية والقرارات القضائية المطبقة في التشريع الجزائري عند الفصل في المنازعات الضريبية وكذا الإجراءات التبعية لتسوية النزاعات الجبائية وذلك باللجوء إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية الذي يعد إطار أساسي لإجراءات المنازعة الضريبية، كما سيستخدم أسلوب دراسة حالة لإسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة الحالة التطبيقية التي تم إنجازها بمكتب الخبير القضائي المحاسبي لولاية البلدية.

5-1- دراسات سابقة: حسب إطلاعنا وفي حدود ما توفر لديه من معلومات ومراجع حول موضوع البحث هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية، ومنها على سبيل المثال لا الحصر يتم ذكرها في الآتي حسب الترتيب الزمني لنشرها:

ا- دراسة أحمد سعدي (2009/2008) بعنوان: "أثر الخبرة الفنية في التكيف الفقهي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاجتماعية والعلوم الإنسانية، جامعة أحمد دارية -أدرار-، الجزائر، هدفت هذه الدراسة لمحاولة الكشف عن مدى، وحدود الاعتماد فقهاء الشريعة الإسلامية في التكيف الفقهي للمسائل والقضايا، خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- الخبرة الفنية هي عملية تحر دقيق في فرع من فروع المعرفة المتخصصة، فقد تكون هذه الخبرة طبية، أو نفسية، أو حسابية، أو فلكية... الخ.

- يضاف إلى الأسباب السابقة، أن الخبرة الفنية في الشريعة هي احترام لمبدأ التخصص الدقيق في عصرنا الحاضر.

- يشترط في الخبرة الفنية شرطان هما: أن تكون الخبرة الفنية بحية، وأن تدعوا إليها ضرورة، أو حاجة.

ب- دراسة خالد خوخي (2012/2011)، بعنوان "التسوية الودية للنزاعات الإدارية"، رسالة ماجستير، جامعة الحقوق بن عكنون، الجزائر (1)-، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مسألة النظم الإداري والصلح الإداري والتي تعد مسألة مطروحة بقوة على مستوى الدراسات القانونية، ونظرة المشرع المستقبلية في مجال الإجراءات أمام الجهات القضائية والذي يطرح العديد من المسائل القانونية القابلة للدراسة والنقاش، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- ان الصلح أصبح ضمن اجراءات الخصومة بحيث يمكن القاضي والخصوم الحق بالقيام به في اي مرحلة تكون عليها الدعوى.

- يمكن لإجراء الصلح ان يكون أكثر مرونة وأكثر مما كان عليه سابقا، وذلك بسبب الاصلاحات الجذرية التي مست اجراء الصلح، والتي جعلت منه طريقة ودية لحل النزاعات الادارية أكثر من كونه اجراء اختياري.

- انه من غير الممكن وضع قائمة شاملة تستوعب كل الطرق او الوسائل حيث يوجد عدد كبير ومتشابه غير ان القاسم المشترك بينها تتمثل في عدم اللجوء الى القضاء في حال نجاحها كالتنظم الاداري السابق.

2- دراسة إيمان أحمد الهني، رأفت سلامة سلامة (2018) بعنوان: "دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 09، العدد 03، كلية الأعمال، جامعة البلقاء، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن من خلال وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- تساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة التحكيم في القضايا المالية المرفوعة من قبل الأطراف ذات العلاقة في المحاكم الاردنية وذلك من خلال تكييف المحاسبين القضائيين بتحديد فيما إذا كان هناك نشاط إجرامي مرتبط بسجلات الشركة التجارية.

- تساعد المحاسبة القضائية في التحري عن عمليات الاحتيال والحوادث وقوعها في الشركات الأردنية وذلك بمراجعة وتقييم النظام المالي بالشركة وتعديله، بمراجعة نظام الرقابة الداخلية والإجراءات الداخلية في الشركة ومعالجة نقاط الضعف والثغرات التي قد تؤدي إلى الاحتيال.

- يعمل المحاسبون القضائيون على تحديد الأضرار المادية المتكبدة أو المحتملة والتعويضات المترتبة عليها بدقة في الأردن. حيث يقومون المحاسبون القضائيون بجمع الأدلة المالية التي يعتمد عليها في تحديد متطلبات القانونية المتعلقة بالخسائر والأضرار، وإجراء التحليل والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويضات المطالب بها أمام المحكمة.

4- دراسة Donia Jassem (2019) بعنوان:

"The Use of Judicial Accounting and Its Impact on The Corporate Governance of Iraqi Companies Study in The National, Company for Chemical and Plastic Industriars in Iraq",

مجلة جامعة بابل للعلوم البحثية والتطبيقية، المجلد 27، العدد 03، كلية العلوم، جامعة القادسية، العراق، وهدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مجال المحاسبة القضائية كونه مجالاً جديداً في المحاسبة جراء الاهتمام به بسبب الغش والاحتيال في بيئة الأعمال، وخلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

- وجود علاقة ارتباط بين اصحاب المصالح وتنافسية المؤسسة عينة الدراسة.

- تمتع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة الدراسة بالاستقلالية في اداء المهام.

- تعزيز الثقة الاخلاقية واكتشاف الاخطاء والتلاعب.

2- الخبرة المحاسبية القضائية

1-2- مفهوم الخبرة القضائية:

1- لغة: الخبرة لغة مصدر لفل فعل خبر يخبر والخبر والخبرة والمخبرة كله العلم بالشيء. (ابن المنظور، 2016، ص ص 266-267)

2- اصطلاحاً: عرف الفقهاء القدامى الخبرة عدة تعريفات (شتيور، 2005، ص ص 37-38):

* حيث عرفها الأحوذى بقوله الخبرة: "هي العلم بالخفايا الباطنة، وعرف الخبير بأنه العالم بواطن الأشياء".

* وعرفها عباس العبودي بأنها وسيلة لتعذر أدلة الإثبات في الدعوى، لأن الخبرة ليست بحد ذاتها دليلاً في الإثبات، وإنما هي وسيلة تساعد القاضي في جسم الدعوى.

ويمكن تعريف الخبرة القضائية من خلال ما سبق: أنها وسيلة استثنائية أصبحت كل دول العالم تقوم باللجوء إليها في النزاعات والصراعات التي تكون بين خصمين أو أكثر أو مؤسستين أو الدولة ومؤسسة ما... إلخ بقصد توضيح مسائل تنطوي على جوانب فنية - لا قانونية - بواسطة أهل الخبرة والمعرفة المتخصصين وكل ذلك وفقاً لأحكام القانوني.

2-2- مفهوم الخبرة المحاسبية القضائية: للخبرة القضائية المحاسبية العديد من التعاريف نذكر منها:

* "استخدام المعارف المالية والمحاسبية في المسائل القضائية، كاستخدام المحاسبة، المراجعة، مهارات التحقيق وغيرها للمساعدة في مسائل قانونية، في إطار نزاع ذو طابع مالي أو اقتصادي معروض أمام الجهة القضائية." (بوشباك، سايج، 2017، 381)

* إن الخبرة المحاسبية في حالات التصفية والإفلاس القضائية لها أهميتها الكبرى فهي تمثل عنصر أساسي لإدارة وتحضير المعلومات اللازمة لاتخاذ المسؤولين في القضاء والتحكيم القرار المناسب كون الخبير منتدب من السلطة القضائية أو المحكم في مهمة فنية محددة للإطلاع ومراجعة الوضعيات الواقعية والمستندات المبرزة. ينظم على ضونها تقرير مفصل يبين فيه الوقائع والأعمال التي قام بها ورغم كونها غير ملزمة فهي تنقل صورة كاملة لعمل الذي قام به مع رأي بالوقائع التي جمعها من خلال مراجعته. ويشمل تقريره الإجابة على المسائل الفنية المطلوبة إليه بحثها لإظهار الحقيقة، وإذا كان الرأي واضحاً

من خلال ما سبق يمكن تعريف الخبرة القضائية المحاسبية على أنها عبارة عن استشارات تقدم من أصحاب الاختصاص في المجال المحاسبي بحيث تساعد المحكمة أو النيابة العامة على كشف الحقيقة، وبالنتيجة إصدار القرار أو الحكم بشكل لا يخالف القانون ويحقق العدالة.

2-3-3- مفهوم الخبير القضائي والخبير القضائي المحاسبي

2-3-3-1- تعريف الخبير القضائي: هناك عدة تعريفات للخبير القضائي أوجدها الفقه، نذكر منها:

* " هو شخص توافرت لديه معرفة علمية، وفنية لتخصصه في مادة معينة تستعين به السلطة القضائية لمساعدتها تقدير المسائل الفنية استكمالاً لنقص معلومات القاضي في هذه النواحي لمساعدته له في اكتشاف الحقيقة، وتحقيقاً لهذا الغرض لا يكفي المعرفة النظرية للخبير بل يجب أن تتوفر له القدرة على تطبيق تلك القواعد النظرية على الحالات الواقعية ولا يتحقق ذلك إلا بالخبرات." (بوشباك، سايج، 2017، 375)

* " هو شخص غير موظف في المحكمة له معلومات فنية خاصة يستعين القضاء برأيه في المسائل التي يستلزم تحقيقها، وهو رجل من أهل المعرفة في علم من العلوم أو فن من الفنون أو في الشؤون التجارية أو الزراعية أو الصناعية أو الحرف، وهو المختص الذي تطلب مشورته إذ يكلف بوضع تقرير حول النزاعات التي تقوم بين الخصوم في مختلفة، ويعين وزير العدل الخبراء، فتدرج أسماءهم في جدول الخبراء بعد أن يؤدوا اليمين القانونية أمام مجلس القضاء." (مرحوم، 2016-2017، ص 22)

* والخبير القضائي "يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاضي الذي عينه و تحت مراقبة النائب العام وهذا حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي." (مرسوم ت رقم 95-310، 1995، ص 04)

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الخبير القضائي: هو شخص غير موظف في المحكمة، وله خبرة فنية في مختلف الاختصاصات ويتم تعيينه من طرف القاضي بغرض إعطاء رأيه في مسألة فنية معروضة على القضاء ويمنع عليه أن يبدي الرأي في الجوانب القانونية.

2-3-3-2- تعريف الخبير القضائي المحاسبي: هناك العديد من التعاريف نذكر منها (بوشباك، سايج، 2017، 375):

* الخبير القضائي: " هو شخص له خبرة فنية في اختصاصات مهنية المتعلقة بالمحاسبة والجباية ويتم تعيينه من طرف القاضي بغرض إجراء مهمة فنية لمسألة معروضة على القضاء، وتكون موضوع تقرير يودعه الخبير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المختصة".

* يعتبر الخبير القضائي المحاسبي أحد الأعران القضائيين، ويقوم بالمهام المكلف بها المرتبطة مباشرة باختصاصه المهني، من أجل توضيح مسألة تقنية أو علمية للقاضي، وبتعدد مواضيع الدعاوى المعروضة أمام القضاء، تتعدد الاختصاصات التي يحتاج فيها لقاضي إلى خبير مختص على غرار الخبير الطبي والخبير العقاري والخبير المحاسبي.

ومن خلال ما سبق نذكر تعريف أن الخبير القضائي المحاسبي هو شخص توافرت لديه معلومات فنية في اختصاصات مهنية يستعين بيه القاضي عندما تعرض عليه مسائل فنية ليست من مجال اختصاصه.

2-4- أهداف الخبرة المحاسبية القضائية :

هناك العديد من الأهداف التي يمكن أن تحققها الخبرة المحاسبية القضائية خاصة في حل المشاكل الصعبة والمحيرة 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 التحقيق العدالة وإنصافها ومن أهم أهدافها ما يلي (سليم، 2015-2016، ص ص31-32):

- توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية، باعتبارها الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، ومن ثم توفير التحليل المحاسبي المعدة وفقاً لاحتياجات القضاء والمحاكم، بغية حسم الدعاوى النزاع.

- تحديد المجالات أو الأنشطة غير القانونية والأكثر خطراً في مكان العمل، وتجمع الأدلة الهامة، وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً، يساعد على نضج 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.
- التحقيق 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، التحقيق في عمليات غسل الأموال، جرائم الرشوة والتهريب الجمركي.
- إجراء التحليل والتحقيق 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 الدعاوى والتحقيق، وتسوية النزاعات قبل أن تصل إلى المحاكمة وأهم مجالات خدمات التقاضي ما يتعلق بالأضرار في فقدان الأرباح وخسارة القيمة والتدفق النقدي، والاحتلاس وإعادة التنظيم وإدارة الوثائق.
- إعداد المعلومات اللازمة لتحليل وتفسير وتلخيص وعرض البيانات المالية المعقدة واستخدام أدلة الإتصال من تقارير ووثائق مساعدة في إجراءات القانونية بما في ذلك الإدلاء بالشهادة في المحكمة وإعداد الوسائل التوضيحية 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 السابقة.

3- المنازعات الضريبية

3-1- مفهوم المنازعة الضريبية وخصائصها.

- 3-1-1- مفهوم المنازعة الضريبية:** توحى كلمة المنازعة الى وجود خلاف بين شخص وآخر يدعى كل منهما احقيته في الشيء موضوع النزاع، فإذا كان موضوع الخلاف الجبائية كانت المنازعة جبائية فالمنازعة الضريبية هي الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها لها القانون الجبائي. (برحمان، 2015، ص 186)
- وهناك ايضا عدة تعاريف مختلفة المظهر لكن لها تقريبا نفس المعنى حسب رأي بعض العلماء (بدايرية، 2011-2012، ص 18):
- فيعرفها اندري هارتي المستشار بمجلس الدولة الفرنسي النزاع في المجال الجبائي بقوله: "ان المنازعات الضريبية تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".
- ويرى الفرنسي جين لامارك، ان المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع: "ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة من الاجراءات القانونية الكفيلة بحلها".
- من خلال التعريفات السابقة نلاحظ ان المنازعات الضريبية هي شيء قانوني وجب حدوثه لأسباب تطبيق القانون الجبائي وذلك ناتج عن ظهور التهرب الضريبي والغش الضريبي ومن هذا نتج النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية فيلجأ الى تطبيق بعض الاجراءات القانونية لحل النزاعات الواقعة والموجودة بين الإدارة والمكلف بطرق سليمة وقانون.

3-1-2- خصائص المنازعة الضريبية: وتتمثل فيما يلي (ولد رابح، 2015، ص ص 04-06):

أ- **طبيعة الموضوع:** المنازعة الضريبية هي مجموعة من الخلافات التي تكون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، فمنازعات الضرائب المباشرة تنصب على مبلغ من المال، حيث يعمل المكلف بالضريبة على التخلص من الضرائب المفروضة عليه والتي تعتبرها غير مؤسسة.

ب- **طبيعة الاجراء:** تتميز المنازعة الضريبية بخاصية اجرائية اساسية تتمثل في كون الفصل فيها يتم عبر مرحلتين اساسيتين، ادارية وقضائية. (قانون ا. جبائية، 2021، ص 25)

وهناك أربع خصائص يمكن ان نستخلصها من خلالها الميزات التي تتطلبها المنازعة الضريبية عن المنازعات الاخرى وهي كالآتي (صديق، 2006، ص ص 22-23):

- ان أحد اطرافها الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، فلما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالبا بقرار تصدره الإدارة الضريبية فهو كغيره من القرارات الادارية يتمتع بقرينة الصحة ويقع على من يدعي خلاف ذلك ان يقيم الدليل على صحة ادعائه.

- ان المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يمارسه المكلف او عمل يؤديه، فهي نوع من الدعاوى التي تستغرق وقتا طويلا للفصل فيها يمكن ان يضر بمصلحة الدولة والمكلف، فالأمر الذي يقتضي ان تنتظر المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين في وقت قصير:

- ان اثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج الى وسائل الاثبات العادية التي يقرها القانون المدني، حيث لا يتصور ان يعلق حق الدولة يمين يؤديها المكلف او شهادة الشهود، فلا يقبل في المنازعة الضريبية إلا وسائل الاثبات الكتابية.

ومن ثمة فان الحق الضريبي يثبت بالأدلة والمستندات، والقرائن والخبرة التي يقبلها القضاء، والتي تكون بحق دالة على حق يدعيه الخصوم.

- تسوية المنازعة الضريبية تتم على مرحلتين، مرحلة ادارية وأخرى قضائية.

3-2- اهداف المنازعة الضريبية: يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى ضمن الشروط

المحددة في المواد 72، 73 و75 من هذا القانون، في صحة او مبلغ الضرائب المفروضة عليه، ان يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، اذ طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها. وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة ان يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30 بالمئة من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص.

او تأجيل تحصيل الحقوق الباقية الى غاية صدور القرار النزاعي، يمكن ان يكون الاجراء القانوني للدفع الممنوح محل انتهاء من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور احداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء. (قانون ا. جبائية، 2021، ص 25)

- تكون الشكوى الضريبية قد قدمت الى المديرية الولائية للضرائب في الأجال المنصوص عليها في المواد 72 و73 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المطالبة من الاستفادة من اجراء ارجاء او إلغاء دفع الضريبة.

- تحديد المبلغ او على الأقل ابراز اسس التخفيض المطالب به.

- وفي حالة رفض الطلب من المكلف يمكنه رفع دعوى استعجالية للمحكمة الإدارية وفقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية. (فريجة، 2003، ص ص 36-37)

3-3- انواع المنازعات الضريبية: لقد تم تقسيم المنازعة الضريبية الى عدة انواع، وذلك سواء بالاستناد

الى انواع الضرائب أو بحسب المراحل التي تمر بها الضريبة، او من حيث الجهة المطروح امام النزاع الضريبي.

3-3-1- حسب نوع الضريبة: وذلك بتقسيم المنازعة الضريبية، حسب طبيعة الضرائب، الى منازعة متعلقة بالضرائب المباشرة، و آخر متعلق بالضرائب الغير مباشرة، ويتم الاستناد في هذا القسم الى عدة معايير غير مضبوطة ولا يمكن الاعتماد على اي واحد منها فقط وذلك لتعرضها للنقد وتمثل في (زافي، 2016-2017، ص ص 12-13):

ا- **المعيار الاداري:** إذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناء على قوائم اسمية او جداول تدون فيها اسماء المكلفين بها، اي ان الشخص المكلف هو الموضوع بالضريبة، هو الموضوع الضريبي. وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية، فالضريبة هنا مباشرة اما إذا تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة او تصرف اقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة.

ب- **المعيار الاقتصادي:** تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها الى شخص اخر بعد هذا الاخير متحملا لها.

ج- **المعيار الفني:** تعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية او ممارسة مهنة، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع وتصرفات خاصة او اعمال عرضية منقطعة كالاستهلاك والتداول.

3-3-2- حسب المرحلة التي تمر بها: تمر الضريبة بمرحلتين أساسيتين(بدايرية، 2011-2012، ص ص 25-26):

- **المرحلة الاولى:** تعرف بالوعاء الضريبي يتم تحديد فيها وعاء الضريبة او ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم حسابها وتحديد قيمتها، وتسمى هذه المرحلة ايضا بمرحلة ميلاد الضريبة " LA NAISSANCE DE L'IMPOT".

- **المرحلة الثانية:** فهي مرحلة تحصيل الضريبة، والتي ترمي الى نقل مبلغ الضريبة من ذمة المكلف الى الخزينة العامة، اي استفتاء الدولة لدين الضريبة:

ج- **حسب الجهة المطروح امامها النزاع:** يطرح النزاع الضريبي عموما اما الجهات الادارية في المرحلة الاولى، ومن ثم امام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له ان لم يجد له حلا على المستوى الاداري، وقد انتهجت كل التشريعات تقريبا هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية، وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح امامها النزاع، الى منازعات امام الإدارة ومنازعات امام القضاء.

4- دور تقرير الخبرة القضائية المحاسبية في حل المنازعات الضريبية: تختلف القضايا عن بعضها البعض، فمنها من تكون واقعية قانونية بحت يكون القاضي هو الخبير بها، وهناك التي ليست من اختصاصه، فهي مرتبطة بمعلومات فنية، تحتاج الى معرفة علمية خاصة، فيلجأ لصاحب الاختصاص فيها ليساعده على حل النقاط المستعصية والمبهمة، ليفصل فيها بكل ارتياح وطمأنينة.

4-1 مناقشة تقرير الخبرة وتقدير قوته

4-1-1- تحرير وايداع تقرير الخبرة ومناقشته: تتوّج أعمال الخبير بتحرير تقرير يعر بتقرير الخبرة ويجب أن يكون مكتوبا بطابع تقني مؤكّد، إذ لا يمكن وبحال من الاحوال أن يتضمّن تقرير الخبرة مسائل قانونية.

ا- **تحرير التقرير ومشمّلاته:** يعد تقرير الخبير وثيقة من شأنها تنوير رأي القاضي وتمكينه من القضاء والفصل في النزاع المعروض عليه، لذا يجب أن يتم تحريره بدقة ووضوح منهجية، وفيما يلي توضيح لشكله ومحتوياته:

- **شكل تقرير الخبرة:** ينصّ المشرّع الجزائري على الكيفية التي يتمّ بها تحرير التقرير الذي يقدّمه الخبير عند الانتهاء من المهمة المعيّن من أجلها، وترك له حرية تنظيم شكل التقرير بصورة شخصية تختلف

باختلاف عمله وفنّه، وكذا قدرته على الترتيب والدقة والوضوح في الصياغة والمنطق في عرض الوقائع والنتائج، وصولاً لإبداء الرأى الشخصي في المسألة الفنية محل الخبرة إلا أنه في حال تعدّد الخبراء فقد نصّ ق.إ.م.إ في مادته 127 على وجوب تقديمهم لتقرير واحد معاً، وفي حالة اختلافهم يجب أن يتمّ تبيين آرائهم في ذات التقرير مع التسيب، وأمام قلّة النصوص القانونية التي تبيّن كيفية تحرير تقرير الخبرة، فإن المرجع في ذلك يعود للعرف القضائي والتقاليد المهنية التي أرست بعض القواعد الهامة والاساسية والتي يجب على الخبير ذكرها واحترامها عند كتابة وتحرير التقرير، فهو ملزم على تقديم تقرير مفصل للأعمال التي قام بها والنتائج التي توصل إليها من خلال عمليات الخبرة واساليب التي اعتمدها للوصول إلى الرأى الذي ذكره في تقريره الموقع من طرفه، والذي يخضع لسلطة القاضي باعتباره هو الخبير الأول (عزة، 2021، ص 108-110)، ويجوز للخبير تحرير تقريره في محل النزاع أو في مكتبه الخاص، وليس هناك داع لحضور الخصوم أو لإخطارهم وقت تحرير التقرير، ولا لوضع إمضاءاتهم عليه إلا إذا كان مشتملاً على إجراءات أو أقوال جديدة ويتضمنها محضر الاعمال، وإذا تطلّب الامر مترجماً فيمكن للخبير أن يستعين بمترجم على أن يكون هذا الأخير قد أدّى اليمين، أي أن يكون من بين المترجمين المعتمدين لدى الجهات القضائية وفقاً لنصّ المادة 134 من ق.إ.م.إ التي جاء فيها "إذا تطلّب الامر أثناء القيام بالخبرة اللجوء إلى ترجمة مكتوبة أو شفوية بواسطة مترجم يختار الخبير مترجماً من بين المترجمين المعتمدين أو يرجع إلى القاضي في ذلك." (قانون ا. المدنية والادارية، 2008، ص 15)

- **مضمون تقرير الخبرة:** من حيث المبدأ فإنّ تقرير الخبرة اخذ شكل مكتوب يحزّره الخبير ويضع فيه كل النتائج التي توصل إليها، حيث تتحدد عناصر تقرير الخبرة المذكورة في نص المادة 138 من ق.إ.م.إ كما يلي: "يسجّل الخبير في تقريره على الخصوص (قانون ا. المدنية والادارية، 2008، ص 15):

- أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم.

- عرض تحليلي عمّا قام به وعائنه في حدود المهمة المسندة إليه.

- نتائج الخبرة".

ولكي يحقّق تقرير الخبير فعالية أكثر يجب عليه الالتزام بقدر كبير من الانضباط، لذا يجب أن يتضمّن التقرير على الاقسام التالية:

- **الديباجة:** يتناول الخبير في هذا الجزء البيانات الاولية وهي:

- ذكر وقائع تكليفه، اسمه ولقبه، عنوان مكتبه على وجه التحديد والدقة.

- تعريف الاطراف ووكلائهم. - تحديد طبيعة المهمة الفنية المقرّر إجراؤها.

- المرجع الذي كلفه بالمهمة هل هو حكم أو قرار، وكذا الجهة التي أصدرته وتاريخه، رقم القضية، رقم الفهرس، ويذكر بكلّ دقة منطوق الحكم القاضي بتعيينه حرفياً و صيغته التنفيذية.

- ذكر تاريخ تسلّم الخبير الحكم الذي كلفه بالمهمة و اسم الخصم الذي سلّمه إياه.

- **عرض الوقائع:** أي عر تاريخي للوقائع وسوابقها، أي وصف الوقائع والظروف التي تشكل وجوداً أساسياً للنتائج، وفي هذا الجزء يتطرّق الخبير إلى سرد المعايينات التي قام بها مع بيان اثيرها على مسائل النزاع، وينحصر هذا الجزء على تعريف الاماكن التي أجريت فيها أعمال الخبرة، وذكر حضور الخبراء ومباشرة تلك الاعمال بأنفسهم، وكذا حضور الخصوم ووكلائهم، أو امتناعهم عن الحضور. وعلى وجه الخصوص تكليفهم بالحضور، وذكر الاشياء والمستندات والوثائق المسلمة للخبراء حسب نص المادة 137 من ق.إ.م.إ التي جاء فيها "يجوز للخبير أن يطلب من الخصوم تقديم المستندات التي يراها ضرورية لإنجاز مهمته دون تأخير." (قانون ا. المدنية والادارية، 2008، ص 15)

- **المنافشة:** وهو الجزء الحاسم في التقرير والذي يقارن فيه الخبير ويطباق بين مختلف الاطروحات وبين المعايينات التي يكون قد برهن من إجرائها مع تبيان ما يمكن اوخذ به وما يجب إبعاده.

- **النتائج:** تتمثل في النتائج المنطقية للوقائع الموضوعية ومناقشة، التي يتعين من الناحية النظرية أن تجيب على كافة المسائل المطروحة، ويجب أن يكون تقرير الخبرة موضوعيا قدر المستطاع، ولأنه يجب ان لا يكون لدى الخبير أي فكرة مسبقة، كما يجب أن يكون تقرير الخبرة واضحا، كاملا ومسببا. ويجب على الخبير أن يتفادى العبارات التقنية المحضة، وإذا كان ملزما باستعمالها، يتعين عليه شرح وتوضيح معناها.

التاريخ والتوقيع: إذا أنهى الخبير تحرير تقريره وقام بالإجابة على المسائل المطروحة عليه من الجهة القضائية التي عينته، وأشار إلى المصادر التي استقى منها معلوماته ورد على ملاحظات واعتراضات الاطراف بعد اطلاعهم على كل الوثائق المقدّمة إليه، ورأى أن تقريره أصبح جاهزا، في هذه الحالة يجب عليه أن يوقع التقرير ويؤرخه قبل وضعه لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية أو مجلة الدّولة مقابل محضر إيداع لهذا التقرير.

- **الوثائق المرفقة بالتقرير:** يجب على الخبير إرفاق تقريره بمختلف الوثائق التي تساعد على توضيح وتفسير مذكراته وما توصل إليه من نتائج مثل: كشوف الحسابات والسجلات، الرسوم والبيانات، جرد الاشياء ... إلى غير ذلك من الوثائق والأشياء التي تناسب كل خبرة.

ب- **إيداع تقرير الخبرة لدى الجهة القضائية ومناقشته:** بعد انتهاء الخبير من مأموريته، يجب عليه أن يعدّ تقريرا بنتيجة أعماله ورأيه والوجه التي استند عليها، بإيجاز ودقة، وأن يوقعه الخبير الذي أعدّه، ومن المراحل التي تمر بها هي (عزة، 2021، ص ص 111-113):

- **إيداع تقرير الخبرة لدى الجهة القضائية:** يتم إيداع تقرير الخبرة كما يلي:

+ **إيداع تقرير الخبرة في المدّة المحدّدة:** يجب إيداع النسخة الاصلية من التقرير مع محاضر أعمال الخبير المتعلقة بمنازعات الوعاء الضريبي أو منازعات التحصيل أو غيرها لدى رئيس أمناء الضبط للمحكمة المختصة في المدّة المحدّدة في الحكم الامر بالخبرة، ويبلغ التقرير إلى الاطراف حتى يتمكنوا من الاطلاع عليه خلال مدّة عشرين يوما كاملة حسب ما جاء في المادة 86 الفقرة 8 من ق.إ.ج التي تنصّ على أنها: "ان يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا أن تطلع عليها خلال مدّة عشرين يوما كامل. (قانون ا. جبائية، 2021، ص 31)

+ **إيداع تقرير الخبرة خارج المدّة المحدّدة:** تنص المادة 132 من ق.إ.م.إ على: "إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر عليه ذلك، استبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه، وإذا قبل الخبير المهمة ولم يقم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في أجل المحدّد جاز الحكم عليه بكل ما تسبّب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية، ويمكن علاوة على ذلك استبداله." (قانون ا. المدنية والإدارية، 2008، ص 14)

- **مناقشة تقرير الخبرة:** لا يمكن أن تشكل المناقشات المتعلقة بعناصر الخبرة، أسبابا لاستئناف الحكم او الطعن فيه بالنقض، إذ لم تكن قد اثيرت مسبقا أمام الجهة القضائية التي فصلت في نتائج الخبرة، ويعتبر تقرير الخبير دليلا من أدلة الإثبات في الدعوى ومن ثمّ جاز لمن هو في مصلحته الاحتجاج به فيما يدّعيه، ويجوز للخصم الاخر أن يقدم من الدفاع والأدلة ما يفنّد به هذا التقرير، مبيّنا ما اشتمل عليه من قصور ومواضع الخطأ في البيانات أو الخطأ في الرّأي، من أجل أن تقتنع المحكمة بعدم الاعتماد عليه، ويجوز للمحكمة أو القاضي أن تامر باستدعاء الخبير في جلسة تحددها لمناقشة تقريره إن رأته وجها لذلك، سواء كان ذلك من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم. وتوجّه إليه المحكمة من اسئلة ما يكون مفيدا في

الدّعى، فيبدي الخبير رأيه مؤيدا بأسبابه، وذلك وفقا لما جاءت به المادة 242 من ق.إ.م. التي تنصّ على: "إذا رأى القاضي أن العناصر التي بنى عليها الخبير تقرير غير وافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة. كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق، أو بحضور الخبير أمامه ليتلقى منه الإيضاحات والمعلومات الضرورية. (قانون ا. جبانية، 2021، ص 15)

4-1-2- قوة التقرير في الإثبات: يعتبر تقرير الخبير محررا رسميا ومن ثم كانت له قوّة الاوراق الرّسمية في الإثبات، فلا يجوز إثبات عكس ما اشتمل عليه التقرير من الوقائع التي أثبتتها الخبير باعتبار أنه رآها أو سمعها أو علمها في حدود اختصاصه إلا بطريق الطعن بالتزوير. أما ما أبداه الخصوم من أقوال وما استخلصه الخبير من استنتاجات وآراء لا تكون لها الحجية ويجوز دحضها بكل طرق الإثبات، وبناء على ذلك فإن رأي الخبير بالنسبة للمحكمة يعدّ رأيا استشاريا، لها أن اخذ به وتعتمد عليه إن اطمأنت لسلامته ومنطقه، حسب نص المادة 144 من ق.إ.م. والمادة 86 الفقرة 10 من ق.إ.ج. (عزة، 2021، ص 115)

4-2- حجية تقرير الخبرة وموقف القضاء منه

4-2-1- حجية تقرير الخبرة: يعتبر تقرير الخبرة من الأدلة التي لم يحدد لها القانون قوة ثبوتية معينة سواء في مواجهة الخصوم أو في مواجهة القاضي، فللخصوم الحق في عدم التسليم جاء ما بصحة في تقرير الخبير القضائي، فلم الحق في مناقشته وابداء رأيهم إما بالقبول أو الرفض، أما القاضي ففي حالة حكمه ببطلان تقرير الخبرة فهو ملزم باستبعاده من موضوع الدعوى وعدم بناء حكمه عليه وهذا ما جاءت به المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والتي نصت على: " يمكن للقاضي ان يؤسس حكمه على نتائج الخبرة، والقاضي غير ملزم برأي الخبير، غير انه ينبغي عليه تسبيب استبعاد نتائج الخبرة." (قانون ا. المدنية والادارية، 2008، ص 16)

وهذا أتاح المشرع للقاضي بان يأخذ بنتائج الخبر المنجزة من طرف الخبير القضائي المنتدب لدى المحكمة ان كانت تساعده في عملية فض النزاعات المعروضة امامه، لكن في حالة عدم اخذ القاضي بهذه الخبرة القضائية فإن المشرع الزمه بتبرير الدوافع التي جعلته لا يحتكم اليها، وهذا ضمانا لعدم الانتقائية من طرف القاضي. (عيادي، 2016-2017، ص ص 28-29)

4-2-2- موقف القضاء في تقرير الخبرة

ا- حرية القاضي في الاخذ بالخبرة القضائية: بعدما يأمر القاضي الإداري بإنجاز الخبرة، وهو بصدد الفصل في المنازعة الجبائية، وإتمام الشخص الخبير المحاسبي المحلف للمهمة المعهودة له وإيداع تقريره بأمانة ضبط المحكمة الادارية فانه لا يتبقى للفصل في النزاع إلا مسألة اقتناع القاضي برأي الخبير او عدم اقتناعه. (مالح، 2015، ص ص 77-81):

- اعتماد تقرير الخبرة القضائية (أي رأي الخبير): للقاضي الإداري سلطة اعتماد تقرير الخبير كليا، أي يبني قناعته على ضوء جميع نتائج الخبرة التي أمر بها ويستخلص النتائج التي يراها ضرورية متى اطمأن اليه الى الأسس والأسباب التي قام عليها، لكن هذه السلطة ليست بالسلطة المطلقة او التحكيمية الخاضعة لأهواء القاضي، بل الى ضوابط واعتبارات قانونية حتى يكون قضاءه سليما من أي عيب، اذ يشترط لاعتماد رأي الخبير ان يكون التقرير الذي يحتوي الرأي مقدما بصدد الدعوى التي تنظرها الجهة القضائية، أي مستمدا من إجراءات الخصومة المطروحة عليه، بحيث يكون هذا التقرير محل علم الخصوم ومطروحا للنقاش بينهم قبل ان يعتمده الحكم الصادر في الموضوع هو ما يتضمن احترام مبدأ المواجهة بين الخصوم ويتضمن عدم الاخلال بحقوق دفاعهم، فالقاعدة انه لا يجوز اعتماد تقرير الخبير في قضية أخرى غير التي تنظرها الجهة ولو كانت بين نفس الخصوم، اذ يلزم ان يكون هذا التقرير مستمدا من إجراءات الخصومة وفي مواجهة طرفي الخصومة وأمام الجهة التي تفصل في موضوع الدعوى.

ويتعين لاعتماد تقرير الخبرة أساس للحكم في الدعوى، ان يكون مبنيا عل أسباب صحيحة وكافية بذاتها، أي يظهر بوضوح كيف توصل الخبير الى النتيجة التي انتهى اليها، ان تكون هذه النتيجة محمولة

علها وتكفي هذه الأسباب لتبرير هذه النتيجة، ولا يتحقق هذا الشرط إذا كانت الأسباب التي اوردها الخبير في تقريره أسبابا غامضة أي أسباب غير واضحة أو أسباب ظنية مبنية على التظاهر وليست مبنية على اليقين، وذلك يورد الخبير عبارات يستشف منها انه لم يقدّر النتيجة التي انتهى إليها وجه الحزم واليقين كأنه يقول في تقريره "على ما يبدو" أو يقول "ربما" أو يقول "كان الامر على هذا النحو"، فإذا اعتمد القاضي على تقرير الخبير على ما فيه من تعارض أو تناقض بين الأسباب والنتيجة التي انتهى إليها دون ان يورد القاضي في أسباب حكمه ما يرفع هذا التعارض، فإن هذا العيب يسري الى الحكم ويتحقق بالتالي التناقض بين أسباب الحكم ومنطوقه ويكون الحكم مشروبا بعيب الفساد في الاستدلال مما يجعله عرضة للإبطال والطعن. (حايد، 2018، ص 380)

- **استبعاد رأي تقرير الخبرة القضائية (أي رأي الخبير):** للقاضي الإداري ان يستبعد نتائج الخبرة، ويكون هذا الاستبعاد راجعا الى كون أن استنتاجات الخبير غير سليمة وغير صحيحة أو غير مطابقة للواقع أو متناقضة للمستندات المقدمة من الخصم، ببساطة ان الخبير لم ينجح في أداء المهمة التي أسندت اليه، وبالتالي يكون للقاضي رفض الخبرة كلية، فالقاعدة في شأن الخبرة ان القاضي الإداري غير مقيد برأي الخبير كونه رأيا استشاريا، يخضع لتقديره حسب ما يراه مناسبا، ولا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبار ان القاضي الإداري برفضه لاستنتاجات الخبير انه قد تجاوز سلطته، بل العكس، القاضي له الحرية في تكوين قناعته وفقا للقانون وبما يريح ضميره. فالمستقر قضاء ان رأي الخبير لا يقيد القاضي، وله ان يستبعده كليا، اذ قد قرر بانه "ولكن حيث ان امر القضاة بتعيين خبير لا يعني ابا انهم ملزمون بنتائج خبرته بل يمكنهم في جميع الحالات عدم التقيد بالخبرة واستبعاد نتائجها والاستناد الى وسائل أخرى لتأسيس قضائه". وتقرر أيضا ان "القاضي غير ملزم برأي الخبير وانه بإمكانه تقدير بكل سيادة مدى جسامه الضرر اعتمادا على العناصر المقدمة.

ومهما يكن، سلطة القاضي الإداري في اطراح رأي الخبير، هي سلطة واسعة وليست مطلقة، فهو لا يتخذ الأحكام حسب اهوائه، بل هناك ضابط يتقيد به والمنصوص عليه في نص الفقرة 02 من المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية والذي سبق وان ذكرناه وهو ان القاضي غير ملزم برأي الخبير غير انه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة، فعندما يخرج القاضي عن رأي الخبير، فقراره يجب ان يكون مسببا مشيرا الى العناصر التي حددت قناعته، أي على القاضي ان يظهر الأسباب التي دعت الى اهمال الخبرة كليا وحتى وان كان رأيه بعيدا عن رأي الخبير يكفي لتبرير حكمه ان يذكر بأن اعتقاده مبني على مختلف عناصر النزاع المطروح امامه، وذلك لتجنب ما يصادف العمل القضائي من غموض ولبس وتناقض واكتسابه قدر أدنى من المنطق الفقهي والسند القانوني.

ب- **مدى التزام القضاء الأخذ برأي الخبير:** كما وقد ذكرنا مسبقا ما تحتويه المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ان القاضي غير مجبر ان يأخذ برأي الخبير، وإذا قام واستبعده كليا أو جزئيا عليه ان يقوم يذكر الأسباب التي أدت الى عدم تقبل تقرير خبرة الخبير. وعليه القضاء أيضا لا يتقيد دائما في حكمه على نتائج التقرير الذي قام بوضعها الخبير، فالقضاء له السلطة التقديرية في ذلك كما وقد اسبقنا الذكر انه يقتضي بالموافقة الكلية أو الجزئية لتقرير الخبرة، يمكن له ان يرفض رفضا قطعيا بتلك الخبرة ويأمر بخبرة جديدة، وأيضا ان يحكم بالاطلاق التام، او يستدعي الخبير لحضور الجلسة لكي يوضح ويبيّن عن النقاط الغامضة والغير مفهومة، وإذا رأى ان الاولى غير كافية أو غامضة، او وافية له ان يأمر بخبرة تكميلية للخبرة الأولى، وطبقا لم ورد في المادة 144 المشاره أعلاه والتي ضمنها المشرع الموقف الذي يجب على القاضي اتخاذه من التقرير وهي الحالات التي يتصرف وفقها القاضي وتنطبق لها (زيتوني، 2015-2016، ص ص 70-72):

- ان يتبنى القاضي نتائج الخبرة كما هي: وهذه الحالة هي ان يتبنى القاضي نتائج الخبرة، ويأخذ برأي برمته وبأسبابه دون قيد أو شرط مطلقين، وهذه الحالة تتحقق في حالة نجاح الخبير في المهمة المسندة اليه

والم بجميع عناصرها ولم يخرج عن حدودها التي عين من اجلها، فان المحكمة الإدارية ومجلس الدولة يعتمدان على تقرير الخبرة كعنصر فعال اثناء الفصل في النزاع المطروح وبالتالي يعتبر التقرير عندئذ دليلا للثبات، وعليه فاذا كان تسبب الخبير للنتائج التي توصل اليها مقنعا ووافيا فإنه يمنح لخبرته الحجية اللازمة لكي يفتن القاضي، بها القاضي لان القاضي يبقى دائما هو صاحب السلطة التقديرية في الأخذ بالخبرة من عدمها، ورأي الخبير ما هو الا رأي يمكن القاضي الأخذ به كما يمكن ان يستبعده.

- ان يأخذ القاضي بجزء من تقرير الخبرة ويطرح الباقي: والحالة الثانية هي ان يأخذ القاضي ببعض ما تضمنه تقرير الخبير من اراء ونتائج وبالتالي يوافق على التقرير موفقة جزئية، ويطرح الباقي منها، وهي حالة ما إذا لاحظ القاضي نقصا في المعلومات التي طلبها من الخبير، وعليه يمكن الامر بتحقيق اضافي بمعنى خبرة إضافية، وللقاضي كل السلطات لتقدير صلاحية مثل هذه التدابير، وعليه ان يوضح من جديد ما هو المطلوب بالضبط وللقاضي في هذه الحالة ان يتصرف وفقا لأحد التصرفات التالية:

- ان يأمر القاضي، سواء من تلقاء نفسه او بناءً على طلب الخصوم باستدعاء الخبير للجلسة لمناقشة تقريره.

- ان يأمر بإعادة التقرير الى نفس الخبير لاستكمال النقص الموجود فيه، والرد على النقد الموجه اليه من الأطراف.

- ان يأمر القاضي بخبرة تكملية إذا رأى ان تقرير الخبرة لم يكن كافيا للإجابة عن الأسئلة التقنية المطروحة على الخبير للإجابة عنها.

- ان يأمر القاضي بخبرة ثانية في نفس القضية، ولكن لبحث وتحقيق نقاط فنية تختلف عن تلك المثارة في الخبرة الأولى.

-ان يأمر بالانتقال للمعاينة إذا كانت الخبرة ناقصة.

- ان لا يأخذ القاضي برأي الخبير نهائيا: وفي الحالة الثالثة هي ان لا يأخذ الخبير نهائيا، ويرفض الخبرة بصفة كلية، على شرط ان يعلل ذلك الرفض ويسببه في حكمه، وعدم التقيد برأي الخبير من سلطات المحكمة، فان ذلك مشروط بضرورة النظر في أصل الموضوع وبحثه من جميع لجوانب، والقضاء فيه على الوجه الذي تراه مناسبا، فمثلا في حالة غموض الخبرة فإن باستطاعته عدم المصادقة على التقرير المتعلق به، كما يجوز للقاضي ان يحكم ببطلان عمل الخبير المخالف للقانون كمثل آخر، إذا لم يحترم هذا الأخير القواعد الجوهرية لإجراء عمليات الخبرة، في هذه الحالة لا يجوز للقاضي ان يستند في حكمه الذي أصدره الى التقرير المحكوم ببطلانه، إذا رفضت المحكمة الخبرة، ولم تجد في الملف الدعوى واوراقها ما تستند اليه في الفصل فيها، أمرت بخبرة جديدة يكون موضوعها نفس الأسئلة التقنية التي كان على الخبير الأول الإجابة عنها.

5- دراسة تطبيقية في مكتب خبير محاسبي قضائي بولاية البلدية

1-5- التعريف بالمكتب: مكتب الإستشارات للخبير القضائي المحاسبي السيد فوفا محمد ربيع الكائن مقره شارع أول نوفمبر ببلدية الجزائر ويمارس في مجال الإستشارة المحاسبية والمساعدة المالية وشبه المالية نيابة عن الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم والتجار، والمنظمات والجمعيات... الخ، تم إنشاء شركة FOUFA في عام 1975 من قبل والد الخبير محل الدراسة السيد حامد فوفا، محاسب خبير، خبير

قانوني، مدقق حسابات، ويقع مكتبنا في البلدية، في مركز المدينة، بلاست توت، وتم تأسيسه في قلب METEDJA إلا أن مكتبنا يعمل أيضا على المستوى التراب الوطني عند الضرورة، كما ان هدف محاسبينا الاهتمام بالإنشغالات اليومية لعملائنا، تقديم المساعدة للحرفيين والتجار والمهن الحرة وكذلك الجمعيات والهياكل المحلية ذات الأهمية، ويتكفل الخبير المحاسبي القضائي محل الدراسة بالمهام التالية:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة.

- مسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات.
 - التدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك.
 - تقديم استشارات للمؤسسات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
 - إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.
2-5- دراسة تطبيقية لأحد زبائن مكتب الخبرة المهنية: لقد اخذنا كنقطة انطلاق لعملياتنا الوثائق التي سلمت لنا بطلب منا من طرف الخبير القضائي الذي استلمها من طرف مديرية الضرائب لولاية تيبازة، وكانت مراحل ونتائج عمليات الخبير كما يلي:

1-2-5- الدراسة التمهيدية للخبرة القضائية: وتتمثل في محتوى الشكاية: حيث قدمت مديرية الضرائب لولاية البليدة، للنيابة العامة ضد أ. ب، تهمة جنحة الغش والتلمص بطرق تدليسيه من الضريبة، فقام قاضي التحقيق لدى محكمة شرشال، بانتداب الخبرة الى الخبير محل الدراسة، بتاريخ 2018/07/25، وقام هذا الاخير بالموافقة على القيام بهذه المهمة التي أسندت اليه تلقى المهام الواجب القيام بها كالتالي:
 - الانتقال الى مفتشية الضرائب بشرشال ومديرية الضرائب لولاية تيبازة للإطلاع على أوراق ووثائق الملف الضريبي الخاص بالشخص المتهم

- تحديد النشاط التجاري الممارس وتقدير مبلغ رقم الأعمال.
 - القول ما إذا كان هذا المتهم يقوم بتصريح عن نشاطه ورقم أعماله لدى إدارة الضرائب.
 - تحديد مبلغ الضرائب المستحقة عن النشاط الرئيسي وغرامات التأخير.
 - افاداتنا بكل ما هو ضروري ومفيد في التحقيق.

- على الخبير انجاز مهام الخبرة وموافاتنا بتقرير الخبرة خلال مهلة 15 يوم.
2-2-5 العمليات التي اجريت: فور تحرك الخبير فوفا محمد الربيع انتقل الى مقر مديرية الضرائب لولاية تيبازة، وهناك استقبل من طرف رئيس مكتب المنازعات القضائية وعن طريق ارسالية مؤرخة في يوم 2018/07/25 اعلم الخبير هذا الاخير بتعيينه خبيرا والذي طلب منه ان يضع تحت تصرفه الوثائق الضرورية لتنفيذ مهمته كخبير، هذه الوثائق سلمت له دون صعوبات ونذكر منها كمثال دون الحصر:

- نسخة من وصل إيداع ملف السجل التجاري.
 - نسخة من السجل التجاري بتاريخ 2011/03/21.

- نسخة من السجل التجاري بتاريخ 2013/04/02.

- نسخة من شطب السجل التجاري بتاريخ 2016/04/18.

- نسخة من الحالة الجبائية للمدع أ. ب بتاريخ 2018/01/29.

- نسخة من الحالة الجبائية. - ارسالات مختلف بين المدعو أ. ب وإدارة الضرائب.

3-2-5- معلومات ذات طابع عام: وتمثلت في:

أ- معلومات تتعلق بنشاط المتهم: من الوثائق التي بالملف الجبائي علم الخبير ان:

- الامر يتعلق في هذه القضية بالمدعو أ. ب والذي يعتبر شخص طبيعي.

- نشاطه الأولي حسب وصل إيداع ملف للتسجيل في السجل التجاري رقم..... بتاريخ 30 جوان 2010.
 والخاص بالنشاط:

-109201: مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها.

-304101: تجارة بالجملة لمواد البناء، الخزف الصحي والزجاج المسطح.

-603007: كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال العمومية.

وفي 2010/07/06 قام المدعي بتصريح عن نشاطه لدى إدارة الضرائب عن طريق وثيقة التصريح بالوجود بتاريخ 2010/07/12، وقد جاء في هذه الوثيقة طبيعة النشاط المصرح به:

* **طبيعة النشاط الرئيسي:** مقر مؤسسة أشغال البناء.

* **نشاطات ثانوية أخرى:** تجارة مواد البناء المعدات وخردوات وأشغال عمومية.

وفي 2011/03/21 قام المدعي أ. ب بتعديل السجل التجاري.

- السجل التجاري تحت رقم x أ 00/xx - XXX بتاريخ 2011/03/21 كان متمثل في:

• 109201: مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحلها.

• 616001: مؤسسة صب الخرسانة.

• 603007: كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال العمومية.

• 109104: الإنتاج الصناعي للمنتجات المصنعة من الخرسانة أو من الجبس.

• 109209: مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى والري.

- وفي 2013/04/02 قام المدعي أ. ب بتعديل اخر للسجل التجاري ليصبح يشمل النشاطات التالية.

• 301113: تجارة بالجملة للمنتجات المتعلقة بالإنسان.

• 301201: تجارة بالجملة للحم القصابة.

وفي 2016/04/18 قام المدعو أ. ب بشطب السجل التجاري رقم xx/00-XX | x.

- حسب ما جاء في السجل التجاري للمدعو أ. ب أن:

* تاريخ ومكان الميلاد: اليوم/الشهر/السنة مكان الميلاد.

* الجنسية: جزائرية. * عنوان الخاضع للقيد حي البناء الجاهز X

* العنوان الرئيسي هو نفسه. * تاريخ بداية النشاط أبريل 1992.

* تبعية المحل التجاري: انشاء. * تبعية المحل: ابن. ح. أم. خ.

* تاريخ بداية النشاط: 2010/06/30.

* انه محصي لدى ادارة الضرائب لمفتشية الضرائب بشرشال تحت رقم المادة yyy ورقم التعريف

الجبائي YYYYY.

* ان الملف كان يسير حسب النظام الحقيقي مند بداية التصريح بالوجود في 2010/07/06.

ب- ملاحظات الخبير: من أهم تلك الملاحظات:

- ان إدارة الضرائب لم تقدم له أي تصريح للمدعو أ. ب سواء تصريح شهري أو سنوي.

- أنه كذلك لم يجد أي أثر لأي تصريح جبائي سواء شهري أم سنوي.

- ان المفتشية وبتلقيها لقصاصات الشراء ولورود معلومات فيما يخص الممارسات التجارية للمدعو أ. ب

وجهت عدة استجوابات للمتهم والذي لم يجب على أية منها.

- كل الوثائق تم التحصل عليها كلها ممسكة بها حوالات ضمان الاستلام.

1-3-5- تحليل المعاملات التي أجريت: تلقت مفتشية الضرائب لشرشال والتي تسير الملف الضريبي

للمدعو أ. ب عدة معلومات عن طريق إرسالات كشف المطابقة، لمعرفة المعاملات التي أجريت من طرف

المشارك المتهم، نطلع على فواتير الشراء التي وصلت للمفتشية، حيث تصنت المعلومات الرئيسية والتي

تشكل الدليل القاطع للمعاملات التي أجريت من طرف المتهم.

وهذه الفواتير كانت للفترة الممتدة من 2011 الى 2017، حيث تمثلت العمليات التي أجريت لتحديد المبلغ

الكلي لكل المعاملات فالعمليات لكل فاتورة كالتالي:

الرقم على القيمة المضافة = م. خ. ر. - (م. خ. ر. * %Tva)

فقد كانت نسبة الرسم على القيمة المضافة آنذاك 17% م. خ. ر.: المبلغ خارج الرسم

المبلغ الكلي = م. خ. ر. - م. ر. ق. م. ر. ق. م.: الرقم على القيمة المضافة

او المبلغ الكلي = م. ر. ق. م. + (م. خ. ر. - (م. خ. ر. * %Tva)).

اما عن المجموع الأخير للفواتير فقد تم جمع كل الفواتير لكل من المبالغ خارج الرسم وأيضا الرقم على القيمة المضافة والمبلغ الكلية.

كل هذه الفواتير تعتبر الدليل القاطع لمعاملات الشراء التي قام بها أيب وترتب عنها الاخضاع للرسم التلقائي والتي انتهت إلى إنذارات جبائية ننقلها في الجدول (01) أدناه، الذي يبين عمليات

2-3-5 تحديد الدين الضريبي: في غياب التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية للمعني، لا يمكننا سوى التأكيد على وجود دين ثابت نحدده على أساس الجداول الفردية التي سلمت لنا.

الجدول رقم (01): يمثل جدول فردي لتحديد الدين الضريبي (2010-2017) الوحدة (دج)

رقم الجدول	السنة	رن م	رق م	ض د ج	عقوبة	المباغ الكلي
211/2012	2012	5 300			530	5 830
	2012		45 056		4 505	49 561
					5 035	55 391
261/2012	2012			96 250	24 062	120 312
	2011			433 918	108 479	542 397
	2010	38 500			9 625	48 125
	2011	173 567			43 391	216 958
	2010		327 250		81 812	409 062
	2011		1 475 321		368 830	1 844 151
					636 199	3 181 005
210/2012	2012			136 043	34 010	170 053
	2010	68 021			17 005	85 026
	2010		578 185		144 546	722 731
					195 561	977 810
421/2012	2010			183 950	27 592	211 542
	2010	101 600			15 240	116 840
	2010		863 600		215 900	1 079 500
					258 732	1 407 882
796/2012	2011			843 850	210 962	1 054 812
	2011	192 880			48 220	241 100
	2011		1 639 480		409 870	2 049 350
					669 052	3 345 262
1016/2013	2011			80 316	20 079	100 395
	2011	18 357			4 589	22 946
	2012	133 229			33 307	166 536
	2011		156 042		39 010	195 052
	2012		1 132 448		283 112	1 415 560
					380 097	1 900 489
153/2014	2012			686 491	171 622	858 113

زموري مونير، شرواطي خير الدين، عنوان المقــــــــال: مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية :
دراسة حالة بمكتب خبير محاسبي قضائي بولاية البليدة

54 348	10 869			43 479	2012	
461 973	92 394		369 579		2012	
1 374 434	274 885					
390 637	78 127	312 510			2013	671/2014
156 255	31 251			125 004	2013	
1 328 160	265 634		1 062 526		2013	
1 875 052	375 012					
174 637	34 927	139 710			2011	670/2014
69 855	13 971			55 884	2011	
593 768	118 753		475 015		2011	
838 260	167 651					
6 602 577	1 320 515	5 282 062			2010	865/2014
1 872 324	374 465			1 497 859	2010	
15 914 759	3 182 952		12 731 807		2010	
24 389 660	4 877 932					
143 111	28 622	114 489			2011	292/2015
57 245	11 449			45 796	2011	
486 580	97 316		389 264		2011	
686 936	137 387					
9 107 886	4 553 943	4 553 943			2011	609/2015
1 313 872	656 936	656 936			2012	
2 602 252	1 301 126			1 301 126	2011	
375 392	187 696			187 696	2012	
22 119 148	11 059 574		11 059 574		2011	
3 190 836	1 595 418		1 595 418		2012	
38 709 386	19 354 693					
77 418 772	27 332 236					
169 610	84 805	84 805			2011	611/2015
5 000		5 000			2013	
116 100	58 050			58 050	2011	
9 572	4 786			4 786	2013	
986 852	493 426		493 426		2011	
81 366	40 683		40 683		2013	
1 368 500	681 750					547/2015
300 970	150 485	150 485			2012	
114 654	57 327			57 327	2012	
974 572	487 286		487 286		2012	
1 390 196	695 098					979/2017
1 522 078	761 009	761 069			2013	
579 862	289 931			289 931	2013	
4 928 830	2 464 415	2 464 415			2013	
7 030 770	3 515 355					509/2017
10 000	5 000	5 000			2012	
3 320	1 660			1 660	2012	

28 220	14 110		14 110		2012	
41 540	20 770					356/2017
7 094 192	3 547 096	3 547 096			2012	
2 702 548	1 351 274			1 351 274	2012	
22 971 664	11 485 832		11 485 832		2012	
32 768 404	16 384 202					1006/2016
263 024	131 512	131 512			2012	
100 200	50 100			50 100	2012	
851 700	425 850		425 850		2012	
1 214 924	607 462					880/2016
1 695 496	847 748	847 748			2013	
914 778	457 389	457 389			2014	
1 399 640	699 820			699 820	2013	
269 432	134 716			134 716	2014	
11 896 940	5 948 470		5 948 470		2013	
2 290 172	1 145 086		1 145 086		2014	
16 000	16 000				2015	
18 482 458	9 249 229					
179 747 745	66 463 645					المجموع
						حسب الحالة الجبانية
646 076		646 076			2017	907/2016
147 668				147 668		
1 255 178	627 589		627 589			
2 048 922	627 589					
10 000						471/2016
6 000						451/2016
16 000						
181 812 667	67 091 234	22 621 063	54 568 897	6 783 630		المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة

ر. ن. م: الرسم على النشاط المهني. ر. ق. م: الرقم على القيمة المضافة.

ض. د. ا: الدخل على القيمة المضافة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) الجدول الفردي لتحديد الدين الضريبي، ان العمليات التي أجريت

لتحديد العقوبة هي كالتالي:

▪ عقوبة الرسم على النشاط المهني = (ر. ن. م * نسبة العقوبة).

▪ عقوبة الرقم على القيمة المضافة = (ر. ق. م * نسبة العقوبة).

▪ عقوبة الدخل على القيمة المضافة = (ض. د. ا * نسبة العقوبة).

☒ والمجموع الكلي للعقوبة: هو عقوبة (ر. ن. م + ر. ق. م + ض. د. ا).

المبلغ الناتج عن حساب مجموع العقوبات هو 66463645 د.ج.

☒ والمجموع المحاسبي الكلي = المجموع الكلي للعقوبة + مجموع (ر. ن. م + ر. ق. م + ض. د. ا)

وكذلك كانت النتيجة المحاسبية: 179747745 د.ج.

زموري مونير، شرواطي خير الدين، عنوان المقال: مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية : دراسة حالة بمكتب خبير محاسبي قضائي بولاية البلدية

أما عن المحاسبة التي قام بها الخبير والتي تنتج عن الحساب لجبائي أي النتيجة المحاسبية الجبائية كانت المبالغ مقدره كما يلي:

المبلغ الكلي للعقوبات حسب الحالة الجبائية هو: **67091234 دج.**

والمجموع الكلي للنتيجة الجبائية هو: **181812667 دج.**

ومن خلال الحسابات التي أجريت قارنا بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية وجدنا أن هناك فرق للمجموع الكلي يقدر ب: **2064922 دج.**

(179747745-181812667) = 2064922 دج

فهذا يعتبر فرق طفيف لأخطأ ربما نتجت تلك الفروقات عن عملية جمع الحسابات داخل الجدول رقم

(01) فحسب النتيجة الجبائية نستنتج أن الدين الضريبي يقدر ب: **181812667 دج.**

4-5- الخلاصة والملاحظة الختامية وقرار القاضي: بعد انتهاء أشغال الخبير، تقريره يلخص ما يلي:

• انتقاله لمديرية الضرائب والقيام بطلب الوثائق اللازمة لدراسة الملف وذلك يوم 2018/07/25.

• دراسة الوثائق سمحت له تحليل ما يلي:

- تحديد النشاط التجاري للمدعو أ. ب:

- حسب ما جاء في السجل التجاري للمتهم أ. ر أن:

○ نشاطه الأولي حسب وصل إيداع ملف للتسجيل في السجل التجاري رقم بتاريخ 30 جوان 2010. والخاص بالنشاط:

■ 109201: مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله.

■ 304101: تجارة بالجملة لمواد البناء، الخزف الصحي والزجاج المسطح.

■ 603007: كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال العمومية.

- وفي 2010/07/06 قام المدعي بتصريح عن نشاطه لدى إدارة الضرائب عن طريق وثيقة التصريح بالوجود بتاريخ 2010/07/12.

- وقد جاء في هذه الوثيقة طبيعة النشاط المصرح به:

■ طبيعة النشاط الرئيسي: مقر مؤسسة أشغال البناء.

■ نشاطات ثانوية أخرى: تجارة مواد البناء المعدات وخردوات وأشغال عمومية.

- وفي 2011/03/21 قام المدعي أ. ب بتعديل السجل التجاري.

○ السجل التجاري تحت رقم x أ 00/xx - XXX بتاريخ 2011/03/21 كان متمثل في:

■ 109201: مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله.

■ 616001: مؤسسة صب الخرسانة.

■ 603007: كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال لعمومية.

■ 109104: الإنتاج الصناعي للمنتجات المصنعة من الخرسانة أو من الجبس.

■ 109209: مؤسسة الأشغال العمومية الكبرى والري.

- وفي 2013/04/02 قام المدعي أ. ب بتعديل اخر للسجل التجاري ليصبح يشمل النشاطات التالية.

■ 301113: تجارة بالجملة للمنتجات المتعلقة بالإنسان.

■ 301201: تجارة بالجملة للحم القصابة.

والجدول الموالي يبين تقديرا للرقم الأعمال الغير مصرح له من طرف المتهم للمصلحة الضرائب:

الجدول رقم (02): تقدير مبلغ رقم الأعمال غير المصرح به لمديرية الضرائب الوحدة (دج)

السنوات	رقم الأعمال لكل سنة
2010	85 864 117,00
2011	65 056 323,00
2012	67 563 720,00
2013	59 668 789,00
2014	6 735 800,00
المجموع التقديري لرقم الأعمال	284 888 749,00

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة

من خلال الجدول رقم 02 نلاحظ أن:

- المتهم لم يتم بأي تصريح لرقم أعماله لدى إدارة الضرائب.

- تحديد الدين الإجمالي الرئيسي:

■ دين ثابت ومؤكده منه:

■ الرسم على النشاط المهني.....: 6 783 630 د.ج.

■ الرسم على القيمة المضافة.....: 54 568 897 د.ج.

■ الضريبة على الدخل الإجمالي.....: 22 621 063 د.ج.

■ غرامات التأخير زائد العقوبات.....: 67 091 234 د.ج.

■ المبلغ الدين الكلي.....: 181 812 667 د.ج.

أي دين إجمالي بـ: مائة وواحدة وثمانون مليون وثمانمائة واثنان عشر ألفا وستمائة وسبعة وستون دينار جزائري.

مع تحديد النتائج هنا انتهت مهمة الخبير القضائي، اقل ووقع على التقرير الحالي في 08 أوت 2018، وقام بطرحه على تقدير السيد قاضي التحقيق لمحكمة شرشال وأودعه هو شخصيا بكتابة ضبط التحقيق للجهة القضائية المذكورة.

وفي الأخير بعد ما وضع التقرير لدى قاضي التحقيق لمحكمة شرشال وتم دراسة التقرير بدقة، اخذ القاضي برأي الخبير فأصدر القاضي الحكم والذي كان دفع الدين المستحق **181 812 667 د.ج** زائد غرامة مالية، ومن هنا نتأكد بأن تقرير الخبير المحاسبي القضائي له دور كبير في حل النزاعات القضائية الجبائية المرفوعة من قبل مديريات الضرائب امام القضاء بمختلف جهاته.

6- الخاتمة:

تعتبر الخبرة المحاسبية القضائية وسيلة تساعد على حل النزاعات الجبائية، من خلال الرأي الفني المحايد للخبير القضائي، وفي الوقت الراهن تستخدم أغلب دعاوي الضريبة الخبرة القضائية لإثبات تقرير الخبرة وعن مدى التزام القضاء برأي الخبير القضائي المحاسبي، من أجل الوصول لحلول نهائية للنزاع الضريبي، وفي هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه للإجابة على الإشكالية الرئيسية فالخبرة المحاسبية القضائية هي الفهم العميق والنظرة الشاملة لمختلف العلوم تستخدم فيها مهارات المحاسبة والمراجعة لتحقيق وتلبية احتياجات القضاء، تعمل للحصول على المعلومات عن طريق الدعوة الضريبية باستحضار التقارير التي يقوم الخبير القضائي المحاسبي بدراستها قصد الحصول على حلول للصعوبات والمشاكل وأجوبة للإبهامات التي تحيط بالقضية وبالتالي إبراز موقف القضاء من تقرير الخبرة.

1-6- النتائج: تشمل نتائج الدراسة جانبين هما:

* **النتائج النظرية:** نذكر منها:

- اعطى المشرع الجزائري اهتماما بالغا لموضوع الخبرة القضائية كاستشارة فنية متميزة، مع حفظ اتعاب القائمين بها، الا ان الاهتمام يبقى ضئيلا مقارنة بالدول الأوروبية، والتطورات الحديثة لها، مما يؤكد ان

التشريع الجزائري يسعى جاهدا الى الفاعلية والتكامل الا انه لم يبرز الوجه الأمثل الذي تلعبه الخبرة القضائية، وهذا ما يبينه التطور العلمي للقانون.

- الخبير القضائي رجل مختص فني غير موظف في المحكمة، يستعين به القضاء لتوضيح مسألة فنية في المسائل التي يستلزم تحقيقها.

- تعيين الخبير القضائي المحاسبي في النزاع الضريبي امر واقع، ويعتبر من الأساسيات في النزاع نظرا لاختصاصه في هذا المجال، لما يفرضه هذا النزاع، من تفاصيل فنية وتقنية وصعوبات وتعقيدات، قد لا يحيط بها القاضي لعدم اختصاصه في هذا المجال، وذلك لتوفير القضاء بالحلول السليمة، لفض النزاع الجبائي.

- أصبحت كل دول العالم تقوم باللجوء للخبرة القضائية إ في النزاعات والصراعات التي تكون بين خصمين أو أكثر، حيث ان أحد أطراف النزاع هي الإدارة الضريبية بقصد توضيح مسائل تنطوي على جوانب فنية لا قانونية بواسطة أهل الخبرة والمعرفة وكل ذلك وفق لأحكام القانون.

- ان دور القاضي الإداري فعال في تسيير الدعوى على أحسن وجه، يأمر بإجراء التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق وإجراء عملية الخبرة التي هي وسيلة من وسائل الإثبات، التي تساعد في حل النزاع، وتمكن القضاء من اصدار الحكم في الدعوى الضريبية.

* النتائج التطبيقية: من أهمها:

- لا يمكن اسناد مراجعة التحقيق او بالأحرى الفحص المضاد الى أحد أعوان إدارة الضرائب امر غير معقول لان الإدارة الضريبية تعتبر أحد الأطراف الأساسي للنزاع الضريبي.

- ضرورة تحديد الأجل القانونية لإجراء الخبرة القضائية الذي يتم من خلال تبليغ القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الى الادرة الضريبية والمكلف بالضريبة.

- الإجراءات الخاصة بالفصل في الدعوى الضريبية امام القضاء هي ضمانات فعالة بالنسبة للمكلف بالضريبة للحفاظ على مصالحه وحقوقه، وأيضا فعالة بالنسبة للإدارة الضريبية لحماية مصالح الدولة (الخزينة العمومية).

- رأي الخبير له تأثير كبير على رأي القاضي، وهذا راجع الى اثبات تقرير الخبرة الذي اجراه الخبير القضائي، واستنادا لما تم مراجعته والتحقق فيه من الوثائق والمستندات، الذي من خلاله تأكد القاضي من صحة الخبرة واستنادها لحكمه في النزاع.

2-6- الاقتراحات: نوجز أهمها فيما يلي:

- ايجاد تشريع مناسب وخاص ومستقل ينظم أعمال الخبرة وأنواع المحاكم المتخصصة في ذلك.

- يجب وضع حيز داخل المحاكم مختص بالخبراء القضائيين المحاسبين لتسهيل وتسريع عملية الخبرة القضائية في النزاع الجبائي.

- قيام الباحثين بإجراء أبحاث مستقبلية للمحاسبة القضائية في حل النزاع الجبائي وأثر ذلك على الاقتصاد الوطني الجزائري.

- ضرورة الهيئات المختصة بتدريب المحاسبين القضائيين، لتمكينهم بالقيام بعملية الخبرة كما يجب.

- تحديد الحالات التي تكون فيها الخبرة القضائية الزامية والتي تكون مجرد استشارة.

- ضبط إجراءات الخبرة القضائية بصورة دقيقة، وهذا تجنباً لإطالة النزاعات الجبائية وتخفيف الأعباء على القضاء.

- نشر الوعي الثقافي الضريبي بين المكلفين بالضريبة وتوعيتهم بدفع مستحقاتهم قبل وقوع النزاع بينهم وبين الإدارات الضريبية.

- يجب اللجوء إلى الخبرة القضائية لحل النزاعات والقضايا المطروحة على القاضي.

- وجوب الاستعانة بخبير ذو خبرة فنية لإنجاز خبرة قضائية لضمان السير الحسن.

- تشجيع البحوث والدراسات التي تهدف الى تشخيص ظاهرة المنازعات الجبائية.

- تحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من خلال المعاملة الحسنة والطيبة والتوجيه الصحيح.

7- المراجع :

- ابن المنظور (2016)، لسان العرب، ج 4، دار بيروت للطباعة والنشر، لبنان.
- احمد عيادي (2016/2017)، دور الخبرة القضائية في حل النزاعات العقارية، مذكرة ماجستير، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي،- الجزائر.
- المرسوم التنفيذي رقم 95-310، المحدد لشروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية والمحدد لحقوقهم وواجباتهم، المؤرخ في 15/10/1995، الجريدة الرسمية رقم 06، الصادرة بتاريخ 15/10/1995.
- حاتم حبيب (2016)، الخبرة المحاسبية في حالات التصفية والإفلاس القضائية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 54، نقابة خبراء المحاسبة المجازين، لبنان.
- حسين فريجة، الاستعجال الإداري في احكام القضاء الجزائري، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 13، العدد 26، مركز التوثيق والبحوث الإدارية، الجزائر، 2003.
- درين زاقى (2016/2017)، النظام القانوني للمنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، تخصص: الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بن يوسف بن خدة (الجزائر1)-، الجزائر.
- رمضان صديق (2006)، انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة في تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة.
- سعاد مالح (2015)، حجية تقرير الخبرة القضائية في الاثبات في المادة الإدارية، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، المجلد 01، العدد 02، جامعة جيلالي ليايس -سيدي بلعباس-، الجزائر.
- سيد أحمد زيتوني (2015/2016)، حجية نتائج الخبرة القضائية امام القضاء الجزائري، مذكرة ماجستير، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغانم-، الجزائر.
- صافية إقلولي ولد رايح (2015)، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، ملتقى وطني حول الجبائية في الجزائر، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945 -قالمة -، الجزائر، يومي 28 و29 أكتوبر.
- عبد العزيز عزة (2021)، القواعد القانونية المنظمة للخبرة القضائية في مجال المنازعة الضريبية، المجلة الشاملة للحقوق، المجلد 01، العدد 01، جامعة باجي مختار -عنابة-، الجزائر.
- عبد الناصر محمد شنيور(2005)، الإثبات بالخبرة بين القضاء الإسلامي والقانون الدولي وتطبيقاتها المعاصرة دراسة مقارنة، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن.
- فاطمة حايد (2018)، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من المنظور التشريعي والقضاء (الجزائر - المغرب)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، المجلد 03، العدد 01، جامعة محمد الصديق بن يحيى -جيجل-، الجزائر.
- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2021.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، الجزائر، 2008.
- محفوظ برحمان (2015)، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الجزائر.
- محمد علاء الدين مرحوم (2015/2016)، الخبرة القضائية في الميدان المحاسبي، مذكرة ماجستير، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس- مستغانم، الجزائر.

- زموري مونير، شرواطي خير الدين، عنوان المقــــال: مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية : دراسة حالة بمكتب خبير محاسبي قضائي بولاية البليدة
-
- نجيبة بوشاك، أسية سايج (2017)، الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 02، العدد 07، جامعة يحي فارس-المدية، الجزائر.
- نور الهدى سليم (2015-2016)، أثر الخبرة القضائية المحاسبية على المنازعات الجبائية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
- يحي بدائرية (2011/2012)، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص: قانون اداري وادارة عامة، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر – باتنة، الجزائر.