وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

**مذكرة بعنوان:**

# دور الخبير المحاسبي في التقاضي الضريبي
# دراسة حالة في مكتب الخبير نموذجا

**مذكرة شهادة الماستر**

**تخصص: محاسبة**

**إعداد الطالبتين:**

- **أمينة بوشنافة**
- **حفيظة كفايفي**

**إشراف الأستاذ:**

*** د/ عمر علي عبد الصمد**

**أعضاء اللجنة المناقشة:**

| الاسم واللقب | الرتبة | الصفة |
|---|---|---|
| د/ محمد بولصنام | أستاذ | رئيسا للجنة |
| د/ عمر علي عبد الصمد | أستاذ | مشرفا ومقررا |
| د/ يوسف السعيدي أحمد | أستاذ | ممتحنا |

**السنة الجامعية: 2025/2024**


بسم الله الرحمن الرحيم

# شكر وعرفان

**الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات،**

**الحمد لله الذي منا علينا بإنجاز هذا العمل المتواضع**

**الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله**

**"وما توفيقنا إلا بالله"**

**نتقدم بالشكر الجزيل لأستاذنا الفاضل الدكتور" عمر علي عبد الصمد"**

**الذي تكرم بقبول الإشراف على هذه المذكرة**

**ولم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة جزاه الله عنا كل خير وجعلها في ميزان حسناته**

**الشكر موصول لكل الأساتذة والاداريين**

**في كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير**

**بجامعة يحيى فارس بالمدية..**

**الشكر والعرفان الى كل من ساندنا لإتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة..**

**إلى كل هؤلاء لهم منا أسمى عبارات الشكر والتقدير الغنية عن كل تعبير.**

# الإهـــداء

أحمد الله تعالى على عونه وتوفيقه لي على إعداد هذه المذكرة

التي لم تكن مجرد عمل أكاديمي بل كانت رحلة استثنائية مليئة بالتحديات والتأملات

بعد انقطاع دام لأكثر من عشرين سنة عن مقاعد الدراسة، لم تكن العودة إلى الدراسة مجرد قرار

بل كانت مغامرة تتطلب شجاعة وتضحية وصبر هذه المذكرة هي شهادة على

أن السعي وراء العلم لا عمر له هذه النقطة الإضافية في رصيد حياتي..

يشرفني ويسرني أن أهديها:

إلى أمي الغالية رفيقتي وأنيستي في هذه الحياة التي عبدت لي طريق حياتي بفضل دعواتها المتواصلة

حبيبة قلبي حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى أبي الغالي رمز اعتزازي وافتخاري رمز التضحية حبيب قلبي حفظه الله وأطال في عمره..

إلى زوجي الحبيب سندي ومشجعي ودافعي نحو الأمام رفيق دربي حفظه الله ورعاه.

إلى فلذات كبدي وأحباب قلبي اولادي الأعزاء: *عبد الصمد، يوسف وأميرة* حفظهم الله ورعاهم..

إلى توأم روحي ومحبوبة قلبي أختي *فتحية* وإخوتي الأعزاء وخالتي *فتيحة* حفظهم الله..

إلى العزيزة على قلبي صديقتي والأخت التي لم تلدها أمي *أميرة ابراهمي* حفظها الله..

إلى رفيقتي في هذا المشوار التي شاركتني لحظات الحيرة وكانت خير سند لي..

في إعداد هذه المذكرة حفيظة كفايفي حفظها الله..

إلى كل من يعرفني من قريب أو من بعيد وكان دعما لي ولو بكلمة طيبة.

* أمينة *

# الإهـــداء

أحمد الله تعالى على هذا الإنجاز الذي لم يكن ليرى النور لولا قلوب ساندتني..

إلى أبي العزيز.. قدوتي وسندي الذي علمني أن الرجولة موقف وأن الكفاح لا يعرف الكلل..

إلى أمي الغالية.. نبع الحنان.. وروح التضحية ومصدر القوة الأولى في حياتي..

إلى زوجي الحبيب.. رفيق دربي، ونبض قلبي.. كنت السند حين تعبت، والدافع حين ضعفت، والمشجع حين ترددت.. وجودك كان أمانا ودعمك كان قوة..

إلى أخواتي العزيزات رفيقات دربي.. ونبض قلبي.. وزهرات حياتي..

أهديكم هذا النجاح فنجاحي من نجاحكم وفرحتي منكم وإليكم..

إلى أخي الغالي.. السند والمثل والداعم الذي لم تتردد يوما في منحي القوة

أهديك هذا العمل، فلك فيه بصمة دعم لا تنسى

إلى صغيري.. قلبي.. سامي ومايا..

أبناء أخي العزيز، كنتم النور والبسمة في أوقات الجد والتعب.

إلى الصديقة المخلصة * أمينة بوشنافة * رفيقة الدرب في هذا المشوار..

أهديك هذا الإنجاز لأنه ثمرة دعمك ورفقتك الصادقة..

إلى كل أصدقائي وصديقاتي.. من وقفوا بجانبي بكلمة أو دعم أو دعاء..

إلى عائلتي الكبيرة بكل أفرادها.. أنتم الدفء.. الأصل.. لكم في القلب مكان لا يزول..

إلى كل من كان له في قلبي أثر.. وفي طريقي بصمة..

أهديكم جميعا هذا التخرج الذي ماهو إلا بداية عطاء أجمل بإذن الله.

* حفيظة *

❖ **مستخلص الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة لتسليط الضوء على الدور الذي يلعبه الخبير القضائي المحاسبي في مجال المنازعات الضريبية وكيف يمكنه مد يد المساعدة للقاضي في مختلف القضايا الضريبية من خلال العمل على إتمام المهام الموكلة إليه من طرف القاضي بكل نزاهة ودقة موظفا بذلك معارفه في مجال اختصاصه حيث تعد الخبرة التي يقوم بها الخبير القضائي في مكتب الخبير وسيلة من وسائل الإثبات وإجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر فيها القاضي للفصل في مختلف النزاعات الضريبية.

حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى معرفة أنواع النزاعات الضريبية والإجراءات القانونية لرفع الدعوى الضريبية وكذا كيفية تنظيم مهنة الخبير القضائي، وكذا المسؤوليات التي تقع عليه من خلال المهام التي يمارسها في المسائل الضريبية بحكم موقعه في هاته الأخيرة مما يعرضه إلى مواجهة تحديات مختلفة ليتمكن بذلك من تقديم تقرير خبرة يستعمل كحجية أمام القضاء، وقد استخدمنا في هذا الجانب النظري المنهج الوصفي، وحاولنا في الجانب التطبيقي إسقاط الجانب النظري عليه ودراسة تطبيقيه لدور الخبير القضائي باستخدام المنهج التحليلي، وفي الأخير استنتجنا من خلال دراستنا أن للخبرة القضائية المحاسبية دور فعال وأهمية بالغة في مساعدة القاضي على حل النزاعات الضريبية وتغيير مجرى الحكم القضائي بناءا على جودة تقرير الخبرة المقدم من طرف الخبير القضائي المحاسبي.

**- الكلمات المفتاحية:**

الخبير القضائي المحاسبي، النزاعات الضريبية، الخبرة القضائية المحاسبية.

❖ **Study Summary:**

This study aims to shed light on the role played by the judicial accounting expert in the field of tax disputes, and how they can assist the judge in various tax-related cases by carrying out the tasks assigned to them by the judge with integrity and precision, employing their expertise in their field of specialization. The expertise provided by the judicial expert in their office serves as a means of proof and an investigative procedure ordered by the judge to resolve various tax disputes.

In the theoretical part, we addressed the types of tax disputes, the legal procedures for filing a tax lawsuit, as well as the organization of the judicial expert's profession, and the responsibilities placed upon them through the tasks

they perform in tax matters by virtue of their position, which exposes them to various challenges in order to produce an expert report that serves as evidence before the court. In this theoretical section, we used the descriptive approach, and in the practical part, we attempted to apply the theoretical framework through a case study of the judicial expert's role using the analytical approach. Ultimately, our study concluded that judicial accounting expertise plays an effective and highly important role in assisting judges in resolving tax disputes and can influence the course of judicial rulings based on the quality of the expert report submitted by the judicial accounting expert.

**Keywords:**
Judicial Accounting Expert, Tax Disputes, Judicial Accounting Expertise.

❖ **فهرس المحتويات:**


| العنوان | الصفحة |
|---|---|
| شكر وعرفان | / |
| الإهداء | / |
| ملخص الدراسة | / |
| فهرس المحتويات | / |
| مقدمة | أ |
| **الفصل الأول: الإطار النظري للخبير القضائي المحاسبي** | |
| **تمهيد** | 7 |
| **المبحث الأول: ماهية الخبير القضائي المحاسبي** | 8 |
| المطلب الأول: مفهوم الخبير القضائي المحاسبي وصفاته | 8 |
| المطلب الثاني: مسؤوليات الخبير القضائي المحاسبي | 9 |
| المطلب الثالث: أسباب الاستعانة بالخبير القضائي المحاسبي | 11 |
| **المبحث الثاني: تنظيم مهنة الخبير القضائي المحاسبي** | 13 |
| المطلب الأول: إجراءات تعيين وندب الخبير القضائي المحاسبي ومصاريف أتعابه | 13 |
| المطلب الثاني: شروط التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين المحاسبين | 15 |
| المطلب الثالث: حالات التنافي مع ممارسة مهنة الخبير | 16 |
| **المبحث الثاني: إسهامات الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي** | 19 |
| المطلب الأول: مهام الخبير القضائي المحاسبي في المسائل الضريبية | 19 |
| المطلب الثاني: موقع الخبير في ملفات النزاعات الضريبية | 20 |
| المطلب الثالث: التحديات التي يواجهها الخبير القضائي المحاسبي | 21 |
| **خاتمة الفصل** | 23 |
| **الفصل الثاني: التقاضي الضريبي والمفاهيم ذات الصلة** | |
| **تمهيد** | 25 |

| | |
|---|---|
| **المبحث الأول: ماهية النزاعات الضريبية** | 26 |
| المطلب الأول: مفهوم النزاعات الضريبية | 26 |
| المطلب الثاني: خصائص وأسباب النزاعات الضريبية | 27 |
| المطلب الثالث: أنواع النزاعات الضريبية | 32 |
| **المبحث الثاني: الإجراءات القانونية خلال التقاضي الضريبي** | 35 |
| المطلب الأول: الطبيعة القانونية لدعوى الضريبية | 35 |
| المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية | 36 |
| المطلب الثالث: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية | 39 |
| **المبحث الثالث: الخبرة القضائية المحاسبية كآلية لحل النزاعات الضريبية** | 41 |
| المطلب الأول: مفهوم وخصائص الخبرة القضائية المحاسبية | 41 |
| المطلب الثاني: أهمية وأهداف الخبرة القضائية المحاسبية | 44 |
| المطلب الثالث: أنواع الخبرة القضائية المحاسبية والخدمات التي تقدمها | 47 |
| **خاتمة الفصل** | 51 |
| **الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لدور الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي** | |
| **تمهيد** | 53 |
| **المبحث الأول: تقديم مكتب الخبير القضائي المحاسبي** | 54 |
| المطلب الأول: تعريف بمكتب الخبير القضائي المحاسبي | 54 |
| المطلب الثاني: مهام الخبير القضائي المحاسبي | 54 |
| **المبحث الثاني: الشروع في إنجاز الخبرة القضائية المحاسبية** | 55 |
| المطلب الأول: استدعاء الطرفين | 55 |
| المطلب الثالث: أخذ تصريحات الطرفين | 57 |
| **المبحث الثالث: دراسة وتحليل الوثائق المقدمة** | 58 |
| المطلب الأول: تحليل معدلات الهوامش المطبقة | 58 |
| المطلب الثاني: تحديد الازدواج الضريبي من عدمه | 60 |
| **خلاصة الفصل** | 63 |

| | |
|---|---|
| **خاتمة** | 65 |
| قائمة المراجع | / |

# مقـــدمـــة

## مقدمة:

تتميز الضرائب والرسوم بالأهمية البالغة في اقتصاديات الكثير من الدول النامية والمتقدمة على حد السواء حيث تعتبر الضرائب مصادر التمويل لخزينة الدولة، ومن أجل ضمان تحصيل إيرادات الخزينة العمومية تسعى الدولة إلى سن القوانين والتشريعات التي تنظم عملية الجباية والتحصيل الضريبي مع الحفاظ على الوفرة والعدالة، وكذا عدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين فبذلك تحرص الدولة الممثلة في الإدارة الجبائية على تطبيق صلاحياتها المتمثلة في الرقابة وعند اكتشافها لتجاوزات من طرف المكلف بالضريبة، فقد يعترض أو يتعرض هذا الأخير لتعسف من قبل الإدارة الجبائية مما ينشأ عنه نزاعات ضريبية قد تتعلق بالوعاء الضريبي أو بكيفية التحصيل أين تسعى الإدارة الجبائية للحفاظ على أموال الخزينة العمومية من الأخطاء والتلاعبات التي قد يقع فيها المكلف بالضريبة في حين يسعى هذا الأخير للحفاظ على حقوقه من تعسف الإدارة الضريبية، ويكون لكل طرف حجته أو مبرراته أثناء عرض النزاع على الجهة القضائية، حيث أثناء فصل هذه الأخيرة في مختلف قضايا التقاضي الضريبي المطروحة أمامها تعترضها بعض الصعوبات والعراقيل وذلك لأسباب فنية أو لأنها تحتاج إلى مختص في المجال فبذلك يلجأ القاضي إلى الخبرة القضائية المحاسبية لحل النزاع فيقوم بتعيين خبير قضائي مسجل ضمن قائمة الخبراء القضائيين لدى المحكمة من أجل التوصل إلى قرار صائب، حيث يعمل القاضي الجزائري بالتعاون مع الخبراء القضائيين وبالتحديد الخبير القضائي المحاسبي عن طريق تقرير الخبرة الذي يعده في كشف حالات اللبس في القضايا الضريبية.

فمن خلال هذه الدراسة نسعى إلى الوقوف على الدور الذي يلعبه الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي، وكذا إسهاماته من خلال تسليط الضوء على المهام التي يقوم بها، وكذا موقعه في ملفات النزاعات الضريبية ومن هذا المنطلق وبناءا على ما سبق يمكن تحديد الإشكالية الرئيسية للدراسة كمايلي:

### ❖ الإشكالية الرئيسية:

- كيف يساهم الخبير القضائي المحاسبي في حل النزاعات الضريبية؟

بالاعتماد على الإشكالية المطروحة تأتي التساؤلات التالية:

1- كيف يعالج الخبير القضائي المحاسبي قضايا النزاعات الضريبية في مكتب الخبير؟
2- ماهو الإطار المفاهيمي للنزاعات الضريبية؟
3- فيما تتمثل أهمية الخبرة القضائية وماهي الخدمات التي تقدمها لحل النزاع الضريبي؟

❖ **الفرضية الرئيسية:**

حتى يكون للخبير القضائي المحاسبي فاعلية في إيجاد حل مناسب للنزاعات الضريبية لابد من توافر ضوابط وإجراءات معينة.

❖ **الفرضيات الفرعية:**

لإيجاد الإجابة على التساؤلات المطروحة تم وضع الفرضيات التالية:

1- تتمثل الخدمات التي تقدمها الخبرة القضائية المحاسبية للفصل في النزاعات الضريبية عن طريق تعيين خبير قضائي محاسبي يبدي رأيه في شكل تقرير الخبرة بناءا على تصريحات الأطراف والوثائق المقدمة.

2- للمنازعات الضريبية إطار قانوني ومفاهيمي يتمثل في مجموعة من التعاريف والخصائص والأنواع.

3- تتم عملية الخبرة القضائية المحاسبية لفك النزاع الضريبي في مكتب الخبير القضائي من خلال المهام التي تستند إليه من طرف القاضي ويتم إيداعها في شكل تقرير خبرة.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

هناك عدة أسباب تم على أساسها اختيار الموضوع نذكر منها:

**1- أسباب موضوعية:**

- صعوبة فهم موضوع النزاع الضريبي من طرف الجهات القضائية مما صعب إيجاد حلول مناسبة لمثل هذه القضايا والأمر الذي يستدعي اللجوء إلى خبير قضائي محاسبي له خبرة في مجال تخصصه.

- إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث.

**2- أسباب ذاتية:**

- الرغبة في التعرف على مهام الخبير القضائي المحاسبي بصفة معمقة.

- الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال التقاضي الضريبي.

- الاهتمام الشخصي بالموضوع.

❖ **أهمية الدراسة:**

يكتسي هذا الموضوع محل الدراسة أهمية بالغة من الناحية العملية وذلك نظرا لأهمية النزاعات ومدى تأثيرها على الفرد بصفة خاصة وعلى المجتمع بصفة عامة، حيث تسعى الجهات القضائية جاهدة للفصل في مثل هذه القضايا وذلك من خلال الإستعانة بالخبير القضائي، حيث يعتبر إجراء قانوني يلجأ إليه القضاة من أجل اكتشاف حالات اللبس والمخالفات التي تحدث في مثل هاته المسائل.

❖ **أهداف الدراسة:**

لقد كان الهدف من وراء هذه الدراسة هو الوصول إلى مايلي:

- توضيح دور الخبير القضائي في حل النزاعات الضريبة في مكاتب الخبراء القضائيين.

- التعرف على أسباب النزاع الضريبي والإجراءات القانونية لرفع الدعوى الضريبية.

- معرفة تقرير الخبرة القضائية ومدى تأثيره على مجريات قضايا النزاعات الضريبية ومدى حجيته أمام القضاء.

❖ **المنهج المستخدم:**

من أجل تحقيق غاية البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي في الفصل الأول والثاني من الدراسة لتوضيح الإطار المفاهيمي للعناصر المتعلقة به عن طريق المراجع العلمية المتعلقة بالموضوع والدراسات السابقة.

- كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الفصل الثالث من خلال تحليل كافة البيانات المتحصل عليها واستخلاص النتائج.

❖ **الدراسات السابقة:**

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على مجموعة من الكتب والمحلات وكذا مجموعة من الرسائل الجامعية (الدكتوراه، الماستر) نذكر منها:

- مساهمة الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية بالواقع الجزائري، دراسة حالة مكتب محافظ حسابات وخبير قضائي، رماضنة سهيلة هاجر، مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 07 العدد 01 جوان، 2024، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر:

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مساهمة الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية، حيث حاولت الدراسة تسليط الضوء على إجراءات الخبير القضائي المحاسبي أمام هذا النوع من النزاع، وتوصلت الدراسة إلى أن تقرير الخبرة يلخص كافة الإجراءات المتخذة من طرف الخبير للكشف عن التجاوزات والأخطاء ومن ثم الوصول إلى رأي فني محايد يستند عليه القاضي عند الفصل في النزاع.

- قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري، قدادرة فوزية، يامة إبراهيم، مجلة القانون والمجتمع، المجلد 09، العدد02، 2021، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر:

حيث سلطت هذه الدراسة الضوء على القواعد التي يتطلبها القانون لتمكن القضاء من الفصل في موضوع الدعوى الضريبية، أكد المشرع على مجموعة من الشروط القانونية الواجب توافرها لرفع الدعوى الضريبية أمام الجهات القضائية.

- الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مذكرة الماستر، الطالبة بن عبد الرحمان لطيفة، جامعة غرداية، حيث طرحت الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة الخبرة القضائية في حل النزاع الضريبي؟ وللإجابة ومعالجة الإشكالية اعتمدت مع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في هذه الدراسة، حيث هدفت إلى تبيين مكانة إجراءات الخبرة القضائية في حل النزاع الضريبي ومعرفة كيفية اللجوء للخبرة ومعرفة مساهمة الخبير في إنجاز هذه الخبرة.

- الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية، مذكرة ماستر لطالب كوشي إسلام، مازوزي نور الدين، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة:

حيث قاموا بطرح الإشكالية الرئيسية التالية: ماهو دور الخبرة القضائية في فض المنازعات الجبائية؟ ولقد استخدموا المنهج الوصفي لدراسة الموضوع، ولقد خلصت دراستهم أن الخبرة القضائية في القضايا الجبائية عبارة عن وسيلة يضعها القانون بين يدي القاضي المقرر من أجل فحص الأدلة التي يستعملها الخصم في ملف الدعوى.

وعليه ومن خلال هذه الدراسات السابقة التي تم الإعتماد عليها لقد تم التوافق معهم في دور الحيوي والمهم للخبير القضائي في إعداد تقرير الخبرة القضائية ومدى حجته أمام القضاء وكانت لنا إضافة في دراستنا من حيث الخدمات التي تقدمها الخبرة وكذا التحديات التي تواجهه الخبير القضائي المحاسبي في إعداد تقرير الخبرة.

❖ **هيكل البحث:**

من أجل الإحاطة بكل جوانب البحث تم تجميع المادة العلمية الضرورية وتقسيمها إلى ثلاث فصول وتم إدراجها كمايلي:

**الفصل الأول:** الإطار النظري للخبير المحاسبي وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول تطرقنا فيه إلى ماهية الخبير القضائي المحاسبي، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى تنظيم مهنة الخبير القضائي المحاسبي، بينما تناولنا في المبحث الثالث اسهامات الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي.

**الفصل الثاني:** التقاضي الضريبي ومفاهيم ذات الصلة قسم إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول تطرقنا فيه إلى ماهية النزاعات الضريبية، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى الإجراءات القانونية خلال التقاضي الضريبي، بينما تناولنا في المبحث الثالث الخبرة القضائية المحاسبية كآلية لحل النزاعات الضريبية.

**الفصل الثالث:** دراسة تطبيقية لدور الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي وقسمناه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول تطرقنا فيه إلى تقديم مكتب الخبير القضائي المحاسبي، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى الشروع في إنجاز الخبرة القضائية المحاسبية، والمبحث الثالث تناولنا فيه دراسة وتحليل الوثائق المقدمة.

# الفصل الأول:

## الإطار النظري للخبير القضائي المحاسبي

**تمهيد:**

يلجأ القاضي إلى تعيين خبير محاسبي لمساعدته في الفصل في بعض النزاعات الضريبية، فيكون للخبير دورا محوريا لترجيح الكفة لصالح أحد الطرفين، فالدور الذي يلعبه يكون من خلال تقرير خبرة، يتضمن الإجابة على جميع تساؤلات القاضي، مما يلجأ القاضي في أغلب الحالات إلى الأخذ بما توصل إليه الخبير المحاسبي في تقريره للفصل في النزاعات الضريبية المعروضة أمامه حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية الخبير القضائي المحاسبي وكذا المسؤوليات التي تقع على عاتقه دون أن ننسى أسباب الاستعانة به، وكذلك شروط تسجيله وإجراءات ندبه أو تعيينه.

## المبحث الأول: ماهية الخبير القضائي المحاسبي

### المطلب الأول: مفهوم الخبير القضائي المحاسبي وصفاته

في البداية نتطرق إلى تعريف الخبير القضائي حتى تكون لدينا نظرة عامة وواسعة.

**1- تعريف الخبير القضائي:**

يعد الخبير رجلا من أهل المعرفة في علم من العلوم أو فن من الفنون أو في الشؤون التجارية أو الزراعية أو الحرف أو الطب أو الهندسة وفي شتى مجالات العلم والمعرفة الأخرى، وبمعنى آخر هو شخص غير موظف بالمحكمة له معلومات فنية خاصة يستعين القضاة برأيه في المسائل التي يستلزم إظهارها من خلال هذه المعلومات، فهو المختص الذي تطلب مشورته ويعتبر هذا الخبير عونا من أعوان القضاء الذي تنتهي صفته بانتهاء مهمته وعمليا عند إيداع تقريره، وقد نظم المشرع الجزائري مهنة الخبير القضائي بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 10 أكتوبر 1995.[1]

**2- تعريف الخبير القضائي المحاسبي:**

هناك العديد من التعاريف نذكر منها:

الخبير القضائي هو شخص له خبرة فنية في اختصاصات مهنية متعلقة بالمحاسبة والجباية ويتم تعيينه من طرف القاضي بغرض إجراء مهمة فنية (مسألة معروضة على القضاء)، وتكون موضوع تقرير بودعة الخبير لدى كتابة الضبط للجهة القضائية المختصة.

يعتبر الخبير القضائي المحاسبي أحد الأعوان القضائيين، يقوم بالمهام المكلف بها المرتبطة مباشرة باختصاصه المهني من أجل توضيح مسألة تقنية أو علمية للقاضي، وبتعدد مواضيع الدعاوي المعروضة أمام القضاء، تتعدد الاختصاصات التي يحتاج فيها القاضي إلى خبير مختص على غرار الخبير الطبي والخبير العقاري والخبير المحاسبي.[2]

**3- صفات الخبير القضائي المحاسبي:**

- المعرفة بطرق وأساليب التحري.

- معرفة معمقة بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

[1] نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية"، دار هومة، ص11-12.
[2] مونير زموري، خير الدين شرواطي، "مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية"، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، جامعة البليدة 2 لونيسي علي، المجلد 12، العدد 22، 2023، ص206.

- فهم شامل للإجراءات الجبائية وقواعد التقاضي.

- الإبداع والتمييز في العمل.

- وجود ثقة كبيرة في الأداء الوظيفي والقدرة على فهم وإدراك القضايا المعقدة.

- الإصرار والمثابرة في تنفيذ المهام، بالإضافة إلى امتلاك مهارات الاتصال، كذلك القدرة على المنافسة والجدل في القضايا القانونية.[1]

- أن يكون لديك خبرة عالية في جمع المعلومات، وذكاء حاد مع قدرة مميزة على الملاحظة والانتباه للتفاصيل الدقيقة.

- ضرورة اكتساب الخبير المحاسبي لمهارات التفكير المنظم لحل المشاكل.

- إتقان مهارة الاتصال الفعال لتقديم الأدلة والتقارير أمام الهيئات القضائية أو هيئات التحكيم.[2]

## المطلب الثاني: مسؤوليات الخبير القضائي المحاسبي

ينص مرسوم 1995 التنفيذي على مسؤولية الخبير في مادته 12. فقد يحدث أن يتأخر أو يرفض الخبير أو الخبراء إيداع تقريرهم.

وللمعنيين بهذا الأمر الحق في طلب خبير آخر، ولهم الحق - على الخصوص - أن يرفعوا دعوى بالمسؤولية، وطلب التعويض عن الضرر الحاصل عن مثل هاته المواقف.

إذا انتهى نقاش القضية، وانتهى الأجل الضروري لتحرير التقرير النهائي، فواجب الخبير أن يودع تقريره.

فإذا حصل تأخير في إيداع التقرير - تهاونا - أو عن سوء نية سافرة ، أو تعمد الكذب فيه بغية الإساءة إلى أحد الأطراف، فإنه يكون قد ارتكب خطأ جسيماً، يقول الحق في مرافعته وطلب التعويض لدى القاضي المدني.

[1] رماضنة سهيلة هاجر، مردف محمد أسامة، "مساهمة الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية بالواقع الجزائري، مجلة المهل الاقتصادي، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، جامعة آكلي محند الحاج البويرة، المجلد 07، العدد 01، 2024، ص147.

[2] المرجع نفسه، ص147.

والمادة 238 من قانون العقوبات تقول "الخبير المعين في السلطة القضائية الذي يبدي شفهيا أو كتابة رأيا كاذبا أو يؤدي وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة، وذلك في أية حالة كانت عليها الإجراءات، تطبق عليه العقوبات المقررة الشهادة الزور، وفقا للتقسيم المنصوص عليه في المواد 232 إلى 238.

غير أنه لا تقع المسؤولية على عاتق الخبراء، إذا كانت أخطاء في وقائع أو في تقاريرهم، خاصة، إذا تبين حسن نواياهم.

بيد أن مسؤوليتهم حاصلة في صورة ما إذا ارتكبوا أخطاء جسيمة أو أغلاطاً فادحة في تحرير تقاريرهم، ويمكن - في هاته الصورة - أن يحكم عليهم بالتعويض إن أخلوا بواجباتهم التي تقتضي منهم الحيطة والحرص في إيقاعها.

ويكون التعويض الذي يحكم به للشاكى متناسبا مع الضرر الحاصل له فالمادة 51 من قانون الإجراءات المدنية تقول : " إذا رفض الخبير القيام بالعمل الذي كلف به أو حصل مانع له استبدل بغيره بموجب أمر يصدر في ذيل طلب تبديله".

والخبير الذي يقبل أداء المهمة، ثم لا يقوم بها أو لا ينجز تقريره أو لا يقدمه في الميعاد الذي حدده القاضي، يجوز الحكم عليه بجميع ما أضاعه من المصروفات، وإذا اقتضى الأمر، يحكم عليه بالتعويضات، ويستبدل بغيره.[1]

وعلى الخبراء ألا يفشوا بالأسرار التي يطلعون عليها وهم يباشرون أعمالهم (المادة 18) من نفس المرسوم فإن فعلوا توبعوا بمقتضى المادة 302 من قانون العقوبات التي تقول : كل من يعمل بأي صفة كانت في المؤسسة فأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك، يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة 500 إلى 10.000 ج وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1500 دج.

ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية تملكها الدولة.

وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك بالحرمان من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وحمل سنة على الأكثر.

[1] محمود توفيق إسكندر، "الخبرة القضائية"، دار هومة، ص 79.

وبموجب المادة 49 من قانون الإجراءات المدنية فإن التقرير يبلغ الأطراف قبل النداء على الدعوى".

ولكل أطراف النزاع، أو محاميهم الحق في الحصول على التقرير لدى كتابة الضبط، فلهم طلب نسخة منه بعد دفع الرسم.

وللخصم صاحب المصلحة في التعجيل أن يُرجع القضية لدى القاضي الذي أمر بالخبرة، ويودع مذكرة طالباً فيها المصادقة على الخبرة، أو المصادقة الجزئية عليها، أو رفضها.

ويجب الخصم " بمذكرة جواب."

فإذا كان للخصوم دفوعات للمطالبة بالحكم ببطلان الخبرة، أو بطلان الإجراءات نفسها، فعليهم رفعها قبل أي نقاش في الموضوع كما ينص على ذلك قانون الإجراءات المدنية.

ولا يجوز إثارة هاته الدفوعات لأول مرة لدى المحكمة العليا.[1]

## المطلب الثالث: أسباب الاستعانة بالخبير القضائي المحاسبي

إن القاضي وفي إطار قيامة بمهامه في النظر في الدعوى المعروضة أمامه والفصل فيها، قد يكون مضطر للإستعانة بخبير قضائي جائز لاستيضاح وقائع مادية في الدعوى، والتحديد تلك التي تتضمن مسائل محاسبية كقضايا التهرب الضريبي، نزاعات الشركات اختلاس الأموال، الإفلاس والتسوية القضائية، المنازعات بين الشركاء ...إلخ، فتكون مبررات الإستعانة بخبير مختص متعددة ومنها:[2]

**1- موضوع النزاع القضائي:** إن الخبرة القضائية تهدف أساسا إلى توضيح واقعة مادية تقنية أو عملية للقاضي، فإذا كان النزاع المعروض أمامه يتضمن مسائل ذات صبغة مالية، كان للقاضي تعيين خبير قضائي محاسبي على غرار الدعاوي التي يحتاج فيها القاضي إلى فحص وتقويم وتحليل المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي للشركات مثلا، والتي تعد من المهام الأصلية للخبير المحاسب، ولكي لا يهتم القاضي بإنكار العدالة، فقد خول له القانون اللجوء إلى الخبراء المحاسبين ليساعدوه في إثبات الوقائع وفك غموض الأرقام المقدمة، وبالتالي الوصول إلى قناعة معينة تمكنه من إصدار الحكم المناسب.

- نقص أو غياب التكوين المحاسبي للقاضي: وهو أمر طبيعي، ذلك أن القضاة يتلقون تكوينا في المجال القانون وهو ما يفترض أن يكون بإلمامهم بالجوانب القانونية لشتى المواضيع، لأن المهمة الأساسية

[1] محمود توفيق إسكندر، مرجع سابق، ص 80، 81.
[2] بوشاك نجيبة، سايح آسية، "الخبرة المحاسبة القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، "المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 02، العدد 07 أفريل 2017، ص376.

للقضاء هي تطبيق القانون، فالقاضي ليس مطالبا بأن يلم بالجوانب الطبية والعلمية والمحاسبية وغيره، بل إن الإستعانة بخبير في التخصص تكون أدق وأصلح من أجل التطبيق السليم والصحيح للقانون.

ويترتب على ذلك أن الخبير، مهما كان مجال تخصصه لا يجوز له إبداء أي رأي قانوني حتى لا يتجاوز سلطات القاضي، بل يكتفي بتوضيح المسائل الفنية والتقنية في إطار المهام المحددة التي كلف بها، ثم للقاضي أن يكيف الوقائع للتكييف القانوني المناسب حسب قناعاته وإدراكه ومعارفه القانونية، وأن يفصل في الدعوى بناءا على ذلك.

**2- التطبيق السليم للقانون:**

يجب على القاضي في أي تصرف يقوم به في إطار مهامه القضائية أن يتحرى تطبيقا سليما للقانون وصحيحا، وهو إلزام تابع من واجبه المقرر قانون بأن يعطي العناية اللازمة لعمله، وأن يتحلى بالإخلاص والعدل، وأن يسلك السلوك النزيه الوفي لمبادئ العدالة فمن أجل تحقيق العدالة، والتوصل إلى حكم عادل، تكون الاستعانة بخبير محاسبي من أجل التعرف على المسائل المحاسبية التي يجب أن يتعرف عليها القاضي وأن يدركها أمرا هاما تمليه ضرورة تطبيق السليم للقانون.[1]

[1] بوشاك نجيبة، سايح آسية، مرجع سابق، ص376، 377.

## المبحث الثاني: تنظيم مهنة الخبير القضائي المحاسبي

نظرا لمكانة إجراءات الخبرة القضائية في حل النزاعات الضريبية وكذا مدى مساهمة الخبير في إجراء الخبرة وجب إبراز إجراءات تعيينه وكذا شروط تسجيله في المطالب التالية:

### المطلب الأول: إجراءات تعيين وندب الخبير القضائي المحاسبي ومصاريف أتعابه

#### أولا- إجراءات تعيين وندب الخبير القضائي المحاسبي:

حسب المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يمكن للقاضي التعيين تلقائيا للخبير أو بطلب من أحد الخصوم تعيين الخبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة"، من خلال نص المادة نستنتج أن تعيين الخبير القضائي في يكون من سلطة القاضي أو من أحد الخصوم مع الأخذ بالحسبان رد الخبير المكلف.[1]

فقد رخص المشرع للقاضي أن يلجأ إلى أهل الخبرة فيما يعرض عليه من مسائل فنية لكي يسترشد برأيهم في فهم تلك المسائل ويكون رأيا سليما في أوجه المنازعة المتعلقة بها، حيث توجد قضايا أوجب القانون الرجوع إلى خبير مختص والاستعانة بمعلوماته حول المسألة المطروحة على المحكمة للفصل فيها، ولا سيما إذا كان الفصل في الدعوى متوقفا على مسائل تستلزم معرفة فنية خاصة.[2]

- يجوز لقاضي التحقيق ندب خبير واحد أو أكثر (المادة 147) من ق.إ.ج يختار قاضي التحقيق الخبير من الجدول الذي تعده المجالس القضائية بعد استطلاع رأي النيابة العامة (المادة 144)، غير أنه يجوز له بصفة استثنائية وبأمر مسبب تعيين خبير غير مقيد بالجدول المذكور (المادة 148) يختار الخبير اعتبارا لكفائته للنظر في المسألة الفنية المطروحة عليه يحدد القاضي التحقيق في أمر ندبه مهمة الخبير (المادة 146).[3]

وعليه يمكن القول أنه يمكن تعيين أو ندب الخبير يكون من سلطة القاضي أو من أحد الخصوم.

[1] قواميد الصبحي، "هيكل مروة، الخبرة القضائية في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قانون عام إقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022، 2023، ص13.
[2] طاهري حسين، دليل الخبير القضائي، دار الهدى، ص25.
[3] د. أحسن بوسقيعة، التحقيق القضائي، طبعة جديدة منقحة ومتممة، دار هومة، 2008، ص108، 109.

**1- تعيين الخبير من السلطة التلقائية للقاضي:**

فقد منح للقاضي حرية وسلطة لا يستهان بها في مجال تعيين الخبير واستشارية للبحث عن الدلائل اللازمة في الفصل وفي القضية المعروضة أمامه وكذا التكوين قناعته خاصة عند نقص الأدلة أو غموضها، وعليه فإجراء الخبرة اختياري يخضع لسلطة التقديرية للقاضي.

**2- تعيين الخبير من طرف الخصوم:**

أجاز قانون الإجراءات المدنية للخصوم أو أحدهم طلب تعيين خبير ويقدم إلى القاضي والذي بناءا على سلطته التقديرية يوافق على الطلب أو يرفضه، وهذا ما نصت عليه المادة 77 من ق. إ.م و إ.ج "يمكن للقاضي ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوة أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق بناءا على طلب كل ذي مصلحة قصد إقامة الدليل والاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي تحدد ما آل النزاع"،[1] وهنا يظهر رأي المشرع بأن الخصوم لهم الحق في طلب تعيين خبير على عكسه المشرع الفرنسي والمصري الذي يقتضي بأن طلب إجراء الخبرة ليس حقا للخصوم يتعين على المحكمة الاستجابة إليه متى طلبوا ذلك بل هو أمر متروك للمحكمة.[2]

**ثانيا- مصاريف أتعاب الخبير:**

نص المشرع في المادة 86 ق 09 (ق.إ.ج) على أن طرق التكفل بأتعاب الخبراء هي تلك المنصوص عليها بموجب أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وبالرجوع إلى هذا القانون الأخير نجد أنه تم تحديد أتعاب الخبير النهائية من طرف رئيس الجهة القضائية (المحكمة الإدارية)، وذلك يكون بعد إيداع الخبير لتقريره، ويراعي في تحديد أتعاب الخبير إلى المساعي المبذولة، وكذا احترام الآجال المحددة، وجودة العمل المنجز من قبل الخبير.

ويحدد الخبير مبلغ أتعابه التي يريد الحصول عليها ومقدار نفقاته، ويطلب الخبراء مصاريف الأوراق المدفوعة والرسائل والمصاريف المتعلقة بالصور والكتابة على الآلة الراقنة أو الحاسوب وكل ما يتعلق بمصاريف ونفقات الخبرة، غير أنه يمكن لرئيس المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة إلغاء المصاريف الغير مثبتة أو ينقص من المبلغ المطلوب إذا رأى فيه مغالاة، وبعد ذلك يأذن (رئيس الجهة

[1] قانون الإجراءات المدنية، المادة 77.
[2] بن عبد الرحمان لطيفة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مذكرة شهادة الماستر، قانون إداري، جامعة غرداية، 2020/2019، ص10.

القضائية لأمانة الضبط بتسليم المبالغ المودعة لديها للخبير في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعاب هذا الأخير.[1]

## المطلب الثاني: شروط التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين المحاسبين من شروط الالتحاق بمهنة الخبير المحاسبي:

- أن يكون ذا جنسية جزائرية.

- التمتع بالحقوق المدنية.[2]

وكذلك من شروط التسجيل مايلي:

يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توافرت فيه الشروط التالية:

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

2- أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة أو الشرف.

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

4- أن لا يكون ضابطا عموميا وقع خلعه أو عزله أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة والشرف.

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

6- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل على سبع سنوات.

7- أن تعتمده السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة.

كما يشترط في الشخص المعنوي الذي يترشح للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين ما يأتي:

1- أن يتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في الفقرات 2، 3، 4 السابقة الذكر.

[1] رمون الحاج محمد الطاهر، ضمانات المكلف الضريبي أثناء المنازعة الجبائية، مذكرة شهادة الماستر، القانون العام الاقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021/2020، ص58.
[2] الدكتور أحسن بوسقيعة، التحقيق القضائي (مرجع سابق)، ص16.

2- أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته عن خمس سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه.

3- أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصص في دائرة اختصاص المجلس القضائي.

4- يقدم طلب التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يختار مقر إقامته بدائرة اختصاصه.[1]

## المطلب الثالث: حالات التنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسبي

بالعودة إلى نص المادة 64 من القانون رقم 10-01 المنظم لمهن الخبراء في مجال المحاسبة، نجده حدد لنا الأوضاع التي يكون فيها الخبير في حالة تنافي والتي تؤدي إلى منعه من ممارسة المهنة عندما يكون في إحدى الأوضاع التالية:

### 1- ممارسة نشاط تجاري:

يمنع على الخبير المحاسبي ممارسة أي نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية أو كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني، لأن هذا النشاط قد يؤثر على طبيعة المهام التي يمارسها الخبير.

### 2- التمثيل في مختلف العهد:

يمنع على الخبير أن يكون عضو في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية إلا بالنسبة للشركات التي يمكن إنشاؤها من أجل ممارسة مهام المحاسب، وتتنافى أيضا مهنة الخبير المحاسبي مع ممارسة العهدة البرلمانية أو عهدة انتخابية في المجالس المحلية.

وإذا أراد الخبير ممارسة أية عهدة مؤقتة عليه أن يطلب الإغفال من الجدول لدى لجنة الاعتماد خلال أجل شهر.

### 3- الجمع بين المهن في تخصص المحاسبة:

فلا يمكن للخبير المحاسب أن يجمع بين هذه المهنة ومهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمدة على أساس أن القانون حدد شروط ممارسة كل مهنة على حدى رغم الانتماء إلى نفس

[1] بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري المقارن، ط1، 2003، ص198، 199.

التخصص والمقاربة في الأدوار التي يمارسها كل خبير، لكن لا يمكن لأي من هؤلاء أن يتخذ لنفسه صفة أخرى غير تلك المحددة في مقرر الاعتماد الصادر من الجهة المختصة.[1]

مع الإشارة إلى أن هذا المنع يتعلق فقط بعلاقة الخبير المحاسبي مع زبونه أو الشركة التي التزم بالتكفل بالعمليات الحسابية لفائدتها ولا يعني هذا أن الخبير المحاسب لا يمكن أن يمارس مهنة محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، بل يمكن ذلك بشرط تحصل الخبير المحاسب على شهادة محافظ الحسابات وعلى هذا الأساس نجد أن الكثير من الخبراء المحاسبين لهم أيضا صفة محافظ الحسابات ويمارسون مهام أكثر تقيدا من المحاسبة العادية وللحصول على هذه الصفة يجب على خبير المحاسبة أن يواصل التكوين لنيل هذه الشهادة.

**4- طلب الخدمة من الزبون:**

حسب نص المادة 70 من القانون رقم 10-01 يمنع على الخبراء المحاسبين السعي لدى الزبون من أجل طلب مهمة أو خدمة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو البحث عن الزبائن من أجل خدمتهم، أو تخفيض الأتعاب أو منح امتيازات أو استعمال أية وسيلة من أجل الإشهار لأن ذلك يؤدي إلى المنافسة غير المشروعة بين ممارسي المهنة.

وأكيد أن عدم احترام الخبير لهذه الأوضاع التي تعيق ممارسة مهنته يؤدي إلى خضوعه للمسائلة حسب طبيعة الخطأ، قد تكون تأديبية أو مدنية أو جزائية، كما نصت عليه المواد من 59 إلى 63 من نفس القانون، وما يميز الخبراء أنهم كثيرو التعامل مع الزبائن في إطار تعاقدي، مما يفيد احتمال قيام المسؤولية المدنية للخبير في حالة عدم احترامه لبنود العقد.[2]

أما بالنسبة للمسؤولية الجزائية، فقد تثار في حالة ثبوت قيام الخبير ببعض التصرفات التي تعيق ممارسته المهنة وكل تقصير في القيام بالتزاماته القانونية، كما جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 التي لم توضح لنا ما هي الحالات أو الأفعال التي يرتكبها الخبير المحاسب وتكون موضوع مسائلة جزائية لأن استعمال فقط عبارة التقصير في القيام بالتزاماته القانونية يعتبر غير كاف لتحديد الحالات التي يمكن إثارة المسؤولية الجزائية.

فعدم التزام الخبير بالقيام بمهامه المحددة قانونا لا يعني مباشرة إثارة المسؤولية الجزائية للخبير، باعتبار أي بشر قد يخطئ أثناء ممارسة مهامه بالنظر إلى تعقد هذه المهام أو قد يقوم بكل التزاماته لكن

[1] بلول فهيمة، "الخبير المحاسب فاعل أساسي لتحديد مصير الخصومة الضريبية"، مجلة القانون، الجزائر، كلية الحقوق، جامعة عبر الرحمان، ميرة بجاية المجلد 10 العدد 01، 2021، ص47، 48.
[2] بلول فطيمة، مرجع سابق، ص49

ليس كما حددها القانون، وهنا ينبغي إثارة المسؤولية التأديبية للخبير وليس المسؤلية الجزائية، التي تثار فقط في حالة القيام ببعض التصرفات غير المشروعة التي تمس بكيان المهنة بكاملة.

ومن خلال تفحصنا للقانون المنظم لمهنة الخبراء في مجال المحاسبة لم نجد إلا مادة قانونية واحدة تم من خلالها إقرار خضوع الخبير إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، كما جاء ذلك في نص المادة 71 من القانون 10-01 التي منعت على الخبير إفشاء السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.[1]

[1]بلول فطيمة، مرجع سابق، ص49، 50.

## المبحث الثالث: إسهامات الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي

### المطلب الأول: مهام الخبير القضائي المحاسبي في المسائل الضريبية

يتولى الخبير فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات ووسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة ويستند الخبير في عمله إلى القانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة وقانون الإجراءات الجبائية) وكذا قانون المالية والقوانين المكملة له ويستمع لأقوال المكلف بالضريبة وعن أسباب رفضه تسديد الضريبة والحجج التي يتمسك بها.

عند الانتهاء من الخبرة يحرر الخبير محضرا مفصلا يضمن سائر أعماله، وأن يتضمن على بيانات هامة تتأكد من خلالها الغرفة الإدارية من سلامة إجراءات الخبرة وشرعيتها وتتمثل في:[1]

- اسم الخبير وعنوان مكتبه.
- أسماء وألقاب وعناوين الأطراف.
- أسماء وكلاء الأطراف ومحاميهم وعناوينهم.
- ذكر منطوق الحكم الآمر بالخبرة حرفيا وبدقة.
- ذكر الجهة القضائية التي أصدرت الحكم.
- تاريخ الحكم ورقم القضية.
- تاريخ تسليم الخبير الحكم الذي عينه وكلفه بالمهمة.
- ذكر الطرف الذي سلمه حكم التعيين.
- ذكر تاريخ استدعاء الأطراف أو تمثيلهم.
- تاريخ الانتقال إلى معاينة الأماكن أو المبنى محل الخبرة.
- الإشارة إلى الحضور أو غياب الأطراف المستدعية أو الأشخاص الذين تم استدعائهم.
- ذكر وتعداد الوثائق والمستندات التي سلمت للخبير من طرف الخصوم بناءا على طلبه أو تلقاء أنفسهم أو أمر من القاضي.
- عرض ملخص للأبحاث والعمليات التي قام بها الخبير.

[1] طاهري حسين، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، ص29، 30.

## المطلب الثاني: موقع الخبير في ملفات المنازعات الضريبية

مما لا شك فيه أن القاضي الإداري يلعب دورا محوريا في تحقيق العدالة الجبائية ودعم ثقة المتقاضين في القضاء الجبائي، إلا أن اقتصار القاضي الإداري على مراقبة الجوانب الشكلية وإغفاله أو تغاضيه عن تفعيل سلطته للنظر في الدعوى الضريبية على مستوى الجوهر أو الموضوع، أدى إلى صدور اجتهادات قضائية وصفت بالضعيفة في المادة الضريبية، وفي هذا الإطار يذهب أحد الباحثين إلى تضافر عدة عوامل حالت دون تطور مسار عمل القضاء الجبائي وحدّت بالتالي من القدرة على الاجتهاد والإيداع في المادة الضريبية، بالإضافة إلى الضعف على مستوى الإلمام بالمادة الضريبية، لعل أهمها يرجع إلى مرور مختلف التعديلات التي تعرفها القوانين الضريبية بالقانون المالي السنوي والذي لا يعطي الوقت الكافي للبرلمانيين في مناقشته مناقشة كافية وتقديم التعديلات اللازمة عليه.

إذا كان إجراء خبرة في مجال المنازعات الضريبية غدا من الأمور الأساسية التي يلجأ إليها القاضي الإداري لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية فإن الممارسة القضائية في هذا المجال أبانت عن لجوء العديد من المحاكم وبشكل مفرط إلى الخبرة ليس فقط كوسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى وإنما كوسيطة لأخذ رأي الخبراء في مسائل قانونية.[1]

خصوصا في المنازعات التي تثار عقب صدور مقرر اللجنة الوطنية للنظر في الطعون الجبائية، بحيث أن ما يزيد عن 90% من الطعون القضائية المقدمة على أثر صدور مقرر اللجنة الوطنية يتم الاحتكام فيها للخبير، مما يجعل هذا الأخير يحل محل القاضي الإداري وهذه المسألة خطيرة جدا لعدة أسباب، أولها سيادة بعض الممارسات اللاأخلاقية كالرشوة والمحسوبية في صفوف بعض الخبراء لفائدة الملزم تنعكس سلبا على العمل القضائي في المادة الجبائية وعلى حقوق الخزينة، وثانيها هو المصادقة على أغلب التقارير المنجزة من طرف الخبراء عندما تكون محترمة للشكل المطلوب قانونا رغم أن المحكمة غير ملزمة بذلك، وهو ما يعاب على الأحكام التي تقضي بالمصادقة على تقرير الخبرة دون مناقشة لجوهر النزاع والإفصاح عن المبررات التي جعلت هيئة الحكم تصادق على التقرير المذكور.[2]

[1] كوشي إسلام، مازوزي نور الدين، "الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية"، مذكرة ماستر، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2023/2022، ص34.
[2] المرجع نفسه، ص34، 35.

## المطلب الثالث: التحديات التي يواجهها الخبير القضائي المحاسبي

قد تعترض الخبير تحديات أثناء تنفيذه الأعمال الخبرة وقد أولى المشرع مهمة تسويتها للقاضي الذي أمر بالخبرة وهذا بموجب المادة 91 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية، الشيء الذي يعزز الدور الحقيقي للقاضي الإداري فله أن يتدخل تلقائيا لتسويتها أو بناء على طلب من أحد الخصوم أو الخبير في حد ذاته، ومن أمثلة الإشكالات التي تواجه تنفيذ الخبرة.

### 1- امتناع أحد الخصوم عن تقديم المستندات:

إن تضارب مصالح أطراف الخصومة قد يدفع بأحدهم أن يمتنع عن تقديم الوثائق الضرورية للخبير، التي قد يتحدد على ضوئها مصير تقرير الخبرة ووجهة الخبير فيما سينجزه من أعمال، وإذا امتنعت الأطراف خصوصا الإدارة على الاستجابة لطلب الخبير إحضار المستندات، كان على المشرع أن يوجد حلا لذلك بأن يرجع الخبير القاضي الذي يمكنه أن يأمر بتقديمها تحت طائلة الغرامة التهديدية ولو كان ذلك في مواجهة الإدارة.

كما يحق للقاضي أن يستخلص الآثار القانونية المترتبة عن امتناع الخصوم تقديم المستندات والجدير بالذكر أنه من ضمن الصعوبات المتعلقة بالمستندات والتي تعترض الخبير العقاري خصوصا، هو أنه في كثير من الأحيان يتحتم عليه البحث في أصل الملكية، وقد ترجع هذه الأخيرة إلى العهد الاستعماري، ومن ثم يتعين عليه الاتصال بالموثقين الذين كانوا يعملون في تلك الحقبة وهذا ليس بالأمر اليسير فالكثير منهم أحيلوا على التقاعد.

وبذلك فالخبراء ينادون بتحويل أرشيف مكاتب أولئك الموثقين إلى الدولة لأهميتها.

### 2- ضرورة اللجوء إلى ترجمة:

في حالة ما كان الخبير بحاجة إلى ترجمة شفوية أو مكتوبة وتعذر عليه إيجاد مترجم معتمد فإنه يرجع إلى القاضي المقرر حتى يتولى تعيينه.

وهنا نشير إلى أنه بالنسبة للمحررات الرسمية المترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية المقدمة أمام القاضي تطبيقا للمادة 8 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فكثيرا ما يعتريها النقص الفادح بل التحريف من مضمون المحرر الأصلي.[1]

[1] بوكرش سمية، خلفاوي يمينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية، مذكرة ماستر قانون عام، كلية الحقوق، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015/2014، ص 49،50.

وذلك لنقص تكوين وعدم اختصاص المترجمين في المصطلحات القانونية، وهو ما أثر سلبا على حقوق الأشخاص، وهذا بناء على المحرر باللغة العربية في حين أنه وعند إطلاع الخبير على أصل المحرر باللغة الفرنسية يجده مخالفا في مضمونه للمحرر الذي ترجم، بل يجد أن الخصم لا صفة له في النزاع أصلا، ومهما تعددت حالات التحديات فإن القاضي يفصل فيها بأمر غير قابل لأي طعن.[1]

كما يجوز للقاضي أن يشرف على عمليات الخبرة بحضور أمين الضبط ويحرر محضر بكل المعاني والتوضيحات التي قدمها الخبير وتصريحات الخصوم والغير.

وتسلم نسخ من المحاضر إلى الخصوم من طرف أمين الضبط وذلك بعد تسديد المصاريف المستحقة.

[1] بوكرش سمية، خلفاوي يمينة، المرجع نفسه، ص50، 51.

## خلاصة الفصل:

يمكن أن نخلص أن الخبير القضائي المحاسبي بغض النظر عن دوره الاستشاري في مختلف القضايا الضريبية التي تعرض على القاضي يمكن أن يعتبر قاضي فني وذلك من خلال ما يجب أن يتميز به من نزاهة واستقامة وحسن خلق و ما يبذله في إجراء الخبرة من دقة وعناية من أجل الوصول إلى حل المسائل المطروحة عليه من طرف القاضي، فاستعانة القضاة بالخبراء ليس حكرا على نوع معين من القضايا فقد أصبحت لها الأهمية البالغة في مختلف القضايا.

وهذا ما يزيد من قيمة الخبير وحجية التقرير الذي يعده من خلال المهام التي يقوم بها، وكذا إسهامه للوصول إلى الحقيقة بشكل سليم رغم العراقيل التي تعترضه مما يعزز الثقة بالخبرة للمساعدة على إيصال الحقوق لأصحابها وتحقيق العدل و الإنصاف.

# الفصل الثاني

## التقاضي الضريبي والمفاهيم ذات الصلة

**تمهيد:**

تكتسي المنازعات الضريبية طابعا خاصا، وهذا راجع للقوانين المنظمة لها وحتى يتسنى الفصل فيها ولضمان حقوق طرفي النزاع كان لزاما سن قوانين وتشريعات تكفل ذلك وحتى بين هذه القوانين نجد القوانين الجبائية التي هي عبارة عن إجراءات تتمثل في مجموعة من القواعد والقوانين الفنية المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها، كما نجد أيضا قانون العمل الذي ينظم العلاقة بين العامل والمؤسسة التي ينتمي إليها، حيث عند ممارسة المكلفين بالضريبة أو العمال لأنشطتهم قد تحدث بينهم وبين الأطراف التي تربطهم علاقة بهم خلافات، وقد وضحت القوانين التنظيمية سبل حل هذه الخلافات.

ومن أجل توضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بالمنازعات الضريبية سيتم خلال هذا الفصل عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمنازعات الضريبية وأنواعها وكذا دور الخبرة المحاسبية لحل هذه المنازعات وكذلك الإجراءات القانونية المتخذة في التقاضي الضريبي.

## المبحث الأول: ماهية النزاعات الضريبية

تعتبر الضريبة موردا ماديا يحول إلى خزينة الدولة والجماعات المحلية، إذ تساهم بشكل كبير في تمويل النفقات العمومية وإنعاش الحياة الاجتماعية والاقتصادية للبلاد.

### المطلب الأول: مفهوم النزاعات الضريبية[1]

توحي كلمة المنازعة إلى وجود خلاف بين شخص وآخر يدعي كل منهما أحقيته في الشئ موضوع النزاع، فإذا كان موضوع الخلافات جبائيا كانت المنازعة جبائية، فالمنازعة الضريبية هي الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها لها القانون الجبائي.

وهناك أيضا عدة تعاريف مختلفة المظهر لكن لها تقريبا نفس المعنى حسب رأي بعض العلماء.

- فيعرفها أندري هارتي المستشار بمجلس الدولة الفرنسي "النزاع في المجال الجبائي بقوله: "إن المنازعات الضريبية تشمل مجموعة النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب".

- ويرى الفرنسي جين لامارك، إن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهوم واسع "ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة من الإجراءات القانونية الكفيلة بحله".

- يرى الأستاذ طاهري حسين" أن النزاعات الضريبية تتولد عن تطبيق قانون الضرائب وتقوم بسبب امتناع المكلف عن الالتزام بما فرضته الإدارة أو حالة تهربه من دفع الضريبة أو قيامه بالغش الضريبي.[2]

من خلال التعريفات السابقة نلاحظ أن 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 إلى تطبيق بعض الإجراءات القانونية لحل النزاعات الواقعة والموجودة بين الإدارة والمكلف بطرق سليمة وقانونية.

[1] زموري منير، شرواطي خير الدين، مرجع سابق، ص207.
[2] طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص05.

## المطلب الثاني: خصائص وأسباب النزاعات الضريبية

**أولا- خصائص النزاعات الضريبية:** تتمثل فيما يلي:

### 1- طبيعة الموضوع:

المنازعة الضريبية هي مجموعة من الخلافات التي تكون بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، فمنازعات الضرائب المباشرة تنصب على مبلغ من المال، حيث يعمل المكلف بالضريبة على التخلص من الضرائب المفروضة عليه والتي يعتبرها غير مؤسسة.

### 2- طبيعة الإجراء:

تتميز المنازعة الضريبية بخاصية إجرائية أساسية تتمثل في كون الفصل فيها يتم عبر مرحلتين أساسيتين، إدارية وقضائية وهناك أربع خصائص يمكن أن نستخلصها من خلالها الميزات التي تتطلبها المنازعة الضريبة عن المنازعات الأخرى وهي كالأتي:

- إن أحد أطرافها الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، فلما كانت المنازعة الضريبية تتعلق غالبا بقرار تصدره الإدارة الضريبية فهو كغيره من القرارات الإدارية تتمتع بقرينة الصحة ويقع على من يدعي خلاف ذلك أن يقيم الدليل على صحة إدعائه.

- إن المنازعة الضريبية تتعلق بنشاط يمارسه المكلف أو عمل يؤديه، فهي نوع من الدواعي التي تستغرق وقتا طويلا للفصل فيها يمكن أن يضر بمصلحة الدولة والمكلف، فالأمر الذي يقتضي أن تنظر المنازعة الضريبية على وجه السرعة حتى تستقر المراكز الضريبية للمكلفين في وقت قصير .

- إن إثبات الحق في المنازعة الضريبية يحتاج إلى وسائل الإثبات العادية التي يقررها القانون المدني حتى لا يتصور أن يعلق حق الدولة يمين يؤديها المكلف أو شهادة الشهود، فلا يقبل في المنازعة الضريبية إلا وسائل الإثبات الكتابية.

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

- تسوية المنازعة الضريبية تتم على مرحلتين، مرحلة إدارية وأخرى قضائية.[1]

[1] زموري منير، شرواطي خير الدين، مرجع سابق، ص 208.

**ثانيا- أسباب النزاعات الضريبية:**

بعدما تطرقنا إلى مفهوم المنازعات الضريبية، سوف نحاول في هذا الجزء أن نتطرق إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى حدوث المنازعات الضريبية، إذ أن حدوث النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية هو الحالة الغير عادية التي تطبق العلاقة بين الإدارة من جهة والمكلفين من جهة أخرى، فالواقع المعقول والمقبول يقتضي بأن تكون هناك علاقة ود واحترام للتشريع بين الإدارة الضريبية في ظل سريان مبدأ التفاهم والانسجام، ولكن عندما نجد أن هناك كثير من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية فذلك دليل على وجود أسباب تؤدي إلى حدوث هذا النزاع على اختلاف مستوياته، وعلى هذا لا يمكن حصر النزاع الضريبي، لأنه لو تم حصر الأسباب المؤديةّإليه ليتم معالجتها بصفة جذرية والتخلص من هذه المنازعات التي تعتبر كهاجس يؤرق فعالية النظم الضريبية وعلى العموم فأسباب النزاع الضريبي يمكن تقسيمها إلى:

**1- أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي:**

إن التشريع الضريبي قد يؤدي بما يحتويه من خصائص سلبية إلى حدوث النزاع الضريبي، بين المكلف والإدارة الضريبية، فالخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي قد يؤدي إلى اختلاف الفهم والتفسير بين المكلفين بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، كما تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الضريبي إلى حدوث سوء في الفهم وصعوبة في التطبيق، وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية التي تعود إلى التشريع الضريبي فيما يلي:

- مخالفة التشريع الضريبي بمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي أو خروج هذا التشريع وانحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ويجعل التشريع الضريبي، ينحرف عن الغاية والهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب مقدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث وإن حدث لا يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية ويكون مخالف للقواعد الدستورية الموجودة ويصبح ساري المفعول.[1]

- التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة، ففي الواقع العملي نجد أن التشريع

[1] صولي حميدة، التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، 2020/2019، ص11،

الضريبي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة كثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي ذلك إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف بواجباته الضريبية الأمر الذي يؤدي ذلك إلى نشوب النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.

- جمود التشريع الضريبي وعدم تعديله لفترات طويلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية عندما استقرار التشريع واتسامه بالتعديل المتكرر والكثير في فترات زمنية قصيرة، فخاصية الجمود التي يتميز بها التشريع الضريبي وعدم اتسامه بالتطور الحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، ومن جهة أخرى فإن عدم استقرار التشريع الاقتصادي واتسامه بكثرة التغيير والتعديل دون مبررات تذكر قد يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي الذي يعد من المبادئ القانونية التي تدعم تحقق العدالة بين المكلفين، نتيجة عدم وضوح الرؤية بخصوص الإجراءات الواجب إتباعها من أجل الإيفاء بالالتزامات الضريبية حيث ترى الإدارة الضريبية في تصرفات المكلفين غير الصحيحة والناتجة عن عدم فهم التشريعات الضريبية نتيجة كثرة التعديل والتغيير على أنها تهرب من الالتزامات الضريبية.[1]

بينما المكلف قد تكون هذه التصرفات عن غير قصد ودون وجود نية سيئة في عدم الالتزام الضريبي، هذه الأمور قد تؤدي إلى حدوث الكثير من النزاعات الضريبية.

- مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجبائي لتقديم قيمة الوعاء الضريبي فنظام الإخضاع هذا مبني على تقدير للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي إلى رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية، كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف.[2]

**2- أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية:**

لا تقتصر الخصائص السلبية التي تميز التشريع الضريبي على حدوث المنازعة الضريبية، بل قد تساهم الإدارة الضريبية ببعض مما تتصف به من خصائص ومميزات في نشوب النزاع الضريبي، فالإدارة الضريبية هي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الضريبي وحرصها على التزام المكلفين بالواجب الضريبي وعلى العموم فالأسباب المؤدية لنزاع الضريبي التي تعود للإدارة الضريبية تتمثل في:

[1] صولي حميدة، مرجع سابق، ص12.
[2] المرجع نفسه، ص13.

- تعسف أعوان الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، والتي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلائم مع المقدرة التكليفية للمكلف، كما قد يتجاوز أعوان الإدارة الضريبية لمهامهم القانونية حين ربط الضريبة وتحصيلها أو حتى أثناء القيام بمهامهم في إطار الرقابة الجبائية للتأكد من صحة تصريحات المكلف، وتأخذ هذه التجاوزات شكل عدم احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية التي يمنحها القانون للمكلف من أجل تحضير نفسه للخضوع للرقابة.[1]

- قد ينجم حين تطبيق التشريع الضريبي من طرف أعوان الإدارة الضريبية العديد من مخالفات التطبيق لهذا التشريع، هذه المخالفات تكون بسبب عدم فهم التشريع الضريبي أو الخطأ في آليات وإجراءات وطرق التطبيق مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين المكلفين بهذه الضرائب والإدارة الضريبية.

- انتشار الظواهر السلبية في الإدارة العمومية بصفة عامة والإدارة الضريبية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري الذي ينتشر في الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى تفويض العملية المهنية الصحيحة لأعوان هذه الإدارة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الضريبي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

- نشوب النزاع الضريبي هو مغالاة سلطات الإدارة في طلب معدلات أداء مرتفعة من طرف أعوان الإدارة الضريبية.

- كما أن طريقة تحديد لوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزافي كلما كان ذلك مدعاة لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وقد ينجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخيله وأرباحه وكذا العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، وإن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة الضريبية بحقها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة.[2]

**3- أسباب تتعلق بالمكلف:**

ويمكن إجمال أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الضريبية في:

[1] صولي حميدة، المرجع نفسه، ص13.
[2] المرجع نفسه، ص14.

- نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإبقاء بالتزاماته اتجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف والمواطن، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية اتجاه الدولة، وفي المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في:[1]

- عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.

- الإهمال بخصوص مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرض القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم وكذا عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الحقوق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.

- التأخر في دفع الحقوق الضريبية اتجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير، مما يؤدي غلى تثاقل العبء الضريبي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، وطالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي ولا يمكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبة، كما يمكن إدراج مجموعة من الأسباب:

- إذا امتنع المكلف بالضريبة عن تسديدها.
- الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي أو تنظيمي وذلك عندما يتم تعديل قانون الضرائب أو إلغاء نص تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يترتب حقوق مكتسبة للمكلفين بالضريبة.
- وتقوم أيضا في حالة التهرب الضريبي أو في حالة القيام بالغش الضريبي وفي هذه الحالة يكون الاختصاص للقاضي الجزائي.
- في حالة الخطأ في وعاء الضريبة أو في حسابها فيطالب المعني باستدراكها.[2]

كذلك من أسباب النزاع الضريبي نذكر:

- عدم الاتفاق في وجهات النظر بين الطرفين المتنازعين.
- اعتراض طرف من الأطراف على إجراء أو رأي الطرف الآخر بخصوص موضوع النزاع.
- إنكار إدعاء طرف من الأطراف من جانب الطرف الثاني.

[1] صولي حميدة، المرجع نفسه، ص14.
[2] المرجع نفسه، ص15.

- تفسير أحد الأطراف موضوع النزاع تفسيرا يغاير تفسير الطرف الآخر.[1]

## المطلب الثالث: أنواع النزاعات الضريبية

### أولا- من حيث نوع الضريبة:

وذلك على أساس تقسيم النزاع حسب طبيعة الضرائب إلى نزاع للضرائب المباشرة ومنازعات للضرائب الغير مباشرة كل على حدى، ونظرا لأهمية هذا التقسيم، وبالرغم من وجود معايير متعددة للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة إلا أنه لحد الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين بين الضرائب، فقد كانت هذه المعايير عرضة للنقد، ولا يمكن الاعتماد على إحداهما فقط لضمان الوصول إلى نتيجة سليمة وعلى رأس هذه المعايير كل من المعيار الإداري والاقتصادي والمعيار الفني.

#### 1- المعيار الإداري:

أو ما يعرف بمعيار القانوني، ويقوم على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث حياته وتحصيل هذه الأخيرة، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة وتحصيلها بناءا على قوائم اسمية أو جدول تدون فيه أسماء المكلفين بها، أي أن الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم بصفة زمنية دورية فالضريبة هنا مباشرة، ونظرا لأن العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون أي وسيط، وفي حال ما تم فرض الضريبة وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين دون اعتبار لشخص المكلف بالضريبة، كعدم معرفة الإدارة الجبائية له، فالضريبة هنا غير مباشرة ولقد لقي هذا المعيار نقدا من خلال الضرائب التي تفرض على الأرباح المتأتية من التعامل بالأسهم والسندات، فأصحاب هذه الأخيرة ليسوا على اتصال مباشر بإدارة الضرائب، وليسوا مدرجين على القوائم الاسمية، ورغم ذلك فضريبة الإيرادات المنقولة المفروضة على التوزيعات التي تتخذ صورة أرباح وفوائد من المسلم أنها من الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك فإن المشرع الضريبي يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة بكشوف اسمية أو من دونها، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت.[2]

[1] خيزار منصف، دور الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية المنازعات المالية، مذكرة شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2024/2023، ص04.
[2] صولي حميدة، مرجع سابق، ص16.

**2- المعيار الإقتصادي:**

أو ما يعرف بمعيار راجعية الضريبة، فيقصد به تحديد الشخص الذي يتحمل عبئ الضريبة بصفة نهائية، أي من الشخص الذي يتحمل فيها في النهاية، وبالتالي تكون الضريبة مباشرة إذا دفعها المكلف واستقرت عليه، وتكون غير مباشرة عندما يدفعها المكلف بها ثم يقوم بنقلها إلى شخص ثالث يعد هذا الأخير ممثلا لها ومثال النوع الأول الضريبية على الأجور والمرتبات.

**3- المعيار الفني:**

فيقوم على أساس ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة أو عدم ثباتها واستقرارها، فتعتبر الضريبة المباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبيين كالملكية أو ممارسة المهنية، وتعتبر غير مباشرة إذا فرضت على وقائع أو تصرفات خاصة أو أعمال عرضية متقطعة كالاستهلاك والتداول، وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه قد تعرضت للنقد باعتباره ليس محكما بدرجة كافية، ولا يمكن أن تعد بحسب هذا المعيار ضريبة مباشرة باعتبارها تفرض على الثروة أو رأس المال بشكل مباشر، وكما يمكن باعتماد على هذا المعيار نفسه باعتبارها ضريبة غير مباشرة كونها تفرض على واقعة انتقال الشركة من الموروث إلى الوارث، باعتبارها واقعة عرضية لا تتصف بالدوام أو الدورية.

وبالتالي فإنه على الرغم من تعدد المعايير كلما كان عرضه للنقد ولا يمكن الاعتماد على إحداها لتحديد نوع الضريبة، فكل معيار منها يعوزه وينقص الدقة والوضوح، ومما لا شك فيه أن اعتبار نفس الضريبة مباشرة تارة وغير مباشرة تارة أخرى، يزيد الأمر صعوبة في عملية التمييز بين النوعين من الضرائب، وعلى هذا الأساس فإن تقسيم النزاع الضريبي إلى نزاع ضرائب مباشرة، ونزاع ضرائب غير مباشرة سيجعلنا أمام نفس الإشكال.[1]

**ثانيا- من حيث المراحل التي تمر بها الضريبة:**

تمر الضريبية بمرحلتين أساسيتين تعرف الأولى بمرحلة الوعاء والتي فيها تحديد وعاء الضريبة أو ما يعرف بالمادة الخاضعة للضريبة ومن ثم ضبطها أو حسابها وتحديد قيمتها وتسمى هذه المرحلة أيضا:

- مرحلة ميلاد الضريبة، وأما المرحلة الثانية فهي مرحلة تحصيل الضريبة والتي ترمي إلى نقل مبلغ من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة، أي استيفاء الدولة لدين الضريبة.

[1] صولي حميدة، المرجع نفسه، ص17.

**1- نزاع الوعاء:**

وهو نزاع في أساس الضريبة أي نزاع الذي يخول للجهة التي تبث فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست طبقا لمقتضيات التشريعية التنظيمية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطها جزئيا أو كليا لهذه الضريبة، فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين، إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهذا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها وتكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة أي أنه يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطلب إسقاطها كليا، وتكون أما نزاع قانوني وعلى هذا الأساس فالنزاع في وعاء الضريبة يرتبط بمدى صحة وشرعية فرض الضريبة وعلى هذا الأساس يتفرع النزاع الضريبي إلى فرعين أساسيين، يتعلق الأول بوعاء الضريبة وأما الثاني فيرتبط بالتحصيل.

- نزاع التحصيل: وهو الذي يتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من الإدارة لضمان تحصيل الضريبة حالة رفض المكلف تسديدها وقت استحقاقها، ويتولد النزاع هنا بشأن الشرعية الإجرائية لعمليات المتابعة من طرف الإدارة الجبائية.[1]

**ثالثا- من حيث الجهة المطروح أمامها النزاع:**

يطرح النزاع عموما أمام الجهات الإدارية في مراحله الأولى، ومن ثم أمام الجهات القضائية المختصة كآخر مرحلة له إن لم يجد له حلا على المستوى الإداري، وقد انتهجت كل التشريعات تقريبا هذه المرحلة في فض المنازعات الجبائية وبالتالي فإنه يمكن تقسيم المنازعات في هذا المجال بحسب الجهة المطروح أمامها النزاع إلى منازعات أمام الإداري ومنازعات أمام القضاء.[2]

[1] صولي حميدة، مرجع سابق، ص18.
[2] المرجع نفسه، ص19.

## المبحث الثاني: الإجراءات القانونية خلال التقاضي الضريبي

### المطلب الأول: الطبيعة القانونية لدعوى الضريبة

تتميز الدعوى الضريبية بمميزات عديدة وبما أنها منازعة إدارية نستخلص مايلي:

**1- أطراف المنازعة الإدارية عامة والمنازعة الضريبية خاصة:**

حسب المعيار العضوي يكون النزاع إداريا متى كان أحد أطرافه شخصا معنويا عاما، معنى ذلك الأخذ بعين الاعتبار الجهة التي يكون طرفا فيه، وهي الأشخاص المعنوية العامة، أو الأشخاص الإدارية أو السلطات العامة، أو السلطات الإدارية المتمتعة بالشخصية المعنوية، وبعبارة أدق العضو الذي يكون طرفا في النزاع، وبالتالي أحد الأطراف المنازعة الضريبية شخصا من أشخاص القانون العام.

**2- موضوع المنازعة الإدارية عامة والمنازعة الضريبية خاصة:**

أي أن يكون موضوع المنازعة الإدارية متعلق بنشاط الشخص العام، حيث تستخدم الإدارة الضريبية امتيازات السلطة العامة، وعن طريق وسائل القانون العام وهذا ما يؤدي إلى إخضاع المنازعة الضريبية بصفة خاصة والمنازعة الإدارية بصفة عامة إلى القواعد التي تحكم المنازعة الإدارية وبالتالي تحديد القانون الواجب التطبيق الفصل فيها.

**3- القوانين المتعلقة بالمنازعة الضريبية:**

أي أن يكون المرجع فيها التشريع الضريبي، فالمنازعة الضريبية تعلقت بالمادة الضريبية، كانت من المنازعات التي يجوز نظرها أمام اللجان التي ينظمها القانون الضريبي أو لائحته التنفيذية أو إدارة ضريبية بناء على تظلمات المكلفين بالضريبة، ويأتي على قمة هذه النزاعات، الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلفين حول مقدار الضريبة المستحقة إما بسبب عدم تقدم المكلفين بإقراراتهم عن الفترات الضريبية التي تتعلق بها الخلافات بينهم، أو على أثر تسليم الإدارة الضريبية بالضريبة التي يوردها المكلفون بإقراراتهم.[1]

وعليه وحتى يعتبر النزاع نزاعا ضريبيا يجب توافر ثلاثة عناصر:

- وجوب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا في النزاع لأنها هي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها على ما تقتضيه التشريعات الضريبية.

[1] قدادرة فوزية، يامة ابراهيم "قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري"، مجلة القانون والمجتمع، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد 09، العدد 02، 2021، ص 422، 423.

- أن يكون التشريع الضريبي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الضريبية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه ولا يغير من الأمر شيء أن يشاركه في ذلك قانون آخر.
- أن ترتبط المنازعة الضريبية بعمل من الأعمال الضريبية التي يكون لها تأثير في تحديد الضريبة كعمليات حصر المكلفين وربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.[1]

## المطلب الثاني: شروط رفع الدعوى الضريبية

**أولا- بالنسبة للمكلف بالضريبة:** وتتمثل فيمايلي:

**1- الميعاد:**

ترتبط المنازعات الجبائية بمواعيد محددة وعلى المكلف بالضريبة احترامها، فبموجب المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل أربعة (4) أشهر تحسب ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بخصوص شكواه.

كما يمكن للمكلف بالضريبة رفع دعوى إلى المحكمة الإدارية إذا لم يستلم إشعار بالقرار بعد انقضاء مدة شكايته للإدارة الضريبية (عدم رد الإدارة يعني قرارا ضمنيا بالرفض) إذا لم يرغب باللجوء إلى لجان الطعن.

وعند لجوء المكلف إلى لجان الطعن ولم يرضى بالقرار يمكن له رفع دعوى خلال نفس الأجل أي أربعة (4) أشهر تبدأ من يوم استلام المكلف للإشهار المتضمن تبليغ رأي اللجنة.

أما إذا تعلق الأمر بالاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل فإن الأمر يختلف، بحيث يجب على المكلف أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين (02) بالاعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إذا تعلق الأمر بالاعتراض على التحصيل القصري.[2]

أما إذا كانت الدعوى تتعلق باسترجاع الأشياء المحجوزة، فإن الدعوى يجب أن ترفع خلال شهرين (02) من انقضاء الأجل الممنوح لرئيس المصلحة للبث في طلب الاسترجاع المحدد بشهر يبدأ

[1] قدادرة فوزية، يامة ابراهيم، مرجع سابق، ص 423.
[2] خيزار منصف، مرجع سابق، ص 20.

من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز، ويجب على قابض الضرائب أن يرجع بيع الأشياء المحجوزة المتنازع حول ملكيتها إلى غاية الفصل نهائيا في طلب الإسترداد.[1]

**2- ما يتعلق بالعريضة الضريبية:**

العريضة هي بمثابة طلب يقدم إلى المعني ولا تكون مقبولة إلا بتوفير الشروط التالية:

- يجب تحريرها على ورق مدفوع عملا بالمادة 01/83 من قانون الإجراءات الجبائية.
- يجب أن تكون موقعة من صاحبها.
- إذا قدمت من طرف وكيل فلابد عليه تقديم وكالة قانونية تحرر لزاما على ورق مدموغ وتسجيل قبل قيام الوكيل بالتصرف المأذون به بموجب المادة 83-75 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ويعني الأشخاص من تقديم وكالة كالمحامون وسواهم.
- عرض وجبر لوسائل وطلبات المعني.
- أن تكون مرفقة بنسخة من الإشعار بتبليغ قرار مدير الضرائب لولاية المنازع فيه.
- يجب أن تسبب العريضة المقدمة إلى المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية) بفحوى الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية.[2]

**3- التوقيع:**

ركز المشرع في موارده القانونية على شرط التوقيع كأحد أركان صحة الدعوى، حيث نصت المادة 83 من قانون الإجراءات المدنية في فقرتها الأولى على أن وجود وكيل لا يعفي عن توقيع الدعوى من طرف المشتكي، إذ يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل وتطبق أحكام المادة 75 أعلاه والمتعلقة بإجراءات الوكالة، ثم أعادت الفقرة الرابعة التركيز على هذا الشرط استثناء من بقية الشروط، فباستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 73 أعلاه في الدعوة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وعندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية، وبعد استكمال هذه الإجراءات والشروط وفق ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية (خاصة المواد 12 و13 منه)، تسجيل هذه الدعوى لدى كتابة ضبط المحكمة للنظر فيها من طرف المحكمة الإدارية.

[1] خيزار منصف، المرجع نفسه، ص 20.
[2] المرجع نفسه، ص20، 21.

وفي حالة صحة هذه الإجراءات وتمام الشروط تحال الدعوى لإبداء الرأي فيها على مدير الضرائب للولاية والذي يأمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 76 أعلاه (الفرع 1-3) غير أن هذا التحقيق لا يكون إجباريا إذا تعلق الأمر بدعاوي يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا.[1]

**ثانيا- بالنسبة لإدارة الضرائب:**

إن ميعاد رفع الدعوى من قبل الإدارة الضريبية في حالة الطعن في رأي اللجان الإدارية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة هو شهر واحد ابتداءا من تاريخ صدور الرأي طبقا للمادة 4/81 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على "عندما يعتبر رأي اللجنة غير مؤسس فإن مدير المؤسسات الكبرى، أو المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواري للضرائب يعلق تنفيذ هذا الرأي على أن يبلغ الشاكي بذلك، وفي هذه الحالة تقوم هذه السلطات برفع طعن ضد رأي اللجنة إلى المحكمة الإدارية في غضون الشهر الموالي لتاريخ إصدار ذلك الرأي.[2]

**ثالثا- بالنسبة للعامل:**

وجوب احترام الميعاد، لم يتطرق قانون الإجراءات المدنية القديم ولا قانون 90-04 المتعلق بتسوية منازعات العمل إلى الآجال الواجب احترامها لرفع الدعوى أمام القسم الاجتماعي لهذا السبب كانت تطبق الآجال المنصوص عليها في القانون المدني المتعلق بالتقادم، حيث يتقادم بمرور خمس (5) سنوات كل حق دوري متجدد ولو أقر به المدين ومن بين هذه الحقوق مرتبات الموظفين وأجور العمل والمعاشات وبسنة واحدة المبالغ المستحقة للعمال والأجراء مقابل عملهم متى كانت هذه الحقوق غير دورية.

إلا أن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديدة حدد آجالا لرفع الدعوى أمام القسم الإجتماعي والتي لا تتجاوز 6 أشهر ابتداءا من تاريخ محضر عدم الصلح، وإذا لم ترفع الدعوى خلال هذا الأجل فإنها تسقط لمضي المدة المقررة قانونا، وقد تفادى المشرع الجزائري جعل هذا الأجل يبدأ من تاريخ التسريح، لما لوحظ من صعوبات في تسليم محاضر عدم الصلح قد يضطر في بعض الأحيان العمال للجوء للقاضي للمطالبة بهذه الوثيقة.[3]

[1] خيزار منصف، مرجع سابق، ص21.
[2] قانون الإجراءات الجبائية، المادة 81-4.
[3] المرجع نفسه، ص 22.

## المطلب الثالث: إجراءات التحقيق في الدعوى الضريبية

يعد إتمام إجراءات إحالة الدعوى إلى المحكمة الإدارية بالنسبة للمنازعات الجبائية والقسم الاجتماعي بالنسبة لمنازعات العمل والتأكد من صحتها ومطابقتها للشروط يبدأ تبادل المقالات بين طرفي النزاع، حيث يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة ضبط المحكمة، وإذا لم يكن موافقا على قبول الطلب بتمامه إلى كتابة ضبط المحكمة فإنه يعلم المدعي بأنه له أجلا مدته 30 يوما للإطلاع على الملف ولتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسب ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة، وعند انقضاء هذه المهلة القانونية يسلم الملف إلى المدير الولائي للضرائب الذي يدرس عند الاقتضاء الملاحظات المقدمة وفي حالة تقديم مصلحة الضرائب بهذه المناسبة وقائع وأسباب جديدة يتم إعلام المدعي بذلك، حسب الإجراءات المنصوص عليها سابقا، فإن على المدعي أو على وكيله أن يحرر كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية على ورق مدموغ ثم تبدأ مرحلة جديدة في حياة الدعوى وهي مرحلة التحقيق التي ذكر قانون الإجراءات الجبائية منها طريقتين هما:[1]

### أولا- التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق:

بموجب المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة.

### 1- التحقيق الإضافي:

يكون هذا التحقيق وجوبي إذ قدم المكلف بالضريبة وسائل وأوجه جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى أو تذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف علم بها، ومن ثم يجوز للقاضي بناءا على طلب المكلف بالضريبة أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل بالنزاع بإجراء تحقيق إضافي ويكون هذا التحقيق وجوبي كلما قدم المكلف بالضريبة أوجه جديدة قبل صدور الحكم الفاصل في موضوع الدعوى، فيتم إحالة ملف القضية إلى المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بتنفيذ أمر القاضي بإجراء تحقيق إضافي وتحرير تقرير عن ذلك يبدي فيه رأيه وطلباته.

### 2- مراجعة التحقيق:

يتم اللجوء إلى هذه الإجراءات إذا تبين للقاضي عدم كفاية عناصر ومستندات الملف وهذا الإجراء يمر على عدة مراحل وهي:

[1] خيزار منصف، مرجع سابق، ص23.

- القائم بالمراجعة عون غير العون القائم بالتحقيق الأول.
- يحضر الملف بالضريبة المقدم الشكوى أو من ينويه قانونيا عمليات مراجعة التحقيق.
- إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، تتم عمليات مراجعة التحقيق بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة.
- يحرر العون المكلف بمراقبة التحقيق محضرا يبدي فيه رأيه ويضمنه ملاحظات المكلف بالضريبة وملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي.
- يتم تحويل محضر التحقيق إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يتولى بدوره إرسال الملف إلى المحكمة الإدارية ويرفقه باقتراحاته.

**ثانيا: الخبرة:**

نظرا للطبيعة الفنية المتعلقة بالمنازعات الجبائية ومنازعات العمل المالية بصفة عامة يأمر القاضي بإجراء الخبرة ويلجأ إليها، والقرار الأخير يرجع للقاضي فالقاضي غير ملزم برأي الخبير خاصة إذا لم يكن كافيا، وإذا رأى القاضي أن الخبرة غير كافية أو غير سليمة يمكن له أن يأمر بخبرة جديدة.[1]

[1] خيزار منصف، مرجع سابق، ص24.

## المبحث الثالث: الخبرة القضائية المحاسبية كآلية لحل النزاعات الضريبية

يتعين على القاضي أن يكون ملم بالمبادئ القانونية والأحكام القضائية، لكن قد تعرض عليه نزاعات يصعب عليه حلها مثل النزاعات الضريبية فيلجأ إلى الخبرة عن طريق أعوان القضاء كالخبير القضائي لمساعدته.

### المطلب الأول: مفهوم وخصائص الخبرة القضائية المحاسبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى عدة تعاريف مختلفة للخبرة القضائية المحاسبية على النحو التالي:

### أولا- مفهوم الخبرة القضائية:

**1- تعريف الخبرة:** هي عبارة عن استشارة فنية يستعين بها قاضي التحقيق لتقدير المسائل الفنية التي يحتاج تقديرها إلى معرفة فنية أو دراية علمية لا تتوافر لدى قاضي التحقيق بحكم تكوينه.[1]

**2- تعريف الخبرة القضائية:** لتعريف الخبرة القضائية لابد من التطرق إلى مدلولها اللغوي ثم الاصطلاحي وذلك على النحو التالي:

**- لغة:** من الخبر أي النبأ والخبر والخبرة بكسرها يضمنان العلم بالشيء، الإخبار والخبر بضم الخاء هو العلم بالشيء.

يقال: خبرت بالأمر أي علمته، وخبرت بالأمر عرفته على حقيقته، والخبير هو اسم من أسماء الله الحسنى ﷻ، قال تعالى "الحمد لله الذي له ما في السماوات وما في الأرض وله الحمد في الآخرة وهو الحكيم الخبير".[2]

**- اصطلاحا:** للخبرة القضائية عدة تعاريف تدور مجملها حول فكرة واحدة وهي: استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل، يفترض عدم الإلمام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية المتعلقة بالنزاع الضريبي، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة.[3]

---

[1] د. أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص107.
[2] سورة سبأ: الآية: 01.
[3] سعداوي عائشة، حميدية عويشة، الخبرة القضائية المحاسبة كآلية لحل النزاعات التجارية، مذكرة الماستر، تخصص محاسبة، يحي فارس، المدية، 2023/2022، ص03.

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات المباشرة كالمعاينة وذلك نظرا لاتصالها بالواقعة المراد إثباتها، وهي في الواقع نوع من المعاينة الفنية تتم بواسطة أشخاص تتوفر لديهم الكفاءة في النواحي الفنية التي لا تتوفر لدى القضاة.

ولقد تعددت تعاريف الفقهاء للخبرة القضائية، فقد عرفت بأنها: "إجراء للتحقيق يعهد به القاضي إلى شخص مختص، يسمى بالخبير بمهمة محددة تتعلق بواقعة أو وقائع مادية يستلزم بحثها أو تقديرها، أو على العموم إبداء الرأي فيها علما أو فنا لا يتوافر في الشخص العادي ليقدم له بيانا أو رأيا فنيا لا يستطيع القاضي الوصول إليه وحده.

الخبرة في اصطلاح القانوني طريق من طرق الإثبات، حيث يحتاجها العمل القضائي كلما صادف في النزاع مطروح مسألة يتطلب حلها معلومات فنية خاصة والتي قد لا يأنس القاضي في نفسه الكفاية التي يحتاجها، ويتم اللجوء إليها لكشف أدلة أو لتعزيز أدلة قائمة.

كما أخذت المحكمة العليا في الجزائر بتعريف الخبرة على النحو التالي:

إن الخبرة عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملا بالمبدأ الذي يحول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطارها ليس ممنوعا قانونا.[1]

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن القول أن الخبرة القضائية هي عبارة عن إجراء للتحقيق يكلف به القاضي شخص متخصص يسمي الخبير.

**3- تعريف الخبرة القضائية المحاسبية:**

تسمى المحاسبة القضائية في الجزائر بالخبرة القضائية المحاسبية، وهي وسيلة إثبات وإجراء مساعد للقاضي ويمكن تعريف الخبرة القضائية في مجال المحاسبة بأنها معاملة يعهد بها القاضي إلى أفراد لديهم معرفة قانونية وتقنية من أجل الحصول منهم على المعلومات التي يحتاجها للنظر في القضية.

تتكون الخبرة القضائية المحاسبية في كلمتين مستقلتين، إذ تشير كلمة الخبرة القضائية إلى القضايا ذات العلاقة بالمحاكم القانونية، وأما كلمة محاسبية فهي تشير إلى تصنيف وتسجيل الأحداث الإقتصادية بطريقة تخصصيه تساعد الأطراف المختلفة على استخدام المعلومات المحاسبية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

[1] سعداوي عائشة، حميدية عويشة، مرجع سابق، ص4، 5.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص مايلي:

- ✓ وسيلة إثبات تساعد القاضي في الفصل في النزاع المطروح أمامه.
- ✓ مزيج بين علوم وتقنيات المحاسبة والعلوم القانونية.
- ✓ استخدام مهارات التحقيق لمساعدة القاضي في تسوية المنازعات المالية.[1]

**ثانيا- خصائص الخبرة القضائية:**

تتميز الخبرة القضائية باعتبارها وسيلة من وسائل الإثبات الفنية بمجموعة من الخصائص أهمها:

**1- الصفة الفنية للخبرة:** إن الهدف من الخبرة هو تنوير القاضي بشأن مشاكل واقعية أو مادية تحتاج إلى تحقيقات معمقة ويتطلب تخصص معين من قبل مهني أو فني، ولذلك يقتصر مجال الخبرة القضائية على المسائل الفنية الخالصة، فالمحكمة لا تلتزم باللجوء إلى أهل الخبرة إلا فيما يتعلق بالمسائل الفنية البحتة، ويقصد بهذه المسائل تلك التي تتطلب معرفة أو دراية خاصة من الناحية العلمية أو الفنية.

**2- الصفة الإجرائية للخبرة:**

إن الخبرة القضائية هي بمثابة تدبير من تدابير التحقيق أو وسيلة من وسائل التحري وأن ما تتوصل إليه يعد عنصرا من عناصر الإثبات ولعل هذه النظرية يعتمدها المشرع الإداري وخاصة قانون الإجراءات الجبائية، حيث تنص المادة 85-1 منه: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأخذ بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".[2]

**3- الصفة الاختيارية للخبرة:**

إن المحكمة هي التي تقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير وهي تملك السلطة المطلقة في ندب الخبراء سواء من تلقاء نفسها أو استجابة لطلب الخصوم وذلك بتقديرها للأسباب ولا معقب عليها في ذلك، فقد ترى في عناصر النزاع والأوراق المقدمة ما يكفي لتكوين قناعتها فترفض ندب خبير حتى ولو قدم الخصوم طلبا بذلك ويجب أن يكون الحكم الصادر بندب الخبير أو برفضه مسببا من طرف القاضي.[3]

[1] خيزار منصف، مرجع سابق، ص40.
[2] قانون الإجراءات الجبائية، المادة، 85-1.
[3] بوعيطة مليكة، قاضية باحثة بمركز البحوث القانونية والقضائية، الخبرة القضائية، مداخلة مقدمة من خلال الندوة البحثية، 2023، ص04.

**4- الصفة التبعية للخبرة:**

تفترض الخبرة القضائية وجود نزاع قائم، حيث تمثل الخبرة وسيلة إثبات تساعد في حسم النزاع ويرفض القضاء أن تكون الخبرة مستقلة عن أي نزاع لأن طلب الخبرة هو من إجراءات الإثبات التي يلجأ إليها الخصوم أو القاضي بصدد دعوى قائمة بالفعل، ومع ذلك فقد أجيز اللجوء إلى الخبرة بصفة أصلية كاستثناء في الدعاوي الاستعجالية التي يجب أن تتوافر بشأنها صفة الاستعجال، فيجوز لقاضي الأمور المستعجلة ندب خبير للانتقال والمعاينة وسماع الشهود لإثبات حالة يخشى من ضياع معالمها.[1]

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف الخبرة القضائية المحاسبية

### أولا- أهمية الخبرة القضائية المحاسبية

يختلف المحاسب الذي يعد القوائم المالية عن الخبير القضائي المحاسبي إذ يجب أن يتوافر فيه تأهيل علمي وعملي، حيث يساهم في وضع الجوانب الإدارية والسياسية والمعايير لمنع الاحتيالات المالية والغش والمنازعات القضائية وفحص وتحليل الخسائر المحققة ومن هو الشخص المسؤول عنها والتقصي والفحص قبل عرض المؤسسة لقوائمها، وتستخدم المحاسبة القضائية في عدة مجالات منها:

- التحري عن الغش والتلاعب في التقارير المالية وتقديم الأدلة للمناسبة
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري نقاط الضعف التي تستخدم في العش والتلاعب بتقييم الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين
- تقييم المؤسسات في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات متتالية
- الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد
- تقييم مدى الالتزام بالتشريعات الخاصة بالحيات والتبرعات والإعانات الحكومية وغيرها.
- تقييم المؤسسة في حالة التصفية وتقدير حقوق الدائنون وأولوية السداد.
- تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص الضائعة على المؤسسة[2].

وتتمثل وظيفة المحاسبة القضائية في حالات أخرى منها:

- دعم وتوجيه الاستشارات القضائية

[1] بوعيطة مليكة، المرجع نفسه، ص05.
[2] خيزار منصف، مرجع سابق، ص44.

- إثبات أو نفيد دعاوي الاحتيال
- المساعدة في وضع الشكل المناسب الأسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناء على الأدلة المالية.
- يحضر الخبير القضائي المحاسبي عملية التحقيق المراجعة الاستجواب وإعادة تشكيل الأسئلة أو إضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات
- تساهم في عقد المناقشات والتفاوضات في النزاعات التجارية[1].

**ثانيا- أهداف الخبرة القضائية المحاسبية:**

تهدف الخبرة القضائية المحاسبية إلى تسوية النزاعات المالية القضائية ورد محاولات الاحتيال وتتمثل أهدافها في الآتي:[2]

**1- التحري عن الغش المالي:**

التحري والكشف عن الغش في القوائم المالية، ويشمل ذلك مراجعة الحالات الفعلية للغش، واقتراح طرق معالجتها، والتنسيق والاستعانة بالخبراء في مجالات متعددة، وذلك في سياق الإجراءات اللازمة لتوفير الأدلة اللازمة لذلك، ويكون إما شفويا أو في شكل تقرير أو كليهما.

**2- دعم التقاضي:**

وتشمل جميع المستندات القبول أو رفض الادعاء، ثم مراجعة المستندات الملائمة لتكوين التقييم المبدئي للحالة، وتحديد مجال الخسارة وقيمتها، وفحص الأدلة المناسبة وتكوين الرأي في الغش المالي، من خلال إجراء التحليل، والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة، بالإضافة إلى خدمات الشاهد الخبير وتمثل في الخدمات المهنية المقدمة في سياق إعطاء دليل سواء كان بصورة تقرير أو شفويا أمام المحكمة حيث يقوم الخبير القضائي المحاسبي بإبداء الرأي الفني والمالي استنادا إلى مهارته وخيراته:

**3- الخدمات الاستشارية:**

وتتمثل فيما يلي:

- الخدمات المهنية المقدمة في سياق العمل كمستشار محكم مالي، وسيط، وغيرها.
- تسوية متطلبات التآمرين.

[1] خيزار منصف، المرجع نفسه، ص45.
[2] المرجع نفسه، ص41.

- الكشف عن قضايا الإعمال المهني.
- التسوية المنازعات التجارية.
- دعم الحكومة النظام الامتثال للقوانين.
- توفير قليل يساعد على كشف العلى والجارية الفساد الماني المستر في الشركات المختلفة، كما تحذف الخبرة القضائية المحاسبية.
- جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني مهني محايد للمساعدة في تأييد الدعاوي القضائية.
- إعداد محاسبين فضائيين لديهم للمعرفة والخبرة والمهارة المحاسبية، ومهارة التحقيق في ضل المعرفة القانونية للمساعدة في إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- حماية المال العام من أعمال الغش والاحتيال وسوء الاستخدام.
- المساهمة في رفع كفاءة وفاعلية وظيفة مهنة المراجعة.
- تقييم الأضرار الناتجة عن إعمال المراجع الخارجي.
- اكتشاف الاحتلال وتحديد كميته والإجراءات الجزائية التي تتخذ بشأنه.
- التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة.
- اكتشاف عمليات الاحتيال، فضلا عن اكتشاف حالات التهريب من الالتزامات المالية، أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب في السجلات.
- تحديد مقدار الخسائر أو الأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها.

في حين تتضمن أهداف الخبرة القضائية المحاسبية أيضا ما يلي:[1]

- تقديم معلومات وبيانات مالية ومحاسبة للأغراض القضائية

- تحديد الأنشطة غير القانونية التي تتسبب في ارتكاب الغش وتجميع الأدلة اللازمة مع إعداد تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنياً محايداً، عين على الفصل في الدعاوى القضائية.

- حماية المال العام من الغش وسوء الاستخدام والمساهمة في كفاءة وفعالية وطبيعة المراجعة الخارجية.

- توفير مراجعين قضائيين متخصصين يتمتعون بالمعرفة اللازمة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التقصي في ضوء المعرفة القانونية ليصبحوا مستشارين يساعدون في فصل الدعاوى والمنازعات القضائية المالية ومعاونة القضاة على إقرار وتحقيق العدالة.

[1] خيزار منصف، المرجع نفسه، ص42.

## المطلب الثالث: أنواع الخبرة القضائية المحاسبية والخدمات التي تقدمها

### أولا- أنواع الخبرة القضائية:

إن تحديد أنواع الخبرة القضائية ومعرفة الفرق بينها، له أهمية بالغة في ميدان القضاء، وذلك حتى يتفادى القضاة والمحامون خاصة - مسألة الخلط بينها، فيأمرون أو يطلبون إجراء أحدها، في حين كانوا يقصدون إجراء نوع آخر، فيختصر بذلك الكثير من الجهد والوقت الذي له أهميته في المجال المدني والإداري أو الجزائي، وبخاصة عندما يتعلق الأمر بوقائع إجرامية تتطلب السرعة والدقة في إنجاز الخبرات بشأنها وإلا ضاعت معالمها وآثارها، وهذه الأنواع هي:[1]

### 1- الخبرة القضائية:

وهي التي يأمر بها القاضي للمرة الأولى عندما يتوفر في إحدى القضايا المعروضة عليه للفصل فيها مسائل تقنية معقدة يستعصى عليه فهمها، فيسند بذلك الأمر إلى خبير أو عدة خبراء، وذلك حسب طبيعة وأهمية موضوع الخبرة، كندب خبير طبي لتشريح جثة المتوفى في حالة الوفاة المشكوك فها وتحديد تاريخها وظروفها.

وفي هذا الصدد قد جاء قرار المحكمة العليا القاضي بضرورة إجراء الخبرة في المسائل الفنية بقوله: " إن الخبرة عملية فنية يلجأ إليها قضاة الموضوع كلما وجدوا أنفسهم أمام مشكلة تستدعي معرفة خاصة، لذلك يعتبر ناقص التعليل ومنعدم الأساس القانوني قرار غرفة الاتهام القاضي بأن لا وجه للمتابعة في قضية اختلاس أموال عمومية على أساس أن المبلغ المختلس غير معروف دون الالتجاء إلى خبرة فنية قصد تحديده، فكان على غرفة الاتهام أن تلجأ إلى إجراء خبرة حسابية في هذا الشأن حتى لا تعرض قرارها للنقض.

وفي قرار أخر أشارت أيضا المحكمة العليا إلى الخبرة الأولى بقولها: " لغرفة الاتهام أن تنفي خبرة فنية أولى بخبرة فنية مضادة شريطة أن تعلل قضاءها تعليلا كافيا.

### 2- الخبرة الجزئية:

وهي خبرة تشمل نفس النزاع الذي تناولته الخبرة الأولى، لكنها تتعلق بمسائل ونقاط جزئية مختلفة تماما عن تلك المسائل والنقاط التي تناولتها الخبرة الأولى، وتسند هي الأخرى إلى خبير واحد أو عدة خبراء، وذلك حسب طبيعة وأهمية موضوع الخبرة ذاتها، هذا ويمكن أن تسند إلى نفس الخبير أو

[1] بوعيطة مليكة، مرجع سابق، ص05.

الخبراء الذين قاموا بأعمال الخبرة الأولى أو إلى خبراء من غيرهم، ومثالها أن يتم ندب خبير في الخبرة الأولى لتحديد مدة العجز الكلي، وفي الخبرة الثانية أو الجزئية يندب نفس الخبير لتحديد مجمل الأضرار اللاحقة بالضحية من ضرر جسماني وغيرها من الأضرار.[1]

**3- الخبرة المضادة أو الخبرة المقابلة:**

تكون في حالة ما إذا تبين للقاضي أن تقارير الخبرة المطروحة أمامه متناقضة، أو أنها توصلت إلى تقييمات مختلفة للتعويض المقترح، أو رأى أن الحل المقترح في هذه التقارير غير عادل، ففي هذه الحالة باستطاعة القاضي أن يأمر بخبرة مضادة يكون موضوعها مراقبة صحة المعطيات وسلامة وصدق نتائج وخلاصة الخبرة الأولى وذلك بواسطة واحد أو عدة خبراء آخرين جدد، مما يفقد الخبرة الأصلية قيمتها، خاصة إذا تناقضت معها وكانت أقرب إلى الحقيقة من حيث تماشها مع ملابسات ومعطيات القضية.

وقد نص المشرع على هذا النوع من الخبرة في المادة 154 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجزائية بقوله: "على القاضي أن يستدعي من يعنيهم الأمر من أطراف الخصومة، ويحيطهم علما بما انتهى إليه الخبراء من نتائج. .... ويتلقى أقوالهم بشأنها، ويحدد لهم أجلا لإبداء ملاحظاتهم عنها أو تقديم طلبات خلاله لاسيما فيما يخص إجراء أعمال خبرة تكميلية أو القيام بخبرة مضادة .... ".[2]

كما كرست المحكمة العليا هذا النوع من الخبرات في إحدى قراراتها بقولها: "إذا ثبت وجود تناقض بين خبرة وخبرة أخرى وتعذر فض النزاع بين الطرفين، وجب الاستعانة بخبرة فاصلة وعدم الاقتصار على خبرة واحدة أو خبرتين، تماشيا مع متطلبات العدل".

وفي قرار آخر الذي يبين حالة من الحالات الفنية التي يتم اللجوء إلى الخبرة والخبرة المضادة، حيث جاء فيه أنه: " ليس للقاضي أن يفصل في أمور فنية تصعب عليه معرفتها دون الاستعانة بأهل الخبرة، للتأكد مما هو راجع إلى اختصاصهم، لذلك لا يسوغ له أن يقلل من نسبة العجز المحدد. من طرف طبيب إلا بواسطة خبرة مضادة يقوم بها طبيب آخر.[3]

**4- الخبرة الجديدة:**

هي الخبرة التي يأمر بها القاضي عندما يرفض كليا الخبرة الأولى في كل جوانبها لأي سبب من الأسباب، كالبطلان لعدم احترام إجراءات جوهرية، أو كان تقرير الخبرة الأولى معيبا في شكله، أو

[1] بوعيطة مليكة، المرجع نفسه، ص06.
[2] قانون الإجراءات الجزائية، المادة 154، الفقرة01.
[3] بوعيطة مليكة، المرجع السابق، ص07.

مشويا بانحيازه إلى خصم من الخصوم، أو غير ذلك من الأسباب، مما يترتب معه بطلان الخبرة الأولى ولزوم إجراء خبرة جديدة.

**5- الخبرة التكميلية:**

وهي التي يأمر بها القاضي عندما يرى نقصا ملحوظا في الخبرة الأصلية المقدمة له، أو أن الخبير لم يقم بمهمته على أحسن وجه كعدم إجابته على كل الأسئلة والنقاط الفنية المعين من أجلها، أو أنه لم يستوفي حقها من البحث والتحري فيأمر بها لاستكمال هذا النقص الموجود في التقرير، وبالتالي تكوين نظرة كافية ووافية حول موضوع الخبرة هذا ويتم إسناد الخبرة التكميلية إلى الخبير نفسه الذي قام بالخبرة الأصلية، أو إلى خبير آخر، وهذا حسب تقدير القاضي ووفقا لما يراه مناسبا.[1]

**ثانيا : الخدمات التي تقدمها الخبرة القضائية المحاسبية**

ويمكن تحديد الخدمات الرئيسة على النحو الآتي:[2]

**1- تقديم الاستشارات لحل المنازعات**

وهي أحد الخدمات يقدمها الخبير القضائي المحاسبي، إذ يقدم رأيا يستند إلى وقائع معروفة، أما إذا كانت الحقائق غير معروفة، فإن الخبير القضائي المحاسبي يقوم بالتحقيق في موضوع المنازعات، ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها.

وتشمل الخدمات التي يقدمها الاستشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية، والاستشارات بصدد منازعات المسؤولية المهنية تشمل تحديد مقدار الخسارة الناجمة عن الأحداث للمنازعات الخاصة بأداء المهن مثل التأمين، تأخر البناء، وسرقة الأسرار التجارية. أما الاستشارات الخاصة بالمنازعات المدنية تشمل التقييمات الأعمال التجارية، واختلاس موظف، وتقييم الأضرار المادية في القضايا محل النزاع.

**2- شهادة خبرة في الشؤون المالية:**

قد يكون الخبير القضائي المحاسبي بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشتمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب، أو تقييم الأداء المالي، ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال، أو المساعدة في ترجمة الوثائق، ومن الجدير بالذكر أن عمل الخبير

[1] بوعيطة مليكة، المرجع نفسه، ص08.
[2] خيزار منصف، مرجع سابق، ص47.

القضائي المحاسبي في غاية الأهمية لأنه يجب أن نضع في اعتبارنا أن القاضي وهيئة المخلفين قد لا يكونون على دراية بلغة المحاسبة، وبالتالي يبغي للخبير القضائي المحاسبي تفسير كل شيء بدقة، وتجنب عرض الموضوعات بصورة معقدة. وعلى الخير القضائي المحاسبي في هذا المجال القيام بجميع أعمال التحقيق بنفسه لأن من مسؤوليته الرد في المحاكم وأن عدم القدرة على الإجابة على سؤال وهو على منصة الشهود يمكن أن يلحق الضرر بسمعته المهنية والوظيفية في المستقبل.

**3- التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق:**

الخبير القضائي المحاسبي كثيرا ما يدعى إلى حل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة، والشراكة في الأعمال التجارية، لأن وظيفة الخبير القضائي المحاسبي تختص بتقييم الأعمال وتحديد وتقييم القيمة المالية للأصول والممتلكات، أي أن هدف الخبير القضائي المحاسبي في تسوية المنازعات المالية عند الطلاق هو تقييم الأعمال لتحديد قيمة واقعية للأعمال بما يتفق مع هدف الخدمة، أن تحقيق هدف الخبير القضائي المحاسبي في الدفاع عن عمله يتوقف على قيامه بإجراء تحقيق عميق بصدد التسويات المالية الموضوع الطلاق، لأن المعلومات المتاحة قد تكون محدودة، فمن المهم على الخبير القضائي المحاسبي إجراء تحقيق عميق.[1]

[1] خيزار منصف، المرجع نفسه، ص48.

## خلاصة الفصل:

إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تجسيد الدور الذي تلعب الخبرة المحاسبية في تفعيل آليات حل النزاعات الضريبية، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى الإجراءات القانونية في التقاضي الضريبي مع ذكر شروط رفع الدعوى الضريبية وإجراءات التحقيق فيها في من طرف القاضي الذي يلجأ بدوره إلى الاستعانة بالخبرة القضائية، كإجراء مساعد على الفصل في مختلف القضايا الضريبية التي تعرض أمامه مستفيدا بذلك من الخبرة التي يمتلكها الخير القضائي المحاسبي في هذا المجال عن طريق التقرير الذي يقدمه للهيئة القضائية قصد استغلاله من طرفها لحل مختلف النزاعات الضريبية كما سلطنا الضوء على مفهوم النزاعات الضريبية وخصائصها.

# الفصل الثالث:

# دراسة تطبيقية لدور الخبير القضائي المحاسبي في التقاضي الضريبي

**تمهيد:**

بعد ما قمنا باستعراض المفاهيم النظرية المتعلقة بالموضوع محل الدراسة سنقوم في هذا الفصل التطبيقي بإسقاط الجانب النظري على التطبيقي وذلك من خلال عرض تقرير قمنا به برفقة الخبير القضائي المحاسبي حول نزاع ضريبي حيث رافقنا الخبير القضائي المحاسبي في الخطوات التي قام بها لإعداد التقرير بناءا على المعلومات المقدمة إلى مكتب الخبير القضائي علي عبد الصمد عمر، ونظرا لسرية المعلومات تم التحفظ على تقديم الملاحق.

**المبحث الأول: تقديم مكتب الخبير القضائي المحاسبي**

قمنا بإجراء الدراسة الميدانية عند الخبير القضائي المحاسبي مسجل في قائمة الخبراء القضائيين المحاسبين لولاية المدية.

**المطلب الأول: التعريف بالمكتب الخبير القضائي**

الأستاذ علي عبد الصمد عمر خبير قضائي محاسبي مسجل ضمن قائمة الخبراء القضائيين المحاسبين المعتمدين من قبل محكمة المدية يقع مكتبه في مقر الولاية.

**المطلب الثاني: مهام الخبير القضائي المحاسبي**

- ✓ يقوم بإعداد الخبرات القضائية في مجال المحاسبة.
- ✓ يقو م الخبير بتقديم رأي فني محايد للقاضي للفصل في قضايا انطلاقا من البيانات المحاسبية.
- ✓ يفحص الوثائق المالية والمحاسبية.
- ✓ تحليل النزاعات المالية بين أطراف المتقاضين.

**المبحث الثاني: الشروع في إنجاز الخبرة القضائية المحاسبية**

يدور النزاع بين مكلف بالضريبة يمارس تجارة الأحذية بالجملة كمدعي والإدارة الضريبية كمدعي عليه حول التأكد من وجود إزدواج ضريبي من عدمه والتأكد من المبلغ الخاضع للضريبة.

بناءا على حكم المحكمة الإدارية، الغرفة رقم xxالقضية رقم xx/xxxxx رقم الجدول xx/xxxxx, رقم الفهرس xx/xxxx بتاريخ xxxx/xx/xxx تم تعيين الخبير.

- حيث تم تحديد المهمة انطلاقا من حكم المحكمة.

- استدعاء الأطراف عن طريق محضر قضائي.

- دراسة وثائق الأطراف وسماع وتلقي تصريحاتهم.

- تحديد المبلغ الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للنشاط التجاري الخاضع له المدعي خلال سنتي N و N+1 بدقة والقول إن كان هناك ازدواج ضريبي أم لا، وفي حالة وجود ازدواج ضريبي تبيان ذلك وتبيان ما إن كان تطبيق نسب الهوامش في الربح الصافي والخام مرتفعة أم جاءت مطابقة للتنظيمات المعمول بها قانونيا.

- تحرير تقرير مفصل عن المهام المسندة في آجال أربعة أشهر تسري من تاريخ الخصول على الحكم.

- من أجل إنجاز الخبرة قام الخبير بتقسيم عمله كنا يلي:

- استدعاء الطرفين.

- أخذ تصريحات الطرفين.

- تحديد الهوامش المطبقة ومنه المبالغ الخاضعة للضربية للسنتين الماليتين N و N+1.

- تحديد الازدواج الضريبي من عدمه.[1]

**المطلب الأول: استدعاء الطرفين والوثائق المقدمة**

**- المدعي:**

بتاريخ xxxx/xx/xx قام الخبير بتحرير استدعاء موجه للسيد فلان، طلب منه الحضور بتاريخ xxxx/xx/xx على الساعة xx مرفقا بالوثائق اللازمة التي لها صلة بقضية الحال.

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

حضر ممثل المدعي وقدم الوثائق التالية للخبير:

- ✓ نسخة من السجل التجاري لتجارة الجملة للأحذية.
- ✓ نسخة من شطب السجل التجاري لنشاط تصدير واستيراد.
- ✓ تصريحات (G50) الشهرية للسنتين الماليتين N و N+1.
- ✓ نسخ عن الجدول رقم xx/xxx صادر من طرف مفتشية الضرائب "أ".
- ✓ نسخ من الجدول رقم xxx/xx صادر من طرف مفتشية الضرائب" ب".
- ✓ نسخ من الجدول رقم xx/xxx صادر من طرف مفتشية الضرائب "ج".
- ✓ نسخة من إشعار نهائي بالتقويم الضريبي تحت الرقم xxxx/xx.
- ✓ نسخة من قرار لجنة الطعن لولاية xxxتحت الرقم xx/xxxx ل ط xx/الأمانة.
- ✓ نسخة من قرار لجنة الطعن لولاية xxxتحت الرقم xx/xxxx ل ط xx/الأمانة.
- ✓ قرار الرفض لطعن المتعلق بالجدول رقم xx/xxxx.

وقد طلب الخبير من المدعي إحضار نسخ من المستندات المحاسبية والجبائية ذات للعلاقة بالأنشطة محل النزاع، لاسيما فواتير المشتريات والمستندات المحاسبية والميزانية المحاسبية والجبائية للسنوات المعنية، لكن لم يقم بإيداع أي من التصريحات التي تحدد النتيجة المحاسبية والجبائية التي يتم الاعتماد عليها كأساس لتحديد المبلغ الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي (BiC-iRG) كونه صرح بعدم مسك محاسبة مالية منتظمة، وبالتالي اعتمد الخبير على الجداول الواردة من المدعي عليه.

**- المدعي عليه:**

بتاريخ xxxx/xx/xx قام الخبير بتحرير إستدعاء إلى السيد مدير مديرية الضرائب لولاية xxxعن طريق محضر قضائي، من أجل الحضور بتاريخ xxxx/xx/xxعلى الساعة xxxمرفقا بالوثائق الخاصة بالقضية بتاريخ xxxx/xx/xxقدم ممثل مديرية الضرائب الوثائق التالية للخبير:

- ✓ نسخ عن الجداول الفردية المتعلقة بالخاضع.
- ✓ نسخة عن بطاقة الربط متعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بتاريخ xxxx/xx/xxمن طرف مفتشية الضرائب "ب" لصالح مفتشية الضرائب "أ".[1]
- ✓ نسخة من بطاقة الربط متعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي مصدرة بتاريخ xxxx/xx/xx من طرف مفتشية الضرائب "ب" لصالح مفتشية الضرائب "أ".

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

إضافة لما سبق طلب الخبير استفسارات من طرف رئيس مكتب بمصلحة المنازعات بمديرية الضرائب xxx فيما يخص نشاط تصدير واستيراد للمدعي حسب ما جاء في الجداول رقم xxxx/xx الصادر عن مفتشية الضرائب "ج".

حيث قام بتوجيه الخبير للسيد رئيس مفتشية "ج" وطلب منه تحديد الأساس الذي تم الاعتماد عليه لاستخراج الأساس الضريبي للجدول المذكور سابقا وقدم له الوثائق التالية:

- ✓ نسخة من إشعار بالتقويم الضريبي تحت الرقم xx/xxxx بتاريخ xx/xx/xxxx.
- ✓ نسخة من إشعار بالتقويم الضريبي تحت الرقم xx/xxxx بتاريخ xx/xx/xxxx.
- ✓ نسخة من بطاقة التقاطع تحت الرقم xxxx/xxx بتاريخ xx /xx/xxxx.

**المطلب الثاني: أخذ تصريحات الطرفين**

**- تصريحات المدعي:**

نيابة عن المدعي السيد xxx صرح السيد xxx مع مستشار جبائي معتمد لدى مديرية الضرائب للخبير بأنه موكله تاجر بالجملة للأحذية ومشتقاتها والأجهزة والماكنات المتعلقة بها منذ سنة xxxx الواقع مقر محله بحي xxxx تابع إقليميا لمفتشية الضرائب "ب" ويضيف أن موضوع الشكوى يتعلق بسنتين ماليتين هما N و N+1.

كما يلي:

بالنسبة للسنةN فإنه كان يوجد إزدواج ضريبي يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي. فئة الأرباح الصناعية والتجارية (IRG_BIC) على مستوى ثلاث مفتشيات هما "ج" "أ" "ب" حيث يقدر مبلغ الضريبة ب6200دج متضمن عقوبة التأخير ومبلغ 300دج يتمثل في الرسم شبه جبائي(TPF) بالإضافة الى مبلغي 200.850.00دج ومبلغ 80.090.00دج أما بالنسبة لسنة N+1فإن الإدارة الجبائية بالغت في المعدلات التي تم على أساسها تحديد الأساس الضريبي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي مقارنة مع ماهو قانوني ومعمول به.[1]

كما تجدر الإشارة أيضا أن لجنة الطعن الولائية عبر قرارها تحت الرقم 131 أقرت بتخفيض معاملات تحديد هامش الربح الخام والصافي حسب التشريع المعمول به، حيث رفضت المفتشية تطبيق هذا القرار وبالتالي اللجوء إلى المحكة الإدارية لتطبيق القانون.

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

**- تصريحات المدعي عليه:**

صرح ممثل مديرية الضرائب xxx السيد xxx بعدم وجود إزدواج ضريبي وهذا بعد تبادل المعلومات حول النشاط الخاضع عن طريق بطاقات الربط وإصدار الجداول والذي كان وفقا للتشريع الضريبي، إضافة إلى أن التقويم الضريبي وتطبيق تلك المعدلات كانت استنادا على التسوية التلقائية حسب نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا بعد عدم قيام الخاضع للتصريح بتلك العمليات وبالتالي فإن التقويم الجبائي النهائي سليم.

**المبحث الثالث: دراسة وتحليل الوثائق المقدمة**

**المطلب الأول: تحديد معدلات الهوامش المطبقة**

ومنه تحديد المبلغ الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للسنتين الماليتين N و N+1:

من أجل تحديد المبلغ الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأرباح الصناعية والمهنية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي فإن الأصل هو الميزانية الجبائية المودعة لدى الإدارة الجبائية والتي تحدد فيها النتيجة الجبائية، علما أن المدعي صرح بأنه لم يمسك محاسبة مالية منتظمة لنشاطه التجاري يتم الإستناد عليها لتحديد النتيجة المحاسبية ولم يعد القوائم المالية ولا الميزانية الجبائية، لا في السنة المالية N وb N+1 حيث قام فقط بإيداع التصريحات الجبائية (G50)للتصريح برقم الأعمال ودفع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

ومنه من الغير ممكن تحديد الأساس الجبائي لحساب الضريبة إلا من خلال الجداول الضريبية المصدرة من طرف المفتشيات المعنية ولا يمكن الجزم بصحتها إلا من خلال المعلومات والوثائق المتوفرة لدينل من الطرفين وقد ذكرنا فيها سبق أن المدعي لا يعترض على إعتماد المعلومات المقدمة من طرف الإدارة الضريبية.

وإنطلاقا مت الجداول الفردية والإشعاؤ النهائي بالتقويم وبالإستناد إلى الإرساليات رقم xx و xxx الصادرة عن المفتشية العامة للمصالح الجبائية والمتعلقة بمدونة المعاملات وكذا قرار لجنة الطعن الولائية تحت الرقم 03فإن الإدارة الضريبية بالغت في المعدلات المعتمدة وهذا بالمقارنة مع الإرساليات السابقة الذكر والتي تذكر المعدلات المعتمدة من طرف إدارة الضرائب، والمعدلات في عملية الحساب التي نرى بالإعتماد عليها من خلال ما سبق هي كما يلي:[1]

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

-معدل الهامش الخام الإجمالي =15%عوضا عن 25%.

-معدل الربح الصافي =بين 08-10%عوضا عن 20%أو 25%.

ومما سبق قام الخبير بتحديد الأساس الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

**أولا: السنة المالية N**

نظرا لعدم توفر معلومات حول قيمة المشتريات السنوية لسنة N إعتمد الهبير بصفة مباشرة على التقدير الجبائي لرقم الأعمال بحسي الجدول الفردي رقم xxxx/xxكما يلي:

- رقم الأعمال السنوي (خارج الرسم) المقدر من طرف مفتشية الضرائب: 2900.650.00

يتم حساب الربح الصافي بضرب رقم الأعمال المقدر في معدل الربح الصافي كما يلي: المتوسط الحسابي بين المعدلين08و10٪ وهو المعدل 09%.

| |
|---|
| الربح الصافي (هامش الربح) المقدر=2900.650.00×09%=261058.50. |

**ثانيا: السنة المالية N+1**

نظرا لعدم توفر معلومات حول قيمة المشتريات السنوية N+1فإننا نعتمد على التقدير لقيمة المشتريات حسب ما جاء في الإشعار النهائي للتقويم رقم xxxx/xx كما يلي:

- قيمة المشتريات المستهلكة السنوية لسنة N+1=المشتريات الإجمالية.

- مخزون آخر مدة =12820.00-6050500=4.768.500.00.

- رقم الأعمال السنوي يتم حسابه بضرب المشتريات في معامل الهامش الخام (15%) عوضا عن 25%المطبق من طرف مفتشية الضرائب مضافا إليه قيمة المشتريات كما يلي:

- رقم الأعمال السنوي المقدر =1،15×4.768.500.00=5483.775.00 إستنادا لنسب الإرسالية أعلاه فإن الربح الصافي يتم إحتسابه بضرب رقم الأعمال المقدر في معدل الربح الصافي 09%.[1]

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

- الربح الصافي (هامش الربح) المقدر لسنة N+1= 5.483.775.00× 0.09= 493.539.75.

| |
|---|
| وعليه فإن الربح الصافي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للسنة المالية N+1 تقدر بـ 493.539.75. |

**المطلب الثاني: تحديد الإزدواح الضريبي من عدمه**

موضوع الإخضاع الضريبي خاص بنسبة Nفقط، ومنه إنطلاقا من الجداول الثلاثة وكذا من قرارات لجنة الطعن ارتنى الخبير لما يلي:

- أقر بوجود إزدواج ضريبي بين الجدول xxxx/xxxالصادر بتاريخ xxxx/xx/xx عن مفتشية الضرائب "ب" مع الجدول رقم xxxx/xx الصادر بتاريخ xxxx/xx/xx عن مفتشية الضرائب "ب" فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي (صنف الأرباح الصناعية والتجارية)، لأنهما يتضمنان نفس الإخضاع لنفس المدة (سنة مالية N) ونفس النشاط.

- تقر بوجود ازدواج ضريبي فيما يخص الجدول رقمxxxx/xx بتاريخ xx/xx/xxxx عن مفتشية الضرائب "ج" للأسباب التالية:

- المدعي قام بشطب سجله التجاري لنشاط إستراد وتصدير سنة xxxx وبالتالي لا وجود لناشطين مختلفين، والنشاط الوحيد الذي يزاوله هو تجارة الجملة للأحذية ولواحقها.

- مفتشية الضرائب "ج" أخطأت التقدير حيث أن المعطيات التي تم إصدار الجدول رقم xxxx/xx بشأنها لا تتعلق بنشاط استراد وتصدير ولا تتمثل في عملية استراد شراء عادية من موردين محليين وليس أجانب حيث ورد أسماء هؤلاء الموردين في بطاقة التقاطع، وكذلك هو مذكورين في الإشعار بالتقويم الضريبي رقم xxxx/xx وهي تدخل ضمن نشاط المدعي تجارة الجملة للأحذية ولواحقها، حيث قام هذا الأخير بالتصريح بالمورد وهو السيد فلان ضمن التصريحات الشهرية (G50) السنة المالية N بشكل جزئي.[1]

بالنسبة لسنة أخرى ما يلي:

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

- إلغاء الجدول رقم xxxx/xxxالصادر بتاريخ xxxx/xx/xxعن مفتشية الضرائب "أ" فيما يتعلق بمبلغ 6200 (ضريبة الدخل الإجمالي iRG) ومبلغ 300 دج الرسم شبه الجنائي.

- إلغاء الجدول رقم xxxx/xxالصادر بتاريخ xxxx/xx/xxعن مفتشية "ج" فيما يخص المبلغ 80.090دج.

- الإبقاء على الجدول xxxx/xx الصادر بتاريخ xxxx/xx/xx عن مفتشية "ب" مع إعتماد معدل الربح الصافي حسب التشريع الجنائي المعمول به لما سبق ذكره، وهذا بمبلغ 261058.50 الذي قمنا بإحتسابه كأساس لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي عوضا عن مبلغ محدد في الجدول (بمعدلات مبالغ فيها) ومنه:

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للسنة المالية N حسب السلم التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لتلك الفترة.

| |
|---|
| الفئة الأولى =أقل من 120.000دج معفى. |

| |
|---|
| الفئة الثانية =261058,50 - 120001=20%×141057=28211.4. |

| |
|---|
| بإضافة العقوبة 25% = 28211,4 × 1.25 = 35264,25 |

| |
|---|
| مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للسنة المالية N واجب الدفع 35264.25. |

إضافة إلى مبلغ 300 دج كرسم شبه جبائي.

بالنسبة لسنة N+1 نرى ما يلي:

- إعتماد مبلغ 493539.75 دج كأساس لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:[1]

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

- مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للسنة المالية N+1 (حسب السلم التصاعدي)

- لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي لتلك الفترة.

| |
|---|
| الفئة الأولى: أقل من 120000 دج معفى. |
| الفئة الثانية: 360000-120001=239999×0,20=47999.80دج |
| الفئة الثالثة: 493539,75 – 360001 = 133538× 0,30 = 40061,4 دج |
| حساب المبلغ الإجمالي للضريبة: 47999.80+40061.4=88061.2 دج. |
| بإضافة العقوبة (25%)=88061.2×1.25=110076.5 دج. |

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي للسنة المالية N+1 واجبة الدفع 110076.5 إضافة إلى مبلغ 300 دج (الرسم شبه الجبائي).[1]

**- النتيجة النهائية للخبرة:**

بناءا على دراستنا برفقة الخبير القضائي للقضية وما قام به من تحليل وفحص لمختلف الوثائق والقوانين سارية المفعول، وعلى ضوء ما استقاه الخبير من معلومات من طرفي النزاع، فإن المدعي وقع على عاتقه ازدواج ضريبي لسنة المالية N فيما يخص المبلغ 80.090 إضافة إلى رسم شبه جبائي بمبلغ 300 دج، أما السنة المالية N+1 ليست موضوع ازدواج ضريبي إنما مستوجب اعتماد معدلات معمول بها جبائيا وبالتالي فإن مبلغ الضريبة يقدر بـ 110076.5دج.

وبهذه النتيجة نكون قد أنهينا برفقة الخبير المهام المستندة إليه في هذه الخبرة وللقاضي قرار الفصل في النزاع بما يراه مناسبا.

[1] المصدر: وثائق داخلية من مكتب الخبير القضائي.

**خلاصة الفصل:**

من خلال هذه الدراسة التطبيقية سعينا إلى توضيح دور الخبرة القضائية في حل النزاعات الضريبية بالطريقة التي ترضي أطراف النزاع سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية حيث بحكم الصعوبات التي تواجه القاضي في حلها كان من الضروري الإستعانة بالخبير القضائي المحاسبي حيث يساهم هذا الأخير بتقرير خبرته في مساعدة القاضي في فك الغموض واللبس في القضايا المطروحة أمامه، حيث من خلال دراستنا الميدانية وقفنا على بعض الملاحظات نذكر منها الصعوبات التي تواجه الخبير والمتمثلة في نقص وغياب مستندات القانونية التي تساعده على اعداد تقرير الخبرة.

# خاتمة

## خاتمة:

يمكن القول أن للقاضي السلطة الكاملة في معالجة مختلف القضايا الضريبية التي تعرض أمامه لما له من دراية بالأمور والنصوص القانونية إلا أن المشرع أعطى له سلطة للاستعانة بالخبير القضائي المحاسبي لحل مختلف النزاعات التي قد يجد فيها صعوبات، ومن هنا نؤكد على الدور الذي تلعبه الخبرة القضائية المحاسبية في تحقيق العدالة من خلال التقرير الذي تعرضه على القضاء محاولا بذلك الخبير القضائي المحاسبي إنارة سبيل القاضي على ألا يحيد عن روح القانون، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الخبرة القضائية ودورها في تسوية النزاعات الضريبية، فهي مرتبطة بتحقيق المبادئ الأساسية للمحاكمة العادلة، إذ أنها تساهم في تكريس مبدأ الحياد والنزاهة، كما يلعب الخبير القضائي المحاسبي دورا بارزا في الإثبات، ويمكن للقاضي من إدراك المسائل الفنية والعلمية التي قد يثيرها موضوع النزاع الضريبي المطروح أمامه للفصل فيه.

لقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى توضيح أهمية الخبرة القضائية في حل النزاعات الضريبية بالطريقة التي ترضي أطراف النزاع سواء الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، حيث أصبحت المنازعات الضريبية المطروحة أمام القاضي معقدة تستوجب الاستعانة بالخبير القضائي المحاسبي يساعد بذلك القاضي على معالجة مثل هذا المنازعات من خلال التقرير الذي يقدمه له وتجدر الإشارة أنه من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن للمشرع سلطة اللجوء إلى الخبير القضائي المحاسبي بناءا على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه وهو من يأمر بإجراء الخبرة ويلزمه القانون إبلاغ محافظ الدولة بذلك حتى يبدي التماساته.

- الخبير القضائي المحاسبي لا يستطيع ممارسة عمله دون أن يصدر حكم قضائي يعينه ويحدد له المهام الموكلة إليه، حيث يكون هذا الحكم صادر عن الجهة القضائية المختصة.

- تواجه الخبير القضائي المحاسبي عراقيل ومعوقات خلال عمله كغياب بعض الوثائق الثبوتية، وكذا عدم تعاون بعض الموظفين داخل المؤسسة من خلال تحفظهم على تقديم التوضيحات اللازمة وغيرها من عراقيل.

- يلعب القاضي دورا محوريا في تحقيق العدالة الجبائية إلا أن اقتصاره على مراقبة الجوانب الشكلية وإغفاله أو تغاضيه عن تفعيل سلطته للنظر في الدعوى الضريبية على مستوى الجوهر أدى إلى صدور اجتهادات قضائية وصفت بالضعيفة في المادة الضريبية لذا كان إجراء الخبرة في مجال المنازعات الضريبية من الأمور الأساسية التي يلجأ إليها القاضي لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية.

❖ **اختبار الفرضيات:**

**- الفرضية الرئيسية:**

حتى يكون للخبير القضائي المحاسبي فعالية في إيجاد حل مناسب للنزاعات الضريبية لابد له من الحصول على وثائق ومستندات اللازمة وكذا تصريحات الأطراف المعنية وهذا ما لمسناه في دراستنا التطبيقية فالفرضية تعتبر إذا صحيحة.

**- الفرضية الأولى:** بناءا على الدراسة التطبيقية التي قمنا بها لدى مكتب الخبير وجدنا أن الخبرة القضائية المحاسبية تقدم خدمة بالفعل عن طريق تقرير الخبرة الذي يقدمه الخبير، وبذلك تعتبر الفرضية صحيحة.

**- الفرضية الثانية:** الفرضية صحيحة حيث من خلال الدراسة نجد أن للمنازعات الضريبية إطار قانوني ومفاهيمي يتمثل في مجموعة من التعاريف والخصائص.

**- الفرضية الثالثة:** تتم عملية الخبرة القضائية المحاسبية لفك النزاع الضريبي في مكتب الخبير القضائي من خلال المهام التي تستند إليه من طرف القاضي ويتم إيداعها في شكل تقرير خبرة تعتبر صحيحة.

وبناءا على ما سبق يمكن أن نخلص إلى بعض التوجيهات والمقترحات التالية:

- إدراج تكوين واضح يخص أعوان وموظفي الإدارة الضريبية، حتى يستطيعوا القيام بمهامهم بشفافية وبالتالي تكوين ثقة الطرف الآخر المتمثل في المكلف بالضريبة.
- ضبط إجراءات الخبرة القضائية بصورة دقيقة وذلك تجنبا لإطالة الفصل في النزاع وتخفيف الأعباء على المحاكم.
- فتح المجال أمام الخبير القضائي المحاسبي للقيام ببعض المهام التي لم يسطرها له القاضي والتي يراها ضرورية وتخدم الموضوع وذلك بعد عرضها على القاضي.
- من المستحسن الاعتماد على التكنولوجيا الحديثة والرقمنة لضمان شفافية المنازعات الضريبية والتقليل منها.

❖ **آفاق الدراسة:**

في الأخير نطمح من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقا لبحوث أخرى لأن موضوع دور خبير المحاسبي في التقاضي الضريبي يعتبر موضوع مهم لأنه يفتح آفاق لدراسات مفيدة أمام الطلبة والباحثين الراغبين في التطرق لذلك وإمكانية دراستها من عدة جوانب وأبعاد مختلفة، وبالتالي فهذه الدراسة هي بحاجة إلى أبحاث ودراسات أخرى مكملة لتسد القصور في الجهد والفهم، ونرى أن من أهم الدراسات التي تكمل هذا البحث هي:

- ✓ دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ واقع الخبرة القضائية والصعوبات التي تواجهها.

# قائمة المراجع

❖ **قائمة المراجع:**

❖ **القرآن الكريم.**

❖ **الكتب:**

1- بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري المقارن، ط1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003.

2- طاهري حسين، المنازعات الضريبية - شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية.

3- أحسن بوسقيعة، التحقيق القضائي، طبعة جديدة منقحة ومتممة، دار هومة، 2008.

4- طاهري حسين، دليل الخبير القضائي، دار الهدى.

5- محمود توفيق إسكندر، "الخبرة القضائية"، دار هومة.

6- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية"، دار هومة.

❖ **أطروحة الدكتوراه:**

1- خيزار منصف، "دور الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية المنازعات المالية"، رسالة دكتوراه، الجزائر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2024/2023.

❖ **مذكرات الماستر:**

1- بن عبد الرحمان لطيفة، الخبرة القضائية في المنازعات الضريبية، مذكرة شهادة الماستر، قانون إداري، جامعة غرداية، 2020/2019.

2- رمون الحاج محمد الطاهر، ضمانات المكلف الضريبي أثناء المنازعة الجبائية، مذكرة شهادة الماستر، القانون العام الاقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021/2020.

3- سعداوي عائشة، حميدية عويشة، الخبرة القضائية المحاسبة كآلية لحل النزاعات التجارية، مذكرة الماستر، تخصص محاسبة، يحي فارس، المدية، 2023/2022.

4- صادق أحمد، ميموني محمد البركة، دور الخبرة القضائية المحاسبية في حل النزاعات الجبائية، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2021، 2022.

5- صولي حميدة، التظلم الإداري كآلية لتسوية المنازعة الضريبية، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، 2020/2019.

6- قواميد الصبحي، "هيكل مروة، الخبرة القضائية في المادة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قانون عام إقتصادي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022، 2023.

7- كوشي إسلام، مازوزي نور الدين، "الخبرة القضائية في المنازعات الجبائية"، مذكرة ماستر، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2023/2022.

8- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، 2014.

9- بوكرش سمية، خلفاوي يمينة، الخبرة القضائية في المادة الإدارية، مذطرة ماستر، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015/2014.

❖ **المجلات:**

1- بلول فهيمة، "الخبير المحاسب فاعل أساسي لتحدبد مصير الخصومة الضريبية"، مجلة القانون، الجزائر، كلية الحقوق، جامعة عبر الرحمان، ميرة بجاية المجلد 10 العدد 01، 2021.

2- بوشاك نجيبة، سايح آسية، "الخبرة المحاسبة القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، "المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 02، العدد 07 أفريل 2017.

3- بوعيط مليكة، قاضية باحثة بمركز البحوث القانونية والقضائية، الخبرة القضائية، مداخلة مقدمة من خلال الندوة البحثية، 2023.

4- رمضانية سهيلة هاجر، مردف محمد أسامة، "مساهمة الخبير المحاسبي في تسيير الخبرة القضائية بالواقع الجزائري، مجلة المهل الاقتصادي، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، جامعة آكلي محند الحاج البويرة، المجلد 07، العدد 01، 2024.

5- قدادرة فوزية، يامة ابراهيم "قواعد التقاضي في الدعوى الضريبية في ظل التشريع الجزائري"، مجلة القانون والمجتمع، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد درارية، أدرار، المجلد 09، العدد 02، 2021.

6- مونير زموري، خير الدين شرواطي، "مساهمة الخبرة المحاسبية القضائية في حل المنازعات الضريبية"، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، جامعة البليدة 2 لونيسي علي، المجلد 12، العدد 22، 2023.

❖ **القوانين:**

1- قانون الإجراءات الجزائية، المادة 154 الفقرة 01.

2- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 85-1.

3- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 81-4.

4- قانون الإجراءات المدنية، المادة 77.