

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: محاسبة وجباية معمقة  
من إعداد الطالبين: بركان ينيس وبوشوشان أيمن

بعنوان:

دور الخبرة القضائية في تحقيق العدالة الجبائية

- دراسة حالة -

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2020/..../..

أمام اللجنة المكونة من:

اللقب والاسم	الرتبة	الصفة
		رئيسا
بن فرج زويينة	أستاذ محاضر -أ-	مشرفا
		مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

# شكر وتقدير

## الشكر لله عز وجل

نستعين به ونرجو منه أن يلتمس قراء هذا البحث الجهد الذي تطلبه منا ونسأله تعالى أن نكون قد وفقنا في عملنا

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

عرفانا بالجميل نتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير  
إلى أستاذتنا الفاضلة التي رافقتنا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة

## الدكتورة بن فرح زوينة

إلى كل أساتذة الكلية الذين بذلوا قصارى جهدهم

في إيصال الرسالة النبيلة لمهنة التدريس

إلى كل من قدم لنا يد المساعدة، ونخص بالذكر السادة:

إطارات مديرية الضرائب وعلى رأسهم السيد عمار محمل، ضيافات نور الدين، قدوح بدر  
الدين،

الخبراء المحاسبون قريشي نصر الدين، هشيلى بشير،

الأساتذة جدي الربيع، ساسي مراد.

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

## فهرس المحتويات

ص	فهرس المحتويات
/	إهداء
/	شكر وتقدير
/	فهرس المحتويات
/	قائمة الجداول
/	قائمة الملاحق
أ - ب	مقدمة
34-1	الفصل الأول: الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية
19	المبحث الثاني: الخبرة في المجال المحاسبي
34	خلاصة الفصل
65-35	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية: دراسة حالة لدى مكاتب خبراء
36	تمهيد
37	المبحث الأول: دراسة حالة بين شركة ذات مسؤولية محدودة وبين المديرية الولائية للضرائب
49	المبحث الثاني: دراسة حالة نزاع بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة والإدارة الجبائية لولاية سطيف
53	المبحث الثالث: دراسة حالة نزاع بين تاجر ومصصلحة الضرائب
65	خلاصة الفصل
68-66	الخاتمة
72-69	قائمة المراجع
77-73	الملاحق
80-78	فهرس المحتويات

## قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
38	تحديد أسس الضريبة على أرباح الشركات ورفعها IBS et REHAUSSEMENT.	(01-02)
38	تحديد أسس الضريبة على أرباح الشركات IBS.	(02-02)
39	تحديد أسس RCM.	(03-02)
39	رقم الاعمال الإجمالي - الرسم على النشاط المهني TAP-	(04-02)
39	رقم الاعمال الإجمالي - الرسم على القيمة المضافة 17% -	(05-02)
39	تحديد رقم الاعمال والربح.	(06-02)
40	الإخضاعات الواجبة عن التحقيق المحاسبي للفترة الممتدة بين 2008-2011.	(07-02)
42	النقائص المسجلة في المبيعات.	(08-02)
43	النقائص المسجلة في المشتريات.	(09-02)
48	تحديد مجموع الضرائب الواجبة على المكلف.	(10-02)
51	الضرائب الواجبة على المكلف الخاصة بالورد الضريبي رقم 2007/366.	(11-02)
52	مجموع الضرائب الواجب على المكلف.	(12-02)
55	المشتريات والمقبوضات المتحصل عليها من كشوف معلومات.	(13-02)

## قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	الرقم
74	إشعار بالدفع.	(01-02)
75	إشعار بالتسوية	(02-02)
76	إشعار المديرية الضرائب لولاية سطيف	(03-02)
77	نموذج لكشوف معلومات	(04-02)



# مقدمة



يخضع بعض المكلفين بالضرائب الى الرقابة الجبائية بمختلف أساليبها، مما ينتج عنها تعديلات أو فرض ضرائب جديدة عليهم، وهذا قد يؤدي الى دخول المكلفين مع الادارة الجبائية في منازعات جبائية قد تصل الى المحكمة، مما يؤدي الى ضرورة اللجوء الى الخبرة القضائية كحل نهائي لفك النزاع.

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الاثبات واجراء من إجراءات التحقيق التي يأمر بها القاضي للفصل في المسألة ذات الطابع الفني خاص ليس بمقدوره الامام بها لكونها مسألة تقنية فنية كالمحاسبة، الهندسة والطب... الخ.

وتتمتد الخبرة القضائية للعديد من المجالات إضافة للجبائية منها، قضايا الغش والاحتيال المالي، التأمينات وغيرها بهدف الوصول الى المعلومات الحقيقية والصادقة.

نظرا لأهمية الخبرة القضائية في فك مختلف النزاعات والاخذ بنتائجها في الأخير، اخترنا ربطها بمجال الضرائب لمعرفة دور وأهمية اللجوء للخبرة القضائية في فك النزاعات الجبائية، وسيتم دراسة لهذا الموضوع من خلال طرح الاشكالية التالية:

### ما هو دور الخبرة القضائية في تحقيق العدالة الجبائية؟

للإجابة عن الاشكالية الرئيسية، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا يُقصد بالخبرة القضائية وما هي مجالاتها؟
- كيف يتم وصول المنازعات الجبائية إلى القضاء؟
- متى يلجأ للخبرة القضائية في فك المنازعات الجبائية؟
- هل تؤدي الخبرة الجبائية الى حفظ حقوق الأطراف المتنازعة؟

### للإجابة على التساؤلات الفرعية، يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- تعتبر الخبرة القضائية أسلوب لكشف الغش؛
- تخلق المنازعات الجبائية حصرا من طرف المكلفين؛
- يتم دائما اللجوء الى الخبرة القضائية في اي نزاع جبائي؛
- تؤدي الخبرة القضائية الى معلومات حقيقية وصادقة.

### أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الخبرة القضائية ودورها في فك مختلف النزاعات لا سيما المنازعات الجبائية لتنوعها وتعددتها، ومحاولة منا لمعرفة كل الاجراءات بداية من تعيين الخبير لغاية معرفة الأساليب والطرق المستخدمة من طرف الخبير المعتمد في متابعة ومعالجة هذا النوع من القضايا (النزاعات الجبائية) وكيف يتم الفصل فيها.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، نذكر منها:

- التعرف على الإطار النظري والعملي للخبرة القضائية خاصة في جانبها المحاسبي والجبايي؛
- التعرف على إجراءات النزاعات الجبائية لغاية الوصول لاعتماد خبير؛
- مراجعة المفاهيم والتقنيات المستعملة في مجال الخبرة القضائية ومجالات تطبيقها في المحاسبة والجباية؛
- التمكن من خلال الدراسة الميدانية على كيفية اعداد تقرير خبرة قضائية في المجال الجبايي؛
- محاولة التعرف على التحديات التي يواجهها المتعاملين الاقتصاديين في تطبيق المفاهيم والتقنيات، وذلك للمساهمة في زيادة فعالية الخبراء القضائيون في مساعدة المؤسسات الاقتصادية لحل مشاكلها.
- تسجيل لأهمية الخبرة القضائية في حسم النزاعات العالقة أمام المحاكم وأهم التحديات التي تواجه هذا النوع من النزاعات.

### أسباب اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بتخصص الدراسة محاسبة وجباية؛
- الرغبة الذاتية والميول الشخصي في التعمق في موضوع الخبرة القضائية ومعرفة تقنياتها وأساليبها وضبط مختلف القواعد التي تحكم نطاق تطبيقها لا سيما في المجال الجبايي؛
- محاولة إثراء الساحة البحثية بمرجع جديد نظرا للنقص الحاد الملاحظ في هذا المجال وذلك حسب اطلاعنا على الموضوع.

### منهج البحث:

تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي بهدف تثمين ما تحصلنا عليه من معلومات من مختلف المصادر، أما الجانب التطبيقي من الدراسة تم استخدام أسلوب دراسة حالة للتحكم في الأساليب المعتمدة لإنجاز خبرة قضائية في المجال الجبايي.

### هيكل الدراسة:

لوصول إلى أهداف الدراسة تم تنظيمها في فصلين:  
تناولنا في الفصل الأول الإطار العام للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول للإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية، أما المبحث الثاني تناولنا فيه خصوصيات الخبرة في المجال المحاسبي، والأخير لعرض الدراسات السابقة.  
خصص الفصل الثاني للدراسة التطبيقية حيث تناولنا عدة قضايا كانت بين الإدارة الجبائية ومكلفين مختلفين.

## الفصل الأول:

الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية

## تمهيد:

تعتبر المنازعة الجبائية من أكثر المنازعات انتشارا على الصعيد العملي، وذلك نظرا للدور الهام الذي تستعمل فيه الضرائب في التأثير في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد تنشأ المنازعة الضريبية بين المكلف بدفع الضريبة وإدارة الضرائب حيث تباشر هذه الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية في تحديد وعاء الضريبة أو تقدير قيمتها. كما تعتبر المحاسبة القضائية أحد الأوجه الحديثة للمحاسبة التي تهتم بإعداد خبراء محاسبين يكونوا على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي للعمل على مساعدة القضاء في توضيح الحقيقة وإقرار العدالة بما يمتلكون من معرفة متخصصة بمجال المحاسبة والمراجعة.

إضافة إلى كونها تمثل إطار متكامل للمحاسبة والقانون معا للعمل على تقديم استقصاء وتحري أكثر عمق وأكثر ارتباطا بالدعوى القضائية، وسنحاول من خلال هذا الفصل تقديم الإطار العام للمنازعات الجبائية وكذا الخبرة القضائية.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية:

يتميز النزاع الجبائي بخاصية تكاد تخلوا من بقية النزاعات الأخرى التي عادة ما تنشأ بين الأطراف، فالنزاع في المجال الجبائي له خصائصه ومميزاته عن باقي النزاعات، فهذا النزاع له مرحلتين أساسيتين، فمنها بتقسيمها إلى المرحلة الأولى والتي يثار فيها النزاع الضريبي بين المكلف والإدارة الجبائية إما على مستوى الإدارة نفسها، أما المرحلة الثانية والتي بموجبها يتم انتقال النزاع الضريبي من مستوى الإدارة إلى المحاكم القضائية. من جهة أخرى فالنزاع الضريبي له العديد من الأسباب والأوجه، فهو مرتبط بكل ما يخص الضريبة ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية تصفية دين الضريبة ونقل قيمتها إلى خزينة الدولة، وأثناء هذه المراحل قد تنشأ بين المكلف من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى بعض الخلافات سواء ما تعلق بالمعدل المطبق أو بقيمة الضريبة أو من خلال الخطأ في تطبيق النصوص التشريعية وعدم احترام الإجراءات وكذا المواعيد القانونية، وهنا يتم الاستعانة بالخبرة القضائية حيث تعتبر وسيلة من وسائل الإثبات أصبحت تأخذ أهمية أكبر وتفرض وجودها أكثر خاصة مع التطور السريع اقتصاديا واجتماعيا، ومن أجل دراستها بصورة جيدة سوف نتطرق في هذا المبحث إلى أهم الجوانب النظرية والمفاهيمية.

### المطلب الأول: ماهية المنازعة الجبائية وأسبابها:

تقوم الإدارة الجبائية بأداء مهامها من أجل توفير المدخيل اللازمة التي تحتاجها الدولة لمواجهة أعبائها ونفقاتها، وأثناء قيامها بعملها قد تنشأ نزاعات بينها وبين المكلف حول مقدار الوعاء أو طرق التحصيل الجبائي لمبالغ الضريبة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

### أولاً: مفهوم المنازعة الجبائية:

المنازعة الجبائية هي كل ما ينتج عن خلافات بين المكلفين والإدارة الجبائية، والتي يمكن حلها أو الفصل فيها من خلال اجراءات ادارية أو قضائية<sup>1</sup>، فعادة ما يواجه فرض الضريبة من طرف الادارة الجبائية بعض الخلافات مع المكلفين بأدائها، فقد يكون هذا الخلاف متعلق بتطبيق النصوص التشريعية وعدم احترام الاجراءات، أو يكون ناتجا عن أخطاء في معدلات فرض الضريبة، كما يمكن أن يكون هذا النزاع ناتج عن تعسف من طرف الادارة الجبائية في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، أي قد ينشب نزاع مع الادارة الجبائية في كل ما يتعلق بالضريبة ابتداء من تحديد الوعاء إلى غاية التحصيل.

إن كلمة "منازعة" بمجرد النطق بها يتبادر إلى ذهن السامع حصول مشاكل وخلافات بين أطراف، فالنزاع الجبائي يتضمن مجموعة القواعد المطبقة على الخصومة التي تثار بين المكلف من جهة والادارة الجبائية من جهة أخرى حول تحديد وربط الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة أخرى. إذ يحق للمكلف محاصمة الإدارة الجبائية من أجل إعادة النظر في تحديد الوعاء أو في التحصيل وطرقه.<sup>2</sup>

المنازعة الجبائية هي مجموعة الخلافات القائمة بين المكلفين بالضريبة والادارة الجبائية نتيجة سوء تقدير الادارة الجبائية للوعاء الضريبي أو وقوع مشاكل في التحصيل.

<sup>1</sup> خيري عثمان و فريز فرج عبد العال: انهاء المنازعة الضريبية على الدخيل بطريقة الانفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013، ص 08.

<sup>2</sup> كوسة فضيل: الدعوى الضريبية وأدائها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 07.

ثانيا: عناصر وأنواع النزاع الجبائي:

### 1-عناصر النزاع الجبائي:

- لا يمكن التكلم عن نزاع ضريبي إلا بوجود ثلاثة عناصر، تتمثل في:<sup>1</sup>
- وجوب أن تكون الإدارة الجبائية طرفا في النزاع فهي التي تقوم بتحديد دين الضريبة وتحصيلها بناء على ما تقتضيه التشريعات الجبائية؛
- أن يكون التشريع الجبائي واجب التطبيق للفصل في المنازعة الجبائية القائمة، بحيث يتم الرجوع إليه؛
- أن ترتبط المنازعات الجبائية بعمل من الأعمال الجبائية التي يكون لها تأثير في تحديد دين الضريبة، كعمليات حصر المكلفين، ربط الضريبة وتحصيل قيمتها من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

### 2-أنواع النزاع الجبائي:

- يتم الاستناد في تقسيم النزاع الجبائي للعديد من المعايير والأسس يمكن ذكر:<sup>2</sup>
- **حسب نوع الضريبة:** يتم الاستناد في تقسيم النزاع الجبائي حسب هذا المعيار إلى المعايير المتبعة في تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة أي يمكن تقسيم النزاع الجبائي إلى نزاع متعلق بالضرائب المباشرة، وآخر متعلق بالضرائب غير المباشرة.
- **حسب المرحلة التي تمر بها الضريبة:** فحسب هذا المعيار يمكن تقسيم النزاع الجبائي إلى نزاع مرتبط بالوعاء الضريبي ونزاع متعلق بالتحصيل، فمنازعات الوعاء هي تلك المنازعات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حول قيمة الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب قيمة الضريبة الواجبة الأداء من المكلف، أما منازعات التحصيل فهي كل ما يرتبط بطرق التحصيل الضريبي.
- ج- **حسب الجهة المطروح أمامها النزاع الجبائي:** حسب هذا المعيار نجد أن النزاع الجبائي ينقسم إلى نوعين، إما أن يكون نزاعا إداريا، وإما يكون نزاعا قضائيا، فالنزاع الإداري هو أن يكون النزاع مطروحا أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار في حد ذاته، بحيث يقوم المكلف برفع التظلم إلى الجهة المختصة سواء كنا أمام حالة منازعات الوعاء أو التحصيل، ونضيف أن طرح النزاع الجبائي أمام لجان الطعن والذي يعد اختياريا يدخل في خانة الطعن النزاعي الإداري، أما النزاع الجبائي القضائي فهو النزاع الذي يكون على مستوى القضاء.

### ثالثا: أسباب النزاع الجبائي:

يعود النزاع الجبائي إلى مجموعة من الأسباب، قد تكون مرتبطة بالتشريع الجبائي، أو الإدارة الجبائية، أو تكون متعلقة بالمكلف

<sup>1</sup> أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 09.

<sup>2</sup> بدائية يحي: النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الادارية والقانونية، تخصص قانون اداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2011/2012، ص(23-27).

### 1- أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي:

- قد تؤدي الخصائص السلبية التي تميز التشريع الجبائي إلى اختلاف الفهم والتفسير بين المكلفين بالضريبة من جهة، والإدارة الجبائية من جهة أخرى، كما قد تؤدي كثرة التعديلات المدخلة على النظام الجبائي إلى حدوث سوء في الفهم وصعوبة في التطبيق، وعلى العموم يمكن إرجاع أسباب المنازعة الجبائية التي تعود إلى التشريع الجبائي إلى<sup>1</sup>:
- التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الجبائي بمختلف أنواعه، أو حتى التعارض بين التشريع الجبائي ومختلف القوانين والتشريعات ذات الصلة بالضريبة؛
  - في الواقع العملي نجد أن التشريع الجبائي يكون من خلال عدة قوانين وذلك حسب نوع الضريبة المراد تشريعها، ونتيجة لكثرة القوانين من جهة والتعديلات الكثيرة المدخلة على هذا التشريع من جهة ثانية قد يؤدي إلى حدوث تعارض بين القوانين الموجودة. كما قد يؤدي ذلك إلى حالات الازدواج الضريبي أو إلى عدم قيام المكلف بواجباته الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى نشوب النزاع الجبائي بين المكلف والإدارة الجبائية؛
  - مغالاة التشريع الجبائي في الاعتماد على النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الجبائية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي على عدم رضا المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الجبائية مما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الجبائية؛
  - جمود التشريع الجبائي وعدم تعديله لفترات طويلة، فخاصية الجمود التي قد يتميز بها التشريع الجبائي وعدم اتسامه بالتطور والتحديث يؤدي إلى عدم مواكبة هذا التشريع للتغيرات التي تحدث في البيئة الاقتصادية، مما يؤدي إلى قصوره عن المواجهة والإحاطة بكل المستجدات والتغيرات ذات الصلة بالمجال الجبائي.

### 2- أسباب مرتبطة بالإدارة الجبائية:

- تساهم الإدارة الجبائية في نشوب النزاع الجبائي، فهي الجهة القائمة على تطبيق التشريع الجبائي وحرصها على التزام المكلفين بالواجب الجبائي، وعلى هذا فلا بد أن تكون على قدر من الكفاءة من أجل تقليل أخطائها المؤدية إلى نشوب النزاع الجبائي، وعليه فالأسباب المؤدية للنزاع الجبائي التي تعود للإدارة الجبائية في<sup>2</sup>:
- تعسف أعوان الإدارة الجبائية في استخدام السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون، والتي قد تأخذ شكل قيام هؤلاء الأعوان بتقدير الوعاء الضريبي بأكثر من المقدار الحقيقي الذي يتلاءم مع المقدرة التكليفية للمكلف؛
  - قد ينجم حين تطبيق التشريع الجبائي من طرف أعوان الإدارة الجبائية العديد من مخالفات التطبيق، هذه المخالفات تكون بسبب عدم فهم التشريع الجبائي أو الخطأ في آليات وإجراءات وطرق التطبيق مما ينجر عنه في النهاية نشوب الخلاف بين المكلفين والإدارة الجبائية؛
  - انتشار الظواهر السلبية في الإدارات العمومية بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة على غرار الفساد المالي والإداري، الأمر الذي يؤدي إلى تقويض العملية المهنية الصحيحة لأعوان هذه الإدارة، فقد تكون هناك محاباة لبعض المكلفين ومغالاة بخصوص تقدير الوعاء الضريبي وتحصيل الدين الجبائي من ذمة المكلفين إلى خزينة الدولة.

<sup>1</sup> بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة مالية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009، ص36.

<sup>2</sup> صباح بعوش، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني: الإصلاح، الدار البيضاء، 1987، ص 159.

### 3- أسباب تتعلق بالمكلف:

- يعتبر المكلف حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الجبائي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الجبائي، حيث أن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية الساهرة على تطبيق التشريع الجبائي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الإيفاء بالتزاماته الجبائية تجاه الإدارة اعتقادا منه بأن الإدارة الجبائية تحاول دوما نهب أمواله وتأخذ منها نسبة مرتفعة، ويمكن توضيح أسباب النزاع الجبائي الذي ينشأ بين المكلف والإدارة الجبائية، في<sup>1</sup>:
- نقص الوعي الجبائي لدى المكلف، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الإيفاء بالتزاماته تجاه الدولة، نقص الوعي هذا سببه نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة.
  - في المجال الجبائي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الجبائي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الجبائية، حيث يتجلى نقص الوعي الجبائي في:
  - عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الجبائية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الجبائية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي؛
  - التأخر في دفع الحقوق الجبائية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير، مما يؤدي إلى تناقل العبء الجبائي على المكلف مما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون فتتسبب النزاعات الجبائية.

### المطلب الثاني: خطوات المنازعة الجبائية:

يعد النزاع الجبائي أمام الإدارة الجبائية مصدرة القرار أول مراحل النزاع الجبائي وخطوته الأولى الإلزامية في استكمال فض النزاع بمختلف الطرق التي أتاحتها المشرع، فالنزاع الجبائي مهما كان نوعه سواء متعلقا بالوعاء أو النزاع بخصوص التحصيل والاعتراض على إجراءاته لا بد وأن يرفع أمام الجهة الإدارية مصدرة القرار، هذا القرار قد يكون مضمونه تحديد الوعاء الضريبي وتبليغ المكلف التقدير بناء على القيام بالرقابة الجبائية المؤدية لإعادة تقويم الوعاء أو عن طريق التحديد الإداري أو الجزائي، كما قد يكون مضمون القرار إصدار قرارات المتابعة والتحصي الجبائي للدين الجبائي من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة.

حيث أجاز المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة اللجوء إلى القضاء المختص في حالة عدم تمكنهم من تحصيل حقوقهم بصفة مرضية وكاملة عبر السبل الإدارية المتاحة لهم، سواء الإلزامية منها والمتعلقة بالطعن الإلزامي أمام الإدارة الجبائية، أو الاختيارية والمتعلقة بلجان الطعن والتي أسفرت جميعها عن قرارات غير مرضية لهم، بحيث تعتبر الدعوى الجبائية السبيل الوحيد المتاح للمكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الجبائية أمام القضاء.

### أولا: المنازعة الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية

#### 1- منازعات الوعاء:

تعد مرحلة تحديد الوعاء الضريبي مرحلة مهمة وحاسمة في مسار الضريبة، فالإدارة الجبائية تتبع مختلف الأساليب المتعلقة بتحديد الوعاء، كما أن النظام الجبائي الجزائري يحتوي على عدة أنظمة لفرض الضريبة. إن مسألة تحديد الوعاء الضريبي قد تثار بشأنها العديد من المشاكل بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية ففي كثير من الأحيان لا يتقبل المكلف قيمة الوعاء المحدد والمتخذ كأساس لفرض الضريبة، من جهة أخرى فإن المكلف قد يقدم تصريحات مغلوطة عن وضعيته الجبائية،

<sup>1</sup> خيري عثمان وفريز فوج عبد العال، مرجع سابق، ص 23.

وطالما أن الرقابة الجبائية حق في يد الإدارة الجبائية فهي تقوم بإعادة تقدير الوعاء بناء على ما تم اكتشافه في إطار الرقابة التي يخضع لها هذا المكلف، ومن هنا تبدأ إشكالية النزاع الجبائي بين المكلف والإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

#### أ- الشروط الشكلية للتظلم الإداري المسبق ومحتواه وآجال رفعه:

ينظم قانون الإجراءات الجبائية النزاع الجبائي وخاصة ما تعلق بالشكاية من شروط شكلية وآجال لرفعها محددة بدلا من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يحدد الإطار العام للتقاضي، ووفقا لقاعدة الخاص يقيد العام ففي المجال الجبائي نأخذ بالقواعد المنظمة للشكاية وكل ما يتعلق بها الموجودة في قانون الإجراءات الجبائية، لذا سوف نتناول الشروط الشكلية التي لا بد أن تتوفر في الشكاية وكذا محتوى الشكاية وآجال رفعها إلى الإدارة الجبائية.

#### – شروط التظلم الإداري المسبق (الشكاية)

لقد تم تحديد القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاوى المرفوعة من طرف المكلفين لمنازعة الإدارة الجبائية في مقدار الوعاء المتخذ كأساس لفرض الضريبة من طرف المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، كما أن مخالفة هذه الشروط يؤدي إلى عدم قبول الشكاية ومن جملة الشروط التي أوجبه المشرع نذكر ما يلي<sup>2</sup>:

- يجب أن تكون الشكاوى فردية ماعدا المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جماعية أو أعضاء شركات الأشخاص يمكن لهم تقديم شكوى جماعية بخصوص الضرائب المفروضة على شركتهم؛
- يجب أن تقيد الشكاوى منفردة بالنسبة لكل قضية، أي لا يمكن الجمع في التظلم الواحد أكثر من ضريبة أو نوعين مختلفين من الطلبات، كالإعفاء في حالة الخطأ المادي المرتكب من طرف الإدارة والتخفيض في حالة عوز المكلف؛
- أن تتضمن الشكاوى وتحت طائلة عدم القبول نوع الضريبة المعترض عليها، رقم المادة من الجدول الذي سجلت فيه الضريبة، وفي حالة الضرائب التي لا تسجل في جداول ترفق الشكاوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع؛
- يجب أن تحرر الشكاوى على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع؛
- يجب أن تكون الشكاوى موقعة من طرف صاحبها بخط اليد، كما يمكن أن تكون ممضاة من طرف الوكيل بشرط أن يقدم وكالة رسمية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية. يعنى من تقدم الوكالة المحامون المسجلون قانونا في النقابة الوطنية للمحامين.

#### ● الآجال العامة لقبول الشكاية:

تحدد الآجال العامة لقبول التظلم (الشكاية) المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لمضمون الشكوى، وحسب الفقرة الأولى من المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> فإنه يحق للمكلف أن يرفع تظلمه المتعلق بضريبة ما مدرجة للتحصيل طول الفترة الممتدة بين إدراج الجدول أو حصول الحدث الموجب للتظلم إلى غاية آخر يوم من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول للتحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لرفع التظلم.

<sup>1</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص 10.

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2011، المادة 73.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 72.

**ب- البث والتحقيق في الشكوى:**

تقوم مديرية الضرائب الولائية أو مراكز الضرائب أو مديرية كبريات الشركات بتقديم إشعار بالاستلام للمشتكي عند تقديمه للطعن، ويتم تسجيل الشكاية في سجل خاص، أين يتم مباشرة التحقيق في الشكوى بعد التأكد من استيفائها لجميع الشروط.

**– التحقيق في الشكوى:**

عند وصول الشكوى إلى جهات الإدارة الجبائية حسب الحالة يأمر المدير الولائي للضرائب مفتش الضرائب المختص إقليميا بإجراء تحقيق في موضوع الشكاية<sup>1</sup>، لأن هذا الأخير المكلف بتحديد الوعاء الضريبي وبالتالي يكون الأعم من غيره بكل ما يتعلق بالضرائب موضوع الشكوى، كما يمكن أن يسند التحقيق إلى أعوان الرقابة الجبائية إذا تعلق الأمر بالطعن في التقديرات التي قامت بها هذه المصالح أثناء القيام بالتحقيق في محاسبة المكلف وذلك بغرض تقديم تبريراتهم بشأن ما توصلوا إليه أثناء إعادة تقدير مداخيل المكلف بالضريبة.

**– البث في الشكوى:**

منح المشرع الجبائي آجالا للمكلف بالضريبة بتقديم شكواه، كذلك منح للإدارة آجال يجب ألا تتجاوزها في دراسة الطعون، وتتحد آجال البث في الشكوى النزاعية حسب الجهة النازرة في الشكوى وكذلك حسب طبيعة الضريبة، وتختلف الآجال باختلاف المصلحة التي تبث في الشكوى.<sup>2</sup>

**2- منازعات التحصيل:**

ان المنازعات المتعلقة بالتحصيل تختلف اختلافا جذريا عن منازعات الوعاء، حيث أن المكلف بالضريبة لا ينازع في شرعية أو أساس تقدير الضريبة أو ربطها كما هو الشأن في الوعاء، لأن المكلف في هذه الحالة يكون قد تقبل أساس فرض الضريبة إنما ينازع في التحصيل الجبري أو في سندات المتابعة التي تستعملها الإدارة الجبائية لهذا الغرض. وعليه فإن موضوع منازعات التحصيل يتعلّق إما بالشرعية الشكلية لإجراء المتابعة، أو بوجود الالتزام نفسه بالتسديد وإما بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض أو استرجاع المحجوزات، حيث ألزم المشرع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التنفيذ أو بمعنى أدق حيز التحصيل.<sup>3</sup>

**أ- المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة:**

تبدأ إجراءات المتابعة مباشرة بعد دخول الضريبة نطاق سريان استحقاقها، حيث يتم تبليغ المكلف بسندات إجراءات المتابعة وبالتالي البدء في مباشرة الإجراءات التنفيذية ضد المكلف الذي لم يدفع الضريبة من خلال اللجوء إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري والحجز ثم البيع، وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري منح الحق للمكلف للاعتراض على إجراءات المتابعة. فالمكلف يستطيع منازعة الإدارة الجبائية من خلال اعتراضه على إجراءات المتابعة، كما يمكن له الاعتراض على التحصيل القسري.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 76.

<sup>3</sup> أمزيان عزيز، مرجع سابق، ص 25.

<sup>4</sup> كوسة فوضيل، مرجع سابق، ص 82.

– الاعتراض على إجراءات المتابعة:

يحق للمكلف الاعتراض على إجراءات المتابعة في حالة وجود عيوب شكلية وإجرائية، حيث تتم إجراءات المتابعة على يد أعوان المعتمدين قانونا كما قد تتم على يد المحضرين القضائيين، أما بالنسبة للحجز التنفيذي فيسند إلى المحضرين القضائيين ممارسة المتابعات تتم بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للحدادول الجبائية بمجرد سريان تاريخ تحصيل الضريبة، وتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني أو الحجز أو البيع<sup>1</sup>.

– طلب إيقاف التسديد:

إن منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب في مقدار الضريبة أو حول إجراءات التسديد أو مهما كان موضوع النزاع لا يوقف التسديد للمبالغ المستحقة من الضريبة، فالشكاية المرفوعة من طرف المكلف بخصوص منازعة الإدارة الضريبية حول مقدار الوعاء أو حتى على إجراءات المتابعة التي تقوم الضريبة في حق المكلف لا توقف تسديد الحقوق التي في عاتق المكلف تجاه الخزينة العمومية، لكن بالرجوع إلى المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية وبقراءة مضمونها نجد أنها تعطي الحق للمكلف بالضريبة في طلب تأجيل التسديد بخصوص المبالغ المتنازع حولها لكن مع توفر جملة من الشروط التي تتمثل في<sup>2</sup>:

- أن يضمن المكلف في شكواه المتعلقة بمنازعات الوعاء أو حول إجراءات المتابعة طلبا صريحا لتأجيل الدفع بخصوص الحقوق المتنازع حولها؛
  - لا بد أن تكون الشكاية التي تقدم هذا المكلف مقدمة ضمن الآجال وبالشكل المنصوص عليه في المواد 72 و73 من قانون الاجراءات الجبائية،
  - أن يذكر المكلف في شكواه صراحة بأنه يطلب الاستفادة من مضمون المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية بخصوص إيقاف تسديد الحصص المتنازع حولها.
- وما نود الإشارة إليه في هذا الإطار أن طلب إيقاف التسديد الذي يضمنه المكلف في شكواه للاستفادة من نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يفرض عليه تسديد ما قيمته % 20 من قيمة الحقوق المتنازع حولها أو ما تعلق بها من غرامات التأخير ويرجأ دفع المبلغ الباقي إلى حين الفصل في النزاع.

ثانيا: المنازعة الجبائية أمام الجهات القضائية:

1- النزاع الجبائي أمام المحكمة الادارية:

إن الدعوى الإدارية هي تلك الدعوى التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري طرفا فيها، حيث أن المحاكم الإدارية تختص بالفصل في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية والتفسيرية ودعوى فحص المشروعية الصادرة عن<sup>3</sup>:

- الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية،
- البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية،
- المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.

<sup>1</sup> قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 45.

<sup>2</sup> قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة (72-75).

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة، قانون الإجراءات المدنية والادارية، الجزائر، 2008، المادة 801.

حيث أن الإدارة الجبائية تعد من قبيل المصالح غير المبركة الموجودة على مستوى الولايات، وعلى هذا فالمنازعات التي تنور بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية تنبع من حيث الاختصاص النوعي المحاكم الإدارية.<sup>1</sup>

#### أ- أنواع الدعاوى الادارية:

نلاحظ وجود نوعين من الدعاوى الادارية<sup>2</sup>:

#### – الدعاوى الشخصية:

وهي مجموعة الدعاوى القضائية المرفوعة من أصحاب الصفة والمصلحة أمام الجهات القضائية المختصة على أساس مراكز وأوضاع قانونية شخصية، إذ الغرض منها المطالبة بتقرير أو الاعتراف لهم بحقوقهم الشخصية المكتسبة أو حمايتها من طرف الجهات القضائية المختصة، وذلك من خلال التعويض الكامل والعاقل واللازم لإصلاح الأضرار المادية والمعنوية اللاحقة بهم جراء النشاط الإداري الضار وغير المشروع، ومن أشهر الدعاوى الشخصية دعوى التعويض أو المسؤولية، دعاوى العقود، بعض دعاوى التفسير التي تستهدف حماية حقوق شخصية مكتسبة.

#### – الدعاوى الموضوعية:

إن الدعاوى القضائية الموضوعية هي تلك الدعاوى التي تؤسس وترفع على أساس مراكز وأوضاع قانونية عامة، وتهدف الدعاوى الموضوعية تحقيق الحماية القضائية للمراكز والأوضاع القانونية العامة ناهيك عن حماية شرعية الأعمال الإدارية والنظام القانوني في الدولة، ومن أشهر الدعاوى القضائية الموضوعية: دعوى التفسير الإدارية، دعوى الإلغاء والدعوى الجبائية.

#### ب- شروط رفع الدعوى الجبائية:

يجب أن تتوفر عدة شروط عند رفع النزاع الجبائي أمام القضاء الإداري، ويمكن أن نقسم هذه الشروط إلى:

#### – الشروط الشكلية:

يجب أن تتوفر شروط شكلية في الدعوى الجبائية بالنسبة للمتقاضين أمام المحكمة الإدارية حتى يتم النظر فيها، ففي حالة غياب هذه الشروط فإن المحكمة الإدارية لا تبحث في موضوع الدعوى بالرفض أو الإجابة بل تحكم بعدم قبولها للدعوى<sup>3</sup>، وتمثل هذه الشروط في:<sup>4 5</sup>

- شرط الصفة: وتعني أن يكون رافع الدعوى صاحب الحق لأجل حمايته.
- شرط المصلحة: يقصد بالمصلحة الفائدة العملية التي تعود على رافع الدعوى، حيث لا دعوى بدون مصلحة، فيشترط لقبول أي دعوى أمام المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة أن يكون لرافعها مصلحة شخصية.

<sup>1</sup> نفس المرجع أعلاه، المادة 800.

<sup>2</sup> عوابدي عمار، النظرية العامة في المنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني، نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998، ص 294.

<sup>3</sup> عمارة بلغيث: الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 46.

<sup>4</sup> عبد الله مبعودي، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 15.

<sup>5</sup> قانون الاجراءات المدنية والادارية، مرجع سابق، المادة 21.

• الشروط الأخرى لرفع الدعوى:

إضافة إلى ما تم ذكره من الشروط الواجب توفرها لرفع أي دعوى قضائية هناك شروط أخرى خاصة بالمنازعة الجبائية تتمثل في:<sup>1</sup>

• شرط التظلم الإداري المسبق:

يعد الطعن أمام الإدارة الجبائية مرحلة إلزامية قبل التوجه إلى القضاء، حيث يمثل هذا الشرط إجراء إلزامي للمرور إلى الطعن القضائي، كما يعد وسيلة لتخفيف العبء على القضاء في حالة التوصل إلى حل النزاع بطريقة ودية مما يعود بالفائدة على المكلف والإدارة معا.

• الشروط المتعلقة بالآجال:

يجب على المكلف بالضرية الذي ينازع الإدارة الجبائية أن يلتزم بالآجال المحددة قانونا حيث تمنح له مدة أربعة (04) أشهر لرفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية. ويبدأ حساب هذه المدة انطلاقا من تاريخ استلام القرار المتخذ من طرف الإدارة الجبائية بشأن الشكوى المرفوعة من طرف المكلف.

ج- الشروط الموضوعية:

هناك شروط موضوعية يجب ان تتضمنها العريضة حيث<sup>2</sup>:

- يجب أن تتضمن كل عريضة دعوى عرضا صريحا للوسائل، أي عرض كل الوقائع التي لها علاقة بالنزاع الجبائي، وكذا بيان مختلف الأدلة التي تثبت بطلان القرار المتخذ من طرف الإدارة الجبائية؛
- يجب أن ترفق العريضة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه والصادر من طرف الإدارة الجبائية.

2- إجراءات التحقيق في النزاع الجبائي:

تبدأ المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي يتبع لها دائرة اختصاص فرض الضريبة أو الرسم بالمباشرة في عملية التحقيق في النزاع المطروح أمامهما، وتتم عملية التحقيق عبر الإجراءات التالية:

أ- إجراءات التحقيق في الدعوى الجبائية:

نصت الفقرة الأولى من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية أن التحقيق الإضافي في مادة الضرائب المباشرة ومراجعة التحقيق والخبرة هي إجراءات التحقيق الخاصة والوحيدة التي يجوز الأمر بها، وعلى هذا الأساس تتمثل إجراءات التحقيق في: التحقيق الإضافي، ومراجعة التحقيق والخبرة.

- التحقيق الإضافي:

يوجد إجراءات تحقيق خاصة إضافية يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، ويكون التحقيق الإضافي إلزامي إذا قدم المكلف بالضرية وسائل جديدة قبل الحكم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009، ص17.

<sup>2</sup> قانون الإجراءات الجبائية، مرجع السابق، المادة 82.

<sup>3</sup> قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المادة 85.

وتجدر الإشارة هنا أن عملية التحقيق الإضافي تحكمها العديد من الضوابط، إذ أن التحقيق الإضافي يعد إلزاميا وتأمراً به هيئة المحكمة كلما قَدّم المكلف بالضريبة وسائل وإثباتات جديدة تدعم أقواله لكن بشرط أن يكون ذلك قبل صدور الحكم في القضية.

#### - مراجعة التحقيق<sup>1</sup>:

في حالة ما كانت الضرورة ملحة لمراجعة التحقيق يتم تعيين أعوان من مصلحة الضرائب للقيام بذلك حيث يجب أن لا يكون نفس الأعوان الذين قاموا بالتحقيق الأولي، ويتم هذا بحضور المدعي أو وكيله.

#### المطلب الثالث: مفهوم الخبرة القضائية وتطورها التاريخي

للخبرة القضائية عدة مفاهيم من مختلف التخصصات الاقتصادية والقانونية كما أن تطورها مر على عدة مراحل وهو ما سنوضحه فيما يلي.

#### أولاً: مفهوم الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة حسب ما ورد تعريفها في الفهرس التطبيقي<sup>2</sup> (Répertoire pratique Dalloz) هي العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائياً وإما بناء على اختيار الأطراف إلى أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم، أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع والمسائل، ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم النزاع، والتي لا يمكنه الإتيان بها بنفسه.

عرفها الأستاذان "ماينول وفيدال" (Magnol et Vidal): "الخبرة تتمثل في معاينات وآراء موجهة لتنوير العدالة، وصادرة بشأن مسائل خاصة عن أناس ذوي معارف تقنية، وأضاف الأستاذان بأن الخبراء يبدون رأياً شخصياً غير ملزم في شيء للقضاة المستقلين دوماً في تكوين اقتناعهم..."<sup>3</sup>.

الخبرة القضائية هي مهمة تسندها المحكمة بموجب حكم، عندما يستعصي عليها الأمر من فهم المسائل الفنية أو عندما تتوفر في إحدى القضايا المطروحة عليها للفصل فيها ظروف أو شروط معينة.<sup>4</sup>

الخبرة القضائية حسب فقهاء القانون هي استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم المام القاضي بها للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية التي تتعلق بوقائع النزاع، وذلك بالقيام بأبحاث فنية وعلمية واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة.<sup>5</sup>

من خلال التعاريف المذكورة أعلاه يمكن القول أن الخبرة القضائية هي إجراء من إجراءات التحقيق، يعهد به القاضي إلى شخص متخصص يسمى الخبير، والخبير هو كل شخص له دراية فنية بمسألة خاصة من المسائل التي تتطلبها دعوى قائمة،

<sup>1</sup> نفس المرجع، المادة 85.

<sup>2</sup> Répertoire pratique de législation de doctrine et de jurisprudence, DALLOZ, France, 1942.

<sup>3</sup> رشيد خلفوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007، ص (25، 26).

<sup>4</sup> مولاي ملياني بغداداي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، دار دحلب، الجزائر، 2002، ص 55.

<sup>5</sup> بلول فهيم، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الجبائية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، المجلد 15، العدد 01، 2017، ص 350.

فهو بذلك يعد من أعوان القضاة، حيث يضع النتائج التي انتهى إليها في تقديره تحت يد القاضي حتى يتسنى له الوقوف على حقيقة النزاع المعروض أمامه وتكوين عقيدته بشأنها.

### ثانيا: التطور التاريخي للخبرة القضائية

إن موضوع الخبرة في التشريع الجزائري مر بعدة مراحل أساسية نلخصها في خمسة مراحل<sup>1</sup>:

- **المرحلة الأولى:** تنطلق هاته المرحلة من وقت ادراج الخبرة باعتبارها أسلوبا تحقيقيا ضمن قانون الإجراءات المدنية القدم لسنة 1806 الى غاية ادراج اصلاح له سنة 1944، واكبت هاته المرحلة سيران قانون الإجراءات المدنية الأصلي، الذي كان ينص على تحويل ثلاثة خبراء كقاعدة عامة والاستثناء خبير وحيد في حال ما لم يتفق الخصوم على تعيين خبير وحيد، فيمكن للأطراف المتنازعة تعيين أكثر من ثلاثة خبراء أو خبيرين.

- **المرحلة الثانية:** تنطلق من سنة 1944 إلى حين صدور أول تشريع الذي احتوى على النظام القضائي برمته في الجزائر سنة 1966، وقد أجريت عليه مجموعة من التعديلات، فقضت المادة 305 من قانون الإجراءات المدنية الصادر في 15 جويلية 1944 بعدم جواز ندب أكثر من خبير فرد وذلك ما لم تر الجهة القضائية في تعيين ثلاثة خبراء إجراء يمكن انتهاجه بصفة استثنائية.

- **المرحلة الثالثة:** هذه المرحلة محصورة في الفترة ما بين سنة 1966 إلى أن وقع أول تعديل على ذلك الإصلاح في سنة 1971، حيث تواصل العمل على ما كان عليه فيما يخص طريقة إنجاز الخبرة إلى غاية الإصلاح الذي وضعه أمر 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية<sup>2</sup>، فقد نصت المادة 47 منه "إذا قرر القاضي ندب (تعيين) خبير فيحدد مهمته".

ومن خلال ايراد كلمة خبير يستنتج ان المشرع قد أفصح عن اعتماد نظام الخبير الفرد وهو الاتجاه الذي كرسه المادة 48 من نفس القانون "يتم ندب الخبير من القاضي اما تلقائيا أو بناء على اتفاق الخصوم".

- **المرحلة الرابعة:** تميزت هاته المرحلة بانطلاق وضع مخطط لنظام الخبرة يجعله يقترب من ذلك الذي كان مأخوذ في غضون الاستقلال الوطني، حيث نصت المادة 47 من قانون الاجراءات المدنية المعدل بهذا الامر والتي تضمنت جوهر ما ورد في ذلك التعديل على انه "عندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة، يعين خبيرا أو عدة خبراء ويوضح لهم مهمتهم"، فوجه التشابه المشار اليه فيما تقدم يكمن أساسا في ازدواج الطريقة التي يتم وفقها إنجاز الخبرة، أي طريقة الخبير الفرد وطريقة تعدد الخبراء.

- **المرحلة الخامسة:** ربطا بما سبق بخصوص الأساس القانوني للخبرة القضائية في التشريع السابق مع الأساس القانوني للخبرة القضائية في التشريع ساري المفعول، لقد بقي الأمر على حاله إلى غاية صدور القانون 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي نصت المادة 126 منه على ما يلي: "يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب أحد الخصوم، تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة".

<sup>1</sup> دهليس رجاء، الخبرة القضائية في المواد المدنية في ظل قانون الاجراءات المدنية والإدارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس -مستغام-، السنة الجامعية 2018-2019، ص 23 (نقلا عن بطاهر تواتي، الخبرة القضائية في الأحوال المدنية والتجارية والإدارية في التشريع الجزائري والمقارن).

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، أمر رقم 66-154 مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966، المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية.

ثالثا: خصائص الخبرة القضائية وأنواعها

للخبرة القضائية مجموعة من الخصائص و عدة أنواع تتميز بها سنحاول التطرق لها فيما يلي.

### 1- خصائص الخبرة القضائية:

تتميز الخبرة القضائية بعدة خصائص تتمثل في: الصفة الاختيارية، الصفة التبعية، الصفة الفنية، وذات طابع نسبي.

#### أ. الصفة الاختيارية للخبرة القضائية:

تشكل الخبرة إجراء تحقيق في إطار البحث عن الدليل أو عن تكوين اقتناع القاضي، وتتميز الخبرة القضائية من حيث المبدأ بطابع اختياري، بحيث أنه يمكن للجهة القضائية الأمر تلقائيا بإجرائها بدون أن يطلب الأطراف ذلك، وهذا ما نصت عليه المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية<sup>1</sup>، كما أنه يجوز لها رفضها إذا طلب منها ذلك، إذ يتمتع القاضي حسب القانون السابق بسلطة تقديرية كبيرة في اللجوء إلى الخبرة القضائية، فعندما يأمر القاضي بإجراء الخبرة يعين خبيرا أو عدة خبراء ويوضح لهم مهمتهم وكذلك يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه أو بناء على إتفاق الخصوم.

يتضح مما سبق أن القاضي هو الذي يقدر مدى ضرورة الاستعانة بخبير وهو الذي لديه السلطة المطلقة في ندب الخبير من تلقاء نفسه أو عدم ندبه متى رأى أسبابا سائغة لذلك، فقد يرى في عناصر النزاع والأوراق المقدمة ما يكفي لتكوين قناعته بدون الحاجة إلى خبير حتى ولو كان الخصوم أو أحدهما قد قدم طلبا لذلك، وبالإضافة إلى تمتع القاضي بالسلطة التقديرية<sup>2</sup> بخصوص تعيين الخبراء أو عدم تعيينهم فإنه يتمتع أيضا بحرية تحديد نوعية الخبراء (خبراء معتمدين لدى المحاكم والمجالس القضائية وخبراء غير معتمدين، أو خبراء مسجلين في نقابة المهنة الخاصة به أو غير مسجل) وعددهم (اختيار خبير أو أكثر).

#### ب. الصفة التبعية للخبرة القضائية:

تعتبر الخبرة القضائية أسلوب من أساليب الدعوى الفرعية، وجودها يتوقف على وجود دعوى قضائية أولى مرفوعة، فالطلب القائم على أساس تعيين خبير يكون من حيث المبدأ غير مقبول، فالخبرة القضائية تفترض نزاعا قائما باعتبارها وسيلة إثبات يلجأ إليها القاضي لكشف دليل قائم في النزاع المعروض أمامه، لذا فلا يمكن أن تكون محلا لدعوى أصلية قبل أي نزاع، غير أن هذا المبدأ يرد عليه استثناء يتمثل في جواز اللجوء إلى الخبرة بصفة أصلية دون دعوى قائمة وتتمثل في دعوى إثبات الحالة، وهو ما نصت عليه المادة 77 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تنص على ما يلي: "يمكن للقاضي، ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق بناء على طلب كل ذي مصلحة، قصد إقامة الدليل والاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي تحدد مأل النزاع. يأمر القاضي بالإجراء المطلوب بأمر على عريضة أو عن طريق الاستعجال."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 126 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، 2008.

<sup>2</sup> بلول بجمية، مرجع سابق، ص 352.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 77 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، 2008.

ج. الصفة الفنية للخبرة القضائية:

تتميز الخبرة القضائية بطابع تقني، ذلك أن الخبير لا يعين إلا لتتوير الجهة القضائية التي عينته حول نقاط تتعلق بالوقائع وبخصوص نتائج تقنية تتضمنها، وعلى هذا لا يجوز للقاضي ندب خبير لتوضيح مسائل قانونية لأن هذا يعد تنازلاً من القاضي عن اختصاصه للخبير، وهذا الأخير غير مؤهل للفصل في المسائل القانونية.

د. الطابع النسبي للخبرة القضائية:

تتميز الخبرة القضائية بطابعها النسبي، ويتضح ذلك من خلال جانبين إثنين هما:<sup>1</sup>

- الجانب الأول: بخصوص الحد من وسائل الخبير التي يحتاجها في العمل فالخبير مثلاً لا يستطيع تلقي الشهادات بالمعنى القانوني للكلمة وإنما يتلقى مجرد معلومات شفوية.
- الجانب الثاني: يتأكد الطابع النسبي للخبرة من خلال مبدأ حرية القرار الذي يعود للقاضي وحده غير الملزم بتاتا بنتائج الخبير حتى على المستوى التقني المحض، وهذا ما نصت عليه المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والتي تنص على ما يلي: "القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة".<sup>2</sup>

2-أنواع الخبرة القضائية

إلى جانب الخبرة القضائية الأصلية، نجد ان هناك خبرة مضادة وحديثة وكذلك التكميلية، فليس للقاضي اختصاصا تقني لاستقصاء الحقائق في كل الحالات فله القدرة القانونية وليس التقنية وعليه فان القاضي يحول لشخص مختص مهمة القيام بالمعاينات التي تتطلب معارفا خاصة. ولذا يمكن التمييز بين أربعة أنواع من الخبرة:<sup>3</sup>

- **الخبرة الأصلية:** هي الخبرة التي تأمر بها المحكمة للمرة الأولى، عندما يستعصي الأمر في فهم المسائل الفنية، أو عندما تتوفر في إحدى القضايا المطروحة عليها للفصل فيها ظروف أو شروط معينة تستدعي إلى خبير واحد أو عدة خبراء وذلك حسب نوع الخبرة المأمور بها أو حسب موضوعها أو طبيعتها أو أهميتها.
- **الخبرة المضادة:** إذا تبين للقاضي أن الخبير القضائي قد أنجز مهمته التي كلف بها ولكنه غير قادر على الفصل في القضية و يكون هذا إما لكون تقرير الخبرة غير منصف أو لأن تقارير الخبرة المطروحة أمام القاضي متناقضة، ففي هذه الحالة يمكن للقاضي اللجوء إلى الخبرة المضادة، والتي يتعين فيها على الخبير القيام بنفس المهام، إذ يقوم الخبير بمراجعة المعطيات وسلامة النتائج وخلاصة عمل الخبير السابق إما بواسطة خبير أو عدة خبراء وتسمية الخبرة المضادة لا يعني المعاكسة، وإنما تندرج في سياق تشكيل قناعة القاضي وتمكين الخصوم من وسائل دفاعهم. وقد اعتمدت المحكمة العليا هذا النوع من الخبرة في قرارها الصادر بتاريخ 18-11-1998 تحت رقم (155373) بقولها: "إذا ثبت وجود تناقض بين خبرة وأخرى وتعذر فض النزاع بين الطرفين وجب الاستعانة بخبرة فاصلة وعدم الاقتصار على خبرة

<sup>1</sup> دهليس رجاء، مرجع سابق، ص39.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 144 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، 2008.

<sup>3</sup> <http://cabinetmaitremouas.over-blog.com/article-62548466.html>، أ.مواس كمال (محامي لدى المجلس).

2010/12/7، تاريخ الاطلاع 2020/07/21، على الساعة 16.00.

واحدة أو خريتين تماشيا مع متطلبات العدل، ولما ثبت من لقرار المطعون فيه أن جهة الاستئناف اعتمدت الخبرة الثانية ورجحتها على الخبرة الأولى المتناقضة معها دون تعليل كاف فإنها تكون قد أساءت تطبيق قواعد الإثبات والقصور ي التسبب، مما يعرض القرار للنقض<sup>1</sup>.

— **الخبرة الجديدة:** هي الخبرة التي تأمر بها المحكمة عندما ترفض نهائيا الخبرة الأولى لأي سبب من الأسباب كالبطلان مثلا فللقضاة مطلق الحرية في الأمر بخبرة جديدة إذا كانت الخبرة الأولى مشوبة بقلّة العناية والافتقار إلى المعلومات، وللخصوم أن يطلبوا ذلك أيضا بغية إيراد براهين جديدة في عناصر الدفاع عن قضاياهم.

— **الخبرة التكميلية:** وهي الخبرة التي تأمر بها المحكمة عندما ترى نقصا واضحا في الخبرة المقدمة إليها أو أن الخبير لم يجيب عن جميع الأسئلة والنقاط الفنية المعين من أجلها أو أن الخبرة لم تستوفي حقها من البحث أو التحري، فتأمر المحكمة باستكمال النقص الملحوظ في تقرير الخبرة، وتسنّد الخبرة التكميلية إلى الخبير الذي أنجزها أو إلى خبير آخر، وهذا حسب نص المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية: "إذا رأى القاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يتخذ جميع الاجراءات اللازمة وله على الأخص أن يأمر باستكمال التحقيق أو أن يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات والمعلومات الضرورية."<sup>2</sup>

إضافة إلى أنواع الخبرة يمكن كذلك تصنيف الخبراء على عدة أسس منها نوع الدعوى، وهذا ما هو أقرب إلى الحياة العملية، فالخبرة إما أن تطرح بصدد نزاع مدني أو بصدد دعوى جزائية. وسيتم التركيز على النزاعات المدنية مع ذكر بعض أنواعها وبصفة خاصة على الخبرة القضائية.

- **الهندسة المدنية والمعمارية:** يستعين بها في مجالات الدعوى العقارية.
- **الهندسة الزراعية:** هي التي تلعب دور هام في إرشاد القضاء في الدعاوى المتعلقة بالأشجار وثمارها والمحاصيل الزراعية والتربة والأدوية الزراعية... الخ.
- **هندسة الميكانيك والكهرباء:** وهي كلها تعبر عن التقدم التكنولوجي المتطور الذي لا يستطيع القاضي أن يحكم بها دون الاستعانة بالخبرة الفنية.
- **الحوادث وأضرارها:** حيث تعتبر ميدانا واسعا لعمليات الخبرة على مستوى الواقع، وتشكل القسم الأكبر من الدعاوى المطروحة أمام القضاء سواء لتحديد نسبة المساهمة الأطراف المتصادمة في الحادث الذي أدى إلى وقوع الضرر أو لجهة تحديد قيمة الاضرار الناجمة عن الحادث.
- **المحاسبة القانونية والتجارية:** يحتل هذا الاختصاص مكانة مهمة في عالم الخبرة خصوصا فيما يتعلق بدعاوى المحاسبة في الأعمال التجارية أو في الشركات بجميع أنواعها.

<sup>1</sup> قرار صادر عن المحكمة العليا ملف رقم 15573 بتاريخ 1998/11/18، المجلة القضائية، العدد الثاني، 1998، ص55

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 2008.

ويستعين القاضي في هذا النوع من القضايا بالخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات سواء كانوا مقيدين في قائمة الخبراء<sup>1</sup> أو لا بالإضافة إلى محاسب معتمد.

للقاضي السلطة التنفيذية لتعيين محاسب معتمد غير مقيّد إذا ما رأى أحقيته وكفاءته أو في حالة وجود أسباب يتعذر فيها على الخبراء المقيدين في قائمة الخبراء القيام بالخبرة، شريطة تأدية اليمين من طرفه.

#### رابعا: المراجعة المحاسبية والخبرة القضائية

لا يفرق الكثير بين المراجعة المحاسبية والخبرة القضائية، ويرجع الأكثرية أنهما نفس الشيء سنحاول من خلال ما يلي تقديم لمحة حول المراجعة تمكنا من معرفة الفرق بينهما.

##### أ. المراجعة المحاسبية:

- المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.<sup>2</sup>

- يمكن تعريف المراجعة أيضا على أنها جمع وتقييم أدلة الإثبات والتقرير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من شخص قانوني مستقل ومؤهل.<sup>3</sup>

ب. أهداف المراجعة المحاسبية: يمكن تقسيم الأهداف إلى قسمين:

##### - الأهداف التقليدية: ويمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>4</sup>

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- ابداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

##### - الأهداف الحديثة: وتتمثل في:<sup>5</sup>

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعتها.
- تقييم أعمال الشركة بالنسبة للأهداف المرسومة.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 131 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، 2008.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص6.

<sup>3</sup> بولجال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017.

<sup>4</sup> دليمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف-1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2017-2018، ص23.

<sup>5</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية-، الطبعة الرابعة، دائل وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص14.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد في جميع نواحي نشاط الشركة.

### ج. أنواع المراجعة المحاسبية:

للمراجعة عدة تقسيمات من أهمها المراجعة الداخلية والخارجية:

- **المراجعة الداخلية:** وهي نشاط تقييمي مستقل يقع داخل الوحدة لفحص وتقييم أنشطة كخدمة للمنشأة ذاتها. والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم.<sup>1</sup>
- **المراجعة الخارجية:** هي مراجعة تتم من قبل شخص مستقل عن المؤسسة الاقتصادية ومؤهل علميا وعمليا لتدقيق حساباتها من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع المدقق باستقلالية تامة وغالبا ما يتم تعيينه من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

تنقسم المراجعة الخارجية في الجزائر إلى 3 أقسام التالية<sup>2</sup>:

- **المراجعة القانونية:** أي الذي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال الرقابة السنوية الاجبارية الذي يقوم به محافظ الحسابات.
- **المراجعة التعاقدية:** وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية) المتعاملة مع المؤسسة، والذي يمكن تجديده سنويا.
- **الخبرة القضائية:** والتي يقوم بها مراجع خارجي بطلب من المحكمة.

يمكن مما سبق استخلاص أن الخبرة القضائية هي شكل من أشكال المراجعة المحاسبية تتم بتعيين من طرف المحكمة لإعلام العدالة حول أوضاع مالية ومحاسبية أو تقديم مؤشرات بالأرقام حول وضع المؤسسة فيما يحتاجه القاضي وما تخدمه القضية المتنازع فيها.

<sup>1</sup> حسن يوسف القاضي، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص30.

<sup>2</sup> محمد بوتين، مرجع سابق، ص47.

## المبحث الثاني: الخبرة في المجال المحاسبي

قبل ذلك سنوضح القواعد العامة المنظمة لاعتماد الخبراء القضائيين في الجزائر وكذلك أسباب وإجراءات شطبهم، حيث أن كل الشروط والقواعد والإجراءات تطبق على جميع الخبراء في جميع الاختصاصات، ثم لاحقا سنركز أكثر على الخبرة في المجال المحاسبي.

تم تنظيم مهنة الخبير القضائي وفق المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 10 أكتوبر 1995 المتضمن تحديد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم.

### المطلب الأول: شروط التسجيل في قائمة الخبراء وإجراءاتها

وضع المشرع مجموعة شروط من أجل التسجيل في قائمة الخبراء سنتعرف عليهم فيما يلي.

#### أولا: شروط التسجيل في قائمة الخبراء

نظرا لافتقار العدالة في مرحلة الاستقلال للخبراء تم اختيار عددا معتبرا منهم لأقدميتهم ولتخصصهم في مجال محدد رغم أنهم لا يحملون شهادات جامعية، أما اليوم فقد باتت شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين أكثر تشددا، وأصبح من الضروري أن يكون المترشح حاصلًا على شهادة جامعية وعلى تجربة في الميدان تتعدى السبع سنوات، إضافة إلى عدد من الشروط الأخرى.

ولقد تم تحديد الشروط العامة للتسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وفق المرسوم التنفيذي 95-310، كما يلي<sup>1</sup>:

- أن يكون ذو جنسية جزائرية، مع مراعاة الاتفاقيات الدولية؛
- أن تكون له شهادة جامعية، أو تأهيل مهني معين في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه؛
- ألا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة أو الشرف؛
- ألا يكون قد عرض للإفلاس أو التسوية القضائية؛
- ألا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة؛
- أن تعتمد السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة؛
- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن سبع (7) سنوات.

أما فيما يخص الشخص المعنوي فقد تم تحديد شروط تسجيله في قوائم الخبراء القضائيين في المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي المذكورة انفا (95-310) والتي تنص على:<sup>2</sup> "يشترط في الشخص المعنوي الذي يترشح إلى التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين ما يأتي:

- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في الفقرات 3، 4 و5 من المادة الرابعة؛

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 60، المادة 4، الصادرة بتاريخ 15 أكتوبر 1995، المرسوم التنفيذي رقم 310/95 مؤرخ في 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 60، المادة 5، مرسوم تنفيذي 95-310.

– أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته عن 5 سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه؛

– أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي؛

لا يمكن لأي خبير مقيد لأول مرة في جدول الخبراء أن يباشر عمله لدى المجالس القضائية ما لم يؤدي اليمين. فاليمين يعتبر إجراء جوهري وأساسي يؤديه الخبير أمام القاضي في جلسة علنية، حيث يتمخض عنه تحرير محضر أداء اليمين والذي يسلم منه نسخة للخبير ويبقى هذا اليمين ساري المفعول وكافي بالنسبة لجميع الخبرات التي يعين فيها في المستقبل، ويقسم الخبير اليمين كما ورد في المادة 145 من قانون الإجراءات الجزائية: "يخلف الخبير لمقيد لأول مرة بالجدول الخاص بالمجلس القضائي يمينا أمام ذلك المجلس بالصيغة الآتي بيانها: "أقسم بالله العظيم بأن أقوم بأداء مهمتي كخبير على خير وجه وبكل إخلاص وأن ابدي برأيي بكل نزاهة واستقلال."<sup>1</sup>

#### ثانيا: إجراءات التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين

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

عند الاقتضاء يصحب الوثائق الثبوتية التي تبين الوسائل المادية التي يحوزها المرشح والتي تقيّد في مهنة الخبير<sup>2</sup>، وذلك إذا كان التخصص الذي يرغب التسجيل فيه يتطلب ذلك مثل الخبرة التي تتطلب الوسائل والأدوات العلمية الخاصة ببعض أنواع الخبرة والأجهزة العلمية المختلفة الأخرى، هذه الوثائق تحدد بقرار من طرف وزير العدل إذا اقتضى الأمر ذلك.

بعد تقديم طلب التسجيل إلى النائب العام لدى مجلس القضاء يقوم التحقيق في هذا الطلب من قبل وكيل الجمهورية، الذي يقع في دائرة اختصاص مقر سكن طالب التسجيل، ويشمل التحقيق الجانب الأخلاقي والسلوكي للمرشح، وكذا التحقيق في مدى صحة الوثائق والأوراق المرفقة بطلب التسجيل، ويجرى التحقيق عن طريق مصالح الأمن، وبعد الانتهاء من التحقيق يرسل وكيل الجمهورية الطلب والأوراق إلى النائب العام الذي يحيله بدوره على رئيس المجلس القضائي مشفوعا برأيه، ثم تأتي عملية البث في الطلب وإعداد قائمة الخبراء، حيث يجتمع كل مجلس قضائي في جمعية عامة لإتمام وضع قائمة الخبراء بالمجلس القضائي، تضاف أسماء الخبراء الجدد في شتى المجالات، وتجري المداولة بعد استطلاع رأي النيابة العامة وتحدد قائمة بأسماء الخبراء الذين تتوفر فيهم الشروط المذكورة سابقا، ولا تعد القائمة نهائية إلا بعد مصادقة وزير العدل.<sup>3</sup>

وبأداء الخبير لليمين القانونية يصبح يتمتع بصفة الخبير القضائي ومعتمدا بصفة رسمية، ويمكنه الشروع في أعماله.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 145 من قانون الاجراءات المدنية والادارية، 2008.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 60، المادة (6،7)، المرسوم التنفيذي 95-310.

<sup>3</sup> رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص 67

ثالثا: أسباب وإجراءات شطب الخبير المعتمد

قد يتعرض الخبير المعتمد للشطب لعدة أسباب وتتم عملية شطبه على عدة إجراءات نتعرف عليها فيما يلي.

### 1- أسباب شطب اسم الخبير:

وردت أسباب شطب اسم الخبير من القائمة في نصوص مختلفة ومتفرقة في التشريع الجزائري، فمنها ما هو وارد في المواد (22.20.19.15.12) من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 ومنها ما ورد في قانون الإجراءات المدنية ومنها ما ورد في قانون الإجراءات الجزائية، من أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى شطب اسم الخبير من جدول الخبراء هي<sup>1</sup> الإخلال بالواجبات المهنية والتعرض لعقوبات جزائية مخلة بالشرف والاستقامة.

#### أ- الشطب بسبب الأخطاء المهنية الخطيرة:

من الأخطاء المهنية الخطيرة التي من شأنها أن تؤدي إلى شطب اسم الخبير من الجدول هي:

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

#### ب- الشطب بسبب عقوبات جزائية مخلة بالشرف والاستقامة:

لقد تم ذكر فيما يخص شروط التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين أنه يجب ألا يكون المترشح قد صدرت ضده أحكام قضائية عن أعمال مخلة بالاستقامة أو الآداب العامة كالاختلاس والنصب والاحتيال أو خيانة الأمانة أو بسبب أفعال أخلاقية كالعداوة الى غير ذلك من الجرائم الأخلاقية التي تمس شرف اعتبار الشخص ذاته أو تمس بالآداب العامة.

فإذا تعرض الخبير المسجل في الجدول لإحدى العقوبات المشار إليها أعلاه والخاصة بالجرائم الأخلاقية وتلك المسماة بالعقوبات التبعية والمنصوص عليها في الفقرة 3 من المادة 8 من قانون العقوبات فإن الخبير يشطب اسمه من الجدول.<sup>2</sup>

### 2- إجراءات الشطب:

يباشر النائب المتابعات التأديبية بناء على شكوى من أحد الأطراف أو في حالة وجود قرائن كافية تدل على إخلاله بالتزاماته، وبعد ذلك يحيل النائب العام الملف التأديبي إلى رئيس المجلس الذي يصدر العقوبة ثم يحيل النائب العام الملف التأديبي إلى رئيس المجلس الذي يصدر العقوبة ويوقع القرار من طرف وزير العدل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 60، المواد (15-22)، المرسوم التنفيذي 95-310.

<sup>2</sup> رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص(73،74).

وقبل ذلك يجب احترام الإجراءات التالية:<sup>2</sup>

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

أن يحيل رئيس المجلس الملف التأديبي إلى وزير العدل ليصدر هذا الأخير عقوبة الشطب النهائي أو التوقيف بموجب مقرر بناء على تقرير مسبب يقدمه رئيس المجلس.

#### رابعاً: المهن المحاسبية المعتمدة لممارسة الخبرة القضائية:

خصص المشرع مهن لممارسة الخبرة في المجال المحاسبي حدد شروطها وقدم تعريفات لها، وذلك بواسطة القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 من خلال الجريدة الرسمية الصادرة في 11 جويلية 2010.

حدد القانون التأهيل العلمي والمهني للتخصصات الذي يطلب التسجيل فيه كما يلي<sup>3</sup>:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
  - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
  - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزاً على شهادة في مجال المحاسبة أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- من خلال ما سبق هناك ثلاثة أشخاص مخولين للقيام بأعمال الخبرة القضائية في المجال المحاسبي سنحاول التعرف عليهم أكثر:

عرفت المواد (18، 22 و 41) من قانون رقم 01-10 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 42 في 11 يوليو 2010، كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي:

**1-تعريف الخبير المحاسبي:** "يعد خبيراً محاسبياً، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بمهنة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل مع مراعاة الاحكام الواردة في هذا القانون للممارسة وظيفته محافظ الحسابات.<sup>4</sup>

**2-تعريف محافظ الحسابات:** "يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 60، المادة 21، المرسوم التنفيذي 95-310.

<sup>2</sup> لحسن بن الشيخ اث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 344.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، قانون رقم 01-10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في الأحد 28 رجب عام 1431، الموافق ل 11 يوليو سنة 2010م، العدد 42، المادة 8، ص 5.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 18، ص 6.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 22، ص 7.

**3-تعريف المحاسب المعتمد:** "يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أعمال الخبرة

تمر مرحلة الاستعانة بالخبير في أي قضية على عدة إجراءات يتخذها القاضي وحتى الأطراف المتنازعة وهو ما سنوضحه فيما يلي.

#### أولاً: حكم تعيين الخبير أو رده:

هناك مجموعة من الإجراءات التي تسبق مباشرة الخبرة كما أن للأطراف المتنازعة الحق في رد الخبير ورفضه، كذلك يمكن للخبير رفض القضية لأي سبب كان وهو ما سنوضحه بالتفصيل.

#### 1-تعيين خبير أو عدة خبراء:

حسب المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية يعطي السلطة التقديرية للقاضي بشأن تعيين الخبراء، فله أن يعين خبيراً أو أكثر والأمر هنا يتعلق باختلاف الاختصاص من خبير إلى آخر، فقد يحدث أن يعين خبيراً مختصاً في العقارات وآخر في الفلاحة في نفس القضية، إذ هناك قضايا تحتاج للفصل فيها خبيراً واحداً وأخرى تحتاج إلى عدة خبراء وذلك راجع إلى نوع القضية وكذا طبيعة تخصص الخبير نفسه.

فالنصوص القانونية لم تحدد الحالات التي يجب فيها تعيين خبير واحد فقط أو عدة خبراء غير أن العادة والمنطق قد جريا على تعيين خبير واحد في القضايا التي توجد بها نقاط فنية تحتاج إلى شرح من نفس التخصص ولا تحتاج إلى تخصصات مختلفة مما يكفي تخصيص خبير واحد لتوضيحها.

وفي حالة ما إذا كانت عمليات إجراء الخبرة متشعبة ومعقدة تحتاج في إنجازها إلى تخصصات كثيرة لتوضيح نقاط فنية معقدة ومتشعبة وجب على القاضي في هذه الحالة تعيين عدة خبراء للقيام بمهمة الخبرة، وفي هذه الحالة عليه أن يسبب قراره.<sup>2</sup>

كما ويتمتع القاضي بسلطة تقديرية في الاستجابة لطلب تعيين خبير أو عدة خبراء من طرف الخصوم متى اقتنع بجدوى الخبرة، إذا كان الأصل العام أن القاضي غير ملزم بالاستجابة لطلب ندم الخبير المقدم من طرف الخصوم فإن الاستثناء هو وجوب الاستجابة لهذا الطلب إذا تعلق الأمر بمسائل فنية تخرج عن معرفة القاضي القانونية، كأن يتعلق الأمر بتحقيقات في الوضعية الحسابية الجبائية مثلاً ففي هذه الحالة على القاضي الاستعانة بخبير محاسبي، كذلك إذا كانت الخبرة هي الوسيلة الوحيدة للمدعي لإثبات مدعاه.

وبالنسبة للجهة القضائية التي يتم على مستواها تعيين الخبير يجوز للخصوم طلب التعيين سواء أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي أو مجلس الدولة وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى، كما يجوز للقاضي على مستوى الغرفة الإدارية بالمجلس أو مجلس الدولة أن يأمر بذلك.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 41، ص 8.

<sup>2</sup>رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص (106، 107).

قد يحدث أن يطلب أحد الأطراف ندب خبير في حين يرفض باقي الخصوم ذلك الطلب حينئذ وجب على القاضي أن يقف موقف الحياد بشأن مثل هذه الطلبات وليترك منطق وقائع وملابسات الملف تفرض ما يجب أن يكون، حينها لا خيار للقاضي إلا ما فرضه الملف.

وحتى يستطيع القاضي أن يطالع على أسباب رغبة الخصم في اجراء الخبرة ومدى امكانياتها او استحالتها وجب أن يحتوي طلب ندب خبير على العناصر التالية:<sup>2</sup>

- أن يكون طلب التعيين واضحا وصریحا؛
- أن يذكر في هذا الطلب الأسباب التي تدعو إلى اجراء هذه الخبرة؛
- أن يذكر في الطلب جميع النقاط التقنية التي يجب أن تشملها الخبرة ومدى أهميتها في حسم النزاع؛
- أن يكون الطلب جديا أن الغرض منه تنوير القاضي للفصل في الدعوى وتحقيقا للعدالة.

## 2- رد الخبير واستبداله وطلب اعفائه من المأمورية:

لقد حول المشرع الجزائري لأطراف الخصومة للوقوف في وجه الخبير الذي يخشون تحيزه لسبب ما، إجراء قانوني يتمثل في رد (رفض) الخبير، أما إذا رفض الخبير القيام بمهمة الموكلة اليه أو قبلها ولم يقم بها فقد حول لهم إجراء يتمثل في استبدال الخبير، ومن جهة آخر يجوز للخبير عند الضرورة أن يقدم طلبا لإعفائه من المهمة.

أ- إجراءات رد الخبير: تنص المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية أنه إذا أراد أحد الخصوم رد الخبير المعين، يقدم عريضة تتضمن أسباب الرد، توجه إلى القاضي الذي أمر بالخبرة خلال 8 أيام من تاريخ تبليغه بهذا التعيين، ويفضل دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن.

لا يقبل الرد الا بسبب القرابة المباشرة أو القرابة غير المباشرة لغاية الدرجة الرابعة أو لوجود مصلحة شخصية أو لأي سبب جدي اخر، كغياب الكفاءة المهنية<sup>3</sup>، وعدم اختصاص الخبير المعين في المادة محل الخبرة وعدم الجدية في البحث والتحري.

لكي يقبل طلب رد الخبير يجب على الخصم الذي يرغب في ذلك أن يقدم طلبه إلى الجهة القضائية المختصة (الأمرة بإجراء الخبرة) متضمنا مجموعة شروط ومتبعا لإجراءات معينة، من بين شروط التي يجب أن تتوفر في طلب الرد نذكر:<sup>4</sup>

- يجب أن يكون طالب رد خبير خصما في النزاع الذي عين القاضي فيه الخبير؛
- أن يكون الخبير قد تم تعيينه من طرف القاضي أما إذا كان معينا بناء على رغبة أحد الخصوم أو كليهما فليس لهما الحق في تقديم طلب الرد؛
- أن يكون طلب الرد معللا من خلال ذكر الأسباب التي اعتمد عليها في تقديم طلبه.

<sup>1</sup>مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، منشورات دحلح، الجزائر، 1992، ص 54.

<sup>2</sup>رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص 109.

<sup>3</sup>الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 133 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 2008.

<sup>4</sup>رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص (119، 120).

ب-الحالات التي يتم فيها استبدال الخبير:

بعد إحاطته علما بندبه وفقا للأوضاع المتقدم عرضها، يبدي الخبير موقفه من القرار القاضي بذلك، ويكون هذا الموقف إما بالقبول أو الرفض ففي حالة القبول لا وجود للمشكلة غير انه في حالة رفضه يبرز الاشكال المسبب لاستبداله لكي يتم مناقشته.

نصت المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية عن الحالة التي يتم فيها استبدال الخبير ويجوز للخصم الذي يهمله الامر تقديم طلب استبدال الخبير بغيره في الحالات التالية:<sup>1</sup>

- إذا رفض الخبير القيام بالمهمة المسندة اليه في الحكم او القرار القضائي بنده ويكون ذلك شفهايا أو كتابيا؛
- إذا قبل الخبير بالمهمة ثم لم يتم بها زلم ينجزها في المدة المحددة لها؛
- إذا حصل للخبير مانع ما وهي حالات كثيرة، حيث يصبح الأخير من غير الممكن القيام بإنجاز العمل في المدة المحددة سواء كان ذلك من تلقاء نفسه وبارادته أو شطب اسمه من قائمة الخبراء بعد التعيين.

3-مضمون الحكم الذي يعين الخبير:

يجب على القاضي أن يذكر في منطوق قراره الامر بنذب الخبير ما يلي:

- لا بد من ذكر اسم ولقب الخبير المعين بكل وضوح مع ذكر اختصاصه وعنوان مكتبه والمدينة التي يسكن فيها حتى يسهل العثور عليه، ونفس الامر إذا كان الحكم بتعيين عدة خبراء؛
- يجب على القاضي تحديد وتوضيح الأمور التي تجري فيها الخبرة والنقاط التقنية التي تحتاج إلى شرح وتوضيح وذلك بكل دقة ووضوح، بحيث ان كل من يقرأ منطوق الحكم القضائي بالخبرة يفهم الأمور دون غموض أو ابهام لتسهيل مهمة الخبير وتمكين الأطراف من ممارسة حقهم في الاطلاع على مجريات الخبرة؛
- تحديد مهلة معينة للخبير لتقديم تقريره فيها، فلا يجوز له قانونا أن يعين خبيرا دون أن يحدد له موعدا معيناً لتقديم تقريره حتى لا تطول فترة التقاضي وتضيع حقوق المتقاضين من جراء إهمال الخبراء واللامبالاة إن لم تحدد لهم مهلة إجبارية؛

في حالة تعدد الخبراء، يجب على القاضي ان يذكر في منطوق حكمه أنه يجب:

- أن يقوم الخبراء المعينون جميعهم بأعمال الخبرة سوية، وأن كل عملية من عمليات الخبرة لا بد أن يحضرها هؤلاء جميعا وإلا اعتبرت الخبرة باطلة؛
- أنه في حالة اختلفت آراءهم وجب على كل خبير منهم أن يدلي برأيه ويعلل ذلك بأسباب وكل هذا في تقرير واحد موقع عليه من جميع هؤلاء الخبراء؛<sup>2</sup>
- على القاضي إن رفض الخبير القيام بالمهمة التي أسندت له أو حصل له مانع أن يستبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادرة عن القاضي الذي عينه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 2008.

<sup>2</sup> مولاي ملياني، مرجع سابق، صفحات (74-76).

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 2008.

### ثانيا: محتوى تقرير الخبرة

يسعى الخبير في تقريره إلى توضيح كل الأمور الفنية والتقنية التي يستعصى على القاضي الحكم فيها ثم يقدم رأيه في القضية، وسنحاول معرفة ما يحتوي تقرير الخبرة أكثر من خلال ما يلي.

#### 1- قبول الخبير بالمهمة:

بعد إشعار الخبير بالمهمة الموكلة اليه وجب عليه أن يبادر في أقرب الآجال بإخبار القاضي بقبوله بالمهمة أو إشعاره بتقدم اغفائه منها. في حالة ما إذا وقع رده من أحد الخصوم فانه ينتظر حتى يفصل في طلب الرد، فاذا رفض رده فانه يجوز له مباشرة أعمال الخبرة وذلك بعد مرور مهلة استئناف القرار الفاصل في الرد، وفي حالة استئنافه فينتظر حين الفصل في الاستئناف فإذا تقرر إبقاؤه وجب عليه تنفيذها شخصيا، وبعدها ينهي عمله يتقاضى مقابل ذلك.

نشير إلى أنه يجب على الخبير أن يقوم بنفسه بالمراجعات مادام احتير بصفة شخصية، فلا يستطيع تفويض مهامه حيث يبدأ عمله بمجرد استلامه الحكم القاضي بندبه.

#### 2- تقرير الخبرة:

قبل مباشرة الخبير بإعداد تقرير الخبرة يستلزم عليه القيام بمجموعة أعمال ومهام من أهمها:

- يجب على الخبير أن يخطر الخصوم بيوم وساعة ومكان اجراء الخبرة وذلك عن طريق محضر قضائي ماعدا الحالات التي يستحيل فيها حضور الخصوم بسبب طبيعة الخبرة، كما يجب اخطار الخصوم في الحالات الاستعجالية على الأقل قبل اليوم المحدد بحمسة أيام من خلال رسالة موصى عليها، ويعتبر استدعاء الأطراف شكلية جوهرية نسيانها يعيب الخبرة ويؤدي إلى الغاء الحكم في الموضوع<sup>1</sup>.

- الاجتماع مع الخصوم من أجل الاستماع إلى تصريحاتهم وتقدم كل ما لديهم من وثائق ومستندات تتصل بموضوع النزاع، يطلع القاضي على أي اشكال يعترضه، ويمكنه أن يأمر الخصوم تحت طائلة غرامة تهددية بتقدم المستندات، كما ويجوز للجهة القضائية أن تستخلص الاثار المترتبة على امتناع الخصوم عن تقديم المستندات<sup>2</sup>؛

- للأطراف الحق في تقديم ملاحظاتهم وعلى الخبير أن يشير إلى ذلك في تقرير الخبرة وفي حالة تعد الخبراء وجب القيام بمناقشة المراجعات بصفة مشتركة<sup>3</sup>؛

- كما يجب على الخبير أيضا تنفيذاً لمهمته الانتقال إلى عين المكان لإجراء المعاينة وسماع الشهود.

بعد القيام الخبير بمجموعة الأعمال المذكورة أعلاه يباشر في عمل تقرير الخبرة، ثم بعد انهاء الخبير لمهمته يقدم تقريرا يضمنه نتيجة اعماله ويوضح فيها رأيه الخاص وكل المعلومات التي تخص المهمة المسندة اليه، تجدر الإشارة إلى انه بإمكان تقديم الخبرة شفويا بالجلسة وفي هذه الحالة يقوم كاتب الجلسة بتسجيل تصريحات الخبير بسجل الجلسة، الا ان هذه الطريقة نادرا ما يلجأ إليها اذ القاعدة هو التقرير الكتابي. هذا الأخير يجب ان يكون تقريرا واحداً أين يتم تدوين الآراء وما توصل

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 135 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 2008.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 107 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سنة 2008

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 138 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سنة 2008.

اليه الخبراء وفي حالات ملاحظات الأطراف، إذا اختلف الخبراء في تقرير ما يجب ان تحتوي الآراء المسببة لكل واحد منهم، يلزم الخبير بعد كتابته تقرير الخبرة القيام بالتوقيع عليه ثم يودعه إلى الجهة المختصة بذلك.<sup>1</sup>

إن تقرير الخبير وثيقة تهدف إلى تنوير رأي القاضي وتمكينه من القضاء والفصل في النزاع المعروض عليه، لذا يجب أن يكون التقرير واضحاً ودقيقاً.

لم ينص المشرع على كيفية تحرير التقرير الذي يقدمه الخبير عند الانتهاء من المهمة المعين من أجلها وترك له حرية تنظيم شكل التقرير بصورة شخصية تختلف باختلاف عمله، مهاراته، قدرته على ترتيب الدقة في الصياغة والمنطق وصولاً لإبداء الرأي الشخصي في المسألة الفنية محل الخبرة.<sup>2</sup>

وجب أن يتضمن تقرير الخبرة الأقسام التالية:

- **الديباجة:** يتناول الخبير في هذا الجزء البيانات الأولية وهي:
  - ذكر وقائع تكليفه، اسمه ولقبه، عنوان مكتبه بالضبط؛
  - تعريف الأطراف ووكلائهم؛
  - المرجع الذي كلفه بالمهمة هل هو الحكم أو قرار وكذا الجهة التي أصدرته وتاريخه ورقم القضية، ويذكر بكل دقة منطوق الحكم القاضي بتعيينه حرفياً والصيغة التنفيذية له؛
  - ذكر تاريخ تسلم الخبير الحكم الذي كلفه بالمهمة واسم الخصم الذي سلمه حكم التعيين؛
  - تحديد طبيعة المهمة الفنية المقرر اجراءها.
- **عرض الوقائع:** أي عرض تاريخي للوقائع وسوابقها.
- **الوصف:** عرض الوقائع والظروف التي تشكل وجوباً أساساً للنتائج وفي هذا الجزء يتم سرد المعاينات التي قام بها الخبير مع بيان تأثيره على النزاع.
- **المناقشة:** وهي الجزء الحاسم في التقرير والذي يقارن فيه الخبير ويطباق بين مختلف الطروحات والمعاينات مع تبيان ما يمكن الاخذ به وما يجب ابعاده.
- **النتائج:** وتمثل في النتائج المنطقية للوقائع الموضوعية والمناقشة والتي يتعين من الناحية النظرية ان تجيب على كافة المسائل المطروحة.
- **التاريخ والوقائع:** وجب على الخبير توقيع التقرير وتأريخه قبل وضعه كتابة ضبط المحكمة مقابل محضر ايداع لهذا التقرير، حيث وضع التوقيع والتاريخ على تقرير الخبرة يسبغ عليه طابع الرسمية وفي حالة تعدد الخبراء وجب توقيع كل واحد منهم.
- **الوثائق المرفقة بالتقرير:** يجب ارفاق التقرير بمختلف الوثائق التي تساعد على توضيح وتفسير مذكراته وما توصل من نتائج.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص (145، 146).

<sup>2</sup> دهليس رجاء، مرجع سابق، ص 228.

<sup>3</sup> رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص 151.

بعد انتهاء الخبر من اعداد تقريره وتوضيح رأيه يقوم بإيداعه، يطلع الخصوم المعنيون بالقضية عليه وعلى ما فيه من جوانب مختلفة تدفعهم لمناقشتها وابداء رأيهم وملاحظاتهم، تعاد القضية إلى الجدول للفصل في الموضوع، وإعادة القضية تكون بمبادرة الخصم الذي له مصلحة في ذلك بالرغم أن قانون الإجراءات المدنية نص على أن الدعوى تكون بصفة آلية من طرف المحكمة وأن القضية حسبه لا تعاد للجدول بل تبقى فيه ولكن تؤجل من يوم الحكم بتعيين خبير إلى جلسة المعاينة والتي تحدها المحكمة بعد الخبرة.

### 3- أتعاب الخبير:

عندما ينتهي الخبير من أداء مهمته وجب عليه أن يقدم تقريراً يبين فيه نتيجة أعماله التي كلف بها ورأيه الخاص الذي توصل اليه ومقابل هذا يتلقى أتعاباً. حيث نصت المادة 139 من قانون الإجراءات المدنية أنه لا يرحص للخبير اقتطاع تسبيق من المبلغ المودع بأمانة الضب، إلا إذا قدم تبريراً عن هذا التسبيق، وأنه إذا تبين ان المبلغ المودع لتغطية أتعاب الخبير غير كاف، يحدد القاضي مبلغاً إضافياً وأجلاً لإيداعه، وفي حالة عدم إيداع المبلغ المحدد في الاجل المقرر، يودع الخبير تقريره على الحالة التي يوجد عليها، ويستغني عما تبقى من إجراءات.<sup>1</sup>

من خلال ما سبق نستخلص ان المشرع الجزائري لم ينص على طريقة تقدير أجره الخبير وترك ذلك للسلطة التقديرية للقاضي، كما ونصت المادة 140 من قانون الإجراءات المدنية أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال أداء تسبيقات عن الاتعاب والمصاريف مباشرة للخبير ويترتب على قبول الخبير المقيد في الجدول هذه التسبيقات شطبه من قائمة الخبراء وبطلان الخبرة.<sup>2</sup>

### 4- سلطة القاضي اتجاه تقرير الخبرة:

تنص على ذلك المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية على ان القاضي يمكنه ان يؤسس حكمه على نتائج الخبرة كما أنه غير ملزم برأي الخبير، إلا أنه ملزم بتبرير استبعاد نتائج الخبرة. وإذا رأى القاضي أن العناصر التي بنى عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة وله على الأخص أن يأمر باستكمال التحقيق أو يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على إيضاحات والمعلومات الضرورية.<sup>3</sup>

فحسب الاستاذين<sup>4</sup> Charles Debbasch et Jean Claude Ricci فان القاضي لا يرتبط بنتائج الخبرة ويمكن له ان يأمر بخبرة أخرى أي بمعنى خبرة مضادة تبدأ حيث بدأت الخبرة الأولى وللتوضيح أكثر نفصل فيما يلي:

- الامر بالانتقال للمعاينة إذا كانت الخبرة ناقصة: تطبيقاً للقانون بإمكان القاضي الامر بالانتقال للمعاينة إذا تبين له أن الخبرة ناقصة.
- المصادقة جزئياً على الخبرة: يخول القانون للقاضي الاعتراف والمصادقة جزئياً على ما توصل اليه الخبير من نتائج.
- الأمر بخبرة مضادة: إذا تبين للقاضي بأن الخبير أو الخبراء أنجزوا المهمة التي كلفوا بها، غير أنه ليس باستطاعته الفصل في القضية إما لعدم عدالة الحل المقترح في تقرير الخبرة أو أن التقارير المعروضة أمام الجهة القضائية تحمل

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 139 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سنة 2008.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 140 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سنة 2008.

<sup>3</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الامانة العامة، المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، سنة 2008.

<sup>4</sup> Charles debbasch et Jean –Claude Ricci, op.cit., p 453

تناقضا وتقييمات مختلفة فإنه باستطاعة القاضي اللجوء إلى خبرة مضادة يلتزم فيها الخبير المعين القيام بالمهمة نفسها.

– **عدم التصديق على الخبرة لغموضها:** يمكن كذلك للقاضي عدم المصادقة على الخبرة إذا التمس فيها غموضا.

نستنتج مما سبق وجود حالتين للخبير في مهمته:

● **حالة نجاح الخبير في المهمة:** إذا ألم الخبير بجميع عناصر المهمة ولم يخرج عن حدودها التي عين من أجلها فإن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي أو مجلس الدولة يعتمدان على تقرير الخبرة كعنصر فعال أثناء الفصل في النزاع وبالتالي يعتبر التقرير دليلا للأثبات.

● **حالة عدم نجاح الخبير:** إذا لاحظ القاضي نقصا في المعلومات يمكنه الأمر بتحقيق إضافي بمعنى خبرة إضافية، وللقاضي كل السلطات لتقدير صلاحية مثل هذه التدابير، وعليه ان يوضح من جديد ما هو مطلوب بالضبط.

يعتبر بطلان أعمال الخبير من بين أهم النقاط في الخبرة القضائية، كون أن تقرير الخبرة يساهم بنسبة كبيرة الحكم النهائي للخبرة لذلك وجب على القاضي التأكد من صحة تقرير الخبرة وإذا ما رأى أحد النقاط التي سندكرها فيما يلي وجب عليه عدم العمل بتقرير الخبرة المقدم.

– **بطلان أعمال الخبير:**

لا وجود في قانون الإجراءات المدنية ما يحكم بالفعل حالات البطلان لأعمال الخبير بنص صريح، غير انه يجب الاعتماد على القواعد العامة التي تحكم إجراءات التحقيق والمنصوص عليها في القانون، بالإضافة إلى القواعد التي أنشأها الفقه والقضاء في شأن أي اجراء من إجراءات التحقيق.

أ- **البطلان لعدم احترام إجراءات تمس بالنظام العام:**

- عدم تنفيذ الخبير لمهمته شخصيا.
- انجاز الخبرة من قبل خبير غير معين بموجب حكم قضائي، اذ لا يكفي اتفاق الخصوم على هذا الخبير بل يجب أن يعين بحكم قضائي.
- تكون الخبرة باطلة إذا قام بها شخص غير مؤهل لذلك.
- إذا قام بالخبرة خبير واحد في حين ان القانون ينص على عدد من الخبراء أو العكس.

ب- **البطلان لعدم احترام إجراءات جوهرية:**

لا يجوز الدفع بالبطلان لعدم صحة الإجراءات من خصم يكون قد أودع مذكرته في الموضوع ومن ثم لا يقبل الدفع بالبطلان التقرير من الخصم الذي له مصلحة في ذلك طالما تكلم في موضوع الخبرة.

يجوز للقاضي في ميدان الخبرة منح أجل للخصوم أو للخبير لتصحيح الاجراء في بعض الحالات كعدم توقيع الخبير للتقرير سهوا، لكن هناك إجراءات جوهرية وجب للخبير الالتزام بها فان لم يفعل جاز للأطراف الطعن بالبطلان وتمثل في:

– عدم حلف الخبير اليمين المنصوص عليها في المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية.

— عدم احترام الوجاهية أثناء اجراء عملية الخبرة وهي عدم استدعاء الخصوم للحضور وعدم احترام حقوق الدفاع بالإضافة إلى عدم احترام الإجابة عن الأسئلة الفنية الموجهة للخبير والمعين من أجلها.

ج- بعض حالات البطلان المعمول بها قضائيا: وتتمثل في:<sup>1</sup>

— حالة عدم تحرير كاتب الجلسة محضرا عندما يقدم الخبير تقريره شفويا؛

— عدم استدعاء الخبير الخصوم بالشكل المطلوب؛

— التأخر في إيداع التقرير بدون مبرر جدي.

<sup>1</sup> رشيد خلفوني، مرجع سابق، ص(159،158).

المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

إنّ السمة الأساسية التي يتصف بها البحث العلمي هي الصفة التراكمية، أي أنّ الباحث يبدأ من حيث انتهى الآخرون، فإنّه من المفيد التطرّق إلى الدراسات التي تناولت بعض جوانب الموضوع، والنتائج التي توصلت إليها. رغم عدم العثور على دراسات تناولت المتغيّرين (الخبرة القضائية والجبائية) معا، فإننا سوف نقوم بذكر بعض الدراسات والتي تمّ سردها حسب أهميتها وعلاقتها بالموضوع:

الدراسات العربية:

– الدراسة الأولى: قام بها الباحث **دهليس رجاء**، تحت عنوان "الخبرة القضائية في المواد المدنية في ظل قانون الإجراءات المدنية والإدارية" رسالة دكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018. جاءت هذه الدراسة لتقييم مدى تكوين الخبير القضائي للحقيقة القضائية في المواد المدنية إضافة إلى معرفة حدود الخبير في القضاء.

توصل في دراسته إلى أن الخبرة القضائية في المواد المدنية تساهم في تحقيق المحاكمة العادلة، كونها وسيلة من وسائل الإثبات وتكون حاضرة في الكثير من الدعاوى المرفوعة أمام القضاء، إضافة إلى أن الخبير ليس قاضيا وإنما يعتبر شريكا في صناعة الحكم العادل من خلال إبداء رأي فني في مسائل فنية وتقنية فقط. وكانت أهم التوصيات أن الخبرة القضائية لا تخص رأيا تقنيا أو مقصورة على واقعة مادية، وإنما الخبرة تتعلق برأي فني شامل وهو حسبه أدق من الرأي العلمي العام، وبالتالي وجب احداث تغييرات على المصطلحات المتعلقة بالخبرة والخبير في القوانين والمراسيم المتعلقة به.

– الدراسة الثانية: قام بها الباحث **بليلي بلقاسم** تحت عنوان "ممارسة المنازعات الجبائية أمام القاضي الإداري الجزائري" رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2017. جاءت هذه الدراسة لإظهار مدى تطبيق الإجراءات القانونية وطرق اتباعها عند قيام النزاع الجبائي في المرحلة القضائية وكيفية ممارستها ودور القاضي الإداري في تسوية النزاع الجبائي.

توصل في دراسته إلى ان المنازعة في المرحلة القضائية تعتبر اخر مرحلة في المنازعة الجبائية وذلك بعد المرحلة الإدارية واللجوء إلى لجان الطعن كما تعتبر المرحلة القضائية نوع من أنواع الرقابة القضائية على أعمال الإدارة وهذا عملا بمبدأ المشروعية بالإضافة إلى ملاحظة شعور في القانون الجبائي من كثير من الإجراءات التي قد تسبب في عرقلة القاضي الفاصل في المنازعة كونه يعمل في ضوء تشريعين مختلفين هما قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات المدنية والإدارية. وكانت أهم التوصيات قيام ادارة الضرائب بوضع برامج خاصة بالتحسيس والاعلام بالقوانين الجبائية عبر كل وسائل الاتصال وتنظيم ملتقيات وأيام دراسية.

– الدراسة الثالثة: قام بها الباحث **ممان دلماس**، تحت عنوان "تقييم مدى ادراج المحاسبة القضائية ضمن مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية"، مجلة، جامعة فلسطين للأبحاث، فلسطين، 2016. جاءت هذه الدراسة لتقييم مدى ادراج المحاسبة القضائية في مناهج التعليم في الجامعات الفلسطينية بالتطبيق على أقسام المحاسبة الأكاديمية في الجامعات الفلسطينية، وقد تم دراسة حالة.

وتوصلت الدراسة إلى عدم احتواء تخصص المحاسبة في الجامعات الفلسطينية على مساق المحاسبة القضائية، لكن أقسام المحاسبة فيها تقوم بتدريس مساقات متعلقة بالتدقيق والرقابة الداخلية والتدقيق حيث تعتبر هذه المساقات أساساً لمساق المحاسبة القضائية.

وكانت أهم التوصيات ضرورة اشمال الخطط الدراسية مساق المحاسبة القضائية ووجوب التركيز على دور المحاسبة القضائية كمهنة متقدمة من ضمن مجالات عمل المحاسب.

– الدراسة الرابعة: قام بها الباحث **إيهاب محمدان شعبان**، تحت عنوان "مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016.

جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة لدى المحاسبين الماليين والوقوف على مدى توافر المهارات المتخصصة في مجال المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي، وقد تم استخدام استبيان.

وتوصلت الدراسة إلى أن المقومات الأساسية لتطبيق المحاسبة القضائية في قطاع غزة تتمثل في:

- توفر التأهيل العلمي والعملية لممارسة مهنة المحاسبة القضائية لدى المحاسبين الماليين بالقطاع؛
- توفر المهارات المتخصصة والخبرة العالية لدى المحاسبين الماليين بقطاع غزة كنتيجة لتوفر فرص امتلاك المهارات المتخصصة والخبرة العالية.

وكانت أهم توصيات الدراسة ضرورة اعتماد مادة المحاسبة القضائية ضمن المنهاج التعليمي كمادة أساسية وضرورة العمل على إصدار التشريعات والقوانين من قبل المجلس التشريعي بقطاع غزة لتنظيم عمل مهنة المحاسبة القضائية، وذلك نظراً لما تشكله هذه المهنة من أهمية.

– الدراسة الخامسة: قام بها الباحث **محمد السنتار محمد الجبار محمدان الكبيسي**، تحت عنوان "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الأول، 2016.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة في الأردن وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي، وقد تم استخدام استبيان.

وقد كانت أهم نتائج الدراسة بأن الواقع الحالي للمحاسبة القضائية بعيد عن تحقيق العدالة في فض النزاعات، وضعف النشاط البحثي في المحاسبة القضائية في الوطن العربي، عدم وجود جهات أكاديمية تهتم بتدريس مادة المحاسبة القضائية.

وكانت أهم توصيات الدراسة ضرورة توجيه البحث العلمي في الجامعات نحو المحاسبة القضائية، إضافة إلى ضرورة قيام الجهات الأكاديمية بتدريس مادة المحاسبة القضائية في مراحل الدراسات العليا، وقيام الجمعيات المعنية بدورها في وضع التعليمات والسعي لإصدار قوانين منظمة لمهنة المحاسبة القضائية.

الدراسة الأجنبية:

– الدراسة الأولى: قام بها الباحثان **سوشاما يدااف (Sushama YADAV)** و**سودير يدااف (Sudir YADAV)**، تحت عنوان "المحاسبة القضائية: منهج ديناميكي جديد للتحقيق في قضايا الاحتيال" (Forensic Accounting: A new Dynamic Approach to Investigate Fraud Cases)، مجلة اكسل الدولية متعددة التخصصات، الهند، 2013.

هدفت الدراسة إلى بحث أهمية ودور المحاسبة القضائية في التحقيق وكشف عمليات الاحتيال المالي بما يشمل الاحتيال في مجال "الأرباح المفقودة، الدخل، الأصول، تقييم الضوابط الداخلية، الغش" وأي مسألة تتعلق بالخبرة المحاسبية في المجال القانوني.

وكانت أهم نتائج الدراسة بأن الطلب على خدمات الخبير القضائي في تزايد مستمر بسبب الزيادة المفرطة في جرائم الاحتيال المالي "الاحتيال، الرشوة، الفساد، غسل الأموال ... الخ"

وكانت من أهم توصيات الدراسة ضرورة الاهتمام بمهنة المحاسبة القضائية.

## خلاصة الفصل:

تلعب الخبرة القضائية دوراً مهماً في الإثبات وفض النزاعات، حيث تمكن القاضي من الإحاطة بالمسائل الفنية والعلمية التي تنشأ عن النزاع المطروح أمامه، وأصبحت النزاعات المحاسبية والجبائية أكثر تعقيداً مما سبق وهو ما يصعب عمل القضاة في الفصل فيها دون العودة إلى الخبرة القضائية.

عمد المشرع الجزائري على تعريف وتنظيم مهنة الخبرة مع ربطها بشروط ممارستها من أجل توفير الجودة العلمية والعملية وذلك لأهمية دور الخبراء في حل القضايا والنزاعات، كما أن للقاضي حرية اختيار الخبير سواء من القائمة أو خارجها بسبب عدم توفر معايير يستند إليها في التعيين، للخبير الحق في رفض المهمة إذا كان هناك ما يبرر كما أن للأطراف المتنازعة الحق في رفض تعيين خبير ما بشرط توفر المبرر القانوني لذلك. فمسألة اختيار الخبير تكتسي أهمية بالغة فالخبير غير المناسب قد يتسبب في حكم غير صحيح وغير عادل.

## الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية: دراسة حالة لدى مكاتب خبراء

تمهيد:

لفهم أكثر تعمق مجال الخبرة القضائية في المجال المحاسبي قمنا بدراسة لعدة حالات بمكاتب خبرة وأيضاً بالإدارة الجبائية لولاية برج بوعريريج مع استشارة لمكتب محاماة عائد للأستاذ ساسي مراد لفهم إجراءات رفع قضية منازعات جبائية أمام القضاء.

لذا نظمنا الدراسة العملية في ثلاث مباحث حيث في كل مبحث تناولنا قضية مختلفة عن أخرى.

### المبحث الأول: دراسة حالة بين شركة ذات مسؤولية محدودة وبين المديرية الولائية للضرائب:

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة قضية جنائية بين المديرية الولائية لولاية برج بوعرييج الشركة ذات المسؤولية المحدودة X للبيع بالتجزئة ممثلة في شخص مسيرها "م.ر" حيث سنعمل على عرض التحليل التقني الذي قام به الخبير.

#### المطلب الأول: حيثيات القضية:

تم اخضاع المكلف لمراقبة محاسبية تتعلق بتصريحاته للسنوات الممتدة بين 2008 و2011 أدى لاكتشاف نقائص وأخطاء غير قانونية نجم عنها قيام المصالح الضريبة بإخضاع تلقائي بتطبيق معدل هامش خام 30% وصاف 20% ثم إلزامه بدفع مبلغ 4.515.235,00 دج (أنظر الملحق رقم 1)، مما أدى إلى تقديمه شكوى من أجل تخفيض المبلغ واجب الدفع، فقبول بالرفض، مع العلم أن المكلف قام بتسديد ما قيمته 903.047,00 دج والتي تمثل قيمة العقوبة أي ما يعادل 20% من المبلغ الاجمالي المطلوب.

بما أن هذه القضية تتطلب تحقيقات تقنية تساعد القاضي على فهم وقائع عملية فرض الضرائب على المكلف وبالتالي الوصول لحل عادل ومناسب لفك النزاع القائم، ولا يكون هذا الا من خلال الاستعانة بخبير قضائي متخصص في هذا المجال، وهو ما تم تطبيقه، أمر القاضي بتعيين السيد خبير قضائي متخصص في المحاسبة والمالية وكذا القضايا التجارية والضريبية وذلك بموجب حكم صادر بتاريخ 2014/04/21 عن المحكمة الإدارية، الغرفة 2، قضية رقم 13/01168. حيث تم اسناده المهام المحددة التالية:

- استدعاء الأطراف بالطرق المقررة قانونا؛
- الاطلاع على الملف المحاسبي والجبائي للمدعية "ش.ذ.م.م. x" من 2008 إلى 2011؛
- الاطلاع على محضر التحقيق المحاسبي والجبائي التي خضعت له المدعية للسنوات 2008 إلى 2011؛
- البحث في مدى مطابقة محاسبة المدعية والتي خضعت للتحقيق المحاسبي مع القانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة؛
- التأكد من مدى وجود مبيعات غير مفوترة أو مشتريات غير مصرح بها؛
- في حالة وجود نقائص في محاسبة المدعية تحديد هذه النقائص.

بتاريخ 2014/04/21، تم تكليف الخبير السيد هشيلى بشير للقيام بالمهمة المنصوص عليها بالحكم المؤرخ في 2014/04/21 تحت رقم فهرس 14/00471 ورقم القضية 13/1168.

#### المطلب الثاني: التحليل التقني للخبير:

بعد استلام الخبير لكافة الوثائق اللازمة والضرورية من طرف المكلف ومديرية الضرائب والاستماع إلى كلا الطرفين، بدأ الخبير بالعمل والقيام بتحليلاته بغية الاجابة على النقاط التي طلبت منه. يتم تلخيص الضرائب والرسوم التي أخضع لها المكلف في الجداول أدناه:

الجدول رقم (01-02): تحديد أسس الضريبة على أرباح الشركات ورفعها IBS et REHAUSSEMENT

2011	2010	2009	2008	التعيين
15974650.00	16512970.00	13551320.00	10296630.00	رقم الاعمال المحصل
14672760.00	14374310.00	12508910.00	9504540.00	رقم الاعمال الخاضع
14672760.00	14374310.00	12508910.00	9504540.00	رقم الاعمال المصرح به
1301890.00	2138660.00	1042410.00	792090.00	رفع رقم الاعمال
3194930.00	3302590.00	271260.00	2059320.00	الأساس المحصل
639170.00	938060.00	688370.00	965780.00	الأساس الخاضع
639170.00	938060.00	688370.00	965780.00	الأساس المصرح به
255576.00	2364530.00	2021890.00	1093540.00	الزيادة الاجمالية

الجدول رقم (02-02): تحديد أسس الضريبة على أرباح الشركات IBS

2011	2010	2009	2008	التعيين
3194930.00	3302590.00	271260.00	2059320.00	الأساس المحصل
639170.00	938060.00	688370.00	965780.00	الأساس الخاضع
639170.00	938060.00	688370.00	965780.00	الأساس المصرح به
255576.00	2364530.00	2021890.00	1093540.00	الزيادة الاجمالية

الجدول رقم (03-02): تحديد أسس RCM

2011	2010	2009	2008	التعيين
2396190.00	2476940.00	2032690.00	1544490.00	الأساس المحصل
479370.00	703540.00	51627.00	724330.00	الأساس الخاضع
479370.00	703540.00	51627.00	724330.00	الأساس المصرح به
191682.00	1773400.00	1516420.00	820160.00	الزيادة

الجدول رقم (02-04): رقم الاعمال الإجمالي - الرسم على النشاط المهني TAP -

2011	2010	2009	2008	التعيين
15974650.00	16512970.00	13551320.00	10296630.00	رقم الاعمال المحصل
14563330.00	14374310.00	12627170.00	9504540.00	رقم الاعمال الخاضع
14563330.00	14374310.00	12627170.00	9504540.00	رقم الاعمال المصرح به
1411320.00	2138660.00	924150.00	792090.00	رفع رقم الاعمال
28226.00	42773.00	18483.00	15841.00	حقوق ر.ن.م 2%
7056.00	10693.00	4620.00	3960.00	العقوبة
<b>35282.00</b>	<b>53466.00</b>	<b>23103.00</b>	<b>19801.00</b>	المجموع

جدول رقم (02-05): رقم الاعمال الإجمالي - الرسم على القيمة المضافة 17%

2011	2010	2009	2008	التعيين
15974650.00	16512970.00	13551320.00	10296630.00	رقم الاعمال المحصل
14563330.00	14374310.00	12627170.00	9504540.00	رقم الاعمال الخاضع
14563330.00	14374310.00	12627170.00	9504540.00	رقم الاعمال المصرح به
1411320.00	2138660.00	924150.00	792090.00	رفع رقم الاعمال
239924.00	363572.00	157105.00	134655.00	حقوق ر.ق.م 17%
59981.00	90893.00	39276.00	33663.00	العقوبة
<b>299905.00</b>	<b>454465.00</b>	<b>196381.00</b>	<b>168318.00</b>	المجموع

جدول رقم (02-06): تحديد رقم الاعمال والربح

2011	2010	2009	2008	التعيين
12140964.00	12256451.00	10424098.00	7920485.00	الاستهلاكات المصرح بها
147235.20	445835.35	0.00	0.00	المشتريات غير المصرح بها
12288199.20	12702286.35	10424098.00	7920485.00	الاستهلاكات الاجمالية المقتطعة
3686459.76	3810685.91	3127229.40	2376145.60	معدل هامش الربح الخام 30%
15974658.96	16512972.26	13551327.40	10296630.60	رقم الاعمال
3194931.79	3302594.45	2710265.48	2059326.10	معدل هامش الربح الصافي 20%

ملاحظة: المشتريات الغير مصرح بها تتمثل فيما يلي:

- م.م. ج الاخوة موساوي للإضاءة 168.954,46 دج
- TREFI CUIVRE 27.688,89 دج
- = المجموع 446.835,36 دج

- ش.ذ.م.م SOMAF 147.236,20 دج

جدول رقم (02-07): الإخضاع الواجبة عن التحقيق المحاسبي للفترة الممتدة بين 2008-2011.

المجموع	العقوبة		الحقوق الأساسية		طبيعة الضرائب المحتجة عليها	سنة الإصدار الضريبي	سنة الإصدار الضريبي	رقم الجدول أو التصريح عليه الجدول
	القيمة	المعدل %	القيمة	المعدل %				
2.511.263	502.232	25	2.008.931	25	ض.ا.ش	2011-2008	2012	2012
753.350	150.670	25	602.680	10	ض.ر.ا.م	2011-2008	2012	2012
131.655	26.331	25	105.324	02	ر.ن.م	2011-2008	2012	2012
1.119.071	223.814	25	895.257	17	ر.ق.م	2011-2008	2012	2012
<b>4.515.235</b>	<b>903.043</b>		<b>3.612.192</b>					

#### المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها:

من دراستنا و تحليلنا للمعطيات الواردة في الجداول الواردة أعلاه و التي انجزت بمناسبة اجراء التحقيق الضريبي نسجل بأن المحققين قد أفروا بان محاسبة الشركة المدعية مسموكة طبقا للقواعد المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري و الدليل المحاسبي الوطني القديم و النظام المحاسبي المالي الجديد للسنوات 2010 و 2011 رغم تسجيلهم لنقائص في الموضوع ، و التالي فان رفضهم الكلي لمحاسبة الشركة المدعية يثير أكثر من تساؤل نظرا للتناقض الوارد في قرارهم القاضي برفض محاسبة الشركة المدعي عليها فمن جهة يقرون بمصادقية المحاسبة و من جهة أخرى يرفضون هذه المحاسبة رغم وجود فواتير و يقومون بعملية إخضاع تلقائي مع العلم أن هذا الاجراء الذي لجأ اليه المحققون يتم عادة في حالة امتناع المكلف عن التصريح بمشترياته أو مبيعاته أو كليهما أو في حالة اكتشاف عيوب جوهرية تمس بمصادقية المحاسبة المسموكة و بالتبعية يترتب عنها قيام الادارة الجبائية برفضها جزئيا أو كليا و هذا ما لم يتم معانيته في محاسبة الشركة المدعية للأسباب التالية:

خلال كل الفترة التي شملها التحقيق من 2008 إلى غاية 2011، تم تسجيل ما يلي:

**أولا: بخصوص المشتريات:** فمن مجموع 179 فاتورة التي شملها التحقيق لم يتم العثور الا على 05 فواتير غير مسجلة في دفاتر الشركة (03 فواتير في 2010 بمجموع خارج الرسم يقدر ب 445.835,00 وفاتورتين خارج الرسم يقدر ب 147.235,00 دج) وهي عبارة عن أخطاء مادية لا تمثل ال نسبة 2.00 % تقريبا من مجموع فواتير الشراء التي خضعت للتحقيق الجبائي وهذه عتبة جد مسموح بها محاسبيا و ضريبيا لا يترتب عنها رفض كل فواتير الشراء الباقية و البالغ عددها 74 فاتورة.

**ثانيا: بخصوص المبيعات:** فمن مجموع 596 فاتورة التي شملها التحقيق من 2008 إلى غاية 2011 لم يتم رفض الا 10 فواتير بعضها مزدوج التقييم و بعضها الآخر لم يسجل في الوقت المناسب كما تم توضيحه أعلاه ( 02 فاتورتين سنة 2008 - 03 فواتير سنة 2009 - 01 فاتورة سنة 2010 - 04 فواتير سنة 2011 ) و تمثل ما يقارب نسبة 1.68 % من مجموع فواتير

المبيعات التي خضعت للتحقيق الجبائي و هذه عتبة جد مسموح بها محاسبيا و ضريبيا لا يترتب عنها رفض كل فواتير الشراء الباقية و البالغ عددها 586 فاتورة لم تكن محل تحفظ من طرف المحققين.

ثالثا: جدول تلخيصي بخصوص النقائص:

جدول تلخيصي للنقائص التي على أساسها رفضت محاسبة الشركة المدعية من طرف المحققين وأخضعت للإحضار التلقائي وما قامت به الشركة لتبرير هذه النقائص:

**1- بخصوص فواتير المبيعات:**

## جدول رقم (02-08): النقايس المسجلة في المبيعات.

سنة 2008			
رقم الفاتورة	اسم الزبون	مبلغ الفاتورة خارج الرسم	طبيعة العيب المحاسبي والتبريرات المقدمة والاجراءات المتخذة
2008/53	داراجة جودي	147.769,35	فاتورتين حملت نفس التقييم لزبونين مختلفين وهو خطأ مادي.
2008/53	SARL RITAHM	9.652,50	تم التصريح بهما في يومية المبيعات وتصريح G50.
2008/89	بلدية العش	77.640,00	تم إلغاؤها ولم تسحب من الملف المحاسبي.
2008/91	-----	21.580,00	لم يتم التصريح بها في وقتها وتمت تسويتها في 2009.
سنة 2009			
2009/122 2009/12/12	-----	155.650,00	نظرا لورودهم في آخر السنة لم يتم التصريح بهم في 2009 وتم التصريح بهم في 2010.
2009/123 2009/12/15	-----	34.000,00	تم التصريح بهم في التصريح G50 لسنة 2010 ويومية المبيعات لنفس السنة.
2009/125 2009/12/24	-----	16.112,80	
سنة 2010			
2010/06	-----		ترقيم مزدوج.
2010/80	-----		تم التصريح بهم.
2010/90	-----		
2010/95	-----		
2010/79	الرياض برج بوعريبيج	39.025,00	تم إلغاؤها وتعويضها بالفاتورتين التاليتين: رقم 88 بمبلغ 33.025,00 دج رقم 90 بمبلغ 6.000,00 دج ومجموعهما ما ورد في الفاتورة الملغاة رقم 2010/79.
سنة 2011			
2011/22	-----		ترقيم مزدوج.
2011/52	-----		تم التصريح بها.
2011/53	-----		
2011/65	-----		
2011/82	ش.ذ.م.م عباو برج بوعريبيج	351.795,00	ترقيم مزدوج وفي أحد النسخ وردت عبارة ألغيت خطأ. تم التصريح بها.

2- بخصوص فواتير المشتريات:

- لقد تحفظ المحققون على مجموعة من فواتير الشراء لم يتم تسجيلها محاسبيا وهي كما يلي:
- في سنة 2010: أغفلت الشركة تسجيل 03 فواتير بمجموع 445.835,00 دج .
  - في سنة 2011: أغفلت الشركة تسجيل 02 فواتير بمجموع 147.235,00 دج
  - من خلال تحليلنا للملف المحاسبي و الجبائي للشركة لم نسجل ما يستدعي اتخاذ القرار القاضي بالرفض الكلي لمحاسبة الشركة المدعية نظرا للتناقض الوارد في قرارهم فمن جهة يقرون بمصادقية المحاسبة و مطابقتها للدليل المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي و القانون التجاري و من جهة أخرى يرفضون هذه المحاسبة برفض فواتير البيع كلية و يقومون بعملية اخضاع تلقائي للشركة فارضين ( هامش خام 30 % و صاف 20 % ) رغم أن هذه الفواتير المرفوضة سدد مبلغها المراقب المالي لدى الخزينة العمومية و لم تكن محل رفض من طرف مصالح الرقابة للجماعات المحلية مع العلم أن هذا الاجراء الذي لجأ اليه المحققون يتم عادة في حالة امتناع المكلف عن التصريح بمشترياته أو مبيعاته أو كليهما أو في التأكد من أن محاسبة المكلف قد شابتها عيوب جوهرية مست مصداقيتها مما يترتب عنه اضطراب الادارة الجبائية إلى رفضها جزئيا او كليا و هذا ما لم يتم معاینته في محاسبة الشركة المدعية للأسباب التالية :
  - خلال كل الفترة التي شملها التحقيق من 2008 إلى غاية 2011، تم تسجيل نقائص لا ترقى إلى درجة المس بمصادقية المحاسبة:

جدول رقم (02-09): النقائص المسجلة في المشتريات.

الفوارق التي تستدرك وترتب حقوقا ضريبية					
الملاحظات	2011	2010	2009	2008	التعيين
● مشتريات محققة أغفلت في المحاسبة.	2	3	0	0	عدد فواتير الشراء
● نطبق هامش ربح صاف 20%	147.235,00	445.835,00	0,00	0,00	مشتريات خارج الرسم
● تعتبر أرقام مغفلة تترتب عنها حقوقا ضريبية.	0	0	3	1	عدد فواتير البيع
	0,00	0,00	205.762,00	21.580,00	مبيعات خارج الرسم

رابعا: تحديد مبلغ الضريبة المستحقة:

1- الضرائب والرسوم لسنة 2008:

نلاحظ وجود 3 أخطاء قامت بها الشركة، حيث تم ايجاد فاتورتين تحمل نفس الترتيم 53 تم التصريح بهما في يومية المبيعات والتصريح الشهري (G50)، كما لوحظ وجود الفاتورة رقم 89 التي تم الغاؤها ولم تسحب من الملف المحاسبي للشركة، أما بالنسبة للخطأ الأخير فتمثل في وقوع الشركة في سهو أدى إلى عدم قيامها بتسجيل الفاتورة رقم 91 بمبلغ 21.580,00 خارج الرسم في الوقت القانوني حيث تمت تسويتها في 2009، لذا كانت تسوية وضعية المكلف لسنة 2008 على أساس رقم الأعمال 21.580,00 دج، كالتالي:

- حساب الرسم على النشاط المهني ( TAP ) :

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = 431,60 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة التأخير } 25\% = 107,90 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 539,50 \text{ دج}$$

- حساب الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) :

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = 3.668,60 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة التأخير } 25\% = 917,15 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 4.585,75 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على أرباح الشركات ( IBS ) :

$$\text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} = \text{رقم الأعمال} \times 10\%$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} \times 25\%$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 546,25 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة التأخير } 25\% = 136,25 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 682,81 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الشركاء (RCM) :

$$\text{قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل} = \text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} - \text{معدل الضريبة}$$

على أرباح الشركات.

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل} = \text{قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على}$$

$$\text{الدخل} \times 10\% \text{ أو الحد الأدنى.}$$

$$\text{أرباح موزعة على الشركاء} = 5.000,00 \text{ دج (الحد الأدنى)}$$

$$\text{عقوبة التأخير } 25\% = 1.250,00 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 6.250,00 \text{ دج}$$

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المكلف والخاصة بنشاطه لسنة 2008 تقدر بـ 12.061,81 دج.

2- الضرائب والرسوم لسنة 2009:

عدم تسجيل الشركة لثلاث (3) فواتير صادرة في أواخر شهر ديسمبر في الوقت القانوني، وهي كالتالي:

- الفاتورة رقم 122 المؤرخة في 2009/12/12 بمبلغ 155.650,00 دج خارج الرسوم.

- الفاتورة رقم 123 المؤرخة في 2009/12/15 بمبلغ 34.000,00 دج خارج الرسوم.

- الفاتورة رقم 125 المؤرخة في 2009/12/24 بمبلغ 16.112,80 دج خارج الرسوم.

لذا يصبح رقم الأعمال المغفل 205.762,80 دج، والذي تمت تسوية وضعية المكلف لسنة 2009 على أساسه.

- حساب الرسم على النشاط المهني ( TAP ) :

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني = 4.115,24 دج

عقوبة التأخير 25% = 1.028,81 دج

المجموع = 5.144,05 دج

- حساب الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) :

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة = 34.979,54 دج

عقوبة التأخير 25% = 8.744,89 دج

المجموع = 43.724,43 دج

- حساب الضريبة على أرباح الشركات ( IBS ) :

قاعدة الضريبة على أرباح الشركات = رقم الأعمال × 10%

الضريبة على أرباح الشركات = قاعدة الضريبة على أرباح الشركات × 25%

الضريبة على أرباح الشركات = 5.144,00 دج

عقوبة التأخير 25% = 1.286,00 دج

المجموع = 6.430,00 دج

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الشركاء (RCM) :

قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل = قاعدة الضريبة على أرباح الشركات - معدل الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل = قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل × 10% أو الحد الأدنى.

$$\begin{aligned} \text{أرباح موزعة على الدخل} &= 5.000,00 \text{ دج (الحد الأدنى)} \\ \text{عقوبة التأخير } 25\% &= 1.250,00 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} &= 6.250,00 \text{ دج} \end{aligned}$$

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المكلف والخاصة بنشاطه لسنة 2009 تقدر بـ 61.548,48 دج.

### 3- الضرائب والرسوم لسنة 2010:

حساب رقم الأعمال:

نلاحظ وجود مشتريات بقيمة 445.835,00 دج (هامش الربح الصاف = 20%)

$$\text{رقم الأعمال} = 1,20 \times 445.835,00 = 535.002,00 \text{ دج}$$

حدد رقم الأعمال الذي تمت على أساسه التسوية بـ 535.002,00 دج

- حساب الرسم على النشاط المهني (TAP):

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\begin{aligned} \text{الرسم على النشاط المهني} &= 10.700,00 \text{ دج} \\ \text{عقوبة التأخير } 25\% &= 2.675,01 \text{ دج} \end{aligned}$$

$$\text{المجموع} = 13.375,01 \text{ دج}$$

- حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA):

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\begin{aligned} \text{الرسم على القيمة المضافة} &= 90.950,34 \text{ دج} \\ \text{عقوبة التأخير } 25\% &= 22.737,59 \text{ دج} \end{aligned}$$

$$\text{المجموع} = 113.687,93 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

$$\text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} = \text{رقم الأعمال} \times 10\%$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} \times 25\%$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = 13.375,05 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة التأخير } 25\% = 3.343,76 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 16.718,81 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الشركاء (RCM):

قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل = قاعدة الضريبة على أرباح الشركات - معدل الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل = قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل × 10% أو الحد الأدنى.

$$\begin{array}{rcl} \text{أرباح موزعة على الدخل} & = & 5.000,00 \text{ دج (الحد الأدنى)} \\ \text{عقوبة التأخير 25\%} & = & 1.250,00 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} & = & 6.250,00 \text{ دج} \end{array}$$

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المكلف والخاصة بنشاطه لسنة 2010 تقدر بـ 150.031,75 دج.

#### 4- الضرائب والرسوم لسنة 2011:

حساب رقم الأعمال:

نلاحظ وجود مشتريات بقيمة 147.235,00 دج (هامش الربح الصاف = 20%)

$$\text{رقم الأعمال} = 1,20 \times 147.235,00 = 176.682,00 \text{ دج}$$

حدد رقم الأعمال الذي تمت على أساسه التسوية بـ 176.682,00 دج

- حساب الرسم على النشاط المهني (TAP) :

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\begin{array}{rcl} \text{الرسم على النشاط المهني} & = & 3.533,64 \text{ دج} \\ \text{عقوبة التأخير 25\%} & = & 883,41 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} & = & 4.417,05 \text{ دج} \end{array}$$

- حساب الرسم على القيمة المضافة (TVA) :

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\begin{array}{rcl} \text{الرسم على القيمة المضافة} & = & 30.035,94 \text{ دج} \\ \text{عقوبة التأخير 25\%} & = & 7.508,99 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} & = & 37.533,93 \text{ دج} \end{array}$$

- حساب الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

$$\text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} = \text{رقم الأعمال} \times 10\%$$

$$\text{الضريبة على أرباح الشركات} = \text{قاعدة الضريبة على أرباح الشركات} \times 25\%$$

$$\begin{array}{rcl} \text{الضريبة على أرباح الشركات} & = & 4.417,05 \text{ دج} \\ \text{عقوبة التأخير 25\%} & = & 1.104,26 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} & = & 5.521,21 \text{ دج} \end{array}$$

- حساب الضريبة على الدخل الاجمالي/أرباح موزعة على الشركاء (RCM) :

قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل = قاعدة الضريبة على أرباح الشركات-معدل الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل = قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/أرباح موزعة على الدخل × 10% أو الحد الأدنى.

$$\begin{aligned} \text{أرباح موزعة على الدخل} &= 5.000,00 \text{ دج (الحد الأدنى)} \\ \text{عقوبة التأخير 25\%} &= 1.250,00 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} &= 6.250,00 \text{ دج} \end{aligned}$$

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المكلف والخاصة بنشاطه لسنة 2011 تقدر بـ 53.733,29 دج.

تحديد أرقام الأعمال المستدركة (الفوارق) للسنوات محل التحقيق الجبائي والحقوق الواجبة إصدارها:

جدول رقم (10-02): تحديد مجموع الضرائب الواجبة على المكلف.

أرقام الأعمال والحقوق الواجبة الإصدار					
المجموع مع عقوبة 25%	2011	2010	2009	2008	التعيين
	176.682,00	535.002,00	205.762,00	21.580,00	أرقام الأعمال
23.475,65	3.533,64	10.700,04	4.115,24	431,60	الرسم على النشاط التجاري والمهني
199.543,03	30.035,94	90.950,34	34.979,54	3.668,60	الرسم على القيمة المضافة
	17.668,20	53.500,20	20.576,20	2.158,00	قاعدة الضريبة على أرباح الشركات
29.352,94	4.417,05	13.375,05	5.144,00	546,25	المعدل 25%
	13.251,15	40.125,15	15.432,00	1.618,50	قاعدة الضريبة على الدخل الإجمالي/ أرباح موزعة على الشركاء
25.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	المعدل 10% أو الحد الأدنى
<b>277.371,62</b>	<b>مجموع الضرائب مع العقوبات</b>				

وعليه مجموع الضرائب الواجبة الأداء من طرف الشركة المدعية يقدر بـ: 277.371,62 دج.

### المبحث الثاني: دراسة حالة نزاع بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة والإدارة الجبائية:

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة قضية جبائية بين الإدارة الجبائية لولاية سطيف والشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة للاستيراد والتصدير ممثلة في شخص مسيرها "ش.ك" حيث سنعمل على عرض التحليل التقني الذي قام به الخبير.

#### المطلب الأول: حيثيات القضية وتعيين الخبير

بعد اكتشاف المكلف "شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة" في سنة 2013 أنه تم إخضاعه لتسوية جبائية تتعلق بتصريحاته لسنتي 2005 و 2006 دون علمه عمد إلى رفع شكوى ضد مديرية الضرائب من أجل المطالبة بإعفائه من الضرائب والرسوم الواردة في الجداول الفردية رقم 07/366، 07/679، 08/298، والمقدرة ب 6.050.511,00 دج. كما تجدر الإشارة إلى ان المكلف بدأ نشاطه في 2004/09/14 وهي خاضعة لنظام الربح الحقيقي، وقامت بتشطيب سجلها التجاري بتاريخ 2007/07/08.

بما أن هذه القضية تتطلب تحقيقات تقنية تساعد القاضي في إيجاد الحلول المناسبة للخروج بحل عادل ينهي النزاع القائم تمت الاستعانة بخبير قضائي متخصص في هذا المجال، وهو ما تم تطبيقه حيث أن القاضي أمر بتعيين خبير قضائي متخصص في مجال الاقتصاد والتسيير الجبائي وذلك بموجب حكم صادر بتاريخ 2020/03/11 عن المحكمة الإدارية، الغرفة 2، قضية رقم 17/02001. حيث تم اسناد المهام المحددة التالية:

- استدعاء الأطراف بالطرق المقررة قانونا.
- الاطلاع على الوثائق المحاسبية والجبائية للأطراف.
- القول هل التسوية الجبائية التي خضعت لها المدعية قانونية أم لا. ووفقا لذلك تحديد مبلغ الضريبة الفعلي المستحق الأداء لفائدة الضرائب.

- كما تم إضافة المهام المحددة بمنطوق الحكم الصادر بتاريخ 2019/04/17، فهرس رقم 19/744 التالية:
- الأخذ بعين الاعتبار الأحكام الجبائية المترتبة عن التوقف عن النشاط والشطب من السجل التجاري والضرائب والحقوق المستحقة عنها؛
- تحديد مبالغ الضرائب الواجبة الدفع عن عملية التوقف عن عملية النشاط.

#### المطلب الثاني: خطوات الخبرة

##### أولاً: استلام المهمة

بتاريخ 2020/06/14 حضر المكلف لمكتب الخبير المعتمد من طرف المحكمة وقام بتسليم نسخة من الحكم مرفوق بالصيغة التنفيذية ووصل بقيمة 30.000,00 دج، بتاريخ 2020/06/16، عاد المكلف وسلمنا الوثائق المطلوبة. بعدها وكتاني خطوة انتقل الخبير إلى مديرية الضرائب بتاريخ 2020/06/14 حيث تم ابلاغها بالمهمة، بتاريخ 2020/06/15 تم استلام موافقتها للاطلاع على الملف الجبائي وكذا مفتشية الضرائب. في نفس اليوم انتقل الخبير إلى مصلحة المنازعات حيث تم فحص الملف الجبائي للمكلف وتصوير الوثائق الضرورية.

وكبداية للتحقيق والاستقصاء تم بتاريخ 2020/06/16 الانتقال وباستمرار إلى مفتشية الضرائب، حيث وضع رئيسها الملف الجبائي للمكلف وتقدم وجهة نظره في النزاع.

ثانيا: التحليل التقني للخبير:

بعد استلام الخبير لكافة الوثائق اللازمة والضرورية من طرف المكلف ومديرية الضرائب والاستماع إلى كلا الطرفين، بدأ الخبير بالعمل والقيام بتحليلاته بغية الاجابة على النقاط التي عرضها عليه القاضي.

تحديد مبلغ الضريبة المستحقة: بالنظر إلى التصريحات الشهرية للمكلف المودعة لدى مفتشية الضرائب الخاصة بالسنوات 2004، 2005، 2006 ومقارنتها بالميزانيات السنوية تبين ما يلي:

1- بالنسبة للورد الضريبي رقم 2007/366: ان هذا الورد الصادر بتاريخ 2007/09/30 والذي يخص سنتي 2004 و2005. سنة 2004 أصدرت مفتشية الضرائب ضرائب اجمالية بقيمة 1.949,00 دج، وهو مبلغ ضئيل جدا وبالتالي تم حل النزاع وديا على مستوى مصلحة الضرائب وهو ما تم التطرق اليه في الجانب النظري، حيث أن أي نزاع بين المكلف والإدارة الضريبية يتم طرحه أولا على مستوى مصلحة الضرائب والعمل على إيجاد تسوية ترضي الطرفين وهو ما تم في هذه الحالة.

سنة 2005 بعد الاطلاع على التصريحات الشهرية للمكلف والسنوية تبين أن هناك فرق بين رقم الاعمال المصرح في كل منهما حيث تم التصريح ب 12.477.952,00 في التصريحات الشهرية يقابلها 14.103.463,00 دج في الميزانية السنوية، وهو ما يؤكد على وجود مبلغ معتبر لم يخضع للضريبة يقدر ب 1.625.511,00 دج، وبالتالي لمديرية الضرائب الحق في اخضاع الفارق لمجموع الضرائب (المكلف يخضع للنظام الحقيقي) وهو ما قام به الخبير من خلال الآتي:

أ- الرسم على النشاط المهني TAP: بمعدل 2% "حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2005" وهو ما يعطي:

الرسم على النشاط المهني = الفارق × 2 %	
الرسم على النشاط المهني =	32.510,00 دج
عقوبة التأخير 25%	= 8.128,00 دج
<b>المجموع =</b>	<b>40.638,00 دج</b>

ب- الرسم على القيمة المضافة TVA: بمعدل 17% "حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2005" وهو ما يعطي:

الرسم على القيمة المضافة = الفارق × 17 %	
الرسم على القيمة المضافة =	276.337,00 دج
عقوبة التأخير 25%	= 69.084,00 دج
<b>المجموع =</b>	<b>345.421,00 دج</b>

ج- الضريبة على أرباح الشركات (IBS): إن المكلف صرح برقم الأعمال المحقق أي 14.103.463,00 وبالتالي فإنه لا يوجد فارق في رقم الأعمال يتم إخضاعه (كون أن الضريبة على أرباح الشركات تخضع لرقم الاعمال السنوي والربح الحقيقي وبالتالي لا حاجة لنا لعمل فارق في رقم الاعمال عكس الحالة الأولى التي تستوجب عمل الفارق كون أن الضرائب الخاضعة شهرية وليست سنوية) وبالاطلاع على الميزانية السنوية لسنة 2005 تبين ان المكلف صرح بربح سنوي يقدر ب 389.398,00 دج، تم اقتطاع 30% "ضريبة أرباح الشركات" أي أن لمكلف ملزم بدفع ما مقداره 116.819,00 دج (389.398,00 × 30%) غير أنه سدد لدى مديرية الجمارك مبلغ 257.872,00 دج وبالتالي للمكلف الحق على إدارة الضرائب وهي ملزمة بإعادة الفارق القدر ب 141.053,00 أي: 116.819,00 - 257.872,00 = 141.053,00 دج.

د- وجب على المكلف دفع ضريبة على الدخل الإجمالي على عائدات رؤوس الأموال المنقولة وبما أن الأرباح الصافية تقدر ب 272.578,00 دج. يتطلب على المكلف دفع ضريبة قدرها 15% "حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2005" أي مبلغ 40.886,00 دج (272.578,00 × 15%)، تعرض الناتج إلى غرامة تأخير بنسبة 25% وبالتالي (40.886,00 × 25% = 10.221,00) وهو ما ينتج مبلغ ضريبة نهائي بمقدار 51.107,00 دج.

يمكن تلخيص الورد الضريبي السابق في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-11): الضرائب الواجبة على المكلف الخاصة بالورد الضريبي رقم 2007/366.

32.510,00	TAP
8.128,00	غرامة التأخير
276.337,00	TVA
69.084,00	غرامة التأخير
116.819,00	IBS
(257.872,00)	المبلغ المستحق من مصلحة الجمارك
40.886,00	الضريبة على الدخل الإجمالي على عائدات رؤوس الأموال المنقولة
10.221,00	غرامة التأخير
296.113,00	المجموع

نلاحظ مما سبق أن الخبر وبالاستعانة بالوثائق والسجلات المحاسبية قام بإعادة حساب كل من الضرائب والرسوم التي خضع لها المكلف مما ساهم بتوضيح نقاط الاختلاف مع تحديد حقوق وواجبات كلا طرفي النزاع فالملاحظ أن المكلف أخطأ في حساب ما عليه من ضرائب وهو ما ترتب عليه عقوبات بالإضافة إلى اكتشاف خطأ من طرف إدارة الضرائب فيما يخص الضريبة على الأرباح وتم المطالبة بتصحيحه.

2- بالنسبة للورد الضريبي رقم 2007/679: يخص الورد أعلاه سنتي 2005 و 2006 وهو صادر بتاريخ 2007/12/31:

بالنسبة لسنة 2005 صدر ورد ضريبي عن مفتشية الضرائب وهو تكرار للورد السابق رقم 2007/366 الصادر بتاريخ 2007/09/30 وقد اعترف رئيس مفتشية الضرائب بذلك غير أنه وفي سنة 2006 تبين أن الورد المكرر لم يشمل الضريبة على الدخل الإجمالي على عائدات رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة لسنة 2006 ووجب استدراك ذلك، حيث أن المكلف صرح من خلال الميزانية المحاسبية لسنة 2006 بأرباح صافية تقدر بـ 307.799,00 دج وتحسب الضريبة كما سبق:

$$46.170,00 = 15\% \times 307.799,00 \text{ دج مضافة إليها غرامة تأخير بـ } 25\% \text{ أي:}$$

$$11.542,00 = 25\% \times 46.170,00 \text{ دج. وعليه المكلف ملزم بدفع } 57.712,00 \text{ دج.}$$

3. بالنسبة للورد الضريبي رقم 2008/298: ان هذا الورد الصادر بتاريخ 2008/05/15 يخص سنة 2006:

حيث يبين اعترافا بالدين المقدم من طرف المكلف والصادر بتاريخ 2005/08/29 عن مكتب الأستاذ "م ب س" أن الشركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة "ش ك" للاستيراد والتصدير في ذمتها سلفية تقدر بـ 8.000.000,00 دج، الا أن مفتشية الضرائب اعتبرت ربحا وأخضعتها للضرائب والرسوم. وحسب رئيس مفتشية الضرائب فإنه تم الغاء هذا الورد الضريبي وهذا انطلاقا من شكوى رفعها المكلف مرفقا بنسخة من الاعتراف بالدين كإثبات.

يعمل الخبير كخطوة أخرى على حساب اجمالي الضرائب المستحقة ضد المرجع فيما يخص الورد الضريبية الثلاثة والذي تقدر بـ: 353.825,00 وهي موزعة كالتالي:

الجدول رقم (02-12): مجموع الضرائب الواجب على المكلف.

296.113,00	الورد الضريبي رقم 2007/366
57.712,00	الورد الضريبي رقم 2007/679
0	الورد الضريبي رقم 2008/298
353.825,00	المجموع

بعد انتهاء الخبير من العمل والقيام بكل ما يستوجب من تحقيق واستطلاع يقوم بأبداء رأيه إلى هيئة المحكمة الإدارية، وتكون على شكل مجموعة نقاط لتوضيح أكثر للمصالح القضائية، كما أقدم الخبير على إعطاء بعض النقاط الإضافية التالية:

- لقد حاولنا مرارا وتكرارا اقناع المكلف أن سقوط الضرائب والرسوم بالتقادم هي من صلاحيات هيئة المحكمة الإدارية الموقرة، وأن عملنا يتمثل في استشارة فنية لا أكثر؛
- الواضح أن المكلف لم يقتنع بقرار الخبير وتقديره، والخبير بإجابته للمكلف أصاب حيث أن دور الخبير لا يتجاوز ابداء رأي فني للقاضي من أجل أن يتخذ الأخير قرار عادل مبني على حجج دامغة؛
- إذا رأت هيئة المحكمة الموقرة، أنه لا يمكن استرجاع المبلغ الذي دفعه المكلف سنة 2005 لمديرية الجمارك فإنه في هذه الحالة يجب إضافة المبلغ المسترجع من الكلف إلى الضرائب والرسوم الواجبة الدفع على المكلف ذاته.

## المبحث الثالث: دراسة حالة بين تاجر ومصلحة الضرائب

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة نزاع قائم بين التاجر "س" ومصلحة الضرائب لولاية سطيف حيث سيتم عرض حيثيات القضية من الجهتين، عرض التحليل التقني الذي قام به الخبير القضائي من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى.

## المطلب الأول: حيثيات القضية وتعيين خبير:

قامت المصالح المختصة بالرقابة الجبائية استناد إلى معلومات متحصل عليها بالاطلاع على الملف الجبائي للمكلف في الفترة الممتدة من سنة 2005 إلى غاية سنة 2015، حيث وجد أن المكلف لم يقدّم بإيداع تصريحه للمشتريات والمقبوضات، بالإضافة إلى عدم إيداع التصريحات الشهرية G50، وكذا عدم ايداعه للميزانيات السنوية خلال سنوات فترة نشاطه، وفي كل مرة كانت مفتشة الضرائب ترسل اشعار بالتسوية أنظر النموذج المرفق (أنظر الملحق رقم 02) ليتم استلامها من طرف المكلف، غير أن هذا الأخير لم يرد عليها طوال فترة نشاطه، كما تبين بعد المعاينة في 2007/01/08 أن محل المكلف مغلق وهو ما أبان على سوء نية المتهم باستعماله لطرق واساليب احتيالية للتخلص من دفع ديونه الجبائية. بناء على ما سبق تم رفع دعوى قضائية من طرف مصلحة الضرائب بتهمة الغش والتهرب الضريبي.

تعتبر مثل هذه القضايا خارجة عن اختصاص القاضي، حيث تتطلب تحقيقات تقنية تساعده في إيجاد الحلول المناسبة لفك شفرات النزاع القائم لذا يتم الاستعانة بخبير قضائي متخصص في هذا المجال، وهو ما تم تطبيقه في هذه القضية، حيث أمر القاضي بانتداب خبير قضائي متخصص في الاقتصاد والتسيير المالي والحماية وذلك بموجب الحكم الصادر بتاريخ 2020/02/05 عن السيد "ق.ع" قاضي التحقيق بمحكمة "ع" الغرفة الاولى رقم النيابة 20/02 رقم التحقيق 20/02 وأمره بالقيام بالمهام التالية:

- الانتقال إلى كل من مديرية الضرائب لولاية سطيف، وكذا مصالح الضرائب بجلوسه وكل مصلحة لها علاقة بموضوع الخبرة؛
- معاينة السجلات والوثائق الخاصة بالملف الجبائي للمتهم "س"؛
- إجراء عمليات محاسبية حول عملية تسيير ملفه الجبائي، والقول إن كان هناك تهرب أو غش ضريبي، وتحديد ذلك تحديدا مفصلا، مع التركيز على فترة التهرب الضريبي؛
- تفصيل ذلك وتحديد قيمة المبالغ المالية الناجمة عن التهرب الضريبي لكل فترة على حدى مع تحديد المبالغ التي شملها التهرب الضريبي، وسنوات وتاريخ الغش الضريبي، وتفصيل مستحقات الضريبة وغرامات التأخير والرسوم؛
- الاتصال بكافة المصالح التي ترونها تحوز على وثائق محاسبية لازمة تنفيذكم بإجراء الخبرة.

## المطلب الثاني: خطوات الخبرة:

## أولا: استلام الخبرة:

بتاريخ 2020/02/09، انتقل الخبير إلى مكتب السيد قاضي التحقيق حيث استلم أمر بנדب (تعيين) خبير.

1- إشعار مديرية الضرائب لولاية سطيف: بتاريخ 2020/02/09، أول خطوة قام الخبير بإشعار مديرية الضرائب بالمهمة أنظر النموذج المرفق (أنظر الملحق رقم 03)، وهذا لتحضير الوثائق الخاصة بالقضية، وفي نفس اليوم استلم موافقة المديرية على الاطلاع على الملف الجبائي للمتهم بمديرية المنازعات وكذا مفتشية الضرائب سطيف.

2- الانتقال إلى مكتب المنازعات: كخطوة ثانية وفي نفس التاريخ "2020/02/09"، انتقل الخبير إلى مكتب المنازعات بالمديرية الولائية للضرائب سطيف حيث تم الاطلاع على الملف الإداري للمتهم، ثم في اليوم الموالي تم استخراج كل الكشوف الواردة للمفتشية والخاصة بالمشتريات والمقبوضات المحققة. و بتصوير ما احتاجه من وثائق.

3- الانتقال إلى مفتشية الضرائب سطيف: ثالث خطوة وفي نفس اليوم كذلك "2020/02/09" كان الخبير ينتقل وباستمرار، إلى مفتشية الضرائب حيث تم الاطلاع على الملف الجبائي للمتهم، واستخراج جداول بناء على كشوف المعلومات الواردة للمفتشية، والتي تخص مشتريات ومقبوضات المتهم للفترة الممتدة من سنة 2005 إلى سنة 2015. كما قام بتصوير الوثائق الذي يحتاجها.

#### ثانيا: تحليل الخبير لمعطيات القضية واستنتاجاته:

- بناء على الفحص المعمق للملف الإداري والجبائي للمتهم بمصلحة المنازعات التابعة لمديرية الضرائب لولاية سطيف.
- بناء على الكشوف الواردة لمفتشية الضرائب وجدة، المتعلقة بنشاط المتهم للفترة الممتدة من سنة 2005 إلى غاية سنة 2015، أسفرت دراستنا لهذه القضية على ما يلي:

#### 1- دراسة الملف الإداري والجبائي للفترة 2015/2005:

##### - نتائج دراسة الملف الإداري:

إن المتهم يمارس نشاط تجارة بالجملة للمنتوجات المرتبطة بتغذية الإنسان، بسطيف منذ تاريخ 2006/02/11، وهذا حسب السجل التجاري، رقم 0462715 أ 06، وقد قام المتهم بتأجير محل لمدة سنة، بداية من تاريخ 2006/02/05 ونشاطه مدرج ضمن نظام التصريح بالأرباح الحقيقية. وهو مصرح بالوجود منذ تاريخ 2006/02/12.

إن نظام التصريح بالأرباح الحقيقي يعني أن المكلف مجبر بدفع كل من : الرسم على القيمة المضافة TVA، الرسم على النشاط المهني TAP والضريبة على الدخل الاجمالي IRG.

كما نلفت هيئة الجهة القضائية المختصة، أنه وردت لدى مفتشية الضرائب كشوف معلومات تفيد بتحقيق المتهم مشتريات سنة 2005 تقدر إجماليا بمبلغ 51.584.000,00 دج أنظر النموذج المرفق (أنظر الملحق رقم 04)، وهذا بدون سجل تجاري.

##### - نتائج فحص الملف الجبائي: إن المتهم أدخل بواجباته الجبائية، وذلك للأسباب التالية:

- حقق خلال الفترة الممتدة من سنة 2005 إلى غاية سنة 2015 مشتريات ومقبوضات، ولم يصرح بها لدى إدارة الضرائب؛

- عدم إيداع التصريحات الشهرية ( G50 ) خلال فترة نشاطه؛

- لم يتم بإيداع الميزانيات السنوية خلال سنوات فترة نشاطه؛
  - لم يرد على الإشعارات بالتسوية الموجهة له طول فترة نشاطه؛
  - تبين من خلال المعاينة التي قام بها أعوان الإدارة بتاريخ 2007/01/08، أن محل المتهم مغلق.
- من خلال نتائج فحص الملف الجبائي خلص الخبير باستنتاج أن المكلف أقدم افتعال جرمي الغش والتهرب الضريبي نظرا لسوء نية المتهم، واستعماله لطرق وأساليب احتيالية للتملص من دفع ديونه الجبائية.

## 2- المشتريات والمقبوضات المحققة من سنة (2005 إلى سنة 2015)

يستنتج من خلال الفحص المعمق للملف الجبائي، أنه وردت إلى المفتشية كشوف معلومات تبين أن المتهم حقق مشتريات ومقبوضات من نشاطه، للفترة الممتدة من سنة 2005 إلى غاية 2015 موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-13): المشتريات والمقبوضات المتحصل عليها من كشوف معلومات.

السنة	المشتريات ( دج )	المقبوضات ( دج )
2005	51.584.000,00	-
2006	502.948.567,00	-
2007	1.720.580.024,00	-
2008	235.232.682,00	2.666.800,00
2009	929.021.277,00	1.720.003,00
2010	510.998.850,00	-
2011	13.039.423,00	-
2012	2.046.693,00	-
2013	-	-
2014	391.525,00	-
2015	3.100.000,00	-
المجموع	3.968.943.041,00	4.386.803,00

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مشتريات التاجر أكبر بكثير من مقبوضاته.

## 3- استخراج أرقام الأعمال المحققة للسنوات قيد النشاط

بما أن:

- رقم الأعمال = المبيعات = المقبوضات.

- رقم الأعمال = المشتريات × 1,25.

- يقدر هامش ربح الخاص بتجار الجملة ب 25%.

وعليه، يكون رقم الأعمال للسنوات قيد النشاط كالتالي:

- سنة 2005 = 64.480.000,00 دج . (1.25×51.584.000)

- سنة 2006 = 628.685.708,00 دج .

- سنة 2007 = 2.150.725.030,00 دج .

- سنة 2008 = 296.707.652,00 دج .

- سنة 2009 = 1.162.996.599,00 دج .

- سنة 2010 = 638.748.562,00 دج .

- سنة 2011 = 16.299.278,00 دج .

- سنة 2012 = 2.558.366,00 دج .

- سنة 2013 = لا شيء (لا وجود لمشتريات)

- سنة 2014 = 489.406,00 دج .

- سنة 2015 = 3.875.000,00 دج .

#### 4- الضرائب والرسوم الواجبة الدفع للفترة 2015/2005

-الضرائب والرسوم لسنة 2005:

رقم الأعمال = 64.480.000,00 دج.

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

- حساب الرسم على النشاط المهني ( TAP ) :

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني = 1.289.600,00 دج

عقوبة الغش والتهرب (100 %) = 1.289.600,00 دج

**المجموع = 2.579.200,00 دج**

- حساب الرسم على القيمة المضافة ( TVA ) :

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة	=	10.961.600,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 200 % )	=	21.923.200,00	دج
<b>المجموع</b>	<b>=</b>	<b>32.884.800,00</b>	<b>دج</b>

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي ( IRG ) :

الربح الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

و بتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي	=	7.474.560,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % )	=	7.747.560,00	دج

<b>المجموع</b>	<b>=</b>	<b>14.949.120,00</b>	<b>دج</b>
----------------	----------	----------------------	-----------

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2005 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر بـ 50.413.120,00 دج.

-الضرائب والرسوم لسنة 2006:

رقم الأعمال = 628.685.708,00 دج .

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

- حساب الرسم على النشاط المهني :

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني	=	12.573.714,20	دج
عقوبة الغش والتهرب ( 100 % )	=	12.573.714,20	دج

<b>المجموع</b>	<b>=</b>	<b>25.147.428,40</b>	<b>دج</b>
----------------	----------	----------------------	-----------

- حساب الرسم على القيمة المضافة :

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة	=	106.876.570,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 200 % )	=	213.753.140,00	دج

<b>المجموع</b>	<b>=</b>	<b>320.629.711,00</b>	<b>دج</b>
----------------	----------	-----------------------	-----------

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي :

الربح الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

و بتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي	=	48.097.370,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % )	=	48.097.370,00	دج

<b>المجموع</b>	<b>=</b>	<b>96.194.740,00</b>	<b>دج</b>
----------------	----------	----------------------	-----------

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2006 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 441.971.880,00 دج.

**-الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2007**

رقم الأعمال = 2.150.725.030,00 دج.

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

**- حساب الرسم على النشاط المهني:**

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني = 43.014.500,60 دج

عقوبة الغش والتهرب 100 % = 43.014.500,60 دج

**المجموع = 86.029.001,20 دج**

**- حساب الرسم على القيمة المضافة:**

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة = 365.623.255,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 200 % ) = 731.246.510,00 دج

**المجموع = 1.096.869.765,00 دج**

**- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:**

الربح الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

ويتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي = 157.684.202,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100 %) = 157.684.202,00 دج

**المجموع = 315.368.404,00 دج**

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2007 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر

ب: 1.498.267.169,00 دج

**- الضرائب والرسوم لسنة 2008:**

رقم الأعمال = 296.707.652,00 دج.

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

## - حساب الرسم على النشاط المهني:

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\begin{aligned} \text{الرسم على النشاط المهني} &= 5.943.153,04 \text{ دج} \\ \text{عقوبة الغش والتهرب (100\%)} &= 5.943.153,04 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} &= 11.868.306,10 \text{ دج} \end{aligned}$$

## - حساب الرسم على القيمة المضافة:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\begin{aligned} \text{الرسم على القيمة المضافة} &= 50.440.300,00 \text{ دج} \\ \text{عقوبة الغش والتهرب الجبائي (200\%)} &= 100.880.600,00 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} &= 151.320.900,00 \text{ دج} \end{aligned}$$

## - حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = \text{رقم الأعمال} \times 18\%$$

وتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

$$\begin{aligned} \text{الضريبة على الدخل الإجمالي} &= 3.772.222,00 \text{ دج} \\ \text{عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100\%)} &= 3.772.222,00 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} &= 7.544.444,00 \text{ دج} \end{aligned}$$

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2008 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 170.733.650,00 دج.

## - الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2009

$$\text{رقم الأعمال} = 1.162.996.599,00 \text{ دج}$$

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي:

## - حساب الرسم على النشاط المهني:

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\begin{aligned} \text{الرسم على النشاط المهني} &= 23.259.932,00 \text{ دج} \\ \text{عقوبة الغش والتهرب (100\%)} &= 23.259.932,00 \text{ دج} \\ \hline \text{المجموع} &= 46.519.864,00 \text{ دج} \end{aligned}$$

## - حساب الرسم على القيمة المضافة:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

الرسم على القيمة المضافة	=	197.709.421,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 200 % )	=	395.418.842,00	دج
<b>المجموع</b>	=	<b>593.128.263,00</b>	<b>دج</b>

**- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:**

الربح الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

وبتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي	=	86.567.755,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % )	=	86.567.755,00	دج
<b>المجموع</b>	=	<b>173.135.510,00</b>	<b>دج</b>

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2009 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 812.783.635,00 دج.

**- الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2010:**

رقم الأعمال = 638.748.562,00 دج.

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

**- حساب الرسم على النشاط المهني:**

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني	=	12.774.971,20	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % )	=	12.774.971,20	دج
<b>المجموع</b>	=	<b>25.549.942,40</b>	<b>دج</b>

**- حساب الرسم على القيمة المضافة:**

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة	=	108.587.255,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % )	=	108.587.255,00	دج
<b>المجموع</b>	=	<b>217.174.510,00</b>	<b>دج</b>

**- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:**

الربح الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

وبتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي	=	48.821.869,00	دج
عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % )	=	48.821.896,00	دج
<b>المجموع</b>	=	<b>97.643.792,00</b>	<b>دج</b>

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2010 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 340.368.244,00 دج.

- ملاحظة أساسية: إن قانون المالية 2010 حدد نسبة عقوبة الغش والتهرب الضريبي بنسبة 100 % في حين كانت قبل ذلك 200%.

- الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2011

رقم الأعمال = 16.299.278,00 دج

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

- حساب الرسم على النشاط المهني:

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني = 325.985,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 325.985,00 دج

المجموع = 651.970,00 دج

- حساب الرسم على القيمة المضافة:

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة = 2.770.877,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 2.770.877,00 دج

المجموع = 5.541.754,00 دج

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

الريخ الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

و بتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي = 1.016.961,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 1.016.961,00 دج

المجموع = 2.033.922,00 دج

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2011 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 8.227.646,00 دج.

- الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2012

رقم الأعمال = 2.558.366,00 دج

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

- حساب الرسم على النشاط المهني:

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني = 51.167,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 51.167,00 دج

**المجموع = 102.334,00 دج**

- حساب الرسم على القيمة المضافة:

الرسم على القيمة المضافة = رقم الأعمال × 17 %

الرسم على القيمة المضافة = 434.922,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 434.922,00 دج

**المجموع = 869.844,00 دج**

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

الربح الخاضع للضريبة = رقم الأعمال × 18 %

وبتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي = 274.951,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 274.951,00 دج

**المجموع = 549.902,00 دج**

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2012 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 1.522.081,00 دج.

- الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2014

رقم الأعمال = 489.406,00 دج

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

- حساب الرسم على النشاط المهني:

الرسم على النشاط المهني = رقم الأعمال × 2 %

الرسم على النشاط المهني = 9.788,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي ( 100 % ) = 9.788,00 دج

**المجموع = 19.576,00 دج**

- حساب الرسم على القيمة المضافة:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = 83.199,00 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100\%)} = 83.199,00 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 166.398,00 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = \text{رقم الأعمال} \times 18\%$$

و بتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

$$\text{الضريبة على الدخل الإجمالي} = 7.609,00 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100\%)} = 7.609,00 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 15.218,00 \text{ دج}$$

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2014 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر ب: 201.192,00 دج.

- الضرائب والرسوم بالنسبة لسنة 2015:

$$\text{رقم الأعمال} = 3.875.000,00 \text{ دج}$$

إن الضرائب والرسوم الواجبة الدفع لهذه السنة هي :

- حساب الرسم على النشاط المهني:

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = \text{رقم الأعمال} \times 2\%$$

$$\text{الرسم على النشاط المهني} = 77.500,00 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100\%)} = 77.500,00 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 155.000,00 \text{ دج}$$

- حساب الرسم على القيمة المضافة:

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = \text{رقم الأعمال} \times 17\%$$

$$\text{الرسم على القيمة المضافة} = 685.750,00 \text{ دج}$$

$$\text{عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100\%)} = 685.750,00 \text{ دج}$$

$$\text{المجموع} = 1.317.500,00 \text{ دج}$$

- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

$$\text{الربح الخاضع للضريبة} = \text{رقم الأعمال} \times 18\%$$

و بتطبيق سلم الضريبة على الدخل الإجمالي:

الضريبة على الدخل الإجمالي = 144.450,00 دج

عقوبة الغش والتهرب الجبائي (100 %) = 144.450,00 دج

**المجموع = 144.450,00 دج**

إن مجموع الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم والخاصة بنشاطه لسنة 2015 دون عقوبة التأخير والتحصيل تقدر بـ: 1.761.400,00 دج.

#### 5- إجمالي الضرائب المستحقة

إن إجمالي الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم، تقدر بـ 3.326.250.017,00 دج، وهذا دون عقوبة الوعاء (عقوبة التأخير)، وكذا عقوبة التحصيل.

#### - إضافة عقوبة الوعاء:

وهي عقوبة تطبقها مفتشية الضرائب التي تصدر الجدول الضريبي وتقدر قيمتها 25 % من إجمالي الضريبة المستحقة. وعليه تصبح قيمة الضرائب بعد تطبيق هذه العقوبة تقدر بـ 4.157.812.521,00 دج.

#### - إضافة عقوبة التحصيل:

وهي عقوبة يفرضها محصل الضرائب (القباضة) وتقدر قيمتها 25 % وعليه ، تصبح قيمة الضرائب بعد تطبيق هذه العقوبة تقدر بـ 5.197.265.651,00 دج .

وعليه، فإن إجمالي الضرائب الواجب دفعها من طرف المتهم غ. ج إلى مفتشية الضرائب سطيف، والخاصة بنشاطه تجارة بالجملة للمنتوجات المرتبطة بتغذية الإنسان، للفترة الممتدة من سنة 2005 إلى غاية سنة 2015، تقدر بـ 5.197.265.651,00 دج وبالأحرف (خمسة ملايين ومئة وسبع وتسعون مليون ومئتان وخمس وستون ألف وست مئة وواحد وخمسون دينار جزائري)

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسات الثلاثة المعتمد عليها وجدنا ما تم تناوله في الجانب النظري هو المعتمد في دراسة قضايا الخبرة، كما وجدنا أن كل قضية جبائية لها حيثياتها وتقنيات حساب الضرائب المستحقة لذا استلزمت استعانة القاضي بأشخاص في المجال لفهم أكثر للقضايا واتخاذ القرارات اللازمة.

الخاتمة

لقد سعينا من خلال دراستنا هذه توضيح أهمية الخبرة القضائية في حل النزاعات الجبائية وتحقيق العدالة التي ترضي الأطراف المتنازعة. مع تطور الحياة الاجتماعية عموما والاقتصادية والتجارية خصوصا أصبحت النزاعات الجبائية المطروحة على القضاء جدّ معقدة وبالتالي باتت تستوجب الاستعانة بخبير محاسبي لمساعدة القاضي في التعقيدات الفنية والتقنية التي تستحيل عليه أن يحكم فيها بخلفية قانونية فقط. يكون أمر تعيين الخبير إما بناء على طلب الخصوم أصحاب النزاع أو من طرف القاضي مباشرة، إضافة إلى أنه يمكن تعيين أكثر من خبير إذا استدعت الحاجة، يستلزم تعيين خبير مقيد في قائمة الخبراء أو إذا رأى القاضي محاسبا ذو كفاءة وخبرة غير مقيد بإمكانه الاستعانة به شريطة القسم، يمكن أن يكون هذا الخبير خبيرا محاسبيا أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، يلزم القاضي الخبير المعين بمهام محددة لا يجوز الخروج على إطارها، فيجب على الخبير دراسة حيثيات القضية دراسة معمقة وتفصيلية تمكنه من اعداد وتقديم تقرير مفصل ودقيق يبين فيه أحقية طرف على الآخر وهو ما يساعد القاضي على حسم النزاع المطروح.

يمكن القول أن الخبرة القضائية هي وسيلة اثبات تسهل على القاضي الفصل في القضايا الخارجة عن اختصاصه وتساعد كذلك على عدم ضياع الحقوق وتقلل الاحتيال.

#### أولا: اختبار الفرضيات

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالموضوع وعرض عناصر هذا البحث بشقيه النظري والتطبيقي، تم اختبار مدى صحة الفرضيات التي بني عليها البحث، وكانت النتائج كما يلي:

**الفرضية الأولى:** حسب دراستنا للموضوع يتم قبولها، حيث تعد الخبرة تدير من تدابير التحقيق، ووسيلة غايتها الوصول إلى كشف الحقيقة، وبالتالي كشف الغش أو أية تلاعبات أخرى من أهم صفات الخبرة كما أنها عنصر إثبات أي تكشف الغش بحجج دامغة، وحقائق ناجمة عن تحقيق مكثف ودقيق.

**الفرضية الثانية:** حسب دراستنا للموضوع يتم رفضها، حيث تنشأ المنازعات الجبائية أحيانا من طرف الإدارة الضريبية كالحالة التطبيقية الأولى، واقعا أغلب النزاعات تنشأ من طرف المكلفين الا أنه لا يقبل حصرها نهائيا ويبقى احتمال رفع الإدارة الضريبية للشكوى ممكنا.

**الفرضية الثالثة:** حسب دراستنا للموضوع يتم رفضها، يمر النزاع الجبائي على العديد من المراحل قبل الوصول إلى المحكمة ومنه إلى القاضي الذي يعتبر المخول الوحيد في قبول اللجوء إلى الخبرة القضائية. حيث يمكن للخبير رفض اعتماد الخبرة في وجود الأسباب المقنعة لذلك.

**الفرضية الرابعة:** حسب دراستنا يتم قبولها نسبيا، فعادتا تؤدي الخبرة إلى معلومات صادقة لكن هناك حالات يضطر القاضي فيها إلى طلب خبرة أخرى أي رفض الخبرة نهائيا أو طلب خبرة إضافية أي أن القاضي لم يقتنع بالمعلومات المقدمة من الخبرة الأولى.

### ثانيا: النتائج المتوصل إليها:

- الخبرة القضائية وسيلة اثبات وهي اجراء من إجراءات التحقيق المعتمدة لحل النزاعات.
- تحقق الخبرة القضائية العدالة الجبائية وتساهم بشكل كبير في فك النزاعات بين المكلفين والإدارة الجبائية.
- تعتبر الخبرة القضائية وسيلة حيادية تعمل على كشف الحقيقة دون محاباة او خوف سواء من المكلفين أو من الإدارة الجبائية.
- يرى الكثير من المكلفين أن الخبير القضائي الذي طالب بتعيينه "محمي" وجب عليه أن يسانده في موقفه وهي مغالطة كبيرة وجب تبليغها للمكلف من أجل تصحيح المفاهيم.
- يعمل الخبير على ابداء رأي فني وتقني محض بعد دراسة تحليلية معمقة للقضية المطروحة والقرار النهائي مرهون بالقاضي وليس برأي الخبير.
- أصبح المشرع الجزائري أكثر صرامة من ناحية التسجيل في قوائم الخبراء من خلال وضع شروط متشددة وقواعد تنظم اعتماد الخبراء.
- اذا أخل الخبير بأحد التزاماته المهنية أو ارتكب خطأ مهنيا خطيرا يشطب من قائمة الخبراء.
- تمر المنازعات الجبائية على عديد من المراحل الاجبارية قبل الوصول إلى القضاء.
- القاضي ملزم بالاستجابة لطلب الخصوم بنذب خبير إذا كانت القضية تحتوي على مسائل فنية واقنية خارجة عن معرفته.
- الخبير ملزم بتنفيذ المهمة الموكلة إليه شخصيا، ويمنع من تفويضها لخبير آخر ما دام قبل بمسك ومباشرة الخبرة.

### ثالثا: الاقتراحات:

في ضوء النتائج السابقة نوصي بالآتي:

- ضرورة إدماج مقياس المحاسبة القضائية ضمن المناهج الدراسية من أجل اكتساب نظرة حول مهنة الخبير وكذا حول المحاسبة القضائية؛
- ضرورة توحيد طريقة عمل تقرير الخبرة من خلال وضع نموذج يتوافق عليه كل الخبراء القضائيين، وذلك بغرض تسهيل الأمور على كل الأطراف؛
- أهمية تنمية قدرات ومهارات المحاسبين في مجال المحاسبة القضائية مع ضرورة إكسابهم المهارات الأساسية التي تمكنهم من إعداد وتقديم تقارير فنية واضحة ومحترفة تساعد القضاة بشكل حاسم في حل القضايا.

### رابعا: آفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا لموضوع الخبرة القضائية ودورها في تحقيق العدالة الجبائية تبين لنا أنه موضوع يفتح آفاق لدراسات مستفيدة لجزئياته ومكملة أمام الطلبة والباحثين الراغبين في التطرق لذلك، وعليه يمكن أن نطرح المواضيع التالية كمشاريع للدراسة:
- صعوبات مهنة الخبير القضائي في بيئة الأعمال الجزائرية.
  - دور الخبرة القضائية في مجالات التحكيم الدولي.
  - طرق تسوية النزاع الجبائي في الجزائر.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### الكتب:

1. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
2. حسن يوسف القاضي، أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعلمية-، الطبعة الرابعة، دائل وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
4. خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال، انهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريقة الانفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012-2013.
5. رشيد خلفوني، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2007.
6. صباح بعوش، الضرائب المباشرة في المغرب الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء، 1987.
7. عبد الله مبعودي، الوجيز في شرح قانون الاجراءات المدنية والإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
8. عثمان آمال عبد الرحيم، الخبرة في المسائل الجنائية، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964.
9. عمارة بلغيث: الوجيز في الإجراءات المدنية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
10. عوابدي عمار، النظرية العامة في المنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني: نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998.
11. كوسة فوضيل : الدعوى الضريبية وثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
12. كوسة فوضيل: منازعات التحصيل الضريبي في ضل اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
13. لحسن بن الشيخ اث ملويا، المنتقى في قضاء مجلس الدولة الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2004.
14. لحسن بن شيخ آث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
15. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
16. مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مطبعة دحلب، الجزائر، 2002.
17. مولاي ملياني بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1992.
18. نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في مادة المنازعات الإدارية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
19. يحيى بن لعل، الخبرة في الطب الشرعي، مطبعة عمار قرني، باتنة، الجزائر، دون تاريخ.

#### القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في الأحد 28 رجب عام 1431هـ الموافق ل 11 يوليو سنة 2010م، العدد 42.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة، قانون الإجراءات المدنية والادارية، الجزائر، 2008.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون 01-10 المؤرخ في تاريخ 28 رجب عام 1431 الموافق 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
4. قانون الاجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.
5. قرار مجلس الدولة رقم 022919 المؤرخ في 08/03/2005.

6. مرسوم تنفيذي رقم 95-310 مؤرخ في 10 أكتوبر 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، الجريدة الرسمية العدد 60، الصادر بتاريخ 15 أكتوبر 1995.

### الرسائل والأطروحات:

1. بدائية يحي: النزاع القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الادارية والقانونية، تخصص قانون اداري وادارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012.
2. بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، جامعة الجزائر 1، السنة الجامعية 2008/2009.
3. بولحبال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2018.
4. دليمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2018.
5. دهليس رجاء، الخبرة القضائية في المواد المدنية في ظل قانون الاجراءات المدنية والإدارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2018/2019.
6. عطوي عبد الحكيم: منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون خاص، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/2011.
7. قصاص سليم: المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007/2008.
8. مقراني فتيحة، المنازعات الجبائية في التشريع الجبائي، مذكرة لنيل شهادة المدرسة العليا للقضاة، 2007/2008.
9. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009/2010.

### المطبوعات:

- دوداح رضوان، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، جامعة الجزائر 3، 2016/2017.

### المجلات والدوريات:

1. أبلول فهيمة، الخبرة القضائية كإجراء أساسي للتحقيق في المنازعة الجبائية، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بجاية، المجلد 15، العدد 01، 2017.
2. المجلة القضائية للمحكمة العليا، ملف رقم 15573، العدد الثاني، 1998.

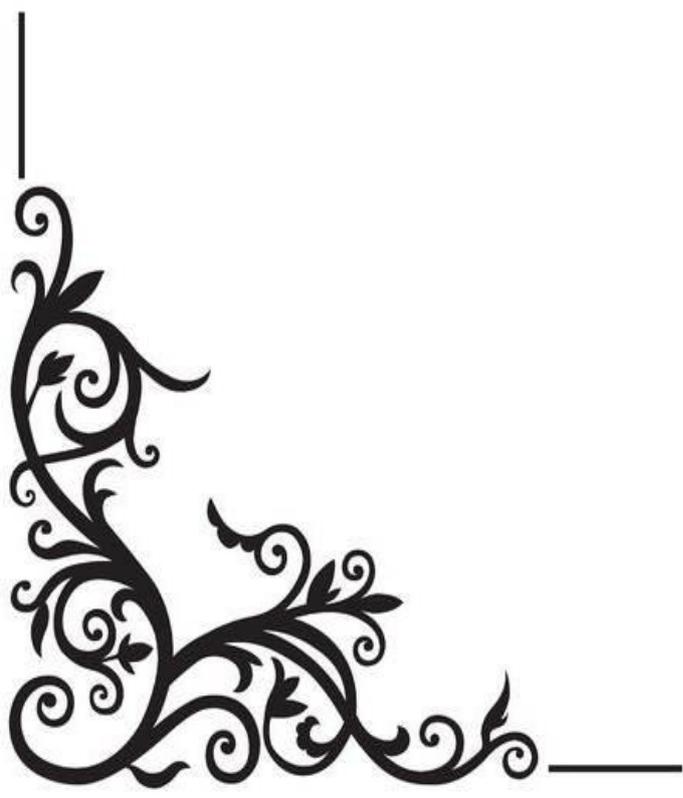
### المواقع الالكترونية:

1. الموقع [www.cabinetmaitremouas.over-blog.com](http://www.cabinetmaitremouas.over-blog.com)، تاريخ الاطلاع 2020/07/21 الساعة 16:00 سا.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Charles debbasch et jean –Claude Ricci, op.cit.
2. DALLOZ, Répertoire pratique de législation de doctrine et de jurisprudence, France, 1942.
3. Debbasch, Charles; Ricci, Jean-Claude, Contentieux administratif, Edition Dalloz, France, 2001.

# الملاحق



République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances  
Direction générale des impôts  
Direction des impôts de [redacted]  
Centre des impôts de [redacted]

AVIS A PAYER DU ROLE N° : 3400D00ROL2013000009

N° Rôle : [redacted]  
Motif Rôle : Vérification de  
comptabilité

NIF : 000534040 [redacted]  
Nom / RS : [redacted]  
Adresse : [redacted]

Date de Mise En Recouvrement  
21/03/2013

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Impôts-Taxes-Droits	Année l'imposition	Base Taxable	Base Imposée ou Déclarée	Taux	Dédutions	Montant des droits rappelés	PENALITES		MOJORATION		TOTAL des droits et pénalités
							Taux	Montant	Taux	Montant	
TVA à 17%	1-12/2008	10 296 630	9 504 540	17%		134 655	25%	33 663			168 318
TVA à 17%	1-12/2009	13 551 320	12 627 170	17%		157 106	25%	39 276			196 382
TVA à 17%	1-12/2010	16 512 970	14 374 310	17%		363 572	25%	90 893			454 465
TVA à 17%	1-12/2011	15 974 650	14 563 330	17%		239 924	25%	59 981			299 905
IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES (IBS)	1-12/2008	2 059 320	965 780	25%		273 385	25%	68 346			341 731
IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES (IBS)	1-12/2009	2 710 260	688 370	25%		505 473	25%	126 368			631 841
IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES (IBS)	1-12/2010	3 302 590	938 060	25%		591 133	25%	147 783			738 916
IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES (IBS)	1-12/2011	3 194 930	639 170	25%		638 940	25%	159 735			798 675
TAP	1-12/2008	10 296 630	9 504 540	2%		15 842	25%	3 960			19 802
TAP	1-12/2009	13 551 320	12 627 170	2%		18 483	25%	4 620			23 103
TAP	1-12/2010	16 512 970	14 374 310	2%		42 773	25%	10 693			53 466
TAP	1-12/2011	15 974 650	14 563 330	2%		28 226	25%	7 056			35 282
IRG/BENEFICES .DISTRIBUES PAR LES SOCIETES DE CAPITAUX ET ASSIMILEES	1-12/2008	1 544 490	724 330	10%		82 016	25%	20 504			102 520
IRG/BENEFICES .DISTRIBUES PAR LES SOCIETES DE CAPITAUX ET ASSIMILEES	1-12/2009	2 032 690	516 270	10%		151 642	25%	37 910			189 552
IRG/BENEFICES .DISTRIBUES PAR LES SOCIETES DE CAPITAUX ET ASSIMILEES	1-12/2010	2 476 940	703 540	10%		177 340	25%	44 335			221 675
IRG/BENEFICES .DISTRIBUES PAR LES SOCIETES DE CAPITAUX ET ASSIMILEES	1-12/2011	2 396 190	479 370	10%		191 682	25%	47 920			239 602
TOTAL GENERAL DU ROLE :						3 612 192		903 043			4 515 235

الملحق رقم 01: إشعار بالدفع

لملحق رقم 02: إشعار بالتسوية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
RN = 0024

NOTIFICATION DE REDRESSEMENTS

DIRECTION GENERAL DES IMPOTS  
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA DE... setif.

INSPEC  
EL EULMA CITE LAID

M. ben  
C D ALMENT DE BETAIS

RUE.....  
N°..... EL EULMA

N° D'ARTICLE 19.....

N.I.S: 197.....  
N.I.F: 23 JUL 2017

TRG

- Plus-values de cession a titre onéreux des immo ou non bâties et des droit y afférents. Année: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

- Revenus agricoles. Exercice.....

- Impôts sur les bénéfices des sociétés. Année.....

- Retenue à la source sur les revenus des capital. Période du..... au.....

- Retenue à la source opérée sur le revenu des entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle. Période du..... au.....

- Taxe sur l'activité professionnelle. Année: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

- Taxe sur la valeur ajoutée. Année.....

- Autres impôts et Taxes (à préciser): Année.....

Vous disposez de trente (30) jours pour me faire parvenir votre acceptation ou vos observations. A cet effet, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.

Veuillez agréer l'expression de ma considération distinguée

le chef d'inspection  
وهابي متقضية القصر الشب  
عبدالمال بنطار

Inspecteur peut rectifier les déclarations, mais il doit au préalable, adresser au contribuable la rectification qu'il envisage en lui indiquant pour chaque point d'erreur le motif de modification. Le contribuable a le droit de faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente (30) jours. A défaut de réponse, dans ce délai, la base de l'imposition sous réserve du réexamen de l'imposition après établissement du rôle de régularisation (Article 59 finances pour 2002)

الملحق رقم 03: إرسال لعرض حال خاص بالتهرب الضريبي

العلمة في : 12 فيفري 2019

- إلى السيد:  
المدير الولائي للضرائب  
نيابة مديرية المناذعات  
سطف

- مديرية الضرائب لولاية سطف  
- مقتضية الضرائب حي العيد  
رقم 2019/

- الغرض: عرض حال خاص بالتهرب الضريبي

بشرفني أن أقدم إلى سيادتكم عرض حال بالغش الضريبي الخاص بالسيد ~~المولود في سطف بتاريخ 19/08/09~~ و الساكن بـ ~~المزاول لنشاط تجارة بالتجزئة لتغذية الأعمام وصاحب السجل التجاري رقم 103.225.224.103~~ عنوان النشاط ~~العلمة~~.

- حيث أنه خاضع لنظام الريح الحقيقي طبقا لنصوص المواد 17 إلى 20 من ق.ض. م لم يلتزم بواجباته الجبائية المتمثلة في التصريح الجبائي الدوري وفق نماذج G50 و التصريح السنوي الخاص بالموازنات الجبائية و المنصوص عليه بالمواد 99 إلى 103. 103.225.224.103 من ق ض م 76.77.78 من ق.د. أ - حيث و على اثر وصول معطومات إلى المصلحة التي تليد مشتريات مهمة لم يتم التصريح بها .

و عليه حيث أن المصلحة قد باشرت عملية الإخضاع الضريبي التلقائي المنصوص عليها بالمواد 59.58 من قانون الإجراءات الجبائية ونظرا لتملص المعني من واجباته الجبائية والضرر الذي يلحق بالخزينة العمومية فإن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة تجد كامل المبررات لتطبيقها و نقترح رفع شكوى جزائية وفقا لأحكام القانون.

رئيس المقتضية  
هلال معارة  
رئيس مقتضية الضرائب

LISTE DES RECOUPEMMENTS CONSERNANT ~~LES~~

المرجع رقم 18/2018 م / و ض س / م ف م

annee	n° de recoupelemen	montant des achat	sommes percus	DATE	la source	ADRESSE
2007	31	96000	0	01-août-09	SPA BATNA	BOUMAHRA AHMED
2007	158	5178460	0	17-déc-08	CRC BOULHILET	COMMUNE BOULHILET
2007	183	4926094	0	26-oct-08	SPA CARRAVIC CA ELASNAM	
2008	220	2499586	0	13-déc-09	SPA CARRAVIC CA ELESNAM	EL ESNAM
2007	233	618683	0	28-juin-08	SPA CARRAVIC CA AIN LALOUI	BOUIRA
2010	252	13975604	0	18-déc-11	spa carravic el esnem	EL ASNAM BOUIRA
2009	257	1346270	0	19-juil-10	SPA OSTAVI COUVOIR AIN NOUISSY	AIN NOUISSY
2008	326	3931899	0	03-nov-09	SPA CARAVIC AIN LALOUI	BOUIRA
2007	369	963690	0	17-nov-08	SPA COMPLEX AVICOLE	SERIANA
2008	545	777916	0	30-sept-09	UOC	OULED HAMLA
2014	571	10767352	0	30-nov-17	SPA CARRAVIC COMPLEXE AVICOLE	BOUIRA



ق 04 : كشوف معلومات

## فهرس المحتويات

ص	فهرس المحتويات
/	إهداء
/	شكر وتقدير
/	فهرس المحتويات
/	فهرس الملاحق
أ - ب	مقدمة
1	الفصل الأول: الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية
3	المطلب الأول: ماهية المنازعات الجبائية وأسبابها
3	أولاً: مفهوم المنازعة الجبائية
4	ثانياً: عناصر وأنواع النزاع الجبائي
4	ثالثاً: أسباب النزاع الجبائي
6	المطلب الثاني: خطوات المنازعات الجبائية
6	أولاً: المنازعة الجبائية على مستوى الإدارة الجبائية
9	ثانياً: المنازعة الجبائية أمام الجهات القضائية
12	المطلب الثالث: مفهوم الخبرة القضائية وتطورها التاريخي
12	أولاً: مفهوم الخبرة القضائية
13	ثانياً: التطور التاريخي للخبرة القضائية
14	ثالثاً: خصائص الخبرة القضائية وأنواعها
17	رابعاً: المراجعة المحاسبية والخبرة القضائية
19	المبحث الثاني: الخبرة في المجال المحاسبي
19	المطلب الأول: شروط التسجيل في قائمة الخبراء وإجراءاتها
19	أولاً: شروط التسجيل في قائمة الخبراء
20	ثانياً: إجراءات التسجيل في قائمة الخبراء
21	ثالثاً: أسباب وإجراءات شطب الخبير المعتمد
22	رابعاً: المهن المحاسبية المعتمدة لممارسة الخبرة القضائية
23	المطلب الثاني: أعمال الخبرة
23	أولاً: حكم تعيين خبير أو رده

26	ثانيا: محتوى تقرير الخبرة
31	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
34	خلاصة الفصل
65-35	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية: دراسة حالة لدى مكاتب خبراء
36	تمهيد
37	المبحث الأول: دراسة حالة بين شركة ذات مسؤولية محدودة وبين المديرية الولائية للضرائب
37	المطلب الأول: حيثيات القضية وتعيين الخبير
37	المطلب الثاني: التحليل التقني للخبير
40	المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها
40	أولا: بخصوص المشتريات
40	ثانيا: بخصوص المبيعات
41	ثالثا: جدول تلخيصي بخصوص النقائص
43	رابعا: تحديد مبلغ الضريبة المستحقة
49	المبحث الثاني: دراسة حالة نزاع بين الشركة ذات المسؤولية المحدودة والإدارة الجبائية
49	المطلب الأول: حيثيات القضية وتعيين الخبير
49	المطلب الثاني: استلام المهمة ومباشرة أعمال الخبرة
49	أولا: استلام المهمة
50	ثانيا: التحليل التقني للخبير
53	المبحث الثالث: دراسة حالة نزاع بين تاجر ومصلحة الضرائب
53	المطلب الأول: حيثيات القضية وتعيين الخبير
53	المطلب الثاني: خطوات الخبرة
53	أولا: أستلام الخبرة
54	ثانيا: تحليل الخبير لمعطيات القضية واستنتاجاته
65	خلاصة الفصل
68-66	الخاتمة
72-69	قائمة المراجع
77-73	الملاحق
80-78	فهرس المحتويات

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بدور الخبرة القضائية في المجال المحاسبي في حل المنازعات الجبائية أمام القضاء، باعتبار أن القضايا الجبائية تتميز بأمر تقنية وفنية تحتاج لشخص متخصص وكفاء من أجل مساعدة القاضي في فهم حيثيات وتفصيل المنازعة الجبائية.

توصلت الدراسة إلى ضرورة استعانة القاضي بخبير محاسبي من أجل الوصول لحكم عادل وفاضل في القضايا الجبائية لاسيما المعقدة منها، كما توصلنا إلى ضرورة الخبرة القضائية لتحقيق العدالة الجبائية.

**الكلمات المفتاحية:** المنازعات الجبائية، الخبرة القضائية، المكلف بالضريبة، الإدارة الجبائية، الخبير.

## Résumé :

Cette étude a pour objectif de faire connaître le rôle de l'expertise judiciaire dans le domaine comptable pour la résolution des contentieux fiscaux devant les tribunaux. Ces contentieux se caractérisent par des aspects techniques dans lesquels le juge a besoin d'une personne compétente et spécialiste dans le domaine afin de l'aider à comprendre les circonstances et les détails du litige fiscal.

L'étude a montré la nécessité pour le juge de recourir à un expert en comptabilité pour parvenir à un jugement juste et définitif dans les affaires fiscales, en particulier les complexes d'entre-elles et a montré aussi la nécessité de l'expertise judiciaire pour parvenir à une équité fiscale.

**Mots clés :** Contentieux fiscaux, Expertise judiciaire, Contribuable, Administration fiscale, Expert,