



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة

التسوية القانونية للمنازعات الجبائية من خلال الخبرة القضائية المحاسبية

تحت إشراف الدكتور:

لعبيدي مهاوات

إعداد الطالبة:

فايزة بن خليفة

لجنة المناقشة :

رئيسا

أستاذ محاضر (أ)

د. رضا زهواني

مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر (أ)

د. لعبيدي مهاوات

ممتحنا

أستاذ محاضر (أ)

د. نصر رحال

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

إلى الأب الروحي وقادوتي ومدير دربي ومثلّي الأعلى .
الشيخ الدكتور سيدي محمد العيد النجاني رضوان الله عليه
إلى من ربياني صغيراً وزرعاً في روح المسؤولية والتأويل
أمي وأبي رحمة الله عليه .

إلى ملجئي وأنسي في الحياة ومرفيق دربي

زوجي العزيز

إلى فرحة عمري

أبنائي الأحباء

إلى أجل صفحة من صفحات حياتي

إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل غيور على الوطن ويسعى لرفع راية العلم فيه

أهدي ثمرة هذا

العمل المنواضع



شكر وعرفان

قال الله تعالى: "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه

وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" ^{النمل ١٩}

الحمد لله على نعمه ظاهرة وباطنة حمداً كثيراً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على سيد خلق الله محمد صلى الله عليه وسلم إمام المرسلين وسيد الأولين والآخرين وبعد:

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بشكرنا الخالص لكل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة ونخص بالذكر:

الأستاذ المحترم "مهاوات لعبيدي" الذي قضى وقته في متابعة هذا البحث بكل أجزاءه فجزاه الله خيراً

ولا أنسى أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفي إدارة المكتبة بالجامعة إلى من لم يدخروا جهداً في إيصال المعلومة طيلة سنوات الدراسة أساتذة كلية الاقتصاد والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
إلى كل من ساهم في إتمام هذا البحث العلمي من قريب أو من بعيد .

فهرس المحتويات

الإهداء.....	3
شكر وعرفان.....	4
فهرس المحتويات.....	I - I
ملخص البحث.....	7
المقدمة.....	أ، ب، ج، د، هـ، و
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية.....	15
تمهيد.....	16
المبحث الأول: الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية المحاسبية.....	17
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المنازعات الجبائية.....	17
المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول الخبرة القضائية المحاسبية.....	27
المبحث الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية.....	36
المطلب الأول: الخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية.....	36
المطلب الثاني: موقف القاضي الإداري من الخبرة القضائية المحاسبية.....	38
المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية.....	42
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....	42
المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.....	44
خلاصة الفصل الأول.....	46
الفصل الثاني: دراسة بالمديرية الولائية للضرائب الوادي.....	47
تمهيد.....	48

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة	49
المطلب الأول: منهجية الدراسة	49
المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	49
المبحث الثاني: عرض وتحليل الحالة المختارة	54
المطلب الأول: عرض تفاصيل القضية المدروسة	54
المطلب الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية المحاسبية لتسوية المنازعة الجبائية	59
المطلب الثالث: موقف القاضي الإداري من الخبرة القضائية المحاسبية المنجزة	77
خلاصة الفصل الثاني	79
خاتمة	83-80
قائمة المراجع	87-84

الملخص:

إن دراسة التسوية القانونية للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري تعد من المواضيع المهمة والقيمة خاصة من الناحية العملية، نظرا لتعدد القوانين الضريبية والمالية وتعقيدها والتعديلات المستمرة التي تطرأ عليها وتنوعها، مما نتج عنه كثرة المنازعات أمام القاضي الإداري. تهدف دراستنا إلى إبراز دور الخبرة القضائية المحاسبية في تسوية المنازعات الجبائية.

تمر المنازعات الجبائية بمرحلتين الأولى ودية والثانية قضائية، وللخبرة المحاسبية القضائية دور في تنوير القاضي الإداري، ولها إجراءات وضوابط لا بد من احترامها، وتتجلى أهميتها من خلال لجوء القاضي الإداري إلى الخبرة في حل المنازعات الجبائية لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية والأخذ برأيها في كثير من الحالات.

الكلمات المفتاحية: الخبرة القضائية المحاسبية، المنازعات الجبائية، الخبير القضائي المحاسب.

Résumé :

Etudier le règlement administratif des litiges fiscaux dans la législation algérienne est l'une des questions vitales en particulier dans la pratique en raison de la multiplicité et de la complexité des lois fiscales et les modifications en cours. En plus de la complexité et de la diversité des procédures comparant multitude fiscal qui entraîne une énorme quantité de litiges accumulés devant les tribunaux. Nous sommes venus à travers notre étude admettre en évidence les rôles clés de l'expérience judiciaire en comptabilité du contentieux fiscal. Expérience judiciaire.

Ainsi que le contentieux fiscale fait savoir que dans la première partie de la recherche quant à la deuxième partie et nous avons expliqué à la procédure judiciaire expérience .de ce point de vue, nous avoines adopté le modèle de l'expérience judiciaire en comptabilité en se concentrant sur spécifiquement attribué à lui par le juge et par l'étendue de l'expert judiciaire et l'engagement de l'auditeur à leur responsabilité et leur capacité à détecter les cas de juge qui ont été taches professionnelles étayées enfilé, notre étude a conclu que la comptabilité d'expertise judiciaire a un rôle important dans loi administrative et à travers les travers les tâches assignées à l'expert afin de se démarquer compte tenu de la communauté financière devrait donner son avis sur leurs résultats et les présente clairement dans tous les états.

Mot clés : l'expérience judiciaire en comptabilité, des litiges fiscaux ,commissaire aux compte.

المقدمة

المقدمة:

تعد الضرائب العمود الفقري في توجيه الأنشطة الاقتصادية، وتمويل ميزانية الدولة والجماعات المحلية بغية تحقيق أهداف تنمية اقتصادية واجتماعية، ونظرا لما تكتسيه من أهمية بالغة فقد عمل المشرع على إصدار قوانين جبائية، مع الحرص على تغييرها كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

وعند تطبيق هذه القوانين قد يسوء فهمها من طرف إدارة الضرائب التي لها صلاحيات تأسيس الوعاء الضريبي، مثل الإخلال ببعض إجراءات تصحيح أسس الضريبة أو الفرض التلقائي لها أو إجراءات المتابعة أو التحصيل... مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة.

فالنزاع الجبائي في مفهومه الضيق خلاف بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، يكون كل طرف متعارض مع الطرف الآخر أمام القضاء ليتم الفصل بينهما بإصدار حكم تهديدي ملزم.

أما بالمفهوم الواسع فيقصد بالنزاع الجبائي هو آلية خولها القانون للمكلف بالضريبة لالتهجاء للقضاء الإداري العادي أو الاستعجالي للفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة. وهي وسيلة لمنح الحماية القضائية لأي من الطرفين عند الاعتداء على حقه.

إن النزاع ينحصر في صنفين اثنين: المنازعات في الوعاء والمنازعات في التحصيل ومنها ما هو متعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب الغير مباشرة ومنها ما هو متعلق بحقوق التسجيل والطابع.

إلا أنه في بحثنا هذا ستقتصر دراستنا على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب الغير مباشرة ، لأنها عادة ما ينشأ عنها منازعات جبائية قضائية على غرار الأنواع الأخرى من الضرائب

ونظرا للطبيعة الخاصة بالنزاع الجبائي الذي يستلزم حله تقنيات بالغة التعقيد فإن القاضي الإداري غالبا ما يلجأ إلى الخبرة القضائية المحاسبية لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية. لاسيما إذا علمنا أن السمة الأساسية للقضاء الإداري الجزائري في ميدان المنازعات الجبائية هو غياب قاضي جبائي أو ضريبي.

فالتجربة الميدانية للمحاكم الإدارية في الجزائر أكدت لنا أن القاضي نفسه الذي ييث في جميع القضايا سواءا تعلق الأمر بالمنازعات الجبائية أو الأحوال الشخصية... وما إلى ذلك من القضايا الأخرى كالمدينة، مما يفوت على القاضي فرصة التمرس والتخصص في قضايا بعينها. مع العلم أن القضاء الجبائي له خصوصيات تميزه عن غيره من القانون الخاص والعام.

مما سبق تبدو أهمية طرح الإشكالية التي يستوجب البحث فيها والمتمثلة في:

إلى أي حد يمكن أن تساهم الخبرة القضائية المحاسبية في حل المنازعات الجبائية؟

والتي تتفرع عنها التساؤلات الآتية:

- ماذا نعني بالمنازعات الجبائية وما هي مراحل الفصل فيها؟
- ما هي إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية؟
- ما أهمية الخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية؟

فرضيات البحث:

- إن المنازعة الجبائية ذات طابع إداري بحت ولها مراحل للفصل فيها.
- حتى تكون الخبرة القضائية المحاسبية حل أنسب للمنازعة الجبائية لا بد من توفر ضوابط وإجراءات معينة
- لا يمكن الاستغناء عن الخبرة القضائية في حل المنازعات الجبائية.

مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة الذاتية والواقع العملي المعقد في مجال تسوية المنازعات الجبائية
 - قلة الدراسات التي تناولت الموضوع بصورة نسبية وبالتالي إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع
 - محاولة الوقوف على معالجة المنازعات الجبائية في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة.
- وبحكم التخصص سنحاول التركيز على الخبرة القضائية المحاسبية

أهداف الدراسة:

- إعادة نوع من التوازن بين طرفي النزاع وبالتالي تجسيد المساواة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب
- تتبع أهمية إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية في حل المنازعات الجبائية عن كتب والتي تعتبر من فاعلية النظام الجبائي.
- توضيح الرؤية للمكلف بالضريبة من خلال معرفة إجراءات المنازعات الجبائية ومن ثم نشر الوعي الجبائي.
- التعريف بمهمة الخبير القضائي المحاسب.

أهمية البحث:

- كثرة القضايا الجبائية التي تستدعي اختصاص للقاضي وبالتالي الحد من قدرته على الاجتهاد والإبداع كذلك كثرة وسرعة تغير القوانين الجبائية والمالية وذلك مسايرة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تعرفها الدولة، مما يبرر لجوء القاضي إلى أهل الخبرة والكفاءات العالية في هذا المجال.
- عدم الإلمام بكل القوانين والنصوص التشريعية والاطلاع على محتواها من طرف الموظفين من جهة. والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى، وغموض بعض هذه القوانين يحتاج إلى شرح وتوضيح من خلال تعليمات ومذكرات مما أدى إلى ظهور اختلافات في التطبيق من طرف مصالح الإدارة الجبائية إلى أخرى في فرض الضريبة.
- توضيح دور الخبرة القضائية في حل المنازعات الجبائية من خلال عدم صحة أو شرعية الضرائب المفروضة على المكلف بها أو تخلف إجراءات تحصيلها أو وجود حالة عسر لدى المكلف بالضريبة
- الأهمية العلمية والعملية للموضوع وإثراء للبحث العلمي ومكتبة الجامعة.

حدود الدراسة:

- الحدود الميدانية: دراسة ملف جبائي لمكلف بالضريبة متواجد على مستوى المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي.
- الحدود الزمانية : تم تطبيق الدراسة العلمية للبحث في عام 2018. بينما الدراسة التطبيقية في شهر أفريل من سنة 2018 وذلك على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي.

منهج الدراسة:

لقد اعتمدنا في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي لوصف المنازعات الجبائية وطبيعة الخبرة القضائية المحاسبية وخصائصها والتعرض لبعض المفاهيم، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي للدراسات السابقة بهدف الإلمام بالموضوع، والتعرف عن كثب لإجراءات المنازعة وطبيعة موضوع الخبرة القضائية المحاسبية الإجرائي من خلال دراسة الحالة التطبيقية المختارة على مستوى مديرية الضرائب لولاية الوادي. وهي حالة جزئية ليتم تعميم الدراسة بعد ذلك.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع المتخصصة في هذا البحث الشيء الذي جعلنا نعتمد على المذكرات والنصوص القانونية والاجتهاد القضائي.
- التغيير المستمر والسريع في القوانين الجبائية والمالية وعدم استقرارها يصعب عملية البحث في الموضوع والإلمام بهذه القوانين.
- على مستوى دراسة الحالة فإن الخبرة القضائية المحاسبية لها جانب قانوني مع التزام الإدارة بالسر المهني، وذلك لحساسية الموضوع وإجراءاته المعقدة.
- قصر المدة الزمنية للبحث من قبل الإدارة.

هيكل البحث:

وللإجابة عن التساؤل المطروح ارتأينا تقسيم الدراسة إلى مقدمة وفصلين رئيسيين وخاتمة

حيث احتوى الفصل الأول على الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة وذلك عبر مبحث أول الإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية المحاسبية، والمبحث الثاني استعانة القاضي بالخبرة القضائية المحاسبية ومبحث ثالث الأدبيات التطبيقية.

أما الفصل الثاني فتضمن الدراسة الميدانية في مبحثين: الأول تناول منهجية الدراسة وتقديم المؤسسة والثاني تناول عرض وتحليل الحالة المختارة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية

والتطبيقية

تمهيد:

إن التطور السريع الطارئ على مختلف القوانين الجبائية والمالية، ومحاولة من المشرع الجزائري أن يساير التحولات الحاصلة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. أدى إلى عدم الإلمام بهذه النصوص والاطلاع على محتوياتها من طرف موظفي إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة على حد سواء. وغموض البعض من هذه القواعد القانونية والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح بواسطة تعليمات ومذكرات، الشيء الذي يؤدي إلى ظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى في فرض الضريبة، مما جعل المنازعات الجبائية تكثر وتتسبب وتنوع فنجد منازعات الوعاء الضريبي منازعات التحصيل الضريبي. وقد يؤول الأمر بهذه المنازعات إلى القضاء. وعدم تخصص القاضي الإداري في المجال الجبائي أو الضريبي حتم عليه الاهتمام برأيه إلى الخبير القضائي المحاسبي أو عدة خبراء وذلك لما تتصف به هذه المنازعات من غموض وتميزها بمسائل محاسبية معقدة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى طابعها الإجرائي والاستعجالي في كثير من الأحيان.

لقد زادت الحاجة إلى الخبرة القضائية المحاسبية في مجال المنازعات الجبائية من أجل تسوية هذه الأخيرة، والفصل فيها من خلال حكم فاصل ونهائي وملزم للأطراف المتخاصمة. وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل محاولين الإلمام ببعض جوانب الموضوع حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية المحاسبية.

المبحث الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية المحاسبية.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية

المبحث الأول: الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية المحاسبية

إن الأهمية المتزايدة للضرائب كونها مورد هام لتمويل خزينة الدولة والجماعات المحلية إلا أنها أكثر الميادين إثارة لنفور المواطنين منها عموماً، والمكلفين بالضريبة على وجه الخصوص، حيث أن الفكرة السائدة أن لها شهية شرهة، وبالتالي عند فرضها ولسوء تطبيق القوانين لدى بعض الموظفين من جهة، وعدم قبول هذه الضريبة من قبل المكلف بها من جهة أخرى ينشأ ما يعرف بالمنازعات الجبائية، تتمحور هذه المنازعات حول تأسيس الوعاء الضريبي أو التحصيل الضريبي أو رسوم أخرى.

ولحل هذه المنازعة فإنها تمر عبر مراحل بداية بالمرحلة الودية ثم المرحلة القضائية، أين نجد القاضي الإداري غير متخصص في مثل هذه القضايا وبالتالي يلجأ إلى الخبير القضائي المحاسب.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المنازعات الجبائية

إن التغيير المتجدد الذي تشهده القوانين المالية والجبائية، تحتم عند تطبيقها وجود عراقيل من شأنها الحد من عدالتها وإنصافها من خلال صعوبة فهم هذه القوانين من قبل إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة. فتنشأ ما يعرف بالمنازعة الجبائية، ولمسايرة هذا التطور قام المشرع الجزائري بإجراء تعديلات على هذه القوانين والتشريعات، كما منح للمكلف بالضريبة الحق في محاصمة إدارة الضرائب في حالة وجود إجحاف في حقه.

أولاً: تعريف وأسباب المنازعة الجبائية

إن المنازعة الجبائية تعتبر من أهم الآليات القانونية التي منحها القانون للمكلف بالضريبة، وكذلك الإدارة الضريبية على حد سواء، وتحمل في طياتها معنيين: المعنى الأول وجود خصومة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، والمعنى الثاني يدل على وضعية معينة بالمكلف بالضريبة كالعجز أو العسر المالي مثلاً¹.

فالمنازعة الجبائية عبارة عن خلاف بين طرفين هما، إدارة الضرائب وهي الطرف الأقوى والمكلف بالضريبة باعتباره الطرف الأضعف أمام جهاز القضاء لحل النزاع، وذلك بإصدار حكم تنفيذي وملزم للطرفين.

فالمنازعات الضريبية لا تقوم إلا عندما يرى المكلف عدم صحة أو شرعية فرض الضريبة، فتكمن مهمة القاضي في التصدي لما إذا كانت تلك الضريبة المتنازع عليها قد أسست طبقاً للقانون واللوائح أم مخالفة لها، أي البحث

¹ يحي بداريه، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة باتنة، 2013، ص 17.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

في مدى صحتها¹، إذن فالمنازعة الضريبية ذات مفهوم محدد وشامل حيث يتضمن كل الأعمال والإجراءات التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة أو إلغائها كلياً أو جزئياً².

تعود أسباب المنازعات الجبائية إلى أسباب متعلقة بالتشريع الضريبي لكثرة التعديلات الحاصلة في القوانين والتشريعات وعدم التنسيق والتعارض بينها، وأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية كالتعسف في استخدام السلطة في تقدير الوعاء الضريبي مثلاً، وأخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة كنقص الوعي الضريبي، وعموماً يمكن أن تتخذ المنازعات الجبائية إحدى الصور التالية:

- امتناع المكلف عن التسديد الكلي أو الجزئي للضريبة المفروضة عليه وعدم رضائه بها مدعياً أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤيدة قانونياً بالنظر إلى حجم نشاطه ونسبة أرباحه³.
- عدم إلمام وإطلاع موظفي الإدارة والمكلفين بالضريبة بالتعديلات التي يسنها المشرع محاولة منه مسايرة التطورات الاقتصادية الطارئة، هذا ما يخلق لبساً في التطبيق وفي طريقة التحصيل.
- غموض بعض القوانين التي تحتاج إلى شرح وتوضيح بواسطة تعليمات ومذكرات مما يؤدي إلى ظهور اختلافات في الإجراءات من مديرية إلى أخرى ومن مصلحة إلى أخرى.
- عدم احترام الإدارة الضريبية للآجال القانونية المحددة لتحصيل، مما يفوت فرصة على المكلف لتسوية وضعيته.
- قيام المكلف بالغش الجبائي⁴، ففي هذه الحالة تأخذ المنازعة الجبائية الصفة الجزائية وتكون من اختصاص القضاء الجزائي، أما في الحالات الأخرى السالفة الذكر، فإنها تكون من اختصاص القضاء الإداري⁵.

ثانياً: أنواع المنازعات الجبائية

بتنوع الضرائب وأسباب قيام المنازعة الجبائية أدى إلى تنوع المنازعة الجبائية من حيث موضوعها وطبيعتها فنجد نوعين هما منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي، وفي كلتا الحالتين يكون النزاع من اختصاص جهات القضاء الإداري ممثلة في المحاكم الإدارية ومجلس الدولة في النظام القضائي الجزائري⁶، بالإضافة إلى نوع منها يخضع للقضاء العادي وبالأخص للقضاء الجزائي.

1 نزي غنية، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ليسانس غير منشورة، المركز الجامعي بالوادي، 2003، ص 04.

2 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 08.

3 طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية، طبعة منقحة، الجزائر، 2007، ص 09 بتصرف.

4 منى دلي، الدعوى الضريبية في سورية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية جامعة دمشق، العدد 3، المجلد 27، 2011، ص 31.

5 أمقران عبد العزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات، سنة 2003، ص 07 و 08.

6 يتجلى هذا الاختصاص من خلال: 800 و 804 من القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، "المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 2008/04/23، المواد 82 إلى 91 من القانون رقم 21/01، "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره. والمادتين 10 و 11، من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق بمجلس الدولة، الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 1998/06/01. والمادتين 1 و 8، من القانون العضوي رقم 02/98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 1998/06/01.

1- منازعات الوعاء الضريبي:

يكون هذا النوع من النزاع بصدد أساس الضريبة، إذ يخول القانون للإدارة الضريبية النظر في مدى صحة فرضها ومطابقتها للقانون الجبائي والتنظيم أم لا؟¹. والمفهوم بالوعاء في إدارة الضرائب أن تقوم الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة من جراء خطأ محاسبي أو تهرب ضريبي، ينتج عن ذلك استخراج جداول للتحصيل المحددة بقيمة هذه المستحقات وفي هذه المرحلة يكون للمكلف حق المناقشة والكتابة لمصالح الوعاء، شريطة احترام الآجال القانونية المحددة بالمادة 72 قانون إجراءات جبائية.

إذ تعد المرحلة الأولى التي تمر بها الضريبة هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وتصنيفها وفق أنظمة متعددة منها نظام الربح الحقيقي، ونظام التقدير الإداري أو التصريح المراقب، حيث يتم تحديد الحقوق المالية للمكلف بالضريبة الواجبة الدفع إلى إدارة الضرائب، وفي حالة عدم اقتناع المكلف بالضريبة بهذه الالتزامات المفروضة عليه، يمكنه اللجوء إلى إجراءات المنازعة الجبائية الإدارية و القضائية، والمتمثلة في تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب، وتقديم طعن أمام اللجان الإدارية للطعن المختصة، ورفع دعوى قضائية أمام القاضي الإداري في الحالات التالية:

- عدم الاقتناع وعدم الرضاء بالقرار المتخذ بشأن شكواه.
 - عدم الاقتناع بقرار لجان الطعن.
 - عدم رد إدارة الضرائب على الشكوى في الآجال القانونية.
 - في حالة الاعتراض على الرسم بعد تبليغ سند التحصيل في مجال حقوق التسجيل والضرائب غير المباشرة.
- كما أتاح المشرع للإدارة الجبائية عن طريق المدير الولائي للضرائب رفع دعوى قضائية للقضاء الإداري للطعن في رأي لجان الطعن الإدارية المختصة، ذلك عندما تصدر رأياً مخالفاً لحكم من أحكام القانون الجبائي، حيث منح لها المشرع الجزائي الحق في تعليق تنفيذ رأي لجان الطعن الإدارية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والطعن فيه أمام المحكمة الإدارية إذا ما رأت أن آراؤها غير مؤسسة قانوناً، شرط إبلاغ المكلف بذلك¹.

2- منازعات التحصيل الضريبي:

يعرف التحصيل الجبائي أسلوبين بحسب سلوك المكلف الجبائي تجاه الإدارة الجبائية، من تحصيل ودي دون أي إشكال يكون صادر في الغالب من طرف المكلف حسن السلوك الجبائي، وتحصيل جبري أو قصري تلجأ فيه

¹ انظر المادة 4/81 من القانون رقم 21/01، "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

الإدارة الجبائية لاستخدام السبل القانونية الكفيلة بجمع الدين الجبائي من ذمة المكلف به الذي قد تماطل في تسديده.

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

لقد منح المشرع الجبائي الجزائري لقابضي الضرائب باعتبارهم المسؤولين عن تحصيل مختلف الضرائب والرسوم إجراءات تنفيذية عدة، يلجأ إليها في سبيل ذلك اتجاه المكلفين بالضريبة¹، وذلك بعد توجيه إشعار بالدفع إلى المعني²، كالغلق المؤقت للمحل المهني، وحجز ما للمكلف لدى الغير، وبيع العناصر المادية للمحل التجاري³ غير أن المشرع وحفاظاً على التوازن القانوني بين المكلف والإدارة، منح للمكلف بالضريبة إجراءات قانونية وقضائية يباشرها في حالة ما إذا باشرت الإدارة إحدى هذه الإجراءات التنفيذية، أهمها دعوى إرجاء دفع الضريبة، ودعوى إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، ودعوى الاعتراض على المتابعات، ودعوى الاعتراض على الغلق المؤقت للمحل التجاري⁴، وبالتالي يجب عليهم ضرورة الالتزام بشروط وإجراءات المتابعة سواء من الناحية الإجرائية أو الموضوعية وإلا نشأ نزاع ضريبي بين المكلف والإدارة الضريبية.

3- طلب إرجاء الدفع:

مهما كان نوع النزاع سواء حول مقدار الضريبة، أو حول إجراءات التحصيل فإنه لا يوقف إجراءات التسديد الدين المستحق للضريبة، فالشكاية المرفوعة من قبل المكلف لا توقف دفع كل الحقوق التي في ذمته تجاه خزينة الدولة، بينما يجيز القانون للمكلف في حالات خاصة إمكانية تقديم طلب إرجاء الدفع القانوني للدين المتنازع عليه إلى غاية البت في النزاع الضريبي المطروح، شريطة توفر جملة من الشروط⁵، وهي كما يلي:

1- التقدم بشكوى أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بالنظر فيها.

1- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، بدون رقم طبعة، سنة 2005، ص 25 و 26.

2- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، "الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية"، دار هومة، الجزائر، بدون رقم طبعة، سنة 2005، ص 136.

3- انظر المواد من، 145 إلى 154 من القانون رقم 01 - 21 "المتضمن قانون الإجراءات الجبائية"، مرجع سبق ذكره.

4- أمزيان عزيز، مرجع سبق ذكره، ص 27.

5- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، ط4، الجزائر، 2008، ص 161.

2- تحديد المبلغ أو على الأقل إظهار أسس التخفيض في الشكوى المقدمة من طرف المكلف المراد تخفيضه، أو بأنه تضمن خطأ سواء في قيمته أو في حسابه.

3- تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة من قبل المكلف لقابض الضرائب الذي له صلاحيات تقييمها من حيث قيمتها وطبيعتها، وهي عبارة عن مبالغ مالية تودع لدى أمين الخزينة في حساب خاص أو رهن لعقار لصالح خزينة الدولة.

4- المنازعة الجبائية أمام القضاء الجزائي:

وهي منازعة جبائية تباشر أمام القضاء الجزائي وذلك في حالة تهرب المكلف بالضريبة من دفع مستحقاته الجبائية أو قيامه بالغش أو التدليس أو الإحتيال الضريبي وهو ما يطلق عليه بالجرائم الجبائية، التي أدانها المشرع الجبائي في مختلف القوانين الجبائية والقوانين المكملة لها، تطبق على الخاضعين للضرائب والرسوم سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو شركات أو أشخاص معنوية، لان أي غش أو تهرب مهما قلت قيمته من دفع الضرائب يعد نزيفاً للموارد المالية¹.

حيث تعتبر الإدارة الضريبية (ممثلة في المدير الولائي للضرائب) هي الجهة الوحيدة المخول لها إمكانية تحريك الدعوى العمومية في مختلف الجرائم الضريبية طبقاً للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص أحكامها على انه "تباشر الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 بناء على شكوى من الإدارة الضريبة. دون القيام بإنذار المعني بان يقدم أو يكمل تصريحاته أو يسوى وضعيته اتجاه إدارة الضرائب. وترفع هذه الدعوى إلى محكمة الجناح المختصة إقليمياً ويحق للإدارة الاختيار إما المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة أو المحكمة التي توجد مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها". والمادة 521 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على "إن مدير الضرائب للولاية المختص يحقق ويدافع فيما يخص الدعوى التي ترفع أمام المجالس القضائية"².

وطبقاً للمادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي تنص على انه "تلاحق المخالفات المنصوص عليها حسب هذه المادة أمام المحكمة المختصة بناء على شكوى الإدارة المعنية بالأمر وتكون المحكمة المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها إما مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة"³.

¹ فارس السبيتي المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، السنة 2004/2005، (ص25، ص33).
² Cloud Gambier: le Imposte France. Edition Febre. France. Paris. 1979.p220.

³ انظر الأمر رقم 102/76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم. طبعة 2005.

ومن أجل مكافحة الجرائم الجبائية على الإدارة الجبائية تقديم شكوى إلى المحكمة المختصة لمتابعة المتهمين من دفع الرسوم المفروضة عليهم قانونا، حيث تنص المادة 02/504 و 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونا مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكافة القوانين المكمل لها.

ثالثا: إجراءات رفع المنازعة الضريبية:

1- تقديم شكوى إلى إدارة الضرائب: لقد اوجب المشرع الجزائري بالنسبة للمنازعة الجبائية التظلم الإداري المسبق أو ما يطلق عليه بالاحتجاج، يقدم إلى الإدارة الضريبية مصدرة القرار الضريبي محل النزاع قبل اللجوء إلى القضاء طبقاً لما تنص عليه المادتان 71 و 72 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

إن التظلم يعتبر شرطا لازما وضروري حسب نص المادة (1/329) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تدخل الشكايات المتعلقة بالضرائب أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب المباشرة في حكم الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو حسابها، والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"

وكون الشكوى شرطا ضروريا وإيجابيا قبل اللجوء إلى القضاء، و هو ما أكدته المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) في قرارها رقم 14969 الصادر بتاريخ 03 - 03 - 1979، حيث جاء في منطوقه: "كل طعن في مجال المنازعات الجبائية يجب أن يسبق بتظلم مسبق أمام مدير الضرائب للولاية"². كما أن الشكوى يجب أن تكون موجهة إلى المدير الولائي الإقليمي للضرائب ومستوفية الشروط حسب المادة 1/338 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا يجوز أن تكون شفاهية³. ولقد أشارت المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية على آجال الشكوى.

حيث تم إدراج شروط التظلم في المواد من 70 إلى 79 ق اج، وبالتالي على المكلف المنازع في الضرائب والرسوم المفروضة عليه احتراماته النصوص المنظمة له وإلا كانت محل رفض شكلي للشكاية الأولية.

-أ- شكل ومحتوى الشكاية الأولية:

تطلب القانون الجبائي شكلية معينة تتضمن بيانات ومعلومات ضرورية حتى تتمكن الإدارة الجبائية الاطلاع عليها ودراستها، إذ تكون غير خاضعة لحقوق الطابع، كما يجب أن تكون فردية، باستثناء المكلفين الذين فرضت عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص.

1 تم تعديلها عدة مرات بموجب قوانين المالية المتتالية آخرها سنة 2017.

2 A. Boudier bal, la fiscalité a la portée de tous, études historiques, formulaire contentieux, 2ème édition, la maison de livre, Alger, p 125.

3Plantey Alain : la preuve devant le juge administratif, Edition Economica, Paris,2003, p128.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

- ذكر موجز للضريبة المتنازع عليها، -عرض ملخص لوسائل الاستنتاجات الطرف المنازع في الضريبة المفروضة.
-توقيع صاحب الشكوى باليد، -إيضاح رقم المادة من الجدول الذي سجلت تحتها الضريبة، أو الوثيقة التي تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع بحسب الحالة.

-ب- آجال تقديم الشكوى:

1- الآجال العامة:

-كقاعدة عامة تقبل الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للحصول أو حصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى 1 .

-أما إذا كانت الضريبة لا تتطلب إدراجها في جدول الآجال تصبح كالتالي 2 :

*إذا تعلق الأمر بالاقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع، فإن الشكوى تقبل إلى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي يتم فيها الاقتطاع.

*أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة الدفع.

2- الآجال الاستثنائية 3:

1- حالة الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة: الآجال في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو الازدواج في فرض الضريبة.

2- حالة الخطأ في توجيه الإنذار: سواء أكان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور الجديد في الملف فإن الآجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار.

- ويجب تقديم الشكاوى بدعوة عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة، قبل 31 ديسمبر على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الاستغلال ويستوفي الشروط المحددة في المادة 255 المذكورة أعلاه.

- وكما جاءت المادة 72 في نصها على أجل استثنائي آخر يتعين تقديم الشكاوي المتعلقة بتقييم أرقام أعمال المستغلين التابعين لنظام الضريبة الجزافية في أجل ستة (06) أشهر بدءا من تاريخ الإشعار النهائي للنظام الجزافي 4.

1 المادة 39: تعدل أحكام المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، قانون المالية سنة 2009 (الفقرة الأولى).

2 المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية (الفقرة الثالثة).

3 أمزيان عزيز، المادة: 72 من قانون الإجراءات الجبائية (الفقرة الثانية)، مرجع سبق ذكره، ص22.

4 ألغت هذه الأحكام فأصبحت تخضع للآجال العامة المذكورة تبعا والنظام التصريحي الجديد لهذا النظام طبقا لقانون المالية 2016.

وكما تجدر الإشارة أن نوضح إذا صادف يوم 31 ديسمبر يوم عطلة يمدد الأجل إلى يوم من انتهاء العطلة وبعد أن تعرضنا إلى الأصل العام في الجهة التي تودع لديها الشكاوي حسب نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية فإن المادة 172 من نفس القانون تنص على " إلزام المؤسسات التابعة لمديرية المؤسسات الكبرى أن تودع لدى هذه الهيئات جميع الشكاوي المتعلقة بالضرائب المفروضة عليها و التي تختص بها، على أن تراعي الآجال المحددة في المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية "كما سبق ذكرها إلا أنه يجوز مع تقديم الشكوى إلى مدير الولائي أن يقدم المشتكي طلبا يتضمن تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه من الضرائب المفروضة.

-ج- التحقق من محتوى الشكاية واتخاذ القرار:

على الجهة التي تقدم إليها المكلف بالضريبة التظلم الأولي بحسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، قبل اتخاذ القرار في الشكاية المعروضة عليه أن يأمر المفتش المختص إقليميا والمسؤول عن تسيير الملف الجبائي للمكلف بالتحقيق وجمع المعلومات المتعلقة بالتظلم المطروح عليه خلال أجل وقت معقول بحسب حجم الملف وطبيعة موضوع الاحتجاج، مع إمكان هذا الأخير استدعاء صاحب الشكوى للحصول على كل التوضيحات اللازمة، وإيجاد حل للمنازعة المطروحة وإمكانية إجراء تحقيقات في عين المكان وله الحق بالاطلاع على الوثائق التي يرى من شأنها مساعدته في عملية التحقيق من طرف مختلف الإدارات العمومية والمؤسسات والجماعات المحلية ذات الصلة بموضوع النزاع .

وبعد الانتهاء من أعمال التحقيق كأعمال ابتدائية، يحرر رئيس المفتشية المختصة إقليميا تقرير أولي كراي أولي للبت في الشكوى يوضح فيه الحلول التي يراها مناسبة من وجهة نظره ، ثم يتم توجيهه إلى المديرية الولائية للضرائب تحديدا إلى مكتب الاحتجاجات المتواجد بالمديرية الفرعية للمنازعات ليقوم العون المكلف بالتحليل بإعادة دراسة الملف وإعطاء حل أولي للنزاع 1، ليقوم بعد ذلك رئيس المكتب بتقديم رأي ثان للبت في النزاع ، على أن يتم تقديمه للفصل فيه بقرار نهائي بحسب الحالة إما من طرف المدير الفرعي الذي قد يمنحه المدير الولائي للضرائب مجال لحلول مكانه في البت في الشكاوى بحسب المبلغ المفوض له بموجب تفويض الإمضاء للفصل في الشكايات، وإلا يبت في النزاع المدير الولائي باعتباره صاحب الاختصاص الأصيل للفصل في الشكاوى 2 .

2- تقديم طعن إلى اللجان الإدارية المختصة: هناك ثلاثة أنواع من اللجان الإدارية للطعن في مجال المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، هي لجان الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة3،

1 مقابلة شفوية مع المدير الفرعي للمنازعات بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي، يوم 22-04-2018 على الساعة 10:33.

2 إمكانية التفويض طبقا للقانون.

3 تم تعديل اختصاصها بموجب قانون المالية سنة 2016 بكونها أصبحت تشمل حتى الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

ولجان الطعن الولائية للإعفاء والتخفيض، ولجنة المصالحة الخاصة بحقوق التسجيل، يلجأ المكلف بالضريبة إلى هذه اللجان في حالة عدم الرضا بقرار المدير الولائي للضرائب كاختيار أولي قبل اللجوء إلى القضاء. وذلك حسب المادة (300.301.302) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبالرجوع إلى نص المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية تؤكد وجود ثلاث لجان إدارية للطعن في مجال الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة هما لجنة الدائرة 1، ولجنة الولاية، واللجنة الجهوية واللجنة المركزية، فيحدد اختصاص كل لجنة من هذه اللجان بحسب مبلغ الضرائب والرسوم المحتج عليها طبقاً للتنظيم به 2.

إن المشرع الجزائري جعل اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية اختيارياً من طرف المكلفين، أن يختاروا بين إتباع هذا الإجراء أو مباشرة الدعوى القضائية أمام القضاء المختص، غير أنه إذا تم اللجوء إلى القضاء مباشرة قبل لجوئه إلى هذه اللجان، فإنه لا يمكن له بعد ذلك الطعن أمام هذه اللجان.

3- رفع دعوى أمام القضاء الإداري: سنتعرض في هذا إلى المنازعات الضريبية في مرحلتها القضائية والتي نص عليها الأمر رقم (154/66) المؤرخ في 08 جوان 1966 والمعدل بقانون رقم 09/08 المؤرخ في: 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يعتبر الطعن القضائي 3 من أنسب الحلول والضمانات للمكلف بالضريبة، على اعتبار ما يمثله من رقابة قضائية على أعمال الإدارة الضريبية، وكضمان لحماية المكلفين من تعسفها وأخطاءها إذ نصت المادة (1/82) من قانون إجراءات جبائية: "يمكن الطعن أمام محكمة القضاء الإداري في قرارات المدير الولائي للضرائب. ورئيس مركز الضرائب. فيما يخص الاحتجاجات موضوع المنازعات التي رفضها المعنيون بالأمر وكذا القرارات المتخذة مباشرة في ميدان تحويل الإجراء وفقاً للمادة 195".

بعد استيفاء الإجراءات الإدارية، بدءاً بتقديم الشكوى إلى الإدارة الضريبية التابع لها المكلف أو مقر النشاط إقليمي في فرض الضريبة، فتقديم الطعن إلى اللجنة الإدارية المختصة، دون أن يتم التوصل إلى حل يرضي الطرفين، أتاح المشرع الجزائري للمكلف أن يلجأ إلى القضاء المختص، كطريق نهائي لتسوية المنازعات الجبائية، من خلال رفع دعوى قضائية ضد القرارات الصادرة عن الإدارة الضريبية كما أجاز كذلك للإدارة الضريبية أيضاً إمكانية ذلك بمناسبة الطعن في الآراء الصادرة عن اللجان الإدارية المختصة، والمتمثل أساساً في المحاكم الإدارية ومجلس الدولة

1 ألغيت بموجب قانون المالية 2016.

2 تفاصيل توزيع الاختصاص بين لجان الطعن بحسب مبالغ الحقوق والرسم محل النزاع.

3 Philippe Bear, La Nature Juridique Des Contentieux De L'imposition Dijuridence, Paris, 1972, p42.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

في النظام القضائي الجزائري، باعتبار أن إدارة الضرائب هيئة عمومية ، كما تجدر الإشارة إلى أن رفع الدعوى أمام القضاء ليس حكرا على المكلف لوحده، بل يجوز كذلك للإدارة الضريبية¹.

1- رفع دعوى إدارية أمام المحكمة الإدارية:

يعود اختصاص المحكمة الإدارية في منازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والنظر في الطعون المقدمة، كون الدولة ممثلة في وزير المالية أي طرف في النزاع.

تعتبر المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي كقاضي أول، ومجلس الدولة كقاضي استئناف، ويجب على المشتكي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية صاحبة الاختصاص الإقليمي مع احترام الشروط القانونية التي تتضمنها الدعوى وتكون الطعون المقدمة على القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب وفقا لنص المادة 1/337 من قانون الضرائب المباشرة.

الحالة الأولى: يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية عن الاحتجاجات محل النزاع والتي لا ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات التي تبلغها الإدارة، بعد رأي لجان الطعن بمختلف مستوياتها أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي وذلك خلال أربعة أشهر.

والحالة الثانية: هي حالة طعن المدير الولائي للضرائب في رأي لجنة الطعن، ويكون ذلك بعد إعلام المكلف بالضريبة. فبعد إيداع العريضة لدى الغرفة الإدارية على مستوى كاتب الضبط المحكمة الإدارية والتحقيق فيها وإحالتها إلى المدير الولائي للضرائب إقليميا لإبداء رأيه وتحرير مذكرة دفاع، ليعيدها إلى كاتب الضبط بالغرفة وذلك حسب نص المادة 170 من قانون إجراءات مدنية وإدارية.

وبعد الاستفتاء بجميع إجراءات الفصل والمواعيد الممنوحة للأطراف المتخاصمة بإيداع تقاريرهم، تتم المداوالت والحكم في الموضوع ثم تبليغ قرار الحكم وتنفيذه.

2- الطعن أمام مجلس الدولة: وفقا للمادة 10 من القانون العضوي رقم 2(01/98) المؤرخ في 30 ماي 1998. والذي يحدد اختصاص مجلس الدولة "يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا من قبل المحاكم الإدارية في جميع الحالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك"، وينظر في الطعون المقدمة ضد قرارات المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي، فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية، والهدف من طرق الطعن هو إعطاء ضمانات كافية للأطراف المتخاصمة، وتنقسم طرق الطعن إلى نوعين: الطعن بالمعارضة داخلية كانت أو خارجية،

1 طبقا للمادة 800 وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية 09/08، مرجع سابق ذكره.

2 المعدل والمتمم، سنة 2012.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

والطعن بالاستئناف، كما تجدر الإشارة أن الطعن لا يوقف تنفيذ الحكم. وبعد استيفاء الإجراءات اللازمة والتحقيقات الواجبة يصدر مجلس الدولة قرار حكمه ويقوم بتبليغه ثم الإلزام بتنفيذه.

3- المنازعة الجبائية أمام القضاء الاستعجالي:

نظرا للأضرار التي يمكن أن تلحق بالمكلف بالضريبة من جراء التنفيذ المباشر الذي تقوم به الإدارة لقراراتها، والتي يصعب إصلاحها فإن هذا الامتياز الممنوح لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر، أو في حالة عدم وجود عقوبات جزائية تحمل هؤلاء الأشخاص للخضوع للإجراءات الإدارية، أو حالة الاستعجال.

فالقرار الذي تصدره الإدارة وفقا لإحدى هاته الحالات فإنها تسعى إلى تنفيذه بوسائلها الخاصة، وليس للمكلف بالضريبة أن يوقفه ولو حتى عن طريق الطعن أمام القضاء، بحيث كما سبق وأن تطرقنا أن الطعن لا يوقف التنفيذ بالنسبة للقرارات الصادرة عن إدارة الضرائب، ولا يكون أمام المكلف بالضريبة إلا اللجوء إلى القاضي المختص بأمر إيقاف تنفيذ القرارات الإدارية بصفة استعجالية.

وهو ما قضت به المادة: 948 ق.إ.م.إ.1 والتي أحالتنا على قانون الإجراءات الجبائية، وبالرجوع إلى أحكام المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية²، فإنها ترجعنا إلى قواعد الاستعجال في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وعليه فإن هذا الاختصاص يعود طبقا لنص المادة 919 من ق.إ.م.إ. لقاضي الاستعجال، وذلك بتوافر حالة الاستعجال في الطلب وعدم المساس بأصل الحق وبالنظام العام والأمن العام أثناء إصدار الإجراء.

- نصت على ذلك المادة: 4/146 من قانون الإجراءات الجبائية " ويمكن المكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت " كما نصت المادة 926 من ق.إ.م.إ. " يجب أن ترفق العريضة الرامية إلى وقف تنفيذ القرار الإداري أو بعض أثاره، تحت طائلة عدم القبول، بنسخة من عريضة دعوى الموضوع".

وطبقا لما سبق فإن الدعوى الاستعجالية الجبائية لوقف التنفيذ ترفع بعريضة مكتوبة، مصحوبة بنسخة من عريضة دعوى الموضوع، وإلا تعرضت دعواه إلى عدم القبول.

المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول الخبرة القضائية المحاسبية

تعتبر الخبرة القضائية من طرق الإثبات المباشرة وذلك نظرا لاتصالها بالواقعة المراد إثباتها، فأصبحت تفرض نفسها بكل قوة، إلا أن اللجوء إلى الخبرة القضائية لها قواعدها وفنياتها وخصوصياتها التي لا بد من تعلمها وتطويرها والاهتمام بها ولذلك اهتم المشرع الجزائري كغيره من المشرعين بهذا الموضوع ونظمه في أحكام المواد

¹ قانون 09/08، مرجع سابق ذكره.

² قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق ذكره.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

من 125 إلى 144 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية¹ وكذا المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، وأيضاً حدد تنظيم مهنة الخبير القضائي بمقتضى المرسوم التنفيذي² رقم 310/95 المؤرخ في: 10/10/1995، وحدد مهنة المحاسبة من خلال القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وهذا حسب نص المادة 75 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: "إذا رأى القاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة وله على الأخص أن يأمر باستكمال التحقيق أو أن يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات والمعلومات الضرورية."

أولاً: تعريف الخبرة القضائية وتصنيفاتها:

1- تعريف الخبرة القضائية:

الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات يتم اللجوء إليها في كشف دليل وتعزيز أدلة قائمة، وهي أيضاً استشارة فنية يستعين بها القاضي أو المحقق في مجال الإثبات لمساعدته في تقدير المسائل الفنية والتقنية التي يحتاج تقديرها إلى دراية علمية لا تتوافر لدى عضو السلطة القضائية المختص بحكم عمله وثقافته³.

كما يمكن تعريفها على أنها المهمة الموكولة من قبل المحكمة إلى شخص أو إلى عدة أشخاص أصحاب اختصاص أو مهارة أو تجربة في مهنة ما أو فن أو صناعة أو علم لتحصل منهم على معلومات أو آراء أو دلائل إثبات، لا يمكن لها أن تؤمنها بنفسها وتعتبرها ضرورية لتكوين قناعتها للفصل في نزاع معين⁴.

2- أنواع الخبرة القضائية:

أ- **الخبرة الأولى:** وهي الخبرة التي تأمر بها المحكمة للمرة الأولى، حينما يستعصى عليها الأمر في فهم مسائل فنية فتسند لها لخبير واحد أو عدة خبراء وذلك بحسب نوع الخبرة المأمور بها أو حسب موضوعها أو طبيعتها أو أهميتها⁵.

ب- **الخبرة المضادة:** إذا تبين للقاضي عدم عدالة الحل المقترح في تقرير الخبرة أو أن تقارير الخبرة المختلفة والمطروحة أمام الجهة القضائية متناقضة، ففي هذه الحالات يمكنه اللجوء إلى خبرة مضادة يلتزم فيها الخبير

1 الأمر رقم 66-154 المؤرخ في: 18 صفر 1386 هـ الموافق 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.

2 المرسوم التنفيذي رقم 310/95 المؤرخ في: 10/10/1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء.

3 عبد الحميد الشواربي، التزوير والتزيف مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء (ب. ط) منشأة المعارف، مصر 1996، ص 552.

4 أميل أنطوان ديراني، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية الصادرة سنة 1977، طبعة 1، بيروت، ص 17.

5 نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، ط 1، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 81.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

المكلف بالقيام بالمهام نفسها¹، حيث يقوم بمراقبة صحة المعطيات وسلامة النتائج وخلاصة الخبر، وذلك بواسطة خبير واحد أو عدة خبراء²، وتسميتها بالمضادة لاتعني المعاكسة وإنما هي تندرج في إطار تمكين الخصوم من كل وسائل دفاعهم³.

ج-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 للدفاع عن قضايائهم ويمكن الأمر بإجراء خبرة جديدة في الصور التالية:

-إذا كان التقرير معيبا في شكله أو مشوبا بانحيازه إلى خصم من خصوم.

-إذا كان التقرير ناقصا أو غير كاف في نظر المحكمة أو المجلس.

د- 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 أنه لم تستوفي حقها من البحث، أو التحري فتأمر المحكمة باستكمال النقص الملحوظ في تقرير الخبرة وتسند الخبرة التكميلية إلى الخبير الذي أنجزها أو إلى خبير آخر.

وهذا حسب نص المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية والادارية: "إذا رأى القاضي أن العناصر التي بني عليها الخبير تقريره غير وافية فله أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة وله على الأخص أن يأمر باستكمال التحقيق أو أن يستدعي الخبير أمامه ليحصل منه على الإيضاحات والمعلومات الضرورية".

3- تصنيف الخبراء:

ينقسم الخبراء وفقا للجهة التي قامت بندبهم إلى خبراء منتدبين وخبراء استثنائيين.

أ- الخبير المنتدب: هو ذلك الخبير الذي يختار عادة من جدول الخبراء العاملين لدى المحاكم وهو يعين من طرف القاضي للقيام بأعمال فنية من أجل الاستعانة بتقاريرهم للوصول إلى الحقيقة.

ب- الخبير الاستثنائي: وهو شخص متخصص في مجال من المجالات الفنية غير مقيد في جدول الخبراء المعتمدين يقوم بانتدابه في مسألة محددة فقط، وأنه يتعين لقبوله أن يحلف اليمين القانونية أمام الجهة القضائية والقاضي الذي عينه بأن يقوم بأداء المهمة الموكولة إليه بالدقة والأمانة.

¹مولاي بغدادي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مطبعة، حلب، الجزائر، 92، ص 14.

²Dominique mougenot ; manuel d'expertise judiciaire comptable ; Belgique ; place Albert 19B-1300 limal2011 ; p33.

³لحسن بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية (ب. ط) دار هومة، الجزائر سنة 2002، ص 232.

ولقد جاء في إحدى قرارات المحكمة العليا الصادرة¹ بتاريخ: 1989/07/19 بأنه: "من المقرر قانوناً أنه لقبول تقرير الخبير شكلاً يجب على الجهة القضائية أن تذكر إن كان مسجلاً في قائمة الخبراء وإن لم يكن، أن ثبت أنه أدى اليمين القانونية، ومن ثمة فإن القضاء بما يخالف هذين المبدأين يعد إساءة في تطبيق القانون".

4- طرق اللجوء إلى الخبير:

1- اللجوء للخبرة بإرادة القاضي

مسألة الاستعانة بالخبرة متروكة للسلطة التقديرية للقاضي إذ نصت المادة 75 من القانون 08-09: "يمكن للقاضي بناء على طلب الخصوم أو من تلقاء نفسه أن يأمر شفاهة أو كتابة بأي إجراء من إجراءات التحقيق التي يسمح بها القانون"، إلا أن هناك حالات تكون فيها الخبرة استثنائياً إجبارية في حالات حددها القانون بصريح النص وسبق بيان ذلك وقد نصت المادة 126 من قانون 08-09 على أن: القاضي يمكنه تعيين خبيراً أو أكثر وهذا هو الأصل العام، فتعقيد المسألة التقنية المطروحة في النزاع تؤدي إلى تعيين خبيراً أو أكثر.

2- اللجوء إلى الخبرة بطلب من الأطراف

أجاز قانون 08-09 للخصوم أو أحدهم طلب تعيين خبير ويقدم إلى القاضي، الذي بناء على سلطته التقديرية يوافق على الطلب أو يرفضه، حيث نصت المادة 77 من القانون 08-09: "يمكن للقاضي ولسبب مشروع وقبل مباشرة الدعوى أن يأمر بأي إجراء من إجراءات التحقيق بناء على طلب كل ذي مصلحة قصد دوام الدليل و الاحتفاظ به لإثبات الوقائع التي قد تحدد مآل النزاع ...".

5- خصائص الخبرة القضائية:

1- **الصفة الفنية للخبرة القضائية:** إن هدف الخبرة هو تنوير القاضي بشأن مشاكل واقعية أو مادية تحتاج إلى تحقيقات معمقة ويتطلب تخصص معين من قبل مهني أو فني، ولذلك يقتصر مجال الخبرة القضائية على المسائل الفنية الخالصة، فالمحكمة لا تلزم باللجوء إلى أهل الخبرة، إلا فيما يتعلق بالمسائل الفنية البحتة ويقصد بهذه المسائل تلك التي تتطلب معرفة أو دراية خاصة من الناحية العلمية أو الفنية، وإن الإخلال بهذه الخاصية يترتب عليه حتماً بطلان الخبرة، ومن ثمة فإنه لا يجوز للقاضي ندب خبير لتوضيح مسائل قانونية، لأن هذا العمل يعد تنازلاً منه على اختصاصه للخبير وهو ليس أهلاً للفصل في هذه المسائل لأن القاضي يعد خبيراً في القانون ويفترض فيه العلم به².

1 قرار صادر بتاريخ: 1989/07/19 عن المجلة القضائية لسنة 1990 عدد 04 تحت رقم 46225 ص 42.

2 مصطفى أحمد عبد الجواد مجازي، المسؤولية المدنية القضائية، (ب ط) دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2004 ص 07.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

2- الصفة الإجرائية للخبرة القضائية: إن الخبرة القضائية هي بمثابة تدبير من تدابير التحقيق أو وسيلة من وسائل التحري. وأن ما تتوصل إليه يعد عنصراً من عناصر الإثبات ولعل هذه النظرية يعتمد عليها المشرع الإداري وخاصة قانون الإجراءات الجبائية والتي تقضي المادة 85-1 منه¹ بأن: إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأخذ بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

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

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

ثانياً: القواعد المنظمة لاعتماد الخبراء القضائيين:

حيث نظم هذه المهنة أمام المحاكم الجزائرية القرار الوزاري المؤرخ في 08 جوان 1966 والذي يحدد كيفية التسجيل في قوائم الخبراء والأسباب التي تؤدي إلى الشطب من هذه القوائم إلا أن المشرع أعاد تنظيم هذه المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 310/95² المؤرخ في: 10 أكتوبر 1995 والذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية كفاءتهم وواجباتهم .

1- تعريف الخبير القضائي:

يعرف الخبير على أنه شخص له دراية خاصة بمسألة من المسائل فيلجأ إلى الخبرة كلما قامت في الدعوى مسائل تتطلب حلها معلومات خاصة لا يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية لها³.

1 المعدلة والمتممة بموجب قانون المالية لسنة 2016.

2 المرسوم التنفيذي المتعلق بتعيين الخبراء القضائيين، مرجع سابق ذكره.

3 مولاي ملياني بغداداي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

وعليه فإن الخبير يمتاز بخاصيتين الأولى أن مهمته فنية لكونها تفترض استعانة الخبير بمعلومات علمية وفنية والثانية ذات طابع قضائي فهو مساعد للقاضي يقدم له معونته في ناحية فنية لا اختصاص فيها للقاضي.

2- شروط مهنة الخبير وفقا للمرسوم التنفيذي: 310/95

لكي يعتمد الخبير يجب أن تتوافر فيه شروط معينة ويقدم طلبا لتسجيله في قائمة الخبراء.
أولا: الشخص الطبيعي: يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي في قائمة الخبراء القضائيين إذا توافرت الشروط التالية¹:

- أن تكون جنسيته جزائرية مع مراعاة الاتفاقيات الدولية.
 - أن تكون له شهادة جامعية أو تأهيل مهني معين في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه.
 - أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.
 - أن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية.
 - أن لا يكون ضابطا عموميا وقع خلعه أو عزله أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين أو موظفا عزل اسمه بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة والشرف.
 - أن لا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة.
 - أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن 07 سنوات.
 - أن تعتمد السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة.
- *بالنسبة للشخص المعنوي : يشترط في الشخص المعنوي الذي يترشح في قائمة الخبراء القضائيين ما يأتي² :
- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط المنصوص عليها في الفقرات 3 و4 و5 من المادة الرابعة سابقا.
 - أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته 05 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.

1 المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95، مرجع سابق ذكره.

² نفس المرجع السابق: المادة 05 منه.

* **تقديم طلب التسجيل** : يقدم طلب التسجيل في قائمة الخبراء القضائيين إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يختار مقر إقامته بدائرة اختصاصه، ويبين في الطلب بدقة الاختصاص والوثائق الثبوتية للاختصاص المراد التسجيل فيه¹.

3- **إعداد قائمة الخبراء سنوياً**: بعد استلام الملفات من طرف النائب العام يقوم بإجراء تحقيق إداري ويشمل هذا الأخير الجانب الأخلاقي والسلوكي للمتشرح والتحقق من صحة الأوراق والوثائق المرفقة بطلب التسجيل ثم يقوم النائب العام بتحويل الملفات إلى رئيس المجلس القضائي الذي يستدعي الجمعية العامة للقضاة العاملين على مستوى المجلس والمحاكم التابعة له، وذلك من أجل إعداد قائمة الخبراء القضائيين حسب الاختصاص في أجل شهرين على الأقل قبل نهاية السنة القضائية، على أن تتم مراجعة هذه القوائم كل سنة قضائية من أجل إضافة أسماء خبراء جدد الذين تم اعتمادهم وحذف ما تم شطبه من أسماء الخبراء لأي سبب من الأسباب، وترسل هذه القوائم إلى وزير العدل للموافقة عليها.

4- **شطب اسم الخبير من القائمة**: لقد وردت أسباب شطب اسم الخبير من القائمة في نصوص مختلفة من التشريع الجزائري فمنها ما ورد في المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 310/95 المتعلق بشروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية إقامته، ومنها ما ورد في قانون الإجراءات الجزائية ومنها ما ورد في المادة 45 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، كإخلاله بواجباته المهنية وتعرضه لعقوبات جزائية محلة بالشرف .

ثالثاً: الخبرة القضائية المحاسبية والخبير المحاسب:

إن الخبرة القضائية المحاسبية تمس القضايا المتنازع عليها في القضاء بخصوص مسائل محاسبية، إذ يأمر القاضي بإجراء خبرة محاسبية من طرف خبير قضائي محاسب، هذا الأخير تتوفر فيه الشروط المذكورة آنفاً الذكر من خلال التسجيل في قائمة الخبراء المعتمدين وفق القانون 310/95، وستتطرق وفق هذا الفرع إلى الخبرة القضائية المحاسبية.

1- تعريف الخبرة القضائية المحاسبية

إن الخبرة القضائية المحاسبية مهمة يسندها القاضي لأحد الخبراء المسجلين في الجدول³، وهي العمل الذي يقوم به الخبير القضائي المحاسب بأمر من الجهة القضائية والذي يكون الهدف منه المساهمة في دعم وتوجيه الاستشارة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 310/95 ، مرجع سابق ذكره، المواد 06 و07 و08.

² القانون 09/08 ، مرجع سابق ذكره.

³ مولاي ملياني بغداددي، مرجع سابق ذكره، ص 11.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

القضائية من خلال توفير معلومات مالية ذات طبيعة تحليلية وتحتاج إلى التدقيق والمراجعة من أجل التأكد من مدى دقتها وقدرتها على أن تكون دليل من ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين في قضايا مالية¹.

إن المراجعة القضائية هي مزيج بين المحاسبة التقليدية والمراجعة وعمل المحقق المالي تمثل تطبيق مهارات وفنيات على مواقف تكون لها تداعيات قانونية²، وتعتبر الخبرة القضائية المحاسبية فرع من الخبرة القضائية وتكون أهدافها كالآتي³:

- دعم وزيادة الموثوقية الاستشارات القضائية - الأخذ برأي الخبير في الخبرة من خلال الأسئلة الموجهة له.
- المساهمة في حل المنازعات بين المتخاصمين ودعم الدعوى القضائية.
- تحليل وتقييم المعاملات التجارية - التحري عن الادعاءات من الأطراف ذات العلاقة.
- اكتشاف الأخطاء والتعارض في المسائل المالية والمحاسبية وتحسين الكفاءة.

2- المحاسبة القضائية:

هي مجال من مجالات المحاسبة، تستخدم علم وتقنيات المحاسبة والمراجعة والتحقيق من أجل كشف الجرائم الاقتصادية وإعطاء الرأي في التحقيقات القانونية لمساعدة عمليات التقاضي في المنازعات بغية إيجاد حلول لها وتسويتها، والمحاسبة القضائية ليست محاسبة فحسب، لأنها تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع المعطيات والأعمال التجارية والمالية، مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق لمعطيات قضية ما، مستعينة بالقانون ومهارات التحقيق.

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين: “المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والمراجعة، والأساليب الكمية، والأعمال المالية والقانونية والبحوث والتقنيات للتحقيق وتحليل وتقييم الأدلة القانونية والبحوث والتقنيات للتحقيق وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقرير عنها. كل ذلك عن شكل استشارة⁴.

1 عبد الرحيم بوتغوار، خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب قضائي، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 54.

2 أمين السيد أحمد لطفي، قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ط 1، 2014، ص 68.

3 بوتغوار عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره 54.

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

كما يطلق عليها في بعض الدول المحاسبة الاستقصائية أو العدلية أو التحقيقية أو القضائية بمعنى الاستقصاء والتحقيق والتقرير عن ما خفي أو استعصى القاضي فهمه أو تقديره في القضايا والمنازعات المالية والمحاسبية والجبائية المقدمة له، من خلال استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة والتدقيق¹.

فالخبرة القضائية المحاسبية هي محاسبة قانونية تؤهل أساسا محاسبين ماليين ومراجعي حسابات، وهي بذلك تكون جزء من عمل ومهارات المحاسبة القضائية، وتمتلك نفس مميزاتها وأهدافها وتشابه في الأساليب المستخدمة والإجراءات ولكن بعمق أقل².

3- المحاسب القضائي³:

ما يقال عن تسمية المحاسبة القضائية يقال عن تسمية المحاسب القضائي، حيث نجد تسمية محاسب قضائي ومحاسب خبير، وخبير مالي، وشاهد خبير وغيرها، ونرى أن مصطلح المحاسب القضائي هو الأدق تعبيرا والأكثر شيوعا، لأنه وفي نهاية المطاف تبرز المهمة الرئيسة له بالإدلاء بشهادته أمام المحكمة أو خارجها مستندا إلى خبراته ومهاراته في القضية موضوع التحقيق للفصل أو القضاء فيها بصورة عادلة.

4- التأهيل العلمي والمهني للمحاسب القضائي : إن وجود المحاسب القضائي في أوساط القضاء، لا يتطلب فقط الخبرة والاحتراف للمحاسبة والتدقيق، وإنما الفهم العميق للبيانات المالية والأسواق التي تعمل فيها، والقدرة على تحليلها، وفهم دقيق للعناصر القانونية المتعلقة بالغش وأساليب العثور على الأصول المخفية والقيم الصحيحة للأصول، ومهارات الاتصال الشفوي الضرورية لإجراء مقابلات وشهادات الخبراء في المحاكم. والخلاصة مطلوب برنامج شامل في المحاسبة والقانون ومهارات التحقيق والاستقصاء والاتصال والقوانين المهنية والأسواق وشركات التحليل المالي ونظم المعلومات واستخدام الكمبيوتر.

5- مهام المحاسبة القضائية : تشارك المحاسبة القضائية بمجموعة واسعة من المهام والتحقيقات والعديد من حالات حماية أصول الشركات والأفراد وأهمها:

- الخسائر التجارية الاقتصادية كالنزاعات المتعلقة بالعقود والعلامات التجارية- حل النزاعات بين الشركاء وغيرهم.
- الإهمال المهني سواء ما يتعلق بخرق مبادئ المحاسبة والتدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

1 عبد الستار الكبيسي، مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين في المحاكم، مجلة عالم المحاسبة، جمعية المحاسبين القانونيين القطرية، المركز الفني، دار الشرق، العدد4، جوان2014، ص17.

2 يس غنيم محمود رجب، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، 2014، ص34.

3 www.investigation.com/forensicaccounting.htm.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

-**الخدمات القضائية:** دور المحاسب القضائي في المحكمة هو التحقيق في قضايا قانونية تتعلق بمجالين رئيسيين هما: المساعدة في التحقيق حيث في المحكمة يمكن للمحاسب القضائي أن يكون الشاهد الخبير، وكذلك دعم المقاضاة بمعنى العرض الواقعي للأموال الاقتصادية المتعلقة بالمرافعة والمقاضاة القائمة أو المنتظرة حيث يتم تحديد حجم الأضرار التي تتحملها الأطراف المعنية بالنزاع القانوني.

6- الخبير المحاسب: يعد الخبير المحاسب وفق المادة 19 من القانون 10-10¹ المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

المبحث الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية

إن المشرع الجزائري أورد أحكام الخبرة القضائية ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما ما نصت عليه المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية، والخبرة في جوهرها إجراء من إجراءات التحقيق يلتجئ إليها قاضي الموضوع عادة قصد الحصول على المعلومات الضرورية بواسطة أهل الاختصاص، وهي إجراء للتحقيق يمكن للقضاء الاستعانة بهم لاستجلاء اللبس والغموض المحيط بالمسائل التقنية والفنية والجبائية موضوع الخبرة، فسيتم التطرق في هذا المبحث إلى: الخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية وموقف القاضي الإداري من الخبرة القضائية المحاسبية.

المطلب الأول: الخبرة القضائية المحاسبية في المنازعات الجبائية:

تتعلق في الغالب المنازعة الجبائية حول مسائل مالية وحسابية دقيقة وطريقة حساب الضريبة وتأسيسها وربطها، لذا أجاز القانون الاستعانة بالخبراء في مجال الجبائية والحسابات²، وقد نظم المشرع الجزائر بأحكام الخبرة القضائية في أكثر من موضع وأحاط تقريبا بأغلب وأهم جوانبها الموضوعية والشكلية. لذلك نصت عليه المادة 1/86 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء."

¹ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² طاهري حسين، مرجع سابق ذكره، ص 28.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

كما إنه استثناء يمكن للمحكمة الإدارية أن تسند هذه المهمة إلى ثلاث خبراء ، خبير تعينه المحكمة الإدارية وخبير يعينه المكلف بالضريبة وآخر تعينه إدارة الضرائب ومهمة الخبير هذه كقاعدة عامة لا يمكن إسنادها إلى أحد الطرفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير كل من أدلى برأيه في القضية¹.

يتوجه الخبير أو الخبراء حسب الحالة إلى مكان إجراء الخبرة بعد إخطار الأطراف بساعة ويوم إجرائها، وذلك بحضور ممثل إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة أو ممثله وعند الاقتضاء رئيس لجنة الطعن المختصة، وبعد إنجازهم للمهام المسندة إليهم، ووفقا للمادة 86 من قانون إجراءات جبائية² يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى أمانة ضبط المحكمة الإدارية .

يقوم الخبير القضائي المحاسب بتفحص الوثائق المقدمة له من الأطراف المتخاصمة والمسموح له بذلك بأمر من القاضي، وعادة هذه الوثائق تكون محاسبية ومتواجدة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة كالفواتير ووصلات الاستلام والتبليغات النهائية(C4)، جدول التبليغ النهائي بالإضافة إلى وثائق تنتج خلال المنازعة الجبائية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وهي تعتبر مقومات يتم اعتمادها لحساب الضريبة، مثل:

- الاحتجاج الأولي أو التظلم الأولي - قرار المدير الولائي - قرار لجنة الطعن - نسخة من العريضة الافتتاحية.

- إشعار برأي اللجنة أو المدير الولائي للضرائب - عريضة الرد - إشعار بالتخفيض أو الرفض...

وهناك حالات تستدعي إجراء الخبرة القضائية المحاسبية:

كمسك محاسبة غير منتظمة، وجود أخطاء أو إغفالات أو إعطاء معلومات خاطئة من طرف المكلف بالضريبة، في هذه الحالة وجب الفرض التلقائي للضريبة، والسماح للمكلف بالضريبة بتبرير ما تم اعتماده لبناء الضريبة. وللخبير القضائي المحاسبي تتبع هذه الإجراءات والتأكد من مساهمتها للقوانين المعمول بها.

بالإضافة إلى التصريحات المبالغ فيها والتي عادة لا تعتمد عليها إدارة الضرائب في حساب الضريبة وتنشأ منازعات حول رقم الأعمال، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، وعدم قبول إدارة الضرائب استرجاعها في كثير من الأحيان. الضريبة على أرباح الشركات، أيضا التعسف الإداري واستغلال السلطة لبعض موظفي الضرائب في حيازة أو اختلاس ما ليس له وجه حق فيه.

1 أمزيان عزيز، مرجع سابق ، ذكره، ص 81.

2 المادة 86 من قانون إجراءات جبائية، مرجع سابق ذكره..

المطلب الثاني: موقف القاضي الإداري من الخبرة القضائية المحاسبية

إن الخبرة القضائية المحاسبية كانت قبل 1992 تسير من طرف أحد أعوان إدارة الضرائب المباشرة، أما بعد 1992 وعملا بالمادة 57 من قانون المالية لسنة 1992 بحيث أصبحت توكل مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية، ويهدف التعديل إلى القضاء على كل شك بخصوص استقلال الخبير عند تنفيذ المهمة المسندة إليه من السلطة القضائية وهذا ما أقره مجلس الدولة المتعلق بالمنازعات الضريبية في عدة قرارات صادرة منه.

أولا: تعيين الخبير القضائي المحاسب:

عند مواجهة القاضي أثناء فصله في المنازعات الجبائية غموضا أو لبسا في أمور فنية لا يدركها فيلتجأ إلى الخبرة القضائية المحاسبية بحكم السلطة المخولة له، ليجد ضالته فيها. فيتم ندب الخبير كلما استدعت الظروف سواء من تلقاء نفس القاضي أو بناء على طلب أحد المتخاصمين أو بناء على اتفاقهم.

1-تعيين الخبير القضائي:

بما أن الاستعانة بالخبرة هي أمر متروك تقديره للمحكمة التي تنظر موضوع النزاع، فإنه يجوز للمحكمة أن تلجأ إلى ندب الخبير من تلقاء نفسها أو بناء على طلب أحد الخصوم (المادة 48 ق م) ¹، ولكن هناك بعض الأمور التي تكون الاستعانة بالخبرة فيها أمر وجوبي، لأنه يستحيل على القاضي أن يحكم فيها بثقافته الخاصة، ويمكن أن يتم اختيار هذا الخبير أو الخبراء المقيدين في الجدول المعتمدين أو بصفة استثنائية وبأمر مسبب تعيين خبراء غير مقيدين في الجدول يؤدون اليمين أثناء سير الدعوى فقط ².

2- كيفية ندب الخبراء:

و قد جاء قانون الإجراءات المدنية و الإدارية الجزائري بما يفيد أن للمحكمة سلطة تقديرية في انتداب الخبراء فقد نصت المادة 126 على (يجوز للقاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من احد الخصوم تعيين خبير أو عدة خبراء من نفس التخصص أو من تخصصات مختلفة) و قد جاء هذا المادة بما يفيد أنها قاعدة مكملة و ليست آمرة و هو ما يظهر في اختيار المشرع الجزائري للفظ يجوز مما يفيد أن للقاضي السلطة التقديرية في الأمر بتعيين خبير أو رفضه إذا تقدم به الخصوم.

3- الحكم المتضمن تعيين خبير قضائي:

1- بيانات الحكم المتضمن تعيين خبير: لقد نصت المادتين 47 و 49 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

1 قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم: 09/08، مرجع سابق ذكره.

2 أحسن بوسقيعة، قانون الإجراءات الجزائية في ضوء الممارسة القضائية، الديوان الوطني للطباعة الجامعية، ط2، الجزائر 2004، ص 115.

البيانات الأساسية التي يشتمل عليها الحكم بتعيين خبير وهي:

- تعيين الخبير والخبراء تحديدا كافيا بالاسم، اللقب، الاختصاص والعنوان.
- تحديد المهمة والمدة وتوضيح النقاط الفنية التي ستجرى فيها الخبرة من قبل القاضي.
- في حالة تعدد الخبراء يجب أن يذكر ذلك في منطوق الحكم، مع وجوب تقديم تقرير واحد مشتمل على جميع النقاط التي نوقشت من قبل الخبراء. أما في الاختلاف في الرأي وجب على كل خبير تقديم رأيه مسبقا إياه.
- تحديد المبلغ الواجب دفعه وتعيين من سيدفع من الأطراف.
- يجب أن يتضمن منطوق الحكم على وضعية أداء اليمين بالنسبة للخبير غير المقيد بالجدول.
- على القاضي الأمر بإجراء خبرة في شكل كتابي، ويتم توقيع الحكم من قبل القاضي وأمين الضبط، وإذا تعلق الأمر بالجلس القضائي فريئس المحكمة والمستشار المقرر¹.

-2- استئناف الحكم القاضي بالخبرة:

يحق للخصوم استئناف الحكم بعد إجراء الخبرة القضائية المحاسبية أمام المجلس القضائي إذا كان به نقص أو عيب، ويشترط تتوافر فيه الشروط الواردة في المادة 459 ق ا م وا ويشترط في الحكم أن يكون قابلا للاستئناف وفقا لنص المادة 106 قانون إجراءات مدنية وإدارية.

وتكون مهلة الاستئناف شهر واحد إذا كان الحكم صادر عن قاضي الموضوع وتسري هذه المهلة ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم إلى الخصم المطلوب تبليغه إن كان الحكم حضوريا، أو من تاريخ انقضاء مهلة المعارضة إذا كان الحكم غائبا².

ثانيا: القواعد المنظمة لأداء الخبير لمهامه:

1-إعلام ودعوة الخبير لمباشرة مهمته: بعد صدور حكم تعيين الخبير وجب توجيه إشعار له بالمهمة الموكولة إليه، وله الحق في القبول أو الرفض إذا كان هناك حالات تنافي ومهمته³، مع عدم تقديم طلب الرد ضده من أحد الخصوم، وبعد ذلك يمكن له مباشرة أداء مهامه، وغالبا ما يكون القبول ضميا من خلال الانتقال إلى المحكمة واستدعاء الأطراف المتخاصمة والاطلاع على الوثائق بمعنى مباشرة المهمة.

1 المادة 121 من قانون إجراءات مدنية وإدارية رقم 09/08، مرجع سابق ذكره.

2مولاي ملياني بغدادي، مرجع سابق ذكره، ص 67.

3حسب المواد التي تنص على حالات التنافي والموانع(من 64 إلى 74) من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

2- استدعاء الخبير للخصوم: لقد نصت المادة 53 من قانون الإجراءات المدنية والادارية¹: "يجب على الخبير أن

يخطر الخصوم بالأيام والساعات التي سيقوم فيها بإجراء أعمال الخبرة، وفي غير حالات الاستعجال يرسل هذا الإخطار إلى الخصوم قبل اليوم المحدد بخمسة أيام على الأقل بكتاب موصى عليه بعلم وصل إما إلى موطنهم الحقيقي أو محل إقامتهم ويثبت الخبير في تقريره أقوالا وملاحظات الخصوم."

3- بداية عمل الخبير: إذا تم إشعار الخبير بنسخة من الحكم القاضي بتعيينه وتم إيداع مبلغ الأمانة المحكوم بها في أمانة المحكمة، وحلف اليمين في حالة ما إذا كان غير مقيد في قائمة الخبراء المعتمدين، وجب عليه أن يبدأ عمله في حدود النقاط التي حددها القاضي في منطوق الحكم.

1- تسليم الوثائق للخبير: على المتخاصمين تسليم الخبير القضائي المحاسب جميع الوثائق التي لها علاقة بالدعوى كل مستند يرى أنه ضروري، كما لهم الحق أن يتقدموا خطيا بالملاحظات والمطالب التي يرونها مناسبة لعملية الخبرة.

2- واجبات الخبير وقت أدائه للمهمة: على الخبير التقيد بمجموعة مبادئ أقرها الفقه والقضاء يجب عليه الالتزام بها أثناء سير الخبرة، مثلا:

- على الخبير استدعاء كافة الأطراف بصفة قانونية كما سبق التطرق إلى ذلك.
- على الخبير القيام شخصيا بتنفيذ المهمة المكلف بها، - على الخبير تدوين ملاحظات وأقوال الخصوم كل على حدى، - على الخبير الإجابة على الأسئلة التقنية المكلف بالإجابة عنها بكل دقة ووضوح.
- كما يتمتع بالحرية التامة في إنجاز مهمته والأبحاث التي يقوم بها وكذا التحقيقات يجب أن تستمد بطرق شرعية يسمح بها القانون، - على الخبير الانتقال للمعاينة إليها والقيام بنفسه بما كلفته المحكمة به عند الاقتضاء.

- إذا كلف بالاطلاع على الدفاتر والحسابات التجارية وجب عليه الانتقال إلى مكان تواجدها والاطلاع عليها.

4- رد الخبير وتنحيه واستبداله: يحق للقاضي رد أو استبدال الخبير من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم

إذا وجدت الأسباب القانونية لذلك، كما يجب للخبير أن يرفض المهمة الموكولة إليه أو يتنحى منها لأسبابه الخاصة طبقا لأحكام المادة 132 قانون إجراءات مدنية وإدارية ويقابل هذين النصين المادة 86-5 من قانون الضرائب المباشرة بقولها: "في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها يعين خبيرا آخر بدلا منه."

¹ قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم: 09/08، مرجع سابق ذكره.

كما نصت المادة 11 من المرسوم التنفيذي 1310/95¹ على أنه: " يتعين على الخبير القضائي أن يقدم طلبا مسببا للطعن في الحالات المنصوص عليها قانونا".

5- تقرير الخبرة ومناقشته: متى أنجز الخبير مهمته تعين عليه أن يقدم تقرير نتائج أعماله وأن يقوم بتوضيح الأوجه التي استند إليها في تبرير رأيه بدقة، ثم يقوم بإيداعها مرفقة بجميع الوثائق المسلمة إليه إلى كتابة ضبط المحكمة وهذا لمناقشتها والحكم فيها فيما بعد، ومن حق الخبير أن يتلقى مقابل القيام بأعماله بدلا نقديا عنها يحدده القاضي ويحدد من يلزم بدفعه.

ويعتبر تقرير الخبير دليلا من أدلة الإثبات فيصبح لمن قدم التقرير لمصلحته أن يحتج به لإثبات ادعائه أو دفاعه، فله أن يتمسك بكافة الحجج والأسانيد التي بني عليها الخبير تقريره ومن حق الخصوم الآخرين الدفع ببطلان عمل الخبير، إذ شابه عيب شكلي لإهدار قيمته في الإثبات، كما لهم مناقشة وإظهار وجه الخطأ في البيانات التي أوردتها الخبير في تقريره أو محاضر أعماله ودحض الحجج والأسانيد التي بني عليها التقرير ويجوز له أن يطلب من المحكمة استدعاء الخبير لمناقشته، وفي حالة تعدد الخبراء، يلتزمون بتقديم تقرير واحد، وإذا لم يتفقوا وجب عليهم تسبب ذلك وهذا ما نصت عليه المادة 2/127 من القانون 09/08².

إذ أن نص المادة 141 من القانون 09/08 يتيح للقاضي سلطة تقدير نتائج الخبرة، وباعتماد تقرير الخبرة يصبح مرجعية في تسبب الحكم في الموضوع، لكن يبقى تقرير الخبير غير ملزم للقاضي فيمكنه الأخذ به أو استبعاده، أو الأخذ بجزء منه فقط فنكون بعد إيداع تقرير الخبرة أمام ثلاث احتمالات:

الاحتمال الأول: اعتماد الخبرة كاملة: أغلب الأحيان يأخذ القاضي الإداري لتقرير الخبرة طالما أن المسألة محل الخبرة فنية تخرج عن اختصاص القاضي.

الاحتمال الثاني: أن تكون الخبرة ناقصة: قد يلجأ القاضي إلى اعتماد جزء فقط من التقرير إذا رأت أن الخبرة لم توضح كل جوانب الغموض التي طلب من الخبير توضيحها، فيلجأ القاضي إلى استكمال الخبرة بإجراءات تحقيقية أخرى مكملتها كالمعانية.

الاحتمال الثالث: أن تكون الخبرة اقترحت حلا غير عادل في التقرير كالمبالغة في تقدير قيمة التعويض أو حجم الضرر أو أن الخبرة أنجزت من طرف عدة خبراء وكانت متناقضة أو متفاوتة، فيلجأ القاضي إلى ما يعرف بالخبرة المضادة.

¹ المرسوم التنفيذي، مرجع سبق ذكره، ص12.

² قانون الإجراءات المدنية والإدارية رقم 09/08، مرجع سابق ذكره.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية

لم يتم التطرق إلى موضوع الخبرة القضائية المحاسبية وتأثيرها في مجرى تسوية المنازعات الجبائية بشكل خاص ودقيق من قبل الباحثين، والذين تناولوا هذا الموضوع أغلبهم تناوله بصيغة قانونية بحتة كونه موضوع قانوني يتميز بكثرة القوانين التي تحكمه فنجد القانون العام والخاص، وإلى حد ما يفتقد إلى التطبيق ما عدا القرارات الصادرة في قضايا سابقة، ولم نجد ضالتنا سوى في بعض هذه المذكرات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

اعتمدنا في دراستنا على ما يلي:

أولاً: دراسة سابقة (بوتغرار عبد الرحيم 2011-2012)

- بوتغرار عبد الرحيم. خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي 2011.2012.

- تدور إشكالية الدراسة حول خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية، ولقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال الوقوف على هاته المراحل والتعريف بمهمة وإجراءات الخبير القضائي المحاسب وذكر أنواع الخبرة القضائية المحاسبية.

- اعتمد الباحث في دراسة الحالة على نماذج من خبرات محاسبية في جوانب متعددة مدنية وتجارية عند مكتب خبير محاسب.

- أهم النتائج المتوصل إليها أن الخبير عند إبداء رأيه في المهمة التي أسندت إليه عليه أن يمر بثلاث مراحل أساسية: 1- استلام المهمة 2- تنفيذ المهمة المسندة إليه 3- تحرير تقرير الخبرة.

ثانياً: دراسة سابقة (تخوني أمال 2012-2013):

- تخوني أمال، دور الخبرة القضائية المحاسبية في الحد من الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي 2012-2013.

- تناولت الباحثة في دراستها الخبرة القضائية المحاسبية ومراحل إنجازها وإلى الخبير المحاسب

- ثم انتقلت إلى عرض مفاهيم حول الغش الضريبي وأسبابه، متبعة المنهج الوصفي التحليلي لإجراءات الخبرة القضائية المحاسبية.

- اعتمدت الباحثة في دراسة الحالة على خبرات محاسبية تم خلالها عدم وجود الغش الضريبي.

- أهم استخلاص للباحثة هو: دور الخبرة القضائية المحاسبية حماية حقوق المتخاصمين وأموال الخزينة العمومية.

ثالثا: دراسة سابقة (حدادي مريم 2013-2014)

-حدادي مريم، دور القاضي الإداري في المنازعات الضريبية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون إداري، 2013-2014.

-تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور وفعالية القاضي الإداري في تسوية المنازعات الجبائية، واعتمدت في دراستها على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تحليل مختلف النصوص القانونية، والقرارات القضائية وكذلك مختلف الإجراءات المتبعة في تسوية المنازعات الضريبية.

-وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

-من أهم الوسائل التي يعتمد عليها القاضي الإداري في بناء حكمه إجراء التحقيق للأشخاص أو الهيئات التي لا تربطها علاقة نظامية مع الإدارة الجبائية، واعتماد الخبرة القضائية التي تعتبر وسيلة جد مهمة لمسألة الإثبات في المجال الضريبي، وفي العادة الخبير هو الفاصل في موضوع النزاع، وفي المقابل نجد القاضي الإداري غير متمكن من القواعد الفنية المعقدة للعملية الضريبية.

رابعا: دراسة سابقة (ملاح سعاد 2013-2014)

-ملاح سعاد، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون إداري، 2014

-هدفت الدراسة إلى معرفة الإطار القانوني الذي يحكم العلاقة بين القاضي الإداري وأهل الاختصاص من الخبراء القضائيين في حل شتى المنازعات الإدارية، متبعة أسلوب التحليل للمواد القانونية، ولقد أشارت الباحثة إلى أن المشرع الجزائري لم يخصص مواد خاصة بالخبرة القضائية في المنازعات الإدارية مثلما فعل المشرع الفرنسي. بل أحال ذلك إلى المواد المتعلقة بالخبرة في منازعات القانون الخاص. وهي الإحالة المنصوص عليها في المادة 858 من ق إ م إ باستثناء الخبرة في مجال المنازعات الجبائية والضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال التي أخضعها أساسا لمقتضيات المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

-أهم ما خلصت إليه الدراسة:

-إقرار القاضي الإداري ضرورة اللجوء إلى الخبرة القضائية وتعيينه للخبير أو الخبراء الذين تتوفر فيهم شروط العلم والدراية في الميدان المقرر البحث فيه.

خامسا: دراسة سابقة (بوعمرارة عبد الرحمان 2014-2015)

-بوعمرارة عبد الرحمان، الخبرة القضائية في الدعوى الضريبية، مذكرة ماستر في الحقوق تخصص القانون العام للأعمال، 2014-2015.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية

-تهدف الدراسة إلى التعرف على إجراءات ومراحل الخبرة القضائية في المنازعة الضريبية، نظرا لدورها الكبير في إعادة التوازن بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب باعتماد المنهج التحليلي لتتبع وتحليل مختلف إجراءات الخبرة القضائية خصوصا في المنازعات الضريبية.

-وقد خلصت الدراسة إلى الدور الكبير للخبرة الضريبية في التحقيق والكشف عن ملابسات المنازعة الضريبية من حيث طريقة التقدير والمعايير المعتمدة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية

بعد عرض ملخص الدراسات السابقة سنحاول في هذا المطلب عرض مقارنة عامة حول هذه الدراسات:

أولا: دراسة بوتغرار عبد الرحيم

- إن الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يكمن في:

إشكالية الدراسة حول الخبرة القضائية المحاسبية فقط، بينما الدراسة الحالية فكانت على الخبرة القضائية المحاسبية والمنازعات الجبائية.

- كذلك في جانب دراسة الحالة كانت على مستوى مكتب خبير محاسب، بينما الدراسة الحالية على مستوى ملف المكلف بالضريبة بمديرية الضرائب الوادي.

ثانيا: دراسة تخنوني أمال

- اختلفت الدراسة الحالية عن هذه الدراسة من حيث جزء في الجانب النظري المتمثل في المنازعات الجبائية، وكذلك من حيث طريقة معالجة دراسة الحالة، فالدراسة كانت على مستوى مكاتب خبراء محاسبين، بينما هذه الدراسة كانت على مستوى ملف جبائي لمكلف بالضريبة لمديرية الضرائب.

ثالثا: دراسة حدادي مريم

- بالرغم من أن هذه الدراسة تناولت دور القاضي في حل وتسوية المنازعات الضريبية، وهو ما تناولناه في بحثنا إلا أنها كانت دراسة نظرية قانونية بحتة. أي عدم وجود إسقاط للمفاهيم على الواقع العملي.

رابعا: دراسة ملاح سعاد

- إن ما ميز دراستنا عن هذه الدراسة هو التركيز على نوع واحد من الخبرة وهي الخبرة القضائية المحاسبية، بالإضافة إلى كونها ركزت على مقارنة القوانين الإدارية والجبائية الفرنسية والجزائرية من خلال النصوص القانونية التي تناولت موضوع الخبرة.

خامسا: دراسة بوعمرامة عبد الرحمان

لقد تناولت الدراسة جميع العناصر المتعلقة بالخبرة بما في ذلك الخبرة الضريبية، متطرقا إلى إجراءاتها من مهام الخبير وتقديم تقرير الخبرة إلى مصاريف الخبرة وسقوط الخصومة وإلى خصوصية النزاع الضريبي، وهو ما تطرقنا إليه في بحثنا. بيد أن الدراسة كانت بدورها هي الأخرى قانونية.

خلاصة الفصل الأول:

إن المنازعة الجبائية أو الضريبية كون هذه الأخيرة جزء من الأولى، ضمن مفهوم المادتين 800 و801 من قانون إجراءات جبائية تمتاز بازدواجية من حيث موضوعها أي منازعات الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل الضريبي، كما نجد أن المشرع منح للمكلف بالضريبة إمكانية اللجوء إلى الطعن في حالة عسره المالي، أو الاعتراض عن مبلغ الضريبة المسلطة عليه من قبل إدارة الضرائب. بالإضافة إلى حق الطعن على مستوى لجان الطعن المختلفة بعد إخفاق الفصل في المنازعة من خلال قرار المدير الولائي للضرائب غير المقنع للمكلف بالضريبة، مع إمكانية اللجوء إلى القضاء حيث تنتقل المنازعة الجبائية من مرحلتها الإدارية إلى المرحلة القضائية، بحيث يحتم على المكلف بالضريبة إتباع خطوات محددة ومعينة بحسب آليات قانونية.

وكون القاضي الإداري غير متخصص في مثل هذه القضايا الجبائية وجب عليه اللجوء إلى الخبير القضائي المحاسب لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية ولقد حازت الخبرة القضائية المحاسبية أهمية بالغة لدى القضاة يكمن ذلك في أخذ رأي الخبرة في الفصل في الموضوع، ويتبين لنا أن المشرع الجزائري هو الآخر اهتم بالخبرة القضائية المحاسبية وذلك من خلال سن قوانين تنظم مهنة الخبير القضائي والخبير القضائي المحاسب على حد سواء وتحدد إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية أو الخبرة القضائية وهذه القوانين هي: المرسوم التنفيذي رقم: 310/95 المؤرخ في: 10 أكتوبر 1995 والذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية عمله كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، والقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الثاني:

دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي

تمهيد:

بعد تطرقنا في الجزء النظري للإطار المفاهيمي للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية المحاسبية وكذلك استعانة القاضي بالخبرة القضائية المحاسبية، سنحاول في هذا الفصل تطبيق دراسة الحالة من خلال إسقاطنا لما تم التطرق إليه نظريا على مستوى الملف الجبائي للمكلف بالضريبة المتواجد بالمديرية الولائية للضرائب بالوادي، وذلك عن طريق إجراء تربص بالمديرية الفرعية للمنازعات وتحديد مكتب المنازعات القضائية خلال شهر أفريل 2018، باعتباره وسيلة من أدوات البحث العلمي الملائمة لهذا البحث الإجرائي حيث تم الوقوف على إجراءات تقديم التظلم الأولى على مستوى مكتب الاحتجاجات، ثم إخطار المكلف بالضريبة بذلك، ثم اللجوء إلى القضاء مسقطا بذلك مكنة اللجوء إلى لجان الطعن ومحولا المرحلة الإدارية أو الودية للمنازعات الجبائية بالمرحلة القضائية للمنازعة الجبائية. أين تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة.
- المبحث الثاني: عرض وتحليل الحالة المختارة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

حيث سيتم التطرق إلى المنهجية المتبعة خلال هذا التبرص الذي أجري على مستوى مكتب المنازعات القضائية بالمديرية الولائية للضرائب الوادي.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تم إتباع المنهج الوصفي لتوضيح مختلف مراحل المنازعات الجبائية الإدارية منها بداية بالتظلم الأولى على مستوى مكتب الاحتجاجات، ثم المنازعات الجبائية القضائية من خلال ملف قضية المكلف بالضريبة على مستوى مكتب المنازعات القضائية.

حيث تمت دراسة وتحليل الملف الجبائي من خلال وثائقه والتعرف على الإجراءات القضائية للخبير القضائي المحاسبي، وسيرورة النظر في المنازعة الجبائية من طرف القاضي الإداري بالمحكمة الإدارية بالوادي.

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

تدخل المديرية الولائية للضرائب بالوادي تحت وصاية المديرية الجهوية للضرائب بورقلة، والتي كانت في السابق باسم مفتشية التنسيق المالي، وهاته الأخيرة كانت تضم بدورها أملاك الدولة - الخزينة - الضرائب، أنشأت المديرية الولائية للضرائب لولاية الوادي بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 60/91 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1412 هـ ، الموافق لـ: 23 فبراير سنة 1991م، والمتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها¹.

وتقع بحي المجاهدين بالوادي بالنزل المالي، وعدد العمال بالمديرية 284 عامل موزعين على المديرية الولائية ومختلف المفتشيات التابعة لها على مستوى دوائر الولاية، وتشكل المديرية نسبة تتعدى 50% من موظفي النزل المالي، وتضم مكاتب قاعدية بالمديرية بالإضافة إلى مصالح خارجية والمتمثلة في سبع (07) قباضات، إضافة إلى إحدى عشرة (11) مفتشية ضرائب موزعة عبر التراب الولائي بالإضافة إلى مفتشية التسجيل والطابع ، وتعتبر المديرية الولائية للضرائب بالوادي هيئة إدارية مستقلة تدير جميع الأعمال الضريبية على المستوى الولائي، كما أنها تمثل من أهم الموارد المالية للجماعات المحلية البلدية - الولاية - الدولة².

1 المرسوم التنفيذي رقم 17 - 146 مؤرخ في 20 أبريل 2017 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

2 مقابلة مع مسؤول مصلحة المستخدمين والتكوين بالمديرية الولائية للضرائب، الوادي، يوم 15 أبريل 2018 ، على الساعة 10:00

الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية وهي كالآتي¹:

1. المديرية الفرعية للعمليات الجبائية: وتتكون هذه المديرية من أربع مكاتب:

1-1. مكتب الجداول: ومن مهامه ما يلي:

- التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها.
- التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

2-1. مكتب الإحصائيات: ومن مهامه ما يلي:

- استلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية.
- إعداد المنتجات الإحصائية الدورية الخاصة بالوعاء والتحصيل.
- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

3-1. مكتب التنظيم والعلاقات العامة: ومن مهامه ما يلي:

- استلام ودراسة طلبات الاعتماد في النظام الشرائي بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الاعتمادات.
- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والامتيازات.
- نشر المعلومات الجبائية واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

4-1. مكتب التنشيط والمساعدة: ومن مهامه ما يلي:

- التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب، وكذا تنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها.
- متابعة تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها.

2. المديرية الفرعية للتحصيل: وتضم ثلاثة (03) مكاتب هي:

1-2. مكتب الرقابة والتحصيل: ومن مهامه ما يلي:

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادرة بتاريخ: 29 مارس 2009.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

- مراقبة وضعية تحصيل الموارد الجبائية وشبه الجبائية والغرامات والعقوبات المالية والمحاصيل البلدية، وبصفة عامة كل محصول تتكفل بتحصيله قانوناً قباضة الضرائب لتسجيل النقائص أو التأخيرات المحتملة وتحديد الإجراءات التي من شأنها تصحيح أو امتصاص هذه النقائص.
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة غير المتأخرين وفحص وضعية المكلفين بالضريبة المتأخرين في دفع مستحقاتهم الجبائية واتخاذ الإجراءات القصيرة ضدّهم وكذا اتخاذ التدابير الرامية إلى التصفية السريعة للأقساط الضريبية غير المحصلة.
- السهر على التصفية السريعة للتدابير الجبرية والعمولات الخارجية التي تكفلت بها قباضات الضرائب الموجودة في الولاية.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على مصالح الخزينة عند إبرام الصفقات لدى مكاتب التوثيق والسهر على التنفيذ السريع للإشعارات المبلغة للغير بهذا الغرض.

2-2. مكتب التصفية: ومن مهامه ما يلي:

- مراقبة التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية.
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضوا الضرائب والمصادقة عليها.
- إعداد حسابات تسيير الخزينة أو السندات الملحقّة.
- التكفل بجداول القبول في الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل التسجيل ومراقبة كل ذلك.

2-3. مكتب المتابعة والعمليات والأشغال: ومن مهامه ما يلي:

- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها.
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها.
- إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3. المديرية الفرعية للمنازعات: وتضم أربعة (04) مكاتب وهي:

3-1. مكتب الاحتجاجات: ومن مهامه ما يلي:

- استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة بأشياء محجوزة.

- استلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

3-2. مكتب لجان الطعن: ومن مهامه ما يلي:

- دراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة.
- تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضي الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاع دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الإعفائي المختصة.

3-3. مكتب المنازعات القضائية: ومن مهامه ما يلي:

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

3-4. مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ومن مهامه ما يلي:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن.

4. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: وتتكون هذه المديرية من أربع (04) مكاتب وهي

4-1. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومن مهامه ما يلي:

- تشكيل فهرس للمصادر المفصلة للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحث الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

4-2. مكتب البطاقات والمقارنات: ومن مهامه ما يلي:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحصيلة دورية لتقييم نشاطات المكتب.

4-3. مكتب المراجعات الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومن مهامه ما يلي:

- متابعة تنفيذ برنامج المراقبة والمراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف البرامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

4-4. مكتب مراقبة التقييمات: الذي يعمل في شكل فرق، ومن مهامه ما يلي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجاناً.
- المشاركة في أشكال التحيين للمعايير المرجعية (التطابق).
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

5. المديرية الفرعية للوسائل: وتتكون هذه المديرية من أربعة (04) مكاتب وهي:

5-1. مكتب المستخدمين والتكوين: ومن مهامه ما يلي:

- السهر على احترام التشريع والتنظيم السارين المفعول في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين.
- إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالاتصال مع الهياكل المعنية في المديرية الجهوية.

5-2. مكتب عمليات الميزانية: ومن مهامه ما يلي:

- القيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية.
- تحرير أمر بصرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وذلك في حدود الاختصاص المخول له.
- تحرير أمر بصرف فوائض المدفوعات الناتجة عن استعمال شهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود اختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب.

■ الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية.

3-5. مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف: ومن مهامه ما يلي:

■ تسيير الوسائل المنقولة وغير المنقولة وكذا مخزن المطبوعات وأرشيف كل المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب.

■ تنفيذ التدابير المشروع فيها من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك.

4-5. مكتب الإعلام الآلي: ومن مهامه ما يلي:

■ التنسيق في مجال الإعلام الآلي من المصالح على الصعيد المحلي والجهوي.

■ المحافظة على حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية وموارد

المبحث الثاني: عرض وتحليل الحالة المختارة.

سيتم التطرق إلى الشكل الذي تم به المكلف بالضريبة تقديم شكواه أو التظلم الأولي، مع كشف يتضمن الوثائق المرفقة، ثم التطرق إلى الإجراءات التي على الخبير القضائي المحاسب القيام بها بموجب حكم تهديدي قبل الفصل في الموضوع، لنخلص في الأخير إلى ترجيع المنازعة للجدولة بعد إنجاز الخبرة، أين نجد أن القاضي قام بتكليف خبير قضائي ثاني وإعادة الترجيع مرة ثانية، ثم النطق بالحكم النهائي بعد إفراغ الخبرة الثانية.

المطلب الأول: عرض تفاصيل القضية المدروسة:

أولاً: إيداع تظلم إداري مسبق من قبل المكلف بالضريبة:

تبدأ تفاصيل النزاع الجبائي هو أن المكلف بالضريبة السيد ... صاحب مؤسسة تجارية للأشغال العمومية الكبرى والري تقدم إلى إدارة الضرائب بطلب مراجعة ضرائب ورسوم مستخرجة بجدول ضريبي فردي مستخرج سنة 2010 حيث قدرت مجموع الضرائب مع غرامات التأخير 19 435 162 دج. والتي كانت تتعلق بالضرائب التالية:

TAP.TVA.IRG للسنوات: 2005-2006-2007-2008.

كما أوضح بخصوص التسوية:

- إلغاء الرسم على القيمة المضافة لسنة 2005 وذلك بدعوى التقادم

- إلغاء الرسم على القيمة المضافة للسنوات 2006.2007.2008.

- تخفيض من الضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات: 2005-2006-2007-2008 .

وتم إرفاق الطلب بالوثائق الثبوتية والفواتير من قبل المكلف بالضريبة السيد:...

وبعد تسلم الملف وفي الآجال القانونية يسلم له وصل تسليم. ويمكن للمكلف بالضريبة إتمام ملف شكواه في أجل شهر يسري من تاريخ استلام الاستدعاء الموجه له لإتمام ملف الشكوى، وفي حالة عدم الامتثال يتم إصدار قرار بالرفض.

ثانيا: السلطة المخول لها البت في الاحتجاج المقدم:

كون المبلغ المتنازع عليه أقل من 20 000 000 دج فإنه طبقا للتقسيمات المستحدثة فإن اختصاص الفصل فيها يؤول لرئيس المركز الجواري للضرائب المختص إقليميا، لكنها لم تستحدث بعد على مستوى الولاية على الرغم من المساعي الحثيثة لتنصيبها من قبل الإدارة الجبائية المحلية، فإن الذي يخول له سلطة البت فيها مرحليا هو المدير الولائي للضرائب، وذلك في ظرف لا يتعدى أربعة أشهر من تاريخ استلام الشكوى طبقا للمادة 72 قانون إجراءات جبائية، ويتم إبلاغ المكلف بالضريبة أو وكيله بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى العنوان المبين في الطلب.

ثالثا: صدور قرار المدير الولائي للضرائب فاصل في الاحتجاج المقدم من طرف المكلف بالضريبة:

كان قرار المدير الولائي للضرائب إخطار بتخفيض جزئي حيث تم الرد من خلال هذا الإخطار:

1- في الشكل: الطلب مقبول شكلا وفي الآجال طبقا للمادة 72 من قانون إجراءات جبائية.

2- في الموضوع: تخفيض جزئي قدره: 593.147.00 دج، مفصل كمايلي:

- تم قبول خصم رسم فاتورة نقل تحمل رقم 2005/x بتاريخ: 2015/11/14 يقدر ب: 133.280 00 وذلك

بعد التأكد من المادة التي تدخل ضمن أشغال المنجزة لسنة 2006.

بالنسبة لسنة 2007: تم قبول خصم الفاتورتان لنقل الحصى للممولين: س وع رقم الفواتير 2006/45

بتاريخ: 2006/12/31 و 2006/28 بتاريخ 2006/11/01 مبلغ رسميهما 249900 + 102000 = 351.900.00 دج.

وتم رفض ادعاء التقادم للرسوم والضرائب لسنة 2005 على أساس أحكام المادة 111 من قانون إجراءات جبائية¹ التي تقضي في شطرها... "غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف المكلف بالضريبة قصد إخفاء استحقاقه

¹ هناك فرق بين التقادم في التأسيس وبين التحصيل.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

للمحقوق أو أية مخالفة أخرى. فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاقه الحقوق أو المخالفات". وكذلك المادة 112 قانون إجراءات جبائية التي تقضي بأن تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة المنصوص عليها في المادة 2/113 من قانون الرسم على رقم الأعمال يوقف التقادم في مجال الرسم على رقم الأعمال.

كما أنه يتم الرفض عند الادعاء بالتقادم في حالة القبول الصريح لأسس فرض الضريبة المحددة نهائيا. ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسيه أو أعطى معلومات خاطئة أو غير كاملة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة طبقا لأحكام المادة 7/20 من قانون إجراءات جبائية.

وبالنسبة لسنة 2008: فقد تم رفض خصم الرسم لفواتير كراء عتاد للإيجار وأشغال لعدم وجود الأشغال وهذه الفواتير تخص (ش ذ ش) ... للكرء تحمل الأرقام التالية: 2007/19.20.21.23 مبلغ رسمها الكلي المرفوض: 1524900 دج كذلك رفض خصم الرسم بالنسبة للفاتورتين 2007/12 بتاريخ 2007/09/28 رسمها 331500 دج من طرف ممونها (ص) والفاتورة 2008/14 بتاريخ 2008/12/21 رسمها 462400 دج ممونها (ح).

حيث المعني رفض خصم الرسم للفواتير ذات الأرقام التالية:

رقم: 2008/05 بتاريخ 2008/08/29 كراء العتاد مصدرها (د) بمبلغ رسم 267070 دج، ورقم 2006/128 بتاريخ: 2006/12/29 كراء العتاد مصدرها (ي) بمبلغ رسمها 173400 دج (الفاتورتان مرفوضتان) وتم رفض خصم الرسم للفاتورة رقم 2005/39 بتاريخ 2006/12/17 كراء بلغ رسمها 150280 دج مصدرها (ش) لعدم وجود مشروع في سنة 2006.

وعليه تكون مجموع التخفيضات: 593147.00 دج.

*ملاحظة هامة:

القانون يجيز للمكلف بالضريبة إمكانية اللجوء إلى لجان الطعن المختصة التي سبق ذكرها في الجانب النظري، إلا أنه عرض قضيته أمام القضاء الإداري أمام المحكمة الإدارية بالوادي، وبذلك يكون فقد مكنة إدارية ثانية للفصل في شكواه.

رابعاً: إيداع المكلف لعريضة افتتاحية أمام المحكمة الإدارية بالوادي:

تم تقديم عريضة افتتاح دعوى لفائدة المكلف بالضريبة ب م في ظرف أربعة أشهر ضد مديرية الضرائب لولاية الوادي ممثلة في شخص مديرها (هيئة إدارية). حيث أوضح المكلف بالضريبة الوقائع الآتية:

*مضمون العريضة الافتتاحية المقدمة من طرف محامي معتمد قائم في حق المكلف بالضريبة:

*عرض الوقائع:

المدعي صاحب مؤسسة تجارية نشاطها الأشغال العمومية الكبرى والري يقوم بإيداع تصريحاته الجبائية في أوقاتها.

*سلطت على المدعي حقوقاً ضريبية مختلفة للسنوات: 2005-2006-2007-2008 مع غرامات التأخير قدرت ب: 19435161 دج.

*حيث تم استلام إشعار بالدفع للسنوات المذكورة بتاريخ: 2009/12/23. وبعد التقدم بتظلم إداري على مستوى المديرية الولائية للضرائب الوادي من أجل إلغاء المقرر الضريبي المذكور في الجدول المرفق تم إخطاره بتخفيض جزئي بقيمة: 593147 دج فقط.

طلبات الموضوع:

-إشعار أولي بتاريخ 2009/12/21 وذلك لمستحقات سنة 2005 وطبقاً لأحكام المواد 106-110-111 من قانون الإجراءات الجبائية تسقط المستحقات بعد أربع سنوات (أي 2008/12/31)

-هناك حساب دائن (precompte) في التصريحات الشهرية (G50) المرفقة والمقدرة ب:

سنة 2005: 1002444 دج

سنة 2006: 2556928 دج

سنة 2007: 3973906 دج

سنة 2008: 14984652 دج. أي بمجموع: 14984652

وحسب المادة 29 و30 من قانون الرسم على رقم الأعمال هي خصم الرصيد الدائن من الحقوق الواجب استخراجها (حسب G50)

تم رفض بعض الفواتير حسب الإخطار بتخفيض جزئي المقدم من طرف المديرية الولائية للضرائب بالوادي بحجة عدم وجود مشاريع.

وقد أرفق المكلف بالضريبة مع العريضة الافتتاحية الوثائق الآتية:

- نسخة من السجل التجاري والرقم الجبائي.
- نسخة من الجدول الفردي.
- نسخة من التخفيض الجزئي.
- نسخة من قرار مجلس الدولة صادر في قضية مشابهة.
- نسخة من الإبلاغ الأولي.
- نسخة من الإبلاغ الثاني.
- نسخة من التصريح الشهري للسنوات : 2005-2006-2007-2008
- نسخة من الفواتير.
- نسخة من المشاريع المنجزة.

*والتمس من حضرة القاضي (طلبات المكلف بالضريبة القضائية)¹

1-في الشكل: قبول الدعوى شكلا لاستقائها الإجراءات الشكلية والقانونية.

2-في الموضوع:

*أصليا:-القضاء بإلغاء TVA وTAP لسنة 2005 بدعوى التقادم.

- القضاء بإلغاء TVA للسنوات 2006-2007-2008

- تخفيض من ضريبة IRG للسنوات: 2005-2006-2007-2008

*احتياطيا:-تعيين خبير أو أكثر له مهمة دراسة ملف المدعي الجبائي، والتأكد من دعوى التقادم رسمي القيمة المضافة والنشاط المهني لسنة 2005 ، وكذا التأكد من وجود رصيد دائن للمدعي فيما يخص الرسم على القيمة المضافة لدى المدعى عليها، وكذا مطابقة الفواتير المرفوضة من قبلها على المشاريع المنجزة من قبل المدعي وتحديد المبالغ غير المستحقة عن المدعى عليها.

1 لا يمكن بأية حال أن تخرج عن تلك الطلبات المذكورة في الاحتجاج الأولي.

المطلب الثاني: استعانة القاضي الإداري بالخبرة القضائية المحاسبية لتسوية المنازعة الجبائية:

أولاً: صدور حكم تمهيدي قبل الفصل في الموضوع قضى بالاستجابة لطلب المكلف القاضي بإجراء خبرة:

- بتاريخ 2012/07/09 صدر حكم تمهيدي من طرف المحكمة الإدارية بالوادي أفضى إلى استجابة طلب المدعي المكلف:....بتعيين الخبير السيد:... للقيام بالمهام التالية:

1- استدعاء الأطراف قانوناً.

2- الاطلاع على الوثائق المحاسبية لاسيما الملف الجبائي للمدعي المكلف بالضريبة.

3- تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة للسنوات من 2006-2007-2008

منطوق الحكم: قررت المحكمة حال فصلها في القضايا الإدارية علنيا حضوريا ابتداء

وقبل الفصل في الموضوع المفهرس تحت رقم: 00237/12، أفضى إلى استجابة طلب المدعي المكلف:....الكائن مقره بجي أولاد أحمد بالوادي والمدعي عليها: مديرية الضرائب لولاية الوادي ممثلة في شخص مديرها (هيئة إدارية) كمايلي:

1- في الشكل: قبول الدعوى.

2- في الموضوع: وقبل الفصل فيه تعيين السيد: الكائن مقره بجي 400 سكن بالوادي خبيراً في النزاع للقيام بالمهام التالية:

1- استدعاء الأطراف كما يجب قانوناً.

2- الاطلاع على وثائقيهما المحاسبية لاسيما الجداول الضريبية محل النزاع ذات الأرقام التالية: 2010/227،

2011/59، 2013/67 موضوع الإخضاع الضريبي القيام باستخراج الأسس الضريبية.

3- تحديد طبيعة التفرغ مع تحديد المبالغ الضريبية المستحقة لإدارة الضرائب إن وجدت.

*على الخبير المعين إيداع تقريره بأمانة ضبط المحكمة في خلال شهرين من تاريخ تبليغه بنسخة من هذا الحكم.

على المدعي إيداع مبلغ 20.000 دج كتسبيق على ذمة الخبرة بأمانة ضبط المحكمة في خلال شهر من تاريخ تسلمه نسخة من هذا الحكم.

*المصاريف القضائية تبقى محفوظة لحين الفصل النهائي في الموضوع.

*هكذا صدر الحكم ولصحته أمضاه كل من الرئيس والمستشار المقرر وأمين الضبط.

أمين الضبط

الخطوات المتبعة من قبل الخبير المحاسبي لإنجاز الخبرة:

- وعليه قمنا نحن الخبير السيد: ...الكائن مقره حي 400 سكن عمارة.... الوادي بما يلي:
بناءا على الحكم الإداري الصادر عن المحكمة الإدارية بالوادي الغرفة رقم: 01 المفهرس تحت رقم 00237/12 بتاريخ 2012/07/09 المتضمن تعييني كخبير بين السيد: ... الكائن مقره بحي أولاد أحمد بالوادي والمدعي عليها: مديرية الضرائب لولاية الوادي ممثلة في شخص مديرها (هيئة إدارية) وذلك من أجل القيام بالمهام التالية:
- 1- استدعاء الأطراف قانونا.
- 2- الإطلاع على وثائقيهما المحاسبية لاسيما الملف الجبائي للمدعي.
- 3- تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة للسنوات: 2006-2007-2008.

أولا: مراسلة الطرفين:

- تم إرسال مراسلة بتاريخ: 2012/12/12 إلى السيد: ... للحضور إلى مكتبنا يوم الأحد: 2012/12/30 ومراسلة مماثلة إلى مدير الضرائب لولاية الوادي في نفس التاريخ وطلبنا منهم إرفاق كل الوثائق المحاسبية الخاصة بموضوع الخبرة.
- وفي يوم الأحد 2012/12/30 حضر السيد: ... الموكل من السيد: ... بموجب وكالة رقم: 03/1141
- بتاريخ: 2003/12/02، والسيد ممثل عن مديرية الضرائب لولاية الوادي موظف بمفتشية أولاد أحمد مرفوقا بمراسلة رقم: 12/169 بتاريخ: 2012/12/13.

ثانيا: الاطلاع على الملف الجبائي للمدعي:

- إن المدعي تم التحقيق في ملفه الجبائي في إطار برنامج التحقيق في المحاسبة الذي تقوم به مديرية الضرائب بالوادي وقد تم إشعاره بذلك بموجب إشعار بالتحقيق رقم: 2009/228 مؤرخ في: 2009/09/10 ونتج عن ذلك تبليغا نهائيا بالتعديل في نتائج المحاسبة رقم: 2010/31 مؤرخ في: 2010/04/26 ونتج عن ذلك إصدار جدول فردي رقم: 2010/169 مؤرخ في: 2010/06/24 بمبلغ: 19.435.162.00 دج مفصل كما يلي:

1-حسب الشكل: وجود كل الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها قانونا.

2-حسب الموضوع: تم رفض محاسبة المدعي حسب المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية وتم اعتماد الأسس

الضريبية التالية:

أ/ تأسيس رقم الأعمال:

السنوات /البيان	2006	2007	2008
رقم الأعمال المستخرج	114.049.288	109.020.775	97.197.211
رقم الأعمال المعفى المصرح به	16.451.490	86.758.110	16.155.573
رقم الأعمال المصرح الخاضع	95.732.923	17.544.278	64.296.990
رقم الأعمال الإجمالي المصرح به	112.184.413	104.302.386	80.452.563
فارق رقم الأعمال	1.864.875	4.718.387	16.744.464

*تفسير الفارق في رقم الأعمال للسنوات: 2006-2007-2008:

السنة/البيان	2006	2007	2008
قيمة المشتريات الغير مستعملة من مادة قنوات البلاستيك بعد مقارنة الاستهلاكات الموجودة في وضعيات الأشغال	1.165.547	2.948.992	10.465.405
النسبة الجزافية المعتمدة من الإدارة لتحديد فارق الأعمال	%160	%160	%160
فارق رقم الأعمال	1.864.875	4.718.387	16.744.464

ب/ تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي:

تم رفض المحاسبة وتطبيق نسبة 10% ربح صافي جزافي على الأشغال و20% ربح صافي على الخدمات.

السنوات *البيان	2006	2007	2008
الدخل المستخرج	10.250.441	13.063.167	12.069.156
الدخل المصرح به	9.922.955	10.202.104	9.599.076
الفارق	327.486	2.861.063	2.470.080

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

*تفسير الفارق في رقم الدخل الإجمالي للسنوات: 2006-2007-2008:

السنوات *البيان	2006	2007	2008
رقم الأعمال المنجز المصرح به	100.407.537	118.636.478	98.998.279
الفارق في رقم الأعمال	1.864.875	4.718.387	16.744.678
إجمالي رقم الأعمال المنجز	102.272.412	123.354.865	118.290.190
النسبة الجزافية	%10	%10	%10
الربح الصافي المستخرج	10.227.241	12.335.486	11.829.019
رقم الأعمال الخدمات المصرح به	116.000	3.638.405	1.200.688
النسبة الجزافية المعتمدة	%20	%20	%20
الربح الصافي المستخرج	23.200.00	727.681	240.137
إجمالي فارق الدخل الإجمالي	10.250.441	13.063.167	12.069.156
الربح المصرح به	9.922.955	10.202.104	9.599.076
فارق الدخل الإجمالي	327.486	2.861.063	2.470.080

ج/ إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة:

الرقم	التاريخ	مبلغ الرسم	شهر الاسترجاع	الملاحظات
05/24	2005/11/14	133.280	2006/05	تم إلغاؤها بموجب إشعار
06/45	2006/12/31	249.900	2007/05	بالتخفيض الجزئي
06/28	2006/11/01	102.000	2007/05	رقم: CX/2010/20
07/3337	2007/06/26	401.752		
07/19	2007/10/02	367.200	2008/05	السيارة السياحية لا يقبل استرجاع
07/23	2007/10/16	525.300	2008/04	رسمها قانونا
07/21	2007/10/10	336.600	2008/04	عدم تطابق الفواتير المقدمة سواها
07/20	2007/10/06	295.800		مع المشاريع المنجزة أو عدم وجود
07/12	2007/09/28	331.500		الخدمة أصلا
06/39	2006/12/17	150.280	2008/01	
06/128	2006/12/29	173.400		
3.067.012.00				

ثالثا: الاطلاع على محاسبة المدعي للسنوات 2006-2007-2008:

- بعد الاطلاع على كيفية التبريم التي قامت بها مديرية الضرائب لولاية الوادي طلبنا من المدعي تقديم وثائقه المحاسبية من اجل مراجعتها والاطلاع عليها فقدم لنا الوثائق التالية:

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

دفتر اليومية-دفتر الجرد-دفتر الأجور-اليوميات المساعدة-فواتير الخدمات والشراء-وضعيات الأشغال-الكشف البنكي.

1-المحاسبة من حيث الشكل:

- وجود دفتر اليومية العامة مؤشر عليه بتاريخ: 1996/02/25 رقم: 1996/76.
- وجود دفتر الجرد مؤشر عليه بتاريخ: 1996/02/25 رقم: 1996/77.
- وجود دفتر الأجور مؤشر عليه بتاريخ: 1996/02/25 رقم: 1996/78.
- خلاصة: وعليه نؤكد نحن الخبير السيد:... أن محاسبة المدعي مقبولة شكلا.

2- المحاسبة من حيث المضمون:

2*1 الاطلاع على التصريحات الشهرية ومقارنتها برقم الأعمال المصرح به:

رقم الأعمال المحصل في التصريح G50			المبالغ المحصلة في البنك خارج الرسم			البيان-الشهر
2008	2007	2006	2008	2007	2006	
-	-	411.503	-	-	411.503	جانفي
634.528	3.645.600	-	634.528	3.645.600	-	فيفري
7.572.102	4.604.284	-	2.211.796	4.604.284	-	مارس
-	-	-	-	-	-	أفريل
21.941.928	53.365.000	-	21.941.928	53.365.000	-	ماي
-	15.619.586	1.702.785	4.159.995	15.619.586	1.702.785	جوان
11.646.431	19.393.110	35.456.721	7.486.436	20.487.190	35.456.721	جويلية
-	3.668.760	-	-	3.668.760	-	أوت
13.117.353	-	-	13.117.353	837.373	-	سبتمبر
5.002.275	-	-	5.002.275	-	-	أكتوبر
2.569.261	-	28.988.189	2.569.261	130.182	28.988.189	نوفمبر
17.968.684	4.006.048	42.538.723	19.855.086	-	42.538.723	ديسمبر
80.452.562	104.302.388	109.097.921	76.978.658	102.358.605	109.097.921	C.A HT

2*2 الاطلاع على وضعيات الأشغال ومقارنتها بالميزانية السنوية:

- لأجل تحديد أساس الدخل الخاضع للضريبة لمختلف السنوات 2006-2007-2008 طبقا للمواد من 168 إلى 172 من قانون الضرائب المباشرة اطلعنا على كل فواتير الأشغال وتمت مقارنتها برقم الأعمال المنجز والمحقق الوارد في الميزانية السنوية وكانت النتيجة كالتالي:

- 2006: 102.272.412 + رقم أعمال الخدمات 116.000

- 2007: 118.636.478 + رقم أعمال الخدمات 3.638.405

- 2008: 98.998.279 + رقم أعمال الخدمات 1.200.688

2*3 الاطلاع على القيود المحاسبية:

- بعد الاطلاع على محاسبة المدعي يتضح وجود أخطاء متكررة وكثيرة من حيث الإغفال والتسجيل والتي ذكرت فعلا في الإبلاغ الصادر عن مديرية الضرائب لولاية الوادي. وعليه نؤكد نحن الخبير السيد:... أن محاسبة المدعي مرفوضة من ناحية المضمون لكثرة الأخطاء المحاسبية وتكرارها تبعا لنص المادة 43 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن المحاسبة عندما تتضمن أخطاء واغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة يتم رفضها.

رابعا: الخلاصة:

1-تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني:

- طبقا لنص المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فإن الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة هو القبض الكلي أو الجزئي (أي التحصيل البنكي) ومن خلال مراجعتنا للكشف البنكي للمدعي فإنه صرح بكافة رقم أعماله المحصل عليه في السنوات 2006-2007-2008 ولم يثبت لدى مديرية الضرائب أي رقم أعمال المحصل بالبنك غير مصرح به وخاصة أن كل أرقام الأعمال المضافة إلى رقم الأعمال المصرح به المستخرجة من مادة القنوات (القبض) والمستعملة فقط في قطاع الري وعليه أن استعمالها يكون فقط مع قطاع الدولة.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

الخلاصة: وعليه نؤكد نحن الخبير السيد: ... أن رقم الأعمال المعتمد في الخبرة ورقم الأعمال المصرح به من طرف المدعي (المكلف) مضاف إليه اعتبار كميات الغير المستهلكة والمكشوفة بعد حساب المواد كبيع لمادة القنوات على حالها (VANTE EN ETAT) كون المدعي لم يصرح بها في حساباتها كفضلات ومهملات (ح / 96) المسموح بها قانونا وتطبيق نسبة هامش إجمالي 125 % مماثلة لنشاط بيع مواد البناء المتعارف عليها في السوق، وعليه يكون رقم الأعمال كالتالي:

السنوات /البيان	2006	2007	2008
رقم أعمال المصرح به	112.184.413	104.302.388	80.452.563
المواد الغير المستهلكة نسبة هامش الربح	1.165.547 %125	2.948.992 %125	10.465.405 %125
رقم أعمال المواد الغير مستهلكة	1.456.930	3.686.240	13.081.750
رقم الأعمال المعتمد (1)+(2)	113.641.340	107.988.620	93.453.310
فارق رقم الأعمال	1.456.930	3.686.240	13.081.750

2-تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي:

-إن رفض المحاسبة الذي قامت به مديرية الضرائب لولاية الوادي ثابت وصحيح طبقا لنص المادة 43 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية وعليه فإن نسبة 10% كنسبة جزافية لقطاع أشغال البناء و20% كنسبة جزافية لقطاع تقديم الخدمات ثابتين وصحيحين مقارنة مع النسب المصرح بها لنفس نشاط المدعي لكنتا النشاطين أما بالنسبة لرقم الأعمال للمواد الغير المستهلكة فإنه تم اعتماد نسبة 10% كريح صافي مقارنة مع النسب المصرح بها مع غالبية تصريحات نفس النشاط.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

السنوات/البيان	2006	2007	2008
رقم أعمال الإنجاز	100.407.537	118.636.478	98.998279
فاتورة أشغال غير مصرح بها	-	-	2.547.260
النسبة الجزافية المعتمدة	%10	%10	%10
الربح المستخرج للأشغال	10.040.753	11.863.647	10.154.554
رقم أعمال المواد الغير مستهلكة	1.456.930	3.686.240	13.081.750
النسبة الجزافية المعتمدة	10	10	10
الدخل المستخرج لإعادة البيع على حالها	145.690	368.620	1.308.175
رقم أعمال الخدمات	116.000	3.638.405	1.200.688
النسبة الجزافية	%20	%20	%20
دخل الخدمات	23.200	727.681	240.137
الدخل الإجمالي الكلي المعتمد	10.209.643	12.959.948	11.702.858

3-إعادة دمج الرسم على القيمة المضافة لسنة 2008:

- في هذه النقطة قامت الإدارة بإعادة إدماج الرسوم على القيمة المضافة للفواتير المذكورة في الفقرة (ج). وبعد مراجعتنا للفواتير المسترجعة في سنة 2008 والتي تخص سنتي 2006-2007 والباقية بعد تخفيض إدارة الضرائب للفواتير المذكورة في الفقرة (ج) السالفة الذكر قمنا بعملية مقارنة بين فواتير الكراء وفواتير الأشغال للتأكد من مطابقة الخدمة المقدمة إلينا والخاصة لسنة 2007 والمسجلة في المحاسبة وبعد مقارنتها بفواتير الكراء المقدمة للمدعي يتضح لنا جليا أن نشاط المقاول في سنة 2007 يمثل فيه نشاط الطرقات قرابة $80\% = 118.636.478 / 90.000.000$.

-وعليه فإن كل الفواتير متطابقة ومتجانسة مع نشاط المدعي ومطابقة للمواصفات القانونية المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي المتعلق بشروط تحرير الفاتورة رقم: 485/05 المؤرخ في 2005/12/10 .

-ويتم الإبقاء ويتم الإبقاء إلا الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالسيارة السياحية فاتورة رقم: 3337/07 المؤرخة في: 2007/06/26 بقيمة خارج الرسم 2.363.247 دج الرسم على القيمة المضافة بقيمة 401.752 دج فإنه لا يتم استرجاع رسمها طبقا لنص المادة 41 فقرة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

*ملاحظة مهمة: فيما يخص سنة 2005 والرسم على النشاط المهني فلم يتم التطرق إليهما لعدم ذكرهما في منطوق الحكم.

خامسا: تحديد الضرائب والرسوم المستحقة الأداء لفائدة الإدارة:

البيان	القاعدة المعتمدة	القاعدة المصرح بها	الفارق الغير مسدد الحقوق	النسبة	الحقوق البسيطة	غرامات التأخير	الحقوق المستحقة الأداء
ض.د.إ.2005	10.178.073	6.492.637	3.685.436	B	1.474.174	368.544	1.842.718
ض.د.إ.2006	10.209.643	9.922.955	286.688	B	114.675	17.201	131.876
ض.د.إ.2007	12.959.948	10.202.104	1.469.243	B	1.469.243	367.310	1.836.553
ض.د.إ.2008	11.702.858	9.599.076	2.103.782	B	736.323	184.080	920.403
ر.ن.م.2005	60.451.602	36.691.128	23.760.474	2%	475.209	118.802	594.011
ر.ن.م.2006	4.158.233	2.293.358	1.864.875	2%	737.29	3.730	41.028
ر.ن.م.2007	8.131.136	3.412.749	4.718.387	2%	94.368	14.155	108.523
ر.ن.م.2008	30.315.581	13.570.933	16.744.648	2%	2.334.89	83.723	418.616
ر.ق.م.2005	110.978.231	87.217.457	23.760.774	17%	4.039.331	1.009.833	5.049.164
ر.ق.م.2006	113.641.340	112.184.413	1.456.930	17%	247.678	61.919	309.597
ر.ق.م.2007	107.988.620	104.302.388	3.686.240	17%	626.660	156.665	783.325
ر.ق.م.2008	93.543.310	80.452.563	13.081.750	17%	2.223.897	555.974	2.779.871
2005P.ACHATS	/	/	/	/	104.752	15.713	120.465
2008P.ACHATS	/	/	/	/	401.752	100.438	502.190
مجموع الضرائب والرسوم المستحقة الأداء لفائدة الإدارة							15.438.340

واستنتاجا:

نؤكد نحن الخبير... بالوادي وبحضور الطرفين وبعد الاطلاع على وثائقيهما فقد تم تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة للسنوات 2006-2007-2008 وبذلك تم تحديد إجمالي الحقوق الواجبة الأداء لفائدة الإدارة هو: خمسة عشرة مليون وأربعمائة وثمانية وثلاثون ألف وثلاثمائة وأربعون دينار جزائري. (15.438.340.00 دج)

ولهئية المحكمة واسع النظر

المرفقات:

- 1- نسخة من مراسلة الطرفين بتاريخ: 2012/12/12
- 2- نسخة من الورد الفردي رقم: 2010/169
- 3- نسخة من وكالة رقم: 2003/1141 بتاريخ: 2003/12/02
- 4- نسخة من وثيقة بخصوص خبرة قضائية بتاريخ: 2012/12/13
- 5- نسخة من اليوميات المساعدة لوضعيات الأشغال لسنة 2007.
- 6- نسخة من الميزانية الجبائية لسنة 2007.
- 7- نسخة من فواتير الشراء لسنة 2007.
- 8- نسخة من فواتير البيع لسنة 2007.
- 9- جدول يحوي أتعاب الخبير.

ثانيا: صدور حكم تمهيدي ثاني قبل الفصل في الموضوع قضى بإجراء خبرة مضادة¹:

-تمت إعادة السير في الدعوى الجبائية عرض الحال بموجب عريضة ترجيع بعد إنجاز الخبرة تحت رقم كذا:.... بتاريخ:.... من طرف المرجع المكلف بالضريبة السيد:... بواسطة المحام المعتمد السيد:....، غير أن القاضي الإداري بالمحكمة الإدارية بالوادي لم يقتنع بما توصل إليه الخبير، وذلك من خلال إعادة ندب خبير آخر السيد:....، للقيام بنفس المهام المحددة سلفا، وذلك بموجب حكم تمهيدي آخر وقبل الفصل في الموضوع، بتاريخ: 2013/07/08، تحت رقم القضية: 00139/13. رقم الفهرس: 00321/13، بناء على الصيغة التنفيذية المؤرخة في: 2013/11/10 تحت رقم: 2013/186.

الخطوات المتبعة من قبل الخبير السيد ... لإنجاز خبرة مضادة:

-نحن الأستاذ السيد:... خبير قضائي في المحاسبة معتمد لدى مجلس قضاء بسكرة. بموجب الحكم الإداري الصادر عن المحكمة الإدارية بالوادي وقبل الفصل في الموضوع المشار إليه أعلاه ما بين السيد:.... (المكلف بالضريبة) بصفته مدعي من جهة، المقيم بحي أولاد أحمد الوادي-ولاية الوادي، وبين مديرية الضرائب لولاية الوادي ممثلة في شخص مديرها السيد:.... بصفته مدعي عليها من جهة ثانية.

1 الفرق بين الخبرة المضادة والخبرة الثانية هو أن الأولى تكون في نفس المهام والأهداف وموضوع الخبرة المنجزة على خلاف الثانية تكون مختلفة تماما.

1- المهام الموكلة إلينا (بموجب منطوق الحكم التمهيدي):

- المهام الموكلة إلينا المحددة بموجب الحكم التمهيدي الصادر بتاريخ: 2013/07/08 هي القيام بنفس المهام المحددة في منطوق الحكم الصادر بتاريخ: 2012/07/09 تحت فهرس رقم: 237/12 وذلك بعد استدعاء الأطراف قانونا والاطلاع على وثائقيهما المحاسبية لاسيما الملف الجبائي للمدعي وتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة للسنوات: 2006-2007-2008 انتهت المهمة.

2- القيام بالمهام المسندة إلينا:

- بتاريخ: 2013/12/18 تقدم إلينا السيد: ... الوكيل القانوني للسيد: ... (الموكل عن المكلف بالضريبة) بموجب الوكالة رقم: 2003/1141 صادرة بتاريخ: 2003/12/02، عن الأستاذ: ... الموثق بالوادي مرفقا بالحكم المذكور أعلاه وسمعت أقواله تمهيدا لشروعنا في تنفيذ إجراءات الخبرة على الشكل التالي:

أ/ القيام بتبليغ أطراف النزاع:

- حيث بتاريخ 2013/12/19 قمنا بمراسلة السيد المدير الولائي بالوادي عن طريق إرسالية مبلغة عن طريق المحضر القضائي الأستاذ: ... مقره شارع محمد خميسي الوادي حيث حددنا له الموضوع وتاريخ ومكان بداية إنجاز هذه المهمة وذلك يوم 2014/01/05.

- وبتاريخ: 2013/12/19 قمنا بمراسلة السيد: ... عن طريق إرسالية مستلمة له حيث حددنا له الموضوع والتاريخ ومكان بداية إنجاز هذه المهمة وذلك يوم: 2014/01/08.

* الوثائق المقدمة من طرف المكلف المدعي:

- نسخة من القرار الإداري الصادر عن مجلس قضاء الوادي الغرفة الإدارية بتاريخ: 2013/07/08.
- نسخة من القرار الإداري الصادر عن مجلس قضاء الوادي الغرفة الإدارية بتاريخ: 2012/07/09.
- نسخة من الورد الفردي رقم: 2010/169 بتاريخ: 2010/06/24 بمبلغ إجمالي: 19.435.162.00 دج.
- السجلات القانونية (سجل اليومية العامة، سجلات الجرد، دفتر الأجور).
- اليوميات المساعدة للسنوات 2006-2007-2008.
- الكشوفات البنكية للسنوات 2006-2007-2008.
- فواتير البيع والشراء للسنوات 2006-2007-2008.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

- نسخة من التصريحات الشهرية.

- نسخ من الفواتير التي أدمج رسمها.

- نسخة من الإبلاغ الأولي والنهائي لنتائج الجبائي.

***الوثائق المقدمة من طرف المدعي عليها:**

- نسخة من الميزانيات الجبائية لسنوات 2006-2007-2008.

***تلخيص القضية:**

- حيث بالاطلاع على ملف المدعي ومن خلال نشاطه طيلة هذه السنوات كان يقوم بأشغال عمومية وكراء العتاد وعمليات مرتبطة بالري حقق رقم أعمال خاضع للضريبة، وآخر معفي وكان يسدد ما عليه من ضرائب ورسوم حسب تصريحاته الشهرية والسنوية، حتى حين أخضع من طرف إدارة الضرائب إلى مراقبة معمقة على السنوات 2006-2007-2008، وما يهمننا في هذه الخبرة كما جاء في منطوق الحكم هو دراسة تغريم السنوات 2006-2007-2008 ولكم جدول تفصيلي لنشاطه:

السنوات	رقم الأعمال المصرح به خاضع لـ TVA	رقم الأعمال المصرح به غير خاضع لـ TVA	المجموع	أساس ض.د.إ IRG
2006	95.732.921	13.365.000	109.097.921	9.922.955.00
2007	14.457.788	89.844.600	104.302.388	10. 202.104.00
2008	64.296.989	16.155.573	8.045.562	9.599.076.00
المجموع	174.487.698	119.365.173		

- حيث بتاريخ: 2009/09/10 أرسلت إدارة الضرائب (فرقة البحث عن المعلومات والمراجعات الجبائية ومراقبة التقويمات) لولاية الوادي إشعار بالتحقيق رقم: 228/ب.م.م.ج. 2009 موضوعه التحقيق في محاسبة المدعي للسنوات 2005-2006-2007 و 2008 والمرتبطة بالضرائب والرسوم التالية: الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على المرتبات والأجور، الضريبة على الدفع الجزائي وحقوق الطابع.

- حيث تم رفض محاسبة المدعي شكلا ومضمونا استنادا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية لجميع السنوات كما جاء في إبلاغ مديرية الضرائب.

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

- حيث بتاريخ: 2009/12/21 قدمت فرقة التحقيق مقترحاتها لتغريم المدعي في إبلاغ أولي تحت رقم: 89/م.و.ض/م.ب.م.م. 2009/م.ب.م.م. 2009 تشعره فيه بالتعديل في نتائج محاسبته للسنوات المذكورة سالفًا وذلك لأسباب موضحة في هذا الإشعار تطالب فيه المدعي الإدلاء بآرائه وملاحظاته وذلك من تاريخ: 2009/12/23 تاريخ استلام هذا الإبلاغ في غضون الأربعين يوما.

- حيث بتاريخ 2010/02/01 تم رد المدعي على الإبلاغ الأولي بعدة ملاحظات حيث رأى أن إدارة الضرائب قد بالغت في الضرائب والرسوم المعدلة في نتائج محاسبته مما أسفر على جلسة عمل بينه وبين إدارة الضرائب بتاريخ: 2010/03/03.

- بحيث بتاريخ: 2010/04/26 تم تبليغ المدعي بتبليغ نهائي بالتعديل في نتائج المحاسبة للسنوات موضوع التحقيق تحت رقم: 31/م.و.ض/م.ب.م.م. 2010/م.ب.م.م. ، وتعتمزم فيها العناصر الجديدة التي على أساسها حساب الضرائب والرسوم المقترحة من طرف الإدارة كما يلي:

السنوات/البيان	2006	2007	2008
رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة(المدعي)	112.184.413.00	104.302.388.00	80.452.562.00
فارق الاستهلاك بين الأشغال والمشتريات	1.165.547.00	2.948.992.00	10.465.405.00
النسبة المطبقة على فارق الاستهلاك كهامش ربح	%60	%60	%60
رقم الأعمال المستخرج من طرف إدارة الضرائب	1.864.875.00	4.718.387.00	16.744.648.00
رقم الأعمال المقترح من طرف إدارة الضرائب	114.049.288.00	109.020.775.00	97.197.210.00
أساس الضريبة على الدخل الإجمالي المصرح به	9.922.955.00	10.202.104.00	9.599.076.00
أساس الضريبة على الدخل الإجمالي المقترح	10.250.441.00	13.063.167.00	12.069.156.00

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

*ملاحظة هامة: بالنسبة ما صرحت به المدعية عليها (مديرية الضرائب) لسنة 2006. بأن المدعي قد صرح برقم أعمال يقدر بـ: 112.184.413.00 دج ليس صحيحا وذلك بجمع التصريحات الشهرية لسنة 2006 نجد مبلغ: 109.097.921.00 دج.

- حيث بتاريخ: 2010/06/24 تم إصدار الورد الفردي رقم: 2010/169 بمبلغ إجمالي قدره: 19.435.162.00 دج. كما هو موضح في الجدول التالي:

رقم الورد	سنة فرض الضريبة	نوع الضريبة	نوع الضريبة	غرامات التأخير	المبلغ الإجمالي الواجب الأداء
2010/169	2005	ض.د.إ	1.474.174.00	368.544.00	1.842.718.00
	2006	ض.د.إ	130.994.00	19.649.00	150.643.00
	2007	ض.د.إ	1.001.372.00	25.343.00	1.251.715.00
	2008	ض.د.إ	864.528.00	216.132.00	1.080.660.00
	2005	ر.ن.م	475.209.00	118.802.00	594.011.00
	2006	ر.ق.م	37.298.00	3.730.00	41.028.00
	2007	ر.ق.م	94.368.00	14.155.00	108.523.00
	2008	ر.ق.م	334.893.00	83.723.00	418.616.00
	2005	ر.ق.م	4.039.331.00	1.009.833.00	5.049.164.00
	2006	ر.ق.م	317.029.00	79.257.00	396.286.00
	2007	ر.ق.م	802.126.00	200.532.00	1.002.658.00
	2008	ر.ق.م	2.846.590.00	711.648.00	3.55.238.00
	2005	ر.ق.م.مسترجعة	104.752.00	15.713.00	120.465.00
	2006	ر.ق.م.مسترجعة	133.280.00	19.992.00	153.272.00
	2007	ر.ق.م.مسترجعة	351.906.00	87.975.00	439.876.00
	2008	ر.ق.م.مسترجعة	2.581.532.00	645.845.00	3.227.290.00
		المجموع	15.589.675.00	3.845.486.00	19.435.162.00
		المجموع الكلي			
		19.435.162.00			

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

- حيث بتاريخ: 2011/12/18 تم تخفيض جزئي تحت رقم: 2010/CX/30 بمبلغ: 593.147.00 دج في الورد الضريبي الفردي تحت رقم: 2010/169 بعد شكاية مسجله تحت رقم: 2467 بتاريخ: 2010/08/15 تقدم بها المدعي لإدارة الضرائب ممثلة في مديرها لتصبح مجموع الضرائب والرسوم المستخرجة هي: 19.435.162.00 - 593.147.00 = 18.842015.00 دج.

*معالجة القضية:

- بتاريخ: 2014/01/05 انتقلنا إلى مقر مفتشية الضرائب المخولة إقليميا وحضر عن إدارة الضرائب لولاية الوادي رئيس مفتشية الضرائب أولاد أحمد السيد: ... الذي صرح لنا أن ملف المكلف المدعي: ... أنه موجود بالأرشفة وطلب منا مهلة للبحث عنه.

- منذ ذلك التاريخ ونحن في اتصال معه حتى آخر اتصال معه بتاريخ: 2014/02/09 حين وجد ملف المدعي وحددنا تاريخ الجلسة يوم: 2014/02/12.

- بتاريخ: 2014/02/12 انتقلنا إلى مفتشية الضرائب وتجاوزنا مع العون المكلف بالملف الجبائي للمدعي السيد: ... والذي بدوره وجهنا إلى فرقة البحث عن المعلومات والمراجعات الجبائية ومراقبة التقويمات.

- حيث اتجهنا إلى مقر فرقة البحث عن المعلومات والمراجعات الجبائية ومراقبة التقويمات بالمديرية الولائية للضرائب واتصلنا بالموظف المسؤول هناك السيد: ... الذي وضح لنا كيف تم تغريم المدعي: ... وما هي الأسس التي اعتمدها في ذلك.

*حيث بعد تفحص السجلات القانونية اتضح لنا أن:

- سجل اليومية العامة قد أشر في المحكمة بتاريخ: 1996/02/25 تحت رقم: 96/76.
- سجل الجرد قد أشر في المحكمة بتاريخ: 1996/02/25 تحت رقم: 96/77.
- سجل الأجور قد أشر في المحكمة بتاريخ: 1996/02/25 تحت رقم: 96/78.

النتيجة: مما يستلزم قبول الحاسبة شكلا.

- حيث بعد تفحص سجل التقويم لاحظنا أنه لا يتطابق مع المادة العاشرة من قانون التجاري التي تنص على: "يجب عليه أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

- ونظرا لبعض الإغفالات والأخطاء التي لاحظناها كما جاء في إبلاغ فرقة المراقبة لمديرية الضرائب.

النتيجة: مما يستلزم رفض المحاسبة مضمونا.

- نلاحظ أن فرقة المراقبة التابعة لمديرية الضرائب أسست رقم أعمال جديد تم على أساسه تغريم المدعي بحيث استخرجت فارق في كميات استهلاك مواد أولية من قنوات الصرف الصحي مقارنة مع وضعيات الأشغال، كما استفاد المدعي: ... نسبة 5% كبضاعة متلفة لمادة الإسمنت، كما حددت هامش ربح على هذا الفارق قدر بما نسبته: 60%، ومقارنة مع تحديد هوامش الربح نلاحظ أنه مبالغ فيه ولذا سوف نعتمد الهوامش التالية:

- هامش الربح الجزائي لاستخراج رقم الأعمال الجديد: 25%

- نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للأشغال: 10%

- نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للخدمات: 20%

1/ تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم القيمة المضافة:

السنوات/البيان	2006	2007	2008
لمواد الغير مستهلكة	1.165.547.00	2.948.992.00	10.465.405.00
النسبة المطبقة على فارق الاستهلاك كهامش ربح	25%	25%	25%
هامش الربح	291.386.00	737.248.00	2.616.351.00
رقم الأعمال المستخرج	1.456.933.00	3.686.240.00	13.081.756.00

2/ تحديد الرسم على النشاط المهني والرسم القيمة المضافة:

السنوات /البيان	2006	2007	2008
رقم الأعمال المصرح به من طرف المكلف بالضريبة	109.097.921.00	104.302.388.00	80.452.562.00
رقم الأعمال المستخرج	1.456.934.00	3.686.240.00	13.081.756.00
رقم الأعمال المعتمد في التغريم	110.554.855.00	107.988.628.00	93.534.318.00
الرسم على النشاط المهني	29.138.00	73.724.00	261.635.00
الرسم على القيمة المضافة	247.678.00	626.660.00	2.223.898.00
مجموع الحقوق	276.816.00	700.384.00	2.485.533

3/ تحديد أساس الضريبة على الدخل الإجمالي:

السنوات/ البيان	2006	2007	2008
رقم الأعمال المنجز للأشغال	100.407.537.00	118.636.478.00	98.998.279.00
رقم الأعمال المنجز وغير مصرح به	-	-	2.547.260.00
رقم الأعمال المستخرج	1.456.934.00	3.686.240.00	13.081.756.00
رقم الأعمال المعتمد في التغريم للأشغال	101.864.471.00	122.322.718.00	114.627.295.00
النسبة الجزافية	%10	%10	%10
أساس الضريبة على الدخل للأشغال	10.186.447.00	12.232.271.00	11.462.729.00
رقم الأعمال المنجز للخدمات المصرح به	116.000.00	3.638.405.00	1.200.688.00
النسبة الجزافية	%20	%20	%20
أساس الضريبة على الدخل للخدمات	23.200.00	727.681.00	240.137.00
الأساس المعتمد الكلي الضريبة على الدخل الإجمالي	10.209.647.00	12.959.952.00	11.702.866.00

4/ النظر في الفواتير التي تم إدماج رسمها:

- بما أن رقم الأعمال المنجز لسنة 2007 الخاص بأشغال الطرقات وكراء العتاد بمبلغ يقدر بـ: 90.155.005.00 دج من مجموع: 122.274.883.00 دج أي بنسبة: 74% ومقارنة فواتير الشراء التي تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة فإننا نلاحظ جميع الفواتير مطابقة لفواتير الخدمات وأشغال الطرقات ما عدا الفاتورة رقم: 3337/07 بتاريخ 2007/06/26 الخاصة باقتناء السيارة السياحية بمبلغ الرسم: 401.752.00 وذلك طبقا لنص المادة 41 فقرة 02 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فإنه لا يمكن استرجاع الرسم على القيمة المضافة في هذه الحالة وبالتالي يمكن لإدارة الضرائب إعادة دمجها في الضرائب والرسوم المستحقة لفائدتها.
- بعد الاطلاع على الوثائق من كلا الطرفين السيد: ... ومديرية الضرائب بالوادي.
- بعد الاستماع للمدعي: ... ممثلا في وكيله القانوني السيد: ...

الفصل الثاني: دراسة الحالة المديرية الولائية للضرائب الوادي

- بعد الاستماع للمدعي عليها ممثلة في رئيس مفتشية الضرائب أولاد أحمد السيد: ... وكذا أعضاء فرقة التحقيق والتحري لمديرية الضرائب.

* تحديد الضرائب والرسوم المستحقة للسنوات 2006-2007-2008

- حيث بعد دراسة وتفحص الوثائق المقدمة من كلا الطرفين تبين لنا أن جملة الضرائب والرسوم للسنوات المذكورة (مع احتساب غرامة التأخير) موضحة في الجدول التالي:

البيان	أساس الضريبة حسب الخبرة	أساس الضريبة المصرح بها	الفارق المستخرج	النسبة	الحقوق	النسبة	غرامة التأخير	الحقوق المستحقة لإدارة الضرائب
ض.د. 2006	10.209.647	9.922.955	286.962	B	114.645	% 15	17.201	131.876
ض.د. 2007	12.959.952	10.202.104	2.757.848	B	965.246	% 25	241.312	1.206.558
ض.د. 2008	11.702.866	9.599.076	2.103.790	B	736.325	% 25	184.081	920.406
ر.ن.م. 2006	3.750.292	2.293.358	1.456.934	% 2	29.138	% 10	2.914	32.051
ر.ن.م. 2007	7.098.989	3.412.749	3.686.240	% 2	73.724	% 15	11.059	84.782
ر.ن.م. 2008	26.652.689	13.570.933	13.081.756	% 2	261.635	% 25	65.409	327.044
ر.ق.م. 2006	110.554.855	109.097.921	1.456.936	% 17	247.678	% 25	61.919	309.597
ر.ق.م. 2007	107.988.628	104.302.388	3.686.240	% 17	626.660	% 25	156.665	783.325
ر.ق.م. 2008	93.534.318	80.452.562	13.081.756	% 17	2.223.898	% 25	555.974	502.190
ر.ق.م. مسترجع 2008	2.363.247	-	2.363.247	% 17	401.752	% 25	100.438	502.190
مجموع الضرائب والرسوم المستحقة					5.680.730		1.396.972	7.077.702

الخلاصة: بناء على:

-الوثائق المقدمة من كلي الطرفين

-بناء على الحكم التمهيدي قبل الفصل في الموضوع الصادر من طرف المحكمة الإدارية بالوادي
-بتاريخ: 2013/07/08، ومن خلال التدقيق الذي قمنا به في الوثائق التي قدمت لنا من الطرفين
نقول:

المطلب الأول والآخر: تحديد الضرائب والرسوم المستحقة الدفع لإدارة الضرائب لسنوات 2006-
2007-2008 قدرت بمبلغ: 7.077.702.00 دج سبعة ملايين وسبعة وسبعون ألف وسبعمائة
واثنان دينار جزائري.

هذا ما توصلنا إليه في استشارتنا هذه ولكم الفصل فيما ترونه مناسباً.

*ملاحظة:

ملخص الخبرة المنجزة بتصرف من الطالبة

المطلب الثالث: موقف القاضي الإداري من الخبرة القضائية المحاسبية المنجزة

- تمت إعادة السير في الدعوى الجبائية عرض الحال للمرة الثانية على التوالي بموجب عريضة ترجيع بعد إنجاز الخبرة الثانية تحت رقم كذا:...بتاريخ: ...من طرف المرجع المكلف بالضريبة السيد: ... بواسطة المحام المعتمد السيد: ...، والتي على ضوءها أصدر القاضي الإداري بالمحكمة الإدارية بالوادي قراره حيث اقتنع بما توصل إليه الخبير الثاني السيد: ...، وذلك بموجب منطوق الحكم الإداري الفاصل في موضوع الدعوى الجبائية المعروضة عليه، بتاريخ: ...، تحت رقم القضية: ...، رقم الفهرس: ...، وبناء على الصيغة التنفيذية المؤرخة في: ...تحت رقم: ...

منطوق الحكم:

بتاريخ: 2014/06/16 قررت المحكمة حال فصلها في القضايا الإدارية علنيا حضوريا ابتداءيا بما يلي:

1- في الشكل: قبول الترجيع بعد إنجاز الخبرة لمراعاته الشروط القانونية.

2- في الموضوع: إفراغا للحكم الإداري التمهيدي المؤرخ في: 2013/07/08 تحت رقم الفهرس 2013/321

المصادقة على الخبرة محل الترجيع المودعة بتاريخ 2014/02/17 تحت رقم: 2014/11 وبحسبها القول بأن

الضرائب والرسوم المستحقة الدفع لإدارة الضرائب للسنوات 2006.2007.2008 مقدرة بمبلغ:

(7.077.702.00 دج) سبعة ملايين وسبعة وسبعون ألف وسبعمائة واثنان دينار جزائري.

- تحميل المرجع بالمصاريف القضائية بما فيها مصاريف الخبراء.

- هكذا صدر الحكم ولصحته امضاه كل من الرئيس والمستشار المقرر وأمين الضبط.

أمين الضبط

*ملاحظة :

- بعد صدور الحكم الفاصل في الموضوع لابد من استصدار الصيغة التنفيذية له من طرف من له مصلحة في تنفيذ محتواه، أين يلزم قانونا بتبليغ إدارة الضرائب بواسطة محضر قضائي عن الطريق التبليغ الرسمي حتى يتسنى لهذه الأخيرة تنفيذ الحكم الإداري الصادر في مواجهتها، وهو ما تم فعلا أين بموجبه قامت المديرية الولائية للضرائب بالوادي بإبلاغ المكلف بالضريبة من طرف إدارة الضرائب بواسطة إشعار بالتخفيض بمبلغ: 7.606.659 دج، وهو يمثل الفارق ما بين المبلغ المدفوع من طرفه والمبلغ المستحق لها.

خلاصة الفصل الثاني

حاولنا من خلال هذا الفصل أن نسقط ما تناولناه في الجانب النظري على الدراسة الميدانية، مستعينين بذلك على الوثائق الموجودة في الملف الجبائي للمكلف بالضريبة، حيث تم التعرف على إجراءات المنازعة الجبائية الودية والمتمثلة في التظلم الأولي والذي كانت نتيجته إخطار جزئي للمكلف بالضريبة، ومسار تفاصيل الدعوى في المرحلة القضائية للمنازعة الجبائية إلى غاية صدور حكم فاصل في الموضوع ومن ثم تنفيذه، كما تم التعرف عن كثب على إجراءات الخبرة القضائية المحاسبية يتجلى ذلك في الخبرتين المنجزتين من قبل الخبيرين القضائيين المحاسبين، وخلصنا إلى أن القاضي لا يمكنه الفصل في الموضوع إلا بوجود الخبرة القضائية المحاسبية المضادة المنجزة من قبل الخبير الثاني.

إن المسائل التقنية التي بمناسبةها يلجأ القاضي الإداري لفك رموز الوثائق ذات الطبيعة المحاسبية في المنازعات الجبائية إلى الخبرة القضائية المحاسبية، ليست فقط كإجراء أو وسيلة من وسائل التحقيق في الدعوى القضائية، وإنما هي بمثابة الحبل السري الذي يتغذى به لأخذ الرأي في التسوية القانونية للمنازعات الجبائية.

الخاتمة

الخاتمة:

إن دراسة التسوية القانونية للمنازعات الجبائية في التشريع الجزائري أضحت موضوعاً مهماً وذا قيمة بالغة الأهمية من الناحية العملية. وذلك لتعدد القوانين الجبائية والمالية وعدم استقرارها بسبب التعديلات التي تطرأ عليها، بالإضافة إلى تعقيد إجراءات التحصيل للضرائب المفروضة مع سوء تطبيق هذه القوانين من طرف موظفي إدارة الضرائب أحياناً. مما نتج عنه كم هائل من المنازعات أمام القاضي الإداري.

إلا أن المشرع أجاز له سلطة اللجوء إلى أهل المعرفة والخبرة الفنية إذا تعلق الأمر بمسائل علمية وفنية اعترضته في مجال عمله، مما يؤكد دور الخبرة في تحقيق العدالة وإنارة مسار القاضي في تسوية هذه المنازعات وهو ما تصبو إليه دراستنا حيث تم تناول الإطار النظري للمنازعات الجبائية والخبرة القضائية المحاسبية واستعانة القاضي بالخبرة القضائية المحاسبية والأدبيات التطبيقية في فصل نظري ودراسة حالة على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالوادي في الجانب التطبيقي.

ومن خلال معالجة الموضوع خلصنا إلى مجموعة من النتائج:

- يخضع الخبير القضائي المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى قواعد وشروط والتزامات خاصة بالمهنة، والتزامات وشروط أخرى خاصة بالخبير القضائي بصفة عامة.
- تحتل الخبرة مكانة بالغة الأهمية وذلك للجوء القاضي بالاستعانة بالخبرة في تسوية النزاع الجبائي نظراً لعدم اختصاصه في جميع الميادين.
- يتم تسوية النزاعات الجبائية عبر عدة مستويات بداية من التظلم الأولي على مستوى إدارة الضرائب ثم لجان الطعن بأنواعها، إلى المحكمة الإدارية. مجلس الدولة.
- غموض القوانين الجبائية والمالية وكثرة التعديل فيها يؤدي إلى نشوء نزاع بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة.
- إمكانية لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن كفرصة ثانية بعد التظلم الأولي لتسوية النزاع القائم.

- لا يوجد شكل معين ومحدد للخبرة القضائية المحاسبية وإنما يجب توفر المعلومات القانونية الكافية، كما أنها يمكن تدلي شفاهية أمام القاضي.
- وجوب تعيين خبير في مجالات محددة إذا نص القانون صراحة على ذلك أو في القضايا التي لا يمكن الفصل فيها دون إجراء خبرة.
- على الخبير أن يخضع أثناء تعيينه إلى عدة إجراءات أهمها أداء اليمين، حيث يصبح محل ثقة واثمان وهذا ما يبرزه دوره ويجعله أساسيا في الدعوى ومكملا لدور القاضي.

اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: التي تقول إن المنازعة الجبائية ذات طابع إداري بحث ولها مراحل للفصل فيها، تم إثباتها لأن المنازعة الجبائية تمر بمراحل كما أشرنا إليها وهي المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية في جميع مستوياته.
- بالنسبة للفرضية الثانية: حتى تكون الخبرة القضائية المحاسبية حل أنسب للمنازعة الجبائية لا بد من توفر ضوابط وإجراءات معينة.
- لقد تم إثباتها ذلك أن الخبير القضائي المحاسب يخضع لقواعد والتزامات وشروط خاصة بالإضافة إلى العامة، وللخبرة القضائية المحاسبية إجراءات لا بد من التزامها.
- بالنسبة للفرضية الثالثة: لا يمكن الاستغناء عن الخبرة القضائية في حل المنازعات الجبائية. لقد أفضت الدراسة إلى عدم إلزامية تقرير الخبرة بالنسبة للقاضي كمبدأ عام، إلا أنه استثناء وفي بعض النزاعات تكون الخبرة هي السبيل الوحيد في الإثبات ومنه يكون القاضي مجبرا على الأمر بإنجازها والأخذ بنتيجتها، ولا حجة له في استبعادها.

التوصيات:

- إعطاء الخبرة القضائية مكانة تستحقها في الدراسات الأكاديمية والبحوث الجامعية وذلك لإثراء المكتبة الجامعية.

- تنظيم أيام دراسة يتم فيها محاكاة الطلبة المقبلين على التخرج من الجامعات بالخبراء القضائيين المحاسبين، وذلك لتأهيلهم علميا وعمليا.
- تكوين عمال وموظفي إدارة الضرائب وإطلاعهم على كل ما هو جديد في التعديلات المجراة على القوانين الجبائية والمالية وتمكينهم من فهمها وحسن تطبيقها تفاديا لكثرة المنازعات.
- الاهتمام بتطوير الخبرة ذلك كونها تساعد القاضي في مهامه إذ لا بد من القيام بندوات نوعية يتلقى فيها الخبراء أحدث ما توصل إليه العلم في تخصص المحاسبة والجباية.

أفاق الدراسة:

يبقى موضوع الدراسة موضوعا واسعا للبحث فيه أكثر ومن جوانب متعددة حيث يمكن إثارة الإشكاليات الآتية:

- الدعوة إلى تكوين قاضي جبائي يراعي خصوصية المادة الجبائية وتقنياتها المعقدة.
- دور الخبرة القضائية المحاسبية في نشر الوعي الضريبي عند المكلفين بالضريبة.
- الخبرة القضائية المحاسبية تحد من اللامبالاة لعمال الضرائب في تطبيق القوانين الجبائية والمالية.
- الخبرة القضائية المحاسبية كتنظيم لعمال إدارة الضرائب وبالتالي تقييم أدائهم.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب

- أحسن بوسقيعة، قانون الإجراءات الجزائية في ضوء الممارسة القضائية، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، ط2، الجزائر 2004.
- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، طبعة 2005.
- أمين السيد أحمد لطفي، قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ط1، 2014.
- حسين طاهري، المنازعات الضريبية، شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص28.
- حسين فرحات، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب الجزائر، 1994.
- خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جبائية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، 2005.
- رابع قنطار، النزاع الجبائي، نشرة القضاء، وزارة العدل، الديوان الوطني للإشغال التربوية، الجزائر، العدد 53، سنة 1998.
- رشيد خلوي، قانون المنازعات الإدارية (كشروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل)، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1994.
- عبد الحميد الشواربي، التزوير والتزيف مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء (ب. ط) منشأة المعارف، مصر 1996.
- العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، "الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعة الجبائية"، دار هومة، الجزائر، بدون رقم طبعة، سنة 2005.
- فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، السنة 2005/2004.

- لحسن بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية (ب. ط) دار هومة، الجزائر سنة 2002..
- محمد حسن قاسم، الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية، دون تاريخ.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للنشر والتوزيع، ط4، الجزائر، 2008.
- مصطفى أحمد عبد الجواد مجازي، المسؤولية المدنية القضائية (ب ط) دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2004.
- مولاي بغداداي، الخبرة القضائية في المواد المدنية، مطبعة حلب، الجزائر، 1992.
- نصر الدين هنوني، نعيمة تراعي، الخبرة القضائية في المنازعات الإدارية، ط1، دار هومة، الجزائر، 2009.

ثانيا: المذكرات

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

- عبد الرحيم بوتغرار، خطوات إنجاز خبرة قضائية محاسبية لدى مكتب خبير محاسب قضائي، مذكرة ماستر تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
- نزلي غنية، الإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ليسانس غير منشورة، المركز الجامعي بالوادي، 2003.
- يحيى بداريه، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة باتنة، 2013.
- يس غنيم محمود رجب، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، ماجستير، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، 2014.

ثالثا: المجالات والدوريات

- أمقران عبد العزيز، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات، سنة 2003.
- أميل أنطوان ديرياني، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية الصادرة سنة 1977، ط 1، بيروت.
- عبد الستار الكبيسي، مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين في المحاكم، مجلة عالم المحاسبة، جمعية المحاسبين القانونيين القطرية، المركز الفني، دار الشرق، العدد 4، جوان 2014.
- منى دلي، الدعوى الضريبية في سورية مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية جامعة دمشق، العدد 3، المجلد 27، 2011.

رابعا: القوانين والمراسيم

- القانون رقم 21/01، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
- القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، "المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية"، الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 2008/04/23.
- القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق بمجلس الدولة، الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 1998/06/01.
- القانون العضوي رقم 02/98 المؤرخ في 1998/05/30، المتعلق بالمحاكم الإدارية، الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 1998/06/01.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة 2015.
- قانون الإجراءات المدنية والإدارية المعدل والمتمم.
- الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، طبعة 2005.
- الأمر رقم 102/76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم. طبعة 2005.
- الأمر رقم 66-154 المؤرخ في: 18 صفر 1386 هـ الموافق 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.
- المرسوم تنفيذي رقم 310/95 المؤرخ في: 10/10/1995 الذي يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء.

- المرسوم التنفيذي رقم 17 - 146 مؤرخ في 20 أبريل 2017 يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها.

خامسا:القرارات القضائية

- قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية القرار رقم 007440 بتاريخ 2003/04/15، مجلة مجلس الدولة، منشورات الساحل، الجزائر، العدد 4، سنة 2003.2 - قرار صادر بتاريخ: 19/07/1989 عن المجلة القضائية لسنة 1990 عدد 04 تحت رقم 46225.

المراجع باللغة العربية والمواقع الإلكترونية:

- Boudier bal, la fiscalité a la portée de tous, études historiques, formulaire contentieux, 2ème édition, la maison de livre, Alger.
- Cloud Gambier: l'Imposte France. Edition Febreu. Francie. Paris. 1979.
- Dominique mougenot ; manuel d'expertise judiciaire comptable ; Belgique ; place Albert 19B-1300 limal 2011.
- Phillipe Bear, La Nature Juridique Des Contentieux De L'imposition Dijuridence, Paris, 1972.
- Plantey Alain : la preuve devant le juge administratif, Edition Economica, Paris, 2003.
- www.investigation.com/forensicaccounting.htm