

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR  
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE  
UNIVERSITE 8 MAI 45 GUELMA  
FACULTE DE DOIT ET DES SCIENCES POLITIQUES  
DEPARTEMENT DES SCIENCES JURIDIQUES ET  
ADMINISTRATIVES



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 8 ماي 45- قالة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية

مذكرة تخرج  
لنيل  
شهادة الماستر في القانون  
تخصص منازعات إدارية  
بعنوان

## إعادة التقييم الجبائي

تحت إشراف:

د. أحمد فنيدس

من إعداد الطالبتين:

- أميرة كانوني

- بسمة زايدي

لجنة المناقشة

- 01- د. مراد ميهوبي الرتبة أستاذ محاضر - أ جامعة 8 ماي 1945 قالة. رئيسا
- 02- د. أحمد فنيدس الرتبة أستاذ محاضر - أ جامعة 8 ماي 1945 قالة. مشرفا ومقررا
- 03- د. لزهة خشايمية الرتبة أستاذ محاضر - ب جامعة 8 ماي 1945 قالة. عضوا

السنة الجامعية 2017/2018

# تشكرات

الحمد لله الذي هدانا إلى طريق العلم و المعرفة، و أعاننا على إتمام هذا العمل، وصل اللهم

على

نبينا الكريم، أما بعد:

لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الفاضل، الدكتور

"أحمد فنيديس"

على تدريسنا أولاً و تفضله بقبول الإشراف على هذه المذكرة ثانياً، و الذي لم يبخل علينا

بمساعده و مسانده لنا طيلة مدة الإشراف، بحيث كان له الفضل الكبير

في إنجاز هذا العمل

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى كافة أساتذة قسم العلوم القانونية والإدارية

إلى كل من له الفضل في تعليمنا و مساعدتنا من قريب أو من بعيد

و لو بالدعاء أو الكلمة الطيبة

إلى كل هؤلاء

نقول

شكراً جزيلاً

## الإهداء

بسم الله يحفظنا و يرعانا نهدي ثمرة جهدنا إلى:

الذين منحونا الثقة بالنفس علمونا الصبر و المسؤولية و أن الحياة أولها كفاح و آخرها نجاح يا  
أمان الأمس و الغد المشرق و نبع الحب و العطاء يا عطر الحنان " أبويننا الكرام" حفظهم الله لنا و  
أطال في عمرهم.

إلى إخواننا الأعزاء..... " علاء"، " صهيب"، " إسلام"، " رائد " .

إلى أختي الكريمة. .... " بشرى "

إلى كل من ساعدنا و علمنا في دراستنا... إلى كل الزملاء و الزميلات... خاصة رفيقات درينا "ريمة"،  
"إيمان"، "تعمة"، "بشرى".

إليهم جميعا نهدي ثمرة جهدنا.

أميرة + بسمة

# مقدمة

## مقدمة

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح المراقب، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه السنوي الذي يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومداخله، وأنه على أساس ذلك التصريح تقوم الإدارة الضريبية بتحديد أسس الضريبة، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه المعلومات، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص كل عناصر الوعاء الضريبي والتحقق من سلامة ما جاء بالتصريحات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة.

وعليه، فقد منح المشرع إدارة الضرائب حق التحقق من صحة التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة وإعادة النظر في التقدير إذا تبين لها أن هذا التقدير كان مجحفا في حق الخزينة العامة.

إن إجراءات الرقابة الضريبية تجتمع في مجموعتين، الأولى تسمى الرقابة الداخلية أو المكتبية والتي تسمح لإدارة الضرائب بجمع الأخبار والمعلومات عن المكلفين بالضريبة والمادة الخاضعة للضريبة، والثانية تسمى بالرقابة الخارجية والتي تسمح بإجراء التدقيقات سواء في المحاسبة بالنسبة للمكلفين الملزمين بمسك محاسبة أو التدقيق في الوضعية الجبائية الشاملة والذي يمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق والتوافق بين دخول المكلف بالضريبة المعلنة في تصريحه بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وعناصر معيشته.

إن تقديم التصريح يترتب عنه نقل عبء إثبات ما يناقضه على إدارة الضرائب، والتي يجب عليها أن تقدم من الأدلة ما يبرر قيامها بإعادة التقييم، بخلاف الحال عندما لا يقدم المكلف بالضريبة هذا التصريح يتم تقدير الضريبة تلقائيا، ويقع عبء إثبات ما يناقض هذا التقدير على عاتق المكلف بالضريبة.

## أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في كون إجراءات إعادة التقييم الجبائي تعمل إما على معالجة النقص في التصريحات وإعادة تقييم الوعاء الضريبي أو تقييم الوعاء الضريبي في حالة عدم تقديم التصريح وبالتالي الوصول إلى التقدير الصحيح للضريبة والذي يحمي حقوق الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، فموضوع بهذه الأهمية يستحق فعلا أن ينال حقه من البحث والدراسة.

## أسباب اختيار الموضوع:

لاختيار هذا الموضوع جملة من الأسباب أهمها:

- إن موضوع إعادة التقييم الضريبي لم يحظى بالدراسة و البحث الكافي.
- قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع باللغة الوطنية .
- الرغبة في دراسة موضوع إعادة التقييم الجبائي والمساهمة في إثرائه.

## الدراسات السابقة:

هناك دراسات قليلة منها:

**الدراسة الأولى:** أطروحة دكتوراه، للطالب أحمد فنيديس، بعنوان إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، جامعة عنابة، 2014، حيث عالج موضوع المراقبة الضريبية في الجزائر، من خلال طرح الإشكالية هل إجراءات مراقبة الضريبة تكفل حماية حق المكلف بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب؟ وتوصل إلى أن إجراءات مراقبة الضريبة تعتبر من المؤشرات الهامة التي تترجم مدى حماية المكلفين بالضريبة من تعسف إدارة الضرائب.

**الدراسة الثانية:** أطروحة دكتوراه، للطالبة فاطمة زعزوعة، بعنوان الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، جامعة تلمسان، 2013 عالجت الباحثة هذا الموضوع من خلال طرح الإشكالية التالية ما هي الحماية القانونية أو الضمانات التي منحت

للمكلف بالضريبة بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي و بمناسبة التصحيح الجبائي؟ وتوصلت إلى أن المشرع أكد بأن الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة شكلت له حماية قانونية، و منحت له حقوق حتى بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي و الدخول في التصحيح الجبائي، و جعل هذه الحماية القانونية من النظام، و بمجرد مخالفتها يؤدي إلى بطلان الإجراءات التي قامت بها الإدارة الجبائية في مرحلتي التحقيق و التصحيح الجبائي.

**الدراسة الثالثة:** مقال، للأستاذ عبد الوهاب لونيس، بعنوان حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون، المجتمع و السلطة، العدد 05، الجزائر، 2016، حيث عالج الباحث الموضوع من خلال طرح الإشكالية ما هي الضمانات المقررة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لإجراء الرقابة الجبائية؟ وتوصل إلى أن المكلف بالضريبة يتمتع بمجموعة من الحقوق و الضمانات سواء في مرحلتي التحقيق و التصحيح الجبائي من بينها إشعاره بالتحقيق، تحديد حدة التحقيق و تبليغ نتائج إجراء التصحيح الوجيه، منحه أجل للرد على التصحيحات المقترحة من قبل الإدارة الجبائية.

### **الهدف من الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان ما إذا كانت إجراءات إعادة التقييم الجبائي كفيلة بالوصول إلى التقدير السليم للضريبة دون تعسف في حق المكلف بالضريبة الخاضع له، وعليه، فالإشكالية المطروحة هي: ما مدى كفاية إجراءات إعادة التقييم الجبائي لحقوق المكلف بالضريبة من مباشرته من قبل إدارة الضرائب بطريقة تحكيمية؟

### **خطة البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين:

الفصل الأول بعنوان إعادة التقييم الوجيه و الذي تناولنا فيه مفهوم إعادة التقييم الوجيه ثم إلى سير إجراءاته.

---

الفصل الثاني بعنوان التقييم التلقائي الذي تعرضنا فيه إلى مفهوم التقييم التلقائي، ثم إلى إجراءات سيره.

### منهج الدراسة:

المنهج المستعمل هو المنهج التحليلي والذي يمكن من تحليل النصوص القانونية المتعلقة بموضوع إعادة التقييم الجبائي وذلك لكشف النقص واللبس والوصول إلى النتائج المرجوة.

### الصعوبات:

واجهنا في إنجاز هذا البحث بعض الصعوبات منها:

- قلة الوقت الممنوح لإنجاز البحث.
- المراجع المتخصصة باللغة الأجنبية و صعوبة ترجمتها.
- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع باللغة العربية.

# الفصل الأول

## الفصل الأول

### إعادة التقييم الجاهي

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى كشف مكامل الغش في التصريحات، وبالتالي إلى تحقيق التحصيل الفعلي لموارد الخزينة العمومية، والمحافظة على الحقوق العامة للمجتمع،<sup>1</sup> وهي تعتبر وسيلة في يد الإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

إن معاينة وضعية المكلف بالضريبة المتعلقة بنشاطه تمكن الإدارة الضريبية من مراقبة التصريحات و كشف النقائص عن طريق اللجوء إلى الرقابة المكتبية، أو الرقابة المادية البسيطة بعين المكان، ثم إلى الفحص المحاسبي، أو الفحص الجاهي في الوضعية الجبائية الشاملة، و هذه الإجراءات تمكن الإدارة الضريبية من كشف النقص أو الإغفال أو الإهمال أو الغش في تصريحات المكلفين بالضريبة.<sup>3</sup>

بالنسبة للمكلفين بالضريبة الملزمين بمسك محاسبة تؤدي الرقابة المحاسبية إلى تقييم محاسبة المكلفين بالضريبة، ففي حالة عدم تقديم المحاسبة تلجأ إدارة الضرائب إلى إجراء التقييم التلقائي،<sup>4</sup> أما في حالة رفضها نتيجة إخلال المكلف بالضريبة بالتزاماته الجبائية، تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراء إعادة التقييم الجاهي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2015، ص154.

<sup>2</sup> - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012، ص80.

<sup>3</sup> - نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، دراسة حالة، ولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة ورقلة، 2007، ص114.

<sup>4</sup> - المادة 44 - 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

لا يمكن للإدارة الجبائية أن ترفض محاسبة المكلف بالضريبة، إلا في الحالات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وذلك عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية، أو يكون مسك الدفاتر و السندات المحاسبية و الوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9-11 من القانون التجاري و النظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها،<sup>1</sup> وذلك لحماية المكلف بالضريبة من ممارسة الرقابة الجبائية بطريقة تحكيمية<sup>2</sup>.

إذا قامت الإدارة الجبائية بتحديد أسس فرض الضريبة على إثر إجراء إعادة التقييم الجاهي، فهي ملزمة بتبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة، كما يجب على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

وعليه، وجب التطرق أولاً إلى مفهوم إعادة التقييم الجاهي، ثم إلى إجراءاته

## المبحث الأول

### مفهوم إعادة التقييم الجاهي

لقد قرر المشرع الضريبي عملية الرقابة الجبائية للتحقق من سلامة ما جاء في التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة،<sup>4</sup> فعندما يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته، في هذه الحالة تضع الإدارة الجبائية إجراء إعادة التقييم الجاهي موضع تنفيذ،<sup>5</sup> أي أن الإدارة الجبائية عندما تكشف أن هناك نقص أو عدم دقة أو إهمال في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة الخاضع لإعادة التقييم، وهذا انطلاقاً من المعلومات التي

<sup>1</sup> - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - مبروك غزة، فعالية الرقابة كأداة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2016، ص 62.

<sup>3</sup> - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - المواد 19-65 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية.

بحوزتها والتي تتطابق مع هذه التصريحات، فهنا تلجأ الإدارة مباشرة إلى إعادة التقييم الجاهي.<sup>1</sup>

إن إجراء إعادة التقييم الجاهي يمكن كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من الوقوف بدقة على المركز القانوني للآخر، وتبادل وجهات النظر حول هذا المركز، والرد على ما يثيره كل طرف من دفوع أو مسائل قانونية، في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة، وهو ما يساعد على توخي المنازعات الضريبية بعد إتمام التقدير، حيث تدعو الإدارة الجبائية المكلف لتصحيح النقص الوارد في التصريحات على التقدير الذي أجرته<sup>2</sup>، فالإدارة الجبائية ملزمة باعتمادها على هذا الإجراء بما للمكلف بالضريبة من ضمانات قانونية، وأهمها قيام حوار بين الطرفين واستماع إدارة الضرائب له قدر الإمكان.<sup>3</sup>

تعد الجاهة من أهم الضمانات التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، على اعتبار أنها الوسيلة الوحيدة لدى المكلف بالضريبة التي تخوله إبداء ملاحظاته وتقديم مبرراته عن مصادر دخله للإدارة الضريبية، وعليه فالإدارة الجبائية يجب أن تحترم هذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال مرحلة إعادة التقييم الجاهي.<sup>4</sup>

بالتالي، يجب أن يباشر إجراء إعادة التقييم الجاهي و يطبق عندما يكون هناك إعادة تقييم يخص التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والذي يتعلق بأساس الضريبة.<sup>5</sup>

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يستعمل إجراء إعادة التقييم الجاهي عندما تكون الضريبة قد فرضت على المكلف بالضريبة وفقا لتصريحه<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر تخصص منازعات إدارية، جامعة قلمة، 2017، ص47.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص48.

<sup>3</sup> - عبد الوهاب لونيس، حماية حقوق وحرية المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع والسلطة، جامعة وهران، العدد 5، 2016.

<sup>4</sup> - أنيس برينش، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال وجباية، جامعة عنابة، 2015، ص37.

<sup>5</sup> - أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2018، ص270.

وفي هذا المجال سنتطرق أولاً إلى تعريف إعادة التقييم الجاهي، ثم إلى حالات تطبيق إعادة التقييم الجاهي.

## المطلب الأول

### تعريف و خصائص إعادة التقييم الجاهي

إن إعادة التقييم الجاهي له دور هام في فتح نقاش شفوي أو كتابي بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة، كما يسمح للمكلف بالضريبة أيضاً معرفة كل ما يتعلق بالتصحيات التي أجريت على تصريحه من جهة ثانية.<sup>2</sup>

يجب على المكلف بالضريبة تقديم التصريح لأنه يعد شرطاً هاماً لإجراء أو مباشرة التقييم الجاهي الضريبي، و عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن تقديم تصريحات المنصوص عليها قانوناً و في الأجال، لا يطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي و يستبدل بالتقييم التلقائي.<sup>3</sup>

يعتبر إجراء إعادة التقييم الجاهي بمثابة الشريعة العامة لإجراءات تقدير الضريبة والتي يتعين إتباعها مالم يستبعد القانون تطبيقها بنصوص صريحة، وتتبع هذه الإجراءات سواء بالنسبة للتقدير الأصلي أم للتقدير التكميلي وسواء كان المكلف حسن النية أم سيء النية.<sup>4</sup>

وعليه ، سنتطرق إلى تعريف إعادة التقييم الجاهي، ثم إلى خصائصه.

## الفرع الأول

### تعريف إعادة التقييم الجاهي.

1 - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 271.

2 - أنيس برينش، المرجع السابق، ص 37.

3- فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 52.

4 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، مصر، ( د س ن)، ص 100.

يستعمل إجراء إعادة التقييم الجاهي في حالة تقديم المكلف بالضريبة لتصريحاته وللوثائق المرفقة بها، وتكشف الرقابة وجود نقص أو إغفال أو إهمال أو أخطاء في تلك التصريحات<sup>1</sup>.

إن التشريع الجبائي الجزائري لم يقدم تعريفا لإجراء إعادة التقييم الجاهي و إنما اكتفى بذكر حالات تطبيقه فقط،<sup>2</sup> في حين هناك العديد من التعاريف الفقهية نذكر منها:

يعرف إعادة التقييم الجاهي علنا أنه: ذلك الإجراء الذي لا يمكن خلاله إجراء الرفع الضريبي إلا إذا وضع المكلف بالضريبة في وضعية تسمح له بتقديم ملاحظاته.<sup>3</sup> كما يعرف أيضا على أنه: ذلك الإجراء الذي يمنع الإدارة الضريبية من القيام بتحصيل الضريبة المصححة مباشرة، وذلك من غير أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

عرف أيضا بأنه: العملية التي من خلالها تضيف مصلحة التدقيق عنصر أو أكثر خاضع للضريبة للتصريح المقدم لتأسيس ضريبة إضافية، كذلك العملية التي يديرها المدقق والتي نتيجتها تخفيض العجز المصرح به هي إعادة تقييم، إذ أن حيلة الفائدة اللاحقة المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة بعد التدقيق سترفع الضريبة بمقدار مساو.<sup>5</sup> وعليه، يمكن القول بأن إجراء إعادة التقييم الجاهي لا يمكن تطبيقه إلا في مواجهة المكلف بالضريبة الذي احترم التزاماته القانونية ومنها التصريحية، ذلك أن إجراء إعادة التقييم الجاهي يتطلب الوجود الفعلي للنقاش الشفوي الجاهي بين العون المدقق والمكلف بالضريبة،

<sup>1</sup> - مبروك غزة، المرجع السابق، ص 66.

<sup>2</sup> - المادة 42 و 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - Juris défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2<sup>e</sup> édition, paris, 2002, p100.

<sup>4</sup> - Jean pierre Casimir, contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, paris, la ville guerrier, édition, 1990, p 100.

<sup>5</sup> - Guy Fonte et Valérie de la Varenne, Contrôle fiscal, comment s'y préparer, imprimerie Gauthier Villars, paris, 1995, p 72.

من خلال عرض المدقق لمختلف جوانب نقاط إعادة التقييم المزمع إجراءه<sup>1</sup>، لأنه لا يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى عملية إعادة أسس فرض الضريبة مباشرة وبصفة أحادية دون السماح للمكلف بالضريبة لمناقشتها وتقديم ملاحظاته أو الإعلان عن قبوله، كما تعتمد الإدارة الجبائية على الحوار الجاهي الذي يحقق نوع من التوازن بينهما.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### خصائص إعادة التقييم الجاهي

إن إجراءات إعادة التقييم الجاهي تنشأ علاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، وذلك عن طريق فتح الحوار و النقاش بينهما تكريسا لمبدأ الجاهية<sup>3</sup>، بحيث تتميز هذه العلاقة بوجود حقوق و التزامات متبادلة بينها، خاصة حقوق المكلف بالضريبة في علاقاته مع الإدارة الضريبية، باعتباره الطرف الضعيف، أو لما تتمتع به الإدارة الجبائية من امتيازات السلطة العامة، لذلك زاد اهتمام المجتمعات الحديثة تأكيد الحقوق الممنوحة لهؤلاء الأفراد بصفة عامة، و خاصة المكلف بالضريبة على اعتباره فردا من أفراد المجتمع، حيث يقوم بتمويل الخزنة العامة بما يجب أن تنفقه على المجتمع ككل و منهم المكلف بالضريبة نفسه.<sup>4</sup>

ومنه فإن إجراء إعادة التقييم الجاهي يتميز بعدة خصائص من بينها:

### أولا: ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة:

يقع على الإدارة الجبائية إلزامية تبليغ الإشعار بإعادة التقييم الجاهي، الذي يرتب الإخلال به إلغاء الضريبة المعاد تقويمها، باعتبار أنه يمس بمبدأ الجاهية، بحيث يجب أن

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 268.

<sup>2</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، الإثبات في التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة بجاية، 2015، ص 61، 62.

<sup>3</sup> - عبد الرزاق غضيبي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014، ص 82.

<sup>4</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 56.

يتضمن هذا الإشعار عدة بيانات جوهرية على الإدارة الجبائية إثبات ذكرها فيه مع تسببيه، وأن يكون موافق لشروط محددة منصوص عليها في القانون، مع إرساله إلى موطن المكلف بالضريبة المعني بالأمر أو إلى مقره الاجتماعي إذا تعلق الأمر بالشخص المعنوي.<sup>1</sup>

### ثانياً: منح المكلف بالضريبة أجل لتقديم ملاحظاته:

منح المشرع المكلف بالضريبة الخاضع لإجراء التقييم الجاهياً أجل 40 يوماً ليرسل ملاحظاته أو قبوله.<sup>2</sup>

يعتبر امتناع المكلف بالضريبة عن الرد أو الرد بعد فوات المواعيد قبول ضمنى لنتائج إعادة التقييم الجاهي المقرر من طرف الإدارة الجبائية، أما في حالة رفض المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم، فإن الإدارة الضريبية ملزمة بالإجابة على ملاحظاته تحت طائلة بطلان الفرض الضريبي، و تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية تمتنع عن القيام بإجراء إعادة التقييم الجاهي قبل انتهاء أجل الرد الممنوح.<sup>3</sup>

### ثالثاً: تحمل الإدارة الجبائية عبء الإثبات

إن أهم ميزة يتمتع بها إجراء إعادة التقييم الجاهي، هو أن عبء الإثبات يقع على الإدارة الجبائية، المتمثل في إثباتها تبليغ الإشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة، كما يقع عليها عبء إثبات بأنها مكنت المكلف بالضريبة من الاطلاع على جميع الوثائق التي اعتمدها في إجراء إعادة التقييم.<sup>4</sup>

ومن أهم وسائل الإثبات التي يقع عبئها على الإدارة الجبائية تصريح المكلف بالضريبة في المناقشة التي يقوم بها مع إدارة الضرائب، وذلك للحصول على إجابات كافية لكافة الاستفسارات التي تدور في ذهنها و توضيح بعض البيانات التي لا تعبر عن حقيقة النشاط<sup>5</sup>، كما يقع على عاتقها إثبات مزاولته النشاط في حالة إنكار المكلف بالضريبة هذا النشاط، أو أقر

<sup>1</sup>- إلياس واضح، قواعد توزيع عبء الإثبات، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة،

يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 150-151..

<sup>2</sup>- المادة 20-06 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup>- إلياس واضح، المرجع السابق، ص 151.

<sup>4</sup>- ياسين بن شيبلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 63.

<sup>5</sup>- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل و آثاره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، مصر، 2008، ص 430.

بمزاوته في تاريخ غير الذي حددته مصلحة الضرائب،<sup>1</sup> وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 26384 الصادر بتاريخ 2006/04/19 و الفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

"حيث أن المستأنفة تزعم بأنه لا يمكن للمستأنف عليه تسيير بمدرسة السياقة بمفرده، إن هذا الزعم لا يمكن أخذه بعين الاعتبار إذ كان عليها القيام بالبحث و التحري و تقديم الدليل على توظيفه عمال، إن الإدارة لها من الوسائل ما يمكنها من ذلك.

حيث بالرجوع إلى القرار المستأنف تبين بأن قضاة أول درجة قدروا الوقائع أحسن تقدير و استندوا في قرارهم إلى الوثيقة الصادرة عن مصالح الضمان الاجتماعي التي تبين بأنه لا يستخدم أحد بمحله مما يجعل مجلس الدولة يؤيد القرار".

ومنه فإن خاصية عبء الإثبات التي تقع على عاتق الإدارة الضريبية تعد أهم خاصية لإجراء إعادة التقييم الجاهي.

### المطلب الثاني

#### حالات تطبيق إجراء إعادة التقييم الجاهي

إن إجراء إعادة التقييم الجاهي يتم تطبيقه من قبل الإدارة الجبائية، إذا امتثل المكلف بالضريبة لالتزاماته التصريحية، فكل نقص يكتشف في هذه التصريحات مهما كانت طبيعته يؤدي إلى مباشرة إجراء إعادة التقييم الجاهي الضريبي فهو يخص كل تصرفات مصالح الضرائب والتي تستهدف الحصول على زيادة مباشرة أو مؤجلة للضريبة المستحقة.<sup>3</sup>

يباشر إجراء إعادة التقييم الجاهي ويتم تطبيقه عندما تكتشف الإدارة الجبائية أخطاء، اغفالات، معلومات غير صحيحة، نقص أو إخفاء في العناصر المستعملة كأساس لحساب الضرائب.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص 374.

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 26384، الصادر بتاريخ 2006/04/19، غير منشور.

<sup>3</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 53.

<sup>4</sup> - المادة 43 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

تتبع الإدارة الجبائية إجراءات وجاهية، من خلال تبني حوار وجاهي مع المكلف بالضريبة، في حالة احترامه لكل الالتزامات الملقاة على عاتقه، لاسيما إيداع تصريح وتدعيمه بالوثائق الإثباتية ليس رغبة منها وإنما بإلزام المشرع الضريبي.<sup>1</sup>

إن التبريرات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة يمكن أن تقود إلى التخلي عن التقييم التلقائي، ويطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي أيضا إذا كان حسن النية مسلم به، أو سوء النية المؤكد، أو إذا كانت المتابعات الجنحية قابلة للإطلاق، وقبل أن تباشر إدارة الضرائب صراحة إجراءات إعادة التقييم، يمكن لأعوان إدارة الضرائب، أن يرسلوا بشكل صريح طلب معلومات، توضيحات، وتبريرات، فإجراء إعادة التقييم الجاهي يستعمل من قبل الإدارة بما يتجلى لها احتمال كبير بأن المكلف بالضريبة سيقدم المعلومات أو سندات التبرير التي تضع حدا لاستفهام الإدارة، وعلى هذا المستوى يجب أن يعمل المكلف بالضريبة بسرعة لتجنب مباشرة إجراء إعادة التقييم الجاهي غير المجدي.<sup>2</sup>

إن مجال استعمال إعادة التقييم الجاهي واسع، وهو ناتج عن اكتشاف إدارة الضرائب لنقص، أو عدم دقة، أو اغفالات في العناصر المستعملة كأساس لحساب الضرائب، وهو شامل للتعديلات أو التفسيرات المقدمة من طرف هؤلاء المكلفين بالضريبة للعناصر المصرح بها، إذا كانت التصحيحات تحدث ضرائب إضافية، وقد أجاز القضاء الإداري أن تستعمل الإدارة إجراء إعادة التقييم الجاهي لتصحيح الأخطاء في عمليات تصفية الضريبة، وحتى في غياب كل نقص أو عدم دقة التصريحات المكتتبه من قبل المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

كما هو الحال في مجال تطبيق خاصية الجاهية، فمن حيث طبيعة الضريبة يطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي بخصوص الضريبة على الدخل، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل، ويطبق مهما كان سبب إعادة التقييم ومهما كان أساسه، سواء كانت قاعدة تشريعية أو نصا تنظيميا (مرسوم أو قرار) أو ببساطة تجسيد بعض الأفعال من قبل المدقق.<sup>4</sup>

1 - إلياس واضح، المرجع السابق، ص 149.

2 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 272.

3 - عفاف بونيدر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 88.

4 - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 54.

وعليه، سندرس هذا المطلب في فرعين، أولاً حسب طبيعة الضرائب وطبيعة عدم الانتظام أما الثاني حسب طبيعة الرقابة وتسبب التقييم.

### الفرع الأول

#### تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الضرائب وطبيعة عدم الانتظام

إن إجراء إعادة التقييم الجاهي يطبق بحسب طبيعة الضريبة، وبحسب طبيعة عدم الانتظام.

#### أولاً: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الضرائب:

يطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي الضريبي بخصوص جميع الضرائب، وهذا في حالة امتثال التزام المكلف بالضريبة للالتزامات التصريحية، حيث تباشر الإدارة الضريبية إجراء إعادة التقييم الجاهي بخصوص الضريبة على الدخل، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل، حقوق الطابع و غيرها، وهذا الإجراء لا يمكن أن يطبق في مجال الضرائب غير المباشرة.<sup>1</sup>

إن إجراء إعادة التقييم الجاهي يجب أن يطبق اتجاه كل الضرائب، مهما كان مصدرها وطبيعتها، أسباب إعادة التقييم والجزاء المستحقة، باستثناء الحالات المنصوص عليها قانوناً والتي تعطي الإدارة إمكانية استعمال إجراءات خاصة، إجراء قمع التعسف في استعمال الحق، وإجراء الفرض الضريبي.<sup>2</sup>

#### ثانياً: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة عدم الانتظام:

إن إجراء الجاهي يجب أن يتبع مهما كانت طبيعة عدم الانتظام سواء كانت نقص، عدم الدقة، إغفال، إخفاء، ومهما يكن الجزء المطبق فهذا الإجراء يطبق ليس فقط في حالة نقص أين حسن النية مقبول، ولكن أيضاً في حالة عدم الانتظام أين يكون سوء نية مبني على التأسيس، أو يشكل أفعال غش.<sup>3</sup>

1 - محمد أحمد عبد الرؤوف ، المرجع السابق، ص 101.

2 - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 54.

3 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 274 - 275.

وهذا يعني أن إجراء إعادة التقييم الجاهي يتم تطبيقه أيضا في حالة وجود محاسبة تتضمن أخطاء، اغفالات، عدم الدقة، معلومات خطيرة متكررة، تنزع عنها كل القيم الممنوعة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني

#### تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الرقابة وحسب تسبب إعادة التقييم

كما نجد أن إجراء إعادة التقييم الجاهي يطبق في حالة طبيعة الرقابة، كما نجده يطبق أيضا في مجال تسبب إعادة التقييم الجاهي.

#### أولا: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الرقابة:

يطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي في جميع الحالات مهما كانت إجراءات أو عمليات الرقابة والتي كشفت المخالفة، سواء تعلق الأمر برقابة مكتبية، تدقيق في المحاسبة، فحص وجاهي للوضعية الضريبية الشاملة، أو رقابة مادية بسيطة بعين المكان، غير أن هذا الإجراء يستبعد في فرضيتين، أولا عندما يتواجد المكلف بالضريبة في وضعية فرض أو تقييم مباشر، وثانيا عندما يطلب المكلف بالضريبة بعد التدقيق في المحاسبة وقبل الإشعار بإعادة التقييم تطبيق إجراء التسوية الخاص.<sup>2</sup>

#### ثانيا: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب سبب إعادة تقييمه:

إن الإدارة الجبائية هي التي تقوم بتطبيق ومباشرة إجراء إعادة التقييم الجاهي، وذلك دون تمييز سبب إعادة التقييم، فهذا الإجراء يجب أن يطبق عند التصحيح لإحداث رفع أسس التقييم الضريبي، وبالتالي فهو الإجراء العام المستعمل والمطبق، ولا يتم استبعاده إلا في الحالات المحددة قانونا.<sup>3</sup>

في حالة اقتراح إعادة التقييم مبني على أساس معلومات أو وثائق تحصلت عليها الإدارة الجبائية من قبل الغير فيجب عليها أن تعلم المكلف بالضريبة بفحوى ومصدر هذه المعلومات، وفي المقابل، لا يمكن أن يطبق إجراء إعادة التقييم الجاهي بالنسبة للتصحيح المتعلق بالعناصر المستعملة كأساس لحساب الضريبة، وعندما يتعلق الأمر بخطأ في تصفية الضريبة،

<sup>1</sup> - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 55.

<sup>3</sup> - المادة 43، 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولا يطبق أيضا بالنسبة للأخطاء المتعلقة بحساب الضريبة، سواء تم الحساب من طرف الإدارة أم من طرف المكلف بالضريبة، كما هو مثلا في حالة خطأ في الجمع أو خطأ في عدد الأنصبة المحفوظة خارج القسمة العائلية.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث

#### حالة رفض المحاسبة

يقوم المدقق بعملية فحص محاسبة المكلف بالضريبة من خلال فحص ملفه الجبائي ودراسة الوثائق المتعلقة بنشاطه المهني عن طريق التدخل في عين المكان و القيام بإجراء المعاينة شكلا و مضمونا، و ذلك بالتأكد من مصداقية المعلومات والمعطيات و البيانات المحاسبية<sup>2</sup>، فالمراجعة المحاسبية للدفاتر التجارية من حيث الشكل و المضمون تمكننا من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، وفي حالة رفض المحاسبة يلجأ المدقق إلى إعادة التقييم الجاهي للضريبة.<sup>3</sup>

لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة الجبائية طابعها غير المقنع و ذلك في:

#### أولا- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبة غير مطابق لأحكام القانون التجاري:

لقد ألزم المشرع كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاول أو أن يراجع على أقل نتائج هذه العمليات شهريا،<sup>4</sup> بحيث يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامش،<sup>5</sup> مع ترقيم الصفحات كل من الدفترين مع التوقيع عليهما من قبل قاضي المحكمة،<sup>6</sup> كما يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر المقاول من أصول و خصوم مع إقبال كافة حساباته

1 - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 274.

2- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارة،

العدد الرابع، الجزائر، 2013، ص 126 - 127.

3- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 85.

4- المادة 9 من القانون التجاري.

5- المادة 11 الفقرة 01 من القانون التجاري.

6- المادة 11 الفقرة 02 من القانون التجاري.

بقصد إعداد الميزانية مع حساب النتائج في دفتر الجرد،<sup>1</sup> هذه الحسابات تهدف إلى ضبط عناصر الذمة المالية و ذلك طبقاً للتقنيات التنظيمية.<sup>2</sup>

بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون القيام بالتحقيق في حساباتهم و التصديق عليها حسب الشكل المنصوص عليه في القانون بنفسهم أو بتكليف شخص آخر ينوب عنهم مع القيام بعملية النشر المنصوص عليها قانون، و ذلك تحت مسؤوليتهم المدنية و الجزائية.<sup>3</sup>

بالتالي، إن كل مسك للدفاتر المحاسبية غير المطابق لأحكام القانون التجاري يمكن إدارة الضرائب من رفض محاسبة المكلف بالضريبة المعني، و ذلك نتيجة المراجعة المحاسبية للدفاتر التجارية من حيث الشكل و المضمون.<sup>4</sup>

#### ثانياً- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية مخالف للنظام المحاسبي المالي:

إن النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتنظيم معطيات وتصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة واضحة عن الوضعية المالية وممتلكات المكلف بالضريبة حيث يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.<sup>5</sup>

وعليه، فإن مسك الدفاتر المحاسبية غير المطابق للنظام المحاسبي المالي يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل الإدارة الجبائية و مثال ذلك، غياب الدفاتر المحاسبية، الدفاتر المحاسبية غير مؤشرة و غير ممضى عليها، الدفاتر المحاسبية التي تحتوي على بياض، تسجيل غير دقيق للحسابات و أرقام الحسابات.<sup>6</sup>

#### ثالثاً- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء و اغفالات أو معلومات غير صحيحة:

<sup>1</sup> - المادة 10 من القانون التجاري.

<sup>2</sup> - المادة 10 مكرر الفقرة 01 من القانون التجاري.

<sup>3</sup> - المادة 10 مكرر الفقرة 02 من القانون التجاري.

<sup>4</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 85.

<sup>5</sup> - هناء نوي، النظام المحاسبي المبسط، دراسة وصفية و نقدية، دراسة حالة مؤسسة الأشغال و البناء العمومية بالجامعة، مذكرة استكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2011، ص 15.

<sup>6</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 86.

في حالة تضمن محاسبة المكلف بالضريبة أخطاء و اغفالات أو معلومات غير صحيحة<sup>1</sup> في تسجيل العمليات المحاسبية مثل عدم تسجيل فواتير الشراء و البيع، عدم التجانس بين الميزانية الافتتاحية و الميزانية الختامية يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل الإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

## المبحث الثاني

### إجراءات إعادة التقييم الوجاهي

<sup>1</sup> - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 86-87.

يلتزم المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه السنوي الذي يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومداخله، وأنه على أساس ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتحديد أسس الضريبة<sup>1</sup>.

من هنا، إذا شككت الإدارة الجبائية في المعلومات، فلا يمكنها إثبات عدم صحة التصريحات و تعديلها إلا من خلال الرقابة الضريبية،<sup>2</sup> بدء من الرقابة المكتبية التي تقوم بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها و مدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفات الجبائية و تقييمها بطريقة موضوعية، و هذا حرصا لتحقيق مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.<sup>3</sup>

بالإضافة إلى هذه الرقابة، فالإدارة الجبائية تستفيد من صلاحيات واسعة للتحقيق في تصريحات المكلف بالضريبة تتمثل في طلب التوضيحات و التبريرات في حالة وجود تناقضات أو اختلافات بين العناصر التي تم التصريح بها من خلال مقارنة التصريحات الحالية مع التصريحات السابقة، أو المقارنة مع معلومات تحصلت عليها من مصادر أخرى، كما يجوز لها الاطلاع على الوثائق التي تمكنها من معرفة و تحديد الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة، و حق المتابعة و المعاينة و غيرها من السلطات، و في مقابل سلطات الرقابة المعترف بها لإدارة الضرائب، يستفيد المكلف بالضريبة من عدة ضمانات مخصصة لمراعاة

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد و الإدارة و القانون، جامعة قلمة، الجزائر، عدد 35، 2013، ص 190.

<sup>2</sup> - عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أبريل 2008، جامعة 8 ماي 1945، قلمة، الجزائر، ص 40.

<sup>3</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 47-48.

حقوق الدفاع و مبدأ الجاهة ووضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة، من خلال إتباع هذه الأخيرة مجموعة من الإجراءات،<sup>1</sup> تتمثل في:

### المطلب الأول

#### الإشعار بإعادة التقييم الجاهي

إن التزام المكلف بالضريبة، بتقديم التصريحات، يساعد الإدارة الجبائية على تحديد الوعاء الضريبي المناسب و المطابق للواقع، دون المساس بحق المكلف أو حق الخزينة، و إعطاء المشرع للإدارة حق الاطلاع و حق المعاينة يمكنها من التأكد من صحة ما صرح به المكلف من معلومات و بيانات، و معرفة مدى مطابقتها للواقع، لكن في بعض الأحيان قد تواجه الإدارة الجبائية بعض النقاط الغامضة فتضطر إلى طلب التوضيح أو التبرير من المكلف بالضريبة، و بعد أن تحصل على التوضيحات اللازمة، فتقوم بإعادة تقييم الضريبة من جديد.<sup>2</sup>

عند مباشرة إعادة التقييم الجاهي هناك مجموعة من الإجراءات يجب الالتزام بها، و التي تعتبر ضمانات للمكلف بالضريبة، من بينها قيام الإدارة الجبائية بإرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة، قصد إعلامه بذلك مسبقاً، تحت طائلة بطلان الإجراء.<sup>3</sup>

هذا الإشعار يجب أن يفرغ في شكليات معينة و يجب أن يتضمن مجموعة من البيانات، و عليه، و يجب تبيان كيفية الإشعار، مضمونه، تسببه.<sup>4</sup>

### الفرع الأول

<sup>1</sup> - نور الدين شاذلي، مراقبة و منازعات الضريبة، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 1-5.

<sup>2</sup> - عفاف بونيدر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 85.

<sup>3</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 58.

<sup>4</sup> - أنيس برينش، المرجع السابق، ص 40.

### كيفية الإشعار

إن إرسال إشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة يكون برسالة موصى بها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، و يعتبر إشعار المكلف بالضريبة نقطة انطلاق لتفعيل إجراء إعادة التقييم الجاهي و هو إجراء إلزامي.<sup>1</sup>

كما أن الإشعار بإعادة التقييم يظهر خصائص أساسية نذكر منها:<sup>2</sup>

- تثبت أو تقدم الدليل على أنها قد أرسلت الإشعار بإعادة التقييم، و في حالة عدم إثباتها يعلن سقوط الفرض الضريبي، و الدليل الذي يعود إلى الإدارة هو في أغلب الأحيان يقدم بمساعدة الإشعار بالاستلام للبريد؛

- الإشعار بإعادة التقييم الجاهي يعتبر قرار إداري لأنه يعبر عن سلطة و إرادة الإدارة الجبائية، لهذا يجب أن يتميز عن المراسلات التي ليست لها قيمة القرار و التي تبادلها الإدارة الجبائية مع المكلف بالضريبة؛

- الإشعار بإعادة التقييم الضريبي الجاهي يعتبر كتمهيد بالنسبة لإدارة الضرائب و المكلف بالضريبة لبدء حوارهما أو نقاشهما، فهو يعتبر الخطوة الأولى لإجراء إعادة التقييم الجاهي، و هو التصرف الذي تفتح إدارة الضرائب نقاشها مع المكلف بالضريبة، كما يجب أن يكون شخصيا، و كذلك يجب أن يخص المكلف بالضريبة نفسه أو ممثله القانوني .

كما يعتبر أيضا تبليغ الإشعار بإعادة التقييم الجاهي قاعدة شكلية و جوهرية و في حالة غياب أو عدم مشروعية (قانونية) هذا الإشعار تلغى الضريبة بسبب عدم تمكين المكلف بالضريبة من الرد و تقديم ملاحظاته على هذا الإجراء المتخذ في حقه، و بذلك تكون الإدارة الضريبة قد أدخلت بمبدأ الوجهة، الذي يعتبر ضمانا هامة منحت للمكلف بالضريبة خلال إجراء إعادة التقييم الضريبي الجاهي، و يؤدي هذا إلى عدم صحة الإجراء المباشر من قبل

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع سابق، ص 59

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 280.

الإدارة<sup>1</sup>، وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره<sup>2</sup> الصادر بتاريخ 2006/3/15 الفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء باتنة و الذي جاء في حيثياته ما يلي:

"حيث أن إدارة الضرائب تدفع بأنها أبلغت المستأنف عليه بالتعديلات بتاريخ 1999/8/8 عن طريق الإخطار نموذج "904" و منحت له المهلة القانونية للرد، و بما انه لم يرد لجأت إلى تأسيس الجداول الأربعة محل النزاع، و تضيف أن المستأنف عليه لم يقم بأي تصريح لما كان ينتمي للنظام الجزائي، كما أنها لاحظت نقص في التصريحات فيما يخص رقم الأعمال .

حيث غير ثابت من النموذج "940" المؤرخ في 1999/8/8 المرفق بالملف أنهتم استلامه من طرف المستأنف عليه (ح س) في نفس التاريخ.

حيث التمس مجلس الدولة من المستأنفة مديرية الضرائب لولاية باتنة تقديم السند الذي يثبت إبلاغ المستأنف عليه بالتعديلات الجبائية، إلا أنها قدمت نفس النموذج "940" دون إثبات تاريخ الاستلام.

بالتالي فإن عدم قيام إدارة الضرائب بتبليغ المستأنف عليه بالتعديلات الجبائية، يؤدي إلى بطلان إجراءات التعديل الجبائي، و من ثم إلى عدم التأسيس القانوني للضرائب المفروضة على المستأنف عليه.

حيث قضاة الدرجة الأولى طبقوا من ثم تصحيح القانون، لما قضاوا ببطلان الإجراءات و بالتبعية بإلغاء الضريبة المفروضة على المستأنف عليه ."

يجب أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم باسم المكلف بالضريبة إلى مقر سكناه الشخصي أو إلى مقر ممارسة نشاطه، مما يلزم التمييز ما إذا كان الشخص طبيعي أو شخص معنوي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 60.

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 025885، الصادر بتاريخ 2006/3/15، غير منشور.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 281.

### أولاً: الشخص الطبيعي:

عندما يكون المرسل إليه الإشعار بإعادة التقييم الجاهي شخص طبيعي، فإنه يتم التحقق من هويته و ذلك عن طريق توضيح اسمه و عنوانه و كذلك مهنته و يمكن أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم إلى الشخص المختار من قبل المكلف بالضريبة شخصياً ، حيث يمكنه أن يطلب من وكيله من تمثيله، و الخطأ المرتكب في هوية المكلف بالضريبة لا يؤدي إلى بطلان الإجراء إلا إذا نتج لبس حقيقي في ذلك.<sup>1</sup>

في حالة وفاة المكلف بالضريبة، فإن الإشعارات بإعادة التقييم التي تخص تصريحات الدخل يجوز إرسالها إلى أحد أصحاب الحق أو الموقعين للتصريح بالإرث أو إلى الموثق المكلف بالميراث، و فيما يتعلق بالملكية المشتركة، إذا كانت إعادة التقييم يخص الضريبة على الدخل، يجب إرسال إشعار متميز إلى كل مالك على الشروع، و بالنسبة للضرائب الأخرى مثل حقوق التسجيل، يجب إرسال إشعار أحدهم بإعادة التقييم الصحيح بشأن الآخرين.<sup>2</sup>

بالنسبة لحالة المكلف بالضريبة المقيم بالخارج و الذي عين ممثل ضريبي له في الجزائر، فإنه يجب إرسال إشعار بإعادة التقييم الضريبي الجاهي إلى هذا الممثل، و إلا كان هذا الإجراء باطلاً.<sup>3</sup>

و تجدر الإشارة إلى أن العنوان الذي يجب أن يرسل إليه الإشعار بإعادة التقييم هو آخر عنوان معلوم لدى إدارة الضرائب، و إرسال الإشعار بإعادة التقييم الجاهي إلى العنوان القديم للمكلف بالضريبة رغم تصريحه بتغييره يعتبر غير صحيح.<sup>4</sup>

### ثانياً: الشخص المعنوي:

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 61.

<sup>2</sup> - Gue Fonte et Valérie de la Varende, op.cit, p 74.

<sup>3</sup> - Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier éditions, paris, p 21.

<sup>4</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 283.

إذا كان المكلف بالضريبة شركة، فهنا يجب إرسال الإشعار بإعادة التقييم الجاهي إلى مقرها، أي إرساله إليها و إلى عنوانها الاجتماعي<sup>1</sup>، فالشركة التجارية لا تنشط إلا من طرف أشخاص طبيعية، لذلك فإذا تم تصحيح الضريبة المفروضة على هذه الشركة يكون تأثيرها على الوضعية الضريبية لواحد أو أكثر من المكلفين بالضريبة الآخرين، لذا يجب أن يرسل إشعار خاص إلى المكلف المعني و كذا إلى الشركة، و هذا تحت طائلة بطلان إجراء الفرض الضريبي للمعنيين.<sup>2</sup>

بالنسبة لشركة الأشخاص، بحكم امتلاكها للشخصية القانونية تحرر تصريحاتها كما هي و لكن ضريبيا، فهي غير خاضعة للضريبة لأن الشركاء هم الخاضعون شخصيا للضريبة بالنسبة لنصيبهم في نتائج الشركة.<sup>3</sup>

في هذه الحالة يرسل الإشعار بإعادة التقييم إلى الشركة، و يجب على إدارة الضرائب أن تشعر الشركة غير الخاضعة للضريبة بإعادة التقييم الإجمالي، كما يرسل إشعار إلى كل شريك بالنسبة لنصيبه الشخصي.<sup>4</sup>

## الفرع الثاني

### مضمون الإشعار بإعادة التقييم

يرسل الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة المعني عن طريق رسالة موصى عليها إشعارا باستلام أو يسلم له مع الإشعار بالاستلام<sup>5</sup>، كما يجب أن يكون معللا بطريقة

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 62.

<sup>2</sup> - Gue Fonte et Valérie de la Varende, op cit, p 74.

<sup>3</sup> - Céline Delavallée et autres, op cit, P 20.

<sup>4</sup> - Gue Fonte et Valérie de la Varende, op. cit, p 75.

<sup>5</sup> - المادة 20 - 06 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

تسمح للمكلف بالضريبة المعني بمعرفة الأسباب حتى يتمكن من تقديم ملاحظاته، أو يقدم موافقته على كامل الأسباب.<sup>1</sup>

كما يتعين ذكر المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من أجل إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.<sup>2</sup>

يجب أن يتضمن الإشعار بإعادة التقييم عدة بيانات جوهرية تسمح للمكلف بالضريبة أن يضمن دفاعه، وهذاتحت طائلة البطلان، و تتمثل هذه البيانات فيما يلي :

اسم و لقب العون القائم بالتبليغ و توقيعه إضافة إلى ختم المصلحة التي ينتمي إليها، وكذا حق المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، من أجل مناقشة اقتراحات رفع الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.<sup>3</sup>

بيان أجال الرد والمتمثل في أربعين (40) يوماً كحد أقصى بالنسبة لإعادة التقييم الجاهي المعتمد نتيجة التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة، و ثلاثين (30) يوم بالنسبة للتحقيق في صحة التصريح باستعمال طلب التبرير والتوضيح، و يبدأ حساب المواعيد من تاريخ استلام الإشعار.<sup>4</sup>

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بإعادة التقييم أن لديه إمكانية طلب، في رده، التحكم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع و القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس المركز الجوازي للضرائب.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، إجراءات الرقابة الجبائية، طبعة 2015.

<sup>2</sup> - المادة 6-20، الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>3</sup> - المادة 20-04، الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - إلياس واضح، المرجع السابق، ص 151.

<sup>5</sup> - المادة 20-06 الفقرة 4 من قانون الإجراءات.

اقتراحات التصحيح الموجهة من الإدارة الجبائية يجب أن تكون مفصلة لكل ضريبة وسنة بسنة، ولما يكون إعادة التقييم الجاهي يلي التدقيق في المحاسبة أو فحص وجاهي للوضعية الضريبية الشاملة، يجب على الإدارة أن لا تحدد فقط مبلغ التصحيح (بمعنى أسس الفرض الإضافي) وكذلك أيضا مبلغ الرسوم و الحقوق و الجزاءات الناتجة.<sup>1</sup>

و في الأخير، يجب أن يشير الإشعار إلى أسباب إعادة التقييم، حيث يجب أن تعرض بطريقة دقيقة حتى تكون واضحة بشكل كاف بالنسبة للمكلف بالضريبة قبل أن يشكل ملاحظاته أو يقدر إجابته، و كذا تاريخ أول و آخر تدخل للمدقق بمقرات المؤسسة، و إذا أجرى المدقق معالجات عن طريق الإعلام الآلي فيجب أن يحدد الإشعار بإعادة التقييم طبيعة المعالجات المنجزة.<sup>2</sup>

أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مؤرخا و موقعا ومكتوبا من طرف العون القائم بالتصحيح، إضافة إلى ختم المصلحة التي ينتمي إليها.<sup>3</sup>

و ما يمكن ملاحظته أنه لا يوجد أي نص قانوني يفرض على الإدارة الجبائية التقييد بميعاد محدد لإرسال هذا الإشعار بعد عملية المراقبة، بحيث يمكنها إرساله تبليغه من انتهاء الرقابة إلى تاريخ انتهاء التقادم المحدد بأربع (4) سنوات<sup>4</sup>، و يمدد هذا الأجل في حالة الممارسة التدليسية.<sup>5</sup>

### الفرع الثالث

#### تسبب الإشعار بإعادة التقييم

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة عنابة، 2014، ص 223.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق ص 287.

<sup>3</sup> - عفاف بوينيدر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 90.

<sup>4</sup> - المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

لقد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بتسبيب الإشعار بإعادة التقييم<sup>1</sup> من خلال إثباتها صحة اتخاذها إجراء إعادة التقييم الجاهي<sup>2</sup>، بحيث يجب أن يوضح الإشعار بإعادة التقييم الأسباب التي دعت إلى إجراء التقييم و كذا تقييم المواد القانونية المطابقة لذلك، كما يجب أن تبين التعديلات أسس الضريبة المزمع إجرائها ( كالزيادة في مبلغ الضريبة المقترحة للمناقشة ) حيث تمكن هذه الإجراءات المكلف بالضريبة أن يعرف مصدر التعديلات، كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم معللا تعليلا كافيا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة المعني بمعرفة الأسباب حتى يتمكن من إعادة تشكيل أسس الضريبة، و تقديم ملاحظاتها أو إعلان قبوله لها، و يجب على المفتش القيام في نفس الوقت بدعوة المكلف إلى تقديم ملاحظاته.<sup>3</sup>

هذا معناه، أن رفع أسس الضريبة يجب أن يرفق بكل المعلومات الضرورية لدفاع المكلف بالضريبة المعني، و يجب أن يكون اقتراح إعادة التقييم واضحا، مع ذكر كل رفع ضريبي بطريقة مستقلة مع تعليله، و أن يكون التعليل واضحا، حتى يتمكن المكلف بالضريبة إبداء رأيه بصفة نهائية، كما يجب ذكر الأساس القانوني و الذي يسمح للمكلف بالضريبة المعني فهم السبب الذي أسس عليه الرفع الضريبي، يجب على الإدارة الجبائية أن تبين للمكلف بالضريبة التبعات المالية لإعادة التقييم المقترح، و مبلغ الحقوق المستحقة للدفع و الجزاءات المحتملة للتطبيق و ذكر بوضوح الضريبة الإضافية للدفع، و غياب أحد هذه البيانات يؤدي إلى بطلان الإجراء و الإعفاء من الضريبة.<sup>4</sup>

وتجدر الإشارة أن الإشعار بإعادة التقييم الجاهي يمكن المكلف بالضريبة من معرفة مصدر التعديلات، و أن يطلب من إدارة الضرائب:

- توضيحات تفصيلية و تكميلية تمكنه من قبول التعديلات؛

<sup>1</sup> - المادة 20-06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 65.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة الجزائر، 2008، ص

120.

<sup>4</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 288-289.

- مدى تأثير قبوله فيما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني

### نتائج إعادة التقييم الجاهي

تعد الجاهة من أهم الضمانات التي تمنح للمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، على اعتبار أنها الوسيلة الوحيدة التي لدى المكلف بالضريبة، التي تخوله إبداء ملاحظاته، وتقديم تبريراته عن مصادر دخله للإدارة الجبائية، عن طريق الحوار بين المكلف بالضريبة والمدقق، حيث يجب أن يكون هناك تبادل وجهات النظر والرد على كل ما يثيره كل طرف من دفوع ومسائل قانونية في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة.<sup>2</sup>

لقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية في مواده نواة مبدأ الجاهة، من خلال تأكيد المشرع الجزائري على ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة محل التصحيح.<sup>3</sup>

كما يجب على الإدارة الجبائية أن تلتزم بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة بخصوص التصحيح أو إجراء إعادة التقييم الجاهي، و تلتزم بعدم فرض الضريبة إلا بعد انتهاء المدة التي حددها القانون للمكلف بالضريبة لإبداء ملاحظاته.<sup>4</sup>

بعد الانتهاء من إجراء إعادة التقييم الجاهي، يجب على الإدارة الجبائية تبليغ المكلف بالضريبة المعني بنتائج إعادة التقييم، و ذلك بالتزامها بإخطاره بالتصحيات التي أجرتها على التصريح الضريبي أو بعناصر تقدير الضريبة في حالة طرحه، و أن يكون مسببا تسببا

<sup>1</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نشرة 2017، ص 11.

<sup>2</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 48.

<sup>3</sup> - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 67.

كافيا، بما يمكن المكلف بالضريبة من تحديد موقفه من التصحيح أو التقدير سواء بالقبول أو بإبداء ملاحظاته في شأنه.<sup>1</sup>

حيث سنتناول في هذا المجال أولا رد المكلف بالضريبة، وثانيا جواب الإدارة على ملاحظات المكلف بالضريبة.

## الفرع الأول

### رد المكلف بالضريبة

يعتبر رد المكلف بالضريبة من مبادئ احترام حقوق الدفاع التي منحها المشرع الضريبي و ذلك تجسيدا لمبدأ الجاهية، حيث منحت له أجال قانونية للرد على اقتراح الإدارة و إبداء ملاحظاته، و هو ما سنتناوله في العناصر التالية:

#### أولا: آجال الرد الممنوحة للمكلف بالضريبة:

لقد منح المشرع آجال الرد على اقتراح الإدارة الجبائية المتعلق بإعادة التقييم الجاهي 40 يوما من تاريخ استلام الإشعار لتقديم قبوله أو ملاحظاته.<sup>2</sup>

أما إذا كان هناك سبب جديد لإعادة التقييم، و الأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول، يمنح للمكلف بالضريبة أجر جديد إضافيا للرد مدته أربعين يوما من أجل تقديم ملاحظاته و ذلك لإرسال ملاحظات جديدة، كما يحق للمكلف بالضريبة طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه 40 يوما.<sup>3</sup>

يبدأ سريان هذا الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة من تاريخ استلام هذا الأخير للإشعار بإعادة التقييم، إذ يبدأ سريان أجل أربعين يوما من اليوم التالي لليوم الذي أستلم فيه المكلف بالضريبة الإشعار بإعادة التقييم، و ينتهي في اليوم 41 الذي يلي ذلك الاستلام للإشعار، و إذا صادف آخر يوم في عطلة فيمدد الأجل إلى اليوم المخصص للعمل الذي يليه، كما أن طلب

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 198.

<sup>2</sup> - المادة 20-06 الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 20-06 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

معلومات تتعلق بإعادة التقييم الجاهي لا تؤثر على سير هذا الأجل، أي أنها لا تقطع أجل أربعين يوم، حيث أن خلال هذا الأجل يحق للمكلف بالضريبة أو من ممثله قبول إعادة التقييم المقترح أو تقديم ملاحظات و يمكن للمكلف بالضريبة المعني بالإجابة بنفسه أو عن طريق ممثله القانوني (المحامي) أو وكيله المؤهل باستمرار.<sup>1</sup>

في حالة منح الأجل للمكلف بالضريبة للرد على اقتراح الإجابة الجبائية، فإن عدم الإجابة عليه أو الإجابة بعد انتهاء الأجل الممنوح له يعتبر قبول ضمني من قبله للتصحيات المقترحة، و على العكس إذا قدم المكلف بالضريبة ملاحظاته ضمن الأجل، هنا ترى الإدارة الجبائية أنه يمكن تحميل الضرائب بمجرد إعطاء المكلف بالضريبة موافقته على إعادة التقييم المقترح بالإشعار، في حين أن القضاء يرى بأن الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة للإجابة يجب أن يحترم بين استلام الإشعار بإعادة التقييم من طرف المكلف بالضريبة و مباشرة التحصيل من طرف الإدارة،<sup>2</sup> هذا ما أقره مجل الدولة في قرار<sup>3</sup> صادر عنه بتاريخ 2001/07/30، حيث جاء فيه ما يأتي: "حيث أن المادة 111 مكرر من قانون الرسم و المادة 187/5 من قانون الضرائب المباشرة، تمنح المكلف بالضريبة مهلة شهر للرد على ما توصل إليه من تحقيق، و تحديد قيمة الضريبة، غير أن الإجراء لم يتم احترامه مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة".

### ثانيا: إجابة المكلف بالضريبة

إن إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة المعني لا يقطع الحوار و النقاش مع المدقق، فيمكن للمكلف بالضريبة أن يطلب منه معلومات أو يقدم له شروح تعارض بعض أسس التصحيح، وبما أنه يضمن استمرار النقاش الجاهي مما يفتح للمكلف بالضريبة فرصة

<sup>1</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 67.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 290.

<sup>3</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 001987، الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 66.

للإجابة عن طريق تقديم قبوله أو يعبر عن ملاحظاته<sup>1</sup>، و التي يجب على الإدارة الجبائية الرد عليها.<sup>2</sup>

وفي حالة إبداء المكلف بالضريبة لملاحظاته هناك 3 حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار:<sup>3</sup>

- إذا اعتبرت ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة و مقبولة كلياً أو جزئياً تتراجع الإدارة عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله؛

- إذا تم رفض الملاحظات يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغ المكلف بواسطة رد مفصل و مبرر؛

- إذا كان هناك سبب جديد لإعادة التقييم و الأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول يمنح للمكلف بالضريبة أجل جديد إضافياً للرد مدته أربعين (40) يوماً من أجل تقديم ملاحظاته.

أما بالنسبة لشكل إجابة المكلف بالضريبة فإنه ليست لها شروط شكلية محددة قانوناً، حيث أنه يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم ملاحظاته شفويًا أو كتابياً، و لكن بالرجوع إلى شكل الإشعار بإعادة التقييم الجاهي نجده كتابياً، لهذا فلا بد أن تكون إجابة المكلف بالضريبة كذلك مكتوبة، و على المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني أو كل شخص له وكالة خاصة، الإجابة والتوقيع عليها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 291.

<sup>2</sup>- المادة 42 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup>- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012، ص 100.

<sup>4</sup>- فوزي زليدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 67.

كما أن مضمون الإجابة يحتوي على عدة عناصر يجب مراعاتها:<sup>1</sup>

- إعطاء كامل العناية لتحرير الإجابة على الإشعار بإعادة التقييم الجاهي؛

- القراءة المتأنية لكل سبب محل فحص نقدي معمق؛

- الإجابة يجب أن تكون واضحة و دقيقة و مفصلة قدر الإمكان؛

- يجب كذلك الانتباه إلى أجل أربعين يوماً، بهدف تجنب عقبة القبول الضمني لإعادة التقييم الجاهي.

### ثالثاً: أشكال رد المكلف بالضريبة:

يتعين على الإدارة الجبائية قبل اعتماد أسس الضريبة المحددة طبقاً للإجراءات الجاهية أن تبلغ المكلف بالضريبة المعني بأمر هذه النتائج من أجل تقديم ملاحظاته و رده عليها، كأن يقدم قبوله الصريح لهذه النتائج، لكن في بعض الحالات لا يقوم المكلف بالضريبة بالرد، أو يرفض اقتراحات إعادة التقييم الجاهي<sup>2</sup>، و هو ما سنتطرق إليه كالاتي :

#### 1- حالة قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم الجاهي :

لقد خول القانون الجبائي للمكلف بالضريبة حق الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية المتعلقة بنتائج إعادة التقييم الجاهي، فمنح له المشرع الضريبي حق قبولها إما صراحة أو ضمناً بتحديد مدة تسري من تاريخ تبليغ الإشعار، فالقبول

<sup>1</sup> -Jean-Luc pierre, procédure de rectification contradictoire, réponsedu contribuable a la proposition de rectification, réponse de l'administration aux observationsdu contribuable ,saisine de diverses instances, notifications successives Jurisclasseur procédure fiscales, Cote, 02 ,2006 ,p03.

<sup>2</sup> - إلياس واضح، المرجع السابق، ص 154.

الصريح يقصد به تقديم المكلف بالضريبة موافقته المكتوبة حول التصحيحات و دون أن تكون مشوبة بأي غموض، أو قابلة لأي تفسير من شأنه أن يثار لفهم موافقته من عدمها، كما أنه من شروط القبول الصريح أن يكون ضمن الآجال المحددة في قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

ففي حالة قبول المكلف بالضريبة لمبررات إعادة التقييم<sup>2</sup>، فالموافقة تضع النهاية لإجراء إعادة التقييم، و كذلك في حالة قبول إدارة الضرائب لحجج المكلف بالضريبة، غير أنه إذا أجاب قبل نهاية الأجل الممنوح له، فالمكلف بالضريبة يمكنه حتى ذلك الاستحقاق للتراجع عن موافقته و الإدارة لا يمكنها تأسيس الضريبة قبل نهاية ذلك الأجل، زيادة على ذلك إذا غير المكلف بالضريبة المعني رأيه، بعد مباشرة التحصيل، فله دوما إمكانية تقديم شكوى نزاعية.<sup>3</sup>

و تكون إجابة المكلف بالضريبة صريحة، مقابل ( عند اللزوم ) تسوية أو مصالحة حول الجزاءات التي تنطق بها في الأصل إدارة الضرائب<sup>4</sup>، فالموافقة الصريحة تجعل أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا و لا يمكن لإدارة الضرائب الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا استعمل المكلف بالضريبة مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق، و لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.<sup>5</sup>

كما يكون قبول المكلف بالضريبة ضمنيا إذا لم يقدم المكلف بالضريبة رده أصلا، أو قدمه بعد فوات الآجال المحددة بأربعين يوما، إذا لم يبدي المكلف بالضريبة رفضه لنتائج التي اعتمدها الإدارة الجبائية بصفة صريحة، بمعنى أن

<sup>1</sup> - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون

العام، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2013، ص 253-254.

<sup>2</sup> - المادة 20-07 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 295.

<sup>4</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 68.

<sup>5</sup> - المادة 20-07 من قانون الإجراءات الجبائية.

المكلف بالضريبة هو الذي يتحمل عبئ الإثبات إذا نازع في نتائج إعادة التقييم التي قبلها بطريقة ضمنية<sup>1</sup>.

فالمكلف بالضريبة الذي يعبر ضمن إجابته على الإشعار بإعادة التقييم، عن عدم موافقته على مجمل التصحيحات و يقدم ملاحظاته المعللة على بعضها فقط، يجب أن ينظر إليه على أنه رفض لمجمل التصحيحات، و مهما تكن الإجابة صريحة أو ضمنية، فهي تضع النهاية لإجراء إعادة التقييم و تحسب الضريبة حسب الأسس الواردة بالإشعار بإعادة التقييم.<sup>2</sup>

## 2- حالة رفض المكلف بالضريبة لاقتراحات إعادة التقييم الوجاهي:

عندما يقوم المكلف بالضريبة برفض اقتراحات إعادة التقييم أو تقديمه لملاحظاته يجب أن تصل إلى مصالح الإدارة الجبائية في الشهر الذي يلي إرسال الإشعار بإعادة التقييم و في حالة إصرار إدارة الضرائب على مواصلة إجراء إعادة التقييم بالرغم من عدم موافقة المكلف بالضريبة المعني أو تقديمه لملاحظاته، فهنا يجب على الإدارة الضريبية أن ترسل للمكلف بالضريبة الإجابة التي تبين من خلالها الأسباب التي دفعتها لمتابعة إجراء إعادة التقييم.<sup>3</sup>

و إذا عدلت الإدارة مشروع إعادة التقييم الأصلي جزئيا على الأقل، فيجب أن تعلم المكلف بالضريبة المعني بذلك، وفي حالة ظهور عناصر جديدة لم يتم العون المدقق بالتطرق لها في الإشعار الأول، فإنه يمنح أجل إضافي مدته 40 يوما للمكلف بالضريبة للإجابة و تقديم ملاحظاته لا بد أن يعلمه بذلك و يعلل ذلك من خلال مراسلة معللة و مفصلة و مبررة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 69.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 296.

<sup>3</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 68-69.

<sup>4</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، إجراءات الرقابة الجبائية، طبعة 2015.

و إذا تبين للمكلف أنه أخذ جوراً، واستمر الخلاف بينه و بين الإدارة الجبائية حول مبلغ التصحيح يمكن له تقديم طعن نزاعي، حيث يرسل شكوى إلى المدير الولائي للضرائب في مكان فرض الضريبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني

#### جواب الإدارة على ملاحظات المكلف بالضريبة

في حالة قيام المكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته خلال الآجال المنصوص عليها قانوناً و المقدرة مدتها أربعين يوماً (40) يوماً.<sup>2</sup>

تتخذ الإدارة الجبائية موقفين في مواجهة هذه الملاحظات:

الأول، يتمثل في حالة اقتناعها بإجابة المكلف بالضريبة و اعتبارها مؤسسة و مقنعة، هنا تقوم بإحداث تعديل على التصريحات وفقاً لما تقدم به المكلف بالضريبة من ملاحظات، بشرط أن تكون هذه الأخيرة صحيحة، فتبني بذلك الأسس الضريبية حسب رد المكلف بالضريبة المعني، أما الثاني يتمثل في حالة عدم اقتناع الإدارة الجبائية بإجابة المكلف بالضريبة، فتقوم برفض هذه الملاحظات.<sup>3</sup>

فهذه الإجابة إلزامية، حيث يجب أن تكون معللة، و ذلك بتقديم دليل إجابتها، فالتخلف عن تسبيب الإجابة يؤدي إلى بطلان إجراء الرفع الضريبي، كما يجب أن تتضمن الإجابة توقيع خطي و أن تكون محل فحص متأن، معتليغ رفض الإدارة الجبائية بواسطة رسالة مفصلة و معللة تبين أسباب الرفض تحت طائلة البطلان حتى تبين النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في الرد، و تعتبر الإدارة الجبائية قد أجابت إذا بررت تحريرها وصل استلام بريدي

<sup>1</sup> - بن صفي الدين أحلام ، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه ،

تخصص دولة المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014، ص 94.

<sup>2</sup> - المادة 20-06 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - ياسين بن شيللا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 69.

موقع من طرف المكلف بالضريبة بأنها أرسلت إليها إجابتها، و تكون الإجابة غير صحيحة إذا لم تتضمن توقيع خطي لعون مؤهل من طرف إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

وعليه، فإذا اعتبرت ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة من طرف إدارة الضرائب، فهذه الأخيرة سوف تتخلى عن إعادة التقييم المعلن كلياً أو جزئياً، و مع هذا يمكن لإدارة الضرائب أن تجري استبدال قانوني، وذلك بإبقاء إعادة التقييم مع تأسيسه على نص آخر غير ذلك المستند إليه في الأصل<sup>2</sup>.

في هذه الحالة يجب على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بذلك و تمنحه أجلاً جديداً للإجابة بأربعين (40) يوماً<sup>3</sup>.

في حالة تقديم ملاحظات ترفضها الإدارة، فينبغي عليها أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة و مبررة، وإذا أبرزت هذه المراسلة سبباً رئيسياً جديداً لإعادة التقييم<sup>4</sup>، أو الأخذ بعين الاعتبار عناصر جديدة لم يتطرق إليها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته 40 يوماً للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته<sup>5</sup>.

أما إذا تبين للمكلف بالضريبة أنه أخذ جوراً، و استمر الخلاف بينه و بين الإدارة الجبائية حول مبلغ التصحيح، يبقى للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء من أجل إسقاط تلك الضريبة المحددة وفقاً لنتائج إعادة التقييم الجاهي، و يبقى عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية من خلال بيان احترامها للإجراءات

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 297.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 298.

<sup>3</sup> - المادة 20-06 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية

<sup>4</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، إجراءات الرقابة الجبائية، طبعة 2015.

<sup>5</sup> - المادة 20-06 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

القانونية المنصوص عليها في مجال إعادة التقييم الجاهي، وبالخصوص رسالة الرفض المبلغة للمكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث

#### تبليغ نتائج إعادة التقييم الجاهي

تتميز إجراءات التقييم الجاهي، بضرورة احترام الإدارة الجبائية لمبدأ الجاهية في التعامل مع المكلف بالضريبة، وحقه في الدفاع عن نفسه على كل ادعاء ترمي من خلاله الإدارة الجبائية إلى تقرير زيادة الضريبة السابق دفعها، حيث تتجلى مظاهر الجاهية في إجراءات التصحيح الجاهي للضريبة في ضرورة تبليغ نتائج الإشعار بإعادة التقييم إلى علم المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

و قد أكد المشرع الضريبي على إلزامية تبليغ نتائج إعادة التقييم الجاهي التي توصلت إليها الإدارة الجبائية<sup>3</sup>، ذلك أن التبليغ النهائي يعمل على تأسيس أو تحديد الوضعية النهائية لمصلحة الضرائب بالنظر إلى التناقضات المستخرجة أثناء عملية التقييم، أي يجب أن يعبر عن الحالة الفعلية للمكلف بالضريبة، كما يجب أن يكون مفصلاً بشكل جيد.<sup>4</sup>

على مصلحة الضرائب إخطار المكلف بالضريبة بعناصر تحصيل الضريبة الناتجة عن عملية إعادة التقييم الجاهي، على أن يتم ذلك بواسطة البريد الموصى عليه بعلم الوصول، و يترتب على إغفال هذا الإجراء البطلان.<sup>5</sup>

يتعين على الإدارة الضريبية عند تبليغها لنتائج إعادة التقييم الجاهي، أن تراعي تحت طائلة البطلان ما يلي:

<sup>1</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 69.

<sup>2</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 243.

<sup>3</sup> - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 88.

<sup>5</sup> - سوزي عدلي ناشد، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003، ص 313.

- تحديد الأسباب التي أدت إلى إعادة التصحيح؛
  - ذكر مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك؛
  - ذكر أسس الإخضاع الضريبي، وحساب الضرائب المترتبة.<sup>1</sup>
  - منح المكلف بالضريبة أجل محدد بـ 40 يوماً من أجل الرد و تقديم ملاحظات حول نتائج إعادة التقييم الجاهي.<sup>2</sup>
- وضع المشرع الضريبي عملية التبليغ كضمانة للمكلف بالضريبة، و ذلك كي تسمح له بالاطلاع على نتائج إعادة التقييم، ومعرفة السندات التي اعتمدت عليها الإدارة الجبائية في عملية إعادة التقييم، حتى يتسنى له تقديم ملاحظات بشأنها و الرد عليها بالشكل المناسب كما منحه حق الطعن في ذلك القرار.<sup>3</sup>

### خاتمة الفصل الأول

مما سبق، نستنتج أن الإخلال بالضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار إجراء إعادة التقييم الجاهي و المتمثلة في إرسال إشعار لإعادة التقييم الجاهي و إرفاقه بميثاق المكلف بالضريبة الذي يبين له حقوقه وواجباته، منحه

<sup>1</sup>- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>- المادة 20- 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup>- خليل ياسين، محمد عبد النور أيت العربي، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون خاص شامل، جامعة بجاية، 2015، ص 16.

---

أجل للرد، الإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره، فعدم احترام هذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراء إعادة التقييم الجاهي، و بالتالي بطلان الفرض الضريبي.

وعليه، تعد هذه الضمانات في نظرنا تبدو كافية لحماية حقوق المكلف بالضريبة من مباشرة إجراءات إعادة التقييم الجاهي بطريقة تحكيمية من قبل الإدارة الضريبية.

## الفصل الثاني

## الفصل الثاني

### التقييم التلقائي

إن الأصل في تقدير الالتزام الضريبي يتم إما عن طريق تصريح المكلف بالضريبة المستند إلى دفاتر وسجلات صحيحة وأمنية، بشرط أن تكون هذه الدفاتر منتظمة من الناحية الشكلية، و ممسوكة وفقاً لأصول المحاسبة السليمة مع مراعاة القوانين أو القواعد المقررة في هذا الشأن، وإما عن طريق الإدارة الجبائية بواسطة أعوانها وهيئاتها المتخصصة (التقييم التلقائي) إذا توفرت الحالات المحددة قانوناً.<sup>1</sup>

بالتالي فإن الإدارة الجبائية لا يمكن لها أن تلجأ إلى إجراء التقييم التلقائي إلا إذا توفرت هذه الحالات المنصوص عليها في القانون،<sup>2</sup> على أن تحترم الإجراءات القانونية للقيام بعملية التصحيح بحسب ما يفرضه القانون، ويختلف إجراء التقييم التلقائي عن التقييم الوجيه من حيث المفهوم ومن حيث إجراءات سيره، ذلك أن عملية التقييم التلقائي تجعل من الإدارة الجبائية صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي أخل بالتزاماته.<sup>3</sup>

يتم تحديد مقدار الضريبة في هذه الحالة عن طريق تحديد أرباح المكلف بالضريبة، أو عن طريق المعلومات المتحصل عليها من الغير لكي لا يبنى تقدير مبلغ الضريبة على حكم مصلحة الضرائب وما قد يكون فيه من جور أو على ما يفصح به المكلف بالضريبة من حقائق قد لا تكون كافية<sup>4</sup>، مما يترتب على ذلك إلزامية تبليغ نتائج عملية التقييم التلقائي إلى المكلف بالضريبة مما يخوله ذلك تقديم ملاحظات حولها والتي تكون إما بالقبول أو بالرفض القاطع لتصحيحات المقررة من قبل الإدارة الجبائية مع تقديم مجموعة من أدلة وحجج تناقض النتائج

<sup>1</sup> - رمضان صديق، الضريبة على الدخل الشركات العاملة في دولة الكويت، دار النهضة العربية، مصر،

2003، ص163.

<sup>2</sup> - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص222-223.

<sup>4</sup> - رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، مصر، 2005،

ص186.

المتوصل إليها، وفي كلتا الحالتين على إدارة الضرائب الالتزام بالرد المعطل بالحجج على ملاحظات المكلف بالضريبة، وأي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان إجراء التقييم التلقائي للضريبة.<sup>1</sup>

## المبحث الأول

### مفهوم التقييم التلقائي

في ظل النظام الضريبي التصريحي، فإن المكلف بالضريبة ملزم باحترام التزاماته القانونية المفروضة عليه، وأهم التزام هو إيداع تصريحاته الجبائية بأدلة وحجج تثبت صحة المعطيات الواردة فيها، بالإضافة إلى تسهيل مهمة الإدارة الضريبية في رقابة مدى صحة هذه المعطيات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة المعني.<sup>2</sup>

في المقابل، عدم التقيد بهذه الالتزامات ينعكس سلباً على المكلف بالضريبة، والإخلال بها يعتبر مبرر كافي يعطي الإدارة الجبائية الحق في اللجوء إلى إجراء التقييم التلقائي لتحديد أسس الضريبة، حيث يعترض المكلف بالضريبة للجزاء جراً عدم امتثاله لالتزاماته في العديد من المجالات،<sup>3</sup> سواء لعدم احترام التزاماته التصريحية منها أم المحاسبية من جهة، أم من جهة أخرى لعدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية بمناسبة طلب المعلومات والتوضيحات، أم نتيجة امتناع الشركات الأجنبية عن تعيين ممثل عنها في الجزائر،<sup>4</sup> و عليه إذا رفض المكلف بالضريبة التعاون مع إدارة الضرائب كان لهذه الأخيرة أن تلجأ إلى إجراء التقييم التلقائي للكشف عن حقيقة أرباحه، بشرط أن تعتمد في تقديرها على المنطق و الواقع.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - عبد الوهاب لونيس، المرجع السابق، ص 115.

<sup>2</sup> - عفاف بوينبير، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 92.

<sup>3</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 28.

<sup>4</sup> - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، المرجع السابق، ص 369.

وهنا سنتناول أولاً تعريف و خصائص إعادة التقييم التلقائي، ثم حالات تطبيق إجراء التقييم التلقائي:

## المطلب الأول

### تعريف و خصائص التقييم التلقائي

تلجأ إدارة الضرائب إلى إعادة التقييم الجاهي وهو المبدأ العام، واستثناء قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى تطبيق إجراء منفرد يسمى التقييم التلقائي<sup>1</sup>، والذي يكون نتيجة عدم تقييد المكلف بالضريبة بالالتزامات الملقاة على عاتقه والمتمثلة في وجود نقص في التصريح أو في المعلومات الجبائية أو مخالفة المكلف بالضريبة للإجراءات والأنظمة القانونية المعمول بها.<sup>2</sup>

بالتالي، يمكن للإدارة الجبائية في بعض الحالات المحددة قانوناً، اللجوء إلى تطبيق إجراء التقييم التلقائي للضريبة.<sup>3</sup>

وعليه وجب التطرق أولاً إلى تعريف إعادة التقييم التلقائي وخصائصه ثم إلى مجالات تطبيقه.

## الفرع الأول

### تعريف التقييم التلقائي

بالرجوع إلى نصوص التشريع الجبائي الجزائري، فإننا لا نجد أي تعريف جامع ومانع للفرض التلقائي للضريبة و إنما اكتفى بذكر حالات تطبيق إجراء إعادة التقييم التلقائي فقط، غير أننا نجد بعض التعريفات الفقهية المختلفة، من هنا ومن هناك، وهذا حسب الزاوية أو النظرة لهذا الإجراء.

<sup>1</sup> - عبد الوهاب لونيس، المرجع السابق، ص 114.

<sup>2</sup> - إلياس واضح، المرجع السابق، ص 152.

<sup>3</sup> - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

هناك من عرف عملية التقييم التلقائي حسب معناها الضيق على أنها إجراءات استثنائية عن القاعدة العامة تتخذها الإدارة نتيجة رفض أو استحالة الرقابة، هذا ما يدفع الإدارة إلى معاقبة المكلف بالضريبة بالإجراءات التلقائية الضريبية.<sup>1</sup>

كما عرف على أنه ذلك الإجراء الذي تتخذه الإدارة الجبائية، عندما يرفض المكلف بالضريبة التعاون معها، أو التهرب من التزاماته الجبائية، وهو عبارة عن رد فعل من قبل الإدارة الضريبية مقابل التصرف السلبي للمكلف بالضريبة، و المتمثل في رفض التعاون مع الإدارة الجبائية، بحيث أنه يمكن للإدارة الجبائية تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على المكلفين بالضريبة الذين لم يستوفوا التزاماتهم المنصوص عليها في التشريع الضريبي، وذلك على أساس تقدره تلقائياً.<sup>2</sup>

وعرف أيضاً على أنه مجموعة من الإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية بإرادتها المنفردة، بصفة تلقائية من دون احترامها لمبدأ الوجاهية لتحديد أسس الضريبة، فيتحمل بذلك المكلف بالضريبة عبء إثبات عدم صحة الأسس الضريبية المفروضة عليه، وذلك بسبب عدم احترامه للالتزامات المفروضة عليه.<sup>3</sup>

فالإجراء التلقائي هو طريقة من طرق تحديد الربح الضريبي، و الذي تكتنفه عدة صعوبات، مرادها نقص البيانات الدقيقة و المتاحة لدى إدارة الضرائب، و تختلف طريقة تقدير الأرباح بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين ليس لديهم حسابات أصلاً عن الذين لديهم حسابات ترفض إدارة الضرائب اعتمادها، و في سبيل تقدير أرباح المكلفين بالضريبة الذين ليس لديهم حسابات فإن إدارة الضرائب تتخذ من الخطوات ما يمكنها من تقدير أرباح هذه الفئة من المكلفين بالضريبة، و ذلك بمعاينة المنشأة موضوع التقدير و استخلاص ما يمكن استخلاصه

<sup>1</sup> - محمد سيد أعمار، التعديل التلقائي للضريبة- دراسة مقارنة بين التشريع الفرنسي والتشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، العدد08، 2015، ص 204.

<sup>2</sup> - عيسى قسايسية، الإثبات في مواد المنازعات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة ومالية، جامعة وهران، 2003، ص 146.

<sup>3</sup> - ياسين بن شيبلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 83.

مما يمكن من إلقاء الضوء على مركزها المالي، الحصول على أكثر ما يمكن من المعلومات عن معاملاتها.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن إجراء التقييم التلقائي، هو طريق من طرق التقدير، كما يعتبر إجراء استثنائي بخلاف التقييم الوجيه لا يمكن استعماله إلا في حالات معينة منصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

أما المشرع الجزائري لم ينظم إجراء التقييم التلقائي بصفة دقيقة، كما فعلت التشريعات المقارنة التي حرصت على تنظيمها، نظرا لما يترتب عليها من انعكاسات سلبية خاصة على مستوى الإثبات، والذي يكون كقاعدة عامة على عاتق المكلف بالضريبة عند إتباع الإدارة الجبائية هذه الإجراءات، ولم يبين كذلك الضرائب والرسوم التي يقع عليها كل إجراء، ولم يحدد الشروط الشكلية والإجرائية التي يتعين على الإدارة الجبائية احترامها من خلال تطبيق هذه الإجراءات، وهذا من أجل حماية المكلف بالضريبة و مصالحه من تعسف الإدارة الجبائية، والتي تتمتع بحرية واسعة في اختيار أي إجراء يناسبها لاسيما إجراءات إعادة التقييم التلقائي.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني

### خصائص التقييم التلقائي

يمكن للإدارة الجبائية مباشرة إجراء التقييم التلقائي للضريبة، و لكن قبل تطبيقه و كقاعدة مضمونها هو ضرورة توجيه إنذار للمكلف بالضريبة في الحالات التي تتبع فيها إجراءات التقييم التلقائي، و أن يكون تحديد الحالات التي تلتزم فيها الإدارة الضريبية بتوجيه الإنذار على سبيل الاستثناء عن تلك القاعدة العامة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص 58.

<sup>2</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 83.

<sup>3</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 76.

## أولاً : الإشعار بالتقييم

لقد ألزم المشرع الضريبي الإدارة الجبائية إشعار المكلف بالضريبة في الحالات التي تتبع فيها إجراءات التقييم التلقائي للضريبة، ففي حالة إعادة التقييم يرسل الإشعار بإعادة التقييم في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلاً بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.<sup>1</sup>

يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشير الإشعار بإعادة التقييم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.<sup>2</sup>

## ثانياً: حق الرد

قبل مباشرة التقييم التلقائي للضريبة، يجب على الإدارة الجبائية أن تمنح للمكلف بالضريبة أجل 40 يوماً<sup>3</sup> للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية، وخلال هذه المدة للمكلف بالضريبة حق في طلب إدارة الضرائب الاستفسارات عن بعض الأمور الغامضة التي يحتويها الإشعار، هنا يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، ويعتبر عدم رد الإدارة الجبائية في حدود هذا الأجل علامة على القبول الضمني لها.<sup>4</sup>

في حالة إبداء المكلف بالضريبة لملاحظاته هناك ثلاث حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار:

<sup>1</sup>- المادة 20 الفقرة من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>- العيد صالح، المرجع السابق، ص 45.

<sup>3</sup>- المادة 20-06 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup>- أسماء فضيل، فاطمة حكوم، التدقيق الضريبي دراسة تطبيقية في مصلحة الضرائب بسعيدة، تخصص محاسبة وجباية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة سعيدة 2015، ص 55.

إذا اعتبرت ملاحظات المكلف بالضريبة مؤسسة و مقبولة كلياً أو جزئياً تتراجع الإدارة الضريبية عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله؛

إذا تم رفض الملاحظات يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغ المكلف بذلك بواسطة رد مفصل و مبرر؛

إذا كان هناك سبب جديد لإعادة التقييم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول يتم منح المكلف أجل جديد إضافي للرد مدته 40 يوماً من أجل تقديم ملاحظاته.<sup>1</sup>

### ثالثاً: حق الطعن:

يحق للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء في حالة تقديم الاعتراض إلى الإدارة الضريبية ولم تقبل بذلك أو لم ترد على اعتراضه<sup>2</sup>، حيث يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة و التي يستطيع من خلالها هذا الأخير أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الكلي أو الجزئي.<sup>3</sup>

### رابعاً: عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة:

إن ما يميز إجراء التقييم التلقائي، هو أن تحمل عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة بحجة أنه لم يكن متعاوناً مع الإدارة الجبائية أو لعدم احترامه لالتزاماته التصريحية بعدم تصحيح خطأ في تصريحه الضريبي كأن يستدل مستندات من صنع الإدارة الضريبية وليس من صنع يده، كما أن الإدارة الضريبية قد تصدر عنها أدلة يستمد منها المكلف

<sup>1</sup> - أحلام بن صفي الدين، المرجع السابق، ص 93.

<sup>2</sup> - سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة في العراق، مجلة الاقتصادي الخليجي، جامعة البصرة، العدد 19، 2011، ص 13.

<sup>3</sup> - عبد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011، ص 105.

بالضريبة إثبات صحة أقواله كأن يلجأ إلى محضر المعاينة والتعليمات الإدارية<sup>1</sup>، فعلى المكلف بالضريبة الذي يرغب في التخلص من التقييم التلقائي للضريبة التي قامت به الإدارة الجبائية، أن يقدم أي دليل أو نص قانوني يثبت إعفاء أو تخفيض مقدار الضريبة المفروضة عليه.<sup>2</sup>

هذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره<sup>3</sup> الصادر في 2008/06/11 بقوله: " يجب على المكلف بالضريبة الذي يدعي أن مديرية الضرائب تجاوزت إطار فرض الضريبة عند قيامها بمراجعة وضعيته الجبائية على أساس كشف حسابه البنكي المنصبة فيه مدا خيل مدنية خارجة عن نشاطه التجاري و تقديم ما يثبت ذلك و إلا تعتبر الضريبة المسلطة عليه مؤسسة".

## المطلب الثاني

### حالات تطبيق التقييم التلقائي

لقد نص المشرع الجزائري على حالات لجوء الإدارة الضرائب إلى الإجراءات التلقائية، حيث تتمتع الإدارة الجبائية بسلطة التقييم التلقائي على المكلف بالضريبة المعني، وهذا استنادا للعناصر والمعلومات التي بحوزتها، كما يعتبر الفرض التلقائي للضريبة من أهم الإجراءات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية، ذلك أن هذا الإجراء يعد من أهم الأسباب التي تثير المنازعات بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، حيث يتخذ المكلف المعني طريق النزاع كضمان لحقوقه، هذه الحالات واردة على سبيل الحصر في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي سنتطرق إليها فيما يلي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 433.

<sup>2</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 82-83.

<sup>3</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 042819، الصادر في 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 79.

<sup>4</sup> - عفاف بونيندر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 93.

## الفرع الأول

### حالة عدم مسك أو تقديم محاسبة قانونية

تتمتع الإدارة الجبائية بسلطة الفرض التلقائي للضريبة على المكلف بها، في حالة عدم مسك هذا الأخير محاسبة بطريقة قانونية<sup>1</sup>، أو عدم تقديمها<sup>2</sup>.

### أولاً: حالة عدم مسك المكلف بالضريبة لمحاسبة قانونية

لقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بمسكه لمحاسبة قانونية منتظمة وفقاً للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي و القانون التجاري، حيث يعتبر خطأ محاسبي حالة عدم مسك المكلف بالضريبة محاسبة دائمة تتضمن جميع الوثائق و الدفاتر الإلزامية المنصوص عليها قانوناً، أو سجل خاص مثبت لرقم أعماله المصرح به، إجراء الفرض التلقائي للضريبة.<sup>3</sup>

و عليه فإذا أراد المكلف بالضريبة التخلص كلياً أو جزئياً من التقييم التلقائي المفروض من طرف الإدارة الجبائية، أن يقوم بتقديم كل وثيقة من شأنها إثبات قانونية المحاسبة التي قام بها أو المسك القانوني للدفاتر الخاصة المنصوص عليها في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>4</sup>، وذلك من أجل تبيان عدم شرعية الإدارة الجبائية للفرض التلقائي للضريبة، أو تجاوز هذه الأخيرة للسلطات المخولة لها قانوناً.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المادة 44 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 44 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 77.

<sup>4</sup> - تنص المادة 66 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه " يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و لا يمك عادة محاسبة تسمه بتحديد رقم أعماله، كما هو محدد في هذا القانون أن يمك سجلات ذي صفحات مرقمة و موقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيد فيه يوماً بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، مع التمييز عند الاقتضاء بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها... ".

<sup>5</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 77.

## ثانيا: حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة محاسبة قانونية:

عندما لا تقدم محاسبة، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء أجل 08 أيام في المنصوص عليه في المادة 20-09 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

معنى ذلك أن مباشرة الإدارة الجبائية في تطبيق الإجراءات التلقائي عندما لا يقوم المكلف بالضريبة بتقديم محاسبته، حيث يثبت عدم تقديمه المحاسبة بمحضر معاينة يوقعه المكلف بالضريبة حضوريا، أما في حالة امتناعه يحرم من الإجراء الو جاهي، فالمكلف بالضريبة يجب أن يقدم محاسبته في أجل 08 أيام، و في حالة تقديمها خارج هذا الأجل لا يعتد بها، و تلجأ إدارة الضرائب إلى تطبيق إجراء التقييم التلقائي مباشرة.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني

#### حالة عدم اكتتاب كشوف الرسم على رقم الأعمال

ألزم المشرع الضريبي الأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسجلوا أو يرسلوا قبل 20 يوم من كل شهر إلى قابض الضرائب التابع إلى مقرهم أو مؤسساتهم الرئيسية في دائرة اختصاصه كشفا يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق.<sup>3</sup>

لقد حدد قانون الرسوم على رقم الأعمال الأجل القانوني الممنوح للمكلف بالضريبة لتقديم كشف رقم أعماله<sup>4</sup>، بينما حدد قانون الإجراءات الجبائية الميعاد الواجب احترامه من طرف الإدارة الجبائية للجوء إلى التقييم التلقائي للأسس المفروضة عليه بصفة تلقائية<sup>5</sup>، فعلى المكلف بالضريبة المعني أن يقدم الدليل على عدم الإخلال بالتزاماته لا سيما المتعلقة منها

<sup>1</sup> - المادة 44 الفقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 75.

<sup>3</sup> - المادة 76 الفقرة 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>4</sup> - المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>5</sup> - المادة 44 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

بتقديم الكشوفات المطلوبة من طرف الإدارة الجبائية في الأجل القانوني الوارد في المادة 76،  
و إلا تحمل تبعة فعله بدفع الضريبة المحددة تلقائياً من طرف الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث

#### حالة الامتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح أو رفضه

إن الإجراء التلقائي للضريبة يعد استثناء عن القاعدة العامة، ففرض الضريبة في الحالات العادية يتم بناء على التصريحات المكلف بالضريبة، و في حالة عدم تقديم هذا الأخير تصريحه الضريبي، هنا يطبق عليه الإجراء التلقائي، كذلك يتم اللجوء إلى هذا الأخير إذا امتنع المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب و المحقق بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها.<sup>2</sup>

#### أولاً : حالة الامتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح:

تمثل التصريحات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و أرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف بالضريبة، والتي تحدد الأسس الضريبية.<sup>3</sup>

بالتالي في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن إيداع تصريحه<sup>4</sup>، سواءا تعلقت تلك التصريحات بتحديد أسس الضريبة أو التصريح بالتوقف عن النشاط أو التصريح بالوجود، أو في حالة إرسال التصريح الضريبي خارج الأجل المحدد، أي أنه لم يصل إلى الإدارة الجبائية

<sup>1</sup> - ياسين بن شيلا، بن عبد الله إلياس، المرجع السابق، ص 78.

<sup>2</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 73-74 .

<sup>3</sup> - سمية قحموش، المرجع السابق، ص 299 .

<sup>4</sup> - المادة 44 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

خلال 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع الإشعار بالاستلام، حيث يعتبر هذا تخلف في التقديم، هنا فإن الإدارة الجبائية تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بها.<sup>1</sup>

وهو ما أكدته مجلس الدولة في قراره<sup>2</sup> رقم 011610 الصادر بتاريخ 2003/12/16 و الفاصل في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء جيجل، و الذي جاء في حيثياته مايلي:

"حيث أن النزاع الجبائي المعروض من طرف المستأنف يتعلق بفرض التلقائي للضريبة نتج عنه حرمانه من امتياز بصفته مقاول أنجز سكنات اجتماعية لفائدة ديوان الترقية و التسيير العقاري.

و حيث أنه يحتج المستأنف ضد تطبيق إدارة الضرائب بنسبة 14% عند تحديدها للأرباح بدلا من نسبة 7% المطبقة في حالة إنجاز أشغال في إطار السكنات الاجتماعية، مبررا عدم تقديمه لتصريحاته بملف طبي للإثبات حالته الصحية التي تمكنه من القيام بالتزاماته في وقتها.

وحيث ولكن كل مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحاته في حالة خضوعه لنظام الريح الحقيقي كما هو الحال بالنسبة للمستأنف بصفته مقاول، وفقا للأحكام المادتين 18 و 119 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث إخلاله بهذا الالتزام وعدم قيامه بتسوية وضعيته في الأجل المقرر له بعرضه إلى الفرض التلقائي لضريبة وفقا للشروط المحددة بالمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه متى تعرض المكلف بالضريبة لجزاء نتيجة عدم احترامه لالتزام مقرر قانونا، فإن مطالبته للاستفادة بامتياز نص عليه لصالح المكلف بالضريبة غير مبرر لارتباط الاستفادة بالامتياز بوضعية المكلف القانونية.

<sup>1</sup> - المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 011610، الصادر بتاريخ 2003/12/16، غير منشور.

و حيث أنه يتعين القول أن الاستئناف الحالي غير مؤسس و يتعين بتالي تأييد قرار المستأنف الذي أصاب في تقديم الوقائع و تطبيق القانون".

كما ما أكدت ذلك الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا في قرارها الصادر في 1985/2/23، حيث جاء في حيثيات هذا القرار مايلي: " أن السيد (ت-ذ) تاجر مارس نشاطه خلال السنوات 1977 و 1978 من دون أن يقوم بإيداع تصريحه الضريبي مما اضطرها إلي إتباع إجراءات التقدير المباشر، وهذا اعتمادا علي المواد 32، 135، 138، من قانون الضرائب المباشرة"<sup>1</sup>.

و في كل الأحوال يقع الإثبات في حالة قيام إدارة الضرائب بتحديد أسس الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة، الذي يريد المنازعة في التقييم التلقائي، و بالتالي عليه أن يثبت عدم شرعية لجوء الإدارة إلى هذا النوع من الإجراءات.<sup>2</sup>

#### ثانيا: حالة رفض المكلف بالضريبة تقديم التصريح:

إن المشرع الضريبي ميز بين حالتين و أعطى فيها للإدارة الجبائية الحق في اللجوء إلى عملية التقييم التلقائي للضريبة والتي سنتناولها فيما يلي:

الحالة الأولى تتمثل في تجاوز النفقات الشخصية الجلية و المداخل العينية المجموع المعفى من الضريبة ولم يتم التصريح به، أما الثانية تكون في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة<sup>3</sup>، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية.<sup>4</sup>

و فيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة يحدد أساس فرض الضريبة عن غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى، بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخل غير المصرح بها

<sup>1</sup> - قرار المحكمة العليا رقم 39681، المؤرخ في 23 فيفري 1985، المجلة القضائية، عدد 02 لسنة 1990، ص 189.

<sup>2</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 79.

<sup>3</sup> - المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة .

<sup>4</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 124.

أو العائدات العينية، منقوص من مبلغ المداخل الملغاة من الضريبة بمقتضى قانون الضرائب المباشرة.<sup>1</sup>

و في الحالة المشار إليها في هذه الفقرة يقوم المفتش قبل إعداد جدول الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل 20 يوماً للإدلاء بملاحظاته، ويحدد أساس فرض الضريبة وفقاً للشروط المنصوص عليها فيما سبق، دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس الأموال أو حقق أرباحاً برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا.<sup>2</sup>

إن النفقات أو المداخل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخل المشار إليها أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى لو تمت هذه النفقات على مدة لعدة سنوات.<sup>3</sup>

في حالة الاختلاف مع المفتش لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائياً أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضات دون أن يثبت بأن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.<sup>4</sup>

#### الفرع الرابع

#### حالة عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح و التبرير و معارضته للرقابة الضريبية

في هذه الحالة يطبق الإجراء التلقائي عندما يتمتع المكلف بالضريبة عن الإجابة عن الطلبات الواردة بخصوص التوضيحات و الإثباتات الواجب تقديمها للإدارة الجبائية، و كذلك في حالة معارضته للرقابة الضريبية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>2</sup> - عفاف بوبنيدر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 96.

<sup>3</sup> - المادة 44-07 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - المادة 44-07 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

### أولاً: حالة عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح و التبرير:

إن الإدارة الجبائية تتمتع بسلطة القيام بإجراء التقييم التلقائي للضريبة على المكلفين بالضريبة الذين يرفضون تقديم إجاباتهم و الرد على الطلبات المقدمة من قبلها<sup>1</sup>، فتلتزم الإدارة الضريبية في حالة الرد غير الكافي على الطلبات بتوجيه إنذار للمكلف بالضريبة لاستكمال الرد خلال 30 يوماً، على أن تحدد له صراحة العناصر الواجب استكمالها، و تتبع إجراءات إعادة التقييم التلقائي، إذا كان رد المكلف بالضريبة بعد الإنذار غير كاف أو تم بعد انقضاء الميعاد المحدد للرد، و تلتزم إدارة الضرائب بأن توجه للمكلف بالضريبة الإشعار بعناصر إعادة التقييم.<sup>2</sup>

بالإضافة إلى ذلك ففي حالة عدم التصريح، و عندما يتجاوز الدخل الصافي الإجمالي من الضريبة، وذلك حسب المواد 85-98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية، و الضريبة على الأرباح غير التجارية).<sup>3</sup>

يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى تطبيق إجراء التقييم التلقائي على المكلفين بالضريبة الخاضعين للربح الحقيقي الذين لم يقدموا المعلومات المتعلقة بالتنازل أو التوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة الذي يتبع له مكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية حسب الحالة، وذلك حسب الأشكال المحددة في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في أجل 10 أيام الموالية من استلام الإشعار الموجه إليه<sup>4</sup>، في هذه الحالة إذا أراد المكلف بالضريبة التخلص من إجراء التقييم التلقائي للضريبة أن يثبت عدم شرعية الضريبة المفروضة عليه، كأن يثبت مثلاً عدم إيصاله بأي طلب من الإدارة الجبائية تلزمه بتقديم توضيحات أو تبريرات أو أنه أوفى بالتزاماته.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المادة 44 الفقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - عفاف بوبنيدر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 94.

<sup>3</sup> - المادة 44 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - المادة 196 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - ياسين بن شيلا، بن عبد الله إلياس، المرجع السابق، ص 79.

بالتالي فإن إدارة الضرائب يمكنها أن تضع مباشرة إجراء التقييم التلقائي في مواجهة المكلف بالضريبة الذي لا يجيب على طلبات التوضيح و التبرير، أو يجيب خارج الآجال الممنوحة له، في هذه الحالة جعل المشرع ضمانات للمكلف بالضريبة، هي أن الإدارة الجبائية ملزمة بإعذار المكلف بالضريبة بتقديم توضيحات تكميلية، و ذلك عندما تكون الإجابة الأولى غير كافية.<sup>1</sup>

هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره<sup>2</sup> الصادر بتاريخ 1999/10/11 حيث جاء فيه: "و حيث أن المستأنف لم ينكر أن مفتش الضرائب قد طلب منه مبررات حول اكتسابه لآلة الكمبيوتر .

وحيث أن المستأنف لم يقدم لمفتش الضرائب الدليل الكافي لتبرير اكتسابه آلة الكمبيوتر المشار إليه أعلاه.

وحيث أن المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة تسمح في مثل هذه الحالة لمفتش الضرائب القيام بتصحيحات تلقائية في تصريحات المكلف بالضريبة و هذا بعد ثلاثين يوما من تاريخ إشعار المكلف بالضريبة بالتصحيحات المذكورة إن لم يقدم هذا الأخير المعلومات و الملاحظات الضرورية.

و حيث أن قضاة مجلس تلمسان قد فسروا أحكام المادة 187 من قانون الضرائب المباشرة تفسيرا صحيحا مما يتعين على مجلس الدولة تأييد القرار المستأنف."

#### ثانيا: حالة معارضة المكلف بالضريبة للرقابة الضريبية:

خلال عمليات الرقابة للتصريحات المحررة من قبل المكلفين بالضريبة و التي يجريها أعوان الضرائب دوريا، هؤلاء يمكن أن يجدوا أنفسهم في مواجهة مواقف مختلفة للمدنيين

<sup>1</sup> - المادة 19 الفقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 18197، الصادر بتاريخ 1999/10/11، د فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ظل اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010، ص193.

مكرسة لمنعهم مباشرة أو غير مباشرة من ممارسة مهمتهم في إطار استعمال إما حق الإطلاع أو سلطة التدقيق، هذا ما يدفع الإدارة الجبائية القيام بعملية التقييم التلقائي.<sup>1</sup>

إن معارضة الرقابة هي الوضعية التي تستحيل فيها المراقبة بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير<sup>2</sup>، أي برفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات و المعاينة سواء من قبله أو بحضور أي شخص يقوم بالاعتراض و العرقلة بأي طريقة كانت، بحيث يتعذر على الأعوان القيام بإجراءات متابعة عمليات الرقابة، هنا يتم إجراء الفرض التلقائي، بالإضافة إلى ذلك فإن معارضة الرقابة تنتج عنها عقوبات جبائية (الغرامات)، و أخرى جنائية(الحبس) في حق المكلف بالضريبة الذي ارتكب هذا الفعل سوء.<sup>3</sup>

كما تعني معارضة الرقابة الضريبية، منع موظفي الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة الضريبية، و لا يشترط في هذه الحالة إخطار المكلف بالضريبة بعناصر تقدير الضريبة، دون الإخلال بتوقيع العقوبات التي نص عليها القانون.<sup>4</sup>

## الفرع الخامس

### حالة عدم تعيين ممثل في الجزائر

في حالة الامتناع عن تعيين من يمثل المكلف بالضريبة إذا كان مقيما في الخارج بالنسبة للمكلفين بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات ولكنه يمارس فيها نشاطات أو يمتلك أموالا فهو ملزم بطلب من الإدارة الجبائية لتعيين ممثل في الجزائر، وفي حالة تخلف عن تعيين ممثل في الآجال المحددة يتعين على إدارة الضرائب اللجوء إلى إجراء التقييم التلقائي للمعنيين، كذلك عندما يتعلق الأمر بمؤسسة أجنبية لا تتوفر على منشأة مهنية

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 266.

<sup>2</sup> - المادة 44 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 123.

<sup>4</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المرجع السابق، ص 105.

في الجزائر خاضعة إلى الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، تختلف في الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تدعوها فيه لتعيين ممثل عنها في الجزائر.<sup>1</sup>

إن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لم يتطرق إلى المدة الواجب احترامها من طرف الشركات الأجنبية من أجل الرد على طلب الإدارة الجبائية المتضمن تحديد الممثل القانوني لها<sup>2</sup>، في حين نجد بأنه حدد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مدة الرد بعشرين (20) يوماً من تاريخ الطلب<sup>3</sup>، حيث تظهر أهمية هذه المدة في أن عدم احترامها من طرف الشركة الأجنبية تؤدي بالإدارة الجبائية إلى إتباع إجراء التقييم التلقائي للضريبة، مما يحرم المكلف بالضريبة المعني (الشركات الأجنبية) من فرصة إتباع الإجراءات الوجيهة، و من ثم يقع على عاتقه عبء إثبات عدم شرعية اتخاذ إجراءات الفرض التلقائي للضريبة في حقها، ذلك بتقديم الدليل على عدم توصلها بطلب الإدارة الجبائية.<sup>4</sup>

## المبحث الثاني

### إجراءات التقييم التلقائي

إن الأصل في تحديد الضريبة يعود إلى الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة متى كان مستندا إلى دفاتر و مستندات منتظمة<sup>5</sup>، لكن لإدارة الضرائب صلاحية رقابة هذه التصريحات نظرا لاعتماد النظام الجبائي الجزائري على مبدأ التصريح التلقائي، أما في حالة قيام المكلف بالضريبة تلجأ الإدارة الجبائية إلى عملية الفرض التلقائي لأسس الضريبة<sup>6</sup> عن طريق كل المعلومات المتاحة بما في ذلك التوضيحات المقدمة

<sup>1</sup> - المادة 44 الفقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> - ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، المرجع السابق، ص 82.

<sup>5</sup> - ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، 2007، ص 285.

<sup>6</sup> - عباس عبد الرزاق، التدقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 17.

من قبل المكلف بالضريبة، وذلك لتأسيس الضريبة على عناصر أكثر دقة، وبخصوص إجراء التقييم التلقائي لإدارة الضرائب مبدئياً غير ملزمة قانوناً بإعلان الأسس المستعملة.<sup>1</sup>

يجب على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة في الحالات التي تتبع فيها إجراءات التقييم التلقائي وذلك لتنفيذ التزامه الضريبي<sup>2</sup>، بما يخوله هذا الإجراء للمكلف بالضريبة الحق في تقديم ملاحظاته، وفي المقابل يلزم الإدارة الجبائية بالإجابة عن هذا التقييم بقدر كافي معمل ومفصل.<sup>3</sup>

وعليه، سنتطرق أولاً إلى تحديد أسس فرض الضريبة، وثانياً نتائج التقييم التلقائي للضريبة.

## المطلب الأول

### تحديد أسس فرض الضريبة

إن التصريح الضريبي له أهمية كبيرة تتمثل في جعل المكلف بالضريبة طرفاً إيجابياً في تحديد الضريبة المستحقة عليه من خلال البيانات التي يقدمها، ذلك لكي يدرأ عنه التقدير الذي تقوم به إدارة الضرائب.<sup>4</sup>

بالتالي، في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح أو البيانات المنصوص عليها في القانون، فإن إدارة الضرائب تلجأ إلى تحديد أسس الفرض الضريبي عن طريق تحديد أرباح المكلف بالضريبة حسب الوثائق التي تمتلكها أو عن طريق المعلومات المتحصل عليها من الغير، وبالنسبة لإجراءات الفرض التلقائي تتعدم فيها مساهمة المكلف بالضريبة في تقدير

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 273.

<sup>2</sup> - عيسى قسايسية، المرجع السابق، ص 158.

<sup>3</sup> - عفاف بونيندر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 98.

<sup>4</sup> - رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، المرجع السابق، ص 180.

الضريبة سواء لعدم تقديمه التصريح الضريبي في الميعاد أو رفضه الرد على طلبات الرد والتبرير أو اعتراضه لعملية المراقبة الجبائية أو غيرها.<sup>1</sup>

في حالة غياب المعلومات الكافية والدقيقة يحق للإدارة الجبائية أن تستعمل عناصر نسق المعيشة والضريبة على الدخل حيث يمكنها مثلاً أن تعود إلى نفقات المكلف بالضريبة لتقييم دخله، أو تستعمل عناصر جدول نسق معيشة المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

يجب على إدارة الضرائب تقدير أرباح المكلف بالضريبة على أسس سليمة و ليس على دوافع حسية أو تحريات سرية لم تكشفها أو بناء على الافتراض، وفي نفس الوقت أن تلجأ إلى كافة الطرق التي تمكنها من الوصول إلى هذه الأرباح، بحيث يجب على إدارة الضرائب أن تراعي في تحديد الأسس الفرض الضريبي ما يلي:<sup>3</sup>

- استقلال السنوات الضريبية في التقدير، وعدم المحاسبة على أساس تشابه الظروف؛
- مراعاة ارتفاع والنزول في الأسعار، والإشارة الدقيقة بالقرارات اللازمة في هذا الشأن؛
- ألا يغفل الإطلاع على المستندات التي بحوزة المكلف بالضريبة حتى لو لم تكن له دفاتر منظمة.

وعليه، يحدد أساس ضريبة المكلف بالضريبة الموجود في وضعية التقييم التلقائي، إما بالتقييم نسق المعيشة أو استعمال جدول المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>1</sup>- عفاف بونيندر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص98.

<sup>2</sup>- المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>3</sup>- نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص378-398.

## الفرع الأول

### تقييم نسق المعيشة

تعمل إدارة الضرائب على التقييم التلقائي الدقيق للعناصر التي تسمح بتكوين أسس الفرض الضريبي، بشرط أن تكون قادرة على تبرير اتجاه المكلف بالضريبة الطريقة التي استعملتها في الحسابات المنجزة لتحديد أسس الضريبة، و تتمثل هذه الطريقة في اعتماده الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية التي تتعلق بالمكلف بالضريبة باعتبارها ممثلة لدخله، فتفرض الضريبة في هذه الحالة بناء على هذه المظاهر التي تعد كاشفة عن درجة يسار المكلف بالضريبة، على سبيل المثال تقدير دخل المكلف بالضريبة على أساس القيمة الإيجارية لمسكنه، أو عدد النوافذ و الأبواب أو عدد العمال و الآلات المستخدمة وعدد الخدم أو السيارات التي يمتلكها.<sup>1</sup>

كما يمكن للإدارة الجبائية أن تقوم بالتقييم على أساس تحديد دخل المكلفين بالضريبة دخلا جزافيا استنادا إلى بعض المؤشرات القانونية و الاتفاقية مثل القيمة الإيجارية، إذ يعد دليلا لتحديد دخل صاحب العقار و رقم الأعمال أو المبيعات الذي يعد دليلا لمعرفة ربح التاجر و عدد ساعات عمل الطبيب يعد دليلا على دخله، نفس الشيء الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.<sup>2</sup>

كذلك تعتمد إدارة الضرائب على الإيرادات المحققة من طرف المكلف بالضريبة من أجل تكوين أسس الفرض الضريبي، وذلك عن طريق إعداد الحاسب المالي الذي يأخذ مجموع الأرصدة المدينة للصندوق و الحسابات البنكية و البريدية للمكلف مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في تسبيقات الزبائن و أرصدهم في بداية و نهاية المدة، وعليه تتم مقارنة رقم الأعمال المقدر مع المصرح به بهدف معرفة قيمة التخفيض رقم الأعمال الذي قام به المكلف

<sup>1</sup> - سالم الشوابكة، قرار تعديل ضريبة الدخل و طرق الطعن به، مجلة الحقوق، العدد الثاني، يونيو 2000، جامعة مؤتة، 2000، ص 186.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 145-146

بالضريبة و هذا مع طلب بعض التوضيحات مع المكلف كالقيام بتحويلات داخلية، تعويضات، استرجاع شيكات.<sup>1</sup>

كما تستطيع الإدارة الجبائية الاعتماد على التكاليف المرتبطة بالنشاط، فنجدها مثلا الأجور الموزعة على المستخدمين في عملية الإنتاج، حيث تعتبر وسيلة فعالة لإعادة تقدير رقم الأعمال المحقق مع مراعاة حالة تغيير معدات الإنتاج أو معطيات تقنية أخرى مثل نوعية المواد الأولية المستعملة، أي في معظم الأحيان حجم التكاليف المنفقة تحدد الإيرادات المحققة، لأنه لا يعقل أن تبقى المؤسسة في استمرارية بتحملها لتكاليف أكثر من الإيرادات المحققة، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تعتمد على طلب التوضيحات من جهات مختلفة تراها مناسبة للحالة المدروسة مثل اعتمادها على سجل الشرطة في حساب عدد الزوار المقيمين في الفنادق و غيرها من المؤشرات.<sup>2</sup>

و في سبيل تقدير أرباح المكلفين بالضريبة الذين ليس لديهم حسابات، فإن مصلحة الضرائب تتخذ من الخطوات ما يمكنها من تقدير أرباح هذه الفئة، و تتلخص هذه الخطوات في:

- معاينة المنشأة موضوع التقدير و استخلاص ما يمكن استخلاصه من حركة البيع و الشراء و نوع وعدد العمال و غير ذلك مما يمكن من إلقاء الضوء على المركز المالي للمنشأة؛
- الحصول على أكثر ما يمكن من المعلومات عن معاملات المنشأة و نوع تجارتها أو صناعتها و مركزها المالي في السوق التجاري؛

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية

أم البواقي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011، ص 76.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 77.

- مناقشة المكلف بالضريبة و مقارنة إجابته مع ما قد يحصل عليه من معلومات و بيانات بواسطة مصلحة الضرائب عن معاملاته مع الغير؛<sup>1</sup>

فإدارة الضرائب تعتمد في تحديد أسس فرض الضريبة على العناصر التي تمتلكها أو عن طريق تبادل المعلومات بين المصالح الإدارية و المعلومات المتحصل عليها من الغير، هذا في غياب التصريح، أما في حالة وجود تصريح مقدم متأخرا بعد 30 يوم من الإعدار الأول، هنا تحدد أسس الضريبة عن طريق الأخذ بالأرقام الواردة به إلا إذا تم اكتشاف نقائص أو عدم دقة أو إغفال.<sup>2</sup>

أما إذا لم يقدم المكلف بالضريبة التصريح و لكنه يمسك سجلات منتظمة، هنا يتم تقدير الضريبة من واقع الدفاتر و السجلات المنظمة، و على الإدارة الضريبية توقيع العقوبة على المكلف بالضريبة بسبب عدم تقديم التصريح بالميعاد المحدد بالقانون.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### استعمال جدول المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة

لا يمكن أن يقل الدخل الخاضع للضريبة عن مبلغ جزافي يحدد بتطبيق الجدول الوارد أدناه على بعض طريقة المعيشة ما لم يثبت العكس من قبل المكلف بالضريبة و شريطة أن يكون هذا المبلغ على الأقل يساوي الحد الأدنى الضريبي المقرر في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما و عملا، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 87.

<sup>2</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 277.

<sup>3</sup> - نشأت إدوارد ناشد، المرجع السابق، ص 379.

<sup>4</sup> - المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الدخل الجزافي المطابق	عناصر تقييم المعيشة
<p>3 مرات القيمة الإيجارية الحالية السارية.</p> <p>8 مرات القيم الإيجارية الحالية.</p> <p>15.000 دج بالنقطة المرجعية.</p> <p>قيمة السيارة مع تخفيض بنسبة 20% بعد استعمالها لمدة سنة، و نسبة إضافية قدرها 10% عن كل سنة استعمال خلال السنوات الأربع التالية.</p> <p>نفس الشيء.</p> <p>6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p> <p>200 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p> <p>16.500 دج حسب المعدل الرسمي لدليل</p>	<p>1- محل الإقامة الرئيسي باستثناء المحلات ذات الطابع المهني .</p> <p>2- محلات الإقامة الثانوية.</p> <p>3- خدمة المنزل لكل شخص يقل عمره عن 60 سنة.</p> <p>4- السيارات الخاصة بنقل الأشخاص و يخفض الأساس المحدد بهذه الكيفية بنصف مبلغه بالنسبة للسيارات المخصصة أساسا للاستعمال المهني، و يطبق هذا التخفيض إلا على سيارة واحدة.</p> <p>5- عربات السكن.</p> <p>6- سفن النزهة ذات محرك ذابت أو متنقل أو قوارب آلية ذات قوة حقيقية قدرها 20 حصانا بخاريا على الأقل و المقيمة بمبلغ 8000 دج على الأقل.</p> <p>- عن العشرين حصانا الأولى؛</p> <p>عن كل حصان بخاري إضافي. غير أن القوة لا تحسب إلا بنسبة 75% أو 50% أو 25% فيما يخص السفن التي تم بناؤها منذ أكثر من 5 سنوات و 15 سنة على التوالي، و تجبر القوة المحصل عليها عند الاقتضاء إلى الوحدة التي</p>

الأسعار الحالي.	تأتي دونها مباشرة.
3.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.	7- اليخوت أو سفن النزهة الشرعية المزودة بمحرك ثانوي أم لا، والتي تبلغ حمولتها 5 أطنان على الأقل وفقا للمقاييس الدولية.
6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.	- عن الطنات الخمسة أولى..... - عن كل طنة إضافية: * من 6 أطنان إلى 25 طنة..... أم * فوق 25 طنة.....
45.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.	غير أنه لا تحسب الحمولة إلا بنسبة 75% ، أو 50% أو 25% فيما يخص اليخوت و سفن النزهة التي تم بناؤها، على التوالي، منذ أكثر من 5 سنوات و 25 سنة. وتجبر الحمولة المحصل عليها، عند الاقتضاء، إلى الوحدة التي تأتي دونها مباشرة.
30.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.	8- الطائرات السياحية: عن كل حصان بخاري من القوة الحقيقية لكل طائرة..... 9- خيول السباق.....

بالتالي، فإن إجراء التقييم التلقائي للضريبة يستعمل فقط للتقييم الدخل الإجمالي و ليس الدخل الصنفي، وذلك بأخذ كل عناصر نسق المعيشة المرتبطة بالمقر الضريبي للمكلف

بالضريبة بعين الاعتبار من قبل الإدارة الجبائية ، و كذلك التي تحت تصرف الأشخاص الذين هم تحت كفالتة في حالة التباين المسجل بين نسق المعيشة و المداخيل المصرح بها.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني

### نتائج التقييم التلقائي

لا يعتبر التقييم التلقائي عقوبة على المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً صحيحاً، وإنما يشكل طريقة من طرق تحديد أسس الضريبة إذ يجب أن يكون مبنياً على أسس سليمة ولا يركز دوافع حسية أو تحريات سرية لم تكتشفها الإدارة بعد، و لا يقوم على مجرد الافتراض أو الإشاعة، حيث يقع على الإدارة الضريبية عبء بيان الأسس أو الأسباب التي أدت إلى هذا التقييم، وذلك عن طريق معاينة نشاط المكلف بالضريبة أو على الوقائع المتصلة و التي لها تأثير في تحديد الريح و تقدير الضريبة المستحقة<sup>2</sup>، أو عن إعلام المكلف بالضريبة بالأسس والعناصر المستعملة في حسابها قبل مباشرة تحصيلها بتوجيه له إشعار تخطر فيه بتنفيذ التزاماته و إلا سوف يؤدي عدم تقديمها إلى فرض الضريبة تلقائياً<sup>3</sup>، مما يترتب عنه حق المكلف بالضريبة بالإجابة عن هذا التقييم بتقديم ملاحظاته و توضيحاته و كل حجة تثبت عكس ما توصلت إليه الإدارة الجبائية في تأسيس فرض الضريبة عليه، كما يلزم الإدارة الجبائية بالإجابة عن هذا التقييم.<sup>4</sup>

## الفرع الأول

### الإشعار النهائي للتقييم التلقائي

على الإدارة الجبائية بعد الانتهاء من عملية الرقابة الجبائية إبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقييم، في حالة يجب انعدام التقويمات<sup>5</sup>، وهذا بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، المرجع السابق، ص 352.

<sup>2</sup> - رمضان صديق، الضريبة على دخل الشركات العاملة في دولة الكويت، المرجع السابق، ص 190-191.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 274.

<sup>4</sup> - فوزي زايدي، نصر الدين شيروف، المرجع السابق، ص 80.

<sup>5</sup> - لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 39.

أو يسلم له مع إشعار بالاستلام<sup>1</sup>، حيث يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة، والذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستند المكلف بالضريبة في الإعلان على موافقته أو تقديم ملاحظاته، ويعد عدم الرد بمثابة قبول ضمني<sup>2</sup>، ابتداءً من استلام هذا الإشعار.<sup>3</sup>

يكون الإشعار مفصلاً بقدر كافٍ ومعللاً<sup>4</sup> كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها هذا التقييم، بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها<sup>5</sup>، وذلك في أجل 40 يوماً تسري من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقييم<sup>6</sup>، بالإضافة إلى ذلك يجب الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها<sup>7</sup>، وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره<sup>8</sup> رقم 009745 الصادر بتاريخ 2003/11/18 والفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء باتنة، والذي جاء في حيثياته ما يلي:

"حيث أن، المستأنفة تتنازع في الضريبة المفروضة عليها و البالغة 2.012.0914,00 دج وكذا غرامات التأخير المقدرة ب 503.226,00 دج وهي تدفع بأن إجراءات التحقيق التي انتهت بالتقييم الضريبي محل النزاع باطلة طبقاً للمادتين 190 و 320 من قانون الضرائب المباشرة و ذلك كونه لم يتضمن إشعارها بالتحقيق، الإشارة إلى إمكانيتها الاستعانة بمستشار

<sup>1</sup> - المادة 20-06 الفقرة 01 من قانون الإجراءات.

<sup>2</sup> - المادة 19 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة بمفتشية الضرائب في-الأخضرية-، تخصص محاسبة وتدقيق، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة و المالية، جامعة البويرة، 2015، ص15.

<sup>4</sup> - المادة 20-06 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - عبد القادر مرغاد، التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة، تخصص فحص محاسبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص104.

<sup>6</sup> - المادة 20-06 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>7</sup> - المادة 20-04 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>8</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 2003/11/18 القرار رقم 009745، غير منشور.

كما أنه لم يمنح لها أجل لإبداء ملاحظاتها حول نتائج التحقيق من جهة، و بأن هامش الريح المعتمد لتحديد الضريبة محل النزاع مبالغ فيه من جهة أخرى.

و حيث أن بالرجوع إلى أوراق الملف وإلى تصريحات المستأنف عليه أن الشركة المستأنفة كانت محل مراقبة لمحاسبتها عن نشاطها للفترة 1996/95 و 1997/96 إلا أن إدارة الضرائب رغم منحها أجلا لهذا الغرض لم تثبت احترامها للإجراءات المتمثلة خاصة في إشعار الشركة بإمكانية الاستعانة بمستشار و في منحها أجلا للرد على نتائج المراقبة الجبائية وفقا لمقتضيات المادتين 190 و 191 من قانون الضرائب المباشرة، و كذا المادتين 107 و 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال، إذ أنها بناء على طلب مجلس الدولة بإحضار إشعار بالاستلام و تبليغها لنتائج المراقبة خالي من الإشارة إلى الشرطين سالف الذكر.

وحيث أن خرق المستأنف عليها للإجراءات المذكورة و التي تعتبر جوهرية، تعرض عملية المراقبة للإبطال طبقا لأحكام المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أنه و دون التطرق إلى الأوجه الأخرى المثارة في الموضوع يتعين القضاء بإلغاء القرار المستأنف الذي أخطأ في تطبيق القانون، و بعد التصدي القضاء بإبطال إجراءات التحقيق الجبائي وما نتج عنه من آثار.

#### أولا: البيانات الواردة عن الإشعار بالتقييم التلقائي:

- يتضمن الإشعار بالتقييم التلقائي مجموعة من البيانات تتمثل في:
- أسماء وألقاب ورتب القائمين بعملية التقييم؛
- تاريخ وساعة أول عملية تقييم بعين المكان، والغرض من ذلك تبيان مدى احترام الإدارة الجبائية للمدة القانونية للتحضير بالنسبة للمكلف بالضريبة؛
- ذكر الفترة التي تتم فيها عملية التقييم؛

- ذكر الحقوق والضرائب والرسوم المعنية بعملية التقييم.<sup>1</sup>
- كما يجب أن يتضمن الإشعار بالتقييم اقتراحات التصحيح الموجهة من إدارة الضرائب، هذه الاقتراحات يجب أن تكون مفصلة لكل ضريبة سنة بسنة، و لما يكون التصحيح يلي التدقيق في المحاسبة أو الوضعية الجبائية الشاملة، يجب على الإدارة أن لا تحدد فقط مبلغ التصحيح، وكذلك مبلغ الرسوم والحقوق والجزاء الناتجة، كما يجب أن يشير الإشعار بإعادة التقييم إلى أسباب إعادة التقييم، ولهذا يجب أن تعرض بطريقة دقيقة حتى تكون واضحة بشكل كاف بالنسبة للمكلف بالضريبة قبل أن يشكل ملاحظاته أو يقدر إجابته.<sup>2</sup>

يعتبر إعلام المكلف بالضريبة صحيحا في حالة عدم قبول استلام الإشعار، برفض سحبه من البريد رغم علمه بذلك أو أنه غير عنوانه دون تصريح بذلك التغيير إلى إدارة الضرائب، لكن إذا تم تسليم الإشعار إلى شخص يفتقد الصفة في تسليمه له بالرغم من توصل الإدارة بعنوان المكلف بالضريبة الجديد فيكون باطلا، إذ أن القاعدة في مجال الرقابة الجبائية أن يرسل الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة شخصيا إذا كان الشخص طبيعيا، أما إذا كان شخصا معنويا يسلم إلى ممثله القانوني.<sup>3</sup>

### ثانيا: أهمية الإشعار بالتقييم التلقائي:

للإشعار أهمية تتمثل في:

أن للإشعار أهمية تتمثل في تكريس حق الدفاع الذي يسعى المشرع من خلاله إلى تدعيمها لصالح المكلف بالضريبة محل عملية التقييم، غير أن هذا التكريس لهذا الإشعار يمكن أن نستشفه بالأخص عندما يواجه المكلف بالضريبة إدارة الضرائب وهي التي تحظى

<sup>1</sup>- عبد الرزاق غضيفي، المرجع السابق، ص 68-69.

<sup>2</sup>- أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبة في الجزائر، المرجع السابق، ص 223-224.

<sup>3</sup>- فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 184.

بامتياز عام، قد تستغله وتتسلف من خلاله في مواجهته تحت ستار تحقيق المصلحة العامة للدولة.<sup>1</sup>

### ثالثاً: آثار الإشعار بالتقييم التلقائي:

يترتب عن الإشعار بالتقييم التلقائي عدة آثار تتمثل في:

إن المكلف بالضريبة يملك أجل 40 يوماً بدءاً من تسلمه الإشعار بالتقييم لتقديم ملاحظاته لإدارة الضريبة، فعدم الإجابة أو الإجابة خارج الأجل الممنوح له يعد بمثابة قبول ضمني من طرف المكلف بالضريبة للتصحيحات المقترحة.<sup>2</sup>

تحديد قيمة الضريبة بحيث تفرض إدارة الضرائب قيمتها وفقاً لما هو مذكور في الإشعار بالتقييم، ولا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه، غير أنه يمكنها و في إطار القانوني أي في حدود ميعاد التقادم أن تقوم بمجموعة من التصحيحات حول ضرائب أخرى لم يسبق لها و أن قامت بذكرها في الإشعار بإعادة التقييم دون أن تلجأ إلى الإشعار جديد ودون أن يشكل عيباً في الإجراءات.<sup>3</sup>

إن الهدف في تحديد قيمة الضريبة الناجمة عن الإشعار بالتقييم عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة إجراء التحقيقات على نفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا تعمد المكلف بالضريبة استعمال طرق تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة و غير صحيحة.<sup>4</sup>

يؤدي الإشعار بالتقييم إلى أثر قانوني يتمثل في قطع التقادم الذي يسري في مواجهة الإدارة، فقد منح المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة ضماناً التقادم في المواد الجبائية عامة هي 4 سنوات ويترتب على الإشعار بالتقييم أجل جديد بنفس مدة أجل التقادم الذي تم دفعه، ومن ثم فإن الإدارة الضريبية تحصل ديونها الجبائية المفروضة بمقتضى إشعار بالتقييم في مدة

<sup>1</sup> - عبد الرزاق غضيفي، المرجع السابق، ص70.

<sup>2</sup> - المادة 20-06 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص253.

<sup>4</sup> - المادة 20 الفقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية.

أقصاها اليوم الأخير من الأجل الجديد، وهذا ما أكدته المادة 311 من القانون المدني التي نصت على أن سريان التقادم في الضرائب و الرسوم يبدأ من نهاية السنة التي يتحقق فيها.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### ملاحظات المكلف وجواب الإدارة

إن إجراء التقييم التلقائي يكرس نهاية البحث و التحري و القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات<sup>2</sup>، فهو يسمح بتحديد أسس الفرض الضريبي عن طريق تحديد أرباح المكلف بالضريبة أو عن طريق المعلومات المتحصل عليها، كما يخول المكلف بالضريبة المعني الحق في الإجابة عن هذا التقييم و ذلك من خلال تقديم ملاحظاته، ما يلزم الإدارة الجبائية بالإجابة عن هذا التقييم بقدر كافي معللا و مفصلا.<sup>3</sup>

### أولا: ملاحظات المكلف:

يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي يتم تبليغه للمكلف بها، غير أنه قبل أن يتم الفرض النهائي لهذه الضريبة منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق قبولها.<sup>4</sup>

### 1- قبول التقدير:

إذا تمت موافقة المكلف بالضريبة على التقدير الذي أخطر به من قبل الإدارة الضريبية، هنا تقدر هذه الأخيرة الضريبة على مقتضاه، و يكون هذا التقدير غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء.<sup>5</sup>

قد يقوم المكلف بالضريبة بالقبول الصريح، هنا يصبح أساس فرض الضريبة محدد نهائيا و لا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد

<sup>1</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 248.

<sup>2</sup> - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - عفاف بونيندر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 98.

<sup>4</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 254.

<sup>5</sup> - عبد الباسط وفا، المنازعة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص 16.

استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكنه الاعتراض، بحيث يجب أن يكون هذا يجب أن يكون هذا القبول ضمن الآجال القانونية، أما إذا تم قبوله للتقدير قبل انقضاء الأجل لا يصبح نهائيا للرد، إذ يجوز للمكلف بالضريبة أن يتراجع عن قبوله مادام أنه مزال ضمن الآجال القانونية، بالتالي فإن قبوله لا يكون نهائيا حتى ينقضي أجل الرد القانوني، كما تجدر الإشارة إلى أن القبول الصريح للمكلف بالضريبة قد يكون جزئيا، أي موافقته على جزء من التصحيحات المقررة من قبل إدارة الضرائب، أو قد يكون كليا.<sup>1</sup>

يمكن أن يكون قبول المكلف بالضريبة بمثابة قبول ضمنيا على إجراء التقييم، و ذلك في حالة عدم رد المكلف بالضريبة المعني على نتائج التقييم في الآجال الممنوحة لتقديم رده، أي غياب الرد خلال 40 يوما يعتبر قبولاً ضمنياً.<sup>2</sup>

ويلاحظ أن التقدير الذي تجريه الإدارة الجبائية في هذه الحالة ليس جزءا يوقع على المكلف بالضريبة المقصر بالمغالاة في تقدير أرباحه، بل هو أسلوب من أساليب تحديد الربح، لهذا يتعين على إدارة الضرائب أن تستند في تقديرها على الواقع وليس على الحدس أو التخمين أو الافتراض، كما لا يتعين قياس أرباح المكلف بالضريبة عن سنة معينة كأساس لتحديد أرباحه في السنة الأخرى.<sup>3</sup>

كما لا يجوز قياس أرباح المكلف بالضريبة عن سنة معينة على أرباح زملائه من المكلفين الذين يزاولون نفس نشاطه خلال نفس السنة المالية استنادا إلى تشابه الظروف، لأن ذلك تقدير يعتمد على الافتراض و التخمين لا الحقيقة و الواقع، كما أنه لا مانع من استنادا الإدارة الجبائية إلى قرائن و الاعتبارات المقبولة التي تجعل من تقديرها لأرباح المكلف بالضريبة قائما على أسس واقعية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 255.

<sup>2</sup> - واضح إلياس، المرجع السابق، ص 154.

<sup>3</sup> - عبد الباسط وفا، المرجع السابق، ص 18.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص 19.

## 2- المنازعة في التقدير:

إن المكلف بالضريبة له الحرية الكاملة في منازعة إدارة الضرائب دون تحفظ، بحيث يمكنه مثلا رفض اقتراح التقدير و يجب أن يرفق رفضه بوثائق مدعمة لحججه، ويقدمه للإدارة الجبائية خلال الأجل المحدد لأجل إجابة المكلف بالضريبة المعني و المقدر ب 40 يوما<sup>1</sup>.

إذا رفض المكلف بالضريبة المعني عملية التصحيح، يجب أن يقدمه إلى إدارة الضرائب خلال الأجل المحدد لإجابته، و رغم عدم الاتفاق أو ملاحظات المكلف بالضريبة فإدارة الضرائب تستمر في متابعة التقدير، و يجب عليها أن ترسل إلى المكلف بالضريبة إجابة معللة، و إذا قامت الإدارة بتعديل جزئي على الأقل لمشروع التقدير، فيجب عليها أن تعلم المكلف بذلك و تمنحه أجل جديدا للإجابة، و في حالة استمرار الخلاف بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب على مبلغ التصحيح المصرح به من قبل مصلحة الضرائب فالمكلف بالضريبة حق تقديم شكوى نزاعية<sup>2</sup>.

## ثانيا: جواب الإدارة:

لقد ألزم المشرع الجبائي الإدارة الضريبية من الرد على المكلف بالضريبة عندما يقدم ملاحظاته، فهي ملزمة بالإجابة دون التقييد قانونا بأجل فتتجز ردها تبعا للنقاط والتوضيحات المثارة من قبل المكلف بالضريبة<sup>3</sup>، حتى تبين النقاط التي تختلف فيها مع ما يقدمه المكلف بالضريبة في رده، و إصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة على أن تقدم الدليل على ذلك، وعليه يمكن اعتبار هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة الجبائية بمثابة ضمان قانونية لصالح المكلف بالضريبة ما دام أنها قد تؤدي إلى بطلان إجراء فرض الضريبة في حالة عدم احترامها من قبل الإدارة الجبائية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص 282.

<sup>3</sup>- عفاف بونيندر، جمال الدين لوصيف، المرجع السابق، ص 99.

<sup>4</sup>- فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 260.

## خاتمة الفصل الثاني

مما سبق عرضه، نخلص القول بأن الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار عملية التقييم التلقائي غير كافية نسبيا لحمايته، ذلك أن إجراء الفرض التلقائي للضريبة يبقى مخيفا للمكلف بالضريبة، لأن عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف بالضريبة، و لا يضمن خلاله النقاش الوجيه، مما يشكل خطرا كبيرا على حقوقه.

الخاتمة

## خاتمة

تتمتع الإدارة الجبائية بحق الرقابة الجبائية في مقابل حق التصريح الممنوح للمكلف بالضريبة وذلك للوقوف على صحة و مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة و تأسيس الضريبة على أساس سليم.

ففي حالة امتثال المكلف بالضريبة لالتزاماته التصريحية و المحاسبية، و تم اكتشاف نقص أو خطأ أو إهمال أو اغفالات مرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة في المعلومات التي بحوزتها، تلجأ الإدارة الجبائية إلى إجراء إعادة التقييم الجاهي لتصحيح أسس الضريبة من خلال تبادل وجهات النظر بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة في سبيل التوصل إلى مقدار الضريبة الحقيقي، وهنا يقع على الإدارة الضريبية عبء إثبات مخالفته للحقيقة، فإذا لم تتمكن من الإثبات، يتعين حينئذ تقدير الضريبة من واقع التصريح استنادا لقرينة الصحة المفترضة فيه،

أما في حالة تخلف المكلف بالضريبة عن تقديم تصريحه أو معارضته للرقابة أو عدم رده على طلبات التوضيح والتبرير يخضع المكلف بالضريبة إلى إجراء التقييم التلقائي و ما يترتب عنه من صعوبات لأنه يمنع المكلف بالضريبة من الحصول على حوار وجاهي مع الإدارة لاعتباره جزاء للمكلف بالضريبة نتيجة عدم قيامه بالتزاماته التصريحية، وهنا تقوم الإدارة الجبائية بفرض الضريبة بطريق التقدير التلقائي، على أن تخطر المكلف بالضريبة بعناصره و يترتب على ذلك انتقال عبء الإثبات إلى المكلف بالضريبة.

إن الغاية من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة في إطار إجراء إعادة التقييم الجبائي، هو خلق نوع من التوازن بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية تخوفا من تعسفها في استعمال السلطة أو ممارستها بطريقة تحكيمية، لما تتمتع به من حقوق و امتيازات، وبالرغم من وجود تلك الضمانات إلا أنها تعتبر غير كافية نسبيا لحماية المكلف بالضريبة. خاصة في حالة التقييم التلقائي.

وعليه، نختم هذا البحث بجملة من النتائج و التوصيات:

## النتائج:

1- نقص النصوص التي تحكم إعادة تشكيل أسس الضريبة في حالة إجراء التقييم التلقائي الذي

يعتبر إحدى المميزات الخطيرة للنظام الجبائي.

2- إعادة تصحيح التصريحات المكلف بالضريبة عن طريق اللجوء إلى إجراء إعادة التقييم

الجبائي يفقد الثقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية يؤدي إلى تخوفه و لجوئه إلى التهرب الضريبي.

انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، مما يدفع به إلى إخفاء المعلومات و الوثائق اللازمة لإجراء الرقابة تخوفا من استعمالها بطريقة تحكمية، وكذلك الإدارة دائما تشكك في تصريحات المكلف بالضريبة و تعتبرها في أغلب الأحيان غير صحيحة.

2- إعادة تقييم تصريحات المكلف بالضريبة و العمل على تصحيحها نتيجة اقتناع الإدارة الجبائية

بوجود نقائص فيها الذي يفقد الثقة بينها و بين المكلف بالضريبة مما يؤدي إلى التهرب الضريبي خوفا منها.

أن للمكلف بالضريبة الخاضع لإجراء إعادة التقييم الضريبي ضمانات تحميه من التجاوزات المحتملة لإدارة الضريبة، و عدم هذه احترام هذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التقييم الضريبي و بالتالي بطلان الفرض الضريبي.

3- إلزامية تقديم المكلف بالضريبة لتصريحه و احترام التزاماته الضريبية و إلا سيتعرض إلى إجراء

التقييم التلقائي كجزاء من قبل الإدارة الجبائية.

4- يعتبر التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إجراء مخيفا و مرعبا للمكلف

بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لأنه يشكل خطر كبير على حقوقه لأنه لا يوجد لدى الإدارة الجبائية بيانات تساعد في تحديد دخله بطريقة عادلة.

## التوصيات:

- 
- 1- إجلال الثقة بدل اللاتقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية حتى يدفع المكلف الضريبة المفروضة انطلاق من تصريحه عن طيب خاطر ويتجنب التهرب الضريبي.
  - 2- تقديم المكلف بالضريبة لتصريحه الضريبي حتى يتفادى إجراء التقييم التلقائي كجزء.
  - 3 - تدخل المشرع لوضع نصوص قانونية تحكم أسس التقييم التلقائي لاعتباره إجراء خطير.
  - 4- استبدال مصطلح التدقيق المععمق للوضعية الجبائية الشاملة بمصطلح الفحص الوجيه للوضعية الجبائية الشاملة حتى يكون أقل إخافة للمكلف بالضريبة.

# القائمة المراجع

## قائمة المصادر و المراجع

أولاً: المصادر

I- الدستور:

دستور سنة 1996 المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، المنشور بموجب مرسوم رئاسي 438/96، جريدة رسمية، عدد 76 الصادرة في 02 ديسمبر 1996 المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 02-03، المؤرخ في 10 أبريل 2002، المتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية، عدد 25، الصادرة في 14 أبريل 2002، المعدل و المتمم بموجب القانون 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، المتضمن التعديل الدستوري، جريدة رسمية عدد 63 الصادرة في 16 نوفمبر 2008، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06-03-2016 الجريدة الرسمية، العدد 14، المؤرخة في 07-03-2016 المعدل.

II- النصوص القانونية:

1- قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من قانون 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، جريدة رسمية عدد 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2003، المعدل و المتمم إلى غاية قانون المالية 2018.

2- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الصادر بموجب المادة 38 من قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و المادة 4-57 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المعدل و المتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2018.

3- القانون التجاري، الصادر بموجب الأمر رقم 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، جريدة رسمية، العدد 77، معدل و متمم.

4- القانون رقم 25/91، المؤرخ في 18/12/1991، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2018.

5- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

## ثانيا: المراجع

### 1- المؤلفات:

#### أ- باللغة العربية:

- 1- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار النهضة الجديدة، القاهرة، مصر، 2018.
- 2- حسين فريجة، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر وتوزيع، الجزائر، 2008.
- 3- رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، دار النهضة العربية، مصر، 2006.
- 4- رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2005.
- 5- رمضان صديق، الضريبة على الشركات العامة في دولة الكويت، دار النهضة العربية، مصر، 2003.
- 6- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- 7- سوزي عدلي ناشد، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003.
- 8- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى، الجزء الأول، الجزائر، 2012.
- 9- عبد الباسط وفا، المنازعة الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 2007.

---

10- فارس السبتي، المنازعة الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

11- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2015.

12- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، دار هومة، الجزائر، 2005.

13- ماهر ظاهر بطرس، التشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.

14- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علما و عملا، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1997.

15- محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994.

16- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.

17- نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل و أثاره في العلاقة بين الممول و الإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.

ب- باللغة الأجنبية:

1-Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier éditions, paris, 2007.

2- Jean pierre Casimir, contrôle fiscal et contentieux de l'impôt, paris, la ville guerrier, édition, 1990.

3-Juris défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2<sup>e</sup> édition, paris, 2002.

4- Guy Fonte et Valérie de la Varenne, contrôle fiscal, comment s'y préparer, imprimerie Gauthier Villars, paris, 1995.

## II- المقالات:

### أ- باللغة العربية:

1- أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد في الإدارة و القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قالمة، العدد 35، 2013.

2- إلياس واضح، قواعد توزيع عبء الإثبات، الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008.

3- سالم شوابكة، قرار تعديل ضريبة الدخل و طرق الطعن به، مجلة الحقوق، كلية الحقوق جامعة المؤتة، العدد 02، 2000.

4- سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة إدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، جامعة بسكرة، العدد 06، 2016.

5- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارة، العدد الرابع، الجزائر، 2013.

6- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة في العراق، مجلة اقتصادي الخليجي، جامعة البصرة، العدد 19، 2011.

7- عادل بن عبد الله، عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

8- عبد الوهاب لونيس، حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون المجتمع و السلطة، جامعة وهران 2، العدد 05، 2016.

9- محمد سيد أعمار، التعديل التلقائي للضريبة، دراسة مقارنة بين التشريع الفرنسي و التشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، العدد 08، 2015.

10- نور الدين الشاذلي، مراقبة و منازعة الضريبة، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية، جامعة قلمة، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

#### ب- باللغة الأجنبية:

1-Jean-Luc pierre, procédure de rectification contradictoire, réponse du contribuable à la proposition de rectification, réponse de l'administration observation du contribuable, saisine de diverses instances, notifications successives, Jurisclasseur procédure fiscales, cote 02, 2006, fasc, 352.

#### IV- الأطروحات والمذكرات:

##### أ- الأطروحات:

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبة في الجزائر، أطروحة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، جامعة عنابة، 2014.

2- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة تلمسان، 2013.

3- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر.

## ب- المذكرات:

- 1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص دولة المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2014.
- 2- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2012.
- 3- عبد الغاني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، 2011.
- 4- عيسى قسايسة، الإثبات في مواد المنازعة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة و مالية، جامعة وهران، 2013.
- 5- لياس قلاب نبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم بواقي، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011.
- 6- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، دراسة حالة لولاية الوادي، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، جامعة ورقلة، 2007.
- 7- أسماء فضيل، فاطمة حكوم، التدقيق الضريبي دراسة تطبيقية في مصلحة الضرائب سعيدي، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة و جباية، جامعة سعيدي، 2015.
- 8- أنيس برينش، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال و جباية، جامعة عنابة، 2015.
- 9- حياة تيكساوي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة بجاية، 2014.

- 10- خليل ياسين، محمد عبد النور أيت العربي، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص القانون الخاص الشامل، جامعة بجاية، 2015.
- 11- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، 2014.
- 12- عفاف بوبنيدر، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، تخصص منازعات إدارية، جامعة قالم، 2016.
- 13- نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة بمفتشية الضرائب بالأخضرية، مذكرة لنيل شهادة ماستر محاسبة و مالية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البويرة، 2015.
- 14- نصر الدين شيروف، فوزي زايدي، التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، مذكرة ماستر، تخصص منازعات إدارية، جامعة قالم، 2017.
- 15- هناء نوي، النظام المحاسبي المبسط، دراسة وصفية و نقدية، دراسة حالة مؤسسة الأشغال و البناء العمومية بالجامعة، مذكرة استكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2011.
- 16- مبروك غزة، فاعلية الرقابة كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب بسكرة، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2016.
- 17- ياسين بن شيلا، إلياس بن عبد الله، الإثبات في التشريع الضريبي الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة بجاية، 2015.

## V- القرارات و الأحكام القضائية:

- 1- المحكمة العليا، القرار رقم 39681، الصادر بتاريخ 1985/02/23، المجلة القضائية، العدد 02، 1990.

2- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 18197، الصادر بتاريخ 1999/10/11، غير منشور.

3- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 001987، الصادر بتاريخ 2001/07/30، غير منشور.

4- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 011610، الصادر بتاريخ 2003/12/13، غير منشور.

5- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 26384، الصادر بتاريخ 2006/04/19، غير منشور.

6- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 042819، الصادر في 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009.

#### الوثائق:

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012.

2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، إجراءات الرقابة الجبائية، نشرة 2015.

3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، إجراءات الرقابة الجبائية، نشرة 2017.

4- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث و التدقيقات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نشرة 2017.

# الفهرس

## فهرس

مقدمة.....	1ص
الفصل الأول: إعادة التقييم الجاهي.....	5ص
المبحث الأول: مفهوم إعادة التقييم الجاهي.....	6ص
المطلب الأول: تعريف و خصائص إعادة التقييم الجاهي.....	8ص
الفرع الأول: تعريف إعادة التقييم الجاهي.....	9ص
الفرع الثاني: خصائص إعادة التقييم التلقائي.....	10ص
أولاً: ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقييم الجاهي.....	11ص
ثانياً: منح المكلف بالضريبة أجل لتقديم ملاحظاته.....	11ص
ثالثاً: تحمل الإدارة الجبائية عبء الإثبات.....	11ص
المطلب الثاني: حالات تطبيق إجراء إعادة التقييم الجاهي.....	12ص
الفرع الأول: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الضرائب وطبيعة عدم الانتظام ص	14ص
أولاً: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الضرائب.....	14ص
ثانياً: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة عدم الانتظام.....	14ص
الفرع الثاني: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الرقابة و تسبب إعادة التقييم..	
	15ص
أولاً: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب طبيعة الرقابة.....	15ص
ثانياً: تطبيق إعادة التقييم الجاهي حسب سبب إعادة التقييم الجاهي.....	15ص
الفرع الثالث: حالة رفض المحاسبة.....	16ص

- أولاً: عندما يكون مسك دفاتر المحاسبة غير مطابق لأحكام القانون التجاري...ص16
- ثانياً: عندما يكون مسك دفاتر المحاسبة مخالف للنظام المحاسبي المالي...ص17
- ثالثاً: عندما تتضمن المحاسبة أخطاء و اغفالات أو المعلومات غير صحيح...ص18
- المبحث الثاني: إجراءات إعادة التقييم الجاهي...ص19
- المطلب الأول: الإشعار بإعادة التقييم الجاهي...ص20
- الفرع الأول: كيفية الإشعار...ص21
- أولاً: الشخص الطبيعي...ص23
- ثانياً: الشخص المعنوي...ص24
- الفرع الثاني: مضمون الإشعار بإعادة التقييم الجاهي...ص25
- الفرع الثالث: تسبيب الإشعار بإعادة التقييم الجاهي...ص27
- المطلب الثاني: نتائج إعادة التقييم الجاهي...ص28
- الفرع الأول: رد المكلف بالضريبة...ص29
- أولاً: آجال الرد الممنوحة للمكلف بالضريبة...ص29
- ثانياً: إجابة المكلف بالضريبة...ص31
- ثالثاً: أشكال رد المكلف بالضريبة...ص32
- 1- حالة قبول المكلف بالضريبة لنتائج إعادة التقييم الجاهي...ص33
- 2- حالة رفض المكلف بالضريبة لاقتراحات إعادة التقييم الجاهي...ص34
- الفرع الثاني: جواب الإدارة على ملاحظات المكلف بالضريبة...ص35

- الفرع الثالث: تبليغ نتائج إعادة التقييم الوجيهي.....ص37
- خلاصة الفصل الأول.....ص39
- الفصل الثاني: التقييم التلقائي.....ص40
- المبحث الأول: مفهوم التقييم التلقائي.....ص41
- المطلب الأول: تعريف و خصائص التقييم التلقائي.....ص42
- الفرع الأول: تعريف التقييم التلقائي.....ص42
- الفرع الثاني: خصائص التقييم التلقائي.....ص44
- أولاً: الإشعار بالتقييم.....ص45
- ثانياً: حق الرد.....ص45
- ثالثاً: حق الطعن.....ص46
- رابعاً: عبء الإثبات يقع على المكلف بالضريبة.....ص46
- المطلب الثاني: حالات تطبيق التقييم التلقائي.....ص47
- الفرع الأول: حالة عدم مسك أو تقديم محاسبة قانونية.....ص48
- أولاً: حالة عدم مسك المكلف بالضريبة محاسبة قانونية.....ص48
- ثانياً: حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة محاسبة قانونية.....ص49
- الفرع الثاني: حالة عدم اكتتاب كشوف رقم الأعمال.....ص49
- الفرع الثالث: حالة الامتناع عن تقديم التصريح أو رفضه.....ص50
- أولاً: حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تقديم التصريح.....ص50
- ثانياً: حالة رفض المكلف بالضريبة تقديم تصريح.....ص52

الفرع الرابع: حالة عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح و التبرير و معارضة الرقابة.....	ص53
أولاً: حالة عدم رد المكلف بالضريبة على طلبات التوضيح و التبرير.....	ص54
ثانياً: حالة معارضة المكلف بالضريبة للرقابة الضريبية.....	ص55
الفرع الخامس: حالة عدم تعيين المكلف بالضريبة من يمثله في الجزائر.....	ص56
المبحث الثاني: إجراءات التقييم التلقائي.....	ص57
المطلب الأول: تحديد أسس رفض الضريبة.....	ص58
الفرع الأول: تقييم نسق المعيشة.....	ص60
الفرع الثاني: استعمال جدول المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة.....	ص62
المطلب الثاني: نتائج التقييم التلقائي.....	ص65
الفرع الأول: الإشعار النهائي للتقييم التلقائي.....	ص65
أولاً: البيانات الواردة عن الإشعار بالتقييم التلقائي.....	ص67
ثانياً: أهمية الإشعار بالتقييم التلقائي.....	ص68
ثالثاً: آثار الإشعار بالتقييم التلقائي.....	ص69
الفرع الثاني: ملاحظات المكلف بالضريبة و جواب الإدارة.....	ص70
أولاً: ملاحظات المكلف بالضريبة.....	ص70
1- قبول التقدير.....	ص70
2- المنازعة في التقدير.....	ص72
ثانياً: جواب الإدارة.....	ص72

73ص..... خلاصة الفصل الثاني

74ص..... خاتمة

76ص..... قائمة المراجع

83ص..... فهرس