



جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم القانونية  
تخصص: منازعات إدارية

التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

إشراف الأستاذ:  
د. فنيدس أحمد

إعداد الطلبة:  
1- زميتي سارة  
2- حجل مروة

أعضاء لجنة المناقشة

| الرقم | الأستاذ            | الجامعة           | الرتبة العلمية | الصفة        |
|-------|--------------------|-------------------|----------------|--------------|
| 01    | د. بوصنوبرة خليل   | 08 ماي 1945 قالمة | أ محاضر أ      | رئيسا        |
| 02    | د. فنيدس أحمد      | 08 ماي 1945 قالمة | أ محاضر أ      | مشرفا ومقررا |
| 03    | د. شاوش عبد الحميد | 08 ماي 1945 قالمة | أ محاضر ب      | عضوا مناقشا  |

السنة الجامعية 2018/2017

# شكراً وتقدير

إن الحمد لله نَشكُرُه تعالى على توفيقه لإتمام هذا العمل، ونشكُرُه تعالى لأنه علمنا أن نشيد بأعمال أولئك الذين

لهم فضل علينا

نتقدم بالشكر إلى لجنة المناقشة على قبولها مناقشة مذكرتنا

وكما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى من شرفنا بإشرافه على مذكرتنا الأستاذ القدير والمختص

الدكتور "فنديسه أحمد"

على توجيهنا وتعبه معنا وعلى كل المعلومات القيمة التي أفادنا بها في استكمال بحثنا.

إلى كل أساتذة قسم الحقوق

وإلى كل من ساهم وساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز وإتمام مذكرتنا

## مقدمة

النظام الضريبي الجزائري هو في الغالب نظام تصريحي، حيث ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتقديم تصريح عن دخله، لاتخاذها أساسا لتقدير الضريبة، على أساس أن خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته، و في مقابل ذلك منح المشرع إدارة الضرائب حق فحص التصريح للتأكد من صحته ومطابقته للواقع خشية أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحا يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي، نظرا لمصلحته الظاهرة في تقليل وعائه الضريبي.

يفترض في البيانات التي يتضمنها التصريح الضريبي أنها صحيحة، وبذلك يستمد التصريح قوته في الإثبات من هذه القرينة، والعدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة هذه البيانات، 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.

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تهدف من ورائها إدارة الضرائب إلى التحقق من أن هذه التصريحات قد حررت بطريقة دقيقة ومؤسسة بأمانة، لأجل المحافظة على حقوق الخزينة العامة، وذلك من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف منه على الأقل، وبالتالي تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة.

تباشر الإدارة الضريبية الرقابة عن طريق الرقابة المكتبية و فيها تكتفي الإدارة الضريبية بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية سواء من حيث انتظامها أو أمانتها ومدى اتفاتها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، والرقابة لدى المكلف بالضريبة وفيها تلجأ الإدارة الضريبية إلى التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو التدقيق في مجمل وضعيته الجبائية.

إن التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن أن يكون كل مكلف بالضريبة محلا له، وهو لا يخص إلا الأشخاص الطبيعية، ويستعمل لما يظهر الفحص المكتبي أو التدقيق في المحاسبة عدم الترابط بين إيرادات ونفقات المكلف بالضريبة.

لقد عمل المشرع على توفير الامتيازات اللازمة للإدارة الضريبية حتى يمكنها من ممارسة الرقابة الضريبية بطريقة فعالة ومكافحة التهرب، وفي الوقت نفسه نظم الضمانات القانونية للمكلف لمواجهة حالات ممارسة الإدارة الضريبية للرقابة بطريقة تحكيمية أو مخالفة للقانون.

### أهمية الدراسة:

إن التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية هو إجراء من إجراءات الرقابة الخارجية، يخص فحص تصريحات الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، قصد كشف مكامن الغش، و الوصول إلى التقدير السليم للضريبة، وبالتالي تحقيق العدالة الضريبية، فموضوع بهذه الأهمية يستحق البحث والدراسة.

### الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان ما إذا كانت إجراءات التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية تضمن حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين له، وعليه فالإشكالية المطروحة هي: ما مدى كفاية الضمانات التي منحها المشرع لحقوق المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من ممارسة بطريقة تحكيمية؟

### المنهج المتبع:

المنهج المتبع في هذا البحث هو المنهج الوصفي لأنه يمكن من وصف و تحليل العناصر المدروسة وتوضيح همزة الوصل بينها، للوصول إلى الغاية المرجوة من الدراسة.

### أسباب اختيار الموضوع:

- قلة المراجع التي تناولت موضوع التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية باللغة العربية وكذا تناولته في جزئيات.

- يعتبر هذا الموضوع من المواضيع الحساسة لارتباطه بحقوق الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

## الدراسات السابقة:

**الدراسة الأولى:** أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، حيث طرح الباحث إشكالية: هل إجراءات مراقبة الضريبة تكفل حماية حق المكلف بالضريبة من تعسف المحتمل للإدارة الضرائب؟

و توصل إلى: رغم الضمانات التي قدمها المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الخاضع لرقابة إلا أن التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة يبقى مخيف و مرعب للمكلف بالضريبة لأنه يؤدي حتما إلى إعادة التقييم الوجيه أو إلى التقدير المباشر الذي يشكل خطر كبير على حقوق المكلف بالضريبة لأنه لا يوجد لدى إدارة الضرائب البيانات التي تساعد في تحديد الدخل بطرق عادلة.

**الدراسة الثانية:** عبد الرزاق غضيفي ، ضمانات المكلف بالضريبة أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014 ، حيث طرح الباحث إشكالية متفرعة إلى عدة تساؤلات متمثلة في:

- من هم أطراف العلاقة الجبائية؟

- ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟

- ماهي الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري لصالح المكلفين بالضريبة سواء قبل البدء في الرقابة الجبائية أو أثناء القيام بها؟

وقد توصل إلى : أنه رغم الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية إلا أن هذا الأخير في أغلب الأحيان لا يستفيد من هذه الضمانات واقعا.

**خطة البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين مسبقين بمقدمة ومتبعين بخاتمة:

الفصل الأول بعنوان: سير التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة وتطرقنا فيه إلى الإجراءات الأولية للتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ، ثم إلى مباشرة التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

أما الفصل الثاني بعنوان نتائج التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة وتناولنا فيه وجهة نتائج التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ، ثم نهاية إجراء التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

## الفصل الأول

## سير التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي، مبني على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بصفة دورية،<sup>1</sup> و التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة هو شكل من أشكال الرقابة الخارجية، يباشر ضد الأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ويهدف إلى فحص صحة التصريحات المقدمة من قبلهم للتأكد من عدم وجود فارق بين الدخل المعلن عنه في التصريح وحالة المكلف بالضريبة المالية وعناصر معيشته،<sup>2</sup> ويباشر هذا الإجراء في الغالب بعد إجراء رقابة مستتدية أو تكملة لتدقيق في المحاسبة<sup>3</sup> لتقييم وضعية المستثمر أو المسيرين الأساسيين أو شركاء المؤسسة.<sup>4</sup>

نظرا لكم الهائل من التصريحات الجبائية الأمر الذي حتم على الإدارة الجبائية تنويع اساليب عملها إذ تمتلك الإدارة الجبائية في سبيل ذلك امتيازات تسعى من خلالها لتأكيد مبدأ سمو المصلحة العامة على المصالح المكلفين بالضريبة و تتمثل هذه الامتيازات في حيازة المستندات والأوراق الإدارية، هذا ما دفع المشرع الجزائري إلى سن ضمانات للمكلف بالضريبة تحميه من أي تعسف أثناء سير عملية التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، من أجل خلق التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المواد 01 و 04 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من قانون المالية 21\_1 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002) المعدل و المتم إلى غاية قانون المالية لسنة 2018.

<sup>2</sup> - المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - Guy Gest, le contrôle des situations personnelles, colloque organisée par la faculté de droit, d'économie et de gestion d'orleans, le 15, 16 Septembre 1988, textes réunie par M. Gilles Noël, université d'orleans, p23.

<sup>4</sup> - Mémento Pratique Fiscal, la pratique de la vérification de comptabilité, Francis Lefebvre, paris, 1998, p 1006.

<sup>5</sup> - عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص 06 .

## المبحث الأول

## الإجراءات الأولية للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لقد أعطى المشرع الجزائري لكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا و واجبات من أجل حماية الحقوق سواء العامة، أو الخاصة، و من أهم الآليات المحافظة على ذلك، التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، الذي يعد من أهم الإجراءات التي خولة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة، و دقة التصريح المقدم من قبل المكلف المعني بالضريبة. لذا تعطي إدارة الضرائب لأعوانها الحق في التدخل و فحص المستندات و التدقيق عليها. حيث تقوم بإجراء مقارنات لما هو موجود في الواقع من خلال، طلب توضيحات، و تبريرات، و ممارسة حقها في الإطلاع و الرقابة.<sup>1</sup> و عليه و قبل التطرق إلى الإجراءات الأولية التي تسبق التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة يجب الحديث أولا عن مجاله.

## المطلب الأول

## مجال التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

سنتطرق في هذا المجال إلى أطراف التحقيق ، محل فرض الضريبة<sup>2</sup>، أسباب التي تدفع الإدارة الجبائية الى القيام بالتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

<sup>1</sup> -هاجرة محادي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية ، مذكرة ماستر، كلية العلوم السياسية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2014، ص 1.

<sup>2</sup> -الضريبة: هي إقتطاع نقدي يمارس عن طريق السلطة و بصورة نهائية و ذلك وفق قواعد قانونية و بدون مقابل محدد من أجل تدخلات مالية تهدف لتحقيق أغراض ذات منفعة عامة.

## الفرع الأول

## أطراف التدقيق المعمق

تقوم العلاقة الضريبية بين طرفين احدهما الطرف الضعيف وهو المكلف بالضريبة<sup>1</sup> الذي يقوم بتقديم تصريحات دورية تتعلق بنشاطه، و من خلال هذه الضريبة يساهم في تمويل خزينة الدولة وذلك تحت رقابة الإدارة الجبائية<sup>2</sup> التي تمثل الطرف القوي في هذه العلاقة، حيث يكمن دورها في فرض الضريبة و ذلك بعد الإطلاع و فحص التصريحات المقدمة إليها.<sup>3</sup>

## أولاً: المكلف بالضريبة:

لا يطبق التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلا على الأشخاص الطبيعيين،<sup>4</sup> فلا يكون هذا التدقيق على الأشخاص المعنويين و لو كان موضوعه أحد الشركاء، ففي هذه الحالة تتم مناقشة نصيب الشريك المعني بمفرده<sup>5</sup>، حيث قام المشرع الجزائري بتصنيف هؤلاء إلى:

- 1 - المكلف بالضريبة هو: الشخص الطبيعي الذي يعينه القانون بدفعه الضريبة و الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة رابح رتيب، الممول وإدارة الضريبة، دار النهضة، القاهرة، 1991، ص 10.
- 2 - الإدارة الجبائية هي: مصلحة تعمل على تنفيذ نظام الجبائية الضريبية و التحقق منها و تحصيلها.
- 3 - نشأت إدوارد ناشد ، ربط الضريبة على الدخل و أثره في العلاقات بين الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 14 .
- 4 - بشرط أن يكون لديه ذمة مالية مستقلة و يتوفر لديه كامل الأهلية و التمييز و الإرادة الواعية، المادة 40 من الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 26/09/1975، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية، العدد 78، المعدل و المتمم بالقانون رقم 07-85 المؤرخ في 13/05/2007.
- 5 - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 49-50.

## 1- الضريبة على الدخل الإجمالي:

إن المشرع الضريبي نص على ضريبة سنوية وحيدة تفرض على الشخص الطبيعي وهي الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي له.<sup>1</sup> حيث تمس هذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين سواء كانوا داخل الجزائر أو خارجها. وقد حدد المشرع الجبائي موطن التكليف للأشخاص المقيمين في الجزائر وهم:

الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفتهم ملاك أو منتفعين أو مستأجرين له، ففي الحالة الأخيرة هنا الإيجار لا بد أن يكون باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لمدة متواصلة سنة واحدة على الأقل، وكذا الأشخاص الذين لديهم مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية، و الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر، وأعاون الدولة الذين يمارسون مهامهم في بلد اجنبي بشرط ان لا يكونوا يخضعون للضريبة شخصية في ذلك البلد<sup>2</sup>، أما بالنسبة للأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم بالخارج فهم يخضعون للضريبة على الدخل في حالة ما إذا كانت عائداتهم من مصدر جزائري.<sup>3</sup> وتفرض الضريبة على الدخل على كافة الأشخاص سواء كانوا مقيمين بالجزائر ام بالخارج او كانوا يتمتعون بالجنسية الجزائرية أو الأجنبية، الذين يتحصلون على ارباح او مداخيل بالجزائر يحول فرض الضريبة عليهم الى الجزائر و يكون ذلك بموجب اتفاقية جبائية عقدت بين الدول.<sup>4</sup>

غير أن المشرع استثنى فئة من الأشخاص الطبيعيين الذين لا يخضعون للضريبة على الدخل، الأشخاص الذين يعادل دخلهم الإجمالي السنوي الصافي او يقل عن الحد الأدنى و كذا السفراء و أعاون الدبلوماسيون و القناصل و أعاون القناصل من جنسية اجنبية وذلك في حالة ما إذا قامت البلدان الأخرى بمنح نفس الامتيازات للأعاون الدبلوماسيين و القنصليين في الجزائر.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(المادة 38 من القانون رقم 90\_36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية 1991، و المادة 4\_57 من قانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2018.

<sup>2</sup> -المادة 03-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> المادة 03-3 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>4</sup> -المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة.

<sup>5</sup> -المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة .

وقد صنف المشرع الجبائي الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كالأتي :

#### أ- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون المهن الصناعية و التجارية و الحرفية:

يخضع الأشخاص الطبيعيون للضريبة على الدخل الإجمالي الذين يمارسون مهنا تجارية، أو صناعية أو حرفية، أو أنشطة منجمية.<sup>1</sup>

كذلك الأشخاص الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم الممتلكات لإعادة بيعها، وكذلك الأشخاص المستفادين من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بالتجار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل قسم.<sup>2</sup>

كما تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين الذين رست عليه المناقصة، وكذلك صاحب الامتياز و المستأجر للحقوق البلدية، والذين يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب حيث يجب أن تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا، وكذا الأشخاص الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات، وفي الأخير الأشخاص التجار الصيادين و مجهز السفن و مستغل قوارب الصيد صنفوا على أنهم ضمن الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل، هذا النوع من الضرائب يفرض في كل الأحوال سواء حقق ربح أو لم يحقق و لذلك يجب أن يحترف المكلف بالضريبة نشاطا تجاريا صناعيا او حرفيا و يجب أن يكون لديه نية الكسب من خلال النشاط الذي يمارسه.<sup>3</sup>

#### ب-الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة غير التجارية:

الأشخاص الذين يكتسبون نتيجة المهن الحرة و الوظائف و المهام ارباحا التي تضيف على صاحبها صفة التاجر وكذلك الأرباح الناتجة عن المستثمرات بشرط أن تكون مصدر ربح لهم

<sup>1</sup> -المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> \_المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> -فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي

بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص 30-31.

كالمحامين أو الأطباء، المقاولين..... إلخ . ويصنف كذلك في هذه الفئة الكتاب و المؤلفين وما ينتج عن ريع عائدات المؤلف سواء كان عن كتاب أو المؤلفات الموسيقية ، يمكن ان يتحمل ايضا ورثتهم الموصى لهم بتلك الحقوق ، و يضم الى هذه الفئة المخترعين و ما ينتج عن الريوع المتقاضيات رخص الاستغلال شهادة الممنوحة لهم او الناتجة عن بيع علامات الصنع<sup>1</sup>.

### ج-الأشخاص الطبيعيون ذوا الدخل العقاري:

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الاشخاص المصنفة مدا خيلهم ضمن المداخل العقارية، و المداخل الآتية من تأجير عقارات، أو أجزاء عقارية مبنية ، ومن تأجير كل المحلات التجارية أو الصناعية غير مجهزة بعقادها، اذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة تجارية أو حرفية ثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية.<sup>2</sup>

كما يدرج الدخل الإجمالي للأرباح الناتجة عن العقود العقارية، يتكون الأساس الضريبي المعتمد في العقود العقارية من القيمة الايجارية المحددة إسنادا الى السوق المحلية او حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم<sup>3</sup>.

### ثانيا : الإدارة الجبائية:

التدقيق المعمق هو حق تحتكره الادارة الجبائية وحدها و التي تقوم به من خلال موظفيها للمعني بالضريبة من أجل إجراء مراجعات ضرورية للوعاء، و يشترط ان يكون العون المدقق حائز لبطاقة انتداب التي تمنح له من قبل المديرية العامة للضرائب، من اجل إظهارها عند القيام بوظيفته وهي تحتوي على معلومات تتعلق به من هوية و رتبة و حتى الوظيفة المسندة له، و تسحب من العون المدقق هذه البطاقة في حالة ما توقف عن العمل<sup>4</sup>.

1 - المادة 22 من القانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 1-42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

3 - منصور بن عمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2011، ص 111.

4- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011 ، ص 31 .

كما أن المشرع الجبائي حصر الأعوان الذين يمكنهم القيام بالتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بحيث لا يمكن لأي عون القيام بذلك إلا إذا كان له رتبة مفتش على الأقل، ويقوم العون المكلف بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بالتدقيق في مدى توافق الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة المالية والحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.<sup>1</sup>

فيجب عليه ان يقوم بوضع أسس لميزانية الخزينة لتوضيح المداخل المصرح بها من جهة ومن جهة أخرى مصاريف المكلف وأعضاء المقر الجبائي، فإذا كان هناك عدم توازن وكانت المصاريف تفوق المداخل المصرح بها هنا يقوم العون بسؤال المكلف حول هذا الفرق. وللعون المكلف بالتدقيق حق الاحتفاظ بالوثائق بشرط ان يقوم بإعادتها للمكلف اثناء طلب منه التوضيح و التبرير.<sup>2</sup>

خص المشرع الجزائري هذا النوع من الرقابة للمديرية الولائية للضرائب بالضبط المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، الموظفين التابعين لها المسموح لهم القيام بالتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هم كالاتي:<sup>3</sup>

1- نائب المدير: هو المسؤول عن القيام بوضع برنامج المراجعات، و يسهر على مراقبة فرق التدقيق الجبائي كما يقوم في بعض الأحيان باستقبال المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية باعتباره ممثلا للإدارة الجبائية، ويحرص على ضمان القيام بالتدقيق وفقا لأسس قانونية، كما يعمل على حماية الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة من خلال تطبيقها في إطار مجالات التدقيق الجبائي، زيادة على ذلك يقوم بجمع رؤساء الفرق التدقيق بصفة دورية من اجل النقاش في الأعمال المنجزة و المبرمجة للوصول الى تحسين شروط العمل، وذلك من خلال تقديمه

<sup>1</sup> -المادة 21/1-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - أحمد فندس، إجراءات مراقبة بالضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2008، ص 35.

<sup>3</sup> - مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013\_2014، ص 17.

لملاحظات و اقتراحات لازمة، ويقوم ايضا بنقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.<sup>1</sup>

2- رئيس مكتب الابحاث و المراجعات: يشترط في العون الذي يمنح له هذا المنصب ان يكون على الأقل برتبة مفتش وان لا تقل خبرته عن ستة سنوات كمدقق جبائي، يعتبر هو المسؤول عن النظام العام داخل فرق التدقيق لأنها تكون تحت سلطته، وهو الذي يسهر على مواظبة حضور الاعوان المدققين الى اماكن عملهم، وهو مسؤول عن القضايا المبرمجة وعلى تنفيذها، و يناقش احيانا نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية و احيانا اخرى يقوم بتقييم جهود الأعوان المدققين.<sup>2</sup>

3- الأعوان المدققون: حتى يكون العون مؤهلا للقيام بالتدقيق يجب ان يكون برتبة مفتش على الأقل وذلك لما نص عليه المشرع الضريبي، يكلف هؤلاء الأعوان بأعمال المراجعة بكل مراحلها بشرط ان تنجز هذه الاعمال في مقر المكلفين، إلا في بعض الحالات التي تعطى رخص من قبل المدير الولائي وذلك بناء على طلب مقدم من قبل المكلف بالضريبة مع الإشارة الى الأسباب الهامة التي دعت لذلك.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### الضريبة على الدخل الإجمالي

ينصب التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس فرض الضريبة على الدخل بجمع الأرباح او المداخل الصافية.<sup>4</sup> و يحدد هذا الدخل الصافي بالنظر الى رؤوس الأموال التي يمتلكها المكلف المعني جراء المهن التي يمارسها و المرتبات و الأجور و كذا المعاشات و الريع

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 31.

<sup>2</sup> - المادة 37 من قانون المالية 2009.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 32.

<sup>4</sup> - المادة 10/ 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

التي يجنيها و كل المداخل الناتجة عن العمليات المربحة التي قام بها وذلك بعد خصم بعض التكاليف منها.<sup>1</sup>

تكون الضريبة بقدر دخله الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار مدا خيل أولاده والأشخاص الذين معه و الدين في كفالتة، وان تكون هذه المداخل مختلفة عن المعتمدة كأساس لفرض الضريبة<sup>2</sup>، ولقد اعطى المشرع للمكلف بالضريبة الحق في المطالبة بفرض ضريبة متميزة على أولاده وذلك عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص او من ثروة مستقلة عن ثروته.<sup>3</sup>

كما تفرض الضريبة كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة المالية.<sup>4</sup>

### الفرع الثالث

#### مكان فرض الضريبة

تفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعية الذين لديهم محل إقامة وحيد، اما في حالة وجود عدة محلات موزعة على مستوى التراب الوطني هنا تفرض الضريبة في مكان وجود المؤسسته الرئيسية، وكما تفرض الضريبة في مكان وجود أجزاء مصالحهم الرئيسية في مركز الضرائب الموجود بنفس المكان، الأشخاص الذين يملكون إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون ان تكون واقعة بموطن تكليفهم.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> -المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

<sup>2</sup> -المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> -المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> -المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

## الفرع الرابع

## أسباب القيام بالتدقيق المعمق

يعد التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وسيلة جد هامة وذلك من اجل متابعة النظام التصريحي، لأن المكلف بالضريبة هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، و عن طريق التدقيق المعمق يتم التأكد منها و ضمان مصداقيتها وصحتها و كذا يجسد مبدأ العدالة الضريبية. فالمكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريح<sup>1</sup> سنوي يخص كل العمليات التي يقوم بها خلال السنة المالية التي انقضت،<sup>2</sup> و هو ما أكده مجلس الدولة في قراره<sup>3</sup> الصادر بتاريخ 1985/02/23 رقم 39681 و الذي جاء فيه:

"حيث ان الوجه المأخوذ من تطبيق المادة 378 من قانون الإجراءات الجبائية،

حيث أن (ت.ع) قد فرضت عليه الضريبة و وضعت موضع التحصيل بمقتضى جداول فردية تخص السنتين الماليتين 1978/1977 و 1979/1978 وتتعلق بالضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و الرسم على النشاط المهني و الضريبة التكميلية على الدخل على إثر التطبيق الذي قامت به مفتشية المالية،

حيث أنه من الثابت و بلا منازع بأن المكلف بالضريبة لم يقدم تصريحات عن السنتين الماليتين موضوع التدقيق،

<sup>1</sup> - فالتصريح عبارة عن اعتراف مكتوب يتقدم به المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب ضمن الآجال المحددة. محمد

حامد عطا، الفحص الضريبي للأشطة، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 1994، ص 13.

<sup>2</sup> - رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 357.

<sup>3</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 39681، في 1985/02/23، سايس جمال، الإجتهاد الجزائي في القضاء الإداري، منشورات كلنيك، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013. ص 240.

حيث أن المصلحة المختصة ما جانبت الحق، عندما قدرة الضريبة المفروضة عليها تقريرا مباشرا بسبب عدم تقديمه التصريح المقرر، و هذا اعتمادا على المواد 32 و 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة،

حيث يستخلص من جهة أخرى من العريضة المودعة في 1982/08/03 لدى المجلس القضائي بأن السيد (ت.ع) كان يرى بأنه كان عليه، أن يحسب أسعاره بطريقة تجعله من الذين لا تفرض عليهم الضريبة، على أساس أنه كان موردا لزبون واحد هو وزارة المالية،

و لكن حيث أن وزارة المالية لا تتمتع بسلطة إعفاء المكلفين بالضريبة من الضرائب التي أسسها نص قانوني،

حيث أن المستأنف عليه لم يقدم أي تصريح ضريبي و من ثم فهو لا يحق له، التمسك بتطبيق المادة 378 من قانون الضرائب المباشرة و الاحتجاج بالحقوق المنصوص عليها قانونا،

و أنه ليتعين بالتالي التصريح بتأسيس حجج الإدارة الضريبية و إلغاء القرار المستأنف في جميع جوانبه و إحالة الطرفين و القضية على نفس الجهة القضائية."

لأسباب متعددة يلجأ المكلف بالضريبة إلى التهرب، أو تخفيض العبء الضريبي بكل الطرق و الأساليب الشرعية، و غير الشرعية، و لهذا تعد مكافحة المناورات التديسية من أولويات الإدارة الجبائية، و التدقيق المعمق هو اداة لمكافحة التهرب الضريبي لأنه يعتبر ضمانا لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.<sup>1</sup>

يهدف التدقيق المعمق إلى التحقق من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة و كشف مكامن الغش فيها،<sup>2</sup> حيث تعتبر الضريبة عبء يقع على كاهل المكلف بها مما يؤدي به إلى محاولة التخلص منها، و ذلك إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص منها بحيث لا يعود عليه أي اثر، و ذلك نظرا لتحمله للعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها

<sup>1</sup> - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> - العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 16 .

مرتفعة، لذلك نجده يقوم باستعمال كافة الطرق للتخلص منها سواء بطريقة شرعية، أو طرق غير شرعية.<sup>1</sup>

يعرف التهرب الضريبي على أنه: "قيام المكلف باستغلال الثغرات القانونية، وغير قانونية للتخلص من دفع الضرائب."<sup>2</sup> فمن خلال التعريف السابق نتوصل الى ان التهرب الضريبي نوعان و هما :

### أولاً: التجنب الضريبي:

هو استغلال الثغرات القانونية من أجل تخلص المكلف من الضريبة الموقعة عليه، و عدم الالتزام بدفعها، دون وضعه في موقف مخالف للقانون، ويمكن ان يكون التهرب الضريبي بطريقة طبيعية من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة. و يكون التهرب الضريبي كذلك في حالة استعانة الشخص بأهل الخبرة و الاختصاص في استخراج طرق التحايل مستعينا في ذلك بالثغرات الموجودة في القانون، أو عدم دقة النصوص، أو عدم إحكام صياغتها، أو عدم مواجهتها لكل الحالات.<sup>3</sup>

### ثانياً: الغش الضريبي:

هو تلك السلوكات المستعملة من قبل المكلف والتي تهدف لمخالفة القانون، من أجل التخلص من الالتزام بدفع الضريبة سواء كان كلياً أو جزئياً، ومن ركائز أو أسس هذا العنصر هو القصد في مخالفة القانون، بكل طرق الغش المالي وما تؤدي به هذه الطرق من اللجوء إلى أساليب احتيالية من أداء الضريبة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014-2015، ص 29 .

<sup>2</sup> - ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 23.

<sup>3</sup> - عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، عناية، ص 246، المنشور في:

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23416>

<sup>4</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 170 .

## المطلب الثاني

## الأعمال التمهيدية للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

تقوم الإدارة الجبائية قبل البدء في التدقيق بإجراء فحص أولي و بسيط للتصريحات الضريبية المكتتبه المقدمة من طرف المكلف بالضريبة،<sup>1</sup> والذي يمكن اعتباره تقرير فحص مبدئي يكون جزء متمم لتقرير الفحص النهائي و ذلك بعد مزاوله عملية المراقبة الخارجية إن وجد ما يبررها.<sup>2</sup>

تقوم الإدارة الجبائية بالرقابة المكتتبه، وهذا يتم في مقر المفتشية المتواجد فيها ملف المكلف بالضريبة مع القيام بمقارنتها مع مختلف المعلومات المتوفرة لدى إدارة الضرائب والمتحصل عليها من جهات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك وغيرها.<sup>3</sup>

وعليه، يقوم المفتش بتحليل كل النقاط الموجودة في التصريح و مقارنة مدى تجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مع تصريحات السنوات الأخرى لاكتشاف الأخطاء و التلاعبات الموجودة فيها، وفي حالة وجود غموض يحق للمفتش طلب توضيح من المكلف صاحب التصريح.<sup>4</sup>

## الفرع الأول

## إعداد برنامج انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يعد برنامج التدقيق المعمق من قبل المديرية العامة الفرعية للرقابة الجبائية، ويكون ذلك بعد تقديم اقتراحات لها من طرف مفتشيات الضرائب التابعة لها، وبعد ذلك ترسل نسخة منه الى

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 157-158.

<sup>2</sup> - عبد الخبير، المراجعة الضريبية في ضرائب الدخل، مجلة التشريع المالي و الضريبي، عدد 257، القاهرة، 1987، ص 14.

<sup>3</sup> - لياس قلاب ذبيح، مرجع سابق، ص 22.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص 22.

المديريات الجهوية و مديرية الأبحاث و التحقيقات على مستوى المديريات العامة للضرائب بهدف تقديم الاقتراحات أو المصادقة على البرنامج.<sup>1</sup>

حيث تتم برمجة نسبة معينة من القضايا المقترحة للتدقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وهذه النسبة غير ثابتة فهي متعلقة بالكفاءات و الإمكانيات المتاحة لصالح الرقابة، وحسب هذا البرنامج يتم انتقاء الملفات التي تخضع للرقابة بناء على عدة معايير و مؤشرات موضوعية و هادفة منه<sup>2</sup>:

ملفات الأشخاص الذين سجلت فيهم المفتشية وجود عدم توافق بين المداخل المصرح بها سنويا و النفقات الظاهرة و الشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة هؤلاء الأشخاص، و الأشخاص الذين يمارسون عمليات الغش كبيرة، بحيث لم تؤد المراجعة الى اي تعديلات، في حالة اكتشاف وجود مؤشر لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه، و الأشخاص الذين يمتلكون مدا خيل غير محددة كتبييض الأموال مثلا.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني

### الأعمال التمهيدية للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تباشر الإدارة الجبائية رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي من خلال مكاتبها وهذه تسمى بالرقابة المكتتبه وفي حالة اكتشاف نقص أو إغفال أو إهمال تطلب من المعنيين توضيحات أو تبريرات.

<sup>1</sup> - طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012، ص 118-119.

<sup>2</sup> - فاطيمة بوخشمه، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2013-2014، ص 64.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 65.

**أولاً: الرقابة المكتبية:**

تعتبر الرقابة المكتبية مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب على ملفات المكلفين بالضريبة، و هو إجراء مرن يخص جميع المكلفين بالضريبة و يسمح بتصحيح الأخطاء الشائعة، و الغاية من هذه الرقابة التعرف على المكلفين بالضريبة الذين لم يقوموا بإيداع تصريحاتهم لدى إدارة الضرائب الملزمين بتقديمها، كما تسمح هذه الرقابة بتحديد الملفات التي ستكون محل للتدقيق، و ذلك من أجل معرفة الفرق بين دخله الحقيقي و ما صرح به للإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

فتقوم إدارة الضرائب بتكوين ملف لكل مكلف بالضريبة، حيث يتضمن هذا الأخير بصفة عامة مجموعة من المعلومات الشخصية المتعلقة بالدخل و الثروة،<sup>2</sup> في هذه المرحلة يجب على المحقق ان يميز بين الملفات التي هو بصدد دراستها وهي نوعان :

**1- الملف الجبائي الوحيد:**

تكون دراسة وفحص ملف المكلف المعني على مستوى المتفشية المختصة إقليمياً للضرائب وذلك بعد سحب الملف، من أجل أخذ فكرة عن السلوك المعتاد له، من أجل معرفة الى اي حد امتثل في القيام بالتزاماته كإكتتاب التصريحات، وكذا معرفة طبيعة مداخله بما فيها الأعباء التي خصمت من دخله الإجمالي وأيضاً التسبيقات و السلفيات، وعدم توافق بين المداخيل المصرح بها و المصاريف التي تحملها المكلف بالضريبة خلال مدة التدقيق، من أجل تقدير التصريحات المكتتبه وتحضير النقاط الأساسية للحوار الذي سيجريه مع المكلف.<sup>3</sup>

**2- الملفات المشتركة:**

من خلال هذا التدقيق يقوم المدقق بمراجعة كافة الملفات الموجودة على مستوى الإدارة الجبائية التي لها صلة بالمكلف بالضريبة من أشخاص عائلته و مؤسسات، و من خلال هذا

<sup>1</sup> \_ أحمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 38.

<sup>2</sup> \_ المرجع نفسه، ص 38.

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 164.

الفحص يمكن التوصل الى كشف بعض المصادر التي قد تشكل دخلا للمكلف بالضريبة محل المراقبة.<sup>1</sup>

### ثانيا: حق الإطلاع لدى الغير:

يمثل البحث عن المعلومات لدى الغير من المهام الأساسية و الركيزة التي يقوم عليها تنفيذ التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وخاصة في حالة ما إذا جمعت بشكل سليم، مما ينتج توفير معلومات مهمة عن المكلف بالضريبة، و التي تساعد المدقق على القيام بمهامه في حالة استغلالها، ولهذه المعلومات مصداقية كبيرة كونها تجمع من مصادر خارجية.<sup>2</sup>

يقوم المدقق بالبحث عن المعلومات لدى الغير في حالة شكه بوجود مدا خيل غير مصرح بها، لذا يقوم بجمع معلومات عن المكلف. وعليه يطلب العون المدقق معلومات جبائية من معظم الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها صلة بالمكلف بالضريبة، مثل البنوك و المصاريف من اجل معرفة قيمة الأرصدة ومدى تطور حركة أمواله، واللجوء أيضا إلى المحافظات التجارية، و هيئات الضمان الاجتماعي و باقي الإدارات العمومية الأخرى، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات التي يعتمد عليها في التدقيق، لذا يقوم بعدة عمليات وهي كالاتي:<sup>3</sup>

#### 1- مراقبة حركة الأموال:

يكون ذلك بالإطلاع على الحسابات البنكية و خاصة الحركات الظاهرة منها، بطلب توضيحات من المكلف المعني عن مصدرها و توضيح عدم الانسجام وكذا تأسيس ميزان نقود.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> -مرجع نفسه، ص 164.

<sup>2</sup> -عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 49.

<sup>3</sup> - أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 01، 2013-2014، ص 47 .

<sup>4</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018، ص 235 .

## 2-التحقيق في الاعتماد البنكي:

من خلالها يمكن للعون معرفة المداخل المصرح بها عن طريق الرصيد و حركة الأموال التي تطراً عليه (كتحويل من حسابه الى حسابات أخرى، الحصص النقدية، .....الخ )، ومن خلال التدقيق في الاعتمادات البنكية قد يتضح وجود مداخل أخرى غير مصرح بها من قبل المكلف، وهي خاضعة للضريبة مع إلزامية توضيح بمصدرها.<sup>1</sup>

## 3- إعداد ميزانية أولية:

تحتوي على كل المعلومات المتحصل عليها من خلال التدقيق في الملف الجبائي، وإجراء البحوث الخارجية، و الهدف من ذلك هو مقارنة المعلومات المتحصل عليها، و إظهار الدخل غير مصرح بها، كما يقوم بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف،<sup>2</sup> حيث يجب على العون أن يقوم أولاً بتصنيف المداخل المصرح بها من ناحية، ومن ناحية أخرى تصنيف المصاريف، و في حالة ما اذا كانت هذه الأخيرة أكبر من المداخل، يقوم العون المدقق بسؤال المكلف المعني عن الفارق الذي بينهما.<sup>3</sup>

تتم هذه الطريقة بالبحث سنة بسنة خلال مرحلة المراقبة على التكافىء بين المبلغ الإجمالي للإيرادات و النفقات خلال نفس المرحلة، مع الأخذ بعين الاعتبار مداخل نفقات وإيرادات الأشخاص الذين هم تحت كفالته، وفي حالة ما إذا كان مبلغ النفقات أكبر من الإيرادات هنا يمكن للمدقق أن يباشر محادثة مع المكلف وذلك للشك في وجود دخل إضافي غير مصرح به، و أما إذا كانت العمليات النقدية معتبرة فإن المدقق يقوم بمقارنة الأموال والممتلكات و النفقات، و وضع على إثر ذلك ميزان النقود لكل سنة تمت مراقبتها، فإذا كانت النفقات النقدية أكبر هنا يقوم المدقق

1 - المرجع نفسه، ص 235 .

2 - سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 42 .

3 - عبد الرزاق غضيفي، مرجع سابق، ص 49.

بإرسال طلبات تبرير للمكلف حيث تثار التساؤلات حول كثرة الإيداعات للنقود وكذا غياب السحب لمدة طويلة.<sup>1</sup>

#### 4- تقييم نسق المعيشة:

يقوم المدقق بهذا الإجراء من أجل تأكيد شكوكه التي تدور حول المكلف المعني، و الهدف من هذا الإجراء هو تحديد قيمة النفقات، التي لا يمكن تخفيضها عمليا، مع الأخذ بعين الاعتبار تركيبة المقر الجبائي و نسق المعيشة، ويستدعى المكلف إلى إدارة الضرائب من أجل إجراء نقاش شفوي يفصل فيه في جميع المصاريف المفترض تسديدها نقدا، من مصاريف الأكل و الشرب، والكسوة، و الإسكان.....الخ،<sup>2</sup> و الغرض من استدعائه الى المقر الجبائي هو عدم مضايقة افراد عائلته.

بعد الحوار الذي يجريه العون المدقق مع المكلف يصل العون إلى المعلومات و التوضيحات المقدمة من قبل المكلف عن حالته المدنية، و الأعباء العائلية، وكذا معلومات إضافية عن ذمته المالية، و في كل الحالات فإن المحقق ملزم بـ:

عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه، و التي تمكن المكلف من معرفة بأنه على دراية معمقة بملفه، لذا يجب توفير جو من الثقة معه، و عدم مناقشة المشاكل التقنية المتعلقة بالتدقيق في ملفه، ولكن يترك الحوار يسير لبعض الوقت حول انشغالات المكلف حيث يترك له كامل الحرية في التحدث، و استقبال كامل المعلومات الضرورية المقدمة من طرف المكلف، و على المدقق التحلي بالصبر معه دون إجباره على تقديم تبريرات خلال المقابلة.<sup>3</sup>

و بعد ان يحصل العون المدقق على مختلف المعلومات، و كشوفات الحسابات، يقوم بفحصها، و تحليلها، و مقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات المرتكبة، وفي

1 - المرجع نفسه، ص 49.

2 - احمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 237-238 .

3 -فاطيمة بوخشة، سعدي زواوية، مرجع سابق، ص 66 .

حالة جمع المدقق لعدة عناصر تبين أن المكلف يحقق مداخل مهمة مقارنة بما صرح به، يمكنه طلب توضيحات و تبريرات حول ما صرح به المكلف.<sup>1</sup>

### ثالثا: طلبات التوضيح أو التبرير:

يحق للمفتش الذي يقوم بمراقبة التصريحات المقدمة له من قبل المكلف المعني بالضريبة، أن يطلب منه كتابيا بعض المعلومات التي تخص التصريح، للحصول على كل التوضيحات و التبريرات اللازمة.<sup>2</sup> و ذلك فيما يخص المسائل والنقاط التي يكتنفها الغموض والإبهام،<sup>3</sup> وعندما يرفض المكلف بالضريبة الرد على الطلب أو عندما يرى المفتش أن الرد على هذا الطلب يعتبر رفضا على الرد على جميع المسائل المطلوب توضيحها أو جزء منها، فإنه يتعين على الإدارة الجبائية أن تبين بشكل صريح طلباتها، غير أن هذه الطلبات يمكن أن تكون مكتوبة أو شفوية،<sup>4</sup> حيث يبلغ بها المكلف بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل بالاستلام و ذلك حتى تتمكن الإدارة الجبائية من إثبات ذلك،<sup>5</sup> و تمنح للمكلف بالضريبة أجل لا يقل عن ثلاثين (30) يوما من أجل تقديم رده،<sup>6</sup> وفي حالة انقضائها يتم فرض الضريبة تلقائيا من طرف الإدارة الجبائية.<sup>7</sup>

### 1- طلبات التوضيح:

يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب توضيح من المكلف بالضريبة حول ما تراه غير واضح أو كاف ، كأن تطلب من المكلف شروح عن عدم الانسجام الذي يمكن أن تسجله بين نقاط مختلفة

1 -المرجع نفسه، ص 66 .

2 - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- نصر رحال، محاولة لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2006-2007 ، ص 138.

4- نور الدين شادلي، مراقبة ومنازعات الضريبة، مرجع سابق، ص 2 .

5 -رايح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة، القاهرة، 1991، ص 129.

6 -المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

7- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 170.

من التصريح أو بين بيانات التصريح و تلك للسنوات السابقة أو بين المعطيات الواردة بالتصريح و المعلومات المقدمة من قبل الغير.<sup>1</sup>

## 2- طلبات التبرير:

تقوم الإدارة الجبائية بطلب التبرير من المكلف بالضريبة المعني في كل ما يتعلق بوضعيته الجبائية، وكذا في كل التكاليف التي تم خصمها من دخله الإجمالي، وذلك في حالة ما إذا وجدت إدارة الضرائب عناصر تؤكد ان للمكلف بالضريبة مداخيل معتبرة غير تلك التي ادلى بها في التصريحات. هنا يمكنه ان يقوم بتبرير مصدر تلك المداخيل وذلك إما بأنها ليست مداخيل متملصة من الضريبة أو بأنها ليست نتيجة مناورات تدليسية، تأخذ به الإدارة الجبائية من اجل إزالة الشك عن كل غموض ناتج عن أي نقطة واردة في التصريح،<sup>2</sup> و لقد حدد القانون مجال هذه الطلبات حيث لا يمكن أن تصاغ إلا في الحالات التالية:

حالة الوضعية المادية وتكاليف أسرة المكلف، أو التكاليف المقطوعة من الدخل أو التي تمتلك الحق في خصم الضريبة على الدخل، أو في حالة المداخيل والممتلكات في الخارج، أو العناصر التي تهدف إلى تحديد أساس الرسم العقاري، وكذلك في حالة العناصر التي جمعتها المصلحة من المكلف والمتعلقة بتدقيق مداخيل أكبر من ذلك المصرح به.<sup>3</sup>

فإذا توصل إلى أن هناك فرق بين ما صرح به و ما حققه فعلا يقوم بإعادة التقييم وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره<sup>4</sup> رقم 011888 الصادر بتاريخ 2004/06/15 حيث جاء فيه:

"حيث بالرجوع الى ملف الدعوى و خاصة مستخرج من التشطيب من السجل التجاري و الذي تم في 2000/08/13 يتضح أن الأمر يتعلق باختلاف تصريحات المستأنف و تلقي

<sup>1</sup> - أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص 75، 74.

<sup>2</sup> -وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، مديرية الابحاث و التقنيات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2017، ص 19-20 .

<sup>3</sup> - نصر رحال، محاولة لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007، ص 138.

<sup>4</sup> -مجلس الدولة، غرفة الثانية، رقم 011888، الصادر في 2004/06/15، فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 170.

المستأنف عليها معلومات من مختلف مموني المستأنف لاسيما مشتريات سنوات 1997-1998-1999-2000 و الفرق الواقع بين ما حققه المستأنف فعلا و ما صرح به قد استدعى حقا إجراء التسوية الجبائية و بالتالي قول المستأنف بأن مديرية الضرائب استمرت بفرض الضريبة عليه رغم توقفه عن النشاط مردود عليه لأن الضريبة تخص سنوات ما قبل التوقف، و بالتالي دعواه غير مؤسسة ولا تستدعي الخبرة التي يطالب بها لأن الأمر ليس تقنيات بحتة يجب فحصها، و إنما هناك فرق بين ما صرح به و ما حققه فعلا."

وأیضا في قراره<sup>1</sup> رقم 0720065 الصادر بتاريخ 2012/11/08 و الذي جاء فيه :

"حيث أن النزاع القائم بين الطرفين يتعلق بالضريبة الذي خضع لها المستأنف و التي بلغت له بواسطة الجدول الفردي رقم 08/709 بمبلغ 2.042.482.00 دج بما فيه الغرامة.

حيث أن المستأنف يثير الدفع بعدم تبرير الجدول المذكور لأن المبلغ المعتمد عليه ليس بدخل بل هو دين على عاتقه بينما تدفع مديرية الضرائب أن المستأنف لن يقدم أي سند يثبت به الدين المزعوم و أن الضريبة فرضت على المبلغ المصرح به في ميزانيتي 2004 و 2005 عملا بالقاعدة أن كل محاسبي يتعين تدعيمه بوثائق قانونية.

حيث أن اعتراف المستأنف بالقيود المحاسبي لمبلغ 4.200.000.00 دج و اكتفائه بالدفع بأنه يمثل دين دون تبرير ادعائه بل أن الفاتورة رقم 2002/125 المؤرخة في 2002/12/26 المقدمة من طرفه أمام قضاة الدرجة الأولى تثبت العكس أي أنها تثبت تسديد ثمن شرا الشاحنتين الجرارين "البالغ 10.600.000.00 دج دفعة واحدة عن طريق صك بنكي واحد و هو الأمر الذي يتعين معه القول أن طلب تعيين خبير غير مؤسس لأن الإشكال المطروح يتعلق بمدى إثبات الدين أي بمسألة قانونية و ليست فنية".

<sup>1</sup> -مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 722065، الصادر في 2012/11/08.

## المبحث الثاني

## مباشرة التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

بعد تحديد ملفات الأشخاص المعنيين بالتدقيق المعمق في المجمل الوضعية الجبائية الشاملة ترسل أسماء هؤلاء المعنيين في شكل قائمة إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية، ويقوم هذا الأخير بتوزيع المهام بين رؤساء الفرق، و يجب أن يكون العون الذي يقوم بالتدقيق برتبة مستشار على الأقل.<sup>1</sup>

فقد منح المشرع الجزائري سلطات واسعة للإدارة الجبائية حتى تتمكن من القيام بمهامها الرقابية على تصريحات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، وفي مقابل ذلك ضمن المشرع الجزائري مجموعة من الحقوق لحماية المكلفين بالضريبة من تسلط الإدارة الجبائية، وهذه الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء سير عملية التدقيق يتوجب على المراقبين احترامها والإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التدقيق التي أجريت من قبل المدقق الجبائي.<sup>2</sup>

## المطلب الأول

## القيود الواردة على إجراء التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

من أهم القيود التي أقرها المشرع الجزائري عند إجراء التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة هي ضرورة توجيه إشعار إلى المكلف بالضريبة،<sup>3</sup> و احترام مجموعة من الشروط منها ما هو خاص بكيفية الإشعار و منها ما هو خاص بمحتوى الإشعار ، و شروط أخرى تهتم بميثاق

<sup>1</sup> -المادة 2/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013، ص 56.

<sup>3</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 20.

المكلف بالضريبة و حق الاستعانة بمستشار و مدة التدقيق ، وكل هذه تعتبر من الضمانات المتوفرة لصالح المكلف بالضريبة قبل البدء في عملية التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة<sup>1</sup>

## الفرع الأول

### الإشعار بالتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

قبل الشروع في إجراء التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة يتوجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بذلك،<sup>2</sup> ويجب أن يرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>

بالتالي، فإن التدقيق المعمق للمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي لا يمكن أن يتم البدء فيه بدون أن يبلغ المكلف بالضريبة فعليا عن طريق إرسال إشعار بالتدقيق مع إشعار بالاستلام أو تسليمه مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة ومنحه أجلا أدنى لتحضير ، ويجب أن يحدد الإشعار بالمراقبة بدقة الفترة التي ستخضع للمراقبة مع ذكر بشكل واضح أن المكلف بالضريبة له الحق الاستعانة بمستشار خلال الرقابة وإلا كانت الإجراءات باطلة.<sup>4</sup>

وهذا ما كرسه مجلس الدولة في قراره<sup>5</sup> الصادر بتاريخ 2001/07/30 والذي جاء فيه:

" حيث أنه فعلا بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى و الاستئناف فإن إدارة الضرائب لم تتمكن من إثبات أن التدقيق الذي تم ضد المستأنف عليها كان مطابقا للمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء و تنظيم لجان التدقيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و التي ونظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا

<sup>1</sup> - غضيفي عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> - المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 20.

<sup>4</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات 2012، ص 86-87.

<sup>5</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 001987، الصادر في 2001/07/30.

أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب و آخر من وزارة التجارة و واحد من إدارة الجمارك غير أنه ثبت من الملف فعلا بأن التدقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط و هو ما يجعل إجراء التدقيق باطلا لعدم احترامه للشروط المنصوص عليها بالمادة 13 من المرسوم المذكور.

حيث أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة الثالثة من القانون الرسم على الأعمال و المادة 190 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب فإنهما تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التدقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يرقم به المدققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التدقيق التي قامت بها إدارة الضرائب".

#### أولاً: شروط المتعلقة بصحة الإشعار:

أوجب المشرع الجزائري إعلام المكلف بالضريبة بالتدقيق المعمق قبل مباشرته ويكون هذا الإعلام إما عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو بتسليمه الإشعار مباشرة مع وصل بالاستلام على أن يسلم الإشعار في بداية كل عملية رقابة،<sup>1</sup> وبالتالي لا يكفي إرساله إلى المكلف بالضريبة فقط بل لا بد أن يستقبل هذا الإشعار من قبله ليصبح كدليل بأنه توصل إلى علمه بالإشعار، لذلك يفضل المدققون طريقة تسليم الإشعار مباشرة إلى المكلف بالضريبة لتفادي مشاكل عديدة كأن يدعي المكلف بالضريبة عدم وصول الإشعار أو أنه تأخر في الوصول إلى علمه متحججا في ذلك بالمدة المحددة وهي خمسة عشرة يوما(15) بالنسبة لتدقيق.<sup>2</sup>

كما يعتبر إعلام المكلف بالضريبة صحيحا في حالة عدم قبول استلام الإشعار وذلك برفض سحبه من البريد رغم علمه بذلك ، أو أنه غير عنوانه دون التصريح بذلك التغيير إلى إدارة الضرائب ، لكن إذا تم تسليم الإشعار إلى شخص يفتقد الصفة في تسليمه له بالرغم من توصل الإدارة الجبائية بعنوان المكلف بالضريبة الجديد فيكون باطلا.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - عبد الرزاق غضيفي، مرجع سابق، ص 66.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 66.

حيث أن القاعدة في التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يجب إرسال الإشعار بالتدقيق إلى الشخص المكلف بالضريبة شخصيا غير أن المشكلة قد تثور في حالة غياب المكلف بالضريبة،<sup>1</sup>

### ثانيا: محتوى الإشعار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات فإن التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني بالتدقيق على دراية به عن طريق تقديم إشعار بالتدقيق مع إشعار بالاستلام ويجب أن يحتوي على البيانات التالية:<sup>2</sup>

- تبيان المدة التي يتم التدقيق فيها
- الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة له حق في الاستعانة بمستشار أثناء عملية التدقيق.
- أن يكون الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.<sup>3</sup>

### 1- الآجال القانونية للتحضير للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة بأنه سيكون محل تدقيق حتى يتسنى لهذا الأخير بأن يكون على علم ليحضر نفسه، و لا يتحقق هذا إلا بمنحه الأجل الكافي للتحضير و على الإدارة الجبائية احترام مدة خمسة عشرة (15) يوما بالنسبة للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.<sup>4</sup>

يبدأ المدقق الجبائي في عملية التدقيق، بعد انتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف بالضريبة ، وفي هذه المرحلة، على المدقق أن يحترم المدة القانونية للتدقيق، وأن يمنح للمكلف بالضريبة فرصة الحوار معه قبل اختتام التدقيق، غير أنه هناك استثناءات أوردها المشرع وهي

<sup>1</sup>- فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، 184-185.

<sup>2</sup>- عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف الخاضع للضريبة، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2017، ص 191.

<sup>3</sup>- المادة 21-3 من القانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 15.

حالة قيام الإدارة الجبائية برقابة مفاجئة،<sup>1</sup> فكهذا يسلم الإشعار بالتدقيق قبل البدء بعملية المراقبة، غير أنه لا يجوز في هذه الحالة رقابة الوثائق إلا بعد استتفاذ مدة التحضير المنصوص عليها سابقا وبعد نهاية المدة القانونية يبدأ المدقق الجبائي في عملية الرقابة محترما في ذلك المدة القانونية الممنوحة له لإجراء التدقيق على كل حال يمكن للمكلف أن يطالب الإدارة الضريبية بتمديد الفترة التحضيرية ولكن هذا لا يمنع المحققين من القيام بالرقابة على العناصر المادية.<sup>2</sup>

## 2- الاستعانة بمستشار:

يجب أن يشار صراحة في الإشعار بالتدقيق المرسل برسالة محفوظة أو المسلمة مباشرة للمكلف بالضريبة المعني مع إشعار بالاستلام تحت طائلة بطلان الإجراء ، بأن للمكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره.<sup>3</sup>

باعتبار أن المستشار الذي يستعين به المكلف رجل قانون فإن هذا الأخير يسعى جاهدا لاكتشاف تجاوزات الإدارة حينما لا تحترم هذا الحق وعلى العموم فإن عدم احترام الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة أثناء عملية التدقيق من أهم أسباب منازعات ، ولمجلس الدولة اجتهاد فيما يخص هذا الإجراء حيث أصدر عدة قرارات يبطل بموجبها التحقيق لسبب منع الإدارة من حق استعانة بمستشار على الرغم من أن هذا الحق ليس إلزاميا على المكلف ، فله الحق في أن يستعين به ، كما له أيضا أن يستغني عنه إلا أن إجراء التحقيق يبطل إذا لم تشر الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بأن له إمكانية حق الاستعانة بمستشار.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة ماستر ، كلية

الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة ، 2013-2014، ص 62.

<sup>2</sup> - نصر رحال، مرجع سابق، ص 72.

<sup>3</sup> - المادة 03 /21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 08-09 .

فكان لمجلس الدولة اجتهاد فيما يخص هذه النقطة بحيث أصدر عدة قرارات يبطل بموجبها كل إجراء اتضح أنه مخالف للقانون توصل إليه و أن هذا الإجراء المطلوب إلغائه يعتبر فعلا إجراء جوهري و أنه ليس لإدارة الضرائب ما يثبت احترامه ومن هذه القرارات نجد:

و هو ما قضى به مجلس الدولة في القرار<sup>1</sup> رقم 011327 الصادر بتاريخ 2004/02/17 و الذي جاء فيه:

"حيث أن الشركة المستأنفة تنازع في صحة التعديل الضريبي الخاص بالسنوات 1994 و 1995 و 1996 الذي جاء في نظرها مخالفا لأحكام المادتين 320-190 من قانون الضرائب المباشرة لعدم تبليغه لها و عدم منحها المهلة القانونية المحددة 40 يوما للرد على نتائج التفتيش و حرمانها من حق الاستعانة بمستشار...."

### 3- إرفاق ميثاق المكلف بالضريبة:

لأجل إنشاء جو من التفاهم بين المواطنين وأعاون إدارة الضرائب أصدرت الإدارة الجبائية متمثلة في المديرية العامة للضرائب ، وثيقة تتضمن ميثاق حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، هذه الوثيقة يسلمها المدقق الجبائي للمكلف بالضريبة قبل بداية أي تدقيق جبائي ومنها التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، حيث تلخص هذه الوثيقة القواعد العامة المطبقة أثناء التدقيق وتشرح للمعنيين بالأمر واجباتهم وحقوقهم بالإضافة إلى طرق الطعن الإدارية والقضائية الممنوحة لهم<sup>2</sup>، ولقد كان أول صدور لميثاق المكلف بالضريبة في الجزائر سنة 1996 ، حيث لم تكن آنذاك إدارة الضرائب ملزمة بتقديمها وذلك بسبب عدم وجود نص قانوني يلزمها بذلك ولما صدر قانون المالية لسنة 2000 كرس مبدأ إرسال إشعار لتدقيق على أن يكون مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ، وجعل منه إجراء إلزامي و كذلك قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 011327، الصادر في 2004/02/17.

<sup>2</sup> -حياة تيسوكاي ، سعودي صبرينة ، مرجع سابق، ص 60.

<sup>3</sup> -فاطمة زعزوعة ، مرجع سابق، ص 188.

## الفرع الثاني

## تحديد مدة التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

لقد حدد المشرع الجزائري مدة التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي بسنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق،<sup>1</sup> فعدم احترام هذه المدة يجعل الفرض الضريبة باطلاً، بإجراء التدقيق وخلال هذه المدة يكون للمدقق كافة الصلاحيات والسلطات لإجراء التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة، بالإطلاع على جميع الوثائق وجمع المعلومات عن كل ما يخص موارده و ممتلكاته، ويبدأ احتساب مدة السنة لإجراء التدقيق من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتدقيق، أما بالنسبة لإنهاء هذه المدة فهي مسألة وقائع، غير أنه يمكن اعتبار هذه المدة قد انتهت من التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة النتائج المتوصل إليه من خلال التدقيق.<sup>2</sup>

" إن المبدأ العام يقضي بأن التدقيق الجبائي محدد من حيث الزمان، إذ لا يمكن للإدارة الجبائية بأي حال من الأحوال أن تتجاوز المدة المنصوص عليها قانوناً، غير أن هذا المبدأ لا يؤخذ على إطلاقه بحيث يرد عليه مجموعة من الاستثناءات، فهذه الأخيرة وردت كعقاب على سوء نية وتصرف المكلف بالضريبة أثناء التدقيق وينتج عنها عدم التزام الإدارة بالمدة المقررة قانوناً."<sup>3</sup>

إن الاستثناءات الواردة على مدة التدقيق تتمثل في:<sup>4</sup>

- حالة استعمال مناورات تدليسيه مثبتة قانوناً

<sup>1</sup> - المادة 21- 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>- عبد الرزاق غضيفي، مرجع سابق، ص 72.

<sup>3</sup>- حياة تيسوكاي، سعودي صبرينة، مرجع سابق، ص 69.

<sup>4</sup>- فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 200.

- الحالة التي يلجأ فيها المكلف بالضريبة إلى تغيير الوضعية الجبائية الحقيقية له من أجل تخفيض أو إلغاء الضريبة المفروضة عليه، أو لأجل الحصول على إعفاءات أو تعويضات، الأمر الذي يستلزم على الإدارة إجراء تدقيق أكثر تعمقا وأطول مدة.

- عندما يقوم المكلف بالضريبة أو يقدم معلومات خاطئة أو غير كاملة.

وفي حالة تماطل المكلف بالضريبة في الرد على طلبات التفسير أو التبرير<sup>1</sup> في الآجال القانونية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية (30) يوم.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني

### آليات التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

تمتلك الإدارة الجبائية بعض الآليات للقيام بالتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة، وذلك من أجل الحصول على المعلومات اللازمة و التي تمكن المدقق الجبائي من أداء عمله، وذلك من خلال المطالبة ببطاقة وضعية الممتلكات وتحديد الوعاء الضريبي و طلب التبرير والتوضيحات.

## الفرع الأول

### بطاقة وضعية الممتلكات

عبارة عن استمارة تحدد فيها جميع ممتلكات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة التي أكتسبها عقارات كانت أو منقولات ، وكذا الحسابات البنكية المفتوحة وأي وضعية تخص ممتلكات الشخص المكلف بالضريبة محل التدقيق المعمقة.<sup>3</sup>

حيث ترسل هذه الاستمارات إلى المكلف بالضريبة مع إشعار بالمراقبة ومنحه أجلا للرد ، على أن يكون كافيا حتى يتمكن من التصريح بممتلكاته بشكل دقيق ، ويجوز هنا للمدقق استكمال

<sup>1</sup> - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 50.

<sup>2</sup> - المادة 21-05 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> -- غضيفي عبد الرزاق ، مرجع سابق، ص 50.

ملاً الاستمارة بأي معلومة يمكن أن تقيده لتقدير الدخل المصرح به، كما له الحرية الكاملة في الامتناع الكلي أو الجزئي في ملئها نظراً لعدم إجباريتها، وهنا على المدقق اللجوء إلى طلب التبريرات أو التوضيحات للحصول على المعلومة المرغوب فيها ، لأن طلب التبريرات والتوضيحات لها طابع الزامي.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### تحديد وعاء الضريبة

إن مضمون تحديد الضريبة هو تحديد مبلغها الذي يلتزم المكلف بتسديده، ويبدأ ذلك بتحديد وعائها، عن طريق حصر صافي الدخل من مصادر الإيراد التي يقدم عنها المكلف تصريحاً،<sup>2</sup> ويتم تحديد الوعاء الضريبي كيفاً وكما

#### أولاً : التحديد الكيفي لوعاء الضريبة:

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة يستلزم الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التمييز بين الضريبة الفعلية والشخصية، فالضريبة الفعلية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو الظروف العائلية أو الاجتماعية، ولا تتطلب جهداً كبيراً ولا كفاءة من جانب الإدارة الضريبية بشأن تحديدها، أما الضريبة الشخصية تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة ، فعند تحديد المقدرة التكاليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 169.

<sup>2</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 323.

<sup>3</sup>- محمد عباس محرزوي، مرجع سابق، ص 143.

**1-المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة:**

يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية.<sup>1</sup>

**2- مصدر الدخل:**

إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عن رأس المال، مما يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية وفقا لظروف كل منهما.<sup>2</sup>

**3-المركز المالي:**

إن شخصية الضريبة لكونها تعدد بالمركز المالي للمكلف بالضريبة ، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة ، من حيث أحجامها وشرائها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.<sup>3</sup>

**ثانيا : التحديد الكمي للوعاء الضريبي:**

ترتبط الحصيلة الضريبية بقيمة الدخل الخاضع للضريبة وعلى ذلك اورد المشرع عدة طرق لتقديرها.

**1-التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:**

تتلخص هذه الطريقة في الاعتماد على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة لدخل المكلف بالضريبة وبالتالي تفرض الضريبة في هذه الحالة بناء على هذه المظاهر الخارجية التي

1 - المرجع نفسه، ص 144.

2 - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 145.

3 - المرجع نفسه، ص 145.

تعد كاشفة عن درجة يسر المكلف بالضريبة،<sup>1</sup> ولا تحقق مبدأ العدالة فهي قد تفرض ضرائب على أسس بعيدة عن الواقع إذا كانت المظاهر الخارجية مخالفة للحقيقة فقد يحقق المكلف خسائر في سنوات متتالية مع بقاء مظاهره الخارجية ثابتة، فتلزمه إدارة الضرائب بدفع مستحقات على أساس هذه المظاهر كما قد يعتمد المكلفون إلى التقليل من المظاهر الخارجية بأن ينسبوا أملاكهم إلى أولادهم أو زوجاتهم بغرض التهرب من دفع الضرائب ، لذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا نادرا وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.<sup>2</sup>

## 2- طريقة التقدير الجزائي:

يقوم المشرع الضريبي بوضع قرائن قانونية على أساسها تقدر الإدارة الجبائية قيمة الضريبة و التي تقوم لها صلة مباشرة بالوعاء الضريبي، و نجد أن المشرع الفرنسي اعتمد عليه لكن اطلق عليه اسم التقدير الاتفاقي الذي يكون بين الممول و الإدارة الجبائية. و هذا النوع من التقدير سهل وبسيط ولا يتدخل في الشؤون الداخلية للمكلف، إذ انه يقوم بتقدير الضريبة بشكل تقريبي دون الاعتماد على أساس حقيقي. و ينتج عن هذا النوع من التقدير العديد من المشاكل بين المكلف و الإدارة الجبائية لذا خص المشرع حق الطعن للمكلف.<sup>3</sup>

## 3- طريقة التقدير الفعلي:

من الدعائم التي تقوم عليها هذه الطريقة تقديم التصريح الضريبي سواء من المكلف نفسه او من الغير .

### أ- تصريح المكلف بالضريبة:

بموجب هذه الطريقة يلتزم المكلف بنفسه بتقديم تصريح للإدارة الجبائية عن دخله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته خلال فترة معينة، و التي تقوم بالإطلاع عليها للتأكد من صحتها ويحق لها دعوته من اجل طلب استفسارات حول التصريح . حيث وجد هذا الأسلوب انتشار

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

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 145 .

<sup>3</sup> -ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومه، البليدة، الجزائر، 2003 ، ص 110 .

شاسع في التشريعات و الذي يعتمد على الوعي الضريبي و كذا كفاءة الإدارة الجبائية و نزاهة موظفيها.<sup>1</sup>

#### ب- تصريح الغير:

يقدم التصريح الضريبي في هذه الحالة من قبل شخص غير معني بهذه الضريبة من اجل تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، و يكون هذا الأخير مدينا للمعني بها بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة.، و يتبع هذا الأسلوب من اجل معرفة مدى صدق إقرارات المكلف بالضريبة، وكذا له اهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي و ذلك لان الشخص الذي يقوم بتقديم التصريح ليس له مصلحة في إخفاء بعض العناصر التي تعتمد في تأسيس الضريبة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> -المرجع نفسه ، ص 111-112 .

<sup>2</sup> -ناصر مراد، مرجع سابق، ص 111.

## خاتمة الفصل الأول

مما تقدم نستنتج أن التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي رغم إحاطته بجملة من الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة يبقى إجراء خطير، مرعب للمكلف بالضريبة، يؤدي في الغالب إلى إعادة التقييم.

## الفصل الثاني

### نتائج التدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة

بعد الانتهاء من عملية التدقيق الجبائي يستخلص المدقق النتائج المترتبة على المكلف بالضريبة و التي تختلف بحسب ما إذا احترم هذا الأخير لالتزاماته التصريحية أم لا،<sup>1</sup> وبالتالي فقد قيد المدقق الجبائي بمجموعة من الإجراءات التي تفرض عليه القيام بتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة.<sup>2</sup>

لا بد أن يكون التبليغ تبليغا صحيحا نظرا لما له من أهمية بالغة، والذي يعتبر أيضا وجها لأحد مظاهر الجاهية، بمقتضى هذا التبليغ يمكن للمكلف بالضريبة معرفة مركزه القانوني إن كان مدينا فعلا للإدارة الجبائية أم لا، وبالتالي تكون لديه فكرة عن موقف الإدارة الجبائية اتجاهه واتجاه وضعيته الجبائية.<sup>3</sup>

حيث تلتزم الإدارة الجبائية بتبليغ نتائج التدقيق المتوصل إليها حتى إذا لم يوجد أي تقويم ، فالإدارة الجبائية لا يمكنها البدء في التصحيح الجاهي إلا بعد أن تخطر المكلف بالضريبة بذلك عن طريق الإشعار بالتصحيح الذي يكون مفصلا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ، و يشمل على مجموعة من البيانات الأساسية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص76.

<sup>2</sup> - أسماء فضيل، فاطمة حكوم، التدقيق الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة مولاي الطاهر، سعيدة ، 2014 -2015، ص 53.

<sup>3</sup> - أحلام بن صفي الدين ، مرجع سابق ، ص 85-86.

<sup>4</sup> - حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، مرجع سابق ، ص 76.

## المبحث الأول

### وجاهية نتائج التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

من المهام الأولية الملقاة على عاتق العون المدقق التأكد من مطابقة الوثائق المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة للوقائع ومدى مصداقيتها ، حيث يتوصل هذا العون بعد قيامه بعملية التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة إلى نتائج ، وذلك إما بمطابقة التصريحات المقدمة وإما مخالفتها وعلى المدقق بعد ذلك إبلاغ المكلف بالأخطاء والتجاوزات المعايينة من حيث الشكل و المضمون وعلى هذا الأخير الرد على العناصر والنقاط التي أشعر بها مع تسجيل ملاحظاته، وذلك خلال فترة محددة قانونا، والتي تقوم خلالها الإدارة الجبائية بواسطة أشخاص معينين بالنظر فيها ودراستها بعناية واتخاذ قرار بشأنها ضمن إبلاغ نهائي<sup>1</sup>.

## المطلب الأول

### تبليغ المكلف بنتائج التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة

بعد القيام بكل إجراءات المراقبة الجبائية ومعاينة وضعية المكلف بالضريبة وكل ما يتعلق بنشاطه يقوم العون المدقق باختتام إجراءات التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة،<sup>2</sup> وعليه أن يحدد رأيه من ناحية مدى مصداقيتها لكافة أوجه نشاط المكلف بالضريبة ومدى إظهارها لحقيقة أرباحه ومدى انتظامها من حيث الشكل وفقا لما هو معمول به وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن من ناحية أخرى على ضوء ما أسفر عنه التدقيق<sup>3</sup>، وفي

<sup>1</sup> خديجة غضبان، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 38-39.

<sup>2</sup> أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق ، ص 58.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 408.

الحالتين تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف كتابيا بنتائج التدقيق وتتخذ موقفا بشأن كل بند يتم فحصه<sup>1</sup>.

حيث تقوم هذه الأخيرة بتبيان التجاوزات الضريبية المكتشفة والطرق المعتمدة في إعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة<sup>2</sup>، و هو ما أكده مجلس الدولة في قراره<sup>3</sup> الصادر بتاريخ 2006/03/15 الفاصل في استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء باتنة والذي جاء فيه :

"حيث أن إدارة الضرائب تدفع بأنها أبلغت المستأنف عليه بالتعديلات بتاريخ 1999/08/08 عن طريق الإخطار نموذج "940" و منحت له المهلة القانونية للرد، وبما أنه لم يرد لجأت إلى تأسيس الجداول الأربعة محل النزاع، و تضيف أن المستأنف عليه لم يقم بأي تصريح لما كان ينتمي للنظام الجزافي، كما أنها لاحظت نقص في التصريحات فيما يخص رقم الأعمال. حيث غير ثابت من النموذج "904" المؤرخ في 1999/08/08 المرفق بالملف أنه تم 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، ومن ثم إلى عدم التأسيس القانوني للضرائب المفروضة على المستأنف عليه، وذلك طبقا للمادة 187 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،

<sup>1</sup> -jean- pierre casimir , contrôle fiscale , groupe revue fiduciaire , paris ,2012 ,p 45.

<sup>2</sup>-أحلام بن صفي الدين، مرجع سابق، ص 58.

<sup>3</sup>-مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 025885، أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، مرجع سابق، ص

حيث قضاة الدرجة الأولى طبقوا من ثم صحيح القانون لما قضوا ببطلان الإجراءات وبالتبعية بإلغاء الضريبة المفروضة على المستأنف عليه.

### الفرع الأول

#### الشروط المتعلقة بتبليغ نتائج التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

كما سبق الذكر فإن بعد إنهاء عملية التدقيق المعمق يتعين على الإدارة الجبائية وجوبا إعلام المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم،<sup>1</sup> ويكون ذلك عن طريق الإشعار بإعادة التقييم وهذا حتى في حالة غياب إعادة التقييم.<sup>2</sup>

وبالتالي يتعين على العون المدقق ضرورة تبليغ نتائج التدقيق.<sup>3</sup> بحيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة موقف الإدارة الجبائية اتجاه الوضعية الجبائية للشخص الخاضع للتدقيق، ولذلك من اللازم على هذه الأخيرة إعلام المكلف بالضريبة بهذه النتائج<sup>4</sup> ويجب أن تكون ضمن الشروط المحددة.<sup>5</sup>

#### أولا: الشروط المتعلقة بشكل إشعار التبليغ:

من خلال ما نص عليه المشرع في قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا ضرورة إرسال الإشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بالضريبة محل التدقيق بموجب رسالة موصى عليها مع

<sup>1</sup> - أحمد فنيدس، إجراءات مراقبة الضريبة، مرجع سابق، ص 36.

<sup>2</sup> - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، وثيقة، 2017.

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

<sup>4</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 78.

<sup>5</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 132.

الإشعار بالاستلام أو عن طريق إشعار بالاستلام فقط<sup>1</sup>، ويعد ذلك ضماناً للمكلف بالضريبة من خلال النص على الشكل الذي يجب أن يكون فيه الإشعار بالتقييم الجبائي<sup>2</sup>، ويجب تحت بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عنها<sup>3</sup>.

وفي هذه الحالة إذا ما نازع المكلف بالضريبة بصحة الإشعار فإنه يكون على الإدارة الجبائية إثبات بأن الإشعار بإعادة التقييم قد بلغ للمكلف بالضريبة وبقى على عاتقها عبئ الإثبات بكل الطرق وإلا اعتبرت إجراءات التقييم باطلة، وهكذا يكون المشرع الجزائري قد حد من حرية الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة بالنص على إلزامية تبليغ التقييم بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو أن يسلم مباشرة إلى المكلف بالضريبة مقابل الإشعار بذلك<sup>4</sup>.

#### ثانياً: الشروط المتعلقة بمحتوى إشعار التبليغ:

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية يتبين مدى حماية المكلف بالضريبة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية تجاهه خلال عملية الإشعار إذ في حالة عدم القيام بها تكون هذه الإجراءات تحت طائلة البطلان لذا يجب إن يحتوي الإشعار على ما يلي:

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

<sup>2</sup> - زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 244.

<sup>3</sup> - جمعة شرفي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، ملتقى حول: إجراءات الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص 07.

<sup>4</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 245.

تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح، تحديدا وذكر المواد القانونية المطابقة لذلك، ذكر أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة، دعوة المطالب بالأداء لإبداء ملاحظاته و اعتراضاته وتحفظاته حول نتائج المراجعة وذلك في أجل 30 يوما، الاستشارة إلى حق المكلف بالضريبة للاستعانة بمستشار من اختياره هو. حتى يتسنى له مناقشة جميع الاقتراحات التي أدت إلى رفع مبلغ الضريبة أو الإجابة عليها.<sup>1</sup>

## الفرع الثاني

### الآثار المترتبة عن التبليغ

بعد قيام العون المدقق بتبليغ نتائج التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى المكلف بالضريبة يترتب على هذا الأخير مجموعة من الآثار الناجمة على هذه العملية، حيث تعتبر هذه الآثار بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة، وذلك لأنها تحد من سلطة الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة بعد عمليات التدقيق الجبائي، وتترتب عن التبليغ آثار هي وقف التقادم المسقط، منح أجل للرد، تحديد قيمة الضرائب.<sup>2</sup>

### أولا: وقف التقادم المسقط:

لقد حددت مدة التقادم بأربع سنوات (04) بحيث تتقادم فيها أعمال الإدارة الجبائية إذ تفقد الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرتها لأي متابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة هذه المدة<sup>3</sup> إلا في حالة وجود مناورات تدليسية<sup>4</sup>. و لكي يترتب عن الإشعار بالتقييم الأثر الموقوف يجب أن يتوافر شرطين هما:

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

<sup>2</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 80.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 80.

<sup>4</sup> - المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية .

1- أن يكون الإشعار بالتقييم صحيحا فإذا كان التدقيق الجبائي معيبا من حيث الشكل فإن الإجراء الذي يليه يكون معيبا مما ينزع عن هذا الأخير الأثر الموقوف

2- أن يصل الإشعار إلى المرسل إليه في وقت ملائم: أي أن يتسلمه المكلف بالضريبة قبل انقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي أصبح فرض الضريبة فيها واجبا.<sup>1</sup>

و هو أكده مجلس الدولة في قرار<sup>2</sup> صادر بتاريخ 2004/05/11 تحت رقم 017810 والذي جاء فيه:

"حيث أن المدعية تلتزم سقوت الدعوى التي أسفرت عن القرار الصادر عن هذا المجلس بتاريخ 1999/10/11 بسبب أن المدعى عليه لم يعد السير في الدعوى بعد الخبرة منذ تبليغ هذا القرار إلى الأطراف بتاريخ 2000/10/17 من طرف مصلحة كتابة ضبط مجلس الدولة.

حيث أن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية تنص على أنه يجوز للمدعى عليه أن يطلب إسقاط الدعوى أو الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع إذا تسبب المدعى في عدم الاستمرار فيها أو عدم تنفيذ الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع و ذلك طيلة مدة سنتين.

حيث أنه الثابت أنه يزول السقوط بفعل الإجراءات التي يقوم أحد الأطراف بها قبل طلب السقوط .

حيث أن ذلك هو الشأن في قضية الحال مما يستدعي رفض طلب سقوط الدعوى لعدم التأسيس."

<sup>1</sup>- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 80.

<sup>2</sup>-مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 017810، الصادر في 2004/05/11.

وكذلك ما أكده مجلس الدولة في قراره<sup>1</sup> الصادر بتاريخ 2004/06/15 و الذي جاء فيه:

" في هذه القضية المستأنف تحصل على سكن بموجب عقد هبة موثق بتاريخ 13 فيفري 1994 و عندما فرضت عليه ضريبة قدرها 11760000 دج أثار تقادمها وصادق قاضي الدرجة الأولى ،

انه بالرجوع إلى المادة 104 الفقرة 3 من قانون التسجيل فإنها تنص على أن التكليف بالحضور الذي هو قاطع للتقادم يجب أن يرسل خلال الأربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح به،

وبما أن العقد قد سجل في 1994/02/12 ولاستدعاء أرسل بتاريخ 1997/11/15 للمثول يوم 1997/12/24 بموجب رسالة مع علم الوصول تحمل رقم 02843 فان التكليف كان خلال المدة المنصوص عليها مما يتعين على مجلس الدولة إلغاء ما توصل إليه قاضي الدرجة الأولى.

والإشعار بإعادة التقييم يؤدي إلى سريان اجل تقادم جديد مماثل إلى ذلك الذي تم قطعه، وبالتالي تحصل إدارة الضرائب على اجل كافي جدا يقود إلى إجراء رقابة حسنة، وحتى يقطع التقادم بشكل جيد، يجب أن لا يكون إجراء إعادة التقييم مشوب بعدم الانتظام ، ويستجيب للشروط القانونية".

<sup>1</sup> -جلس الدولة ،الغرفة الثانية، رقم 010839، الصادر في 2004/06/15، أحمد فنيديس ، مرجع سابق ، ص 256.

**ثانيا: منح آجال الرد للمكلف بالضريبة :**

لم يهمل المشرع الجزائري هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التدقيق<sup>1</sup>، لذلك منح المشرع لهذا الأخير أجل أربعين ( 40 ) يوم للرد على اقتراحات الإدارة الجبائية<sup>2</sup>.

**ثالثا: تحديد قيمة الضريبة:**

لا يمكن أن تحدد هذه الضريبة إلا إذا تحصل المدقق على جميع الوسائل الإدارية والفنية والمالية المناسبة حتى يتمكن من تحديدها. فصحة الضريبة تتبع بانسجامها مع القانون الضريبي وتوافق البيانات المالية مع الواقع الحقيقي المنبثق عنه، وبالتالي فالضريبة الصحيحة تتطلب أن يكون العمل منهجي مؤسس محكوم بمعايير وإجراءات واضحة ومحددة<sup>3</sup>.

بناء على ما تقدم تفرض الإدارة الجبائية قيمة الضريبة وفقا لما هو مذكور في الإشعار بالتقييم ولا يمكنها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه.

كما يمكن للإدارة الجبائية في إطار القانون أن تقوم بمجموعة من التصحيحات حول ضرائب أخرى لم يسبق لها وأن قامت بذكرها في إشعار التقييم دون أن تلجأ إلى إشعار جديد ودون أن يشكل عيبا في الإجراءات<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص 46.

<sup>2</sup> - المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - سمية قحموش، " المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 6، بسكرة، 2016، ص 300.

<sup>4</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 81.

ويمكن الهدف من تحديد قيمة الضريبة أنه عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء إعادة التقييم لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تدقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني

### حق الرد

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة بالاستعلام حول سير عملية التدقيق الجبائي، كما تسمح له بمعرفة كل التعديلات الضرورية المجرات و بالتالي فهو ليس فقط الالتزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء تعديلات وإنما هو إجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لتدقيق وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما<sup>2</sup>.

أعوان الإدارة الجبائية هم ملزمون بالرد على انشغالات المكلفين وتقديم المساعدة لهم<sup>3</sup>، وهذا الرد يأخذ عدة أشكال وتترتب عليه آثار.

## الفرع الأول

### أشكال الرد

يتخذ رد المكلف بالضريبة على النتائج المبلغة إليه من قبل الإدارة الجبائية شكلين إما قبول التقييم أو الرفض ويكون ذلك عن طريق تقديم ملاحظات بشأنها ويكون ذلك ضمن الآجال القانونية الممنوحة له<sup>4</sup>.

### أولاً: القبول التقييم من قبل المكلف بالضريبة:

<sup>1</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص 88.

<sup>2</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 253.

<sup>3</sup> - العياشي عجلان، مرجع سابق، ص 21.

<sup>4</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 254.

يتخذ قبول المكلف المعني شكلين إما إن يكون صريح أو ضمني .

### 1- قبول الصريح:

تكون هذه الحالة عندما يقدم المكلف بالضريبة رده الصريح بقبول نتائج التقييم لأسس الضريبة المحددة من طرف الإدارة الجبائية<sup>1</sup>. يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة الجبائية<sup>2</sup>، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق كما لا يمكنه الاعتراض عن طريق الطعن من طرف المكلف بالضريبة<sup>3</sup>.

وبالرجوع إلى قانون إجراءات جبائية نجد أن المشرع الجزائري قد ألزم العون المدقق بتقديم كل التفسيرات الشفوية و الشروحات المفيدة للمكلف إذا طلبها، وإذا رأى المدقق أن سماع المكلف كان مجددا فإنه يقوم بذلك حتى بعد الرد، أو إذا طلب المكلف إعطاء تفسيرات تكميلية<sup>4</sup>.

الجدير بالذكر أن القبول الصريح للمكلف بالضريبة قد يكون جزئيا، أي أن قبول صريح لجزء من التقييمات المقررة من قبل إدارة الضرائب. وهنا تنحصر آثار الرد بالموافقة فقط على الجزء الذي وافق عليه صراحة ولا تشمل الجزء الغير موافق عليه<sup>5</sup>.

### 2- القبول الضمني:

<sup>1</sup> - عفاف بوبنيدر، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالم، 2015-2016، ص 99.

<sup>2</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، 2012، ص 89-90.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 129.

<sup>4</sup> - المادة 05 /21 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>5</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 255.

منح المشرع المكلف بالضريبة أجلا من أجل تبليغ ملاحظاته أو قبوله، وفي حالة سكوته يعتبر قبول ضمنى.<sup>1</sup>

و بالتالي فإنه عند استجابة المكلف بالضريبة خلال الفترة المحددة لتقديم ملاحظاته على نتائج التدقيق فهنا يعتبر قبوله قبول ضمنى<sup>2</sup>، أو في حالة تقديم المكلف رد إلى الإدارة الجبائية و ذلك في شكل ملاحظات لكنها غير موضوعية، ولم تأخذ بعين الاعتبار من قبل الإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

### ثانيا: حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته:

الأصل أن يكون للمكلف بالضريبة الحق في إيداء ملاحظاته على ما تضمنه التبليغ.<sup>4</sup> والمشرع الجزائري لم ينص على الشكل الذي تقدم فيه الملاحظات التي يبيدها المكلف بالضريبة، و عليه يمكن لهذا الأخير أن يقدمها شفاهة أو كتابة، و تعتبر الملاحظات التي تقدم في شكل كتابي و المرسلة مع رسالة موصى عليها بوصل استلام لها قوة ثبوتية سواء من حيث إثبات تاريخها أو محتواها على عكس الملاحظات الشفوية.<sup>5</sup>

و يستلزم أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف باسمه، و إلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تحتوي على رفض هذا الأخير.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - المادة 05 /21 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> -Jean-Pierre casimir op.cit ;p19

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 256 .

<sup>4</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 156 .

<sup>5</sup> - مصطفى غرمة، مرجع سابق، ص 13.

<sup>6</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 83.

ويكون رد المكلف الذي يرسل في الآجال القانونية بإصدار ملاحظات<sup>1</sup> إما تكون ملاحظات مؤسسة ومقبولة كلياً أو جزئياً، بحيث تترجع الإدارة الجبائية عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله<sup>2</sup>، وإما رفض ملاحظات المكلف بالضرية بحيث يتوجب على الإدارة الجبائية في هذه الحالة أن تعلمه بذلك من خلال مراسلته برسالة تكون مفصلة ومبررة<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني

### الآثار المترتبة على الرد

يترتب عن رد المكلف بالضرية على الإشعار بالتقييم آثار هامة، وتكون هذه الآثار لصالحه أو في مواجهته، وتختلف هذه الآثار بحسب اختلاف رد المكلف بالضرية وذلك إما قبوله للتقييم سواء كان القبول ضمنياً أو قبول صريح، وإما بتقديم الملاحظات<sup>4</sup>.

### أولاً: الآثار المترتبة عن رد المكلف بالضرية في حالة القبول:

يترتب على قبول المكلف بالضرية لتقييم الذي قامت به الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بالقبول الصريح أو القبول الضمني<sup>5</sup>، يكون لهذا الأخير حق الطعن أمام الجهات القضائية المختصة بذلك<sup>6</sup>.

### ثانياً: إعادة التقييم:

<sup>1</sup> - نصر رحال، مرجع سابق، ص 122.

<sup>2</sup> - الدليل التطبيقي للمكلف بالضرية، مرجع سابق، ص 90.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 129.

<sup>4</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 84.

<sup>5</sup> - أمين السيد أحمد لظفي، مرجع سابق، ص 323.

<sup>6</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 123.

يمكن للمكلف بالضريبة تقديم ملاحظات بشأن التدقيق الجبائي، وعلى إثر ذلك تتخذ الإدارة الجبائية موقفين في مواجهة هذه الملاحظات:

-إحداث تعديل على التقييمات وفقا لما تقدم به المكلف بالضريبة من ملاحظات، ولكن بشرط أن تكون هذه الملاحظات صحيحة.

-رفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

لقد ألزم المشرع الجزائري إدارة الضرائب بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة.<sup>2</sup> و ذلك من أجل تبيان النقاط التي تختلف فيها مع ما قدمه المكلف بالضريبة في رده وإصرارها على التمسك بتقييماتها السابقة على أن تقدم الدليل على ذلك.<sup>3</sup> مع الإشارة إلى إمكانية طلب في رده التحكيم الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التدقيق و هذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالواقع أو بالقانون.<sup>4</sup>

بحيث يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة و هذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المدقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التدقيق، وبعد ذلك يتم تحرير محضر توشر فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين و كذا القرار النهائي المتخذ و تحت رعاية المسؤول المختص.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>- فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 259.

<sup>2</sup>- المادة 05 /21 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>3</sup>- فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 260.

<sup>4</sup>-المادة 5/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup>-ميثاق المكلفين، الرجوع سابق، ص 16.

## المبحث الثاني

## نهاية إجراء التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

لقد كرس المشرع الجزائري لصالح المكلف بالضريبة ضمانا عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التدقيق الجبائي ، فهذه الضمانة تستمد أساسها من مبدأ الطابع النهائي لإجراءات التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة .<sup>1</sup>

فهذه الأخيرة لا يمكن التراجع عنها بأي حال من الأحوال ، فبمجرد انتهاء الإدارة الجبائية من عملية التدقيق و تبليغها لهذه النتائج إلى المكلف بالضريبة لا مكان لرجوع عنها، لكن توجد هناك حالات استثنائية نص عليها قانون الإجراءات الجبائية صراحة ، و ذلك تطبيقا لمبدأ عدم رجعية القوانين في القواعد العامة للقانون فإن الإدارة الجبائية لا يمكنها العدول عن تفسير نص م و لا تصحيح وضعية لتفسيرات جديدة .<sup>2</sup>

## المطلب الأول

## عدم إمكانية إعادة إجراء التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يعتبر الطابع النهائي لعملية التدقيق الجبائي مبدأ هام،<sup>3</sup> حيث نص المشرع الجزائري فيما يخص التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة على أن الإدارة الجبائية لا يجوز لها القيام بتدقيق جديد أو أن تقوم بفحص الوثائق خلال نفس الفترة و لنفس الضريبة، إلا في حالة

<sup>1</sup> - فاطمة زعزوعة ، مرجع سابق ، ص 270.

<sup>2</sup> - حياة تيسوكاي ، صيرينة سعودي ، مرجع سابق ، ص 86.

<sup>3</sup> - مرجع نفسه، ص 86.

قيام المكلف بغش واضح أو تقديم معلومات خاطئة أثناء التدقيق ،<sup>1</sup> بحيث يكون التدقيق الجبائي نهائي عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات.<sup>2</sup>

وكما أنه لا يمكن إرسال إلى المكلف بالضريبة فيما بعد طلبات توضيح أو تبرير التي تؤدي إلى فرض ضريبي جديد لضرائب التي تم إعادة تقييمها.<sup>3</sup>

لكن يمكن لإدارة الضرائب إجراء إعادة تقييم إضافي في الحالات التي يثبت فيها أن التقدير النهائي قد تم بأقل من الضريبة المستحقة ، بحيث تستمد إدارة الضرائب سلطاتها في إجراء إعادة تقييم إضافي من طبيعة الضريبة التي تأسس من نصوص القوانين التي تفرضها.<sup>4</sup>

فكل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي يمكن تسويته ،<sup>5</sup> فيحق للمكلف بالضريبة أن يسترد ما دفعه بغير وجه حق ، ولإدارة الضرائب أن تطلب بما هو مستحق زيادة على دفع مالم يكن هذا الحق قد سقط بالتقادم .<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> - سميرة بوعكاز ، مرجع سابق ، ص 43.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس ، مرجع سابق ، ص 246.

<sup>4</sup> - عبد الباسط وفا ، مرجع سابق ، ص 25

<sup>5</sup> - المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> - أحمد فنيديس ، الرقابة الجبائية في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 246.

## الفرع الأول

## مجال تطبيق ضمانة عدم إعادة التحقيق الجبائي

إن مجال تطبيق هذه الضمانة هو التدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة ، و لمعرفة أن هذه الأخيرة قد شرعت في تحقيق ثاني أم لا، لا بد من معرفة إذا التحقيق الجبائي الأول قد انتهى ، لذا وجب التأكد من التواريخ التي تسمح لنا بمعرفة نهاية التدقيق الجبائي.<sup>1</sup>

فقد حددت نهاية التدقيق في مجمل الوجود الجبائية الشاملة من التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها ، و بالتالي يمكن اعتبار التدقيق المعمق قد انتهى من: -التاريخ الذي يتم فيه تبليغ المكلف بالضريبة بعد توص الإدارة إلى أي تصحيح جبائي و ذلك عن طريق إشعار بغياب التصحيح:

- التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة بالتصحيحات التي أجرتها.<sup>2</sup>

- التاريخ الذي تبلغ فيه الإدارة الجبائية جدول فرض الضريبة الناجم عن التصحيح التلقائي.<sup>3</sup>

أما مجال تطبيق هذه الضمانة من حيث الموضوع فإنه لا يجد له تطبيقات إلا إذا كان هناك تحقيقان جبائيان متتاليان يخصان نفس الضريبة و يتعلقان بنفس المدة المدقق فيها، كما يمكن للإدارة الجبائية في نطاق زمن التقادم و بدون إعادتها للتدقيق أن تجري تصحيحان جبائيان متتابعان يمسان نفس الضرائب و نفس المدة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، ص 89.

<sup>2</sup> - فاطمة زعزوعة ، مرجع سابق ، ص 274.

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 273.

<sup>4</sup> - حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، مرجع سابق، ص 89.

## الفرع الثاني

## الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم إمكانية تجديد التدقيق المعمق

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد المشرع نص على إمكانية الشروع في تدقيق جديد خاص بنفس الفترة و نفس الضريبة و ذلك في حالة أدلى المكلف بالضريبة بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق أو لكونه استعمل أساليب تدليسية.<sup>1</sup>

وهذا ما أكده مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2012/11/08 و الذي جاء فيه: " أن مجلس الدولة ليس لديه المعطيات الكافية التي تمكنه من الفصل في النزاع الأمر الذي يجعله يأمر بتحقيق إضافي لمعرفة الأساس المعتمد عليه في فرض الضرائب و الرسوم المنازع فيها هل خصت السلع التي ضبطت بحوزته أثناء المعاينات و نشاط النقل فقط أم أنها تخص أيضا استيراد الشاحنات المشار إليه في العريضة."<sup>2</sup>

## أولاً: حالة استعمال المكلف بالضريبة للطرق التدليسية:

يحق للإدارة الجبائية القيام بتدقيق جديد في حالة ما إذا تبين أن المبلغ الضريبي الذي سبق وإن قدر قد حدد بأقل من قيمته الحقيقية، وذلك راجع إلى استعمال المكلف بالضريبة المعني لطرق تدليسية التي ساهمة في إخفاء حقيقة أرباحه و يقع عبء الإثبات على الإدارة الجبائية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - المادة 6/21 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 072656، الصادر في 2012/11/08 .

<sup>3</sup> - وفا عبد الباسط، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006-2007، ص 27.

حيث يعرف الفقه التدليس بأنه: "إقدام المكلف بالضريبة بصورة واعية وإرادية على وضع تدابير من شأنها الظهور بمظهر الحقيقة ولكنها تعمل على تخفيض أو إلغاء الضريبة أو الحصول بدون وجه حق و من غير إثبات على تعويضات من الخزينة العمومية".<sup>1</sup>

أما المشرع الجزائري لم يعرف التدليس و اكتفى بذكر سوى الحالات التي يمكن للإدارة الجبائية من إعادة التدقيق وذلك لاستعمال المكلف المعني لطرق تدليسية:<sup>2</sup>

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات دون فواتير.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة و إما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد الحسابات ، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

<sup>1</sup> -فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 276 .

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

- ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك ، كل نشاط مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة ، تتم ممارسة كنشاط رئيسي أو ثانوي.<sup>1</sup>

### ثانيا: حالة إلقاء المكلف بالضريبة بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق

قد تطالب الإدارة الجبائية بعض المعلومات أثناء التدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة من المكلف بالضريبة ، و يفترض من هذا الأخير أن يقدم معلومات كاملة غير ناقصة و صحيحة.<sup>2</sup>

غير أن المكلف بالضريبة قد يدلي ببيانات غير صحيحة عن غير عمد ،<sup>3</sup> و بالتالي يكون هذا النقص في التقدير غير مقصود من المكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

و يترتب على مخالفة الإدارة الجبائية لإجراء إعادة التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة عدة آثار و هي :

بنظر إلى القواعد العامة للقانون نجد أن الإدارة الجبائية عند إجرائها لتدقيق ثاني يخص نفس الضريبة و في نفس الفترة فهي هنا تتعسف في حق المكلف بالضريبة، لان هذا السلوك مخالف للأصل لا يعطي الأشخاص حقوقها و المراكز القانونية لا تتمتع بالاستقرار. إذا أخضعت المكلف بالضريبة إلى تدقيق ثاني فيجب عليها الإثبات أنها قد قامت بتدقيق ثاني وان لم تثبت ذلك يجب أن يبين أن هناك تدليس أو أن المكلف أدلى بمعلومات غير صحيحة وناقصة غير كاملة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>- المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،

<sup>2</sup>- حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، مرجع سابق ، ص 90.

<sup>3</sup>- عبد الباسط وفا ، مرجع سابق ، ص 29،30.

<sup>4</sup>- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد ، مرجع سابق ، ص 120.

<sup>5</sup>-فاطمة زعزوعة، مرجع سابق، ص 278-279.

## المطلب الثاني

### حق الطعن

نظرا لأهمية حق الطعن في فض الخلافات فيما بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، بحيث يراد بهذا الحق توفير بعض الضمانات للمكلف بالضريبة ، و إدخال الطمأنينة لهذا الأخير .<sup>1</sup>

إذ يحق للمكلف بالضريبة الحصول على استدراك أو تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس الضريبة أو حسابها و الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي و يكون الأمر على مستوى الإدارة أو المحكمة.<sup>2</sup>

و عليه فقد رسم المشرع طريقتين لطعن و وضعها تحت تصرف المكلف بالضريبة .<sup>3</sup>

### الفرع الأول

#### الطعن الإداري

نظم المشرع الضريبي أحكام الطعن الإداري أمام الإدارة الضريبية في قانون الإجراءات الجبائية ،حيث يتوجب على المكلف بالضريبة قبل أن يقوم بالطعن أمام القضاء أن يقدم تظلم إداري إلى إدارة الضرائب ذاتها .<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - فريدة سقلاب ،حكيمة دموش ،إجراءات الطعن الإداري في مجال المنازعات الجبائية ، مرجع سابق ، ص 173.

<sup>2</sup>- فاطمة زعزوعة ، مرجع سابق ، ص 280.

<sup>3</sup>-عبد الباسط وفا ، مرجع سابق ، ص35.

<sup>4</sup> - فريدة سقلاب ،حكيمة دموش ، مرجع سابق ، ص 173.

فلقد أوجب المشرع مراجعة هذه الأخيرة حتى تعطى لهذه الجهة فسحة من الوقت كي تحاول أن تحل النزاعات القائمة قبل أن تصل إلى ساحة القضاء.<sup>1</sup>

### أولا : الطعن الإداري:

ويكون أولا بشكوى إلزامية إمام إدارة الضرائب وثانيا الطعن اختياريًا أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال.

#### 1- الشكوى أمام إدارة الضرائب:

عند إعلام المدقق للمكلف بالضريبة بالنتائج المترتبة عن التدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، وتقديم كل التوضيحات الإضافية اللازمة له يمكن للمكلف بالضريبة الطعن أمام الإدارة الجبائية المختصة لنظر النتائج المترتبة عنها، و يعتبر هذا كشرط لمواصلة الإجراءات أمام اللجان أو على مستوى الجهات القضائية.<sup>2</sup>

حيث يعتبر التظلم الإداري و الذي يصطلح عليه كذلك بالشكوى وسيلة ضمنها المشرع للمكلف بالضريبة لدفاع عن حقوقه، و تخضع هذه الشكوى إلى أجل منصوص عليها قانونا لكي تعتبر صحيحة ، و بالتالي تقدم الأجل القانوني قبل انقضاء السنة الثانية التي تلي سنة إصدار سند التحصيل أو علم المكلف بالضريبة بالاقتطاع أو من تاريخ دفع المستحقات الضريبية المقتطعة من المصدر.<sup>3</sup>

كما نص قانون الإجراءات الجبائية على مجموعة من الشروط التي يتوجب توفرها في الشكوى و هي أن تكون هذه الأخيرة فردية كأصل عام باستثناء الذين تفرض عليهم ضرائب

<sup>1</sup> - عبد الباسط وفا ، مرجع سابق ، ص36.

<sup>2</sup> - حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، ص92.

<sup>3</sup> - فريدة سقلاب ،حكيمة دموش، مرجع سابق ، ص176.

جماعية ، كما لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع ، إضافة إلى تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .<sup>1</sup>

أما من حيث الفصل في الشكوى فقد ضمن المشرع عدة ضمانات للمكلف بالضريبة، حفاظا على حقوقه و هي:<sup>2</sup>

- ضرورة تقديم وصل إيداع الشكوى حتى يكون دليل في يد المكلف بالضريبة، على أن يقدموا شكوى ضريبية قبل اللجوء إلى القضاء في حالة تعسف الإدارة.

- تقييد سلطات الإدارة بمدة قانونية و أجال قانونية محددة للرد على شكوى المكلف.

- ضرورة تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب الفاصل في الشكوى.

**2- الطعن أمام لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على**

رقم الأعمال:

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية المكلف بالضريبة الذي لا يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة ، في أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ القرار.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup>- حياة تيسوكاي ، صبرينة سعودي ، مرجع سابق ، ص93،92.

<sup>3</sup>- المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية.

فالهدف من هذه اللجان هو تقريب وجهات النظر بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يرى فيها المشرع حماية للمكلفين بدفع الضريبة عندما تستعمل الادارة الجبائية سلطاتها .<sup>1</sup>

حيث تتحقق هذه الحماية عندما يتقدم إليها المكلف و تتدخل هذه اللجان للنظر في النزاع المعروض عليها، و اللجوء إلى هذه الأخيرة جعله المشرع اختياري يمكن للمكلف أن يستعمله أو يتنازل عنه.<sup>2</sup>

حيث يختلف اختصاص هذه اللجان حسب كل لجنة إدارية، من حيث قيمة الحصص الضريبية موضوع النزاع و هو ما سنتعرض له فيما يلي:

أ- لجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:

تختص اللجنة الولائية للطعن على الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال بإبداء الرأي حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية المعروضة عليها، و التي يكون مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار 20.000.000 دج و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - صلاح الدين عقر الدماغ ، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة 20 أوت 2011، 1955-2012 ، سكيكدة ، ص90

<sup>2</sup> - المرجع نفسه ، ص 83.

<sup>3</sup> - المادة 81 مكرر-1/5 من قانون الإجراءات الجبائية.

لكي تبدي لجنة الطعن الولائية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، رأيها في شأن الطلبات المعروضة عليها تجتمع مرتين في الشهر، باستدعاء من رئيسها و بحضور أغلبية أعضائها.<sup>1</sup>

**ب- لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:**

تختص لجنة الطعن الجهوية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال، بإبداء رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق و الغرامات عشرين مليون دينار 20.000.00 دج و الذي يقل أو يساوي سبعين مليون دينار 70.000.000 دج و التي سبق و أن أصدرت بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>2</sup>

و تجتمع اللجنة للنظر في الطلبات المعروضة عليها بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، و ينعقد الاجتماع بحضور الأغلبية.<sup>3</sup>

**ج- لجنة الطعن المركزية للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال:**

تختص هذه اللجنة بإبداء رأيها فيما يتعلق بالطلبات التي يقدمها المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى و التي سبق و أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي ، و القضايا التي يفوق مبلغها الكامل من الحقوق و الغرامات 20.000.000 دج و كذلك المبالغ من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا من الرسم على القيمة المضافة المفروضة التي تفوق 20.000.000 دج و التي سبق و أن أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>- المادة 81 مكرر-6/1 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>- المادة 81 مكرر-5/2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup>- المادة 81 مكرر-6/2 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup>- المادة 82 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

## الفرع الثاني

## الطعن أمام الجهات القضائية

إذا لم يرضى المكلف بالضريبة سواء تعلق القرار المتخذ بشأن شكواه<sup>1</sup> حسب الحالة من طرف مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب أو بالقرار المبلغ له من طرف الإدارة ، بعد أخذ رأي لجان الطعن أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية.<sup>2</sup>

حيث يشكل الطعن المرفوع أمام القاضي بواسطة عريضة افتتاحية للدعوى المرحلة الأخيرة من الإجراءات النزاعية، أي القضائية ، و يتوجب إيداع الدعوى لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية.<sup>3</sup>

يشترط في الدعوى الضريبية شروط معينة و محددة سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع، و ذلك وفقا للقانون الإجراءات المدنية و الإدارية، حتى يتسنى للمكلف بالضريبة أو المدير الولائي للضرائب عرض النزاع على المحكمة الإدارية صاحبة الاختصاص النوعي و الإقليمي، إذ ينتج عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى.<sup>4</sup>

و هذا ما كرسه مجلس الدولة في قراره<sup>5</sup> رقم 004061 الصادر بتاريخ 2002/06/24 و الذي جاء فيه:

<sup>1</sup>- عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 183.

<sup>2</sup>- حيلة نيسوكاي ، صبرينة سعودي ، مرجع سابق ص 96،97

<sup>3</sup>- الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 101.

<sup>4</sup>-المادة 807 من قانون رقم 08\_09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

<sup>5</sup>-مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 004061، الصادر بتاريخ 2002/06/24. فضيل كوسة، مرجع سابق، ص 27.

" حيث يسعى المستأنف عليه بأنه أقام دعوى أمام الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة بتاريخ 1998/07/20 ضد مفتش الضرائب بفرجيوة بحيث أن الدعوى رفضت شكلاً لأنها رفعت على غير ذي صفة،

و حيث أن المستأنف عليه لم يقدم هذا القرار للمناقشة و لم يذكر تاريخ صدوره،

و حيث رغم ذلك فإن ذلك كان هذا الإدعاء صحيحاً و أن الدعوى الأولى رفعت خطأ في 1998/07/20 و قرار رفض التظلم استلم في 1998/03/03 فهذه الدعوى سجلت خارج الأجل القانوني من تاريخ قرارا الرفض أي المدة المذكورة تنتهي في 1998/07/03.

و كذلك قراره<sup>1</sup> رقم 002764 الصادر بتاريخ 2001/12/24 الذي جاء فيه:

"حيث أن العارضة تدفع بتخلف صفة التقاضي بالنسبة لبلدية سكيكدة بدعوى أنها لم تثبت صفتها مالكة للعين المتنازع عليها،

حيث لا وجه للتصدي بقواعد المرفعات المدنية أمام الجهات القضائية الإدارية فيما يخص صفة التقاضي التي تندمج في المصلحة فيكفي لقبول طلب إلغاء القرار الإداري توافر شروط المصلحة الشخصية و المباشرة مهما كانت صفة رافع الضريبة بالنسبة للقرار المطعون فيه و هو الأمر المتحقق بالنسبة لبلدية سكيكدة و من ثم يتعين رفض هذه الوسيلة

حيث من جهة أخرى فإن دفع الضريبة العارضة غير مجدي لأنها تتمسك بعدة قرارات يكون من شأنها تعزيز مركزها القانوني،

حيث صدرت بين الطرفين و بعضها الآخر يثبت وجود هذه المصلحة و الصفة في التقاضي بالنسبة للخصومات التي رفعتها ضد مديرية الصحة و الحماية الاجتماعية مما يفيد أنها تتمتع بتلك الصفة و لها مصلحة قانونية في منازعة العارضة حول السكن الذي تشغله"

<sup>1</sup> - مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ، رقم 002764، الصادر بتاريخ 2001/12/24، فضيل كوسة ، مرجع سابق، ص

كما نص المشرع الجزائري على بعض الشكليات الواجب احترامها أثناء تقديم العريضة وكذا لزوم احتواء هذه العريضة على بعض المعلومات الأساسية التي تمكن المحكمة من دراستها من كل جوانبها<sup>1</sup>، فيجب أن تكون العريضة مكتوبة على ورق و ممضية من طرف المدعي أو وكيله ، كما يتوجب أن تتضمن عرضا صريحا لإمكانياته و أن ترفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض عليه.<sup>2</sup>

و هذا كرسه مجلس الدولة في قرار<sup>3</sup> رقم 023957 الصادر بتاريخ 2001/02/19 الذي جاء فيه :

"حيث أنه بالرجوع إلى العريضة الافتتاحية للدعوى يتضح بأن شكلها صحيح و سددت جميع تكاليف الإجراءات و أن القيام بإجراءات دمج العريضة من صلاحيات كتابة الضبط ،

و بالتالي يتعين إلغاء القرار المعاد الناطق بعدم قبول الدعوى لكون الدعوى العريضة الافتتاحية غير مدمجة وفقا للمادة 338 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "

كما يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى مجلس الدولة لاستئناف القرار الصادر من طرف المحكمة الإدارية إذ تتمثل أهم الآثار الناتجة عن الاستئناف أمام مجلس الدولة لقرارات المحكمة الإدارية هو عدم وقف تنفيذ الحكم المستأنف ، و طرح النزاع على مجلس الدولة ليفصل فيه من جديد .<sup>4</sup>

يكون الاستئناف المرفوع أمام مجلس الدولة ضمن الشروط و وفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، و يجب أن يقدم الطعن إلى كتابة الضبط

<sup>1</sup>- المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup>- المادة 815 و 816 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

<sup>3</sup>-مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 023957، الصادر بتاريخ 2001/02/19 ، كوسة فضيل ، مرجع سابق ، ص57.

<sup>4</sup>- المادة 171 من قانون الإجراءات الجبائية .

لمجلس الدولة على شكل شكوى ممضية من طرف محامي معتمد ، و يسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية ، و ذلك اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه تبليغ الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>- الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 102 ، 103.

### خاتمة الفصل الثاني

مما تقدم نستنتج أن المشرع منح جملة من الضمانات فيما يخص إعلان نتائج التدقيق المعمق في الوضع الجبائية الشاملة لحماية المكلف بالضريبة ، ففي حالة مخالفة إحدى الضمانات المنصوص عليها يؤدي إلى بطلان إجراء إعادة التقييم المتعلق بالتدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة، هو ما يكفل هذه الحماية للمكلف بالضريبة في مقابل ما تتمتع به الإدارة الجبائية من سلطات.

## خاتمة

نخلص في الأخير إلى القول أن المشرع الجزائري في مختلف النصوص القانونية و اللوائح التنظيمية التي تنظم الضريبة ، قد منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في مباشرة إجراءات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة سعيا منها للمحافظة حقوق الخزينة العمومية.

مقابل هذه الامتيازات عمل المشرع الجزائري على منح المكلف بالضريبة ضمانات و حقوق قانونية تحميه من ما تملكه الإدارة الضريبية من إمتيازات عند ممارستها لسلطاتها .

ومن أهم هذه الحقوق و الضمانات ، ضرورة إعلامه و تبليغه بكل إجراء تتخذه الإدارة ضده مع احترامها للمواعيد المقررة ، و وضع ميثاق له يتضمن حقوقه و واجباته ، و كذا حقوق و واجبات الإدارة الجبائية مع النص على ضرورة الاستعانة بمستشار من اختياره لتمثيله قانونا و إعطاء مهلة معقولة للرد أو التحضير لتقديم مختلف الوثائق الثبوتية التي تدعم تصريحاته و تعزز مركزه القانوني في مواجهة نتائج التدقيق التي تتمسك بها الإدارة ، هذا من جهة .

و من جهة أخرى ، قيد سلطات الإدارة في عدة جوانب و ضبط تدخلاتها بموجب نصوص قانونية صارمة ، إذ لا يمكن لها إعادة التدقيق لنفس المدة و نفس الضرائب بسبب الحماية القانونية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة و التي تقرر مبدأ نهاية التدقيق ، إلا في بعض الحالات الاستثنائية كحالة ممارسة المكلف لمناورات تدليسية .

بالرغم من الضمانات القانونية التي منحها المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية إلا أن التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة يبقى إجراء خطير بالنسبة للمكلف بالضريبة ، لأن هذا الأخير في أغلب الأحيان لا يستفيد من هذه الضمانات واقعا ، كما لا يوجد لدى إدارة الضرائب البيانات التي تساعد في تحديد الدخل بطريقة عادلة.

وعليه، يمكن تقديم جملة من النتائج والتوصيات:

النتائج:

1- أن الحماية القانونية التي منحت للمكلف بالضريبة خلال الرقابة الجبائية لها الأهمية البالغة في خلق توازن بين صلاحيات الإدارة الجبائية الواسعة و بين حقوق المكلف بالضريبة من جهة أخرى ، إلا أنها ليست كافية لحماية حقوق المكلف بالضريبة.

2\_ التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسيين ، أولهما ضمان أن التصريحات الموضوعية مشكلة بطريقة صحيحة ، و ثانيها مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة الإجمالية للمكلف بالضريبة.

3- انعدام الثقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب ، مما يدفع المكلف بالضريبة إلى إخفاء المعلومات و الوثائق اللازمة لإجراء الرقابة خوفا من استعمالها بطريقة تعسفية ، و كذلك الإدارة دائما تشكك في تصريحات المكلف بالضريبة و تعتبرها دائما غير صحيحة.

ففي سبيل تحقيق هذا الهدف إرتأينا تقديم بعض التوصيات:

1-إعادة النظر في إجراءات الرقابة الجبائية على النحو الذي يجعلها بسيطة و مرنة ليسهل استعابها و فهمها من طرف المكلف بالضريبة.

2\_إمكانية المشرع إستبدال مصطلح التدقيق المعمق الذي يشكل رعب بالنسبة للمكلف بالضريبة بمصطلح آخر كالفحص المعمق كما هو الشأن في فرنسا.

3- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة و موظفي الضرائب كذلك، وهذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام مع تنظيم ملتقيات حول النظام

الضريبي و مستجداته ، وإدراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية (الجامعات ، المعاهد).

4- الأخذ بعين الإعتبار الجانب البشري خاصة ما يتعلق بالكفاءة و النزاهة لضمان حسن سير عمل الإدارة الضريبية و الإعتماد على خبراء أثناء القيام بإجراءات التدقيق الجبائي ، وذلك لعلمهم كفاية بمجال الضرائب ، و تقاديا للأخطاء التي تمس بحقوق المكلف بالضريبة و التي تجعل من تداركها لاحقا أمر صعب.

**— الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية —**

**— باسم الشعب الجزائري —**

**— قرار —**

**— فصلا في الخصام القائم بين / بوزيان سليمان، موظف الساكن بحي المعلمين رمادين تيندوف، القائم في حقه الأستاذ رضا حواجلي، المحامي المعتمدا لدى المحكمة العليا الكائن مقره ب08 شارع نريون حسين داي الجزائر.**

**من جهة**

**— وبين / مديرية الضرائب لولاية بشار القائم في حقها الأستاذ بوزيدة محمود المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا الكائن مقره ب1 شارع محمد قاسم المرادية الجزائر.**

**— من جهة أخرى /**

**— إن مجلس الدولة /**

**— في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس من شهر فيفري من سنة ألفين وواحد.**

**— و بعد المداولة القانونية أصدر القرار الآتي نصه.**

**— بمقتضى القانون العضوي رقم: 01/98 المؤرخ في: 04 صـ**

**1419 الموافق لـ: 30 ماي 1998 والذي يتعلق باختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه وعمله.**

**— بمقتضى الأمر رقم 66/154 المؤرخ في: 08/06/1966 المتضم**

**قانون الإجراءات المدنية المعدل و المتمم.**

**— بمقتضى المواد 07 و 274 إلى 289 من قانون الإجراءات المدنية.**

**— بعد الاستماع إلى السيد/ لعلاوي عيسى المستشار المقرر بمجلس الدولة في تلاوة تقريره المكتوب.**

**.../...**

مجلس الدولة  
الغرفة الثانية  
(ل.ل)

— ملف رقم:

200573

— فهرس رقم:

140

— قرار بتاريخ:

2001/02/05

— قضية /

بوزيان سليمان

— ضد /

مديرية الضرائب لولاية  
بشار

800 دج

و إلى السيد/ قجور عبد الحفيظ مساعد محافظ الدولة في تقديم طلباته المكتوبة.

عن الوقائع والإجراءات:

-حيث أنه بموجب عريضة مسجلة بكتابة ضبط مجلس الدولة تحت رقم 200573 بتاريخ 1998/02/25 إستأنف السيد بوزيان سليمان بواسطة محامية الأستاذ-رضا حواجلي المحامي المعتمد، القرار الصادر بتاريخ 1997/05/03 عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بشار القاضي برفض الدعوى شكلا.

-جاء فيها أنه في الشكل فالقرار لم يبلغ إلى المستأنف وإنما علم به عن طريق محاميه يوم 1998/02/02 هذا الأخير سحبه من المجلس في 1998/01/14 وعليه فالإستئناف وقع في الآجال القانونية وفي الموضوع فإن المستأنف كان قد إشتري عام 1969 قطعة أرض بحي الدبدابة ولاية بشار مساحتها 1689,75 متر مربع بعقد عربي ويتمن قدره 60,000 دج إلا أن هذا العقد ضاع من المشتري فحرر عقدا ثانيا عام 1989 ، وبعد صدور قانوني التوجيه العقاري في 1990/12/01 ، قام بتسوية وضعية الأرض بتحرير عقد توثيقي، وحدث أن وقع خطأ ماديا في تقدير المساحة حيث ورد في الصفحة الأولى من العقد رقم 6770 متر مربع وبعد أن تفتن الوثق للخطأ، قام بتخرجة في الصفحة الأخيرة من العقد، إذ صحح الرقم ليطابق الواقع.

-وأن إدارة الضرائب بشار حال إعادة تقويمها، إعتمدت على الرقم الخطأ وهو 6770 متر مربع بدلا من الرقم الحقيقي هو 1689,75 متر مربع مما جعل إعادة التقويم ينصب على ثمن خيالي قدره 8.064.000 دج، فيكون المبلغ المستحق الحقيقي حوالي 20 مليون سنتيم بدلا من رقم 80 مليون سنتيم وغرامة تأخير وعليه فإن إدارة الضرائب قد وقعت في خطأ واضح وتصر على خطئها ولم تشأ تصحيحه رغم الطعون التي وجهت إليها، وإن القرار المستأنف الملتمس إلغاءه مبني على الأوجه التالية، عن الوجه الأول المأخوذ من مخالفة الأشكال الجوهرية فإن القرار هذا معيب شكلا بعدم ذكر إسم الرئيس والمستشار المقرر وكاتب الضبط تبعا لمنطوق القرار، وكذا مخالفته للمادة 144 من قانون الإجراءات المدنية مما يستوجب إلغاءه وعن الوجه الثاني المأخوذ من الخطأ في تطبيق القانون، فإن إدارة الضرائب إرتكزت في إعادة التقويم على مساحة 6770 متر مربع الوارد في الصفحة الأولى من العقد التوثيقي إلا أن الوثق قد صحح هذا الخطأ بتخرجة في الصفحة الأخيرة من العقد حسب المساحة الحقيقية وهي 1689,75 متر مربع غير أن إدارة الضرائب مصرة في التماذي في خطئها .

### ص رقم 03 من الملف رقم 200573

- كما أن التقويم الذي أجرته قد خالف صراحة المادة 13 من المرسوم التنفيذي 271/93 المتعلق بتقويم العقارات غير المبنية حسب المناطق، إذ التقويم في منطقة بشار لا يتجاوز 900 دج للمتر المربع بدلا من 1200 دج الذي فرضته إدارة الضرائب لبشار أما عن الوجه الثالث المأخوذ من الخطأ في التكييف إذ أن الغرفة الإدارية للمجلس رفضت الدعوى شكلا، بإعتبار أن رأي لجنة المصالحة لمديرية الضرائب المؤرخ في 1996/11/21 لا يرقى إلى مرتبة القرار الإداري حتى يطعن فيه بالأبطال، والحقيقة غير ذلك لأن الطعن أمام اللجنة شرط شكلي لا بد منه لقبول دعوى الإبطال وعندئذ فإن هذه اللجنة يعد قرارا تنفيذيا بإعتباره أساسا للأمر بالدفع الموجه للمستأنف.

- أما الوجه الرابع المأخوذ من القصور في التسيب، إذ أن إعتبار قرار لجنة الطعن بأنه لا يرقى إلى درجة القرار الإداري وإعتبار الأمر بالدفع هو القرار الحقيقي ورغم كون الأمر بالدفع كان محل الطعن أيضا هو الذي صدر في 1997/03/11 إلا أن المجلس فصل دون الأمر بالدفع ولم يفسر المجلس لماذا هذا الفصل رغم إلحاق الأمر بالدفع بالملف المقدم إلى المجلس وهو ما يعني القصور الواضح في التسيب مما يستوجب نقض القرار.

- وبالتالي يلتمس المستأنف من المحكمة في عريضته إلغاء قرار مجلس بشار المؤرخ في 1997/05/03 والتصدي من جديد لموضوع الدعوى بإلغاء قرار الأمر بالدفع والأمر بإعادة التقويم على أساس المساحة الحقيقية 1689,75 متر مربع x 900 دج.

- حيث أنه بموجب مذكرة جوابية مسجلة لدى كتابة ضبط مجلس الدولة بتاريخ 1998/09/14 أجابت المستأنف عليها مديرية الضرائب لولاية بشار بواسطة محاميها الأستاذ محمود بوزيدة المحامي المعتمد.

- جاء فيها أنه أعيد تقدير عقار المدعي محل العقد المذكور من قبل مصالح مديرية الضرائب لولاية بشار طبقا لأحكام المادة 101 من قانون التسجيل وحسب الأسعار المرجعية المحددة في المرسوم التنفيذي 271/93 المتعلق بتقدير الممتلكات المبنية أو غير المبنية لتأسيس الوعاء الجبائي في حالة النقص في التصريح، وأن طبق سعر قدره 1200 دج متر مربع على مساحة العقار المقدر بـ 6770 متر مربع وكانت القيمة التجارية الحقيقية تساوي 8,124,000,00 دج بدلا من 60000,00 دج السعر المعبر عنه في العقد التوثيقي وبالتالي تأكد النقص الوارد في سعر إقتناء هذا العقار.

.../...





مجلس الدولة

الغرفة الثانية  
القسم الأول

جمهورية - الجزائر -  
باسم الشعب الجزائري -

- قرار -

- فصلا في الدعوى المرفوعة:

- بين:

- السيد منصور نور الدين الساكن بحي واد الفرشة رقم 140، عناية  
و القائمة في حقه الأستاذة شبلي بيازة نبيلة المحامية المعتمدة لدى المحكمة  
العليا والكائن مكتبها بـ 05، نهج العربي التبسي، عناية.

- من جهة

- وبين:

- مديرية الضرائب لولاية الطارف الممثلة في شخص مديرها ، الكائن  
مقرها بالطارف، و القائم في حقها الأستاذ بوضبع بلعيد المحامي المعتمد لدى  
المحكمة العليا و مجلس الدولة و الكائن مكتبه بـ 06 حي الكاليتوس، ابن  
مهيدي، الطارف

- من جهة أخرى

- إن مجلس الدولة:

- في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ: الثامن من شهر نوفمبر سنة  
ألفين و إثني عشر.

- بمقتضى القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 04 صفر 1419  
الموافق لـ 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة  
وتنظيمه وعمله، المعدل و المتمم.

- بمقتضى القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق  
25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لاسيما  
المواد 876، 884، 888، 889، 898، 899، 915، 916 و منه .

- بعد الاستماع إلى السيدة خيرى مليكة المستشارة المقررة  
في تلاوة تقريرها المكتوب .

- بعد الإطلاع على التقرير المكتوب للسيد بوصوف موسى محافظ  
الدولة و الإستماع إلى ملاحظاته الشفوية .

- وبعد المداولة القانونية أصدر القرار الآتي: .../...

- ملف رقم:  
072885

- فهرس رقم:  
643

- قرار بتاريخ:  
2012/11/08

- قضية:  
السيد منصور نور الدين.

- ضد:  
مديرية الضرائب  
لولاية الطارف.

(نزاع ضريبي)  
1500 دج

ص رقم(02) من القرار رقم 072885 (م.ب)

### - الوقائع والإجراءات:

بتاريخ 2011/06/12 أودع محامي المدعو منصور نورالدين عريضة إعادة السير في الدعوى بعد التحقيق و إلتمس إبعاد تقرير التحقيق و تعيين خبير محايد للقيام بنفس المهام. و جاء في العريضة:

أن المرجع أشتري ربع من العقار و دفع قيمته أن المرجع ضدها طالبت به بدفع مبلغ 590.475 دج أنه رفع دعوى طالب بإلغاء قرار مديرية الضرائب إنتهت بالرفض و على إثر الإستئناف قرر مجلس الدولة تكليف أحد أعوان إدارة الضرائب لإعادة التحقيق بموجب قرار 2010/10/14 على أساس المنشور الوزاري رقم 8012 لسنة 2000 أن ما وصل إليه المحقق لم يغير أي شيء بل أكد أن العقار في منطقة بعيدة عن المدينة و حمل المسترجع نسبة 5% دون تقسيمها مع البائع إضافة إلى أنه قوم 600 متر بإعتبارها محلا تجاريا مع أنها أرض مغطاة بصفائح تعد مخزن و ليس بناية مشيدة.

أجابت المدعى عليها و إلتمت تأييد القرار المستأنف مؤكدة على أن البائع و المشتري متضامنان في تسديد المبالغ المستحقة بعد إعادة التقييم. تم إرسال الملف إلى محافظ الدولة الذي إلتمس المصادقة على نتائج التحقيق الإضافي و تأييد القرار المستأنف.

### - وعليه فإن مجلس الدولة

#### - من حيث الشكل:

حيث أن عريضة إعادة السير في الدعوى بعد التحقيق قد إستوفت شروطها الشكلية و أوضاعها القانونية مما يجعل الدعوى مقبولة.

#### - من حيث الموضوع:

حيث إستفاد من دراسة الملف بأنه على إثر الإستئناف المرفوع من طرف منصور نورالدين ضد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء عنابة بتاريخ 2009/02/02 تحت رقم 08/4190 الذي رفض الدعوى التي كانت تهدف إلى إلزام مديرية الضرائب بقبول السعر المصرح به بحجة أنه إشتري مخزن من الصفيح و ليس محلا تجاريا أصدر مجلس الدولة بتاريخ 2010/10/14 قرارا أمر بموجبه بإجراء تحقيق إضافي.

حيث أن المدعي يعيد السير في الدعوى بعد إنجاز المحقق المهمة المسندة إليه و إيداع تقريره لدى أمانة ضبط مجلس الدولة تحت رقم 2011/087 و يطلب إبعاد تقرير التحقيق و تعيين خبير محايد للقيام بنفس المهمة .  
.../...

## ص رقم(03) من القرار رقم 072885 (م.ب)

حيث أن دفع المدعى بكون العقار محل النزاع مجرد أرض مغطاة بصفائح معد كمخزن و ليس محلا تجاريا مردود عليه لأنه بالرجوع إلى عقد البيع رقم 2006/2327 المحرر في 2006/11/14 نجده يشير إلى محل تجاري بمساحة 600متر مربع مشيد على طابق أرضي. حيث أن المحقق قد أكد على أن العناصر المعتمد عليها في تحديد السعر المرجعي المطبق هي المنشور الوزاري رقم 812 المؤرخ في 2000/02/12 المحدد وفقا لجدول الأسعار المرجعية المطبق حسب المناطق ،وأن العقار صنف ضمن المنطقة الثانية "ج" و تم إعتقاد سعر 600دج للمتر الربع بالنسبة لقطعة الأرض و سعر 18.000دج للعقار البالغة مساحته 600 متر مربع و هو بذلك قد أجاب على السؤال المطروح من طرف مجلس الدولة لذا تعين المصادقة على تقرير التحقيق.

حيث أن الغرامات المترتبة عن إخفاء جزء من ثمن بيع عقار يدفعها المتعاقدين بصفة تضامنية حسب ما يقتضيه قانون التسجيل مما يجعل دفع المدعى المتمثل في تحميله لوحده الرسوم غير مؤسس.

حيث من خسر الدعوى يتحمل المصاريف القضائية.

## لهذه الأسباب

- يقرر مجلس الدولة: علانيا حضوريا و نهائيا :
  - في الشكل: قبول إعادة السير في الدعوى بعد التحقيق.
  - في الموضوع: إفراغا لقرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 2010/10/14 تحت رقم 55312 المصادقة على تقرير التحقيق و بالنتيجة تأييد القرار المستأنف الصادر بتاريخ 2009/02/02 تحت رقم 2008/4190.
  - تحميل المدعي المصاريف القضائية.
  - بذا صدر القرار و وقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الثامن من شهر نوفمبر سنة ألفين و إثني عشر من قبل الغرفة الثانية المشكلة من السيدات والسادة:
- |                        |              |
|------------------------|--------------|
| الرئيس                 | فنيش كمال    |
| مستشارة الدولة المقررة | خيرى مليكة   |
| مستشار الدولة          | بوعنيق علي   |
| مستشارة الدولة         | كريبي زوييدة |
- بحضور السيد بوصوف موسى محافظ الدولة وبمساعدة السيدة إخلوفي يمينة أمينة الضبط.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
باسم الشعب الجزائري

مجلس الدولة  
الغرفة الثانية  
-القسم الأول-

ق ر ر

- فصلا في الخصام القائم بين : طماشة الطيب ولد ميلود،  
الساكن بـ: 11 شارع جينيرال ديميتري وهران، القائم في حقه الأستاذ/  
زعنون محمد المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا والكائن مقره بـ: 05  
شارع طيبي محمد، العامرية ولاية عين تيموشنت.

رقم الملف  
010871

رقم الفهرس  
117

من جهة/

قرار بتاريخ  
2004/06/15

- وبين : مديرية الضرائب بوهران شرق، الكائن مقرها بـ:  
2 شارع يطو عابد ، حيليسكير وهران، القائم في حقه الأستاذ / بوزيدة  
محمود المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا و الكائن مقره بـ: 01 شارع  
محمد قاسم المرادية الجزائر.

قضية /  
طماشة الطيب  
ولد ميلود

من جهة أخرى/

ضد/  
مديرية الضرائب  
بوهران شرق

- إن مجلس الدولة:
- في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس عشر من شهر جوان  
من سنة ألفين وأربعة.
- بعد المداولة القانونية صدر القرار الأتي نصه :
- بمقتضى القانون العضوي رقم 98 - 01 المؤرخ في 04 صفر  
1419 الموافق لـ 30 / 05 / 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة  
تنظيمه وعمله.
- بمقتضى الأمر رقم 154 / 66 المؤرخ في 08 / 06 / 1966  
المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.
- بمقتضى المواد 07 - 274 إلى 289 من قانون الإجراءات المدنية.
- بعد الاستماع إلى السيدة / كربي زوبيدة مستشارة الدولة المقررة  
بمجلس الدولة في تلاوة تقريرها المكتوب، وإلى السيد/  
فجور عبد الحميد مساعد محافظ الدولة في تقديم طلباته المكتوبة.

(نزاع ضريبي)

...../.....

.../... ص رقم 02 من الملف رقم : 010871 (أس)

### -الوقائع والإجراءات :

بموجب عريضة استئناف مودعة لدى أمانة الضبط مجلس الدولة بتاريخ 2001/10/30 تقدم السيد طماشة الطيب القائم في حقه الأستاذ زعنون محمد المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا ، بطعن في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران بتاريخ 2001/06/02 و القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس ، القرار المبلغ له في 2001/10/04 .

و جاء في العريضة أن المستأنف اكتسب قطعة أرض كائنة ببلدية بئر الجير ذات مساحة قدرها 270 متر مربع عن طريق الهبة بموجب عقد توثيقي مؤرخ في 1993/11/02 و مشهر في 1993/12/14، القطعة الأرضية التي تم تقويمها من جديد من طرف مصالح إدارة الضرائب حسب التبليغ الموجه له بتاريخ 1997/12/14 و المتضمن فرض زيادة في المرسوم قدرها 469.800,00 دج بدلا من 25.000,00 دج التي سبق دفعها من طرفه.

إثر ذلك التبليغ قام المستأنف برفع طعن إداري في 1998/01/20 إلا أنه لم يتم الرد عليه بل وجه له إشعار بالحجز في 2001/01/20 الأمر الذي أدى به إلى رفع دعوى للمطالبة بإبطال المراجعة وإلغاء الإجراءات التعسفية بسبب التقادم طبقا للمادة 311 من القانون المدني فصدر القرار موضوع الاستئناف الحالي.

و لتبرير استئنافه دفع الطاعن بعدم تأسيس القرار المستأنف لعدم أخذه بعين الاعتبار الوجه المثار من طرفه و المتمثل في تقادم الرسوم المطالب بها بموجب التبليغ و المتمثل بالزيادة المؤرخ في 1997/12/14 من جهة، و لعدم مراعاته للبيانات الواردة بعقد الهبة و التي يظهر من خلالها أن الثمن المصرح به قد حدد من طرف خبير إثر عملية البيع التي استفاد به الواهب سنة 1992. و التمس المستأنف للأسباب المذكورة قبول إستئنافه شكلا و في الموضوع إلغاء القرار المستأنف و بعد التصدي من جديد بإبطال الزيادة التلقائية.

و بموجب مذكرة مسجلة بتاريخ 2002/08/06 أجابت مديرية الضرائب لولاية وهران شرق المستأنف عليها القائم في حقه الأستاذ بوزيدة محمود فيما يخص الدفع بالتقادم أنه وجهت للمستأنف تبليغات الأول في 1997/09/28 للمثول أمام لجنة التوقيف و الثاني في 1997/10/23 و الثالث في 1997/12/20.

أما فيما يخص الدفع بعدم وجود نقص في الثمن المصرح به ردت المستأنف عليها أنه غير جدي لأن المبلغ الحقيقي للقطعة الموهوبة قدرها 394.300 دج بدلا من 120.000,00 دج المصرح به ، و بالتالي التمسست تأييد القرار المستأنف.

و بتاريخ 2004/04/21 تم اخطار السيد محافظ الدولة للإطلاع على الملف حيث قدم طلباته المكتوبة.

...../.....

.../... ص رقم 03 من الملف رقم : 010871 (أس)

= وعليه =

— في الشكـل :

حيث أن الاستئناف الحالي المرفوع بتاريخ 2001/10/30 ضد القرار الابتدائي الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران في 2001/06/02 و المبلغ في 2001/10/04 ، جاء مستوفيا للشروط الشكلية و في الأجل المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

— في الموضوع :

حيث أن النزاع الضريبي المطروح من طرف المستأنف يتعلق بالوعاء و ينصب على الزيادة التلقائية المفروضة عليه بعد إعادة تقدير ثمن العقار المهاب له بموجب العقد التوثيقي المشهر في 1993/12/14.

حيث أن منازعة الزيادة التلقائية تخضع لشروط شكلية تعتبر من النظام العام أهمها شرط الميعاد إذ تنص المادة 359 من قانون التسجيل أن الطعن في الزيادة التلقائية الناتجة عن النقص في التصريح يقدم في أجل أربعة (04) أشهر من تاريخ تبليغ منذ التحصيل.

حيث و لكن الرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن تبليغ الزيادة التلقائية وقع في 1997/12/14 الأمر الثابت من خلال تصريحات المستأنف نفسه، بينما لن ترفع الدعوى إلا بتاريخ 2001/02/03 أي خارج الأجل القانوني المذكور أعلاه و الذي ينتهي في 1998/04/14.

و حيث أن القرار المستأنف بمناقشته للموضوع يكون قد أخطأ في تطبيق القانون مما يتعين معه إلغاؤه و فضلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.  
و حيث أن المستأنف عليها تعفى من المصاريف القضائية.

= لهـذه الأَسْبـاب =

— يقضي مجلس الدولة : علانيا، حضوريا و نهائيا:

— في الشكـل : — قبول الاستئناف.

**- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية -**

**- باسم الشعب الجزائري -**

**- قرار -**

مجلس الدولة  
الغرفة الثالثة

**- فصلا في الخصام القائم بين/ مديرية الضرائب لولاية تلمسان الكائن مقرها  
ب: نزل المالية ، الكيفان ، ولاية تلمسان، الممثلة من طرف مديرها، والقائم  
في حقها الأستاذ/ بوزيدة محمود المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا والكائن  
مقره بـ06 شارع زيغوت يوسف، الجزائر .**

**- ملف رقم:  
017810**

**- فهرس رقم:  
348**

**- من جهة/**

**- وبين / العشعاشي عبد السلام ولد مصطفى، المقيم ، بنهج السنوسي عبد  
القادر، تلمسان والقائم في حقه الأستاذ/ حجاج أول فوزي المحامي المعتمد  
لدى المحكمة العليا والكائن مقره بـ11 شارع خالد عبد القادر، تلمسان .**

**- قرار بتاريخ:  
2004/05/11**

**- من جهة أخرى /**

**قضية /**

**- إن مجلس الدولة/ مديرية الضرائب**

**- في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ : الحادي عشر من شهر ماي من سنة ألفين  
وأربعة.**

**لولاية تلمسان**

**- و بعد المداولة القانونية أصدر القرار الآتي نصه.**

**ضد/**

**- بمقتضى القانون العضوي رقم :01/98 المؤرخ في:04 صفر 1419**

**الموافق لـ:30 ماي 1998 والذي يتعلق باختصاصات مجلس الدولة و  
تنظيمه وعمله.**

**العشعاشي عبد  
السلام ولد**

**- بمقتضى الأمر رقم 66/154 المؤرخ في:08/06/1966 المتضمن قانون**

**مصطفى**

**الإجراءات المدنية المعدل و المتمم.**

**- بمقتضى المواد 07 و 274 إلى 289 من قانون الإجراءات**

**المدنية.**

**- بعد الاستماع إلى السيدة/ رحموني فوزية مستشارة دولة المقررة بمجلس**

**الدولة في تلاوة تقريرها المكتوب.**

**و إلى السيدة/ مرابط مليكة مساعد محافظ الدولة في تقديم طلباتها المكتوبة.**

**(إجراء)**

ص رقم 02 من الملف رقم 017810 ( ل ، ل )

الوقائع والإجراءات:

بمقتضى عريضة مسجلة لدى كتابة ضبط مجلس الدولة بتاريخ 2003/06/25 قدمت مديرية الضرائب لولاية تلمسان دعوى من أجل التصريح بسقوط الدعوى طبقا للمادة 220 من قانون الإجراءات المدنية .

حيث تعرضت المدعية أنه بموجب قرار مؤرخ في 1999/10/11 عين مجلس الدولة خبيرا وأن القرار التمهيدي هذا تم تبليغه من طرف مجلس الدولة إلى طرفي النزاع بتاريخ 2000/10/17 وأن المدعى عليه لم يعد السير في الدعوى بعد الخبرة إلى يومنا رغم مرور 3 سنوات من تاريخ صدور القرار التمهيدي وعليه تلتبس المدعية بالإشهاد بسقوط الدعوى طبقا للمادة 220 من قانون الإجراءات المدنية .

حيث بتاريخ 2003/10/18 أودع المدعى عليه مذكرة جوابية جاء فيها أن مجلس الدولة أصدر قرار في 1999/10/11 وبعد ذلك بلغ للعارض في 2000/10/17 ثم بعد ذلك لقد تحصل على نسخة من قراره وتوجه حين إلى وهران من أجل تحريك الخبرة وبعد عدم وجود الخبير في العنوان المذكور في القرار لقد حرر العارض في 2001/03/03 محضر إثبات حالة بواسطة محضر قضائي ثم بعد ذلك رفع دعوى يوم 2002/02/20 إلى السيد رئيس مجلس الدولة يطلب إستبدال الخبير فقد صدر أمر بإستبدال الخبير يوم 2002/03/30 .

وحيث بالرجوع إلى مفهوم المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية يجب القول بأن تاريخ التقادم يبدأ يجرى من تاريخ أخير إجراء قائم وهو 2002/03/30 وعليه يلتبس المدعى عليه التصريح بعدم قبول الدعوى نظرا أن العارض كان يتبع الإجراءات بصفة منظمة بعدم مرور سنتين عليها مع القول أن آخر إجراء وقع في 2002/03/30 وعليه رفض الدعوى لعدم التأسيس وفيما يخص الطلب الفرعي القول بأن هذه الدعوى لها صبغة تعسفية ولذلك الحكم على المدعى الأصلي أن يدفع للعارض مبلغا ماليا قدره 100.000,00 دج تعويضا على جميع الأضرار .

وعليه

في الشكـل: حيث أن الدعوى الحالية مقبولة عملا بالمادة 221 فقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية .

ص رقم 03 من الملف رقم 017810

في الموضوع: حيث أن المدعية تلتزم بسقوط الدعوى التي أسفرت عن القرار الصادر عن هذا المجلس بتاريخ 1999/10/11 بسبب أن المدعى عليه لم يعد السير في الدعوى بعد الخبرة منذ تبليغ هذا القرار إلى الأطراف بتاريخ 2000/10/17 من طرف مصلحة كتابة ضبط مجلس الدولة .

حيث أن المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية تنص على أنه يجوز للمدعى عليه أن يطلب إسقاط الدعوى أو الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع إذا تسبب المدعى في عدم الإستمرار فيها أو عدم تنفيذ الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع وذلك طيلة مدة سنتين .

حيث أنه في قضية الحال، أصدر مجلس الدولة القرار السابق عن الفصل في الموضوع القاضي بتعيين خبير بتاريخ 1999/10/11 .  
وأن المدعى عليه يتمسك بأن في العنوان المشار إليه في القرار يسكن أشخاص آخرين .

حيث أنه يودع للنقاش محضر معاينة أعده محضر قضائي بناء على طلبه بتاريخ 2001/03/03 يفيد بأن الخبير المعين لا يقيم بذلك العنوان .  
وأنه فضلا عن ذلك، وبناء على طلب إستبدال الخبير المقدم من طرف المدعى عليه في الدعوى الحالية بتاريخ 2002/02/20 أصدر رئيس مجلس الدولة أمرا يقضي بإستبدال الخبير بتاريخ 2002/03/30 .

حيث أنه من الثابت أنه يزول السقوط بفعل الإجراءات التي يقوم أحد الأطراف بها قبل طلب السقوط .  
حيث أن ذلك هو الشأن في قضية الحال مما يستدعي رفض طلب سقوط الدعوى لعدم تأسيسه .

حيث أن طلب التعويض ليس مؤسس مما يقتضي رفضه .

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة: علنيا حضوريا ونهائيا :

في الشكل : - قبول طلب سقوط الدعوى .

في الموضوع: - التصريح بعدم تأسيسه وبالنتيجة رفضه.

- القول بأن المدعية معفية من دفع المصاريف القضائية .

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية -  
- باسم الشعب الجزائري -  
- قرار -

مجلس الدولة  
- الغرفة الثانية -  
\* القسم الأول \*

- رقم الملف: -  
-012398-
- رقم الفهرس :  
32
- قرار بتاريخ:  
2004/02/17
- قضية /  
قويدر محمد
- ضد /  
مدير الضرائب  
لولاية قسنطينة
- [نزاع ضريبي]
- فصلا في الخصام القائم بين /  
قويدر محمد، تاجر، المقيم بـ 03 نهج 19 جوان 1965، القائمة في حقه  
الأستاذة سعيدي سيف صرهودة، المحامية المعتمدة لدى المحكمة العليا، الكائن  
مقرها بـ 02 نهج 19 ماي، قسنطينة.
- وبين /  
مدير الضرائب لولاية قسنطينة، الكائن مقره بمكاتبه بدار المالية الواقعة بنهج  
الإستقلال "الكدية"، قسنطينة القائم في حقه الأستاذ محمود بوزيدة المحامي المعتمد  
لدى المحكمة العليا والكائن مقره بـ 06 نهج زيغود يوسف، الجزائر.
- من جهة أخرى /  
إن مجلس الدولة /  
في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ السابع عشر من شهر فيفري من سنة ألفين  
وأربعة.
- وبعد المداولة القانونية أصدر القرار الآتي نصه.
- بمقتضى القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 04 صفر 1419 الموافق  
لـ 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.
- بمقتضى الأمر رقم 66/154 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون  
الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.
- بمقتضى المواد 07-274 إلى 289 من قانون الإجراءات المدنية.
- بعد الاستماع إلى السيدة/ كريبي زوبيدة مستشارة الدولة المقررة بمجلس الدولة في  
تلاوة تقريرها المكتوب وإلى السيدة/ درار دليلة مساعدة محافظ الدولة في تقديم  
طلباتها المكتوبة.

.../... ص (2) من الملف رقم: 012398. (ب.ش)

## الوقائع و الإجراءات:

بموجب عريضة استئناف مودعة لدى أمانة ضبط مجلس الدولة بتاريخ 2002/04/07 طعن السيد قويدر محمد القائمة في حقه الأستاذة سعدي سيف صرهودة المحامية المعتمدة لدى المحكمة العليا في القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة بتاريخ 2001/12/29 القاضي برفض الدعوى لعدم التأسيس.

وجاء في العريضة أن المستأنف بصفته تاجر في البيع بالجملة للأقمشة كان محل تحقيق في المحاسبة من قبل مصالح إدارة الضرائب انتهى إلى إعادة تقييم الضريبة على الدخل الإجمالي لسنوات 1994، 1995 و 1996 حسب الإنذار الموجه له والمتضمن لمبلغ 3.821.584,00 دج.

وقد تقدم المستأنف بشكوى ضريبية إلى مدير الضرائب لولاية قسنطينة المستأنف عليه طاعنا في الوعاء المحدد إثر التحقيق الجبائي حيث أجاب المستأنف عليه بالرفض مما أدى به إلى رفع دعوى قضائية صدر بشأنها القرار محل الاستئناف الحالي.

وتبريرا لإستئنافه استند المستأنف على دفع في الموضوع يتمثل في استبعاد مصالح إدارة الضرائب خطأ لعقد القرض المقدم من طرفه عند تقديرها لدخله الخاص بسنة 1994 وبالتالي عدم اعتبار مبلغ القرض البالغ 3.800.000,00 دج بمثابة مصاريف تخصم من دخله للسنة المذكورة، بينما عقد القرض التوثيقي المؤرخ في سنة 1998 يثبت هذا القرض علما أنه كان قد أثبت القرض المذكور بموجب عقد عرفي مؤرخ في 1994/01/10 قام بتوثيقه بناء على طلب المحققين الجبائيين، كما أن استبعاد القرض من طرف قضاة الدرجة الأولى بحجة أن أخاه ليست له قدرة مالية لتقديم له المبلغ المقترض بصفته أجير، غير مبرر.

والتمس المستأنف في الشكل بقبول الإستئناف لوقوعه في الأجل القانوني وفي الموضوع التصريح ببطلان الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بسنة 1994 والمقدرة بـ 2.579.522,00 دج وعليه تخفيض مبلغ الإنذار رقم 98/28 ليصبح 1.242.062,00 دج بدلا من 3.821.584,00 دج.

وبموجب مذكرة مسجلة بتاريخ 2002/12/21 رد مدير الضرائب لولاية قسنطينة المستأنف عليه القائم في حقه الأستاذ بوزيدة محمود يدفع أن خلافا لمزاعم المستأنف فإن الضريبة على الدخل الإجمالي محل النزاع صحيحة، وأن التمسك بعقد القرض لمنازعة وعاء الضريبة المذكورة غير جدي لأن عقد القرض التوثيقي المحتج به قد حرر بتاريخ لاحق للتحقيق في المحاسبة مما يفترض أنه حرر خصيصا لغاية هذا النزاع، وأن العقد العرفي المحتج به من طرف المستأنف والمؤرخ في 1994/01/10 لا قيمة قانونية له لكون أن مبلغ القرض يجب أن يثبت بعقد رسمي وفقا لأحكام المادة 333 من القانون المدني، فضلا على عدم إمكانية شققيق المستأنف أن يقرض له مبلغا ضخما بصفته أجير.

.../... ص (3) من الملف رقم: 012398. (ب.ش)

والتمس المستأنف عليه القول أن الإستئناف غير مؤسس وبالتالي القضاء بتأييد القرار المعاد.

وبتاريخ 2004/01/17 تم إخطار السيد محافظ الدولة للإطلاع على الملف حيث قدم طلباته المكتوبة.

**وعليه**

**في الشكل:**

حيث أن الإستئناف الحالي المرفوع بتاريخ 2002/04/07 ضد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة في 2001/12/29 والمبلغ في 2002/03/12، جاء مستوفيا للشروط الشكلية وفي الأجل المنصوص عليه بالمادة 277 من قانون الإجراءات المدنية، لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

**في الموضوع:**

حيث أن النزاع الضريبي الحالي يخص كيفية تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 1994 المقدره إثر التحقيق الجبائي والمحاسبي الذي أجري في حق المستأنف. وحيث أن المستأنف يدفع باعتبار القرض الذي منحه إياه شقيقه خطأ كدخل رغم إثباته له بموجب عقد رسمي.

وحيث أنه بالرجوع إلى المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يحوزه المكلف بالضريبة بعد خصم المصاريف المحددة على سبيل الحصر ومنها القروض.

وحيث أن على المكلف بالضريبة إذن إثبات القرض الذي استفاد به في السنة الجبائية المعنية.

وحيث أن المستأنف تقدم بعقد توثيقي يتضمن اعتراف بدين مؤرخ في 1998/02/07 جاء في بنوده أن المستأنف قويدر محمد يعترف بأنه استلف بتاريخ 1994/01/10 مبلغ مالي قدره 3.800.000,00 دج من قويدر عبد الله، كما تقدم المستأنف بعقد عرفي مؤرخ في 1994/01/10 لإثبات وقوع القرض سنة 1994.

وحيث أن العقد العرفي المؤرخ في 1994/01/10 لا يعتد به لعدم احتواءه على تاريخ ثابت وإبرامه خرقا للمادة 328 من القانون المدني.

وحيث أن بالنسبة للعقد التوثيقي الذي يثبت مضمون العقد العرفي المذكور حرر بتاريخ 1998/02/07 أي بتاريخ لاحق لسنة 1994 المعنية بالمراجعة الضريبية.

.../... ص(4) من الملف رقم: 012398. (ب.ش)

وحيث أنه تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة فإن القرض المثبت سنة 1998 لا يخضع من دخل المستأنف الخاص بسنة 1994.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب إذن عند رفضه للدعوى لعدم التأسيس بتطبيقه للقانون تطبيقاً صحيحاً ويتعين بالتالي القضاء بتأييده.

وحيث أن المصاريف القضائية تبقى على عاتق المستأنف.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل:

- قبول الإستئناف شكلاً.

في الموضوع:

- تأييد القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة بتاريخ

2001/12/29.

- إبقاء المصاريف القضائية على عاتق المستأنف.

♦ بدأ صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ السابع عشر من شهر فيفري من سنة ألفين وأربعة من قبل الغرفة الثانية القسم الأول بمجلس الدولة المشكلة من السيدة والسادة:

|                        |                   |
|------------------------|-------------------|
| الرئيس                 | مختاري عبد الحفيظ |
| مستشارة الدولة المقررة | كريبي زوبيدة      |
| مستشار الدولة          | فضيل سعد          |
| مستشار الدولة          | عنصر صالح         |

بحضور السيد/ بوزنادة معمر مساعد محافظ الدولة وبمساعدة السيد/ فراوسي فريد أمين الضبط.

الرئيس مستشارة الدولة المقررة أمين الضبط

.../... ص(4) من الملف رقم: 012398. (ب.ش)

وحيث أنه تطبيقاً لمبدأ سنوية الضريبة فإن القرض المثبت سنة 1998 لا يخضع من دخل المستأنف الخاص بسنة 1994.

وحيث أن القرار المستأنف أصاب إذن عند رفضه للدعوى لعدم التأسيس بتطبيقه للقانون تطبيقاً صحيحاً ويتعين بالتالي القضاء بتأييده.

وحيث أن المصاريف القضائية تبقى على عاتق المستأنف.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل:

- قبول الإستئناف شكلاً.

في الموضوع:

- تأييد القرار المستأنف الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة بتاريخ

2001/12/29.

- إبقاء المصاريف القضائية على عاتق المستأنف.

♦ بدأ صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ السابع عشر من شهر فيفري من سنة ألفين وأربعة من قبل الغرفة الثانية القسم الأول بمجلس الدولة المشكلة من السيدة والسادة:

|                        |                   |
|------------------------|-------------------|
| الرئيس                 | مختاري عبد الحفيظ |
| مستشارة الدولة المقررة | كريبي زوبيدة      |
| مستشار الدولة          | فضيل سعد          |
| مستشار الدولة          | عنصر صالح         |

بحضور السيد/ بوزنادة معمر مساعد محافظ الدولة وبمساعدة السيد/ فراوسي فريد أمين الضبط.

الرئيس مستشارة الدولة المقررة أمين الضبط

## الوقائع و الإجراءات:

بموجب عريضة مودعة لدى كتابة ضبط مجلس الدولة بتاريخ 18/04/1999 استأنفت مديرية الضرائب لولاية تيبازة بواسطة الأستاذ محمود بوزيدة المحامي المعتمد القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدية الغرفة الإدارية المؤرخ في 22/02/1999 والقاضي ببطان إجراءات التحقيق الجزئية على المستأنف عليها والقضاء بإبطال الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة والغرامات المالية المفروضة للسنوات 1995، 1996 و 1997 وإبطال الضريبة على الدخل الإجمالي والمساهمة المؤقتة للتضامن على الدخل والغرامات المالية المفروضة للسنوات 1995، 1996 و 1997 وجاء فيها أن السيدة آكلي صليحة تاجرة بالجملة للمواد الغذائية خضعت لتسوية وضعيتها الجبائية استنادا لكشوف مقارنة المعلومات التي تحصلت عليها الغرفة المختلطة للرقابة ما بين الولايات من المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة، والتي أظهرت بأن المستأنف عليها قامت بشراء كميات كبيرة من زيت المائدة قصد بيعها وذلك خلال سنوات 1995، 1996 و 1997 وأنها لم توفى بواجباتها الجبائية خاصة باكتتاب التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية، وتم بالتالي إيداع شكوى للغش الجبائي وأنه بتاريخ 03 جوان 1996، قدمت شكوى مسبقة أمام إدارة الضرائب تطلب فيها إلغاء الضرائب وتعويض إجراءات فرض الضرائب، وبتاريخ 30/11/1998 أقامت دعوى قضائية ضد مديرية الضرائب تطالب فيها بإلغاء الضرائب المفروضة مدعية أن الإجراءات المتبعة غير قانونية.

وأنة طبقا للمادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 270/97 يتضح أن الغرفة المختلطة المتشكلة من موظفين يتم إختيارهم من بين تعداد الإدارات الثلاثة، وهذه المادة لا تذكر بالتفصيل عدد الأفراد المكونين لغرفة الرقابة ولا تذكر أصلا أنه يجب أن تكون مكونة من موظف من كل إدارة، وتضيف المستأنفة أن نشاط المستأنف عليها يتمثل في البيع بالجملة للمواد الغذائية لا الإستيراد، وبالتالي لا تتدخل في هذه القضية إلا إدارة الضرائب وإدارة التجارة وأنه في هذا الإطار تنص المادة 18 من المرسوم المذكور أن الغرفة المختلطة تتكفل بمراقبة كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية وهذا قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية، وبالتالي تختص في قمع الغش وأنه في هذا الإطار الغرفة المختلطة ومن خلال البرنامج المسطر لها من قبل لجان التنسيق والمفروض عليها تنفيذه طبقا للمادة 11 و 15 من المرسوم، قامت بمراقبة عمليات التسويق والشراء التي قامت بها المستأنف عليها، وكشوف مقارنة المعلومات المتحصل عليها من المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة أثبتت بأنها قامت بشراء كميات كبيرة من زيت المائدة خلال سنوات النشاط 1995، 1996 و 1997 وأنه باستغلال هذه الكشوف تبين أنها استعملت طرق تدليسية وأنها لم توفى بواجباتها الجبائية، لذا استوجب تسوية وضعيتها الجبائية اعتمادا على أحكام المواد الخاصة بعدم الوفاء بالواجب الجبائية وما يترتب عنها من عقوبات.

.../...

وانه طبق للمادة 100 من قانون الضرائب المبسره قدمت العارضة سحابتها بتاريخ 1998/06/30 إلى مدير الضرائب لولاية تيبازة والتي تشمل مكان فرض الضريبة، ولم تقدم في دعواها عناصر جديدة عن العناصر المذكورة سابقا أمام إدارة الضرائب بعكس ما تدعيه المستأنفة.

وأن إدارة الضرائب استدعت العارضة بتاريخ 1999/10/11 للتحقيق ثانية معها وتسوية وضعيتها وسلمتها إشعار بالتحقيق مؤرخ في 1999/11/06 مما يعد إقرار صريح ببطلان إجراءات التحقيق، وأن إدارة الضرائب تعسفت في حق العارضة وخالفت إجراءات التحقيق الجوهرية مما يرتب بطلان إجراءات التحقيق وعليه تلتزم المستأنفة في مذكرتها من هيئة مجلس الدولة رفض الاستئناف شكلا لمخالفته المواد 277 و 233 من قانون الإجراءات المدنية، وفي الموضوع رفض الاستئناف لعدم التأسيس وتأييد القرار الصادر بتاريخ 1999/02/22 عن مجلس قضاء البلدية.

### و عليه

في الشكل :

حيث استوفى الاستئناف جميع الشروط الشكلية المطلوبة فهو مقبول شكلا.

في الموضوع:

حيث استأنفت إدارة الضرائب القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدية بتاريخ 1999/02/22 القاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها. حيث أنه فعلا بالرجوع إلى ملف الدعوى الأولى والاستئناف فإن إدارة الضرائب لم تتمكن من إثبات أن التحقيق الذي تم ضد المستأنف عليها كان مطابقا للمرسوم التنفيذي رقم 290/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية والتي ونظرا لكون أن المادة 13 من هذا المرسوم تشترط وجوبا أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب وآخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك، غير أنه ثبت من الملف فعلا بأن التحقيق الذي جرى ضد المستأنف عليها كان من طرف لجنة متكونة من أعوان الضرائب فقط وهو ما يجعل إجراء التحقيق باطل لعدم إحترامه للشروط المنصوص عنها بالملف 13 من المرسوم المذكور. حيث أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 3 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 190 الفقرة 3 من قانون الضرائب فإنهما تترزمان المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.

.../...

.../... ص (8) من الملف رقم: 001987. (ب.ش.)

حيث ان المادة 111 من قانون الرسم والمادة 5/187 من قانون الضرائب المباشرة تمنح المكلف بالضريبة مهلة شهر للرد على توصل إليه التحقيق وتحديد قيمة الضريبة، غير أن هذا الإجراء لم يتم إحترامه مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة.

حيث أن المادة 372 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية وترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنه بلغ للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب وأن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص نظرا لكون أن الإختصاص في المتابعة الجبائية من اختصاص ولاية تيبازة.

حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصييل كلها كانت باطلة نظرا لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل أن كل ما بني على باطل فهو باطل وأن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه.

لهذه الأسباب

يقضي مجلس الدولة:

في الشكل:

- قبول الإستئناف.

في الموضوع:

- المصادقة على القرار المستأنف.

- المستأنفة معفية من دفع المصاريف القضائية.

♦ بدأ صدر انقرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الثلاثون من شهر

جويلية من سنة ألفين وواحد من قبل الغرفة الثانية بمجلس الدولة المتشكلة من السادة:

|                 |                      |
|-----------------|----------------------|
| الرئيسة         | أبركان فريدة         |
| المستشار المقرر | لعلاوي عيسى          |
| رئيس قسم        | بوفرشة مسعود         |
| رئيس قسم        | عبد المالك عبد النور |
| رئيسة قسم       | بوعروج فريدة         |
| المستشار        | مسعودي حسين          |
| المستشارة       | حزرلي أم الخير       |

- بحضور السيد/ بوالصوف موسى مساعد محافظة الدولة وبمساعدة السيد/ بوزيد عمر أمين الضبط.

أمين الضبط

المستشار المقرر

الرئيسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
باسم الشعب الجزائري

مجلس الدولة  
الغرفة الثانية  
-القسم الأول-

ق ر ر

- فصلا في الخصام القائم بين : بوسجرة ميلود، تاجر، الساكن  
بشارع بوشملة بشير أيوف جيجل ، القائم في حقه الأستاذ/ عبد الله  
شاوش محمد الطاهر المحامي المعتمد لدى المحكمة العليا والكائن مقره،  
ب: 24 شارع الأمير عبد القادر جيجل.

رقم الملف  
011888

رقم الفهرس  
129

من جهة/

قرار بتاريخ  
2004/06/15

- وبين : مديرية الضرائب لولاية جيجل، الممثلة بواسطة  
مديرها، القائم في حقه الأستاذ / بوزيدة محمود المحامي المعتمد لدى  
المحكمة العليا و الكائن مقره ب: 01 شارع محمد قاسم المرادية الجزائر.  
من جهة أخرى/

قضية /  
بوسجرة ميلود

ضد/  
مديرية الضرائب  
لولاية جيجل

- إن مجلس الدولة:  
- في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس عشر من شهر جوان  
من سنة ألفين وأربعة.  
- بعد المداولة القانونية صدر القرار الآتي نصه :  
- بمقتضى القانون العضوي رقم 98 - 01 المؤرخ في 04 صفر  
1419 الموافق لـ 30 / 05 / 1998 المتعلق بإختصاصات مجلس الدولة  
تنظيمه وعمله.

(نزاع ضريبي)

- بمقتضى الأمر رقم 154 / 66 المؤرخ في 08 / 06 / 1966  
المتضمن لقانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم.  
- بمقتضى المواد 07 - 274 إلى 289 من قانون الإجراءات المدنية.  
- بعد الإستماع إلى السيد / فنيش كمال مستشار الدولة المقرر بمجلس  
الدولة في تلاوة تقريره المكتوب، وإلى السيد/ قجور عبد الحميد  
مساعد محافظ الدولة في تقديم طلباته المكتوبة.

...../.....

.../... ص رقم 02 من الملف رقم : 011888 (أس)

## -الوقائع والإجراءات :

بموجب عريضة استئناف المؤرخة في 2002/02/04 و المسجلة لدى كتابة ضبط لدى مجلس الدولة بتاريخ 19 فيفري 2002 في القرار الإداري الصادر عن الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء جيجل بتاريخ 2001/12/08 و الذي قضى في منطوقه برفض دعوى المدعي لعدم التأسيس من قبل بوسجرة ميلود و القائم في حقه الأستاذ عبد الله شاوش محمد الطاهر ضد مديرية الضرائب لولاية جيجل مجمل ما جاء فيها أن المستأنف كان يمارس تجارة الجملة للمواد الغذائية و نظرا للمشاكل بينه و بين المؤجر للمحل التجاري توقف عن ممارسة التجارة و تم شطب سجله التجاري بتاريخ 2000/08/13 و بعد تسديده لمستحقات الضرائب التي عليه لإدارة الضرائب و بالرغم من إشعار هذه الأخيرة بالتوقف عن النشاط استمرت في فرض الضريبة عليه، و عليه رافع المستأنف إدارة الضرائب وطلب من المجلس تعيين خبير في المحاسبة يتولى مهمة الإطلاع على دفاتر حساباته و كل الوثائق المتعلقة بالنزاع و القول ما إذا سدد ما عليه من مستحقات لإدارة الضرائب و إن كان مدين لها أم لا و هي الدعوى التي صدر في شأنها قرار محل الاستئناف، مضيفا أنه سدد كل ما عليه من مستحقات و أن مبلغ 1.000.000 دج مليون دينار جزائري الذي تطالب به مصالح الضرائب هو مبلغ خيالي لا يستند على أي أساس قانوني كما أنه لم يبلغ بالوثيقة المعروفة باسم C4 و هي وثيقة يستوجب إرسالها للمكلف بدفع الضريبة مع الإشعار بتسليمها و أن إدارة الضرائب خالفت نصوص القانون .

و بعد التظلم لدى مديرية الضرائب إلا أنه بتاريخ 2001/07/10 رفضت الطعن و أن قضاة الغرفة الإدارية على مستوى المجلس اعتبروا أن الضريبة محل النزاع قامت على الفرق بين ما صرح به المدعي المستأنف و ما حققه من مشتريات و على ما بذمته من دين لإدارة الضرائب من دون الأخذ بعين الاعتبار الوثائق المقدمة و توصلوا إلى أن النزاع لا يتم بالطابع الفني و بالتالي لا يحتاج إلى تعيين خبير والأمر على عكس من ذلك و أن تحديد الضريبة المستحقة على ضوء الوثائق الخاصة بتجارة المستأنف هي من المسائل الفنية تحتاج إلى ذوي الخبرة .

و عليه فقد إلتمس من مجلس الدولة إلغاء القرار المستأنف و تعيين خبير للبحث في القضية.

بموجب عريضة جوابية و المقدمة من قبل مدير الضرائب لولاية جيجل بواسطة الأستاذ بوزيدة محمود و التي جاء فيها أن المستأنف فعلا تم شطبه من السجل التجاري و لكن المبالغ المطالب بها هي مستحقات جباية متراكمة عليه قبل تاريخ الشطب و ذلك بالاستناد على المشتريات الحقيقية التي قام بها خلال سنوات 1997 و 1998 ، 1999 ، 2000 و ذلك وفقا لمضمون نص المادة 229 من قانون الضرائب المباشرة و هذه المستحقات التي تعرض لها المستأنف جاءت كنتيجة لوجود إختلاف بين تصريحاته



حيث ان المستأنف يلتمس من خلال دعواه هذه تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة محل النزاع إن وجدت و القول ما إذا سدد الضرائب المستحقة أم لا تأسيساً منه على أنه سدد الضرائب المستحقة عليه إلى تاريخ توقفه عن النشاط التجاري و شطب سجله التجاري إلا أن المستأنف عليه استمر في فرض الضرائب عليه و رفض تظلمه. ..../.....

.../... ص رقم 04 من الملف رقم : 011888 (أس)

صحة الـ

لكن بالرجوع إلى ملف الدعوى و خاصة مستخرج من التشطيب من السجل التجاري و الذي تم في 2000/08/13 يتضح و أن الأمر يتعلق باختلاف بين تصريحات المستأنف و تلقى المستأنف عليه من معلومات من مختلف ممولي المستأنف لا سيما مشتريات سنوات 1997 - 1998 - 1999 و 2000 و الفرق الواقع بين ما حققه المستأنف فعلاً و ما صرح به قد استدعى حقا إجراء التسوية الجبائية و بالتالي قول المستأنف بأن مديرية الضرائب استمرت في فرض عليه ضريبة رغم توقفه عن النشاط مردود عليه لأن الضريبة تخص السنوات ما قبل التوقف و بالتالي دعواه غير مؤسمة و لا تستدعي خبرة التي يطالب بها لأن الأمر ليس تقنيات بحثة يجب فحصها و إنما هناك فرق بين ما صرح به و ما حققه فعلاً. حيث في هذه الحالة يتعين تأييد القرار المستأنف.

= لهذـه الأسباب =

— يقضي مجلس الدولة : علانياً، حضورياً و نهائياً:

— في الشكـل : - قبول الاستئناف.

— في الموضوع : - تأييد القرار المستأنف.

- و جعل المصاريف القضائية على عاتق المستأنف.

بذا صدر القرار ووقع التصريح به في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ الخامس عشر من شهر جوان من سنة ألفين وأربعة من قبل الغرفة الثانية - القسم الأول - بمجلس الدولة، المشكـلة من السادة :

## قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: النصوص القانونية:

أ/ القوانين:

- 1- قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من قانون المالية المادة 21- 1 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية في سنة 2002)، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2018.
- 2- قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة ( المادة 38 من قانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية، والمادة 04- 57 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1998)، المعدل والمتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2018.

ب/ الأوامر:

- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني، جريدة رسمية عدد 78 المعدل والمتمم بقرار رقم 07-85، المؤرخ في 2007/05/13.

ج/ القرارات:

- 1- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 001987، الصادر في 2001/07/30.
- 2- مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 004061، الصادر بتاريخ 2002/06/24. فضيل كوسة.
- 3- مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 017810، الصادر في 2004/05/11.
- 4- مجلس الدولة ، الغرفة الثانية، رقم 011327، الصادر في 2004/02/17.
- 5- مجلس الدولة ، الغرفة الثانية ،رقم 722065، الصادر في 2012/11/08.
- 6- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 072656، الصادر في 2012/11/08.
- 7- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 39681، في 1985/02/23، ، سايس جمال، الإجتهد الجزائري في القضاء الإداري، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجزائر، 2013.

## قائمة المصادر والمراجع

- 8- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 025885، أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر.
- 9- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، رقم 010839، الصادر في 15/06/2004، أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر.

### د/ الموثيق:

- 1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات 2012.
- 2- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، مديرية الابحاث و التقنيات، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2017.
- 3- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، إجراءات مراقبة الضريبة، وثيقة، 2017.

### ثانيا: المؤلفات:

### أ/ المؤلفات باللغة العربية:

- 1- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2018.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس و الفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 3- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 4- رابح رتيب، الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة، القاهرة، 1991.
- 5- رمضان صديق، شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- 6- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 7- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 8- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.
- 9- منصور بن عمارة، الضرائب على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة، الجزائر، 2011.

## قائمة المصادر والمراجع

- 10- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومه، البليدة، الجزائر، 2003.
  - 11- نشأت إدوارد ناشد ، ربط الضريبة على الدخل و أثره في العلاقات بين الممول و الإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
  - 12- وفا عبد الباسط، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006-2007.
- أ-1/ الرسائل الجامعية:
- 1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 01، 2013-2014.
  - 2- أسماء فضيل، فاطمة حكوم، التدقيق الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة مولاي الطاهر ، سعيدة ، 2014 -2015.
  - 3- حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة عبد الرحمان ميرة، 2013-2014.
  - 4- خديجة غضبان، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد لخضر، الوادي، 2014-2015.
  - 5- سمية قحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.
  - 6- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر،بسكرة، 2014-2015.
  - 7- صلاح الدين عقر الدماغ، مدى تحقق التوازن بين المكلف بالضريبة و مصلحة الخزينة العمومية في قانون الإجراءات الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة 20 أوت 2011، 1955-2012، سكيكدة، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010..
  - 8- طروش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012.

## قائمة المصادر والمراجع

- 9- عبد الحكيم عطوي، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013\_2014.
- 10- عبد الرزاق غضيفي، ضمانات المكلف بالضريبة اثناء خضوعه للرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 11- عفاف بوبنيدر، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015-2016.
- 12- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.
- 13- فاطيمة بوخشمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2013-2014.
- 14- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
- 15- ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 16- مصطفى غرمة، حماية المكلف بالضريبة في منازعات الوعاء الضريبي، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013\_2014.
- 17- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012-2013.
- 18- نصر رحال، محاولة لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006-2007.
- 19- هاجرة محادي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم السياسية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2014.

## قائمة المصادر والمراجع

### أ-2/ المجالات القضائية:

- 1- عبد الخبير، المراجعة الضريبية في ضرائب الدخل، مجلة التشريع المالي و الضريبي، عدد 257، القاهرة، 1987.
- 2- سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل و طرق الطعن به، جامعة مؤتة، مجلة الحقوق، العدد الثاني، 2000.
- 3- سمية قحموش، "المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 6، بسكرة، 2016.
- 4- عبد الحليم سعدي، ضمانات المكلف الخاضع للضريبة، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2017.

### أ-3/ المقالات المنشورة عبر المواقع الإلكترونية:

- عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، عنابة، المنشور في: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23416>

### أ-4/ الملتقيات:

- 1- أحمد فنيدس، إجراءات مراقبة بالضريبة، الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2008.
- 2- العياشي عجلان، الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية، الملتقى الوطني الثاني حول: الإجراءات الجبائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2008.
- 3- جمعة شرفي، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، ملتقى حول: إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر.

## قائمة المصادر والمراجع

---

ب/ المؤلفات باللغة الأجنبية:

1- Guy Gest, le contrôle des situations personnelles, colloque organisée par la faculté de droit, d'économie et de gestion d'orleans, le 15, 16 Septembre 1988, textes réunie par M. Gilles Noël, université d'orleans.

2-jean- pierre casimir , contrôle fiscale , groupe revue fiduciaire , paris ,2012.  
Jean-Pierre casimir.

3- Mémento Pratique Fiscal, la pratique de la vérification de comptabilité, Francis Lefebvre, paris, 1998.

## فهرس المحتويات

|    |   |
|----|---|
| 01 | مقدمة   |
| 05 | الفصل الأول: سير التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة                    |
| 06 | المبحث الأول: الإجراءات الأولية للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة  |
| 06 | المطلب الأول: مجال التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة                  |
| 07 | الفرع الأول: أطراف التدقيق المعمق   |
| 07 | أولا: المكلف بالضريبة   |
| 10 | ثانيا : الإدارة الجبائية  |
| 12 | الفرع الثاني: الضريبة على الدخل الإجمالي                                    |
| 13 | الفرع الثالث: مكان فرض الضريبة  |
| 14 | الفرع الرابع: أسباب القيام بالتدقيق المعمق                                  |
| 16 | أولا: التجنب الضريبي  |
| 16 | ثانيا: الغش الضريبي   |
| 17 | المطلب الثاني: الأعمال التمهيدية للتدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة |

## فهرس المحتويات

|    |  |
|----|--|
| 17 | الفرع الأول: إعداد برنامج انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق المععمق في الوضعية الجبائية الشاملة |
| 18 | الفرع الثاني: الأعمال التمهيديّة للتدقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة            |
| 19 | أولا: الرقابة المكتبية   |
| 20 | ثانيا: حق الإطلاع لدى الغير  |
| 23 | ثالثا: طلبات التوضيح أو التبرير  |
| 26 | المبحث الثاني: مباشرة التدقيق المععمق للوضعية الجبائية الشاملة                               |
| 26 | المطلب الأول: القيود الواردة على إجراء التدقيق المععمق للوضعية الجبائية الشاملة              |
| 27 | الفرع الأول: الإشعار بالتدقيق المععمق للوضعية الجبائية الشاملة                               |
| 28 | أولا: شروط المتعلقة بصحة الإشعار   |
| 29 | ثانيا: محتوى الإشعار   |
| 32 | الفرع الثاني: تحديد مدة التدقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة                     |
| 33 | المطلب الثاني: آليات التدقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة                        |

## فهرس المحتويات

|    |   |
|----|---|
| 33 | الفرع الأول: بطاقة وضعية الممتلكات  |
| 34 | الفرع الثاني: تحديد وعاء الضريبة  |
| 34 | أولا : التحديد الكيفي لوعاء الضريبة   |
| 35 | ثانيا : التحديد الكمي للوعاء الضريبي  |
| 38 | خاتمة الفصل الأول   |
| 39 | الفصل الثاني: نتائج التدقيق المععمق للوضعية الجبائية الشاملة                          |
| 40 | المبحث الأول: وجهة نتائج التدقيق المععمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة             |
| 40 | المطلب الأول: تبليغ المكلف بنتائج التدقيق المععمق للوضعية الجبائية الشاملة            |
| 42 | الفرع الأول: الشروط المتعلقة بتبليغ نتائج التدقيق المععمق في الوضعية الجبائية الشاملة |
| 42 | أولا: الشروط المتعلقة بشكل إشعار التبليغ  |
| 43 | ثانيا: الشروط المتعلقة بمحتوى إشعار التبليغ   |
| 44 | الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التبليغ  |
| 44 | أولا: وقف التقادم المسقط  |

## فهرس المحتويات

|    |  |
|----|--|
| 46 | ثانيا: منح آجال الرد للمكلف بالضريبة   |
| 47 | ثالثا: تحديد قيمة الضريبة  |
| 47 | المطلب الثاني: حق الرد   |
| 48 | الفرع الأول: أشكال الرد  |
| 48 | أولا: القبول التقييم من قبل المكلف بالضريبة                                      |
| 50 | ثانيا: حالة تقديم المكلف بالضريبة لملاحظاته                                      |
| 51 | الفرع الثاني: الآثار المترتبة على الرد   |
| 51 | أولا: الآثار المترتبة عن رد المكلف بالضريبة في حالة القبول                       |
| 51 | ثانيا: إعادة التقييم   |
| 53 | المبحث الثاني: نهاية إجراء التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة            |
| 53 | المطلب الأول: عدم إمكانية إعادة إجراء التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة |
| 54 | الفرع الأول: مجال تطبيق ضمانات عدم إعادة التحقيق الجبائي                         |
| 55 | الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم إمكانية تجديد التدقيق المعمق      |

## فهرس المحتويات

|    |  |
|----|--|
| 56 | أولاً: حالة استعمال المكلف بالضريبة للطرق التديسية                         |
| 57 | ثانياً: حالة إءاء المكلف بالضريبة بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التدقيق |
| 58 | المطلب الثاني: حق الطعن  |
| 59 | الفرع الأول: الطعن الإداري   |
| 59 | 1- الطعن بتقديم شكوى   |
| 62 | 2- الطعن أمام اللجان   |
| 63 | الفرع الثاني: الطعن أمام الجهات القضائية                                   |
| 67 | خاتمة الفصل الثاني   |
| 68 | الخاتمة  |
| 71 | قائمة المصادر والمراجع   |
| 77 | فهرس المحتويات   |

### المخلص

التدقيق المعمق للوضع الجبائية الشاملة هو شكل من أشكال الرقابة الخارجية يهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من قبل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و مدى مصداقيتها و مطابقتها للواقع.

هذا الإجراء أرفقه المشرع بجملة من الضمانات بقصد حماية حقوق المكلف بالضريبة الخاضع له من ممارسته من قبل الإدارة الجبائية بطريقة تحكيمية، الإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إعادة التقييم المتعلق به، رغم ذلك يبقى إجراء التدقيق المعمق في الوضع الجبائية الشاملة مخيفا للمكلف بالضريبة الخاضع له.