



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة 8 ماي 1945 قالمة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

## الرقابة الجبرائية في الجزائر

د. أحمد فنيديس  
جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

**الرقابة المكتبية أداة لاختيار الأشخاص الذين يخضعون للتدقيق  
الضريبي**

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

[www.univ-guelma.dz](http://www.univ-guelma.dz)

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016

## مقدمة

الضرائب الجزائرية تعد في الغالب ضرائب تصريحية، أي ضرائب تؤسس بالاعتماد على التصريحات المحررة من طرف المكلفين بالضريبة، ولما كان التصريح هو الأداة التي استعان بها المشرع الضريبي لتحديد أرباح المكلفين بالضريبة، فقد حرص على منح إدارة الضرائب سلطة التحقق من صحة ما تضمنته هذه التصريحات من بيانات.

وعليه، بعد أن تنقضي المدة المقررة لتقديم التصريح الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة، تبدأ إدارة الضرائب في فحص هذا التصريح والحكم على مدى صلاحيته في تقدير الضريبة.

وبالتالي تعد الرقابة الضريبية، 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.

وقبل مباشرة إدارة الضرائب الرقابة الخارجية، تلجأ في مرحلة أولى إلى ما يسمى بالرقابة المكتبية *contrôle de bureau*، وتسمى هكذا لأنها تستعمل من خلال مكاتب الإدارة، وفيها تكفي إدارة الضرائب بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها ومدى اتفاتها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها.

والإشكالية المطروحة هي: ما مدى تمكين الرقابة المكتبية إدارة الضرائب من الحصول على عناصر مركز المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الضريبية، والتأكد من صحة وأمانة التصريح المقدم منه بصفة مبدئية؟.

إجابة على هذه الإشكالية يجب أن نوضح بأن الرقابة المكتبية ذات طبيعة مزدوجة، فهي تتضمن أولاً الرقابة الشكلية *contrôle formel* وتضاف إليها الرقابة المستندية *contrôle sur pièce*.

هذه هي الأشكال الأولية للرقابة، و يمكن أن تستكمل بأشكال أكثر عمقا، تمنح للإدارة من جهة حق التحري (البحث عن الأخبار والمعلومات عن المكلف بالضريبة)، ومن جهة أخرى يمكن للإدارة استعمال حق التدقيق أو المراجعة (التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو الفحص الشامل لوضعيته الضريبية الشخصية).

## المبحث الأول

### الرقابة الشكلية

لقد ألزم المشرع الضريبي المكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الضريبية، والتي توفر مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف بالضريبة، وكشف حقيقة معاملاته، تمهيدا لتقدير الضريبة الواجبة عليه تقديرا صحيحا.

والرقابة الشكلية تتطلب التطرق إلى أولا التزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريح الضريبي، وثانيا إلى النتائج المترتبة عن تقديم التصريح الضريبي، وثالثا إلى فحص التصريح الضريبي.

### المطلب الأول

#### التزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريح الضريبي

يعد التصريح الضريبي أحدث ما وصل إليه فكر المشرع الضريبي وهو يبحث عن النظام الذي يقيم العدل بين المكلفين بالضريبة ويحقق الصالح العام، فماذا يقصد بالتصريح الضريبي؟ وما هي الشروط الواجب توافرها فيه؟.

### الفرع الأول

#### المقصود بالتصريح الضريبي

التصريح الضريبي هو: "عبارة عن كشف أو بيان يقدمه المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب يبين كافة إيراداته ونفقاته وصافي أرباحه، ويتعين تقديمه حتى ولو كان مجموع صافي الدخل لا يتجاوز الحد الأدنى للمعيشة".<sup>1</sup>

ويعرف أيضا بأنه: "العمل الأولي أو الأساسي الذي بواسطته يقر المكلف بالضريبة أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه".<sup>2</sup>

ويعتبر عمل أولي يقر بمقتضاه المكلف بالضريبة بخضوعه لنص من نصوص القانون الضريبي ويلزم تبعا لذلك بتبادل وجهات النظر مع إدارة الضرائب بحيث تتمكن من تأسيس الضريبة وفقا لأسس صحيحة.

### الفرع الثاني

#### الشروط الواجب توافرها في التصريح

ويجب أن يتوافر في التصريح الشروط الشكلية التي تضمنها القانون، وأن يكون مطابقاً للحقيقة، وأن يقدم في الميعاد الذي حدده القانون، ويفترض في البيانات التي يتضمنها التصريح الضريبي أنها صحيحة، وبذلك يستمد التصريح قوته في الإثبات من هذه القرينة القانونية، وهي قرينة بسيطة يجوز إثبات عكسها، وتعتبر هذه القرينة هي الأساس الذي يقوم عليه نظام التصريح الضريبي.<sup>3</sup>

## المطلب الثاني

### النتائج المترتبة عن تقديم التصريح الضريبي

يترتب على تقديم التصريح مجموعة من النتائج الهامة:

أولها، التزام إدارة الضرائب بقبول التصريح على مسؤولية المكلف بالضريبة، وتسدد الضريبة من واقع هذا التصريح، وذلك إعمالاً لنظام التقدير الذاتي الذي يتبناه المشرع، والذي يقوم على أن المكلف بالضريبة هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه، وهو تقدير أولي يقتصر دور إدارة الضرائب على مراجعته للتأكد من صحته.<sup>4</sup>

ثانيها، عدم جواز تعديل التصريح الضريبي لمجرد الشك أو الارتياب في مدى صحة التصريح، وإنما يتعين أن يستند ذلك إلى البيانات والمستندات المؤيدة للتصريح، أو المستندات التي تتوافر لدى المصلحة وتثبت عدم مطابقتها للتصريح للحقيقة.<sup>5</sup>

ثالثها، اعتبار التصريحات التي لم تدخل عينة الرقابة نهائية، إذا لم يتم فحص جميع التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، وإنما يتم لذلك اختيار عينة منها.<sup>6</sup>

رابعها، أن تقديم التصريح ينقل عبء الإثبات على إدارة الضرائب، بحيث يتعين عليها تقديم الأدلة التي تبرر لها تصحيح التصريح أو عدم الاعتداد به، وعندما لا يقدم المكلف بالضريبة التصريح، يتم تحديد مقدار الضريبة بناءً على تقدير إدارة الضرائب، ويقع عبء إثبات ما يناقض تقديرها على المكلف بالضريبة.<sup>7</sup>

## المطلب الثالث

### فحص التصريح الضريبي

نظراً لتزايد عدد المكلفين بالضريبة، وضعت إدارة الضرائب في عين المكان رقابة انتقائية للتصريحات، فتستمر في التحقق من أن كل المكلفين قد قدموا تصريحاتهم، وكل تصريح مبدئياً يمكن أن يكون محل رقابة.<sup>8</sup>

والرقابة الشكلية تعني مجموع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب على ملفات المكلفين بالضريبة، وهي إجراء مرن يخص جميع المكلفين بالضريبة (مؤسسات وأشخاص) ويسمح بتصحيح الأخطاء الشائعة (العادية)، وأولوية هذا الفحص هي التعرف على المكلفين بالضريبة الذين لم يقوموا بإيداع تصاريحهم لدى إدارة الضرائب وهم ملزمين بتقديمها، ويسمح الفحص المكتبي بتحديد الملفات التي ستكون محلا للتدقيق.<sup>9</sup>

وتغطي الرقابة الشكلية مجمل التدخلات التي تجر إلى تصحيح الأخطاء المادية والواضحة أو الجلية المكتشفة في التصريحات، وكذا فحص هوية وعنوان المكلفين بالضريبة، والعناصر المختلفة، مثل تلك المتدخلة في مادة الضريبة على الدخل في تحديد الحاصل العائلي.<sup>10</sup>

بمعنى، أن المدقق يبحث عن الوجود المادي لبعض البيانات والمؤشرات التي يجب أن يشار إليها في جميع التصريحات الضريبية، وهذه الرقابة هي عملية روتينية، تخضع لها جميع التصريحات الضريبية، وهي إجراء ضروري وتحضيري للرقابة المستندية.<sup>11</sup>

وعليه، تعد الرقابة الشكلية، أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف أعوان إدارة الضرائب، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل يهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة المستندية.

وتتم الرقابة الشكلية دون علم المكلفين بالضريبة، وتجرى بانتظام ولا تأخذ إلا عدة دقائق لكل تصريح ولا تتضمن ابحاث خارجية تخص التصريحات المحررة.<sup>12</sup>

## المبحث الثاني

### الرقابة المستندية

بعد الرقابة الشكلية يمكن إجراء رقابة مستندية، هذا الإجراء يتم من المكتب أين يجري أحد الأعوان فحصا نقديا للتصريح، وهي مهمة على الخصوص بالنسبة لرقابة الضريبة على الدخل لأنها تهدف إلى ضمان التناسب بين الدخل الاجمالي وما تعلمه إدارة الضرائب عن المكلف بالضريبة.<sup>13</sup>

وخصوصية هذه الرقابة تكمن في أنها لا تشكل تدقيقا محاسبيا ولا تدقيق معمقا في الوضعية الضريبية الشخصية، حيث تحتفظ إدارة الضرائب بإمكانية مباشرة أي منهما فيما بعد وبالنسبة لنفس السنوات.<sup>14</sup>

ولا تتم الرقابة المستندية في الواقع كل سنة إلا على جزء من التصريحات، يختار إما بناء على مؤشرات أو على أساس أهميتها.<sup>15</sup>

## المطلب الأول

### سير الرقابة المستندية

تتمثل الرقابة المستندية في الفحص النقدي والمستند لكل نقاط التصريح مع المعلومات التي تمتلكها إدارة الضرائب والمسجلة في ملف المكلف بالضريبة،<sup>16</sup> وهذه تعتبر تدقيقا vérification يجريه المفتش من مكتبه،<sup>17</sup> حيث تكون إدارة الضرائب لكل مكلف بالضريبة ملفا يتضمن بصفة عامة مجموعة من المعلومات الشخصية المتعلقة بالدخل، حيث بتلقيها تصريحا بالدخل، تقوم بإجراء فحص مستندي بالاعتماد على الملفات التي كونتها أو على المعطيات التي استطاعت تجميعها.<sup>18</sup>

وفي إطار هذه الرقابة يمكن للإدارة بالاعتماد على نص المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،<sup>19</sup> طلب كل المعلومات المتعلقة بالتصريحات المقدمة، وهذا الإجراء يختلف عن ذلك المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلق بطلبات التوضيح أو التبرير.

جدير بالذكر، أن للشكل الذي توضع به الحسابات المرفقة بالتصريح والتي نص عليها القانون<sup>20</sup> أثرا هاما في تسهيل مهمة المدقق الضريبي.<sup>21</sup>

ويجب لفت الانتباه إلى أن الرقابة المستندية تبقى رقابة بسيطة، فهي فحص أولي للتصريحات والذي يجب أن يكون متميزا عن التدقيق المعمق،<sup>22</sup> وتتم هذه الرقابة في الغالب دون إخطار المكلف بالضريبة،<sup>23</sup> وتتميز عن التدقيق في المحاسبة كونها تتم على ضوء الوثائق الموجودة على مستوى إدارة الضرائب وليس بعين المكان، وأن الجهة المختصة بمراقبة الوثائق هي المفتشية، وهذه المراقبة تشمل الخاضعين لنظام التقدير الجزافي ولنظام الريح الحقيقي على حد سواء<sup>24</sup>

وعليه، فهذه الرقابة تتم على مستوى مفتشية الضرائب المسيرة للملف الضريبي الخاص بالمكلف بالضريبة التابع لها، وذلك باطلاعها على التصريحات الموجهة لها من طرف المكلف

بالضريبة ومقارنتها مع ما يوجد من معلومات بملفه الجبائي (المعلومات الواردة إلى إدارة الضرائب من المؤسسات البنكية أو من مصالح الجمارك أو من الممولين...).<sup>25</sup>

و يقوم العون المدقق بدراسة أوراق الملف بالاطلاع على مجموعة المرفقات الموجودة به واللازمة لاستخراج البيانات الأساسية عن المكلف بالضريبة، للاستفادة منها في إعداد خطة الفحص، وأيضاً في تحديد الإجراءات المتخلفة في السنوات السابقة تمهيدا لإنجازها، وكذا التأكد من إرفاق جميع الأوراق الخاصة بالملف موضوع الفحص، والتصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة والمتعلقة بتوقفه أو بتغيير الكيان القانوني أو بالتنازل عن كل أو بعض المنشأة، ويتم الاطلاع على مرفقات الملف، حسب تسلسل تواريخ هذه المرفقات، ويتطلب ذلك أن تكون جميع مرفقات الملف مرتبة ترتيباً تاريخياً.

حيث يأخذ العون المدقق العناصر المختلفة ويجري مقارنات مع معطيات أخرى التي بحوزته بما فيها تلك التي تحصل عليها باستعمال حق الاطلاع،<sup>26</sup> فإذا ظهرت نقائص أو تناقضات في التصريحات، يمكن إدارة الضرائب أن تتصل بالمكلف بالضريبة لتطلب منه التوضيحات أو التبريرات اللازمة.<sup>27</sup>

وعليه، فإدارة الضرائب تمتلك حقين آخرين للحصول على معلومات حول المكلف بالضريبة، حيث يمكنها استعمال حق الاطلاع أو صياغة طلبات توضيح أو تبرير حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

## الفرع الأول

### حق الاطلاع

أعطى المشرع الضريبي إدارة الضرائب الحق في الاطلاع على الوثائق والأوراق والملفات التي تكون في حوزة بعض الجهات العامة أو الخاصة، وقد شرع هذا الحق لإدارة الضرائب لتمكينها من حصر المكلفين بالضريبة ومن تحديد الإيرادات الخاصة بهم، كما راعى المشرع التأكيد على حماية أسرار المكلفين بالضريبة، فحظر على أعوان إدارة الضرائب إنشاء البيانات الخاصة بالأوراق والوثائق التي تكون بين أيديهم بحكم مباشرتهم لوظيفتهم.<sup>28</sup>

وحق الاطلاع يشمل العديد من الضرائب مثل الضريبة على دخل الأفراد، وعلى أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، حقوق التسجيل، الخ.<sup>29</sup>

هذا الحق في معناه التقني هو حق إدارة الضرائب في إلزام المكلف بالضريبة أو الغير بتقديم وثائق تسمح بمراقبة وضعيته الضريبية، فهو يتعلق إذا بحق يهدف إلى الحصول بطريقة أحادية على معلومات ضرورية لتأسيس الضريبة.<sup>30</sup>

لكن حق الاطلاع ليس إجراء شكلي حاسم للرقابة وخاصة إذا استعمل تجاه المكلف بالضريبة نفسه، واستعماله لا يعطي محلا لبحث فعال ولفحص نقدي للوثائق المتحصل عليها، وتحت هذا التحفظ، فإن مجال تطبيق هذا الحق هو واسع جدا حاليا، سواء اتجه الأشخاص الذين يخضعون له، أو الوثائق التي تكون محلا للاطلاع.<sup>31</sup>

ومجال تطبيق حق الاطلاع واسع،<sup>32</sup> إضافة إلى الإدارات والمحاكم، يستعمل اتجاه الأشخاص الطبيعية أو المعنوية التي لها صفة التاجر، والمؤسسات الصناعية والتجارية، والمستثمرين الفلاحين، والمهن غير التجارية، وهو لا يستعمل فقط على الدفاتر التي يلزم القانون التجاري بإمساکها، ولكنه يمتد للدفاتر والوثائق الملحقة، وأيضا للمراسلات وأوراق الإيرادات والنفقات.<sup>33</sup>

## الفرع الثاني

### طلبات التوضيح أو التبرير

هذا الحق الذي تتمتع به الإدارة الضريبية هو عبارة عن الحق في الاستعلام بالإيضاحات والتبريرات لبيانات أو مستندات معينة تراها الإدارة ضرورية لعملية تقدير الوعاء الضريبي،<sup>34</sup> إنه النقاش الكتابي.<sup>35</sup>

ففي طلبات التوضيح والتبرير تتصل إدارة الضرائب مباشرة بالمكلف بالضريبة، فبعد قيامها بالفحص المكتبي للتصريحات، يمكن أن يجرها ذلك الفحص إلى أن تطلب من المكلف بالضريبة المعني بمعلومات وتوضيحات أو تبريرات لتوضيح ما غمض أو نقص من بيانات التصريح الضريبي أو المبررات و الأدلة اللازمة لإثبات ما جاء به،<sup>36</sup> وهذه الطلبات تعد التزامات تكملية للتصريح الضريبي، يلتزم بها المكلف بالضريبة لكي تتحقق إدارة الضرائب من افتراضات الصدق أو الصحة في البيانات.<sup>37</sup>

وطلبات التوضيح أو التبرير تجد أساسها القانوني في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت في فقرتها الأولى على: " يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات

والتبريرات كتابيا، كما يمكن المفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة."

يتضح من هذا النص أن إدارة الضرائب تستطيع أن تطلب من المكلفين بالضريبة توضيحات أو تبريرات متعلقة بالتصريحات التي تم تحريرها بمعرفتهم، وذلك في أجال محددة، وإتمام الملف الضريبي للمعني.

## المطلب الثاني

### نتائج الرقابة المستندية

إذا قبلت إدارة الضرائب التصريح بحالته، ولم تجر تصحيحا عليه أو تقدر الضريبة بنفسها، ففي هذه الحالة يعتبر التصريح تقديرا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني، وذلك إعمالا لنظام التقدير الذاتي الذي يتبناه المشرع، والذي يقوم على أن المكلف بالضريبة هو وحده الأقدر على تحديد دين الضريبة المستحقة عليه، ويتم تسديد الضريبة على هذا الأساس.<sup>38</sup>

وإذا قبلت إدارة الضرائب تصريح المكلف بالضريبة، ولكن قامت بإجراء تصحيح من واقع البيانات الواردة بالتصريح والمستندات المؤيدة له، ففي هذه الحالة يجب إشعار المكلف بالضريبة بذلك، فإن قبله أصبح التقدير نهائي، وإلا كان له حق الطعن فيه.<sup>39</sup>

كما يمكنها إشعاره بالتدقيق المحاسبي أو التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشخصية.<sup>40</sup>

## الفرع الأول

### الإشعار بإعادة التقييم

تمتلك إدارة الضرائب سلطة تعديل تصريحات المكلفين بالضريبة، عندما تكتشف من خلال الرقابة إغفالات أو نقائص أو عدم دقة أو أخطاء تتطلب إعادة تقييم جزئي لأسس الضريبة، وهنا تطبق الإجراءات السارية المفعول وقت إجراء إعادة التقييم،<sup>41</sup> وإعادة التقييم الوجيه نصت عليه المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولا يجوز لإدارة الضرائب إعادة تقييم الضريبة الذي تم بناء على تصريح المكلف بالضريبة لمجرد شك عون إدارة الضرائب في مدى صحة هذا التصريح، وإنما يجب لإجراء هذا التعديل بأن يتم من واقع البيانات والمستندات المؤيدة له، أو على أساس ما يتوافر لإدارة الضرائب من مستندات تثبت عدم مطابقة التصريح الضريبي للحقيقة.<sup>42</sup>

لقد أوجب القانون الضريبي على إدارة الضرائب أن تخطر المكلف بالضريبة بما تدخله على تصريحه من تصحيح أو تعديل، وأن تدعوه إلى موافاتها بملاحظاته على ذلك التصحيح أو التعديل في مواعيد معينة، عساها أن تفتتح بسلامة وجهة نظره فتراجع نفسها بنفسها.<sup>43</sup> ويعني هذا الإجراء؛ أن يكون بإمكان كل من إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة الوقوف بدقة على المركز القانوني للآخر، وتبادل وجهات النظر حول هذا المركز والرد على ما يثيره كل طرف من دافع أو مسائل قانونية في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة، وهو ما يساعد على توقي المنازعات الضريبية بعد إتمام التقدير،<sup>44</sup> حيث تدعو إدارة الضرائب المكلف بالضريبة إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التقدير الذي أجرته.<sup>45</sup> وتشمل العناصر الأساسية لهذا الإجراء ما يأتي:<sup>46</sup>

- أن تلتزم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات أو التعديلات التي تجريها على التصريح الضريبي أو بعناصر تقدير الضريبة في حالة إطراره، وأن يتم وفقاً للشكل الذي حدده القانون، وأن يكون مسبباً كافياً بحيث يتمكن المكلف من تحديد موقفه من التعديل أو التقدير سواء بقبوله أو بإبداء الملاحظات في شأنه.

- أن تلتزم الإدارة الضريبية بعدم إعادة التقييم الضريبي إلا بعد انقضاء المهلة التي حددها القانون للمكلف لإبداء ملاحظاته على التعديل أو التصحيح أو عناصر التقدير، وأن تلتزم بالرد على الملاحظات التي يبديها المكلف خلال الميعاد، وأن يكون الرد مسبباً في حالة عدم الموافقة على هذه الملاحظات.

- إن إجراءات إعادة التقييم الوجيه هي إجراءات كتابية، ولذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بأن تتبادل شفاهة وجهات النظر مع المكلف بالضريبة قبل توجيه الإشعار بالتقدير الضريبي. يمنح المكلف بالضريبة خلال ممارسة إجراء إعادة التقييم الوجيه ضمانات تتمثل في:<sup>47</sup>

- التبليغ بإعادة التقييم.

- حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريب

## الفرع الثاني

### الإشعار بالتدقيق الضريبي

التدقيق الضريبي يعني العملية التي بموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة التصريح الضريبي وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية،<sup>48</sup> فهو لا يتعلق بتجميع بسيط للأخبار أو للمعلومات عن نقطة معينة من التصريح أو الوضعية الضريبية للمكلف، بل يتعلق بفحص

شامل ونقدي يتضمن تحقيقات معمقة، وهذه تدخل في منطق الرقابة الخارجية، على عكس الرقابة المكتبية.<sup>49</sup>

فعدم كفاية النتائج المحصل عليها من خلال الرقابة المكتبية أو باستعمال حق الاطلاع، يجعل في بعض الحالات، ضرورة دفع تدقيقات من أجل الحصول على معلومات واسعة عن المكلف بالضريبة.<sup>50</sup>

وتعد عملية التدقيق أهم تقنية من تقنيات الرقابة الضريبية، وتحيطها العديد من الضمانات، والتي تسمى ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق، وفي هذا المجال يجب التأكيد بأن كل دراسة للرقابة الضريبية لا تميل إلى ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق هي دراسة عرجاء.<sup>51</sup>

إن إجراءات التدقيق تتعلق إما بالحسابات التي يكون المكلف بالضريبة مجبرا وملزما على مسكها وإما بالحالات الضريبية الشخصية، وعليه، فإن إدارة الضرائب يمكنها أن تضع موضع التنفيذ نوعين من إجراءات التدقيق؛ وهي التدقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية.<sup>52</sup>

وعليه، فعدم كفاية الرقابة الداخلية يمكن أن تقود إدارة الضرائب إلى إجراء تحريات بعين المكان، إما في إطار التدقيق في المحاسبة (بالنسبة للمؤسسات)، وإما بالتدقيق المعمق في الوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية (بالنسبة للأفراد).<sup>53</sup>

## أولا

### الإشعار بالتدقيق في المحاسبة

لا يعتبر الفحص المكتبي للتصريحات الضريبية والوثائق والمستندات المرفقة بها كافيا وحده لإجراء رقابة ضريبية كاملة عليها، لأن تحديد الأرباح لا يتم إلا عن طريق السجلات والدفاتر المحاسبية، ولذلك يتعين فحص هذه السجلات والدفاتر لاستكمال الرقابة الضريبية، وهذا الفحص يعتبر في الحقيقة من أهم الوسائل التي تتأكد بها إدارة الضرائب من مطابقة التصريحات الضريبية للحقيقة، ومن التزام المكلف بالضريبة بتطبيق الأحكام التي يقرها القانون الضريبي.<sup>54</sup>

والتدقيق في المحاسبة يحتل مكانة ممتازة حيث يسمح لعون أو أعوان إدارة الضرائب بالتنقل إلى المقرات المهنية للمكلف بالضريبة لمقاربة التصريحات المودعة لدى إدارة الضرائب مع العناصر المحاسبية المفحوصة.<sup>55</sup>

إن التدقيق في المحاسبة يتكون من مجموع العمليات المتمحورة حول شقين من الرقابة:

- الفحص داخل المؤسسة للوثائق المحاسبية،

- مقارنة التصريحات من جهة، مع الوثائق المحاسبية، ومن جهة أخرى مع بعض المعلومات الخارجية.<sup>56</sup>

لا يمكن لإدارة الضرائب ممارسة التدقيق في المحاسبة إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والضريبي مسكها، وبصفة خاصة المكلفين بالضريبة الموحدة الذين يزاولون نشاطا تجاريا وصناعيا، والضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة العامة على المبيعات.<sup>57</sup>

وعليه، يعد التدقيق في المحاسبة الوسيلة الأكثر استعمالا، وذلك لاعتماده على الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة، حيث يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل للتأكد من وجود الدفاتر المحاسبية الإلزامية ومطابقتها للشروط القانونية، أو من حيث المضمون بالتدقيق في كل المعطيات المحاسبية.

## ثانيا

### الإشعار بالتدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشخصية

الإجراء الثاني للتدقيق هو التدقيق المعمق في الوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية بالنسبة للضريبة على الدخل و المنصوص عليه بالمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا التدقيق يمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق والتوافق بين دخول المكلف بالضريبة المعلنة في تصريحه بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وعناصر معيشته، وهو يتضمن أيضا مقارنة عناصر الدخل المعلنة مع تقدير الموارد الضريبية، لضمان نسق المعيشة أو كل أشكال النفقات، فهو إذن يتضمن البحث الخارجي العميق للعناصر الخارجية للمكلف.<sup>58</sup>

وتفرض ضريبة الدخل على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة.<sup>59</sup>

هذا التدقيق يشمل أساسا الفترات غير المتقدمة (مبدئيا 04 سنوات ويمكن أن تمدد في حالة اكتشاف نشاط خفي).

ويكون التدقيق المعمق أحيانا امتدادا للتدقيق في المحاسبة، خاصة لما تكون هذه الأخير متعلقة بمشاريع ( مؤسسات) فردية أو شركات أشخاص، فبعد مراقبة النشاط تركز الإدارة على وضعية المسيرين، وحينما لا يكون المكلف ماسكا للمحاسبة، عمليات الرقابة تتم بناء على الكشوف البنكية أو الفواتير المحررة بخصوص مشتريات المكلف.<sup>60</sup>

### خاتمة

وتعتبر الرقابة المكتبية بمثابة تقرير فحص مبدئي يكون جزء متمما لتقرير الفحص النهائي بعد مزولة عملية الرقابة الخارجية إن وجد ما يبررها، وهي شاملة لكافة البيانات المتاحة في ملف المكلف بالضريبة، حيث بانتهاء الرقابة المكتبية يكون قد تجمع لدى عون إدارة الضرائب فكرة مبدئية واضحة عن المسائل التي سوف يوجه إليها اهتمامه في الخطوات التالية من عمله، كما أن البيانات والأوراق التي فرضها القانون تكون قد استوفيت إلى حد بعيد في ملف المكلف بالضريبة.

فإذا قبلت إدارة الضرائب تصريح المكلف بالضريبة تقدر الضريبة من واقع ذلك التصريح، أما إذا اكتشفت نقائص فإنها تقوم بتصحيحه من خلال إجراء إعادة التقييم الوجيه، وإذا تبين لها عدم كفاية الرقابة الداخلية يمكن أن يقود ذلك إدارة الضرائب إلى إجراء تحريات بعين المكان، إما في إطار التدقيق في المحاسبة (بالنسبة للمؤسسات)، وإما بالتدقيق المعمق في الوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية (بالنسبة للأفراد). فإذا اكتشفت نقائص أو عدم انسجام تشعر المكلف بالضريبة بإعادة التقييم، فإدارة الضرائب تراقب بقصد إعادة تقييم الضريبة، وأحيانا يرافق إعادة التقييم هذا جزاءات.

الهوامش

<sup>1</sup> - د. عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، مصر القاهرة، 2006/2007، ص 8.  
<sup>2</sup> - د. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، الطبعة الأولى 2000، ص 170.

<sup>3</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 107.

<sup>4</sup> - د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 9.

<sup>5</sup> - المرجع نفسه، ص 10.

<sup>6</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 108.

<sup>7</sup> - د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 10.

<sup>8</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, dalloz, paris, 1998, p96.

<sup>9</sup> - p. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, maxima, paris, 1998, p24.

<sup>10</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p95.

- <sup>11</sup> - L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifié , édition l'expert Tunis ,2006, p45.
- <sup>12</sup>-Philippe Augé, droit fiscal général, ellipses, paris, 2002, p 190.
- <sup>13</sup>-ibid., p 190.
- <sup>14</sup>-jean martin ,le contrôle fiscal « sur pièces »,
- <sup>15</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p96.
- <sup>16</sup> - ibid., p95.
- <sup>17</sup> - Dominique Ledouble, droit fiscale des entreprises, litec, paris,1986, p158.
- <sup>18</sup>-Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal(impôt sur le revenu), le particulier édition, paris , 2007, p04.
- <sup>19</sup> - المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على: " "
- <sup>20</sup> - المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة.
- <sup>21</sup> - محمد حامد عطا، الفحص الضريبي للأنشطة، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص 15.
- <sup>22</sup> - L'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 46.
- <sup>23</sup> - Juris Défi, Quand le fisc vous contrôle, édition d'organisation, 2<sup>e</sup> édition, paris, 2002, p43.
- <sup>24</sup> - زبيدة كريببي، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07، 2005، ص 14.
- <sup>25</sup> - المرجع نفسه، ص 14.
- <sup>26</sup>-Philippe Augé, op. cit., p 190.
- <sup>27</sup>-Céline Delavallée et autres, op. cit., p04.
- <sup>28</sup> - محمد حامد عطا، مرجع سابق، ص 41.
- <sup>29</sup> - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op.cit., p95.
- <sup>30</sup>- Néji baccouche, droit fiscal générale, impression nova print-sfax, Tunisie, 2008, p 256.
- <sup>31</sup> - Guy Gest et Gilbert Tixier, manuel de droit fiscal, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris.4eme édition,1986, p236.
- <sup>32</sup> - L'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 55.
- <sup>33</sup>-Eric Péchillon, le contrôle fiscal des particuliers(déroulement des opérations et recours), l'harmattan, paris, 2003, p 42,43.
- <sup>34</sup> - د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 214.
- <sup>35</sup> - L'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 71.
- <sup>36</sup> - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 116.
- <sup>37</sup> - د. محي محمد مسعد، مرجع سابق، ص 171.
- <sup>38</sup> - د. عبد الباسط وفا، مرجع سابق، ص 15، 16.
- <sup>39</sup> - المرجع نفسه، ص 16.
- <sup>40</sup> - p. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op. cit., p24.
- <sup>41</sup> - Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, paris, 1<sup>re</sup> édition, 1990, p 37.
- <sup>42</sup> - د. نشأت إدوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 205.

- 
- 43- أحمد فنيدس، إجراءات منازعات الضرائب المباشرة، مذكرة ماجستير، جامعة قلمة، 2006، ص37.
- 44- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المرجع السابق، ص100.
- 45- د. محي محمد مسعد، المرجع السابق، ص 226.
- 46- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المرجع السابق، ص100.
- 47- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، طبعة 2012، ص87.
- 48 - Barnard Delignieres, contrôle des revenus examen d'ensemble de la situation fiscale personnelle, juriscasseur procédures fiscales, cote:02,1994, fasc.335, p04.
- 49 - Philippe Augé, op cit, p 197
- 50 - Daniel Richer, op. cit., p 24.
- 51 - L'tifi Mohamed Habib, op.cit., p 81.
- 52 - Daniel Richer, op. cit., p 24.
- 53 - Pierre Bel trame, la fiscalité en France, hachette, Paris, 6<sup>e</sup> édition, 1998, p 140.
- 54 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 118.
- 55 - Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, litec, paris, 2007, p01.
- 56 - p. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op. cit., p38.
- 57- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 118 .
- 58- د. رايح رتيب، مرجع سابق، ص130.
- 59- المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- 60 - Philippe Augé, op cit, p201.