

## ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي

أحمد فنيديس

كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم العلوم القانونية والإدارية

جامعة 08 ماي 45 - قالمة

## ملخص

في مقابل سلطات التدقيق المعترف بها لإدارة الضرائب، يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع ومبدأ الوجاهة، ووضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة، والتي يجب تمييز السابقة منها على التدقيق، وتلك التي يجب مراعاتها أثناءه، واللاحقة لإجرائه. ويؤدي الاعتداء على هذه الضمانات مبدئيا إلى بطلان إجراء الفرض الضريبي وكذا الإجراء المتبع أمام المحاكم لقمع الغش الجبائي المستنبط مباشرة من هذا التدقيق. وهذه الضمانات متوقعة أولا في مادة التدقيق في المحاسبة، ثم مددت فيما بعد إلى التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية، والذي يبقى مخيفا للمكلف بالضريبة، لأنه يضيف إلى مخاطرة، إما على إقرار من المكلف، وإما على فرض تلقائي.

الكلمات المفتاحية: المكلف بالضريبة، التصريح، ميثاق المكلف بالضريبة، النقاش الشفوي، الفقه الإداري، الرفع الضريبي.

## Résumé

En contrepartie des pouvoirs de vérification reconnus à l'administration d'impôt, le contribuable bénéficie d'un certain nombre de garanties, destinées pour l'essentiel à respecter les droits de défense, le principe du contradictoire, et d'apporter certaines limites à l'action de l'administration. Il faut distinguer les garanties préalables aux vérifications, celles à respecter pendant les vérifications et celles postérieures aux vérifications. La violation de ces garanties entraîne en principe la nullité de la procédure d'imposition et celle de la procédure, suivie devant les tribunaux, pour la répression de la fraude fiscale directement déduite de cette vérification. Ces garanties, prévus d'abord en matière de vérification de comptabilité, ont été par la suite étendues à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, qui reste redoutable pour le contribuable car il risque de déboucher, soit sur un aveu du contribuable, soit sur une taxation d'office.

**Mots clés:** Le contribuable, la déclaration, la charte du contribuable, le débat oral, la doctrine administrative, le rehaussement d'imposition.

## Abstract

In exchange for recognized audit powers afforded to the tax administration, the taxpayer benefits from a number of guarantees intended mainly for taking into account defense rights and adversarial principle, and to set some limits on the administration actions. It's important to distinguish afforded guarantees before the commencement of examination from those that must be respected during the audit process, or those after auditing. Violating these guarantees leads initially to the invalidation of tax imposition procedure, and invalidates also any procedure before the court derived directly from that audit in context of tax fraud prevention. Those guarantees were expected first in auditing course of accountancy, then extended later to the auditing-in-depth concerning individuals overall tax situation. This full audit remains scary for the taxpayer, because it may lead to the risk of a tax recognition or an automatic taxation.

**Keywords:** Taxpayer, declaration, taxpayer charter, oral debate, administrative doctrine, tax raising.

## مقدمة

ومبدأ الوجاهة، ووضع بعض الحدود لتصرفات الإدارة، وهذه الضمانات يمكن أن تستعمل في جميع مراحل الرقابة.

والإشكالية المطروحة هي: ما مدى كفاية هذه الضمانات لحماية حقوق المكلف بالضريبة من مخاطر التعسف المحتمل في استخدام إدارة الضرائب لسلطة التدقيق؟.

إجابة على هذه الإشكالية، يجب تمييز الضمانات السابقة على التدقيق، وتلك التي يجب مراعاتها أثناءه، وتلك اللاحقة لإجرائه.

## المبحث الأول : الضمانات السابقة للتدقيق

يعني التدقيق العملية التي بموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة التصريح الضريبي وذلك بمضاهاة بياناته مع العناصر الخارجية<sup>(1)</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 منطوق الرقابة الخارجية<sup>(2)</sup>.

وهذا التدقيق قد يكون وفقا لطبيعة الحال إما تدقيقا في المحاسبة التي يكون المكلف بالضريبة ملزما بمسكها، وإما تدقيقا معمقا للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية، والذي يمتد إلى فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق بين مداخل (Revenus) المكلف بالضريبة المعلنه في تصريحه بمقتضى الضريبة على الدخل وبين حالته المالية وعناصر معيشته<sup>(3)</sup>.

وجدير بالذكر أن هذه السلطة المخولة لإدارة الضرائب محاطة بضمانات معينة للمكلفين بالضريبة، ويؤدي الاعتداء عليها إلى عدم انتظام إجراء الفرض الضريبي، وهذه الضمانات تُلزم الإدارة

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح المراقب، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه السنوي الذي يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومداخله، وأنه على أساس ذلك التصريح تقوم الإدارة الضريبية بتحديد أسس الضريبة.

إن العدالة الضريبية تتطلب الصدق وسلامة البيانات الواردة بالتصريح، ومن هنا جاء حق إدارة الضرائب وسلطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي، وبالتالي التحقق من سلامة ما جاء بالتصريحات من بيانات ووثائق، حتى يتم الفرض الضريبي على أساس من العدالة.

وعليه، فإن التصريح لا يعتد به إلا في حدود مطابقته للواقع وحقيقة الأمر ونصوص القانون، وهو لا يقيد إدارة الضرائب كما لا يقيد المكلف بالضريبة نفسه، فيجوز لكل منهما أن يطرحه إذا ما ثبت مخالفته للحقيقة أو لنصوص القانون.

وتباشر إدارة الضرائب الرقابة الضريبية عن طريق إما الرقابة المكتبية الداخلية؛ وفيها تقوم بالمراجعة المكتبية للتصريحات الضريبية، سواء من حيث انتظامها أو أمانتها ومدى اتفاقها مع البيانات والمعلومات المتوفرة لديها، وإما عن طريق الرقابة لدى المكلف بالضريبة؛ وفيها تلجأ إدارة الضرائب إلى التدقيق في محاسبة المكلف بالضريبة أو التدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعية، حيث أحيانا يمكن أن يكونا منفصلين وغير مرتبطين ولهما أهداف مختلفة ولا يوجهان إلى نفس أصناف المكلفين بالضريبة.

وفي مقابل سلطات التدقيق المعترف بها لإدارة الضرائب، يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات مخصصة أساسا لمراعاة حقوق الدفاع

فيجب أن يتضمن الإشعار، تحديد السنوات التي ستكون محل تدقيق، ويجب أن يعلم المكلف بالضريبة بتاريخ بداية التدقيق وبإمكانية الاستعانة بمستشار، ويجب أن يمنح له أجل للتحضير، كما يجب على إدارة الضرائب أن ترسل إلى المكلف بالضريبة قبل مباشرة أي من التدقيقين، ميثاق المكلف بالضريبة<sup>(8)</sup>.

كما يجب أن يبين الإشعار بالتدقيق ألقاب وأسماء ورتب المدققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل، والفترة التي يتم التدقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء إلى أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة<sup>(9)</sup>.

وقد أكد على هذه الشكلية مجلس الدولة في قرار<sup>(10)</sup> فاصل في استئناف رفعته الشركة ذات المسؤولية المحدودة بسبب لخدمات الإعلام الآلي والتكوين في القرار الصادر عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 12\03\2001 والقاضي برفض الدعوى.

#### وجاء في حيثيات هذا القرار:

"وحيث إنه بالرجوع إلى أوراق الملف، وإلى تصريحات المستأنف عليه، يتضح أن الشركة المستأنفة كانت محل مراقبة لمحاسبتها عن نشاطها للفترة 95\96 و 96\97، إلا أن إدارة الضرائب رغم منحها أجلا لهذا الغرض لم تثبت احترامها للإجراءات المتمثلة خاصة في إشعار الشركة بإمكانية الاستعانة بمستشار، وفي منحها أجل للرد على نتائج المراقبة الجبائية وفقا لمقتضيات المادتين 190 و 191 من قانون الضرائب المباشرة وكذا المادتين 107 و 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال، إذ أنها اكتفت بناء على طلب مجلس

الضريبة بأن تشعر المكلف بالضريبة بالتدقيق، وبتحديد التدقيقات المفاجئة.

#### المطلب الأول: الإشعار بالتدقيق

لا يمكن أن يباشر التدقيق في المحاسبة أو التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق<sup>(4)</sup>، وفي حالة عدم احترام هذه الشكلية، تكون الإجراءات معيبة من بدايتها ويمكن إلغاؤها عن طريق المنازعة<sup>(5)</sup>.

وقد أكد على هذه الشكلية مجلس الدولة في قرار<sup>(6)</sup> فاصل في استئناف رفعته مديرية الضرائب في القرار الصادر عن مجلس قضاء البلدة بتاريخ 22\02\1999 والقاضي ببطلان إجراءات المتابعة الجبائية المفروضة على المستأنف عليها.

وكان جواب مجلس الدولة هو قبول الاستئناف شكلا و تأييد القرار المستأنف اعتمادا على: " أن أحكام المادة 113 فقرة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يتم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب".

فهذا الإشعار يجب أن يتضمن العديد من البيانات، كما يجب أن يرفق بميثاق المكلف بالضريبة، وأن يبين الطعون الرئاسية.

#### الفرع الأول: مضمون الإشعار بالتدقيق

إن استلام الإشعار بالتدقيق هو شيء، وفهمه هو شيء آخر، فلقد ألزم المشرع تضمين هذه الوثيقة الرسمية بعض المؤشرات الضرورية للفهم الجيد لعمليات الرقابة<sup>(7)</sup>.

إلى إدارة الضرائب تقديم الدليل على أن هذا الالتزام قد تم احترامه<sup>(17)</sup>.

### ثانياً - محتوى ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

يرسل ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة لخلق مناخ جيد للتفاهم بين أعوان إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة المعنيين بالتدقيق<sup>(18)</sup>، فالإدارة ترسل هذا الميثاق قبل بداية أي تدقيق، والذي يلخص القواعد الأساسية التي تستعمل أثناء هذه الرقابة، ويعلم المعنيين بواجباتهم والضمانات التي يمنحها لهم القانون<sup>(19)</sup>.

وتملك إدارة الضرائب كامل الحرية في تعديل محتوى ميثاق المكلف بالضريبة، والمكلف لا يمكنه الاستناد إلا للبيانات الواردة بالميثاق الذي كان مطبقاً في الفترة التي أرسل فيها إليه<sup>(20)</sup>.

ويقدم الميثاق في صورة كتيب، محتواه لم يرد في أي نص خاص، فهو ناتج فقط عن تقديرات الإدارة، ويوضح الخطوط العريضة للإجراءات الضريبية، لأنه يتعلق بوثيقة معلومات عامة، ويقوم القاضي بمراقبة طبيعة وصحة العناصر القانونية الخاصة، لأنه من غير الممكن تغليب المكلف بالضريبة بإعطائه معلومات مبتورة أو مهجورة، وإذا لم يتم تحديث الضمانات القانونية في الميثاق، يشكل ذلك عيب جوهري في الإجراءات، يؤدي إلى بطلان الإجراءات<sup>(21)</sup>.

### الفرع الثالث: عرض الطعون الرئاسية

يبين الإشعار بالتدقيق الطعون الرئاسية الممكنة، وهذا الاختيار ليس ذا طبيعة تشريعية، بل تأسس فقط على أساس الممارسة<sup>(22)</sup>، حيث يشير الإشعار بالتدقيق إلى أنه خلال سير التدقيق المحاسبي لمؤسستكم أو دراسة وضعيتكم الضريبية الشاملة، يمنح لكم القانون الحق في تقديم شكوى إلى

الدولة بإحضار إشعار بالاستلام وتبليغ لنتائج المراقبة خال من الإشارة إلى الشرطين سالف الذكر. وحيث أن خرق المستأنف عليها للإجراءات المذكورة والتي تعتبر جوهريّة، تعرض عملية المراقبة للإبطال طبقاً لأحكام المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة.

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

ويمنح القانون للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام على الأقل من تاريخ استلام الإشعار بالتدقيق كأجل أدنى للاستعداد للتدقيق في المحاسبة<sup>(11)</sup>، قصد السماح لهم بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبته<sup>(12)</sup>، و15 يوماً على الأقل للاستعداد للتدقيق المعمق<sup>(13)</sup>.

### الفرع الثاني: إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة

يجب أن يرسل إلى المكلف بالضريبة المعني بالتدقيق ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع الإشعار بالتدقيق<sup>(14)</sup>، حيث يجب أن يبين الإشعار بوضوح للمكلف بأن نسخة من ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة هي مرفقة مع الإشعار بالتدقيق<sup>(15)</sup>.

وفي هذا المجال، نتطرق أولاً إلى النتائج المترتبة عن غياب ميثاق المكلف بالضريبة ثم إلى محتواه.

### أولاً - نتائج غياب الميثاق

يترتب عن عدم إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة بطلان إجراءات التدقيق<sup>(16)</sup>، وبالتبعية التخلي عن التصحيحات المعلنة، ويعود

الإشعار بالتدقيق إلى المكلف بالضريبة، وفي المقابل، الفحص من حيث الموضوع للوثائق المحاسبية لا يمكن أن يبدأ إلا بعد مرور أجل التحضير (10 أيام)<sup>(30)</sup>، والذي يسمح للمكلف بالاستعانة بمستشار<sup>(31)</sup>.

والرقابة المفاجئة ما هي إلا تدقيق في المحاسبة مفاجئ، وتتعلق بالإرادة الإستراتيجية لإدارة الضرائب لكشف العناصر المحددة للمؤسسة، والتي يمكن أن تخفى في حالة إعلام المكلف بالضريبة بعزم الإدارة إجراء تدقيق في محاسبته، وفي نهاية الأمر، الرقابة المفاجئة هي إجراء هجين، لأنها تبدأ كتدقيق بتدخل مفاجئ ثم تكتمل كتدقيق في المحاسبة<sup>(32)</sup>.

يحل المدقق عند المكلف بالضريبة ويسلمه باليد الإشعار بالتدقيق<sup>(33)</sup>، ويثبت أو يسجل بعض الأفعال التي لا يمكن استغلالها مباشرة، حيث يجب أن ينتظر إلى نهاية التدقيق في المحاسبة لاستعمالها في اقتراح التصحيح.

وهناك نقطتان مهمتان يسلط عليهما القاضي الضوء، وهما مقر التدخل للرقابة المفاجئة وفحص بعض الإثباتات المادية.

#### الفرع الأول: مقر التدخل للرقابة المفاجئة

يمكن لعون إدارة الضرائب أن يتدخل على مستوى المقرات الرئيسية للمؤسسة وكذا على مستوى كل المقرات المهنية، ونظرا للخصوصية المهنية للتدقيق في المحاسبة، فإنه يمنع أي زيارة للمقرات الخاصة أو تلك التي ليست لها علاقة بالنشاطات المهنية<sup>(34)</sup>.

#### الفرع الثاني: فحص الإثباتات المادية

إن الهدف من الرقابة المفاجئة، ليس الغوص في التفاصيل المحاسبية، بل لإجراء إثباتات مادية، وضمن الإمكانيات المتاحة في هذه المرحلة الإجرائية، يمكن أن يكشف عون إدارة الضرائب

المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء التدقيق حسب الحالة ( مدير الأبحاث والمراجعات، مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية، رئيس مصلحة التحقيق والمراجعة، مدير مركز الضرائب) عند كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية التدقيق<sup>(23)</sup>.

إن النقاش المفتوح بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بعد الإشعار بالتصحيح، يمكن أن ينتهي بقرار الإبقاء على التصحيح، فإذا استمر المكلف بالضريبة في الاعتراض عليه، يمكنه الطعن أمام الرئيس المباشر للمدقق المتابع لملفه، ويجب عليه أن يرسل في هذه الحالة، شكوى معللة إلى المسؤول<sup>(24)</sup>.

#### المطلب الثاني: تحديد التدقيقات المفاجئة

في بعض الحالات، إرسال الإشعار للإعلان عن قدوم المدقق يمكن أن يزيل جزء من فعالية الرقابة الضريبية، فيمكن الخشية حقيقة من أن يجر الإشعار بالتدقيق المكلف بالضريبة إلى القيام بإخفاء أو إزالة دليل عمليات الشراء أو البيع مثلا دون فواتير<sup>(25)</sup>، وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتدقيق عند بداية عمليات المراقبة<sup>(26)</sup> إلى الممثل القانوني، فإذا كان غائبا، لا يمكن بدء الرقابة<sup>(27)</sup>.

فالتدقيق المفاجئ ممكن من الناحية القانونية، ولكنه لا يستعمل إلا في حالات استثنائية<sup>(28)</sup>، وفي هذه الحالة العون المدقق لا يمكنه سوى مباشرة الإثباتات المادية(الجرد، وجود وحالة الوثائق المحاسبية)<sup>(29)</sup>، وهناك محل لتأسيس تمييز بين الرقابة المادية والتدقيق في المحاسبة بالمعنى الدقيق، فبالنسبة للرقابة المادية فهي تخص جرد قيم الصندوق، جرد المخزون المادي، وجود الوثائق المحاسبية دون فحص نظاميتها ولا صدقها، فيمكن أن تطلق مباشرة، بمعنى بدء من وقت تسليم المدقق

تقديمه من طرف المكلف بالضريبة شخصيا على أنه مؤهلا للتصرف باسمه (42).

يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمستشار من اختياره ويجب أن يعلم بذلك تحت عقوبة بطلان الإجراء (43)، وذلك بواسطة إشارة على الإشعار بالتدقيق، والاستعانة بمستشار يجب أن تعني المساعدة من شخص مؤهل يساعد المكلف في عملية الرقابة وإما نائبا عنه لما لا يستطيع المكلف أن يكون حاضرا (44).

#### المطلب الثاني: مدة التدقيق

لقد قرر المشرع وضع إطار لمدة التدقيق في عين المكان، كما أنه من الناحية العملية توصي الإدارة مصالحها بإنجاز الرقابة في أسرع وقت ممكن، وقد حدد المشرع تحت طائلة البطلان مدة التدقيق في المحاسبة بدلالة نوعية النشاط الممارس ورقم الأعمال المصرح به من 04 إلى 06 أشهر (45)، وهذا في الحالات العادية، ويجب ألا تتجاوز مدة التدقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة (46).

غير أن هذا الأجل لا يطبق في حالة استعمال المكلف المعني مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التدقيق، أو إذا لم يرد في الأجل على طلبات التوضيح أو التبرير (47).

وأهم مشكلة يعاني منها المكلفون بالضريبة هي فترة التدقيق في دفاترهم، لأنه يحدث أن يظل المدقق يفحص دفاتر المنشأة لأكثر من شهر وفي سنة واحدة، ويظل يسطر في أوراق تصل في نهايتها إلى أكثر من مائة صفحة وكل ذلك بطريقة غير فنية لا تمت بصلة لإجراءات الرقابة الضريبية، وكثيرا ما يشاهد المدقق ينقل الفواتير والمستندات والحسابات بمحاضر أعماله وكل همه أن يزيد من أوراق

عناصر خارجة عن المحاسبة، والتي لا يمكن فحصها خلال التدقيق في الوثائق المحاسبية (35)، ومثال ذلك تسجيل الأسعار المطبقة في البيع بالتجزئة في المحل، ويمكنه أيضا أن يثبت و يسجل طبيعة البضائع المتواجدة في المخازن، وأيضا أخذ فكرة عن تواجد وحالة الوثائق المحاسبية.

#### المبحث الثاني: الضمانات خلال عملية للتدقيق

إن الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة خلال مباشرة إجراء التدقيق تهدف أساسا لوضع حدود لتصرفات الإدارة، وتشمل؛ الاستعانة بمستشار، مدة التدقيق، وجود نقاش شفوي ووجاهي، الضمان ضد تغيير الفقه الإداري.

#### المطلب الأول: الاستعانة بمستشار

في الإشعار بالتدقيق، يخطر عون إدارة الضرائب المكلف بالضريبة بان له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره (36)، والهدف هو السماح للمكلف بالضريبة الذي لا يعرف جيدا التشريع الضريبي بأن يضمن دفاعه أحسن (37)، ويبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الاستعانة بمستشار (38).

هذا المستشار يمكن أن يكون محاميا أو خبيرا محاسبيا أو مستشارا جبائيا أو أي شخص آخر يتم اختياره من قبل المكلف بالضريبة، والذي إما أن يحضر مع المكلف بالضريبة وإما أن يمثله (39).

وتجدر الإشارة إلى أن المكلف يحق له الاستعانة بمستشار، ولكنه ليس إلزاميا، فغيابه لا يبطل الإجراءات، ومن لحظة إخطاره في الوقت المناسب، لا يمكن المكلف بالضريبة المعني إثارة غياب مستشاره من أجل الاعتراض على الرقابة، و تدخل المستشار في غياب المكلف بالضريبة لتمثيله، يتطلب منه تقديم وكالة (40) قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية (41)، إلا إذا تم

إثباته، كما يبينه الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي<sup>(57)</sup>، في المقابل، وفي حالة تقديم الدليل على أن غياب النقاش الشفوي الجاهي يعود إلى المكلف بالضريبة وليس إلى المدقق، فالتدقيق منظم<sup>(58)</sup>.

لقد رتب مجلس الدولة الفرنسي لنظرية أساسها حسن النية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة: ضرورة نقاش شفوي وجاهي<sup>(59)</sup>.

ولا يمكن للمدقق أن يفهم المركز القانوني للمكلف بالضريبة في غياب كل العناصر ذات العلاقة، فمهمة الإدارة لا تتلخص فقط في كشف النقائص في التصريحات، بل هي ملزمة بالتحاور، والنقاش الشفوي الجاهي هو الضمانة للمكلف بالضريبة<sup>(60)</sup>، وغيابه يؤدي إلى خلل إجرائي، ومقارنة وجهات النظر ضرورية قبل مناقشة الأسئلة المرفوعة، ويفرض الحوار في كل تدقيق و بالنسبة لكل الضرائب الخاضعة للرقابة، فيجب أن يمر أولاً بمرحلة شفوية قبل ترك المجال للمرحلة الكتابية<sup>(61)</sup>، غير أنه في مجال التدقيق المعمق لاشيء يلزم بأن يكون النقاش شفويا<sup>(62)</sup>.

وإنه من المهم التشديد على أنه يجب على العون المدقق خلق شروط لنقاش وجاهي وليس مناخ رعب، ويجب على إدارة الضرائب أن تستمع، تتبادل، تناقش، وتقيم الحجة، فقلب التدقيق في المحاسبة يجب أن ينبض بإيقاع النقاش الشفوي الجاهي<sup>(63)</sup>.

إنه من الواضح وجوب توفر مناخ صاف وخال من العداوة خلال هذه المرحلة المقلقة من التدقيق، لتجنب سوء الفهم، لأن التدقيق في مضمونه هو حصيلة صحية ضريبية، فإذا كانت الحصيلة تكشف ضعفاً أكثر أو أقل خطورة، فإنه ليس بالضرورة خطأ الطبيب<sup>(64)</sup>.

التدقيق، لأن بعض المدققين يتباهون بضخامة محاضر أعمالهم وهو أمر خارج عن جوهر الرقابة الضريبية<sup>(48)</sup>.

### المطلب الثالث: النقاش الشفوي والجاهي

#### le débat oral et contradictoire

يشكل الحوار بين المكلف بالضريبة والمدقق أساس إجراء الرقابة الضريبية حتى تكون منتظمة<sup>(49)</sup>، وحسب الاجتهاد القضائي، يجب أن تكون للمكلف بالضريبة إمكانية النقاش الشفوي والجاهي مع المدقق<sup>(50)</sup>، ويعني 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 دفع أو مسائل قانونية، في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة<sup>(51)</sup>.

ومبدئياً يجرى التدقيق في مقر المؤسسة، ووضعت هذه القاعدة لتزويد المكلف بالضريبة أثناء سير التدقيق بإمكانية الحوار مع المدقق، وبمساعدة مستشاره عند اللزوم، ويمثل فعلاً إجراء وجاهي مخصص لتشجيع النقاش<sup>(52)</sup>، ويؤدي غياب النقاش الشفوي الجاهي إلى عدم انتظام إجراء التدقيق<sup>(53)</sup>.

ولا يشكل نقاش شفوي وجاهي التدقيق الذي يحدد في فحص واحد دون تفسير أو شرح لمحاسبة المكلف بالضريبة، ويكون أيضاً التدقيق غير منظم لما يجري المدقق اتصاليين فقط مع المكلف بالضريبة أثناء أخذ الوثائق المحاسبية وأثناء إعادتها<sup>(54)</sup>، فيجب إذا على المدقق أن يقوم بالعديد من الزيارات للمؤسسة، بحضور الممثل أو مستشاره<sup>(55)</sup>.

وعلى المكلف بالضريبة أن يقدم الدليل على أنه لم يكن من الممكن الحصول على نقاش شفاهي وجاهي مع المدقق<sup>(56)</sup>، دليل في الغالب يصعب

إن هذا المبدأ القانوني يكشف حسن النية المشترك، وعلى النقيض، يبعد موقف المدقق الذي يكتفي بالفحص - بمفرده دون حوار خاص - للوثائق المحاسبية، ويعلن التصحيحات المقترحة قبيل مغادرته المؤسسة، وإذا حرمت إدارة الضرائب المؤسسة من كل نقاش شفوي وجاهي تكون الإجراءات معيبة، وعليه يكون على المعني إثبات النقص، وهذا شاذ و صعب نسبياً<sup>(69)</sup>.

وهذا المبدأ هو مشاركة المكلف بالضريبة في الرقابة الضريبية، لتقليل مقاومته وامتصاص غضبه، عن طريق تبادل وجهات النظر بين شركاء الحوار، لإعادة الثقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وتقليل مخاطر التصحيح الضريبي<sup>(70)</sup>.

وبالفعل ومادامت الرقابة تتم في مقرات المؤسسة، تعد قرينة بسيطة على وجود نقاش شفوي ووجهي، ولتقييم هذه المرحلة، فإنه لا يمكن للقاضي الضريبي الاعتماد بصفة عامة على أقوال الطرفين، بل يحاول البحث عن حقيقة سير العمليات، فهو يفصل بين الأطراف بالنظر في عمق طبيعة العلاقة الدائمة بين المدقق والمكلف بالضريبة<sup>(71)</sup>.

### الفرع الثاني: النقاش في حالة الحق في الإطلاع والتدقيق في المحاسبة

إن التدقيق في المحاسبة من قبل الإدارة الضريبية ينطوي ضمناً على مباشرتها لحق الإطلاع، ولذلك يجب أن يقوم بإجراء هذا التدقيق الموظف الذي يخوله القانون مباشرة حق الإطلاع<sup>(72)</sup>.

فلما يستعمل حق الإطلاع في نفس وقت التدقيق في المحاسبة، فلا مجال لاستقلالية الإجراءات، حيث كل معلومة يتم الحصول عليها من خلال حق الإطلاع يجب أن تناقش في إطار الحوار الشفوي

ولإزالة اللاتقة وإحلال الثقة بين المكلفين بالضريبة وأعاون إدارة الضرائب، يحضرنى دستور سيدنا علي بن أبي طالب - كرم الله وجهه - في تحصيل الضرائب المفروضة على الناس فكتب إلى واليه يقول:

"تفقد أمر الخراج بما يصلح أهله.. فإن في صلاحه و صلاحهم صلاحاً لمن سواهم، ولا صلاح لمن سواهم إلا بهم.. لأن الناس كلهم عيان على الخراج و أهله، و ليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج، لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة، و من جلب الخراج بغير عمارة أخرج البلاد وأهلك العباد، و لم يستقم أمره إلا قليلاً".<sup>(65)</sup>

### الفرع الأول: مبدأ النقاش الوجيه

#### principe du débat contradictoire

إن مبدأ النقاش الوجيه ليس فكرة خيالية، ولا مفهوم نظري بحت، بل فرض من خلال بناء قضائي لمجلس الدولة الفرنسي، فقد تأكد بالعديد من القرارات<sup>(66)</sup>، وهو يفرض على إدارة الضرائب التفاوض مع المكلف بالضريبة على كل العناصر التي تخدم أساس الرفع الضريبي، فهو واجب خاص على إدارة الضرائب في مراحل التدخل في عين المكان، وخلال كامل مرحلة الرقابة، فيجب على المدقق أن يرسل المؤسسة بخصوص مجمل النقاط المفحوصة، ويجب عليه أن يقوم بذلك أساساً بخصوص النقاط التي تتطلب توضيحات، وبالأحرى التي يحتمل رفعها<sup>(67)</sup>.

لقد تضمن قانون الإجراءات الجبائية نواة مبدأ الواجهة، لأنه يلزم إدارة الضرائب بأن تعلم كتابة المكلف بالضريبة بنتائج الرقابة، وأن تمنح له أجل لإبداء ملاحظاته على نتائج التدقيق<sup>(68)</sup>.

بالضريبة، وإما على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة<sup>(77)</sup>.

يقوم العون المدقق بفحص بعض النقاط الخاصة، والتي تدخل في تشكيل النتائج المحاسبية والجبائية، مثل المخزون أو بعض الذخائر أو المؤن التي لها طريقة حساب إحصائية، ولا تكون هناك آثار مباشرة ولا محتملة يمكن استخلاصها في هذه المرحلة من التدقيق، إنه فقط وبدء من تقديم الإدارة لطلب المعالجة يكون هناك عمل مشترك بين العون المدقق والمكلف بالضريبة<sup>(78)</sup>.

ومعطيات المعالجة الإلكترونية يجب أن تكون مؤمنة بطريقة لا تسمح بإمكانية تعديل المعطيات<sup>(79)</sup>.

وتطلب الإدارة من المكلف بالضريبة إعداد معالجة أو معالجات متعلقة بمجال البحث، وبمجرد انتهائه من المعالجات، يبدأ النقاش بين المكلف بالضريبة والإدارة، والمعطيات المحصل عليها تسمح بقراءة مستنفذة لنقاط المحاسبة المثارة، والنقائص الضريبية تكون قادرة على تبرير الرفع الضريبي<sup>(80)</sup>

#### rehaussement d'imposition

والوسائل المستعملة من قبل العون المدقق للاستفادة من النسخ والشروع في رقابة عناصر التصريح يعلم بها المكلف بالضريبة في إطار النقاش الشفوي الوجيه، البرامج، شروط تنفيذ المعالجة أو المعالجات، ووثائق المعالجة الإلكترونية المتوقع إنشاؤها لهذا الغرض<sup>(81)</sup>.

#### المطلب الرابع: الضمان ضد تغير الفقه الإداري الضريبي<sup>(82)</sup>

هذا الضمان المهم، هو في الواقع مقابل حق الاسترداد الممنوح لإدارة الضرائب خلال الفترة الخاضعة للتدقيق، وحق الاسترداد يمتد لفترة 04

الوجاهي، فنقول أن التدقيق امتص حق الإطلاع<sup>(73)</sup>.

والحوار بين الأطراف مفيد، فكل المعلومات المتحصل عليها تستعمل في الرفع الضريبي rehaussement d'imposition بما في ذلك تلك الناتجة عن حق الإطلاع، تتطلب نقاشا شفويا وجاهيا، ومثال ذلك إذا تحصلت الإدارة على تفاصيل مهمة من السلطة القضائية، فيجب عليها أن تشارك فيها المعني حتى يتمكن من الدفاع، ولا يمكنها أن تكفي بتقديم معلوماتها دون نقاش مع المكلف بالضريبة<sup>(74)</sup>.

#### الفرع الثالث: النقاش في حالة الرقابة عن طريق الإعلام الآلي

إن رقابة الإعلام الآلي ليست تدقيق في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة وضعت تحت تصرف العون المدقق لتعميق بعض المعطيات المحاسبية، هذا النوع من التدخل يجد أساسه في نص المادة 20 - 03 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي توضح بأنه يمكن للإدارة مراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

وفي هذه الحالة يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي<sup>(75)</sup>.

وعليه فإن مفهوم معطيات المعالجة الإلكترونية هو مفهوم غير محدد، فيجب أن يشمل أيضا الوثائق المتعلقة بالتحليل و البرمجة وتنفيذ المعالجات<sup>(76)</sup>.

و تتم عملية التدقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي الخاصة بالمكلف

ويمكن أن يحدث أثناء التدقيق في المحاسبة، أن لا يكون المدقق قد امتثل لقاعدة ما والتي كان عليه احترامها، مثل منع نقل الوثائق، وأثار ذلك تختلف حسب ما إذا كان التدقيق في المحاسبة يتبع بإجراء التصحيح الجاهي أو فرض تلقائي، ففي الحالة الأولى، عدم الانتظام يؤدي إلى إلغاء الضريبة الإضافية وأيضا الإجراءات اللاحقة على التدقيق، في المقابل عدم الانتظام ليس له تأثير على صحة الضرائب الإضافية لما هذه الأخيرة تؤسس عن طريق الفرض التلقائي (90).

وعليه يجب أن تلتزم إدارة الضرائب بإخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات التي تجريها على التصريح الضريبي أو بعناصر تقدير الضريبة في حالة طرحه، وأن يتم وفقا للشكل الذي حدده القانون، وأن يكون مسببا تسببا كافيا بحيث يتمكن المكلف بالضريبة من تحديد موقفه من التصحيح أو التقدير سواء بقبوله أو بإبداء ملاحظاته في شأنه (91).

وإرسال الإشعار بالتصحيح لا يقطع الحوار مع المدقق، فالمكلف بالضريبة يمكنه أن يطلب منه معلومات، أو يقدم له تفسيرات بخصوص بعض نقاط التصحيح (92).

كما يجب عليها أن تلتزم بعدم فرض الضريبة إلا بعد انتهاء المدة التي حددها القانون للمكلف بالضريبة، لإبداء ملاحظاته على التصحيح أو أسس التقدير في حالة التقدير التلقائي، وتلتزم بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة التي يبيدها خلال الميعاد، وأن يكون الرد مسببا في حالة عدم الموافقة على هذه الملاحظات (93).

إن إجراءات التصحيح الضريبي هي إجراءات كتابية، ولذلك يجب أن تلتزم إدارة الضرائب بأن تتبادل وجهات النظر مع المكلف بالضريبة كتابة قبل إرسال قرار الفرض الضريبي (94).

سنوات، فإذا عدلت إدارة الضرائب تفسيرها للقانون فإنه لا يطبق إلا في المستقبل (83).

ويشكل الفقه الإداري الضريبي التعبير القانوني لإدارة الضرائب التي تعرض تأويلاتها من خلال كتاباتها مثل الأوامر، المناشير، التعليمات بصفة دقيقة دون تجاوز مضمون النصوص التشريعية، فيمكن الاستعانة بهذه الوثائق للحصول على الحقوق وكذا الاحتجاج بهذه الأخيرة أمام الإدارة (84).

ولهذا السبب جاء في ميثاق المكلف بالضريبة: "يمكنكم الاستناد على فقهننا للحصول على حقوقكم لأنه ملزم لنا" (85).

فالفقه الإداري الضريبي يفسر النصوص الضريبية، ولكن تفسيره يمكن أن يتغير مع الزمن، ويستفيد المكلفون بالضريبة من الضمان ضد تغييره، فأى تغيير يدخل لا يمكن أن يطبق إلا بالنسبة للمستقبل، ويمنع على إدارة الضرائب إجراء تعديلات مخالفة للفقه الإداري الساري المفعول، حتى ولو تم تعديل هذا الفقه في ما بعد (86).

### المبحث الثالث: الضمانات التالية لعملية التدقيق

في نهاية التدقيق، يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الضمانات، والتي تهدف أساسا إلى إعلامه بنتائج التدقيق وإعطاء هذه الأخيرة الصفة النهائية.

### المطلب الأول: إعلام المكلف بالضريبة بنتائج

#### التدقيق

يجب على إدارة الضرائب أن تعلم المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق، سواء تعلق الأمر بالتدقيق في المحاسبة (87) أو بالتدقيق المعمق في الوضعية الضريبية الشاملة (88)، فإذا لم تكتشف أية نقائص، فيجب عليها أن ترسل إليه إشعار بغياب التصحيح، وفي الحالة العكسية يواجه بالتصحيحات (89)، وتباشر الإدارة إجراء التصحيح الجاهي - وهو الإجراء الأكثر استعمالا - أو الفرض التلقائي.

إلى التجاء المكلف بالضريبة إلى إحدى طرق التهرب الضريبي<sup>(101)</sup> على أن تبين إدارة الضرائب الأسباب الداعية إلى إعادة التدقيق<sup>(102)</sup>.  
وتعتبر هذه الضمانة بالنسبة للمكلف بالضريبة أساسية، لأن الموازنات المفحوصة تكون مؤمنة بالتقادم الضريبي<sup>(103)</sup>.

### الخاتمة

تتمتع إدارة الضرائب بسلطات واسعة لكي تمارس حقوقها المقررة لها بالقانون، ولكي تمارس مهامها المكلفة بها، فلكي تستطيع أن تمارس حقها في التحقق من صحة وسلامة البيانات الواردة بالتصريح الضريبي، ولكي تستطيع أن تؤسس الفرض الضريبي على أساس من العدالة، فإنها تتمتع بسلطات التدقيق الضريبي.

وفي مقابل سلطات التدقيق الممنوحة لإدارة الضرائب لحماية حقوق الخزينة العامة، سواء في حالة التدقيق في المحاسبة أو التدقيق المعمق للوضع الضريبية الشاملة، يستفيد المكلف بالضريبة من عدد من الحقوق والضمانات، و يؤدي الاعتداء عليها مبدئياً إلى بطلان إجراء الفرض الضريبي والإجراء المتبع أمام القضاء بخصوص قمع الغش الضريبي المستتبط مباشرة من هذا التدقيق.

إن هذه الضمانات متوقعة أولاً في مادة التدقيق في المحاسبة، ومددت إلى الفحص الوجيه، ولكن يبقى التدقيق المعمق للوضع الضريبية الشاملة مخيفاً للمكلف بالضريبة، لأنه يضفي إلى مخاطرة، إما على إقرار من المكلف، وإما على فرض تلقائي.

إن العون المكلف بالتدقيق يتمتع بسلطات واسعة، في حين أن الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة تتطلب الصياغة الواضحة والصريحة من

وبالنسبة لإجراءات الفرض التلقائي، تتعدم فيها مساهمة المكلف بالضريبة في تقدير الضريبة سواء نتيجة لعدم تقديمه التصريح الضريبي في الميعاد المحدد<sup>(95)</sup>، أو رفضه الرد على طلبات التوضيح أو التبرير<sup>(96)</sup>، وتتولى إدارة الضرائب تقدير الضريبة من تلقاء نفسها، ودون تبادل وجهات النظر مع المكلف بالضريبة، وذلك بناء على البيانات والمعلومات المتاحة لديها وبالاستناد إلى بعض القرائن<sup>(97)</sup>.

والحالات التي يتم فيها الفرض التلقائي للضريبة، يجب أن يرد النص عليها صراحة في القانون على سبيل الحصر، باعتبار أن هذه الإجراءات ذات طابع استثنائي، وهي تنطوي على نوع من الجزاء لامتناع المكلف بالضريبة عن تنفيذ الالتزامات التي فرضها عليه القانون الضريبي حتى تتمكن إدارة الضرائب من إجراء الرقابة الضريبية.

### المطلب الثاني: إعطاء الصفة النهائية للتدقيق

بعد تحريات الإدارة المقلقة التي عايشها المكلف بالضريبة، تصل الرقابة الضريبية إلى نهايتها، ومع ذلك، فالمكلف المعني لم يصل إلى نهاية مسار كفاحه لما يصله الإشعار بمباشرة تحصيل الضرائب الإضافية<sup>(98)</sup>، فرغم أن إنهاء التدقيق لا يسمح للإدارة بإجراء تدقيق جديد، لنفس المدة، واتجاه نفس الضرائب والرسوم<sup>(99)</sup>، ومع هذا تحتفظ الإدارة بحقها العام في الاسترجاع تجاه الضرائب التي أجرت عليها تدقيق في المحاسبة، ويمكنها تعديل الأسس الضريبية الناتجة عن التدقيق، إذا كانت الأخطاء والإغفالات التي تظهر لاحقاً لا تنتج عن تدقيقات جديدة في المحاسبة<sup>(100)</sup>.

ولا يجوز إعادة التدقيق في عناصر سبق فحصها ما لم تكتشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة التدقيق، وذلك إذا توافر لدى إدارة الضرائب ما يشير

قبل المشرع حتى يبعد اللبس والغموض والتأويل، فالمكلف بالضريبة يجب أن يكون أمام نصوص قانونية واضحة تسمح بالفهم بشكل سليم، وعليه، فمن حق المكلف بالضريبة دوماً أن يشعر

## الهوامش

- 1- د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991، ص 129.
- 2- Philippe Augé, droit fiscal général, édition ellipses, paris, 2002, p197.
- 3- د. رابح رتيب، المرجع السابق، ص 130.
- 4- Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales, Dalloz, paris, 1998, p134.
- المادة 20- 4 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2001، المعدل والمتمم إلى قانون المالية لسنة 2012، و المادة 21 - 3 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 5- Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, litec, paris, 2007, p11.
- 6- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 30\07\2001، القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003، ص 65.
- 7- Jean-Claude Drié, op. cit., p15.
- 8 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p135.
- 9 - المادة 20-04 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 10 - مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 18\11\2003، القرار رقم 009745، غير منشور.
- 11- المادة 20- 04 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 12 - وزارة المالية، الإدارة العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 16.
- 13- المادة 21- 03 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 14 - المادة 20- 04 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية. و المادة 21-03 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 15 - Jean-Claude Drié, op. cit., p22.
- 16 - Philippe Augé, op. cit., p199.
- 17- Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal, groupe revue fiduciaire, Paris, 11e édition ,2010,p 15.
- 18- Jean-Claude Drié, op. cit., p23.
- 19 - أنظر وزارة المالية، الإدارة العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 16.
- 20 - Jean-Pierre casimir, op. cit., p17.
- 21 - Jean-Claude Drié, op. cit., p23.
- 22- Ibid., p24.
- 23- وزارة المالية، الإدارة العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص 17.
- 24 - Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal, le particulier éditions, paris, 2007, p56.
- 25 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p135.
- 26 - المادة 20- 04 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 27- P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, MAXIMA , paris, 1998, p57.
- 28 - Maurice cozian, précis de fiscalité des entreprises, litec, Paris, 1996, p 567.
- 29- Guy Gest et Gibert Tixier, manuel de Droit fiscal, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris.4eme édition, 1986, p 242.
- 30 - المادة 20- 04 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 31 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op cit, p135.

- 32 - Jean-Claude Drié, op. cit., p25.
- 33 - المادة 20 - 04 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 34 - Jean-Claude Drié, op. cit. p26.
- 35- Ibid., p26.
- 36- المادة 20 - 4 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 21 - 3 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 37 - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op. cit., p57.
- 38 - Philippe Augé, op. cit., p198.
- 39 - néji baccouche, droit fiscal générale , impression nova print, Sfax, Tunisie, 2008, p 274.
- 40 - Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, paris, 1990, p 27.
- 41 - المادة 75 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 42- Daniel Richer, op. cit., p 27.
- 43 - pierre beltrame, la fiscalité en France, hachette, Paris, 6e édition, 1998, p141.
- 44 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p136.
- 45 - المادة 20- 05 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 46 - المادة 20- 05 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 47- المادة 20- 05 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 48- عبد العزيز فتنديل، الضريبة بين الفحص والتقدير، مجلة التشريع المالي والضريبي، القاهرة، مصر، العدد 257، ص37.
- 49 - P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op. cit., p57.
- 50- de nombreux arrêts notamment( CE, 7° et 8° ss-sect.,27juill. 1979, n° 9101et 8682: RJF 11/1979, n° 657; BOI 13 L-12679. -CE, 7° et 8° ss-sect., 5juin1981, n° 20948:RJF 09/1981, n° 789 ), Jean-Claude Drié, op. cit., p31.
- 51- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ص 100.
- 52 - Maurice cozian, op. cit., p 567.
- 53 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p138.
- 54 - Ibid, p138.
- 55- P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, op. cit., p57.
- 56- Philippe Augé, op. cit., p200.
- 57-François sabarly, control fiscal, <http://www.lentreprise.com/3/5/1/article/14547.1.html>, le04/12/2007, p 04.
- 58 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op cit, p138.
- 59 -Jean-Claude Drié, op. cit., p31.
- 60 - Philippe Augé, op. cit. , p200.
- 61 - Jean-Claude Drié, op. cit., p31.
- 62- Philippe Augé, op. cit., p203.
- 63 - Jean-Claude Drié, op. cit., p31.
- 64- Maurice cozian, op. cit., p 568.
- 65- محمد ياسين الكاتب، مأمور الضرائب مابين الثقة واللائقة، مجلة التشريع المالي والضريبي، القاهرة، مصر، العدد 275، ص79.
- 66 -CE, sect.,21mai 1976, n° 9101et 94052: RJF 7-8/1976, n° 344 avec chon.; BOI 13 L-12-76, Jean-Claude Drié, op. cit., p31.
- 67 - Jean-Claude Drié, op cit, p31.
- 68 - المادة 20- 06 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 21- 05 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 69 - Jean-Claude Drié, op. cit., p31.
- 70 - chebili saida, les garanties légales du contribuable au titre de la procédure de la vérification approfondie, Mémoire Pour L'Obtention Du Diplôme D'Etudes Approfondies en Droit fiscal, sousse, Tunisie, 2002, p 26.
- 71 - Jean-Claude Drié, op. cit., p32.
- 72 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 118.

73 - Jean-Claude Drié, op. cit., p33.

74 - Ibid., p33.

75 - المادة 20- 03 - 03 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

76 - Jean-Claude Drié, op. cit., p35.

77 - المادة 20- 03 - 03 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

78 - Jean-Claude Drié, op. cit., p35.

79 - l'tipi Mohamed Habib, le contrôle fiscale et les garanties administratives du contribuable vérifie, édition l'expert, Tunis, 2006, p97.

80 - Jean-Claude Drié, op. cit., p35.

81 - Ibid., p35.

82 - هناك فقه وفقه، الفقه المتضمن لمجمل الكتابات العلمية المتعلقة بنفس المادة، ففي القانون الجبائي فهو يجمع كتابات الجامعيين، الممارسين، القانونيين، المحامين... والفقه الإداري ويتضمن كل التعليمات الكتابية المقدمة من إدارة الضرائب، voir: Jean-Claude Drié, op. cit., p101.

83 - Jean-Yves et Bernard Plagnet, les impôts en France, éditions francis Lefebvre, paris, 1994, p 527.

84 - وزارة المالية، الإدارة العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص12.

85 - المرجع نفسه، ص12.

86 - Céline Delavallée et autres, op. cit., p27.

87 - المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية.

88 - المادة 21 \ 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

89 - د. رايح رتيب، المرجع السابق، ص 130.

90 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit., p128.

91 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 100.

92 - Maurice cozian, op. cit., p 569.

93 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 100.

94 - المرجع نفسه، ص 101.

95 - المادة 44 \ 04 من قانون الإجراءات الجبائية.

96 - المادة 44 \ 05 من قانون الإجراءات الجبائية.

97 - محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، مرجع سابق، ص 102.

98 - Gue Fonte et Valérie de la Varende, contrôle fiscal, imprimerie gauthier-villars, paris, 1995, p141.

99 - Dominique ledouble, Droit fiscal des entreprises, litec, Paris, 1996, p 159.

100 - Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op cit, p129.

101 - المادة 20- 08 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 21- 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

102 - د. عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006\2007، ص12.

103 - Maurice cozian, op. cit., p 567.

## قائمة المراجع

### أولاً- النصوص القانونية

1- قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22\12\2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 الصادرة في 23 \12\2001، المعدل والمتمم إلى قانون المالية لسنة 2012.

ثانياً - الكتب:

- باللغة العربية:

1- د. رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991.

2- د. عبد الباسط وفا، المنازعات الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006\2007.

- باللغة الأجنبية:

- 1- Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal, le particulier éditions, paris, 2007.
- 2- Daniel Richer, les procédures fiscales, presse universitaire de France, paris, 1990.
- 3- Dominique ledouble, Droit fiscal des entreprises, litec, Paris, 1996.
- 4-Gue Fonte et Valérie delavarende, contrôle fiscal, imprimerie gauthier-villars,parie, 1995.
- 5-Guy Gest et Gibert Tixier, manuel de Droit fiscal, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris.4eme édition,1986.
- 6- Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, procédures fiscales,Dalloz, paris,1998.
- 7- Jean-Claude Drié, la vérification de comptabilité, litec, paris, 2007.
- 8-Jean-Pierre casimir, contrôle fiscal, groupe revue fiduciaire, Paris ,11e edition ,2010.
- 9-Jean-Yves et Bernard Plagnet,les impôts en France, éditions francis lefebvre, paris, 1994.
- 10-l'tipi Mohamed Habib, le contrôle fiscale et les garanties administratives du contribuable vérifié, édition l'expert, Tunis, 2006.
- 11- Maurice cozian, précis de fiscalité des entreprises, litec, Paris, 1996.
- 12- néji baccouche, droit fiscal générale , impression nova print, Sfax, Tunisie, 2008.
- 13-P. Bonneval, A. Attia, B. Haon, contester ou réclamer face au fisc et à l'urssaf, MAXIMA, paris, 1998.
- 14- Philippe Augé, droit fiscal général, édition ellipses, paris, 2002.
- 15- pierre beltrame, la fiscalité en France, hachette, Paris, 6e édition, 1998.

ثالثا - المقالات:

- 1- عبد العزيز قنديل، الضريبة بين الفحص والتقدير، مجلة التشريع المالي والضريبي، القاهرة، مصر، العدد 257.
- 2- محمد ياسين الكاتب، مأمور الضرائب مابين الثقة واللائقة، مجلة التشريع المالي والضريبي، القاهرة، العدد 275.

رابعا - الرسائل:

- باللغة العربية:

- 1- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، د ت ن.

- باللغة الأجنبية:

- 1- chebili saida, les garanties légales du contribuable au titre de la procédure de la vérification approfondie, Mémoire Pour L'obtention du Diplôme D'Etudes Approfondies en Droit fiscal, sousse, Tunisie, 2002.

خامسا - قرارات مجلس الدولة

- 1- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 30\07\2001، القرار رقم 001987، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، سنة 2003.
- 2- مجلس الدولة، الغرفة الثانية، في 18\11\2003، القرار رقم 009745، غير منشور.

سادسا - المواقع الإلكترونية:

- 1- François sabarly, control fiscal, <http://www.lentreprise.com/3/5/1/article/14547.1.html>, le04/12/2007.

سابعا - الوثائق:

- 1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة.