





جامعة محمد الخامس بالرباط  
Université Mohammed V de Rabat

# ماستر العلوم الإدارية والمالية

مادة المساطر الضريبية

عرض تحت عنوان



تحت إشراف الدكتور :

منير نكاوي

من إعداد الطلبة :

أحمد الحطية

صلاح الدين الكدراوي

السنة الجامعية 2019/2018

## مقدمة

إن تحقيق التنمية الاقتصادية في الدولة ضرورة لا بد منها، حيث أن كل دولة تعتمد على مواردها من أجل تغطية النفقات العامة بهدف الحفاظ على الاستقرار السياسي والاجتماعي والإقتصادي، وتحتل الضريبة مكانة متميزة في التشريعات المالية<sup>1</sup>، بحيث تمثل الضرائب أهم المورد التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، فالدولة تفرض الضريبة على الافراد بهدف الاسهام في أعباء وتكاليف العامة<sup>2</sup>، بالإضافة الى تشجيع الشركات في مضاعفة جهودها لخلق الثروة والوسائل الكفيلة بإعادة توزيع الإيرادات الوطنية<sup>3</sup>، إلا أن طريقة فرض الضرائب تكون وفق نظام يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ والمساطر والتي تؤطر عن طرق مجموعة من القوانين.

وتتمتاز الضرائب في الانظمة الجبائية المقارنة<sup>4</sup>، كونها تعتمد على أسلوب التصريح لتحديد الضريبي في أغلب الحالات، حيث يقوم الملزم الضريبي بتحديد دخله وربحه، وعلى هذا الاساس تحتسب الضريبة<sup>5</sup>، إلا انه يبقى للإدارة الحق في مراقبة هذا التصريح وفحصه للتأكد من مدى صحة وصدق عناصره، وتصحيح أساسه إذا ما ثبت أن هناك إغفالا واختلالات تشوبه، وبالتالي الرقابة الضريبة هي نظير لنظام الضريبي التي يعتمد على التصريح<sup>6</sup>.

وتعرف الرقابة الضريبية على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض

<sup>1</sup> حياة تيسوكاي وصبرينة سعودي، حقوق ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية- الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014، ص 6.

<sup>2</sup> عبد القادر عيساوي وسيدى محمد بلعروسي، "الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد نقدي ومالي، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان- الجزائر، السنة الجامعية 2015/2016، ص 16.

<sup>3</sup> Mahmoud FRISSOU, le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale, Mémoire Master en sciences de gestion, Université ABDERRAHMANE MIRA-BEJAÏAN Faculté des sciences économiques, des sciences commerciales et des sciences de gestion, Algérie, Année universitaire : 2012/ 2013, Page 1.

<sup>4</sup> أشرف اسامة وعبد الاله بوكرن، المراجعة الضريبية بالمغرب وفق آخر التعديلات، مجلة القانونية الالكترونية، عدد 363، تم الاطلاع عليه بتاريخ 26 مارس 2019.

<sup>5</sup> أنس الشتيوي، الرقابة الجبائية، مجلة القانونية الالكترونية، عدد 364، تم الاطلاع عليه بتاريخ 29 مارس 2019.

<sup>6</sup> Mahmoud FRISSOU, OP.cit. Page 1.

اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها<sup>7</sup>.

لقد قام المشرع المغربي على غرار التشريعات المقارنة، من تمكين الادارة الضريبية من السلطات قبل الفحص المحاسبي، والتي تتجلى بالأساس في سلطات إجرائية تمارسها ادارة الضرائب دون التنقل إلى المكان الخاضع للضريبة بغية التحقق من التصريحات التي يدلي بها الملزم، بالإضافة الى وسائل رقابية تتمثل في حق الاطلاع وحق المعاينة، فالمشرع المغربي وضع مجموعة من الاجراءات والتدابير من أجل تمكين الادارة الضريبية من ممارسة نشاطها الرقابي وتحقيق أهدافها، ألا وهي محاربة التهرب الضريبي، وفي نفس الوقت وضع ضمانات قانونية للملزم أمام تعسف الادارة الضريبية، في الى أي حد نجحت الاجراءات والتدابير التي وضعها المشرع المغربي في تحقيق أهدافه الرقابة، وفي نفس الوقت ضمان حقوق الملزم؟

ولمعالجة هذه الإشكالية كان لا بد من اعتماد التصميم التالي :

### **المبحث الأول : الرقابة الداخلية للإدارة الضريبية.**

### **المبحث الثاني : وسائل الادارة في المراقبة الضريبية.**

---

<sup>7</sup> تعريف لكلود لوران Claude LAURENT .

## المبحث الأول : الرقابة الداخلية للإدارة الضريبية.

في إطار الانتقال من نظام ضريبي إحصائي إلى نظام ضريبي تصريحي، منح المشرع المغربي للإدارة الضريبية سلطة إجراء رقابة داخلية على إقرارات الملزمين.

ويقصد بالرقابة الداخلية تلك الرقابة التي تمارس من طرف مصالح الإدارة الضريبية دون التنقل إلى المكان الخاضع للضريبة، فهي تتم في مكاتب المراقبين من خلال ملفات الملزمين<sup>8</sup>. فهي وسيلة للتأكد من صحة وسلامة المعطيات المدلى بها في تصريحات المكلفين<sup>9</sup>.

وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى أنواع الرقابة الداخلية (المطلب الأول)، ثم بعد ذلك إلى أهمية هذه الرقابة ومردوديتها المالية على خزينة الدولة (المطلب الثاني).

### المطلب الأول : أنواع الرقابة الداخلية للإدارة الضريبية.

تتخذ الرقابة الداخلية الممارسة من طرف مصالح الإدارة الضريبية شكلين أساسيين، يتمثلان في : الرقابة الشكلية (الفرع الأول) والرقابة المكتنية (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول : الرقابة الشكلية.

الرقابة الشكلية هي مجموع تدخلات المصالح الضريبية بهدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على مستوى إقرارات الملزمين، فهذه الرقابة لا تهتم بمدى صحة المعطيات المعبر عنها في الإقرارات، بقدر ما تهتم بكيفية كتابة المعطيات<sup>10</sup>.

وتتوخى هذه الرقابة تحقيق الأهداف التالية<sup>11</sup>:

- ☐ التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- ☐ التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات.
- ☐ محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

<sup>8</sup> Jean-Pierre Casimir, Contrôle fiscal droit, garantie et procédure, édition 8, 2002, p 26.

<sup>9</sup> ولفي بوعلام، مداخلة بعنوان " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة" حالة الجزائر، 2009.

<sup>10</sup> Jean-Pierre Casimir, op.cit. p 26

<sup>11</sup> ولفي بوعلام، مرجع سابق

تبدو الرقابة الشكلية غير ذات أهمية، إلا أنها تسمح لأعوان ومفتشي الضرائب بانتقاء الملفات والإقرارات التي يمكنها أن تخضع للفحص المكتبي.

### الفرع الثاني : الرقابة المكتبية.

بعد الانتهاء من فحص الشكليات الخاصة بتصريحات المزمين، ينتقل موظفو الإدارة الضريبية إلى نوع آخر من الفحص، يتمثل في المراقبة المكتبية التي تعد المرحلة الثانية في إطار المراقبة الداخلية.

فعلى خلاف الرقابة الشكلية، فالمراقبة المكتبية تكون مستفيضة، حيث يتم فحص جميع المعطيات المتعلقة بالإقرارات ومقارنتها بالمعلومات والوثائق التي تتوفر عليها المصالح الضريبية<sup>12</sup>. غير أن الإشكال الذي يمكن أن يطرح هنا، هو هل بإمكان الإدارة الضريبية فحص جميع الإقرارات؟

فمع قلة الموارد البشرية تلجأ الإدارة الضريبية إلى مبدأ الانتقاء، حيث تقوم باختيار بعض الملفات أو الإقرارات انطلاقاً من مؤشرات تدل على وجود خلل أو نقصان أو عدم كفاية الأرقام المصرح بها من طرف المزم، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة الضريبية طلب معلومات تكميلية من المزم<sup>13</sup>.

وأهم تجليات المراقبة المكتبية في القانون الضريبي المغربي تتمثل في :

#### 1) فحص الوضعية الضريبية للخاضعين للضريبة.

تمكن هذه السلطة الإدارة من إجراء مراقبة مكتبية للأشخاص الذاتيين والمعنويين الخاضعين للضريبة على الدخل، وذلك عن طريق تقييم إجمالي للدخل السنوي للمكلف ومقارنته مع إقراراته المودعة ووضعية نفقاته والتي تفوق مبلغ 120000 درهماً<sup>14</sup>،

<sup>12</sup>Jean-Pierre Casimir, op.cit. p 26

<sup>13</sup> Jean-Pierre Casimir, op.cit. p 26

<sup>14</sup> المادة 29 من المدونة العامة للضرائب، 2018

الشيء الذي يعطي للمفتش الضريبي إمكانية تقدير دخل الملزم ومقارنته مع الدخل المصرح<sup>15</sup>.

## (2) مراقبة الأثمان والتصرّيات :

يمكن أن تكون الأثمان أو الإقرارات التقديرية المعبر عنها في العقود أو الاتفاقات موضوع تصحيح من طرف مفتش الضرائب المكلف بالتسجيل، إذا تبين أنها لا تطابق القيمة التجارية للأموال المتعلقة بها في تاريخ إبرام العقد أو الإتفاق<sup>16</sup>.

ويراقب المفتش الضريبي انطلاقاً من مكتبه ما إذا كانت القيمة التعاقدية أصغر من القيمة التجارية، أي هل تم التصريح بثمن أصغر من الثمن المفروض في الحالة العادية<sup>17</sup>.

إن المراقبة المكتبية تمكن المفتش الضريبي من إمكانية الفرض التلقائي للضريبة حيث يستطيع من خلالها<sup>18</sup>:

- تحديد المكلفين الذين لم يقوموا بتقديم إقراراتهم الضريبية في الآجال القانونية.
- تحديد المكلفين الذين قدموا إقرارات غير تام أو عقدا لا يتضمن العناصر الضرورية لتحديد وعاء الضريبة أو تحصيلها أو تصفية الواجبات.

وإجمالاً فالرقابة المكتبية تهدف إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات لدى مصالح الضرائب.
- إعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة الخارجية<sup>19</sup>.

ويمكن تلخيص مراحل المراقبة الداخلية للإدارة الضريبية في الخطاطة التالية:

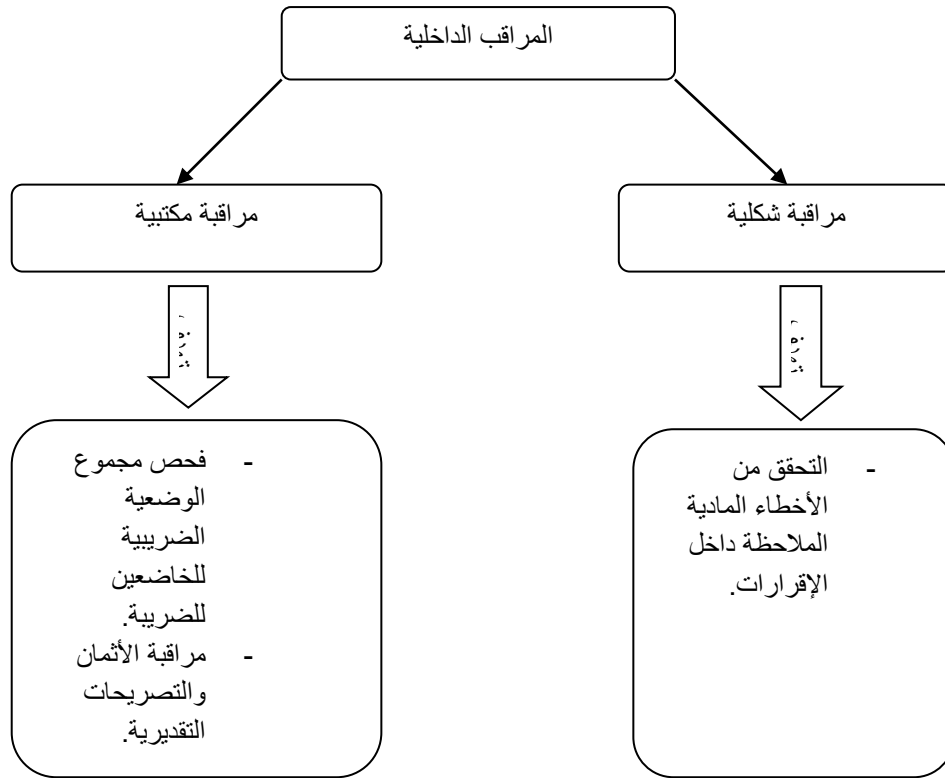
<sup>15</sup> فؤاد العثماني، المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، مطبعة الأمنية، الرباط، 2018، ص 220.

<sup>16</sup> المادة 217 من المدونة العامة للضرائب، 2018

<sup>17</sup> Note circulaire N° 717, tome 2, Direction Générale des Impôts, Maroc, 2011, p 203

<sup>18</sup> المادة 228 من المدونة العامة للضرائب 2018

<sup>19</sup> ولفي بوعلام، مرجع سابق



## المطلب الثاني: أهمية الرقابة الداخلية على المردودية المالية لخزينة الدولة.

تعد الرقابة الداخلية تلك العمليات التي يقوم بها مفتشو الضرائب في مكاتبهم من خلال فحص إقرارات الممولين للتأكد من صدقية المعطيات والمعلومات التي تم التصريح بها.

وللوقوف على أهمية هذا الفحص الداخلي سيتم دراسة وتحليل بعض الأرقام والمعطيات التي تدلي بها الإدارة العامة للضرائب في المغرب من خلال تقارير النشاط، ومقارنتها بمعطيات الإدارة الضريبية في فرنسا.

بداية سيتم التطرق إلى مقارنة مداخل المراقبة المكتبية بنظيرتها الخارجية من خلال تحليل معطيات الجدول التالي<sup>20</sup>:

<sup>20</sup> فؤاد العثماني، مرجع سابق، ص 231



جدول 1 : جدول توضيحي للمداخل المراقبة الخارجية والمراقبة المكتبية بالمغرب ما بين 2011-2015<sup>21</sup>.

السنة	مداخل المراقبة الخارجية	النسبة المئوية	مداخل المراقبة المكتبية	النسبة المئوية
2011	3.906.000.000.00	52%	3.550.000.000.00	48%
2012	4.178.864.000.00	53%	3.704.136.000.00	47%
2013	5.047.303.000.00	52%	4.605.697.000.00	48%
2014	4.111.347.000.00	45%	5.064.000.000.00	55%
2015	4.382.700.000.00	41%	6.392.000.000.00	59%
	المتوسط		49%	51%

يلاحظ من خلال الجدول أن المراقبة المكتبية استطاعت تحصيل نفس المبالغ المحصل عليها عن طريق المراقبة الخارجية، لكن الاستثناء يتضح من خلال سنة 2014 وسنة 2015، حيث تمكنت الإدارة الضريبية من تحصيل مبالغ أكبر عن طريق الفحص المكتبي دون الانتقال عند الممولين، فالانتقال من نسبة 48% إلى نسبة 59% يبين بجلاء أهمية هذه الرقابة، إضافة إلى قصر مدة هذه الرقابة مقارنة بمثيلتها الخارجية.

فالإدارة أصبحت تعمل على مراقبة احترام المكلفين للقانون الجبائي انطلاقاً من مكاتبها بتبني سلطتها القانونية وفق حق فحص مجموع الوضعية الضريبية للأشخاص الخاضعين للضريبة وحق مراقبة الأثمان والتصريحات التقديرية، أي أنها تراقب الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل والأشخاص المفروضة عليهم ضريبة واجب التسجيل، واللذان تستهدفان بشكل أساسي الأشخاص الذاتيين<sup>22</sup>.

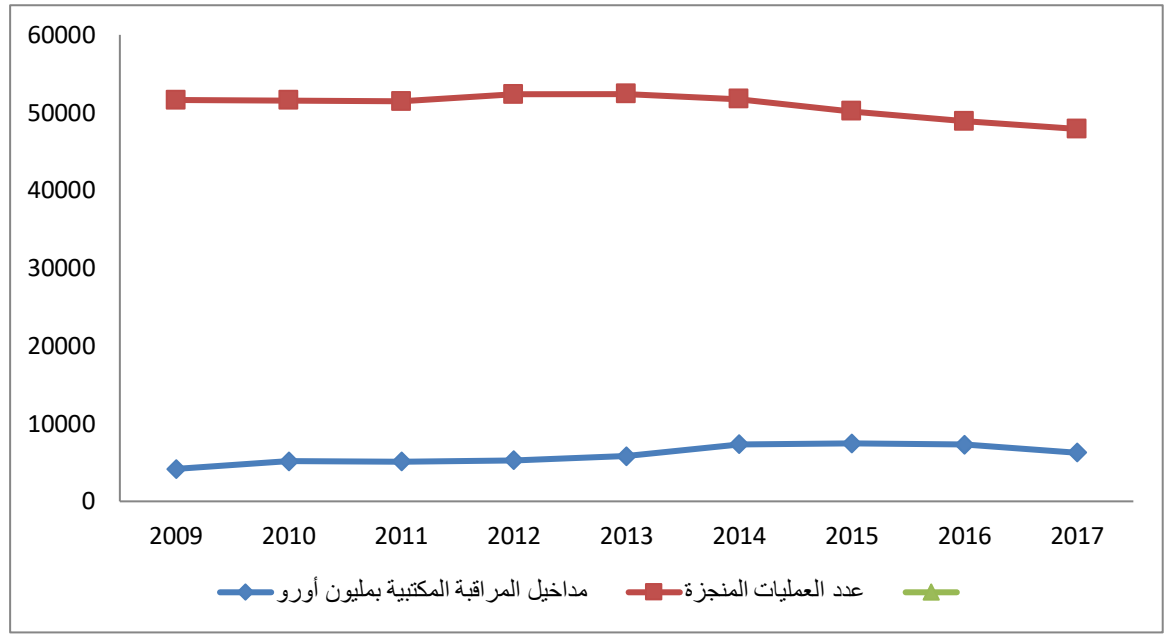
أما الجدول التالي، فيتطرق لمداخل المراقبة المكتبية في فرنسا من سنة 2009 إلى سنة 2017 مقارنة بعدد العمليات المنجزة :

<sup>21</sup> فؤاد العثماني، مرجع سابق، ص 231.

<sup>22</sup> المرجع نفسه، ص 231.

جدول 2 : جدول توضيحي للمداخل المراقبة المكتبية بفرنسا ما بين 2009-2017.

2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	
6271	7300	7456	7358	5821	5292	5130	5159	4174	مداخل المراقبة المكتبية بمليون أورو
47900	48871	50168	51740	52378	52337	51441	51572	51615	عدد العمليات المنجزة



يتضح من خلال الجدول :

- فعالية المراقبة المكتبية بالنظر إلى المبالغ المهمة التي تجنيها لخزينة الدولة الفرنسية.

- عدم ارتباط تلك المداخل بعدد العمليات المنجزة في المراقبة المكتبية.

ومن هنا يمكن أن نستنتج أن تطور المردودية المالية للمراقبة المكتبية ليس رهينا بعدد المفتشين الضريبيين أو بعدد الملفات التي يتم فحصها.

فماهي المحددات الأخرى التي تساهم في هذا التطور؟

إن تطور المردودية المالية للمراقبة الجبائية عموما والمراقبة المكتبية خصوصا يعود لمجموعة من العوامل أهمها:

- اختيار المكلفين الذين ستتم من مراقبتهم<sup>23</sup>، حيث تلجأ الإدارة إلى التركيز على الملفات الكبيرة، ففي سنة 2010 تمكنت من تحصيل 1.17 مليار درهم<sup>24</sup> في ملفين فقط، ونفس الشيء حدث في سنة 2013 حيث ساهم ملف واحد ب 12.5% من مجموع المراقبة الجبائية<sup>25</sup>.
- البحث عن الاتفاق الحبي لكونه يتيح للإدارة تحصيل موارد جبائية مهمة بطريقة جد سريعة، ويسمح للملزم من الاستفادة من تخفيض للقيمة المالية للحقوق الواجبة عليه، وهو ما يلاحظ من خلال الجدول<sup>26</sup> التالي :

النسبة المئوية	الحق المسترد	النسبة المئوية	الحق المسترد	
99.24%	6.698.365	99.46%	6.176.623	الاتفاق الحبي
0.24%	16.085	0.25%	15.423	الفرض التلقائي
0.52%	35.010	0.29%	17.815	قرارات اللجان
100%	6.749.460	100%	6.209.861	المجموع

حيث يلاحظ ارتفاع نسبة الاتفاق الحبي إلى أكثر من 99% مقارنة مع باقي الإجراءات الأخرى.

<sup>23</sup> فؤاد العثماني، المرجع نفسه، ص 240

<sup>24</sup> Rapport d'activité de la direction générale des impôts , 2011, p 11.

<sup>25</sup> Rapport d'activité de la direction générale des impôts ,2014 , p 10.'

<sup>26</sup> Rapport d'activité de la direction générale des impôts ,2017 , p 49.

## المبحث الثاني : وسائل الادارة في المراقبة الضريبية

### المطلب الاول : حق الاطلاع وتبادل المعلومات

يتمثل حق الاطلاع في السلطات التي خولها القانون للإدارة الضريبية، بغية الحصول على المعلومات والوثائق التي من شأنها أن تفيد في التحقق من الاختلالات التي تشوب التصاريح المدلى بها من طرف الملزم، وذلك عن طريق الاطلاع على أصل الوثائق المتضمنة لجميع المعلومات<sup>27</sup>، لذا وضع المشرع مجموعة من الاجراءات لتأطير هذا الحق (الفرع الاول) من جهة، وحماية الملزم (الفرع الثاني) من جهة ثانية.

#### الفرع الاول : مسطرة الحق في الاطلاع

عرفت المادة 214 مجال تطبيق الحق في الإطلاع محددة الاشخاص الخاضعة لسلطة الادارة في الإطلاع، بالإضافة أيضا الى الوثائق التي يشملها هذا الحق<sup>28</sup>، وبالتالي فان المشرع المغربي حدد مسطرة ممارسة حق الاطلاع، سواء من حيث الوثائق محل هذا الحق (الفقرة الاولى)، أو من حيث الاشخاص الخاضعين له (الفقرة الثانية)، أو من حيث محل ممارسته (الفقرة الثالثة)، وهو ما من شأنه تقييد هذه الاجراءات.

#### الفقرة الاولى : الوثائق الخاضعة لحق الاطلاع

حدد المشرع على سبيل الحصر في المادة 214، الوثائق التي يجوز لإدارة الضرائب الاطلاع عليها، لتتمكن من الحصول على جميع المعلومات التي من شأنها مساعدتها في المراقبة الضريبية<sup>29</sup>، وبذلك أجاز لها المشرع الاطلاع على :

« 1- الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على ورق أو على كل حامل

معلوماتي لما يلي :

<sup>27</sup> يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الادارة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد التاسع، 2010، ص 38-39.

<sup>28</sup> Khalid HALOUI, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat « université de GRENOBLE » droit privé, France, Soutenue le 16 septembre 2011, p 26.

<sup>29</sup> المادة 214، من المدونة العامة للضرائب.

- وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني؛
- السجلات والوثائق التي تفرض مسكها القوانين أو الأنظمة الجاري بها العمل وكذا جميع العقود والمحركات والسجلات والملفات الموجودة في حوزة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يزاولون نشاطا خاضعا للضرائب والواجبات والرسوم.

## 2- سجلات التضمين التي يمسكها القضاة المكلفين بالتوثيق. <sup>30</sup>

اما فيما يخص العمليات المحققة مع المنشآت توجد خارج المغرب، يمكن ان تطلب إدارة الضرائب من المشاة الخاضعة للضرائب بالمغرب، الادلاء بالمعلومات والوثائق التالية <sup>31</sup>:

1. طبيعة العلاقات التي تربط المنشأة الخاضعة للضريبة بالمغرب بالمنشآت المتواجدة خارج المغرب.
2. طبيعة الخدمات المقدمة أو المنتجات التي تم تسويقها.
3. طريقة تحديد أثمان العمليات المحققة بين هذه المنشآت والعناصر التي تثبتها.
4. أنظمة وأسعار فرض الضريبة على المنشآت المتواجدة خارج المغرب.

وقد نص المشرع المغربي في مدونة العامة للضرائب على تقديم الوثائق والمعلومات المطلوبة داخل أجل ثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تقديم طلب الحصول على الوثائق والمعلومات.

## الفقرة الثانية : الاشخاص الخاضعة لحق الاطلاع

بموجب أحكام المادة 214 (مدونة العامة للضرائب)، يمكن للإدارة الضريبية طلب من جميع المنظمات الخاضعة للمراقبة الدولة وجميع الاشخاص المعنوية والطبيعية

<sup>30</sup> المادة 214، من المدونة العامة للضرائب.

<sup>31</sup> المادة 214 - III، من المدونة العامة للضرائب.

الذين يمارسون نشاط خاضع للضريبة، الاطلاع على جميع الوثائق والسجلات التي يكون حفظها إلزاميا بموجب القانون المعمول به، والمفيدة في المراقبة الضريبية<sup>32</sup>.

وقد حدد القانون الضريبي المغربي الأشخاص الذين يمكن للإدارة الضريبية أن تحتج لديهم بحق الاطلاع وتبادل المعلومات في فئتين أساسيتين وهما :

□ الفئة الاولى : إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة.

□ الفئة الثانية : الاشخاص المزاولين للمهن الحرة وهم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون<sup>33</sup>.

الاشارة انه يمكن للإدارة الضرائب ان تطلب الاطلاع على معلومات لدى إدارات التابعة للدول التي أبرمت مع المغرب اتفاقيات لتفادي ازدواجية فرض الضرائب على الدخل<sup>34</sup>.

### الفرع الثاني :السر المهني والعلاقة بين الملزم وإدارة الضرائب

لقد حاول المشرع من خلال وضع مجموعة من الاجراءات والتدبير في يد الادارة الضريبية بغية ممارسة نشاطها الرقابي، تأطير السر المهني في حق الاطلاع من جهة (الفقرة الاولى)، وواضعا ضمانات للملزم وفي نفس الوقت جزاءات في حالة رفض الملزم لحق الاطلاع (الفقرة الثانية).

### الفقرة الاولى : حق الاطلاع والسر المهني

يعتبر حق الاطلاع وسيلة قانونية بيد الادارة الضريبية، تستخدمها للإطلاع على مختلف الوثائق والمعلومات الخاص بالملزم بالضريبة، بغية الحصول على المعلومات

<sup>32</sup> Ikram Gheriss, la performance du contrôle fiscal au Maroc, Thèse professionnelle, Mastere spécialisé management des services public MS MSP,Ecole ESSEC, France, Année 2007, P : 93.

<sup>33</sup> أم كلثوم العطار، العلاقة بين الادارة الضريبية والمكلف، مجلة القانونية الالكترونية، عدد 363 تم الاطلاع عليه بتاريخ 26 مارس 2019.

<sup>34</sup> المادة 214 - II، من المدون العامة للضرائب.

اللازمة لأداء مهمة التحقيق<sup>35</sup>. وبالتالي لا يمكن تصور رقابة ناجحة دون حق الاطلاع، والتي تهدف من خلاله الادارة للتحقق من الوعاء الضريبي ومطابقته مع ما جاء في التصريح الضريبي المصرح به من قبل المكلف<sup>36</sup>، اذ يجب على المكلف الادلاء بالوثائق والمعلومات وإلا تعرض لعقوبات قانونية، وذلك بهدف تحقيق العدالة الضريبية ومحاربة التهرب الضريبي.

إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل يمكن رفض إطلاع الادارة على الوثائق والمعلومات من قبل الملزم بحجة السر المهني؟

المشرع المغربي تطرق الى حجية السر المهني، وميز بين فئتين :

#### أولاً : الادارات الدولة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة

لقد أجاز المشرع المغربي لإدارة الضريبية، الاطلاع على أصل وثائق المصلحة والوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارة الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني<sup>37</sup>. وهذا ما تم التتصيص عليه في مدونة الضرائب : " ...الأصل أو تسليم النسخ على حامل مغناطيسي أو على ورق أو على كل حامل معلوماتي لما يلي:

(أ) وثائق المصلحة أو الوثائق المحاسبية الموجودة في حوزة إدارات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل هيئة خاضعة لمراقبة الدولة دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني؛ ... " <sup>38</sup>.

وبالرجوع الى المادة 214 من مدونة الضرائب، فالمشرع المغربي كان واضحاً في النقطة المتعلقة بالسر المهني، حيث أكدت أنه لا يمكن أن تنتشبت نهائياً ادارات الدولة

<sup>35</sup> هاجر محادي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وجبائية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة الجامعية 2014/2015، ص 8.

<sup>36</sup> أم كلثوم العطار، مرجع سابق.

<sup>37</sup> أشرف اسامة وعبد الإله بوكرن، مرجع سابق.

<sup>38</sup> المادة 214، من المدونة العامة للضرائب.

والجماعات المحلية والمؤسسات العامة وكل الهيئة خاضعة لمراقبة الدولة بحجة السر المهني<sup>39</sup>.

وقد سار المشرع الجزائري على نفس منوال المشرع المغربي حيث أجاز للإدارة الضريبية الاطلاع على جميع الوثائق، دون إمكانية الاعتراض على ذلك بحجة كتمان السر المهني، وهذا ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية الجزائري حيث نصت المادة 46 على : " لا يمكن بأي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها... ".

إلا ان المشرع الجزائري استثنى الإدارات التي تتوفر على المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية من إعطاء هذا النوع من المعلومات، معتبرا ان هذه المعلومات لا يمكن استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية<sup>40</sup>، عكس المشرع المغربي الذي سكت في هذه النقطة.

ومنه يتجلى لنا أن الغاية من إلزام الجميع بمساعدة الإدارة الضريبية، ومدّها بجميع الوثائق اللازمة، لإثراء المادة المتوفرة لديهم والمتعلقة بالإثبات التي تمنح مصداقية وشرعية أكبر لحكمهم النهائي تجاه المكلف المعني بالرقابة، بهدف تحقيق العدالة ومحاربة التهرب الضريبي، حتى لو تعلق الأمر بمؤسسات وإدارات عمومية.

**ثانيا : الأشخاص المزاولين للمهن الحرة (الأشخاص الطبيعيون والمعنويون)**

إذا كان المشرع المغربي قد ألزم الإدارات والهيئات العمومية على تقديم جميع الوثائق والسجلات اللازمة للإدارة الضريبية دونما الاحتجاج بالسر المهني، إلا ان هذا

<sup>39</sup> أم كلثوم العطار، مرجع سابق.

<sup>40</sup> الفقرة الثانية من المادة 46، من قانون الإجراءات الجبائية.



الحق لا يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهنة الحرة التي تستلزم مزاولة تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي<sup>41</sup>.

وبالتالي فالمشرع اعتبر أنه في حالة ما إذا تعلق الأمر بمهنة الحرة تستلزم مزاولة تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي، امتنع الملزم عن تقديم الملف كاملاً، واقتصر على الجزء الذي لا يمس بالسري المهني<sup>42</sup>.

وهكذا على سبيل المثال فإن المفتش التابع لإدارة الضريبة، يمكن أن يلتمس من طبيب لائحة بأسماء مرضها إذا احتاج إليها، دون أن يستطيع الحصول على الملف الكامل لأي منهم.

في نفس السياق ذهب المشرع الجزائري حيث أشار في الفقرة الأخيرة من المادة 46 :  
" أن حق الإطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة، يطبق على سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية. غير أن هذا الحق لا يمكن ممارستها إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة."، وبالتالي حدد المشرع الوثائق الملزم الخاضع بالضريبة تقديمها لإدارة الضرائب في سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة.

#### الفقرة الثانية : العلاقة بين الملزم وإدارة الضرائب

يعد حق الإطلاع وسيلة مهمة في يد إدارة الضرائب للقيام بمهمة المراقبة، إلا أن المشرع المغربي وضع ضمانات لحماية الملزم من تعسف الإدارة الضريبية.

أولاً : الضمانات الممنوحة للملزم في حق الإطلاع

بالرجوع إلى مدونة العامة للضرائب فالمشرع لم يتناول الضمانات الممنوحة للخاضعين لضريبة، أمام حق الإطلاع، ولم ينظمها في كتاب واحد بشكل يعكس

<sup>41</sup> المادة 214، من مدونة العامة للضرائب : "...غير أن حق الإطلاع ال يمكن أن يشمل مجموع الملف فيما يتعلق بالمهنة الحرة التي تستلزم مزاولة تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي."

<sup>42</sup> محمد السماحي، مسطرة المنازعات في الضريبة، مطبعة الصومعة، الرباط، المغرب، الطبعة الأولى 1997، ص 39.

الرغبة في حمايتهم من أي تحكم محتمل أو تجاوزات، رغم ذلك فالنصوص التفرقة تفي بذلك<sup>43</sup>، وهكذا فإن حق الاطلاع وجب ان يكون وفق الشروط التالية :

- شرط الكتابة، إذا رغبت إدارة الضرائب في الاطلاع على وثائق معينة من إدارة ما. وجب عليها تقديم طلب مكتوب بذلك<sup>44</sup>، يتضمن نوعية المعلومات والوثائق المطلوبة والسنوات المحاسبية أو الفترة المعنية وكذا شكل ونوع وحامل هذه المعلومات والوثائق<sup>45</sup>.
- أن يتم تبليغ الملزم وفق الاجراءات المنصوص عليها في المادة 219<sup>46</sup>.
- يمارس حق الاطلاع في محل الاشخاص الطبيعيين والمعنويين بالمأمر، ماعدا اذا قام المعنويين بتقديم المعلومات كتابة أو سلموا الوثائق مقابل إيصال لمأموري إدارة الضرائب<sup>47</sup>.
- في حالة ما إذا تعلق الامر بالمهنة الحرة التي تستلزم مزاومتها تقديم خدمات ذات طابع قانوني أو ضريبي أو محاسبي، اقتصر حق الاطلاع على الجزء التي لا يمس بالسر المهني<sup>48</sup>.

#### ثانيا : حماية وثائق ومعلومات الملزم

يعد حق الاطلاع الية مهمة في يد الادارة الضريبية لممارسة مهامها الرقابية، إلا انه لا يجوز استخدامه كوسيلة لتفتيش محل أو منزل ملزم، بهدف ضبط وإثبات إرتكابه لطرق احتيالية أو تهرب ضريبي بالاستناد الى بلاغات مسبقة بذلك، إذا يستوجب في هذه الحالة الحصول على إذن من النيابة العامة<sup>49</sup>.

كما أن حق الاطلاع لا يجوز استخدامه إلا بهدف تمكين الادارة الضريبية من كشف الاختلالات التي تشوب التصاريح المدلى بها من طرف الخاضع للضريبة، وبالتالي حق الاطلاع يهدف بالدرجة الأولى، كما جاء على لسان مفوض الحكومة الفرنسية

<sup>43</sup> محمد السماحي، مرجع سابق، ص 38.

<sup>44</sup> محمد السماحي، مرجع سابق، ص 38.

<sup>45</sup> المادة 214، من المدونة العامة للضرائب: "... يجب أن تقدم طلبات الاطلاع المشار إليها أعلاه كتابة، ويجب أن تبين نوعية المعلومات والوثائق المطلوبة والسنوات المحاسبية أو الفترات المعنية وكذا شكل ونوع وحامل هذه المعلومات والوثائق."

<sup>46</sup> المادة 219، من المدونة العامة للضرائب.

<sup>47</sup> المادة 214، من المدونة العامة للضرائب.

<sup>48</sup> محمد السماحي، مرجع سابق، ص 39.

<sup>49</sup> يونس مليح، مرجع سابق، ص 39.

Lavondes، الى الحصول بصفة انفرادية على المعلومات المفيدة بقصد فرض الضريبة<sup>50</sup>.

إن تعدد الوثائق والسجلات الخاضعة لحق الاطلاع، تجعل من هذا الاخيرة يشمل جميع الوثائق والسجلات باختلاف أنواعها، وهذا من شأنه أن يمس بضمانات الملزم، وبالتالي لا تحمي معلوماتهم غير المحاسبية من إطلاع الغير عليها ولو تعلق الامر بالإدارة الضريبية.

وفي هذا الصدد انصب الاجتهاد القضائي الفرنسي، حين حدد حق الاطلاع في أنه لا يشمل إلا الوثائق التي تتعلق بالنشاط الذي يمارسه المكلف أو الهيئة أو المقاولات دون أن يتعداه الى وثائق قد تتعلق بالحياة الشخصية للفرد أو على وثيقة غير محاسبية<sup>51</sup>.

### المطلب الثاني : حق المعاينة

نصت المدونة العامة للضرائب على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم اليات والوسائل الرقابية المعمول بها من قبل إدارة الضرائب، ويكون ذلك عن طريق أعوان الادارة الضريبية الذين يقومون بمعاينة جميع الوثائق والمستندات اللازمة لكشف الإختلالات الضريبية<sup>52</sup>، وسنحاول في هذا المطلب الى التطرق الى الاجراءات اللازمة من أجل القيام بالمعاينة (الفرع الأول)، ثم أثار التي يخلفها حق المعاينة (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول : مسطرة حق المعاينة

يعد حق المعاينة من الوسائل التي تلجأ اليها الادارة الضريبية، اثناء ممارسة نشاطها الرقابي، بغية التأكد من التصريحات التي يدلي بها الملزم، لدى سنحاول التعرف على حق المعاينة (الفقرة الأولى)، ثم المسطرة الاجرائية لحق المعاينة (الفقرة الثانية).

<sup>50</sup> يونس مليح، مرجع سابق، ص 39.

<sup>51</sup> يونس مليح، مرجع سابق، ص 40.

<sup>52</sup> مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماستر، تخصص: قانون عام، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، سنة 2014، ص 33.

## الفقرة الاولى : المقصود بحق المعاينة

تنص المادة 210، إضافة لحق المراقبة، على حق الادارة الضريبية في إجراء معاينة، أي الانتقال لعين المكان من أجل إجراء المعاينة<sup>53</sup>. يمكن بمقتضاها أن تطلب الإدارة الضريبية من الخاضعين للضريبة، تقديم الفاتورات والدفاتير والسجلات والوثائق المهنية المتعلقة بعمليات نتج عنها أو من المفروض أن ينتج عنها تحرير فواتير، وأن تقوم بالمعاينة الفعلية للعناصر المجسدة للاستغلال، وذلك بهدف الكشف عن الاختلالات التي يمكن أن يقوم بها الملزم للنصوص والقواعد الجار بها العمل<sup>54</sup>. ويجدر الإشارة الى ان الادارة لا يمكنها ممارسة حق المعاينة لا بعد إشهار المعنيين بالامر.

في القانون المقارن الفرنسي، حق المعاينة يسمى بحق التحري أو التحقيق (droit d'enquête)، ويهم فقط الاشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة<sup>55</sup>.

وفقا للمواد L80F الى L80J من كتاب الاجراءات الجبائية الفرنسي، يعد حق التحري إجراء للبحث عن مخالفات التي تصيب قواعد تحرير الفواتير، خاصة وان الضريبة على القيمة المضافة تحتل مكانة مهمة داخل المجتمع<sup>56</sup>.

تتدخل الادارة الضريبة بشكل فجائي من أجل القيام بالمعاينة، وتضمن ما تم معاينته في محضر، ويمكن للادارة استغلال ما جاء في محضر المعاينة في الفحص الضريبي، وفي حالة رفض الملزم ممارسة الادارة لهذا الحق يكون معرضا للغرامات<sup>57</sup>.

انطلاقا مما سبق فحق المعاينة إجراء يمكن للإدارة الضريبة استخدامه لمعاينة الملزمين كيفما كان نوع الضريبة. فحين ان حق التحري في الاجراءات الجبائية

<sup>53</sup> سعيد جعفري، المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، مكتبة الرشاد سطات، المغرب، ص 222.  
<sup>54</sup> المادة 210، من المدونة العامة للضرائب.

<sup>55</sup> Mohammed SADDUGUI, la détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu –cas des revenus professionnels-, Thèse pour obtenir doctorat en droit ? Université Mohammed premier, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, OUJDA, 2014, page 147.

<sup>56</sup> Mohammed SADDUGUI, OP.cit. page 147.

<sup>57</sup> Mohammed SADDUGUI, OP.cit. page 147.

الفرنسي يهتم فقط الأشخاص الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، وبالتالي فإن حق التحري المنصوص عليه في إجراءات الرقابة الضريبية الفرنسية، يبقى محدودا نظرا لنطاق تطبيقه، حيث يقتصر فقط على الضريبة على القيمة المضافة<sup>58</sup>.

### الفقرة الثانية : الاجراءات الاشعار بالمعائنة

تمارس الإدارة الضريبية حق المعائنة بشكل فجائي، حيث يباشر من طرف المأمورين المحلفين والمعتمدين من قبل الإدارة الضريبية، مباشرة بعد تسليم الإشعار للخاضعين للضريبة وبدون انتظار، إلا أن المشرع المغربي ألزم على الإدارة الضريبية تسليم الإشعار قبل ممارسة هذا الحق وفق الشروط التالية :

- يجب أن يتضمن الإشعار بالمعائنة الأسماء الشخصية والعائلية لمأموري الضرائب المكلفين بإنجاز المعائنة وإخبار الخاضع للضريبة بممارسة هذا الحق<sup>59</sup>.
- تسليم الإشعار بالمعائنة مقابل وصل إلى أحد الأشخاص التالية :
- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين يسلم الإشعار إلى<sup>60</sup>:

1. الشخص نفسه.
2. مستخدميه.
3. شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.
- بالنسبة للشركات والمجموعات المذكورة في المادة 26<sup>61</sup>:
1. الشريك الرئيسي.
2. الممثل القانوني.
3. المستخدمين.
4. كل شخص آخر يشتغل مع الخاضع للضريبة.

ويجدر الإشارة إلى أنه في حالة رفض الشخص الذي استلم الإشعار التوقيع على تسلمه، وجب العون الذي قام بالتسليم أن يشير إلى ذلك في الوصل.

<sup>58</sup> Khalid HALOUI, OP.cit page 18.

<sup>59</sup> المادة 210، مدونة العامة للضرائب.

<sup>60</sup> المادة 210، مدونة العامة للضرائب.

<sup>61</sup> المادة 26، مدونة العامة للضرائب. "... يعتبر الربح الذي تحصل عليه شركة من شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركات الفعلية التي لا تضم سوى الأشخاص الطبيعيين، بمثابة دخل مهني أو دخل فلاح، أو هما معا، للشريك الرئيسي وتفرض عليه الضريبة في اسمه.... إذا كان شخص طبيعي شريكا في مال مشاع أو في شركة محاصة وجب اعتبار نصيبه في نتيجة استغلال المال المشاع أو شركة المحاصة لتحديد صافي دخله المهني أو الفلحي أو هما معا.... "

## الفرع الثاني : الآثار المترتبة عن حق المعاينة

### الفقرة الاولى : جزاءات المترتبة عن رفض حق المعاينة

يعد حق المعاينة وسيلة مهمة، تستخدمها الادارة الضريبية لمراقبة التجاوزات التي يمكن أن يقوم بها الملمزم للنصوص والقواعد الجار بها العمل، لذا كان لا بد على المشرع فرض جزاءات على الاشخاص الذين يعترضون على الحق المعاينة، حيث جاء في المادة 210 من مدونة الضرائب أنه : " في حال الاعتراض على حق المعاينة يتعرض الخاضع للضريبة للجزاءات المنصوص عليها في المادة I-191 أعلاه. "

وبالرجوع الى المادة 191 من مدونة العامة للضرائب، فالمشرع فرض على الاشخاص الذين اعترضوا على حق المعاينة، غرامة قدرها 2000 درهم، وإن اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها 100 درهم عن كل يوم تأخير، على أن لا يتجاوز مجموعها 1000 درهم<sup>62</sup>.

### الفقرة الثانية : الآثار المترتبة عن حق المعاينة

بعد تسليم الاشعار تمارس الادارة الضريبية عن طريق المأمورين المحلفين المعتمدين حق المعاينة، مباشرة بعد تسليم الاشعار، حق المعاينة في جميع محلات المكلفين المخصصة لغرض مهني أو مستغلات فلاحية، وذلك داخل أوقات العمل القانونية وخلال ساعات مزاولة النشاط المهني أو الفلاحي أو هما معا. وفي مدة أقصاها ثمانية (8) أيام، يحضر محضر بالاختلالات الملاحظة في عين المكان خلال ثلاثين (30) يوما الموالية لانصرام الأجل السابق ذكره، وتسليم نسخة منه الى الخاضع للضريبة<sup>63</sup>.

لكن ورغم طابعها التفتيشي والفجائي، فإنه لا يمكن مواجهة الخاضع للضريبة بالبيانات الواردة في المحضر المعاينة لا في إطار مراقبة خارجية لاحقة. بمعنى أن الهدف من المعاينة التي يجريها المفتش الضريبي هو التأكد الأولي لاحترام المكلف

<sup>62</sup> المادة I-191-، مدونة العامة للضرائب، " إذا لم يقدم الخاضعون للضريبة الوثائق المحاسبية والثبوتية المشار إليها في المادتين 145 و 146 أعلاه، أو رفضوا الخضوع لإجراء المراقبة المنصوص عليها في المادة 212 أدناه، فإنهم يتعرضون لغرامة مبلغها ألفي (2000) درهم وان اقتضى الحال غرامة تهديدية قدرها مائة (100) درهم عن كل يوم تأخير، على أن ال يتجاوز مجموعها ألف (1000) درهم وفق الشروط المقررة في المادة 229 أدناه. "

<sup>63</sup> المادة 210، مدونة العامة للضرائب.

للقانون والبحث عن المعلومات المرتبطة بوضعه الجبائي، مع تأجيل قدرته على تصحيح المخالفات حتى يقوم بمراقبة المكلف لاحقاً، وهو الأمر الذي جعل سلطة حق المعاينة من وسائل التحقيق<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> سعيد جعفري، مرجع سابق، ص 222.

## الخاتمة

ختاماً، فالمشرع المغربي وضع مجموعة من الاجراءات والتدبير من أجل تمكين الادارة الضريبية من الاليات ووسائل لممارسة الرقابة الضريبية قبل الفحص المحاسبي، وبتفحص الاحصائيات والنتائج المستخلص عن رصد حصيلة الادارة الضريبية، حيث تمثل مداخل هذا النوع من الرقابة أكثر من 50% من المداخل الضريبية، ورغم المردودية إلا ان الادارة الضريبية تعاني من مشاكل راجع بالاساس الى مجموعة من العوامل نذكر منها الخصائص في الموارد البشرية (مفتشين، موظفين) في إدارة الضرائب، بالاضافة الى نقص التكوين في المجال الضريبي بشكل عام، والمساطر والاجراءات بشكل خاص، الشيء الذي يفوت على الدولة مجموعة من المداخل.

إن أسلوب التصريح الذي نهجه المغرب على غرار الانظمة المقارنة، يعد أسلوب متقدماً يعكس وعي المواطن، وبالتالي فمن وجهة نظرنا المتواضع، ان الحل ليس التركيز بشكل كبير على المستوى الرقابي، بل يجب إعادة بناء العلاقة بين الدولة والمواطن بشكل عام، وإدارة الضرائب والملزم بشكل خاص، عبر خلق مواطنة ضريبية، إذا لا يمكن تحقيق هذا الامر إلا عبر تحقيق عدالة ضريبية، وإعادة الثقة بين المواطن والدولة.



## المراجع باللغة العربية

### **كتب :**

- ❖ فؤاد العثماني، المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، منشورات مجلة المهن القانونية والقضائية، مطبعة الأمنية، الرباط، 2018.
- ❖ سعيد جعفري، المنازعات الضريبية بالمغرب بين ضمانات الملزم وحقوق الإدارة، مكتبة الرشاد سطات، المغرب، 2018.
- ❖ يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الادارة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد التاسع، 2010.
- ❖ محمد السماحي، مسطرة المنازعات في الضريبة، مطبعة الصومعة، الرباط، المغرب، الطبعة الاولى 1997، ص 39.

### **أطروحات والرسائل :**

- ❖ عبد القادر عيساوي وسيدي محمد بلعروسي، "الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد نقدي ومالي، جامعة ابي بكر بلقايد -تلمسان- الجزائر، السنة الجامعية 2016/2015.
- ❖ هاجر محادي، أثر الرقابة الجبائية على مصداقية التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص مالية وجبائية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، السنة الجامعية 2015/2014.
- ❖ مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماستر، تخصص: قانون عام، جامعة قاصدي مرباحورقلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، الجزائر، سنة 2014.

❖ حياة تيسوكاي وصبرينة سعودي، حقوق ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، رسالة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية - الجزائر، السنة الجامعية 2013-2014.

### **المقالات :**

❖ أشرف اسامة وعبد الاله بوكرن، المراجعة الضريبية بالمغرب وفق آخر التعديلات، مجلة القانونية الالكترونية، عدد 363، تم الاطلاع عليه بتاريخ 26 مارس 2019.

❖ أنس الشتيوي، الرقابة الجبائية، مجلة القانونية الالكترونية، عدد 364، تم الاطلاع عليه بتاريخ 29 مارس 2019.

❖ أم كلثوم العطار، العلاقة بين الادارة الضريبية المكلف، مجلة القانونية الالكترونية، عدد 363 تم الاطلاع عليه بتاريخ 26 مارس 2019.

❖ ولفي بوعلام، مداخله بعنوان " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة " حالة الجزائر، 2009.

### **القوانين :**

❖ مدونة العامة للضرائب 2019.

## **المراجع باللغة الفرنسية**

### **Ouvrages :**

❖ Jean-Pierre Casimir, Contrôle fiscal droit, garantie et procédure, édition 8, 2002.

### **Thèses et Mémoire**

❖ Mohammed SADDUGUI, la détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu –cas des revenus

professionnels-, Thèse pour obtenir doctorat en droit, Université Mohammed premier, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales, OUJDA, 2014.

- ❖ Mahmoud FRISSOU, le contrôle fiscale outil de lutte contre la fraude fiscale, Mémoire Master en sciences de gestion, Université ABDERRAHMANE MIRA-BEJAÏAN Faculté des sciences économiques, des sciences commerciales et des sciences de gestion, Algérie, Année universitaire : 2012/ 2013.
- ❖ Khalid HALOUI, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse de doctorat « université de GRENOBLE » droit privé, France, Soutenue le 16 septembre 2011.
- ❖ Ikram Gheriss, la performance du contrôle fiscal au Maroc, Thèse professionnelle, Mastere spécialisé management des services public MS MSP, Ecole ESSEC, France, Année 2007.

### **Rapport**

- ❖ Rapport d'activité de la direction générale des impôts , 2011.
- ❖ Rapport d'activité de la direction générale des impôts , 2014.
- ❖ Rapport d'activité de la direction générale des impôts , 2017.

## الفهرس

1	مقدمة
4	المبحث الأول : الرقابة الداخلية للإدارة الضريبية
4	المطلب الأول : أنواع الرقابة الداخلية للإدارة الضريبية
4	الفرع الأول : الرقابة الشكلية
5	الفرع الثاني : الرقابة المكتبية
7	المطلب الثاني: أهمية الرقابة الداخلية على المردودية المالية لخزينة الدولة
11	المبحث الثاني : وسائل الادارة في المراقبة الضريبية
11	المطلب الاول : حق الاطلاع وتبادل المعلومات
11	الفرع الاول : مسطرة الحق في الاطلاع
11	الفقرة الاولى : الوثائق الخاضعة لحق الاطلاع
12	الفقرة الثانية : الاشخاص الخاضعة لحق الاطلاع
13	الفرع الثاني : السر المهني والعلاقة بين الملزم وإدارة الضرائب
13	الفقرة الاولى : حق الاطلاع والسر المهني
16	الفقرة الثانية : العلاقة بين الملزم وإدارة الضرائب
18	المطلب الثاني : حق المعاينة
18	الفرع الأول : مسطرة حق المعاينة
19	الفقرة الاولى : المقصود بحق المعاينة
20	الفقرة الثانية : الاجراءات الاشعار بالمعاينة
21	الفرع الثاني : الآثار المترتبة عن حق المعاينة
21	الفقرة الاولى : جزاءات المترتبة عن رفض حق المعاينة
21	الفقرة الثانية : الآثار المترتبة عن حق المعاينة
23	الخاتمة