**الـــــــــــــــــــمـقـــــــــــدمـــــــــــــــــــــــــة :**

لقد إهتمت الدراسات التاريخية التونسية بتاريخ الإيالة في القرن التاسع عشر حيث مثلت هذه الفترة مجالا خصبا للبحث التاريخي مما جعل كل هذه الدراسات تركز على مسألة الجباية، ذلك أن الجباية مثلت ولاتزال المحور الأساسي الذي يدور حوله تطور العلاقات الإجتماعية والسياسية بالبلاد[[1]](#footnote-1).

واللافت للنظر أن كل هذه الدراسات قد أجمعت على أن البلاد التونسية عرفت خلال هذه الفترة أزمة لم تستطع تجاوزها، بل تعمقت بفشل سياسة الإصلاحات التي إتبعها البايات وتراجع موارد البلاد التقليدية المتأتية من التجارة ومن النشاط القرصني. فقد أدت كل هذه المتغيرات الحاصلة في هذه الفترة إلى جعل الدولة تعيش حالة من الإنكماش كانت نتيجة ذلك أن إنحصرت وظيفة الدولة في تطوير سياساتها الجبائية إلى حد صارت معها الجباية تمثل سبب وجود هذه الدولة وشرطا أساسيا لتواصلها.

ومن هذا المنطلق عملت الدولة لتحقيق غايتها وذلك بالإستغلال الجبائي إلى أقصى حد فقامت بعدة تغييرات جذرية في صلب النظام الجبائي القائم، فكانت جملة هذه التغييرات والتحولات التي عرفها النظام الجبائي مرتبطة بالظروف التي نشأ فيها.

ذلك أنه منذ ثلاثين سنة تقريبا كان الحس الوطني المسؤول لدى العديد من الدارسين لنظام الجباية في تونس يزداد يوما بعد يوم فكانت بداية **1975** التحول التاريخي حيث دق الجرس بمحاضرة تلتها محاضرات ومقالات تتناول منه مسائل مختلفة[[2]](#footnote-2) .

وفي سنة **1982** جاءت الفرصة لتعطي دفعا حقيقيا إلى القضاء في المادة الجبائية حتى أصبحنا نجده في كل محكمة، له دائرة وفقه قضاء وفي كل سنة له دورات تكوين وتطوير وأعني بذلك **مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية** التي صدرت سنة [[3]](#footnote-3)**2000**. بمقتضى قانون عدد82 لسنة **2000** والمؤرخ في 9 أوت **2000** لتدخل حيز التنفيذ بداية من غرة جانفي **2002.** وعلى ضوء ذلك جاءت فصول هذه المجلة تعالج العديد من النواحي المتعلقة أساسا بطريقة المراقبة وآلياتها وطرقها وما تفرزه من نتائج أثناء تطبيق جملة هذه الإجراءات.

وحيث أن المراقبة الجبائية إكتست في القديم طابعا كلاسيكيا في إجراءاتها مما جعل من النتائج المتوصل إليها في أغلبها كانت غير مأمولة العواقب لما تفرزه في أغلب الأحيان من حيف وظلم يكون سببا في ضياع حقوق المطالبين بالأداء إضافة إلى خلق أرضية ملائمة إلى ما يسمى بالتهرب الضريبي. وعلى ضوء ذلك يمكن الجزم بأن هذه المجلة سعى المشرّع من خلالها إلى تحصين إجراءات المراجعة الجبائية.

حيث ضبطت هذه المجلة إجراءات موحدة للمراجعة الجبائية تطبق على جميع الأداءات والمعاليم والضرائب الراجعة للدولة بما في ذلك الأداءات والمعاليم الراجعة للحسابات الخاصة في الخزينة. كما تطبق هذه الإجراءات على المعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمعلوم على النزل ومعلوم الإجازة الموظف على محلات بيع المشروبات.

حيث أصبحت إبتداءا من تاريخ دخولها حيز التنفيذ خاضعة إلى أحكام الفصول من **36** الى **46** من هذه المجلة. وعلى هذا الأساس سوف أتناول في محاضرتي هذه موضوع: الفرق بين المراجعة الجبائية الأولية والمراجعة الجبائية المعمقة من حيث الإجراءات والنتائج. وقد أفضت هذه الإجراءات إلى وجود صنفين من المراجعة: مراجعة اولية للتصاريح والعقود والكتابات ومراجعة معمقة للوضعية الجبائية.

وقد قسمت هذا العمل الى خمسة أبواب وهي على النحو التالي:

**الباب الأول**:المراجعة الجبائية الأولية.

**الباب الثاني:** المراجعة الجبائية المعمقة.

**الباب الثالث**: سير المراجعة المعمقة.

**الباب الرابع**: إعادة المراجعة المعمقة.

**الباب الخامس**: الإجراءات المشتركة بين المراجعة الأولية والمراجعة المعمقة.

**الباب الأول :المراجعة الجبائية الأولية**

تعد المراجعة الجبائية الأولية بمثابة المراجعة المكتبية وهي تعتمد أساسا على التصاريح والعقود والكتابات الموّدعة من قبل المطالب بالأداء وغيرها من المعلومات المتوفرة لدى مصالح الجباية.

**الفصل الأول: الإجراءات الخاصة بالمراجعة الأولية للتصاريح والعقود والكتابات**

إنسجاما مع روح الفصل **36** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يمكن أن تكتسي المراجعة الجبائية صبغة مراجعة أولية للتصاريح والعقود والكتابات.

وقد إنتهجت إدارة الجباية عند عزمها القيام بهذه المراجعة أسلوب السرية ويتضح ذلك من خلال :

* الإعتماد على التصاريح والعقود والكتابات الموّدعة من قبل المطالب بالأداء وغيرها من المعطيات المتوفرة لدى مصالح الجباية كما يمكن أن تشمل هذه المراجعة الأولية أداء واحد أو عدة آداءات. وتصريحا واحدا أو عدة تصاريح وذلك في آجال التقادم.
* الإعتماد على الإستقصاءات من خلال المنظومة الإعلامية – صادق- حيث أن إدارة الجباية تقوم بالمراجعة وإعادة إحتساب الأداء وما تتوصل إليه من نتائج تمس الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء لتبلغها له بدون سابق إعلام.

**الفصل الثاني: الأسس القانونية التي تنبني عليها المراجعة الأولية.**

تسعى إدارة الجباية أثناء قيامها بالمراجعة إلى الحصول على أكثر المعلومات والمعطيات التي لها علاقة بموضوع المراجعة. وذلك بمطالبة المطالب بالأداء كتابيا بمدها بالإرشادات أو المبررات أو التوضيحات حول وضعيته الجبائية أو كشوفات مفصلة لمكاسبه وعناصر مستوى عيشه[[4]](#footnote-4). وقد حددت لذلك أجلا أقصاه ثلاثون يوم ليرد المطالب بالأداء على طلباتها ومستبعدة في الوقت نفسه المحاسبة التي يمسكها وعدم إعتمادها في عملية المراجعة.

**الفصل الثالث: عــــدم إجبارية الإعــــــــــلام المســــبق.**

إن عدم إجبارية الإعلام المسبق قد طرح عديد التساؤلات من بينها:أسباب هذا الإستبعاد ونتائجه ؟

قبل الإجابة عن هذه الأسئلة لابد من توضيح بعض المسائل التي كانت وراء هذا الإستبعاد: في البداية لابد من الإقرار بشيء تاريخي لازم كل التونسيين تقريبا وخاصة منهم الذين إكتووا بنار الضريبة من عهد البايات إلى فترة الإستعمار، مما ولد شعور فيه رفض قاطع للجباية وعدم الإعتراف بها بل كانوا في بعض الأحيان يعتبرون ذلك حرام وظلما و إضعاف لذممهم المالية وإفقارهم.

هذا الشعور الذي كان نتيجة عوامل واقعية حقيقية تجلى فيها الظلم وأخذ حق الغير بقوة القانون الجائر وكنتيجة لذلك نشأ وترعرع ما يعرف بالتهرّب الضريبي.فكان أمام الإدارة هو مسلك الرقيب المتخفي لعله يتمكن من الوقوف على معطيات ومعلومات تقوده إلى إنجاز عملية المراقبة بأكثر ثقة وثبات. ولكن هل بهذه الطريقة يصل إلى النتائج المرجوة أم إلى نتائج عكسية ؟

للإجابة على ذلك ذهب بعض الناقدين إلى القول أن هذا المسلك سيقود الإداة إلى مأزق كبيرة يؤدي حتما إلى أضعاف موقفها أمام المطالب بالأداء. وذلك من خلال ما قد يحصل من إخلالات وأخطاء عند إستقصاء المعلومة والإدارة ليست في مأمن منها.

أما المدافعين وهم أغلبهم من المنتمين لهذا القطاع والمناصرين إليه فإنهم يبررون هذا التمشي بما يتحقق من نتائج تعود أساس للمجموعة الوطنية من خلال تنمية الإقتصاد الوطني، الذي يعتمد على الجباية بصفة كلية ويرون أن ردود فعل المطالبين بالأداء الرافضين التعامل مع إدارة الجباية بشفافية ومسؤولية ووطنية هي التي ساهمت في ميلاد هذه الطريقة.

أما في ما يتعلق بالنتائج فيمكن القول بأن إستبعاد الإعلام قد حقق لإدارة الجباية نتائج كبيرة على المستويين المادي والقانوني ويتضح ذلك من خلال :

* المستوى المادي :

حيث حققت إدارة الجباية مداخيل جبائية مرتفعة وكان ذلك في السنوات الأخيرة ونعني سنوات ما قبل ثورة 14 جانفي 2011 .

-المستوى القانوني أو التشريع :

حيث أدخلت عدة تنقيحات وتعديلات سارعت إدارة الجباية إلي توضيحها وتفسيرها للأعوان حتى يقومون بأعمال المراقبة بأكثر دقة وحزم وقد تجلى ذلك بوجود كم هائل من مذكرات العمل والندوات الدورية ودورات التكوين والمنتديات.

**الفصل الرابع: طــــــــــــلب إرشــــــــــــادات**

طبقا لمقتضيات الفصل **41** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يمكن لمصالح الجباية في إطار المراجعة الأولية للتصاريح والعقود والكتابات أن تطلب من المطالب بالأداء كتابيا مدها بإرشادات أو مبررات أو توضيحات حول وضعيته الجبائية أو كشوفات مفصلة لمكاسبه ومستوى عيشه.

**الفصل:الخامس تــــــــــــــحديــــــــــد أجـــــــــــــلها**

ولئن سمح الفصل **46** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمصالح الجباية مطالبة المطالب بالأداء بمدها بالإرشادات أو المبررات أو التوضيحات حول وضعيته الجبائية إلا أنه قد وضع أجلا أقصاه ثلاثون يوما للرد على هذه الطلبات.

**الفصل السادس:عدم مطالبة المطالب بالأداء بالمحاسبة التي يمسكها**

إن المراجعة الجبائية الأولية هي وكما سبق شرح مفهومها هي مراجعة تقتصر أساسا على ما بحوزة الإدارة من كتائب وعقود وتصاريح لذا تم إستبعاد المحاسبة التي يمسكها المطالب بالأداء وعدم مطالبته بها أثناء أعمال المراجعة.

**الفصل السابع:لا تحول إجراء المراجعة الأولية دون إجراء المراجعة المعمقة**

لقد جاءت الفقرة الثانية من الفصل **37** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مؤكدة على أن المراجعة الجبائية الأولية لا تحول دون القيام بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية.

ولكن وفي هذا الإطار طرح سؤال على قدر كبير من الأهمية وهو هل يمكن أن تشمل المراجعة المعمقة كامل الوضعية الجباية للمطالب بالأداء بما فيها تلك التي خضعت للمراجعة الأولية ؟

لقد رفع المشرع هذا اللبس وأجاب عن هذا السؤال: بقوله ليس هناك مايمنع من إجراء مراجعة معمقة حتى للأداءات التي تمت مراجعتها بصفة أولية إلا التي شملها التقادم والمحدد مدته بأربعة سنوات كاملة[[5]](#footnote-5) .

**الباب الثاني: المراجعة الجبائية المعمقة**

المراجعة الجبائية المعمقة هي مراجعة كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وهي تستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء الملزم بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات[[6]](#footnote-6).

**الفصل الاول: الاجراءات الخاصة بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية**

من الإجراءات الخاصة بهذه المراجعة هو إستنادها إلى المحاسبة إن توفرت وهي محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي أو محاسبة مبسطة أو الدفتر المتعلق بتسجيل المقابيض والمصاريف و إلى الحجج والمعطيات والقرائن الفعلية والقانونية. ولا يحول إجراء المراجعة المعمقة على أساس المحاسبة دون إعتماد القرائن القانونية أو الفعلية أو غير ذلك من وسائل الإثبات الممكن إعتمادها في هذا الصدد.

وهي جميع الأداءات المستوجبة من قبله والتي لم تسقط بمرور الزمن أو جزء من هذه الوضعية أي أداء واحد أو عدة أداءات أو فترة واحدة أو عدة فترات.

**الفصل الثاني: إجـــــبارية الإعـــــــــــلام الـــمسبــــق**

إن إجراء المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية تستوجب ضرورة توجيه إعلام مسبق بذلك إلى المطالب بالأداء. ويجب أن يتضمن هذا الإعلام خاصة مايلي: \* البيانات المتعلقة بمصالح الجباية المكلفة بإجراء المراجعة.

\* الآداءات والفترات التي ستشملها المراجعة.

\* العون أو الأعوان المكلفين بإجراء المراجعة.

\* تاريخ بدء المراجعة المعمقة ويجب أن لا يقل الأجل الذي يفصل بين تاريخ تبليغ الإعلام وتاريخ بدء المراجعة عن **15** يوم.

\* حق المطالب بالأداء في الاستعانة خلال سير عملية المراجعة ومناقشة نتائجها بمن يختاره أو إنابة وكيل عنه للغرض طبقا للقانون.

وطبقا لمقتضيات الفصل **10** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يمكن تبليغ الإعلام المسبق بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ أو عن طريق أعوان مصالح الجباية أو حاملي بطاقات الجبر أو باللجوء لخدمات العدول المنفذين.

كما يمكن أن تطبق عند الإقتضاء أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية ذات الصلة وخاصة أحكام الفصول **8**-**9** و**10** منها[[7]](#footnote-7).

**الفصل الثالث: تـــــحديد تاريخ البدء الفـــــــــعـلي للمراجـــــــــــــعـــة**

إن تاريخ البدء الفعلي للمراجعة المعمقة هو التاريخ المحدد ضمن الإعلام المسبق بالمراجعة. و لكن قد يتأجل هذا التاريخ وذلك بناء على طلب كتابي معلل من المطالب بالأداء أو بمبادرة من مصالح الجباية.

غير أن المشرّع قد ألزّم الإدارة بأن تقوم بتحرير محضر طبقا للطرق المتعلقة بتحرير المحاضر الجبائية الجزائية. وخاصة منها أن يكون المحضر محررا من قبل شخصين محلفين ومؤهلين لذلك عند معاينة تاريخ البدء الفعلي للمراجعة وقد ضبطت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المدة القصوى للتأجيل بستون يوما حسب مقتضيات الفقرة الثالثة من الفصل **39** من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية[[8]](#footnote-8).

**الفصل الرابع : مكان إجراء المراجـــــعة**

إن المكان الأصلي لإجراء المراجعة المعمقة هو مكاتب مصالح الجباية التي تتسلم كل الوثائق المحاسبية والوثائق التي لها علاقة وطيدة بالمحاسبة مقابل وصولات في ذلك تسلم للمطالب بالأداء من قبل مصالح الجباية عند تسليمه هذه الوثائق، غير أن الأمر يختلف بالنسبة للمؤسسات فالمراجعة تتم بمقر المؤسسة.

**الفصل الخامس : مـــــــدة المـــراجعة الـــــمعمقة**

لقد ضبط المشرع مدة المراجعة بمستويين وذلك حسب الشروط وطبق القانون:

* المستوى الأول: ضبطت المدة بستة أشهر وذلك إذا تمت المراجعة على أساس محاسبة مطابقة للتشريع الجبائي، ولا سيما لأحكام الفصل **62** من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سواء كانت هذه المحاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات أو محاسبة مبسطة أو محاسبة تتمثل في مسك دفتر تسجل به يوميا المقابيض والمصاريف.
* المستوى الثاني: ضبطت المدة بسنة في الحالات الأخرى وهي حالة عدم مسك محاسبة على المعنى المذكور أعلاه. وحالة مسك محاسبة غير مطابقة لمقتضيات التشريع الجبائي. إضافة إلى محاسبة غير منتظمة أو غير مدعمة أو تحتوي على إخلالات هامة بالمبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها وأخيرا

حالة تحقيق مداخيل أو أرباح لا يستند ضبطها إلى محاسبة.

وبناءا على ذلك يتم إحتساب المدة الفعلية القصوى للمراجعة المعمقة إبتداء من تاريخ إنطلاقها المضمن بالإعلام أو بالمحضر المشار إليه أعلاه وإلى غاية تبليغ الإعلام بنتائج المراجعة[[9]](#footnote-9) . ولكن قد يطرح السؤال حول ما إذا حصل توقف لسير المراجعة فما هي المدة التي يمكن إحتسابها ؟

لقد أجاب المشرّع وبصورة مقتضبة عن السؤال وذلك بقوله : لا تؤخذ بعين الإعتبار لإحتساب المدة الفعلية للمراجعة فترات التوقف التي تمت في شأنها مراسلات بين المطالب بالأداء ومصالح الجباية وكذلك مدة التأخير في الرد على كتابات مصالح الجباية المتعلقة بطلب إرشادات أو توضيحات أو مبررات حول الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء.

وتجدر الملاحظة هنا أنه في صورة عدم تقديم المحاسبة الممسوكة من قبل المطالب بالأداء في الوقت المحدد بالإعلام فإنه يكون عرضة للعقوبات المنصوص عليها بالفصول **71** و**72** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية[[10]](#footnote-10).

**الباب الثالث : سير المراجعة المعمقة**

لقد سعى المشرّع إلى توفير جملة من الضمانات أثناء سير المراجعة حماية لحقوق المطالب بالأداء من جهة و الإدارة من جهة أخرى.

**الفصل الأول: حق المطالب بالأداء بالإستعانة بمن يختاره.**

لقد مكن المشرّع المطالب بالأداء من الإستعانة خلال سير المراجعة المعمقة بمن يختاره، موظف لديه، مستشار جبائي، مستغل لمكتب إحاطة وإرشاد جبائي، محام ... أوإنابة وكيل عنه للغرض ممن ليست لهم موانع قانونية وذلك طبق التشريع الجاري به العمل[[11]](#footnote-11).

وفي الحالة التي يكلف المطالب بالأداء وكيلا بالنيابة عنه خلال عملية المراجعة الجبائية، فإنه يجب أن يتضمن التوكيل ما يخول النيابة عن المطالب بالأداء أمام مصالح الجباية خلال عملية المراجعة ومناقشة نتائجها وذلك بالإضافة إلى مطابقته لأحكام مجلة الإلتزامات والعقود في فصولها المنظمة للوكالة[[12]](#footnote-12).

**الفصل الثاني: تقديم المحاسبة والدفاتر والسّجلات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي.**

في الحالة التي يتم فيها الإستناد أثناء المراجعة إلى المحاسبة على المعنى السالف الذكر يكون المطالب بالأداء ملزّما بتقديم الدفاتر والسندات والوثائق المحاسبية والسجلات التي يمسّكها إلى أعوان مصالح الجباية المكلفين بإجراء المراجعة المعمقة في التاريخ المحدد للبدء الفعلي للمراجعة المعمقة.

وفي نفس الإطار لم يغفل المشرّع المطالب بالأداء الذي يعد حساباته أو تصاريحه الجبائية بإستعمال الإعلامية ملزما بتقديم جميع البرامج والمنظومات والتطبيقات الإعلامية المستعملة لضبط حساباته أو لإعداد تصاريحه الجبائية. وكذلك تقديم المساعدة اللازمة لأعوان مصالح الجباية التي يطلبونها منه في نطاق قيامهم بمهامهم خاصة في ما يتعلق بالإختبارات اللازمة على العمليات المنجزة بإستعمال هذه البرامج والمنظومات والتطبيقات وإستغلال الحسابات والتصاريح التي أفرزتها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المطالب بالأداء ملزم بتسجيل المنظومات والتطبيقات الإعلامية بمكتب الأداءات مرجع النظر الترابي لكي يقع إعتمادها وفي صورة عدم التسجيل فإنها تفقد حجيتها القانونية.

**الفصل الثالث : الإستعانة بالأعوان العموميين أو بخبراء خواص.**

كان هدف المشرّع من وراء الإستعانة بالأعوان العموميين أو بالخبراء الخواص إلى توفير ضمانات للطرفين، الإدارة من ناحية والمطالب بالأداء من ناحية ثانية إيمانا منه بأن الوسائل التي تعتمد سوف تكون أكثر دقة و نجاعة. ولكنه قنّن هذه الإستعانة ولم يتركها بلا ضوابط لذلك نجده يستبعد المنافسين للمطالب بالأداء ويسمح لخبراء في الإعلامية أو المحاسبة أو في الشؤون المالية أو العقارية أو في إنتاج المحروقات أو في قطاع التأمين وغير ذلك.

و لكن أكد في الوقت نفسه أن هذه الإستعانة بالأعوان أو الخبراء المذكورين أعلاه تستوجب تكليف خاص من وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك[[13]](#footnote-13).

**الفصل الرابع : زيارة الــمحــــــــــــــــلات**

لقد خول القانون لأعوان مصالح الجباية قبل بدء المراجعة المعمقة أو خلال سيرها إمكانية زيارة المحلات المهنية المصرح بها، وذلك قصد إجراء معاينات مادية لعناصر ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني – المخزونات وعناصر الإنتاج أو الإستغلال وعدد المستخدمين – كما يمكن لهؤلاء الأعوان زيارة وتفتيش المحلات المظنون في إستغلالها لأغراض مهنية وغير المصرح بها قصد معاينة المخالفات الجبائية المرتكبة أو الكشف عن الحجج المثبتة لهذه المخالفات.

ومن الإجراءات القانونية التي لابد من توفرها هو الحصول على تكليف خاص للغرض طبقا للتراتيب الإدارية الجاري بها العمل في هذا الصدد، غير أنه إذا ما تمت هذه المعاينات والتفتيشات قبل بدء المراجعة المعمقة فإن ذلك لا يمثل إنطلاقا فعليا للمراجعة المعمقة[[14]](#footnote-14).

**الفصل الخامس: طريقة التعامل بين المطالب بالأداء والمحققين خلال سير المراجعة**

لقد حددت طريقة التعامل بين المطالب بالأداء والمحققين خلال سير المراجعة الجبائية المعمقة أن تكون في الأساس شفاهية، غير أنه تم منح المحققين عند الإقتضاء وخلال سير هذه المراجعة أن يطلبوا كتابيا من المطالب بالأداء:

- جميع الإرشادات والتوضيحات والمبررات المتعلقة بوضعيته الجبائية. وقد حدد الأجل الأقصى للرد كتابيا على ذلك ب 10 أيام من تاريخ تبليغ الطلب في الحالات العامة و 15 يوما من نفس التاريخ في الحالات التي يستوجب فيها توفير الإرشادات أو التوضيحات أو المبررات الحصول عليها من مؤسسة مقيمة بالخارج مرتبطة بالمؤسسة الموجه إليها الطلب.

- كشوفات مفصلة لمكاسب وعناصر مستوى العيش المنصوص عليها بالفصلين **42** و**43** من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وقد حدد الأجل الأقصى لتقديم هذه الكشوفات ب **30** يوما من تاريخ تبليغ الطلب[[15]](#footnote-15).

**الفصل السادس: تــــوقيف الــــمراجعة الــــــمعمقــــة**

لا يمكن الحديث عن توقيف المراجعة المعمقة إلا في ظل وجود طلب كتابي معلل من قبل المطالب بالأداء يوجه لمصالح الجباية أو بمبادرة من هذه الأخيرة وذلك لمدة أقصاها **60** يوما ويجب أن يتم ذلك على أساس مكاتبات بين مصالح الجباية والمطالب بالأداء[[16]](#footnote-16).

**الباب الرابع: إعادة المراجعة المعمقة**

إن المراجعة المعمقة هي مراجعة ذات صبغة نهاية غير أن المشرّع قد وضع شروطا و إستثناءات على مقتضاها يمكن إعادة المراجعة المعمقة، مثل حصول الإدارة على معلومات جديدة لها علاقة بالمراجعة المعمقة. و لم تكن على علم بها كالكشف عن عمليات أو مداخيل أو أرباح لها مساس بأسس الأداء أو بإحتسابه وغير مسجلة بالمحاسبة أو غير مصرح بها شريطة أن تكون في حدود آجال التقادم[[17]](#footnote-17).

**الفصل الاول : الـــــــــــــــــحــــــــــالات**

خول المشرّع لإدارة الجباية إعادة المراجعة الجبائية المعمقة في حالة ما إذا توفرت معلومات لها مسّاس بأساس الأداء و إحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها[[18]](#footnote-18).

**الفصل الثاني: الـــــــنتائـــــــــــــــــج**

إذا ما توفرت الأسباب القانونية لإعادة المراجعة المعمقة فإن الإدارة ملزمة بإتباع نفس الإجراءات عند قيامها بالمراجعة المعمقة وإلا عد عملها مختلا من الناحية الإجرائية. بل أن الفصل **46** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ذهب إلى تفصيل هذا الأمر خاصة إذا كان هناك نزاع قضائي أي أن القضية ما تزال منشورة أمام القضاء بأن يقدم مطلب التخفيض أو الترفيع إلى المحكمة المتعهدة بالقضية ما لم يصدر في شأنها حكم إبتدائي.

**الباب الخامس: الإجراءات المشتركة بين المراجعة الأولية والمراجعة المعمقة**

إن المتأمل في إجراءات المراجعتين الأولية والمعمقة يلحظ وجود ثلاثة عناصر:

**الفصل الأول: الإعلام بنتائج المراجعة**

يعد من الإجراءات الوجوبية هو الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية وخاصة منها المعمقة، لأنه يحدد إنتهاء مدة هذه المراجعة وأسس إحتساب المدة التي إستغرقتها. أما الأولية فهو غير وجوبي خاصة إذا لم تفض هذه المراجعة إلى تعديلات للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء.

بالنسبة للمراجعة الأولية لا يكون الإعلام وجوبيا إذا لم تفض هذه المراجعة إلى تعديلات للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء غير أن الأمر مختلف بالنسبة للمراجعة المعمقة فالإعلام وجوبي بإعتباره يحدد إنتهاء مدة هذه المراجعة وأسس إحتساب المدة التي إستغرقتها.

**الفصل الثاني: محتوى الإعلام بنتائج المراجعة**

تجدر الإشارة هنا إلى أن الفصل **50** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية نص على جملة من البيانات :

\* مصالح الجباية التي تولت إجراء المراجعة.

\* طريقة توظيف الأداء المتبعة.

\* إسم ولقب المحققين ورتبهم.

\* تاريخ بداية المراجعة المعمقة وختمها ومكانها.

\* السنوات والأداءات التي شملتها المراجعة الجبائية.

\* مبلغ الأداء المستوجب والخطايا المتعلقة بهذه التعديلات المتعلق بفائض الأداء وبالخسائر وبالإستهلاكات المؤجلة طبقا للقانون.

\* القباضة المالية التي سيتم بها تثقيل المبالغ المستوجبة.

\* إعلام المطالب بالأداء بحقه في الإعتراض على قرار التوظيف الإجباري للأداء لدى المحكمة الإبتدائية المختصة ترابيا والأجل المحدد لذلك.

\* إعلام المطالب بالأداء بإمكانية توقيف القرار طبقا لأحكام الفصل **52** من هذه المجلة.

وإضافة لهذه البيانات يجب أن يتضمن الإعلام بنتائج المراجعة دعوة المطالب بالأداء لإبداء ملاحظاته وتحفظاته وإعتراضاته حول نتائج المراجعة المعمقة في أجل أقصاه **30** يوما من تاريخ تبليغ الإعلام بالنتائج.

لذا يمكن تبليغ الإعلام بنتائج المراجعة إلى المطالب بالأداء عن طريق أعوان مصالح الجباية أو عن طريق العدول المنفذين أو حاملي بطاقات الجبر أو برسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ. وتطبق عند الإقتضاء أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية المتعلقة بالتبليغ وخاصة منها الفصول من **8** إلى **10**.

**الفصل الثالث: آثار الإعـــــلام بنتائـــج الـــمراجعـــــة**

من الآثار التي يرتبها الإعلام بنتائج المراجعة هي:

- إنقطاع آجال التقادم بالنسبة إلى الأداءات أو الفترة المبينة بالإعلام.

- حصر آجل الرد الكتابي على نتائج المراجعة الجبائية بثلاثون يوما[[19]](#footnote-19) .

- تحديد مدة التأخير التي يتم على أساسها إحتساب خطايا التأخير.

**الفصل الرابع: مــــناقشـــــة نــــتائـــج الــــمراجــــعــــة**

إن الحديث عن مناقشة نتائج المراجعة يدخل في باب التحري والتدقيق من ناحية والبحث عن حلول توافقية بين المطالب بالأداء وإدارة الجباية. وهذا ما جاء به الفصل **42** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والذي نص على الإستعانة أثناء هذه المناقشة بمن يختاره أو إنابة وكيل عنه طبقا للقانون ممن ليست لهم موانع قانونية لذلك.

والسؤال الذي يطرح بإلحاح هو: ماهي النتائج المترتبة عن كل هذه المناقشات؟

إن المتتبع لكل هذه الإجراءات يلحظ وجود ثلاثة وضعيات :

* عدم الرد من قبل المطالب بالأداء على نتائج المراجعة.

وفي هذه الحالة يمكن لمصالح الجباية وبإنتهاء الأجل المحدد للرد على هذه النتائج إصدار قرار التوظيف الإجباري للأداء يؤكد جميع التعديلات الواردة بالإعلام بالنتائج، أو على أسس مغايرة لذلك شريطة أن تتضمن هذه التعديلات عناصر جديدة أو الترفيع في مبالغ مستوجبة بعنوان عناصر التعديلات الأصلية الواردة بالإعلام بالنتائج.

* عدم الإتفاق جزئيا أو كليا بين مصالح الجباية والمطالب بالأداء حول نتائج المراجعة الجبائية.

وفي هذه الحالة يمكن لمصالح الجباية بعد إنتهاء أجل **30** يوما المحدد للرد على هذه النتائج إصدار قرار التوظيف الإجباري للأداء بخصوص النقاط غير المتفق عليها وذلك على أساس نتائج عملية المراجعة التي تم تبليغها للمطالب بالأداء وجملة العناصر التي أفرزتها مناقشة هذه النتائج.

* الإتفاق جزئيا أو كليا بين مصالح الجباية والمطالب بالأداء حول نتائج المراجعة الجبائية وفي هذه الحالة يتم تجسيم النقاط المتفق عليها بإمضاء المطالب بالأداء لتصاريح تصحيحية وإعتراف بدين.

**الفصل الخامس: الـــترفيع أو التخفيض في نــــتائج الــــمراجعــــة**

إن المبدأ الأساسي للمراجعة هو أن تكون نتائجها نهائية إلا أنه يمكن لمصالح الجباية التخفيض أو الترفيع في هذه النتائج وذلك حسب الحالات.

**الفصل السادس: إجـــــراءات الترفيع في نـــــتائج المراجعـــــــــــــــة**

لتدارك الأخطاء المادية الواردة بالإعلام بنتائج المراجعة أو بقرار التوظيف الإجباري للأداء لتطبيق نسبة أداء خاطئة أو إرتكاب إخطاء في إحتساب الأداء، أو في صورة الحصول على معلومات لها مسّاس بأسس الأداء، أو بإحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها. كالحصول على معلومات حول نمو ثروة المطالب بالأداء أو حول شراءاته أو مبيعاته غير مسجلة بالمحاسبة أو غير مصرح بها، أو في صورة تقديم المطالب بالأداء لإثباتات لم يقع أخذها بعين الإعتبار ضمن نتائج المراجعة أو ضمن قرار التوظيف الإجباري للأداء.

ويتم الترفيع في نتائج المراجعة التي هي محل نزاع أمام المحاكم المختصة بصرف النظر عن آجال التقادم وفي حدود هذه الآجال في الحالات الأخرى.

**الفصل السابع: إجـــــــراءات التخفيض في نــــــتائج المراجــــــــــــــــــعــــة**

لقد مكن المشرّع المطالب بالأداء من التمتع بالتخفيض في نتائج المراجعة وذلك قبل تبليغ قرار التوظيف الإجباري ودون إجراءات خاصة.

كما يمكن أن يقع التخفيض في نتائج المراجعة بعد صدور قرار التوظيف الإجباري ولكن شريطة أن يقدم المطالب بالأداء مطلبا كتابيا للغرض مباشرة لدى المحكمة الإبتدائية أو لدى محكمة الإستئناف المنشورة أمامها القضية.

**الـــــــــــــــــــــــــــخاتمـــــــــــــــــــــــــــــــــــة**

لئن فرق المشرّع ضمن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بين المراجعة الجبائية الأولية والمراجعة المعمقة، وذلك بإفراد كل واحدة منهما بفصل مستقل إلا أن الممارسة العملية كانت نتائجها لا تعكس هذا الفرق، بل أنه في غالب الأحيان نجد تداخل بين المراجعتين مما تسبب في ضياع حق المطالب بالأداء وذلك بإثقال كاهله وإلزامه بدفع مبالغ مالية تتعلق بآداءات ليست له بها أية علاقة.

لذا كان ولا يزال دور المشرّع في المادة الجبائية يفتقر لرؤية متبصرة ومتمعنة حتى يصل إلى الهدف الرئيسي، ألا وهو تحصين كل مراجعة عن الأخرى وذلك بتوفير جملة من الإجراءات الحقيقية والفعالة تؤتي ثمارها في إطار القانون والعدالة الجبائية.

**الـــــــــــــــــــــمراجـــــــــع**

**أحلام(براهمي)،** محصولات الربّع و مداخيل الدولة بالبلاد التونسية من **1831** إلى **1869**، رسالة ماجستير، **2012**.

**عبد الله هلا لي**، الإستخلاص الجبري في المادة الجبائية.

**مجلة** الحقوق والإجراءات الجبائية:

- **الفصول: 8- 13 -19- 37 -38-39-40-42-44-46-**

**مجلة** الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات**.**

- **الفصل 42.**

**مجلة** المرافعات المدنية والتجارية**:**

- ا**لفصول:** **8- 9 -10-71-72-**

**مجلة** الإلتزامات والعقود.

* **مذكرة عامة عدد20 /2001،** الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، وزارة المالية.

**الــــــــفـــــــــــــــهـــــــــــــــرس**

**المقدمة........................................................................1**

**االباب الأول:** المراجعة الجبائية الأولية..........................................**5**

**الفصل الأول**: الإجراءات الخاصة بهذه المراجعة..................................**6**

**الفصل الثاني**: الأسس القانونية للمراجعة الأولية.................................**7**

**الفصل الثالث**: عدم إجبارية الإعلام المسبق......................................**7**

**الفصل الرابع**: طلب الإرشادات.................................................**9**

**الفصل الخامس**: تحديد أجلها..................................................**10**

**الفصل السادس**: عدم مطالبة المطالب بالأداء بالمحاسبة التي يمسكها ...........**10**

**الفصل السابع**: لا تحول المراجعة الأولية من إجراء مراجعة معمقة................**10**

**الباب الثاني:** المراجعة الجبائية المعمقة ........................................**12**

**الفصل الأول**: الإجراءات الخاصة بالمراجعة المعمقة للوضعية الجبائية........................................................................**13**

**الفصل الثاني**: إجبارية الإعلام................................................. **14**

**الفصل الثالث**: تحديد تاريخ البدء الفعلي للمراجعة...............................**15**

**الفصل الرابع**: مكان إجراء المراجعة.............................................**15**

**الفصل الخامس**: مدة المراجعة المعمقة.........................................**16**

**الباب الثالث**: سير المراجعة المعمقة............................................**18**

**الفصل الأول**: حق المطالب بالأداء في الاستعانة بمن يختاره....................**19**

**الفصل الثاني**: تقديم المحاسبة والدفاتر والسجلات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي........................................................................**20**

**الفصل الثالث**: الإستعانة بالأعوان العموميين أو بخبراء خواص...................**21**

**الفصل الرابع**: زيارة المحلات....................................................**21**

**الفصل الخامس**: طريقة التعامل بين المطالب بالأداء والمحققين خلال سير المراجعة.......................................................................**22**

**الفصل السادس**: توقيف المراجعة المعمقة...................................... **23**

**الباب الرابع** : إعادة المراجعة المعمقة ..........................................**24**

**الفصل الأول** : الحالات....................................................... **25**

**الفصل الثاني** : النتائج.........................................................**25**

**الباب الخامس**: الإجراءات المشتركة بين المراجعة الأولية والمراجعة المعمقة.......................................................................**27**

**الفصل الأول** : الإعلام بنتائج المراجعة........................................**28**

**الفصل الثاني**: محتوى الإعلام بنتائج المراجعة.................................**28**

**الفصل الثالث**: آثار الإعلام بنتائج المراجعة....................................**30**

**الفصل الرابع**: مناقشة نتائج المراجعة...........................................**30**

**الفصل الخامس**: التخفيض في نتائج المراجعة الجبائية..........................**32**

**الفصل السادس**: إجراءات التخفيض في نتائج المراجعة........................ **32**

**الفصل السابع** : إجراءات الترفيع في نتائج المراجعة........................... **33**

**الخاتمة**.......................................................................**34**

**المراجع**.......................................................................**35**

**الفهرس**.......................................................................**36**

1. - **أحلام(براهمي)،** محصولات الربّع و مداخيل الدولة بالبلاد التونسية من 1831 إلى 1869، رسالة ماجستير، 2012، ص-9. [↑](#footnote-ref-1)
2. - **عبد الله هلا لي**،الإستخلاص الجبري في المادة الجبائية. [↑](#footnote-ref-2)
3. - **مجلة** الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-3)
4. - **الفصل 42 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.** [↑](#footnote-ref-4)
5. - **الفصل 37** من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-5)
6. - **الفصل** 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-6)
7. - ا**لفصل** 8- 9 و10 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. [↑](#footnote-ref-7)
8. - ا**لفصل** 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-8)
9. - **الفصل** 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-9)
10. - **المصدر نفسه**، الفصل 71-72 . [↑](#footnote-ref-10)
11. - **الفصل** 42 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-11)
12. - **مجلة** الإلتزامات والعقود. [↑](#footnote-ref-12)
13. - **الفصل** 13 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-13)
14. - **المصدر نفسه**، الفصل8. [↑](#footnote-ref-14)
15. - **مجلة الضريبة** على الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. [↑](#footnote-ref-15)
16. - **الفصل** 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. [↑](#footnote-ref-16)
17. - **نفس المصدر**، الفصل 19. [↑](#footnote-ref-17)
18. - **المصدر** نفسه، الفصل 46. [↑](#footnote-ref-18)
19. - **المصدر** المذكور سابقا، الفصل 44. [↑](#footnote-ref-19)