



جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق
مذكرة ماستر
ميدان: الحقوق والعلوم السياسية
فرع: الحقوق
تخصص: قانون إداري

رقم:

إعداد الطالبة:

خديجة قوراري

يوم: 2020/10/

حق الإطلاع الضريبي بين سلطة الإدارة الضريبية وحقوق المكلفين بالضريبة

لجنة المناقشة:

أ.د. عادل بن عبد الله	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر بسكرة	رئيسا
د. شهيناز ماجدة بودوح	أستاذة محاضرة-ب-	جامعة محمد خيضر بسكرة	مشرفا
د. سامية بلجراف	أستاذة محاضرة-أ-	جامعة محمد خيضر بسكرة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019 - 2020

الإهداء

إلى من لا تضاهيها الشمس في نورها، إلى رمز العطاء والحنان، إلى شمسي
وقمري ودنياي، أُمي الحبيبة
إلى من أفخر دوماً بأنني قطعة من روحه، إلى من أستظل بجناحيه من قسوة
الدنيا أبي الحبيب
رزقكما الله الصحة والعافية والعمر المديد.
إلى من أخاف الحياة من دونها، أختي الحبيبة أسماء
وإلى من يخافون علي من الحياة، خميس، أحمد وعبد العزيز
إلى كل أحبتي الذين كانوا خير السند، رعاكم الله وجعله في ميزان حسناتكم
إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

شكر و عرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله الذي رزقني الصحة والعافية
والنعم العديدة، الحمد لله.

إلى الأستاذة الفاضلة، شهينا ماجدة بودوح، التي منحتني شرف إشرافها على هذه
المذكرة، لا يسعني في هذا المقام الكريم إلا ان اتقدم لها بكامل عبارات الشكر
والتقدير والامتنان، على كل جهودها و مساعيها في توجيهي، وعلى الثقة التي
منحتني إياها، حفظك المولى و جعله في ميزان حسناتك.

إلى السيد عميد كلية الحقوق والعلوم السياسية، وكل الطاقم الإداري، الذين يسعون
دوما لتوفير البيئة الملائمة لطلب العلم، شكرا.

و إلى كل من علمني حرفا، وأثار دربي ولو بكلمة طيبة، و خص بذلك أساتذة كلية
الحقوق والعلوم السياسية بجامعة محمد خيضر، شكرا جزيلا على كل جهودكم
الطيبة من أجل العلم و المعرفة.



مقدمة

لقد عرفت الدولة العديد من التطورات في مجال وظيفتها، وذلك بالشكل الذي يواكب التقدم الذي تعرفه البشرية، حيث وبسبب تنامي حاجات الافراد ورغبتهم في التحسين من وضعهم الاجتماعي والاقتصادي، اصبح لزاما عليها التخلي عن دورها كدولة حارسة فقط تكتفي بتوفير الأمن لمواطنيها، لتصبح دولة متدخلة تسعى لإشباع حاجاتهم بكل السبل الممكنة وذلك من خلال تبنيها لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، التي من شأنها توجيهها للتنمية مواردها واستغلالها بالشكل الامثل الذي يضمن ترشيد نفقاتها.

بعد استقلال الجزائر في سنة 1962، وتحققها لنصر عظيم، التفتت الدولة لإعادة بناء اقتصادها من جديد، وذلك بعد سنين من الاستغلال والنهب غير المشروع من قبل الاحتلال الفرنسي، وقد تبنت الدولة في تلك الحقبة الفكر الاشتراكي، وكرسته بعد ذلك في دستور 1976. إلا أنه و نتيجة للأزمة الاقتصادية الشديدة، التي تعرضت لها الجزائر في الثمانينات من القرن الماضي، إثر انهيار أسعار النفط و تراكم الديون على الدولة، اشترط الدائنين قبل أي تفاوض، وصول الجزائر لاتفاق مع البنك الدولي، وعلى إثر ذلك تخلت الجزائر عن النهج الاشتراكي، وتبنت اقتصاد السوق.¹

إن تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق، وتكريس حرية التجارة، وفتح الابواب للتنافس، أمر تطلب بالضرورة ابتكار وسائل وطرق لفرض سياسات رقابية جديدة، تتماشى والنهج الاقتصادي الجديد، وبالتالي كان لزاما على المشرع التدخل من خلال إحداث إصلاحات جذرية في قوانين الدولة لتتماشى والمرحلة الراهنة، من أجل حماية الاقتصاد الوطني، وموارد الدولة.

ومما لا شك فيه ان الضرائب² تعد من اهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة لتنفيذ سياساتها، حيث أنها تدعم الخزينة العمومية بمبالغ كبيرة من شأنها احداث فرق في النمو الاقتصادي للدولة.

¹ ملوكة مختاري،"التحول نحو اقتصاد السوق الحر في الجزائر(دراسة مقارنة)"،المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة العدد9 الجزائر، جانفي 2017، ص40.

²الضريبة:" هي فريضة إلزامية تقوم الدولة بتحديددها بما تتمتع به من سيادة و يلتزم الممول بأدائها متى انطبقت عليه شروطها دون مقابل تحقيقا لأهداف المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية

أنظر في ذلك: محمد خصاونة،المالية العامة (النظرية والتطبيق)،ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الاردن،2014، ص89.

إن الالتزام الفعال بأداء الضريبة يعد امرا مرهونا بمدى انتشار الوعي لدى المكلفين بأداء الضريبة، حيث أن مهمة التحصيل الضريبي تجابه العديد من المشاكل والأزمات، من تهرب ضريبي وغش وتلاعب في تصريحات المكلفين بأداء الضريبة، ممن يفتقرون الى حس المسؤولية، ويحتجون دوما بالخصوصية وحرمة الحياة الخاصة، ويرون بأن الضريبة ماهي إلا أداة لتسلبهم الدولة جزءا من اموالهم بدون مقابل، وذلك لعدم درايتهم بأهمية الضريبة في تحسين حياة المجتمع بأكمله من خلال الخدمات، المرافق، وسبل الرفاهية، بالإضافة لتدعيم الاقتصاد الوطني لإنشاء مشاريع من شأنها حل العديد من الازمات وعلى رأسها البطالة.

منح المشرع الجزائري الرقابة الضريبية¹، لمصلحة الضرائب، كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، ومنح بمناسبة هذه المهمة للإدارة الضريبية مجموعة من السلطات والحقوق التي من شأنها ضمان نجاعة هذه الرقابة، ومن بين هذه الحقوق حق الإطلاع الضريبي لأعوان الإدارة الضريبية.

إشكالية البحث:

يسعى المشرع الجزائري من خلال تعديله الدائم للقوانين الضريبية ضمن قوانين المالية لكل سنة، إلى تقويم اداء الإدارة الضريبية، وإلى البحث عن أفضل السبل لممارسة هذه الاخيرة لجميع وظائفها بشكل عام، والبحث عن تفعيل أدوات الرقابة بشكل خاص.

وبما أن حق الإطلاع الضريبي هو أحد أهم وأخطر الحقوق التي منحها المشرع لأعوان الإدارة الضريبية، في إطار الرقابة، فإن المشرع في سعي دائم لتحسين أداء الإدارة في مواجهة المكلفين بالضريبة، مع وجود هاجس دائم بالنسبة للمشرع، ألا وهو ضمان حقوق المكلفين بالضريبة.

ومن هنا نطرح الإشكالية الآتية:

¹Le contrôle fiscal connaît deux conceptions . Une définition classique conçoit le contrôle fiscal comme étant l'ensemble des actions conduites par l'administration fiscale qui concourent au rapprochement des éléments déclarés ou susceptibles de l'être avec d'autres éléments pour déterminer, au besoin des insuffisances les redresser et en recouvrer les montants. Une définition plus actuelle considère que le contrôle fiscal vise à sanctionner et dissuader les fraudeurs pour promouvoir notamment le civisme fiscal.

كيف وازن المشرع الجزائري بين حق الإطلاع كسلطة رقابية وبين حقوق المكلفين بالضريبة من خلال قانون الاجراءات الجبائية الجزائري؟
وللبحث في هذه الإشكالية نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية تتمثل في المحاور الأساسية التي تضمنتها خطة الدراسة.

التساؤلات الفرعية:

- كيف حدد المشرع الجزائري من خلال قانون الاجراءات الجبائية، والقوانين المعدلة والمتممة له، إطار ممارسة حق الإطلاع الضريبي؟
- ماهي الطرق التي تضمن نجاعة في ممارسة هذا الحق؟
- ماهي القيود والضوابط التي تكفل حماية حقوق المكلفين بالضريبة أثناء ممارسة حق الإطلاع الضريبي؟
- ما هي الوسائل التي تحمي المكلفين بالضريبة في حال الإخلال بضوابط ممارسة حق الإطلاع الضريبي؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الموضوع في المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بصفة عامة، وقوة حق الإطلاع الضريبي الممنوح لأعوان الادارة الضريبية، ومدى تأثيره على نجاعة عملية الرقابة في مواجهة المكلفين بالضريبة، لغرض تحقيق الردع والوقاية في آن واحد. وتتبلور هذه الأهمية، في كيفية ممارسة حق الإطلاع الضريبي دون المساس بحق مكفول في جميع دساتير العالم، وفي الدستور الجزائري على وجه الخصوص، ألا وهو الحق في حرمة الحياة الخاصة.

الهدف من الدراسة:

- نسعى من خلال هذه الدراسة لتحقيق أهداف عديدة نبرزها في النقاط الآتية:
- محاولة استقراء مضامين قانون الاجراءات الجبائية، وتحديد إطار ممارسة حق الإطلاع الضريبي.
- بحث وتحليل مدى مساهمة هذا الحق في حماية مورد الضرائب من كل غش وتدليس.

– استتباط المعطيات التي من شأنها تحديد سبل الحماية المكفولة قانونيا للمكلفين بالضريبة.

أسباب و دوافع اختيار الموضوع:

يعود السبب لاختيارنا للموضوع إلى عاملين: أحدهما ذاتي والآخر موضوعي، يتعلق السبب الذاتي برغبتني الشديدة في معرفة كيفية ممارسة حق الإطلاع الضريبي من أجل تحقيق المصلحة العامة ، دون المساس بالمصالح الخاصة، أما بالنسبة للسبب الموضوعي فيتعلق بما يحققه الموضوع من اعتبارات علمية و أخرى عملية ، تتمثل في:

– قلة الدراسات المتخصصة، والدقيقة التي تناولت حق الإطلاع الضريبي في الجزائر، وكيفية ممارسته.

– يأتي هذا البحث في خضم أزمة اقتصادية حادة تعيشها الجزائر، بعد الحقائق التي ظهرت منذ الحراك الوطني لسنة 2019، والذي كشف عن ضعف وتقهر في النظام الضريبي، وذلك بسبب عدم قدرة هذا النظام لمعالجة عزوف وتهرب فئة كبيرة من الكلفين عن أداء واجبه الضريبي هذا ما يستلزم إعادة النظر في كيفية تفعيل حق الإطلاع الضريبي.

صعوبات هذه الدراسة:

– قلة المراجع المتخصصة في موضوع حق الإطلاع الضريبي.
– صعوبة التحكم في النصوص القانونية، خاصة وأننا نشهد كل سنة قانون مالية جديد، معدل ومتمم لقانون الإجراءات الجبائية.
– عدم القدرة على التنقل لجلب المراجع بسبب ظروف الحجر الصحية المفروضة على البلاد.

منهج الدراسة:

استخدمنا خلال هذه الدراسة منهج تحليلي: وذلك من خلال تحليل محتوى النصوص القانونية، في محاولة لاستقراء مضمونها، والخروج ببعض الاستنتاجات، التي تمكننا من اقتراح بعض الحلول، من أجل ضمان نجاعة ممارسة حق الإطلاع الضريبي.

وبالرغم من أن هذه الدراسة، قائمة أساسا على التشريع الجزائري، إلا أن ذلك لم يحل

دون استخدام أسلوب المقارنة، في بعض المسائل بالتعرض لبعض القوانين المقارنة.

الدراسات السابقة:

كما سبقت الإشارة من قبل، فعلى الرغم من أهمية الموضوع إلا أنه لا يكاد يظهر بصفة مستقلة، إلا في حالات جد معدودة، والتي استفدت منها في دراستي لهذا الموضوع، وفي تكويني العلمي، و من أهم تلك الدراسات نذكر:

الدراسة الأولى:

الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة للباحثة زعزوعة فاطمة البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في القانون العام نوقشت في كلية الحقوق بجامعة تلمسان سنة 2013، لم تطرح إشكالية رئيسية، بل تضمنت العديد من الإشكاليات، وهي كالآتي:

– من أهم أطراف العلاقة الجبائية، وما هي الطبيعة القانونية للعلاقة التي تربط بينهما؟

– وماذا نقصد بالتحقيق الجبائي؟

– وما هي الحماية القانونية التي ضمنها المشرع الجزائري لصالح المكلف بالضريبة سواء قبل البدء في التحقيق الجبائي أو بمناسبة؟

– وما هي الحماية القانونية أو الضمانات التي منحت للمكلف بالضريبة بعد الانتهاء من التحقيق الجبائي، أو بمناسبة التصحيح الجبائي؟

– و ما هي الآثار المترتبة عن مخالفة كل ضمانة من الضمانات المعتمدة خلال التحقيق الجبائي؟

ركزت الباحثة فاطمة زعزوعة من خلال هذه الدراسة على شق الحماية القانونية بشكل عام في حالة التحقيق الجبائي، في حين أن الإشكالية المتبناة في دراستنا تسلط الضوء بشكل خاص على الحماية القانونية المكفولة للمكلف بالضريبة في إطار ممارسة حق الإطلاع الضريبي.

الدراسة الثانية:

حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، للباحث عبد الباسط علي جاسم، مقالة منشورة في مجلة الرافدين في المجلد 11، العدد 41، في دولة العراق، سنة 2009، تمثلت مشكلة البحث في التعارض بين مصلحتين، مصلحة الأفراد في

الحفاظ على أسرارهم ومصصلحة الدولة في الإطلاع على تلك الأسرار، وهو ما نسعى لتبيانته من خلال دراستنا ولكن من خلال تسليط الضوء على القوانين الجبائية الجزائرية، خاصة قانون الاجراءات الجبائية والقوانين المعدلة والمتممة له.

تقسيم الموضوع:

تطلبت معالجة الإشكالية التي تم تبنيها، تقسيم الموضوع إلى فصلين، على النحو التالي:
الفصل الأول نتناول فيه الإطار القانوني لحق الإطلاع الضريبي في مبحثين، نخصص أولهما لتحديد ماهية حق الإطلاع الضريبي، ونخصص ثانيهما لبيان نطاق ممارسة حق الإطلاع الضريبي.

الفصل الثاني نتناول فيه القيود الواردة على حق الإطلاع الضريبي في مبحثين أولهما القيود الواردة على ممارسة حق الإطلاع الضريبي، ونخصص ثانيهما لبيان حق الطعن للمكلف بالضريبة.

ونتهي دراستنا للموضوع بخاتمة، نبرز من خلالها النتائج المتوصل إليها، والاقتراحات التي نرى أنها قد تسهم في زيادة فعالية حق الإطلاع من جهة، وحماية المكلفين بأداء الضريبة من جهة أخرى.

الفصل الأول

الاطار القانوني لحق الإطلاع الضريبي

عمد المشرع الجزائري من خلال قانون الاجراءات الجبائية، إلى تحديد معالم وأسس حق الإطلاع الضريبي، والذي يهدف من خلاله الى بسط رقابة الادارة الضريبية، ومساعدتها في تحديد الوعاء الضريبي بالشكل العادل والمنصف، وذلك بمراعاة المعطيات المتعلقة بكل مكلف بالضريبة.

تهدف دراستنا للإطار القانوني لتحديد مفهوم دقيق وواضح لحق الإطلاع الضريبي وذلك محاولة منا لضبط المصطلحات، ولبيان الغاية المرجوة منه، بالإضافة إلى تحديد نطاق ممارسة هذا الحق في ظل التشريع المعمول به.

سنتطرق خلال هذا الفصل إلى مبحثين، لنحدد من خلالهما الاطار القانوني لحق الإطلاع الضريبي وهما كالآتي:

- المبحث الأول: ماهية حق الإطلاع الضريبي
- المبحث الثاني: نطاق ممارسة حق الإطلاع الضريبي

المبحث الاول

ماهية حق الإطلاع الضريبي

يعمل حق الإطلاع الضريبي على تمكين أعوان الادارة من جمع الكثير من الأدلة الإثباتية، والتي تواجه من خلالها المكلف بالضريبة في حال ما إذا تدرع أمام الجهات القضائية بغلو الادارة ومبالغتها في تقدير الضريبة، حيث يسهل هذا الحق على الإدارة فرض رقابتها وتحديد الوعاء الضريبي على كل المكلفين الملزمين بقوة القانون بأدائها، بالشكل الأمثل، من خلال الإطلاع على كل الوثائق والمعلومات اللازمة، والمحددة قانوناً، مما يجنب الادارة الوقوع في شرك التساهل المفرط الذي من شأنه تضييع أموال الخزينة العمومية، ومن الغلو في تقدير الضريبة، والذي من شأنه توليد الإحساس بالظلم لدى المكلف، والتسبب في تبعات عديدة.

سنتطرق خلال هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي: الآتي:

المطلب الأول يتضمن مفهوم حق الإطلاع الضريبي.

المطلب الثاني يتضمن الجهة المختصة بممارسة حق الإطلاع الضريبي.

المطلب الأول

مفهوم حق الإطلاع الضريبي

ان تحديد مفهوم دقيق وواضح لحق الإطلاع الضريبي يتطلب التطرق لتعريف دقيق لهذا الأخير وتمييزه عن الأنظمة القانونية المشابهة لتجنب الخلط، بالإضافة لتحديد أهدافه وذلك لبلورة صورة واضحة، تمكنا من ضبط المفاهيم.

الفرع الأول: تعريف حق الإطلاع الضريبي

التعريف هو أول مفاتيح الفهم، والذي من خلاله تتم ضبط المصطلحات لغويا من جهة وقانونيا من جهة أخرى.

أولاً: التعريف اللغوي

الحق نقيض الباطل، وجمعه حقوق وحقاق، وليس له بناء أدنى عدد.¹
اطلع على الشيء إذا علمه. وطلع يطلع طلوعاً واطلع عليه اطلاعاً وأطلعته وتطلعته:
علمه، وطلعه إياه فنظر ما عنده.²

ثانياً: التعريف الفقهي

عرف عبد المجيد زعلاني الحق بأنه سلطة يعترف بها القانون لشخص تثبت له قيمة أو يكون مستحقاً لها بطريق مباشر أو غير مباشر على سبيل الامتياز في مواجهة الغير، يتحدد مداها وطبيعتها بحسب نوع العلاقة الاجتماعية المعبر عنها أو نوع الحق.³
كما عرفه محمد الصغير بعلي بأنه سلطة يقررها القانون لشخص معين يستطيع بمقتضاها القيام بأعمال و تصرفات معينة تحقيقاً لمصلحة مشروعة.⁴
أما حق الإطلاع الضريبي فقد عرف ب:

« Le droit de communication est le droit” reconnu à l’administration de recueillir auprès de tiers des Informations concernant la situation des contribuables afin de s’assurer de la sincérité de leurs déclarations »⁵

و قد اعتمد ميشال بوفير من خلال هذا التعريف على الهدف من حق الإطلاع، ألا وهو التأكد من صحة التصريحات.
كما تم تعريفه ب:

Le droit de communication dont dispose l’administration peut s’exercer auprès du contribuable lui-même mais aussi auprès de tiers susceptibles de fournir des informations sur l’assiette ou le contrôle

¹ ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف، مصر، 2007، ص 941.

² ابن منظور، المصدر السابق، ص 2690 .

³ عبد المجيد زعلاني، المدخل لدراسة القانون (النظرية العامة للحق)، دار هومه، الجزائر، 2014، ص 17.

⁴ محمد الصغير بعلي، المدخل للعلوم القانونية (نظرية القانون - نظرية الحق)، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2006، ص 99.

⁵ Michel Bouvier. **Systèmes Fiscalité – Introduction au droit fiscal général et la théorie de l’impôt –**

édition 12. LGDJ l’extenso éditions. p 115.

des impôts dus.¹

وعرفه عوادي مصطفى بأنه: " في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الادارات، والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن ان تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف²

كما عرف ايضا ب:"السلطة القانونية التي خولها المشرع لمأموري دائرة الضريبة بالإطلاع على كافة الدفاتر والمستندات والأوراق والسجلات الخاصة بالمول سواء كان شخص طبيعي او معنوي أو كان جهة حكومية خاصة"³

كما عرفها حبيب المصري بأنها:" السلطة المخولة الى اعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص، في أن يطلعوا على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الاخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي."⁴

ثالثاً: التعريف التشريعي

ان تعريف المصطلحات امر يتركه عادة المشرع للفقهاء، غير انه ومن خلال المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية والتي جاءت تحت عنوان الفصل الاول (المبدأ العام)، يمكننا استشفاف معالم تعريف مبسط لحق الإطلاع الضريبي، حيث نصت المادة على: " يسمح حق الإطلاع لأعوان الادارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق

¹ Emmanuel DISLE et D'autres, Droit fiscal (manuel et applications), Edition Francis LEFBVRE, DUNOD, France, P643

² مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري-تحديث قانون المالية 2009- ط1. مطبعة مزوار. الوادي. الجزائر، 2009، ص20.

³ مجدي نبيل محمود شرعب، إمتيازات الادارة الضريبية-دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني- ، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص44.

⁴ انظر حبيب المصري، ضرائب الدخل في مصر، مكتبة مصلحة الضرائب، مصر، 1945، ص645، نقلا عن عبد الباسط علي جاسم، "حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي"، مجلة الرافيدين، المجلد 11 العدد 41، سنة 2009، ص 206.

والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه".¹

و نستنتج من خلال هذه المادة مجموعة من النتائج، ألا وهي:

- استخدام المشرع الجزائري لمصطلح حق الإطلاع بدل سلطة الإطلاع، فالحق اشمل واقتوى من السلطة.
 - عدم إضفاء صفة الضبطية القضائية على الاعوان الممارسين لهذا الحق.²
- وبالتالي يمكن تعريف حق الإطلاع الضريبي، بأنه حق منحه المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية، ضمن إطار الرقابة الجبائية، وتحديد الوعاء الضريبي، ووفقا للشروط والإجراءات القانونية المحددة.

الفرع الثاني: أهداف حق الإطلاع الجبائي

يهدف المشرع من خلال منحه حق الإطلاع لمصلحة الضرائب إلى تحقيق جملة من النتائج، فبالرجوع لنص المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية نجده قد صرح بالهدف القريب المتمثل في تأسيس وعاء الضريبة ومراقبة مدى تطابقه مع التشريع الجبائي، غير ان الفقه يرى خلق هذا الحق لم يكن الغرض منه تحقيق هذا الهدف فقط، بل هو نتاج تفكير عميق ودراسة شاملة لما قد يتسبب به التهاون في رقابة المتقاعسين عن اداء واجبه الضريبي وفقا للقانون المعمول به.

أولا : الهدف القانوني

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات القانونية للمكلفين مع القوانين والأنظمة.³

ثانيا: الهدف المالي و الاقتصادي

ويتمثل في المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف إشكاله بغرض زيادة

¹قانون الاجراءات الجبائية، المحين ضمن القانون 08/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 و المتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، ط 2014، دار بلقيس ، الجزائر، ص39.

²أنظر: الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية ج.ر.ج، العدد 48 الصادرة في 20 صفر 1386 الموافق ل 10 يونيو 1966.

³ محمد الهادي ضيف الله و آخرون، "دورالتحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين-قراءة تحليلية لقانون الاجراءات الجبائية الجزائري-"، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الادارة المجلد 02 العدد 03 ، جامعة الشهيد حمة لخضر الواد سوف ، الجزائر ، 2018، ص 203

إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.¹

ثالثا الهدف الاجتماعي

بالرجوع للتشريع المصري نجد انه قد ورد في المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل، النص الآتي: "تعد الضريبة احد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن أن يتحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل الحصول على الضمانات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية للسلطة العامة، ودون إخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية، وبحيث تأتي الضريبة معبرة عن السلام الاجتماعي الذي يتمثل في مجال الضريبة في وضع جانب من نشاط المواطنين في خدمة الجماعة وفقا لقدرات كل منهم أو بشرط موافقة السلطة التشريعية الممثلة لجميع المكلفين على وجوب فرضها وهو ما يعبر عنه بمبدأ الرضا بالضريبة. "

و عليه فان الهدف المرجو من حق الإطلاع الضريبي هو تحقيق السلام الاجتماعي والذي يأتي في إطار المفاهيم الآتية:

- تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال تمييز الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية وإخضاع كل طرف منهما لمعاملة ضريبية خاصة، بالإضافة لمراعاة المقدرة التكلفة للمكلف عن طريق الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية وكذا إعفاء الحد الأدنى من المعيشة.²
- منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع.³

الفرع الثالث: تمييز حق الإطلاع الضريبي عن الأنظمة القانونية المشابهة له

لقد خول القانون الجبائي لأعوان المصلحة الضريبية إلى جانب حق الإطلاع الضريبي، مجموعة من السلطات ليسهل عملية الرقابة ويجعلها اكثر نجاعة، و تتمثل في حق المعاينة و حق طلب التوضيحات والتبريرات. كما خول لإدارة الجمارك حق الإطلاع الجمركي

¹ محمد الهادي ضيف الله و آخرون، المرجع نفسه، ص 203.

² أنظر: ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003، ص 44.

³ محمد الهادي ضيف الله و آخرون، المرجع السابق، ص 204.

هذا ما يدفعنا لمحاولة ابراز اوجه الاختلاف ورسم صورة واضحة لكل سلطة على حدى لإبراز جوهر حق الإطلاع الضريبي.

أولاً: تمييز حق الإطلاع الضريبي عن حق المعاينة

تمنح المحكمة المختصة إقليمياً للدائرة الجبائية ترخيص للمراقبين المكلفين بالمراقبة قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق التي تبرر التصرفات للتخلص من الوعاء والدفع والمراقبة¹، أي ان الغاية من المعاينة هو التأكد من صحة إقرار المكلف وعليه فإنه يلتقي مع حق الإطلاع في هذا الغرض أي أن كليهما يمثلان إجراءات الفحص الضريبي والذي بواسطتهما يمكن التوصل إلى صحة المعلومات والبيانات المتعلقة بالدخل. أما وجه الاختلاف بينهما يكمن في أن المعاينة تتطلب انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف ويتم فحص البيانات والسجلات هناك، على غرار حق الإطلاع الذي قد يتم داخل مركز الهيئة أو في مكان العمل، أي ان حق الإطلاع أوسع من حق المعاينة.²

ثانياً تمييز حق الإطلاع الضريبي عن حق طلب التوضيحات والتبريرات

بموجب المهام والامتيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق، أمكنه الطلب من المكلف بإمداده بمعلومات حول النقاط التي يشوبها الغموض والشك، وقد يتخذ هذا الطلب الصفة الشفوية أو الكتابية، وهذا الاجراء يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين،³ يتشارك هذا الحق مع حق الإطلاع الضريبي، في كون كليهما يهدفان لتحديد الوعاء الضريبي، وبسط الرقابة على المكلفين، ويختلف عنه في كونه أداة حوار بين الطرفين يبتم تسخيرها بعد ممارسة حق الإطلاع والحقوق الأخرى وذلك في إطار السياسة الضريبية الجزائرية.

ثالثاً: تمييز حق الإطلاع الضريبي عن حق الإطلاع الجمركي

يشارك حق الإطلاع الضريبي وحق الإطلاع الجمركي في بحثهم الدائم عن حماية أموال الخزينة العمومية، وقدرة ممارسيهما على الإطلاع على كل المعلومات التي من شأنها المساهمة في بسط رقابتهما وفقاً لضوابط وشروط القانون الخاص بكل جهة.

حيث يمكن لأعوان الجمارك الوصول في مختلف الإدارات الجزائرية إلى كل الوثائق

¹، بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، ط2، دار هومه، الجزائر، 2016، ص 122.

² عبد الباسط علي جاسم، المرجع السابق، ص 223.

³ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 122.

التي تهم نشاطهم دون أي اعتراض من أجل ضمان نجاعة أكثر في مجال الرقابة البعدية وبالمقابل تلتزم إدارة الجمارك بالمثل في مجال تبادل المعلومات مع باقي المصالح والأجهزة الحكومية، وتعد إعادة هيكلة آليات الرقابة من أهم الأهداف التي يرمي إليها هذا القانون وذلك عبر وضع أساليب جديدة تركز على تحليل المخاطر وتحسين عمليات الفحص.¹

وقد حدد المشرع من خلال المادتين 14 و 15 من قانون الاجراءات الجبائية ضوابط ممارسة حق الإطلاع الجمركي.²

يشترك حق الاطلاع الجمركي وحق الاطلاع الضريبي، في مجموعة من النقاط، حيث ان كليهما يمارسان على الوثائق والمعلومات لدى الادارات والهيئات وكل الجهات المعنية، وذلك بغرض حماية مصدرين من أهم مصادر الخزينة العمومية، ألا وهما الرسوم والضرائب.

غير أنهما يختلفان من حيث مجال الاختصاص، والجهة المختصة، حيث أن أعوان الجمارك يملكون الحق في مراقبة البضائع و الاطلاع على مختلف البضائع سواء كانت مرفقة برخصة تنقل أو تلك الحساسة للغش³، كما ان اعوان الجمارك قادرون على الدخول الى محل السكن بشرط العمل رفقة ضابط شرطة قضائية.⁴

وبالتالي فأعوان الجمارك أثناء ممارستهم لحق الإطلاع يضطلعون ببعض مهام الضبطية القضائية، التي تمنحهم مساحة أكبر على غرار أعوان الادارة الضريبية.

المطلب الثاني

الجهة المختصة بممارسة حق الإطلاع الضريبي

يتسم قانون الضرائب بكونه قانون معقد، به العديد من الجوانب الفنية، التي تتطلب تفسيراً

¹بن عزوز إبراهيم "إجراءات فصل الإفراج عن البضائع عن التخليص الجمركي نظرة على قانون 17-04 المتضمن تعديل قانون الجمارك" مجلة نماء الإقتصاد و التجارة، العدد 2، جامعة وهران 2، الجزائر، ديسمبر 2017، ص205.

²قانون رقم 17-04 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1438 الموافق ل 16 فبراير سنة 2017 ، يعدل و يتمم القانون رقم 07-79 المؤرخ في شعبان عام 1399 الموافق ل 21 يوليو سن 1979 والمتضمن قانون الجمارك ، ج ر ، العدد 11، ص8.

³شيروف نهى، الجريمة الجمركية في التشريع الجزائري، اطروحة دكتوراه في علوم القانون الخاص، قانون أعمال، جامعة منتوري قسنطينة 2017-2018، ص278.

أنظر: شيروف نهى، المرجع نفسه، ص290.⁴

واضحا ومتسقا لقانون الضرائب من جانب الذين يقومون بتحصيل الضرائب.¹ هذا ما دفع المشرع إلى إسناد المسائل الضريبية لإدارة مختصة، وهي الإدارة الضريبية، التي عرفت بأنها: "تلك الإدارة التي تختص بتنفيذ القوانين التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى سواء أكانوا أفرادا أم مؤسسات، وكذلك إصدار التعليمات والتشريعات الضريبية، التي ترقى بالنظام الضريبي إلى أرفع درجات الكمال والإتقان في الوقت نفسه هي الجهة التي يوكل إليها وضع السياسة الضريبية موضع التطبيق العملي مع كفالة السبل اللازمة لنجاحها و لبلوغ توجهاتها الضريبية بما يساعد الدولة على تحقيق أهدافها".²

الفرع الأول: الهياكل الادارية

تعتمد عملية الادارة الضريبية في إطار ممارسة حق الإطلاع على مجموعة من الهياكل الإدارية، والتي خول لها القانون القيام بهذه المهمة، وذلك بشكل منسق ومنظم بين جميع هذه الهياكل، من أجل ضمان السرعة والدقة في أداء هته المهمة الحساسة، تختلف كفاءتها حسب تعقد دفاتر المراجعة وتوسع عمليات الرقابة الواجب القيام بها.³

أولا: المصالح الرقابية الخارجية:

تتمثل المصالح الخارجية فيما يلي:

أ) المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:⁴ وهي مكلفة ب:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الاحصائيات المتعلقة بها.
- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي.
- تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الاشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة

¹أنظر: جورج أندرسون، الفدرالية المالية: مقدمة مقارنة، ترجمة مها ت كلا، إصدار منتدى الفدراليات، أوتاوا، كندا، دار كنعان للطباعة والنشر، صنعاء، اليمن، 2013، ص25.

²عماد محمد علي، لقاء فنان ثامر، "دراسة في تقويم الأداء الضريبي في العراق للمدة 1990-2010"، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 71، كلية الإدارة و الإقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص246.

³بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011، ص18.

⁴الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، نبذة عن المديرية العامة، المصالح الخارجية، (www.mfdgi.gov.dz)، تمت زيارة الموقع على الساعة 14:41، بتاريخ 21 جوان 2020.

بالاتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية.

- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولايتين للضرائب وأكثر.

تتواجد المصالح الجهوية للبحث و المراجعات في كل من الجزائر و وهران و قسنطينة.

- ب) **مصلحة البحث عن المادة الضريبية:** انشئ هذا المكتب وفقا للتعليمية رقم 930 للمديرية العامة ب 14 افريل 1994 قصد البحث والتفتيش،¹ وهي تابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث ،التابعة بدورها لمركز الضرائب، تعمل في شكل فرق وتكلف ب:

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع.
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة للمراقبة على اساس المستندات و في عين المكان انطلاقا من المعلومات و الاستعلامات المجمعمة.²

- ت) **مصلحة البحث والتدخلات:** وهي مصلحة مختصة محليا تابعة للمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، والتي بدورها تابعة للمركز الجوارى للضرائب، تعمل في شكل فرق وتكلف ب:

- تشكيل وتسيير فهرس مصادر المعلومات التي تخص وعاء الضريبة مع مراقبة الضريبة وتحصيلها.
- تنفيذ البرامج الدورية للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان حق الإطلاع.
- اقتراح تسجيل أشخاص طبيعيين في برامج مراقبة المداخل.³

ثانيا: المديرية الرقابية الخارجية

- أ) **المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية:** وهي تابعة لمديرية الأبحاث والتدقيقات تكلف بما يأتي:

¹مسيرة بوعكازة ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر، 2014/2015، ص54.

²الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، نبذه عن المديرية العامة، المصالح الخارجية،مركز الضرائب،المصدر السابق، تمت زيارة الموقع على الساعة 14:41،بتاريخ 21 جوان 2020.

³الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، نبذه عن المديرية العامة، المصالح الخارجية،المركز الجوارى، المصدر السابق تمت زيارة الموقع على الساعة 14:41 ،بتاريخ 21 جوان 2020.

- تحديد إجراءات جمع واستغلال وحفظ ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية.
- السهر على التطبيق الدائم لحق الإطلاع والتحقيق والتفتيش والتأكد من التطبيق الصحيح للأحكام القانونية التي تحكمها البرمجة والقيام في كل منطقة من التراب الوطني، بأي تحر وتحقيق وبحث يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.¹
- (ب) مديرية الاعلام و الوثائق الجبائية: تكلف هذه المديرية بما يلي:
 - تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي مع الهياكل الاخرى للمديرية العامة للضرائب، بمقتضى أحكام حق الإطلاع عن طريق الطلب المسبق.
 - ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات، على اساس استعمال رقم التعريف الاحصائي ك معرف مشترك والمركز الوطني للسجل التجاري و صناديق الضمان الاجتماعي.²

ثالثا: إصلاح الإدارة الضريبية

يتوقف تحديد مدى كفاءة و فاعلية الإدارة الضريبية على ما يعرف بالفجوة الضريبية Tax gap، أي الفرق بين الضرائب التي يتم تحصيلها فعلا والضرائب التي يجب تحصيلها وفقا للقوانين السارية، بما في ذلك قانون الضرائب التي لم يتم تحصيلها فعلا، كالمتأخرات الضريبية، أو التهرب أو التجنب الضريبي، والتي قد ترجع إلى عدم وضوح التشريعات واللوائح والتعليمات³، بالإضافة لعدم وجود نظام معلوماتي قوي، واستخدام فعال للتكنولوجيا⁴، وبالتالي فإن الإصلاح الضريبي للهياكل الادارية، يبدأ بدعمها بالوسائل المعلوماتية، والتي تنسق من خلالها مع الادارات الأخرى، وهذا ما يحاول المشرع الجزائري الوصول إليه، من خلال المعالجة المعلوماتية فيما يخص إشعارات البنوك.⁵

¹ الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، نبذه عن المديرية العامة، المديرية المركزية، مديريةية الابحاث والتدقيقات، المصدر السابق، تمت زيارة الموقع على الساعة 14:41، بتاريخ 21 جوان 2020.

² الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، نبذه عن المديرية العامة، المديرية المركزية، المصدر السابق، تمت زيارة الموقع على الساعة 14:41، بتاريخ 21 جوان 2020 .

³ مصطفى محمود عبد القادر، "الازمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة"، إصلاح السياسة الضريبية في مصر العدد رقم 2، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، بدون سنة نشر، ص 30.

⁴ أنظر: مصطفى محمود عبد القادر، المرجع نفسه، ص 30.

⁵ أنظر: قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 45.

الفرع الثاني: الوسائل البشرية

تتمثل الوسائل البشرية، فيما يخص ممارسة حق الإطلاع الضريبي في مفتش الضرائب والذي عرف بأنه: "الموظف الذي يشتغل لدى الادارة الجبائية ويكون برتبة مفتش فأكثر حيث يقوم بجميع العمليات من التحقق في عين المكان أي داخل مكاتب المكلفين بالضريبة من مقاولين ومؤسسات وتجار وغيرهم من المكلفين الذين لديهم ملف جبائي لدى إدارة الضرائب والمعلومات التي تتوفر عليها الادارة الجبائية".¹

أولاً: الصفة القانونية لعماد الادارة الضريبية الممارس لحق الإطلاع

منحه المشرع في إطار ممارسته لوظيفته، وأداءه لمهامه مجموعة من السلطات والحقوق، والتي من بينها حق الإطلاع الضريبي، هذا ما أثار جدلاً، حيث يرى جانب من الفقه أن هذه السلطات هي أكبر دليل على كون مفتش الضرائب الممارس لحق الإطلاع الضريبي، يمتلك صفة الضبطية القضائية²، ويستندون في ذلك لنص المادة 27 من قانون الاجراءات الجزائية، والتي تنص على: "يباشر الموظفون وأعاون الإدارات والمصالح العمومية بعض سلطات الضبط القضائي التي تناط بهم بموجب قوانين خاصة وفق الأوضاع وفي الحدود المبينة بتلك القوانين".

ويكونون خاضعين في مباشرتهم مهام الضبط القضائي الموكولة إليهم بأحكام المادة الثالثة عشر من هذا القانون".³ وبالرجوع للقوانين المتعلقة بالضرائب، على رأسها قانون الاجراءات الجبائية، نجد أن المشرع لم يصرح بامتلاك مفتش الضرائب لهذه الصفة على غرار ما جاء بشكل صريح وواضح في القانون المصري للضرائب على الدخل، حيث نصت المادة 2/99 من قانون الضريبة على الدخل على: "...بأن يقدموا الى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التي يفرضها عليهم قانون التجارة أو غيره..."⁴

¹ عبد الرحمان قروي، "دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة الغش الضريبي"، جامعة عنابة، بدون سنة نشر، ص 243

² أنظر: حليلة بن شعاعة، محمد الاخضر كرام، "حق الاطلاع في المادة الضريبية بين توسيع سلطات الادارة الجبائية و حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، جوان 2017، ص 259.

³ الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الاجراءات الجزائية ج.ر.ج العدد 48 الصادرة في 20 صفر 1386 الموافق ل 10 يونيو 1966، ص 624.

⁴ أنظر المادة 99 /ف2، وزارة المالية، قرار رقم 991 لسنة 2005 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، الوقائع المصرية، العدد 295 في 27 ديسمبر 2005، ص 28.

إن منح مفتش الضرائب الذي يمارس حق الإطلاع الضريبي، صفة الضبطية القضائية من شأنه منح قوة أكبر وفاعلية أكبر لحق الإطلاع، وذلك لاستفادته من بعض سلطات الضبط، وذلك من خلال توسيع دائرة الاختصاص في حال ما إذا تطلبت الرقابة ذلك، والتوجه للمحلات والمساكن في أي ساعة من النهار أو الليل، كما ان منح ممارسي حق الإطلاع الضريبي، من أعوان الادارة الضريبية صفة الضبطية القضائية، من شأنه إخضاعهم للتكوين على أعلى مستوى، ليكونوا قادرين على اتخاذ القرارات الصائبة، والاستفادة التامة من هذا الحق المخول لهم.

ثانيا: الشروط الاستثنائية لممارسة العون لحق الإطلاع الضريبي

يمثل عون الادارة الجبائية، الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الادارة عن طريق المراقبة وكذا يمثل العنصر المحدد في تحديد الأهداف الكمية لذلك لا بد من توفر شروط استثنائية مطلوبة في الرقابة الجبائية، كالكفاءة، والاختصاص، والتمتع بسلوك حضاري وأن يكون ذو أقدمية على الاقل ثلاث سنوات.¹

يعتبر العون الضريبي، أهم عنصر في عملية النهوض بالاقتصاد الوطني، وبالتالي يجب القيام بجملة من الإصلاحات من بينها القيام بتنظيم دورات لتدريب الموظفين العاملين في السلطة المالية قبل صدور أي قانون لتعديل أو إلغاء أو إعفاء أي نوع من أنواع الضرائب وبعده من أجل تشخيص مبادئ القانون وشرح نصوص القانون بحيث يكون التدريب ذا تركيز على الملكات القيادية التي تسهم في صنع القرار الإداري²، إلا أننا نرى بأن مدة ثلاث (03) سنوات غير كافية لتكليف العون بالاضطلاع بممارسة هذا الحق، نظرا لأهميته وخطورته.

كما يجب توفير الحماية لأعوان الادارة الضريبية، وذلك للخطورة التي قد تسببها معرفتهم بالعديد من المعلومات، بمناسبة حق الإطلاع الضريبي.

¹ أنظر: منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، المرجع السابق، ص 19.

² عماد محمد علي، لقاء فنجان ثامر، المرجع السابق، ص 246.

المبحث الثاني

نطاق تطبيق حق الإطلاع الضريبي

إن تحديد الوعاء الضريبي، وبسط الرقابة الجبائية، أمر يتطلب الاحاطة بكل المعلومات والإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها ان تساهم في هذه العملية، فالمعلومات المتواجدة في الادارات العمومية، قد تشكل فارقا كبيرا فيتحديد الوعاء الضريبي، وخصوصا التي تكون في احتكاك دائم بالمواطنين، والتي تطلع على جوانب من حياتهم المالية، حيث تتم المقارنة بين التصريحات والمعطيات المتوصل إليها. والمعلومات المتواجدة بالهيئات المالية، وخصوصا منها البنكية، قد تكشف عن وجود العديد من المتهربين من الضرائب، وبالتالي فإن تحديد الوثائق المطلع عليها، أو الادارات والهيئات وجميع الأطراف الخاضعة لممارسة هذا الحق، هو ما سيجعلنا نحدد نطاق ممارسته.

سنتطرق خلال هذا المبحث إلى ثلاث مطالب و هي كالاتي:

المطلب الأول يتضمن حق الإطلاع لدى الجهات الرسمية.

المطلب الثاني يتضمن حق الإطلاع على الوثائق و المعلومات لدى المكلفين بالضريبة.

المطلب الثالث يتضمن حق الاطلاع لدى الغير.

المطلب الأول

حق الإطلاع لدى الجهات الرسمية

يقصد بالجهات الرسمية، كل الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات، والهيئات المالية المعتمدة من قبل الدولة، والتي تقوم بأعمال الصرف، وهي ما سنتناوله من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: حق الإطلاع لدى الادارات و الهيئات العمومية والمؤسسات

حدد المشرع الجزائري من خلال نص المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات التي يتم ممارسة حق الإطلاع بها دون السماح لها بالاحتجاج بالسر المهني حيث جاء في فقرتها الأولى: "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 الادارية ان تحتج بالسر المهني أمام اعوان الادارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق

المصلحة التي توجد في حوزتها".¹

لم يترك المشرع الجزائري المجال مفتوح امام اعوان الادارة الضريبية اثناء ممارستهم لحق الإطلاع الضريبي، فبالرغم من توسيعه لمجال ممارسته لدى البلديات، الدوائر، والولايات وهيئات التأمين والضمان الاجتماعي، بالإضافة إلى كلالجهات الادارية التي من شأنها الإسهام في تحديد الوعاء الضريبي، وفرض الرقابة عليه، إلا أنه قام باستثناء المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي او المالي المحصل عليها اثناء التحقيقات الإحصائية التي تجرى بموجب الامر رقم 65-297، ليجعلها غير قابلة بأي حال من الاحوال استعمالها لأغراض رقابية.

أثار إستثناء المعلومات الإحصائية ذات الطابع الاقتصادي جدلا كبيرا حول السبب الذي جعل المشرع يستثني هذا النوع من المعلومات، وحول الطبيعة القانونية الادارات المسؤولة عن الإحصائيات في الوقت الذي اخضع كل المؤسسات والهيئات السابقة لحق الاطلاع²، حيث ترى فوزية شنافي أن سبب الاستثناء هو عدم رغبة المشرع في توليد حاجز الخوف لدى المواطنين من تسرب المعلومات التي يدلون بها عند طلب بيانات إحصائية منهم، لضمان تعاونهم³، ذلك لأن الغرض الأساسي من القيام بمثل هذه الإحصائيات لا يتمثل في جمع معلومات من أجل تحديد الوعاء الضريبي، بل هو متمثل أساسا في استخدامها من أجل القيام بدراسات على المستوى المعيشي للأفراد دون تخصيص أو تسمية. كما أن السبب وراء استثناء هذه المعلومات قد يتمثل في وعي المشرع إلى أن هذه التصريحات المتحصل عليها بمناسبة القيام بالإحصائيات، قد تتسم في العديد من الاحيان بعدم الجدية والمصادقية، نظرا لاعتبارات عديدة على رأسها انخفاض مستوى الوعي بأهميتها لدى افراد المجتمع، أما بالنسبة للطبيعة القانونية للجهات التي اسندت إليها مهمة الإحصاء فهي تعد من قبيل المرافق العمومية.⁴

¹ المادة 46: قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق ، ص 40.

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، ط2، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 141.

³ أنظر: فوزية شنافي، تقييم المنظومة الإحصائية في الجزائر، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاجتماعية، ديموغرافيا، جامعة وهران، الجزائر، 2013-2014، ص 84.

⁴ أنظر: المادة 1/17، المرسوم التشريعي رقم 94-01 المؤرخ في 3 شعبان عام 1414 الموافق 15 يناير سنة 1994، يتعلق بالمنظومة الإحصائية، ج.ر.ج، العدد 3، الصادرة في 4 شعبان عام 1414 الموافق 16 يناير سنة 1994 ص 10.

أولاً: وثائق الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات الخاضعة لحق الإطلاع

رغم أهمية ممارسة حق الإطلاع الضريبي لمجابهة كل غش أو تدليس، وللحفاظ على الضرائب باعتبارها موردا أساسيا ومؤثرا في نمو الاقتصاد الوطني، إلا ان المشرع الجزائري لم يترك بيد اعوان الادارة المالية القدرة على الإطلاع على كل الوثائق، بل قام بتحديد الوثائق التي من شأنها المساهمة في تحديد الوعاء الضريبي بالشكل الفعال وبالنجاعة المطلوبة، وقد حددها المشرع ضمن اطار المواد من 46 الى 50 من قانون الاجراءات الجبائية وهي كالاتي:

- كشف فردي عن كل طبيب او طبيب اسنان او قابلة او مساعد طبي، من قبل موافاة هيئات الضمان الاجتماعي سنويا لإدارة الضرائب قبل 31 ديسمبر من كل سنة، الى مدير الضرائب بالولاية، قبل اول افريل من السنة الموالية، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الاجمالي لهذه الاتعاب كما هي واردة في اوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية الى المؤمن له.¹
- قائمة الاشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة او الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية، والتي يتم ارسالها من قبل الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة الى ادارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة.²
- قائمة الاشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة الذين تم شطبهم منها خلال السنة الماضية، من قبل الهيئات المدنية بتعويض النشاطات ذات المنفعة العامة والإعانة التضامنية، الى ادارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة.³
- تقديم كل المعلومات اللازمة لتحديد تعويضات التسخير للسلطات المكلفة بالتسوية وكذلك لجان التقدير مع الالتزام بالسر المهني.⁴
- وجوب اطلاع الادارة المالية من قبل السلطات القضائية على كل البيانات التي

¹أنظر: المادة 3/46، قانون الاجراءات الجبائية،المصدر السابق، ص40.

²أنظر: المادة 5/46،قانون الاجراءات الجبائية، المصدر نفسه، ص41.

³أنظر: المادة 6/46، المصدر نفسه، ص41.

⁴أنظر: المادة 46مكرر،المصدر نفسه، ص41.

- من شأنها ان تسمح بافتراض وجود غش في المجال الجبائي او مناورة.¹
- إلزام المودع لديهم دفاتر المخازن العامة والأرشيف بتقديمها الى اعوان التسجيل قصد الإطلاع عليها.²
 - العقود الواردة في نص المادة 58 من قانون التسجيل³، والتي نصت على: "1. العقود التي تتناول نقل الملكية او حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزيائن أو التنازل عن الايجار أو الاستقادة بوعد الايجار يتضمن كل أو بعض العقار.
 - 2. العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالاموال العقارية و المحلات التجارية.
 - 3. العقود التي تتناول تكوين شركة ومد اجلها و دمجها او حلها او زيادة او اهتلاك او تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.
 - 4. العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الاموال العقارية بأي صفة كانت.⁴
- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة.⁵
- ثانيا :التزامات الادارات و الهيئات العمومية و المؤسسات**
- حدد المشرع الجزائري مجموعة من الالتزامات، المقررة على الهيئات الادارية والمؤسسات، من أجل ضمان سلاسة عملية الإطلاع الضريبي، و هي كالآتي:
- واجب المحافظة على الوثائق، حيثيتعامل الموظف يوميا لتنفيذ مهامه والقيام بواجباته مع وضعيات ومراكز قانونية تجسدها مجموعة وثائق. ومن ثم وجب عليه المحافظة على هذه الوثائق نظرا لأهميتها⁶، والتيقوم أعوان الادارة الضريبية، بالإطلاع عليها من

أنظر: المادة 47مكرر،المصدر نفسه، ص42.¹

أنظر: المادة 47 ، قانون الاجراءات الجبائية،المصدر السابق، ص42.²

أنظر: المادة 49 ،المصدر نفسه،ص 43.³

⁴الامر رقم 76- 105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون التسجيل المديرية العامة للضرائب ، نشرة 2014 ، ص21.

⁵أنظر:المادة 61، المصدر السابق،ص22.

⁶عمار بوضياف،الوظيفة العامة في التشريع الجزائري،ط1،جسور للنشر و التوزيع،الجزائر،2015، ص137 .

اجل تحديد الوعاء الضريبي، وفرض الرقابة لمكافحة الغش والتهرب، وقد نصت المادة 49 من قانون الوظيفة العمومية على: "على كل موظف أن يسهر على حماية الوثائق الإدارية و أمنها".

يمنع كل إخفاء أو تحويل أو إتلاف الملفات أو المستندات أو الوثائق الإدارية ويتعرض مرتكبها إلى عقوبات تأديبية دون المساس بالمتابعات الجزائية¹.

- بالتبليغ عن المخالفات المضبوطة المتعلقة بالضرائب من قبل الهيئات و صناديق الضمان الاجتماعي و كل الصناديق التعاضدية².
- التنسيق مع مصلحة الضرائب المختصة، وتمكين أعوانها المختصين من الإطلاع على كل الوثائق المطلوبة.

ثالثا: العقوبات المقررة عند عرقلة ممارسة حق الإطلاع الضريبي

وقد اقر المشرع الجزائري بموجب المادة 3/46 من نفس القانون قيام المسؤولية المالية بصفة شخصية لكل مسئول لإحدى الجهات السابقة الذكر، والذي يرفض تقديم وثائق المصالح التي بحوزته، وتسري عليه بذلك العقوبات المقررة في نص المادتين 62 و 63 من نفس القانون السابق الذكر³، حيث نصت المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية على: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص او شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 ال 61 أعلاه والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها"⁴.

كما جاء في نص المادة 63 من نفس القانون ما يلي: "يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك، تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل

¹ أمر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية، ج.ر.ج، العدد 46، الصادرة في 20 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 16 يوليو 2006، ص 6.

² قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 23.

³ أنظر: المادة 46 من قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 41.

قانون الاجراءات الجبائية، المصدر نفسه، ص 49.

على أحد الدفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق.

يتم النطق بالغرامة والتلجئة المالية من طرف المحكمة الادارية المختصة اقليميا التي تبت في القضايا الاستعجالية، بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف. تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الادارية، ويقوم القابض بتحصيل الغرامة و التلجئة المالية¹.

الفرع الثاني: حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية

تضطلع المؤسسات المالية و هيئات الضمان و التأمين ، بوظيفة حساسة، مما يستوجب وجود ثقة عالية بينها وبين المتعاملين معها، و هذا ما يتطلب الحفاظ على السرية التامة في التعامل، والمعلومات المتبادلة، وهذا ما سعت العديد من دول العالم إلى تحقيقه، إلا أنه وبسبب تطور السياسية الضريبية في العالم بأسره، ثار الجدل حول مدى سرية هذه المعلومات في مواجهة أعوان الإدارة الجبائية، فقد ذهبت لبنان لاستثناء المعلومات المصرفية من مجال ممارسة حق الإطلاع الضريبي²، فبتاريخ أيلول 1956 أصدر المشرع اللبناني قانون سرية المصارف³، وكان للاعتبارات السياسية والاقتصادية⁴، في حين اتجهت مصر والجزائر الى إلزام المؤسسات المالية، وعلى رأسها البنك، بتقديم مجموعة من المعلومات لبعض السلطات الادارية في الدولة، وبالتالي لا يحتج في مواجهتها بالسر المهني⁵، وهذا ما يعد الاقرب للصواب، حيث أن حماية المصلحة العامة تكون أولى والتمسك بالسر المصرفي من شأنه تمكين العديد من المتهربين من تهريب أموالهم، والتملص من دفع الضريبة، بالإضافة إلى العديد

قانون الاجراءات الجبائية،المصدر السابق،ص49¹.

² عبد الحسين سعد، الوسيط في الضرائب و الرسوم اللبنانية (ضريبة الأملاك-العقارات المبنية)، ط1، دار الكتاب اللبناني،بيروت ،لبنان ،دار الكتاب المصري،القاهرة،مصر،1978،ص197.

³السر المصرفي هو إلزام البنك كشخص معنوي و كذا جميع موظفيه بواجب الالتزام بحفظ أسرار العميل التي أودعها لديهما أنظر: عزوز سليمة ، "جريمة إفشاء السر المصرفي في الجزائر"، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية ، الجزء الاول، المجلد 10 العدد الثاني ،جامعة مسيلة ، 22 ماي 2017.

⁴إلياس ناصيف،بول مرقص، المصارف العربية في مواجهة التحديات القانونية، ط1، Justicia، بيروت،لبنان،2019 ص36

⁵قسيمة محمد،"الاطار القانوني للسرية المصرفية في التشريعات العربية (لبنان،مصر،الجزائر)"،مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد17 جوان 2017،ص194.

من الاشكالات الاخرى.

الفرع الاول: الوثائق و المستندات الخاضعة لحق الإطلاع لدى المؤسسات المالية

تمتلك الادارة الضريبية الحق في الإطلاع على العديد من الوثائق والملفات، وهي:

- بطاقة الحسابات البنكية وحسابات المؤسسات المالية التي تحصى على دعامة مغناطيسية.
- عقود التأمين وكذا كل السندات التي من شأنها تأكيد تنفيذ المؤسسات والشركات والمؤمنين وكذا شركات التأمين ومقاولي النقل، و كل الخاضعين للرقابة الجبائية للأحكام الجبائية.
- سجلات الهيئات المالية المعتمدة المتضمنة لكل عملية دفع أو تداول أية وسائل قرض تتعلق بقيم منقولة أجنبية خاضعة للضريبة.
- سجلات الهيئات المالية المعتمدة المتضمنة لكل عملية خاصة بدفع الفوائد الخاضعة للضريبة.

الفرع الثاني: التزامات المؤسسات المالية

إلى جانب تمكين اعوان الادارة الضريبية من الإطلاع على المعلومات والوثائق المطلوبة، تلتزم هذه الهيئات بمجموعة من الواجبات، تتمثل في:

- إرسال إشعارات فتح أو إقفال أو تغيير الحسابات، من طرف البنوك و شركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن اللوائية ومركز الصكوك الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات، وتكون هذه الاشعارات في شكل مستند معلوماتي أو عن طريق إلكتروني خلال العشر (10) أيام الاولى للشهر الذي يلي فتح أو قفل الحسابات إن كان المصرح غير مجهز لهذا الغرض، في حصة الاشعار من الورق العادي تتضمن المعلومات المبينة في المقطع الاول من هذه المادة.¹
- المعالجة المعلوماتية لإشعارات الحسابات البنكية اعلامهم بها بالإضافة لإرسال كشف شهري من قبل البنوك لمدير الضرائب المختص اقليميا، عن سندات الدفع

¹أنظر: المادة 51 مكرر 1، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 44.

لحساب الأشخاص غير المواطنين في مقراتها او وكالاتها مع ذكر البيانات اللازمة، من تحديد مكتب الاصدار ورقم الصك والمبلغ، بالإضافة لتعيين المستفيد ومعلوماته الشخصية وتاريخي الاصدار والقبض.¹

• إرسال كشف شهري من قبل البنك عن سندات الدفع لمدير الضرائب المختص إقليمياً.²

• يتعين على كل الهيئات التي تمارس نشاطات التأمين، ان ترسل فصليا جدولاً خاصاً بعقود التأمين المكتتبه لدى وكالاتهم ترسلها، للإدارة الجبائية، الهيئات التي تمارس نشاطات التأمين، مع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين والهيئات الإدارية³، مع تضمن الجدول الخاص بهذه العقود للشروط المذكورة في قانون الاجراءات الجبائية.⁴

و للإشارة فان المشرع الجزائري ألزم البنوك بالمعالجة المعلوماتية، في إطار مواكبة التطورات التكنولوجية، وهي تجربة يجب تعميمها مع جميع المصالح والإدارات الرسمية.

الفرع الثالث: العقوبات المقررة على المؤسسات المالية المعرّقة لحق الإطلاع

فرض المشرع الجزائري وفقاً لنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية غرامات في حال عدم إرسال الإشعارات، وهي مقررة على البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومراكز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات، قررت في المادة 2/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح و/أو الإقفال،⁵ وهي

¹أنظر: المادة 51 مكرر 3، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 45.

²أنظر: المادة 51 المحدثة بموجب المادة 36 من قانون رقم 05-16 مؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1426 الموافق ل 31 ديسمبر سنة 2005، يضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر.ج، العدد 85، الصادرة في 29 ذو القعدة عام 1426 هـ الموافق ل 31 ديسمبر 2005، ص 12.

³أنظر: المادة 52 مكرر ، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 45.

⁴أنظر: المادة 52 مكرر 1، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 46.

أنظر: المادة 34 10-13 المعدلة و المتممة للمادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية مؤرخ في 23 محرم عام 1432 هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2010 م ، يضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر.ج، العدد 80، الصادرة في 24 محرم 1432 هـ الموافق 30 ديسمبر 2010 م المصدر السابق، ص ص 11، 12⁵.

كالآتي:

- زيادة بقدر 35% اذا لم يصل التصريح خلال 30 يوما من تاريخ التبليغ.¹
- دفع غرامة قدرها 1.000 دج عن كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة او عدم صحتها.²
- يضاعف مبلغ الحقوق الى غاية 25% مع فرض الضريبة بشكل تلقائي، في حال عدم تقديم الوثائق المطلوبة في اجل 30 يوما من تاريخ الانذار الموجه للمعني بالأمر، في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام.³

المطلب الثاني

حق الإطلاع على الوثائق و المعلومات لدى المكلفين بالضريبة

يعتمد نظام إدارة الضرائب السليم اعتمادا كبيرا على الامتثال شبه الطوعي من جانب دافعي الضرائب في ملء الاستمارات الضريبية، ويزداد احتمال نجاح ذلك الأمر في الدولة التي ترتفع فيها نسبة التعليم⁴، حيث يقوم المكلفين بالضريبة بالحفاظ على كل الوثائق والمستندات المتعلقة بنشاطه، بالإضافة لاحترامه لكل الضوابط القانونية.

كفل المشرع الجزائري الحماية للسجلات والمستندات التي من شأنها المساعدة في تحديد الوعاء الضريبي، وحدد إلى جانب ذلك التزامات المكلفين بالضريبة إزاء الإدارة الضريبية وأعاونها، و ذلك من أجل ضمان السرعة والدقة، في زمن السرعة.

الفرع الأول: الوثائق الخاضعة لحق الإطلاع الضريبي

تتمثل الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين للضريبة، والخاضعة للممارسة حق الإطلاع الضريبي، فيما يلي:

- جميع الوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات وكذا كل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، حيث يلزم التاجر بمسك دفترين إجباريين يمكن

¹أنظر: المادة 11 المعدلة و المتممة للمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نشرة 2019، المديرية العامة للضرائب، ص 11.

²أنظر: المادة 2/192، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المصدر السابق، ص 44.

³أنظر: المادة 2/192، المصدر نفسه، ص 44.

⁴جورج أندرسون، المرجع السابق، ص 25.

فضلا عن ذلك ،مسك دفاتر اختيارية¹وقد حددها في نصوص المواد من 9 إلى 12 من نفس القانون بشكليات محددة²وهي كالاتي:

1. **دفتر اليومية:** تقيد في دفتر اليومية جميع العمليات المالية التي يقوم بها التاجر وكذلك مسحوباته الشخصية³، يأخذ به كوسيلة إثبات في حال ما إذا استوفى الشروط القانونية.

2. **دفتر الجرد:** هو دفتر يقيد فيه التاجر جميع العمليات الحسابية المُرجلة من دفتر اليومية، وكذلك كل تفاصيل البضاعة الموجودة لدى التاجر في آخر السنة المالية⁴، وعلى ذلك يظهر بصورة جلية أن لدفتر الجرد أهمية بالغة حيث يساعد في معرفة المركز المالي للتاجر.⁵

• الإطلاع على التصريحات السنوية للمجموعات التي تدفع إيرادات على القيم المنقولة، والمتعلقة بأرباح الأسهم، وتوزيع الأرباح أو المرتبات، كما هي محددة في المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁶، بالإضافة لكل النسخ المتعلقة بمحاضر مداورات الجمعية العامة وعروض الحال ومستخرجات مداورات مجالس الإدارة او مجالس المساهمين.⁷

• حق الإطلاع على السجلات الخاصة بعمليات دفع الفوائد المتعلقة بالضريبة بالإضافة لكل دفاتر تحويل الاسهم والسندات وكذا الى الجمعيات العامة

¹فرحة زواوي صالح ، الكامل في القانون التجاري (الاعمال التجارية-التاجر-الحرفي) ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1994، ص 298 .

²أنظر: الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975 ، المتضمن القانون التجاري ، ج.ر.ج، العدد 101 ، الصادرة في 16 ذو الحجة عام 1395 الموافق ل 19 ديسمبر سنة 1975، ص 1306، 1307 .

³أحمد نصر الجندي، شرح قانون المعاملات التجارية لدولة الإمارات العربية المتحدة ، الكتاب الأول، دار الكتب القانونية القاهرة ، مصر ، 2015، ص 61

⁴أحمد نصر الجندي، لمرجع نفسه، ص 62

⁵فرحة زواوي صالح، المرجع السابق ، ص 299

⁶أنظر: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نشرة 2019، المديرية العامة للضرائب، ص 42

أنظر: المادة 54، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 47

فيما يخص الشركات.¹

- الإطلاع على جميع الوثائق المتعلقة بكل المؤسسات الغير مشار إليها في المادة 54، والتي تدفع اجورا او اتعابا او مرتبات من اي نوع كانت، او توزع اموالا لحساب أعضائها² مثل مكاتب المحامين، المهندسين، الخبراء...

الفرع الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة

حدد ميثاق المكلف بالضريبة (حقوقكم و واجباتكم)، مجموعة من الواجبات التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة بوجه عام، والتي يمكن من خلالها، جعل مهمة الإطلاع الضريبي أسهل، وبدون تعقيد ، حيث أن المكلفين ملزمين بتقديم عدد من التصريحات، كل حسب ميعاده المحدد³، والحفاظ على الوثائق⁴ التي من شأنها المساهمة في تحديد الوعاء الضريبي، والقيام بالمهمة الرقابية على اكمل وجه.

أولا: تصريحات المكلف بالضريبة

(أ) **التصريح بالوجود:** إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، إبتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضرائب الأخرى⁵، حيث عدم التصريح بالوجود يعد تملصا من أداء الواجب الضريبي، والذي يولد إحساس الظلم عند المصرحين، وبالتالي فإن مكافحة هذه الظاهرة تبدأ أولا بالتنسيق مع مفتشيات العمل وكل الادارات المعنية، التي من شأنها تبليغ الادارة الضريبية.

(ب) **التصريح الشهري بالضرائب والرسوم:** ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50.A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قبضة الضرائب التي يتبعونها قبل العشرين (20) يوما

¹أنظر: المادة 2/56، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، 47

²أنظر: المادة 57 ، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص48

³أنظر: ميثاق المكلف بالضريبة (حقوقكم و واجباتكم)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، مديرية العلاقات العمومية و

الإتصال، 2010، ص9

⁴نفس المصدر ، ص9

⁵ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 26

المالية للشهر في النموذج الذي تحدده الإدارة.¹

ت) التصريح السنوي: ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي/صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم بإيداع قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الادارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية فلاحية أو مهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية.²

ث) التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة الذي توقف أو تنازل عن نشاطه المهني، بالتصريح العاجل والفوري لتقوم الادارة الضريبية بالإجراءات اللازمة، وذلك خلال أجل 10 أيام، يسري حسب الحالة المحددة قانونا، كما ألزم ورثة المكلف المتوفى بالتصريح بوفاته في أقرب الآجال،³ وذلك لتجنب وقوع خصومة بين الادارة الضريبية والورثة، أو المكلف بالضريبة المتوقف عن النشاط.

ثانيا: الالتزام بمسك الوثائق المحاسبية والمستندات التبريرية وملفات المعلوماتية

ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة، بمسك الدفاتر التجارية والوثائق المحاسبية وكل المستندات التي من شأنها المساهمة في تحديد الوعاء الضريبي، كما ألزمها بالحفاظ عليها، حيث نصت المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية على: "يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا وثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق الإطلاع والمراقبة والتحقيق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية، وهذا ما ذهب إليه المشرع المصري بدوره، حيث

¹مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 27

²المرجع نفسه، ص 27

³أنظر: قانون الضرائب و الرسوم المماثلة، المصدر السابق، ص 44

أوجب القانون رقم 388 لسنة 1953 الخاص بالدفاتر التجارية في المادة 7 منه على التاجر وورثته الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها فيه من وقت إقفالها، وكذلك المراسلات والمستندات المشار إليها فيه، مدة عشر سنوات.¹ أما بالنسبة للعقوبات، فتطبق عليه نفس العقوبات المقررة في نص المادة 192 من قانون الاجراءات الجبائية، والتي سبق ذكرها.

المطلب الثالث: حق الإطلاع لدى الغير

حدد المشرع الجزائري من خلال قانون الاجراءات الجبائية باقي الجهات والأشخاص المعنيين بحق الإطلاع الضريبي.

الفرع الأول: حق الإطلاع على دفاتر السماسرة

السمسرة هي عقد يتعهد بمقتضاه السمسار لشخص عن طريق طرف ثان لإبرام عقد معين دوره فيه أن يتوسط في إبرامه وأن يجري ما تتطلبه هذه الوساطة من مفاوضات للوصول إلى التعاقد كل ذلك مقابل أجر²، كما عرفت السمسرة بأنها التقريب بين طرفي عقد مقابل أجر يدفع غالبا في شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة، والسمسار ليس وكيلًا عن طرف أو آخر في العقد، ولا يعتبر طرفًا في العقد، ولا يتعاقد لحسابه، ولا يقع عليه الالتزامات المتولدة عن العقد، ولا يسأل عن تنفيذه، لا بصفته الشخصية ولا بصفته ضامنا، وكل عمله انه وسيط يقوم بالتقريب والتوفيق بين طرفي العقد.³

وقد نصت المادة 458 من قانون الاجراءات الجبائية:

"كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات او محلات تجارية او تشتري بصفة اعتيادية باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعه، والوساطة هنا، يقصد بها السمسرة، حيث يحق لمصلحة الضرائب الإطلاع على الدفاتر الخاصة بالسماسرة لتتمكن من حسن تطبيق قوانين الضرائب المنوط بها تطبيقها⁵.

¹ محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، مطبعة محمد دون بوسكو، الاسكندرية، مصر، 1969، ص 768

² أحمد نصر الجندي، المرجع السابق، ص 293

³ محمود رياض عطية، المرجع السابق، ص 374

⁴ أنظر: المادة 58، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 26

⁵ أحمد محمد لطفي، أعمال السمسار في بورصة الأوراق المالية، دار الفكر و القانون، المنصورة، مصر، ص 183

الفرع الثاني : حق الإطلاع من خلال سلطات أعوان التسجيل

كما اكدت المادة 159¹ من نفس القانون الى انه يمكن ممارسة السلطات المخولة

لأعوان التسجيل، تجاه شركات الاسهم على كل من:

• الاشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو

مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء

او على الغير.

• كل الشركات الجزائرية أو الأجنبية مهما كان نوعها.

• كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها.

¹قانون الاجراءات الجبائية،المصدر السابق،26 .

الفصل الثاني

مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة في إطار حق الإطلاع الضريبي

يعالج المشرع الجزائري عادة مجال الضريبة بالبحث عن توازن بين عاملين متناقضين وهما: محاربة كل محاولات التهرب أو الغش في دفع الضريبة من جهة، عن طريق تمكين السلطة التنفيذية الممثلة في الإدارة الجبائية بمجموعة من السلطات والصلاحيات القانونية والإجرائية الضرورية لهذه المهمة. ومن جهة ثانية، العمل على ضمان حد معقول من الحقوق والحريات للمكلفين بالضريبة حتى لا تتعسف الإدارة الجبائية بشأنها.¹

لقد أقر القانون، حق كل شخص في الاحتفاظ بحياته الخاصة، بما فيها المسائل المالية فكرس الحق في حرمة الحياة الخاصة، دستوريا، حيث نصت المادة 46 من دستور 2016 في فقرتها الأولى على: " لا يجوز انتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة وحرمة شرفه، ويحميها القانون"²، و قد انعكس ذلك في حال ممارسة عون إدارة الضرائب لحق الإطلاع الضريبي، في تقييد المشرع لهذا الحق بجملة من الضوابط، التي من شأنها حماية المكلفين بالضريبة، من تعسف الإدارة الضريبية أثناء بسطها لرقابتها عليه.

سنتناول من خلال هذا الفصل، مبحثين و هما كالآتي:

- المبحث الأول نعرض من خلاله القيود الواردة على حق الإطلاع الضريبي
- المبحث الثاني نعرض من خلاله حق الطعن للمكلفين بالضريبة.

¹لونيس عبد الوهاب، "حماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"، مجلة القانون-المجتمع والسلطة، جامعة وهران 2 ، الجزائر، 2016، ص107.

²قانون رقم 16-01 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج، العدد 14، الصادرة في 27 جمادى الأولى عام 1437 هـ الموافق ل 7 مارس سنة 2016، ص11.

المبحث الأول

القيود الواردة على حق الإطلاع الضريبي

ان منح سلطات وحقوق للإدارة بوجه عام، دون وضع قيود، وترك باب السلطة التقديرية مفتوحا على مصرعيه، من شأنه الاضرار بالطرف المتعامل مع الإدارة الذي يصبح في مرمى تعسفها من خلال استغلالها هذه السلطات والحقوق، و لهذا الغرض وضع المشرع الجزائري مجموعة من القيود على ممارسة حق الإطلاع الضريبي، وذلك من قبيل الحماية لحقوق المكلفين بالضريبة.

و لذلك سنتطرق لهذه القيود في المطالب الآتية:

- المطلب الأول يتضمن الالتزام بالسر المهني كضمانة لحرمة الحياة الخاصة.
- المطلب الثاني يتضمن الحقوق و الحريات السابقة لممارسة حق الإطلاع.
- أما المطلب الثالث فيتضمن ضمانات المكلف في مرحلة إعادة التقويم.

المطلب الأول

الالتزام بالسر المهني كضمانة لحرمة الحياة الخاصة

يعتبر حق الشخص في الاحتفاظ بجانب سري لحياته جوهر الحق في احترام الحياة الخاصة، بمقتضاه تظل أسرار الحياة الخاصة محجوبة عن العلانية، مصونة عن التدخل والاستطلاع¹، ويعد السر المهني أحد الوسائل التي منحها القانون للإنسان حفاظا على كرامته وحرمة حياته الشخصية، وفي نفس الوقت هو تكليف يقع على عاتق من وجب عليه الالتزام به بقوة القانون، حيث أن أساس التعامل يبني على الثقة بين الأطراف، ومبدأ الثقة يقوم أساسا على أمانة الاطراف في التعامل، وبالتالي فالمهني يطلع بحكم مهنته على حقائق خاصة بعميله وحياة عميله خاصة.

طرح الحفاظ على السر المهني في المسائل المالية العديد من المواضيع البالغة التعقيد فالالتزام التام به حماية لحق الفرد قد يؤدي في كثير من الأحيان لضياع حقوق الجماعة وبالتالي فقد حاول المشرع الجزائري ضبط مسألة الحفاظ على السر المهني كحق للأشخاص

¹ عبد المجيد زعلاني، المرجع السابق، ص 53.

من جهة، وبين حق اعوان الادارة الضريبية في الإطلاع على العديد من هذه الاسرار من جهة أخرى، وذلك حفاظا منه على حقوق جميع الاطراف.

الفرع الأول: تعريف السر المهني و العقوبات المقررة عند الإخلال به

عرف السر المهني بشكل عام على أنه: "كل معلومة أو أمر يصل إلى علم المهني أثناء تأديته لوظيفته أو ائتمن عليه و كان في إفشائه إضرار بصاحبه".¹

وبالتالي يكمن تعريف السر المهني في نطاق ممارسة حق الإطلاع الضريبي بأنه التزام اعوان مصلحة الضرائب المكلفين بممارسة حق الإطلاع الضريبي، بحفظ كل المعلومات السرية التي تم العلم بها بمناسبة ممارسة هذا الحق، وذلك تحت طائلة التعرض للعقوبات المقررة في المادة 301 من قانون العقوبات، حيث جاء في فحوى المادة 65 من نفس القانون أن كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المحددة قانونا، يتعرض للعقوبات المقررة في قانون العقوبات، وهي الحبس من شهر إلى ستة أشهر، وغرامة مالية من 20 000 دج إلى 100.000 دج.²

الفرع الثاني: الاستثناءات الواردة على السر المهني

حدد المشرع الجزائري مجال تطبيق السر المهني من المادة 65 إلى المادة 68 من قانون الاجراءات الجبائية، وقد استثنى تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن، والتي تبغ بكل المعلومات المفيدة، بما فيها عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين، وقد حددت هذه اللجان في المادة 81 مكرر³ من نفس القانون، وهي:

- لجنة طعن ولائية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.
- لجنة طعن بكل مديرية جهوية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.
- لجنة طعن مركزية لدى الوزارة المكلفة بالمالية، للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال.

¹ماديو نصيرة، إفشاء السر المهني بين التجريم و الإجازة، مذكرة ماجستير في القانون فرع: "المسؤولية المهنية"، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر، 2010، ص 19.

²أنظر: المادة 301 من قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1996 المعدل و المتمم

³أنظر: المادة 81 من قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق.

حيث أن هذه اللجان من شأنها الفصل في النزاعات المعروضة عليها.
كما استثنى المشرع الجزائري تبادل المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي تم إبرام اتفاقيات تعاون متبادل فيما بينها في مجال الضرائب.

كما نصت المادة 166¹ من قانون الإجراءات الجبائية، وبصريح العبارة على:
"يلزم المكلفون بالضريبة المكتتبون للتصريحات من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وما يماثلهم، بتحديد العلاوات والتعويضات التي يطالبون الدولة والولايات والبلديات بها، عندما يكون مبلغ هذه التعويضات مرتبطا بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمبلغ أرباحهم أو مداخيلهم.

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يقدمون تدعيما لطلبهم مستخلصا من جدول الضرائب أو شهادة عدم الخضوع للضريبة، يسلمها لهم قابض الضرائب المختلفة التابع له مقر سكنهم أو مقر نشاطهم.

ولا تكون الإدارة الجبائية من جهتها ملزمة من أجل تطبيق هذه المادة بالسر المهني إزاء الإدارات المعنية و الخبراء المدعويين لتقديم تقرير حول الاعمال المشار إليها في المقطع الاول اعلاه.

تطبق نفس الأحكام في حالات الاقتناء لأغراض المنفعة العمومية، وفق الشروط التي أقرتها مختلف إجراءات نزع الملكية وكذا في الحالة التي تواصل فيها الإدارة استرجاع فوائض القيم الناتجة عن تنفيذ أشغال عمومية".

وقد أعفي أعوان الإدارة الضريبية ف المادتين 67 و 68 على التوالي من السر المهني إزاء قاضي التحقيق عند تقديمها شكوى ضد مدين، وإزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التابعة لها بكل المعلومات اللازمة للفصل في الشكاوى المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة².

كما يمكن للأعوان المعتمدين من أجهزة الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية ومفتشي العمل والضباط والأعوان المحلفين للشؤون البحرية والنقل، الحصول على المعلومات

¹قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 51.

²أنظر: المواد 67، 68، المصدر نفسه، ص 52.

التي من شأنها مساعدتهم في محاربة العمل الغير مصرح به. وقد جاء في نص المادة 69 فهي رخصة لأعوان الادارة الضريبية، للإدلاء بالمعلومات التي بحوزتهم في حال وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الاعمال الذي انجزه المدين بالضريبة والتي من شأنها توضيح و تبيان اهمية ما يقوم به هذا المدين.¹

المطلب الثاني

الحقوق و الحريات السابقة لممارسة حق الإطلاع

تتمثل الضوابط القانونية لممارسة حق الإطلاع الضريبي بالاضافة للحفاظ على السر المهني في احترام قواعد الاختصاص،الالتزام بالإشعار المسبق،منح مهلة للتحضير والاستعانة بمستشاربالإضافة للحفاظ على السر المهني.

الفرع الأول:الشروط المتعلقة باختصاص بالعون الممارس لحق الإطلاع

يقصد بالاختصاص القدرة قانونا على مباشرة عمل إداري معين. فالقانون هو الذي يحدد لكل موظف نطاق اختصاصه. ومن هنا فقواعد الاختصاص هي من صميم اعمال المشرع.² والاختصاص هو صورة من صور تنظيم الدولة، واحتراما لمبدأ الفصل بين السلطات فالقانون والتنظيم يوزعان اختصاصات كل السلطات الموجودة في الدولة(السلطة التنفيذية السلطة التشريعية، السلطة القضائية) كما أن كل هيكل ومصلحة من مصالح هذه السلطات لها اختصاصاتها المعينة، فالمشرع هو الذي يحدد المهام ويوزع الوظائف.³ نجم عن ذلك النتيجتين القانونيتين التاليتين:

1. لا يجوز للإدارة إبرام اتفاق مع الأفراد لتغيير قواعد الاختصاص طالما تم ضبطها وتحديدتها من جانب المشرع.
2. يحق للطاعن صاحب المصلحة إثارة الدفع بعدم الاختصاص في أي مرحلة كان عليها النزاع كما يجوز للقاضي إثارة ذات الدفع من تلقاء نفسه.⁴ و للاختصاص اسس و عناصر تتمثل في:

¹أنظر:المادة 69 ، قانون الاجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص52.

²عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، القسم الثاني، ط1،جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر،2013،ص 36.

³فضيل كوسة،القرارالإداري في ضوء مجلس الدولة،دار هومه،الجزائر،2013، ص113.

⁴فضيل كوسة، المرجع السابق، ص ص 36-37.

أولاً: الاختصاص الشخصي

بالرجوع لنص المادة 02/21 من قانون الاجراءات الجبائية نجد ان المشرع الجزائري أكد على ان صاحب الاختصاص في عملية التحقيق الجبائي يجب ألا تقل رتبته عن رتبة مراقب وهذا ما اشار اليه ايضا في المادتين 53 و 57 من نفس القانون فيما يخص حق الإطلاع الضريبي، أي أنه أسند مهمة التحقيق للأعوان المتمتعين بتصنيف عالي في الإدارة الجبائية حماية للمكلف بالضريبة من الأخطاء المحتملة التي قد يرتكبها الأعوان الأقل درجة بمناسبة التحقيق الجبائي، نظرا لقلة خبرتهم الفنية ومعرفتهم المحدودة للقوانين التي تحكم هذا الإجراء.¹

وبالرجوع للفقرة الثانية من المادة 46 مكرر من نفس القانون، نجد المشرع قد وسع من دائرة الاختصاص بمنح الاعوان المؤهلين لممارسة هذا الحق، القدرة على طلب المساعدة من الموظفين الاقل رتبة من اجل تكليفه بأشغال و كشف ونسخ الوثائق، ضمن نفس العقوبات للسر المهني، وهذا ما يعد من قبيل التفويض الاداري.

ثانياً: الاختصاص الزمني

تقتضي قاعدة الاختصاص الزمني للموظف الإداري بصفة عامة وللمحقق الجبائي بصفة خاصة، أن تكون التصرفات القانونية الصادرة عن هذا العون مشروعة ابتداء من تاريخ صدور قرار تعيينه، وبالتالي فإنه ومنذ صدور قرار التعيين للمحقق الجبائي، يصبح هذا الأخير مختصا لرقابة وضعية المكلف بالضريبة، القيام بأعمال التصحيح الجبائي حتى بالنسبة لفترات سابقة لتعيينه مالم يمسه التقادم². وبالتالي فإن عيب عدم الاختصاص يقوم في حالة عدم اضطلاع الموظف بهذه المهام، او اذا تم ممارسة حق الإطلاع خارج الاوقات القانونية المحددة.

أ) الاختصاص الزمني بالنسبة لعهد العون:

لا بد ان يصدر القرار (أي القيام بإجراءات التحقيق الجبائي) من الشخص أو الموظف المختص أثناء أداء مهامه أي من تاريخ تعيينه أو تنصيبه، إلى تاريخ انتهاء مهامه طبقا

¹لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص110.

²زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، اطروحة دكتوراه في القانون العام جامعة ابي بكر بالقايد ، تلمسان ، الجزائر ، 2012-2013 ، ص 180.

للتشريع الساري العمل به.1

و بناءا على ذلك لا يجوز للموظف العام إصدار قرارات إدارية قبل اكتساب الصفة و صدور قرار تعيينه. كما لا يجوز له إصدار قرارات إدارية بعد إحالته على التقاعد أو تقديم استقالته وقبولها من الجهة المعنية، لأنه في كلا الوضعيتين يكون غير مختص زمنيا بإصداره القرار لفقده الصفة.2

وبالتالي ينطبق كل ما سبق ذكره على عون الإدارة الضريبة فيما يخص حق الإطلاع.

ب) الاختصاص الزمني بالنسبة لقانون الاجراءات الجبائية

قد حدد المشرع الجزائري من خلال قانون الاجراءات الجبائية اوقات ممارسة حق الإطلاع ممانسته خلال ايام العطل، وحدده بالنسبة لباقي الايام ب أربع (4) ساعات في اليوم وذلك بصفة عامة، أما بالنسبة للمؤسسات الخاصة، لا يمكن ممارسته إلا عند انتهاء الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة،³ وإلا قامت المتابعة الجزائية.⁴

ثلاثا: الاختصاص المكاني

إن ضمان السرعة والدقة في العمل لا يتطلب فقط تحديد مفهوم الاختصاص الشخصي والزمني، بل ينبغي و لحسن أداء العمل الإداري توزيع المهام بين أعوان الإدارة خاصة المحلية والمرفقية وتحديد النطاق الجغرافي⁵، وبالتالي يتحدد اختصاص موظفي الإدارة الجبائية بالنظر للمصلحة التي يتبعونها، وهي التي يقع بها محل إقامة المكلف بالضريبة أو المقر الذي توجد به المؤسسة الرئيسية بالنسبة للمقيمين في الخارج أو المقر الاجتماعي للشركة أو مقر الإدارة الفعلية.⁶

الفرع الثاني: الشروط المتعلقة بالإشعار المسبق

ألزم المشرع مصالح الإدارة الضريبية بضرورة إعلام المكلف قبل اتخاذ أي إجراء

¹ زعزوعة فاطمة، المرجع السابق ، ص180..

² عمار بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق ، ص 52.

³ أنظر: المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية، مصدر سابق، ص43.

أنظر: المادة 46 مكرر، المصدر نفسه، ص41.

⁴ حليلة بن شعاعة، محمد الاخضر كرام، المرجع السابق، ص 261.

⁵ عمار بوضياف، المرجع السابق، ص54.

⁶ أنظر زعزوعة فاطمة ، المرجع السابق، ص 181.

تحقيقي، وهذا لضمان الحق في الإعلام والتحضير للرقابة، ويعتبر هذا الحق من الضمانات الأساسية التي منحت للمكلف بالضريبة¹، ونصت المادة 4/20 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه لا يمكن الشروع في أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق رسالة أو إشعار بالتحقيق مع إشعار بالاستلام، وذلك من أجل التأكد بأن المكلف على علم بهذا التحقيق المصوب وهذا تحت طائلة البطلان، ونفس الشرط تضمنته المادة 3/21 المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وقد اشترطت المادة إرسال الرسالة مع إشعار بالاستلام²، ويكون مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة، كما يجب ان يتضمن الإشعار مجموعة من البيانات وهي كالآتي:

- تحديد السنوات التي ستكون محل إطلاع.
 - بيان بأسماء ورتب اعوان الادارة الضريبية الذين سيقومون بممارسة حق الإطلاع.
 - تاريخ و ساعة أول تدخل، بالإضافة للفترة التي ستتم فيها عملية الإطلاع.
 - بيان الوثائق الواجب الاطلاع عليها، ليستطيع المكلف تحضيرها.
 - الاشارة الى انه يمكن الاستعانة بمستشار من اختياره اثناء عملية الإطلاع.³
- كما أكد المشرع على منح المكلف أجلا كافيا لتحضير دفاعه، فيستفيد المكلف من أجل لا يقل عن 10 أيام في حالة التحقيق في المحاسبة و15 يوما في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ابتداء من تاريخ استلام الإشعار،⁴ والتي يمكنه من خلالها الاستعانة بمستشار.

الفرع الثالث: مدة التحقيق بعين المكان

نصت المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017، المعدل للمادة 20 من قانون الاجراءات

¹عجلان العياشي: "الضمانات القانونية في إجراءات الرقابة الجبائية"، من أعمال الملتقى الوطني الثاني حول الاجراءات الجبائية، المنعقد يومي 21 و 22 أبريل 2008، كلية الحقوق و الآداب الاجتماعية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، ص18، نقلا عن محمد قلي، فهيمة بهلول، "الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية و ضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية الاقتصادية، المجلد 7، العدد 06، الجزائر، 2018، ص161

²محمد قلي، فهيمة بهلول، المرجع نفسه، ص161.

³أحمد فنديس، "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مجلة التواصل في الاقتصاد و الادارة و القانون، العدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، سبتمبر 2013، ص191.

⁴لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص111.

الجبائية على: "لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية وحالتها أكثر من ثلاث أشهر..."¹

حدد المشرع الجزائري مدة التحقيق بعين المكان، و هي لا تتجاوز مدة 3 أشهر طبقا للمادة 20، وجعلها قابلة للتمديد وفقا للحالات والشروط القانونية²، وهذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف الإدارة من استخدام هذا الحق، والذي من شأنه عرقلته أثناء عمله، كما من شأنه تشويه سمعته.

المطلب الثالث

ضمانات المكلف في مرحلة إعادة التقييم

من الآثار المترتبة عن ممارسة حق الإطلاع في إطار الرقابة الضريبية، هو تحديد الوعاء الضريبي، لهذا عمد المشرع على تقديم ضمانات قوية تتمثل في الإشعار بالتقييم والحق في الرد.

الفرع الأول: الإشعار بالتقييم

تبلغ نتائج التحقيق الجبائي إلى علم المكلف بالضريبة حتى في حالة عدم توصل الإدارة الجبائية إلى أي تصحيح أو إعادة تقييم الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة وهي في حالة غياب التصحيح³، ويجب ان يكون التقييم مفصلا ومعللا بصفة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة ومبينا فيه أسباب وطرق التقييم المتبعة.⁴

الفرع الثاني: الحق في الرد (الإجراء الاعتراضي)

الإجراء الاعتراضي هو نقاش شفوي أو كتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالإستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة

¹قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1438 الموافق ل 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج، ر، ج، العدد 77،، الصادرة في 29 ربيع الأول 1438 هـ الموافق ل 29 ديسمبر سنة 2016، ص 24.

²أنظر: المادة 43، المصدر نفسه، ص 23.

أنظر أيضا المادتين 20 و 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص ص، من 12 إلى 18.

لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 114.³

⁴وفاء شيعاوي، "الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة"، مجلة بحوث، العدد 11، الجزء الثاني، جامعة الجزائر، بدون سنة نشر، ص 292.

أنظر أيضا: المادة 40 قانون المالية 2018، ص 21.

كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت من ناحية أخرى... وهذا الاجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الادارة والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينها وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.¹

يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على كل ما جاء من نتائج في إشعار التصحيح الموجه إليه، يتخذ هذا الرد أحد الشكلين: إما قبول النتائج أو تقديم الملاحظات حولها²، وذلك عن طريق قبول جزء من النتائج ورفض جزء، أو الرفض الكلي لها.

الفرع الثالث: الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية

عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي ضمانا كرسها المشرع لصالح المكلف بالضريبة، وتستمد هذه الضمانة أساسها من مبدأ الطابع النهائي للإجراءات الجبائية إجراءات نهائية لا يمكن التراجع عنها بأي حال³، حيث نصت المادة 7/20 من قانون الاجراءات الجبائية على: "فيحالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة".⁴

¹مصطفى عوادي، نصر رحال، "التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر"، مجلة إقتصاد المال والاعمال، المجلد الاول، العدد الاول، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 37.

²لونيس عبد الوهاب، المرجع السابق، ص 115.

³زعزوعة فاطمة، المرجع السابق، ص 270.

⁴قانون الجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص 15.

المبحث الثاني

الحق في الطعن للمكلف بالضريبة

إن خطأ الإدارة، أمر وارد، ومعترف به من قبل المشرع، وذلك قد يكون بسبب إهمال أو سوء تقدير، كما قد يكون بسبب عدم الالتزام بالضوابط القانونية أثناء أداء الوظيفة. يمتلك المكلف بالضريبة الحق في الطعن في حال عدم احترام الإدارة لضوابط ممارسة حق الإطلاع، كالتعدي على الاختصاص وإهمال الإشعار، أو ممارسة حق الإطلاع خارج الآجال القانونية المحددة، حيث أن عدم احترام الاجراءات والشكليات، يؤدي بالضرورة لبطلان التصرفات القانونية، بسبب مخالفة قواعد المشروعية، وهذا ما قد يتسبب في قيام المنازعة الضريبية.

حدد المشرع مراحل الطعن من خلال قانون الاجراءات الجبائية، وقوانين المالية المعدلة والمتممة له، وعليه نقسم هذا المبحث كالاتي:

المطلب الأول نتناول من خلاله التظلم الاداري (الشكاية).

المطلب الثاني نتناول من خلاله الطعن أمام اللجان الادارية.

أما المطلب الثالث نتناول من خلاله الطعن القضائي.

المطلب الأول

التظلم الإداري (الشكاية)

بالرجوع لنص المادة 829 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، نجد أن المشرع الجزائري قد جعل التظلم كقاعدة عامة، جوازيا، غير أنه وبالرجوع للمادة 71 من قانون الاجراءات الجبائية نجد أن المشرع قد جعل التظلم إجباريا، حيث نصت على: " يجب أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات المذكورة في المادة 70 أعلاه ، حسب الحالة، إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوازي للضرائب التابع له مكان فرض الضريبة.

ويسلم وصل بذلك إلى المكلف بالضريبة " ¹.

¹قانون الاجراءات الجبائية،المصدر السابق.

لقد وصف البعض الشكوى الموجهة لإدارة الضرائب على أنها وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنه المشرع لتحقيق غايتين أولاهما تجنب إغراق الجهات القضائية بكم كبير من الدعاوى، وثانيهما استمرار الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.¹

الفرع الأول: الشروط الشكلية للتظلم

أولاً: موضوع الشكوى و شكلها

حددت المادة 73 من قانون الاجراءات الجبائية، شكل و محتوى الشكاوى، وهي كالآتي:

1. يجب أن تكون الشكوى فردية، أي ان كل مكلف بضريبة عليه تقديم شكوى خاصة به، إلا اذا كان ضمن مجموعة فرضت عليها الضريبة بشكل جماعي حيث يلزم أعضاء شركات الاشخاص بتقييد شكوى جماعية فيما يخص شركتهم.
2. لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع، وهذا ما يدل على تسهيل المشرع للإجراءات لصالح المكلفين بالضريبة.

3. وجوب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل مكلف خاضع للضريبة.

4. يجب ان تتضمن الشكوى، تحت طائلة عدم القبول على مجموعة من المعلومات

- ذكر الضريبة المعترض عليها؛
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة إن تعذر اظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول؛
- ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع؛
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف؛
- توقيع صاحبها باليد.

ولالإشارة فإن الشكوى تحرر على ورق عادي².

ثانياً: أجل تقديم الشكوى

نصت المادة 18 من قانون المالية لسنة 2019، المعدلة والمتممة للمادة 2/72 من

قانون الاجراءات الجبائية على: "ينقضي أجل الشكوى في:

– 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة

¹ أعمار بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق، ص 364.

² أعمار بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق، ص 366.

إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها.

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير وجه حق".¹

أما في الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تمت فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.² كما نصت المادة 62 من قانون المالية لسنة 2020 المتممة للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية بالفقرة 5، على: "يجب أن تقدم الشكاوى المتعلقة بتقدير رقم الأعمال للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، في أجل 6 أشهر ابتداء من تاريخ التبليغ النهائي لإشعار التقييم".³

أما بالنسبة للشكاوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر إثر طلب استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، فأقصى أجل هو أربعة (4) أشهر من تاريخ تبليغ القرار المتنازع عليه.⁴

الفرع الثاني: مرحلة التحقيق في الشكاوى

إذا استوفت الشكاوى جملة الشروط السابق بيانها، ورفعت في المدة القانونية، تعين على المدير الولائي للضرائب أن يبت فيها في أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديمها. وتقتضي إجراءات التحقيق في الشكاوى إحالة الأمر لرئيس المفتشية المعنية باعتباره الأكثر علما بوضعية المعني، ويكمن للمفتش استدعاء المعني لطلب بعض التوضيحات. وعند إنهاء مهمته يتولى تحرير تقرير في الموضوع الذي يرفع للمدير الولائي للضرائب لحل النزاع المعروض.⁵ وبناء على هذا التقرير يصدر المدير الولائي للضرائب قراره إما بالرفض، أو بالاستجابة

¹قانون رقم 18-18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق 27 ديسمبر سنة 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج، العدد 79، الصادرة في 22 ربيع الثاني عام 1440 هـ الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2018، ص9.

²المادة 3/72، قانون الإجراءات الجبائية، المصدر السابق، ص54، 55.

³قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق 11 ديسمبر سنة 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج.ر.ج، العدد 81، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1441 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2019، ص23.

⁴ قانون المالية لسنة 2017، المصدر السابق، ص25.

⁵عمار بوضياف، المنازعات الإدارية، المرجع السابق، ص363.

ويبلغ هذا القرار بإرساله للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام، وهذا وفقا للفقرة الاخيرة من نص المادة 79 من قانون الاجراءات الجبائية.¹

المطلب الثاني

الطعن أمام اللجان الإدارية

بعد أن يرد المدير الولائي للضرائب على تظلم وطعن المكلف بالضريبة، يمكن لهذا الأخير في حالة رضاه، أن يرفع طعنه إلى لجنة الطعن المختصة خلال مدة معينة، شريطة أن لا يكون قد رفع دعواه أمام القضاء.²

الفرع الأول: لجنة الطعن الولائية

أولا: تشكيل اللجنة

تتشكل اللجنة الولائية حسب قانون الاجراءات الجبائية، في المادة 81 مكرر الفقرة الاولى³ من:

- "محافظ الحسابات يعينه رئيس من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا؛⁴
 - عضو(1) من المجلس الشعبي الولائي؛
 - ممثل (1) عن المدير الولائية المكلفة بالتجارة برتبة نائب مدير؛
 - ممثل (1) عن المديرية الولائية المكلفة بالصناعة برتبة نائب مدير؛
 - ممثل عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة الكائن مقرها بالولاية؛
 - ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
- المدير الولائي للضرائب، أو، حسب الحالة، رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز

¹أنظر:المواد 47،48،49 من القانون رقم 14-10 مؤرخ في 8 ربيع الاول عام 1436 الموافق 30ديسمبر سنة 2014،يتضمن قانون المالية لسنة 2015،ج.ر،العدد78،الصادرة في 9 ربيع الاول عام 1436 الموافق 31 ديسمبر 2014،ص ص، 19،18.

²محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2005، ص 220.

³المادة 81 مكررم قانون الاجراءات الجبائية المعدلة بالمادة المادة 27 من قانون رقم 15-18 ربيع الاول عام 1437 الموافق 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن ثانون المالية لسنة 2016، ج.ر.ج،العدد72،الصادرة في 19 ربيع الاول عام 1437 الموافق 31 ديسمبر سنة 2015،ص11.

⁴المادة 1/48 من قانون المالية لسنة 2017،المصدر السابق،ص 26.

الجواري للضرائب أو ممثليهم الذين لهم، على التوالي، رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

تجتمع اللجنة بناء على استدعاء رئيسها مرتين (02) في الشهر، ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية الأعضاء.

ثانيا: اختصاصها

تختص بالنظر في الطعون الناتجة عن قرار المدير الولائي بالرفض الكلي أو الجزئي للشكوى المقدمة.¹ وتبلغ هذه الآراء التي يمضيها رئيس اللجنة بواسطة الكاتب، حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب خلال (10) أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.²

الفرع الثاني: لجنة الطعن الجهوية

أولا: تشكيل اللجنة

تتشكل اللجنة الجهوية حسب قانون الاجراءات الجبائية، في المادة 81 مكرر الفقرة الثانية³ من:

- "خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا؛⁴
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير؛
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية للخزينة، برتبة نائب مدير؛
- ممثل (1) عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير؛
- ممثل (1) عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية مكان تواجد المديرية الجهوية للضرائب، برتبة نائب مدير؛
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للتجارة و الصناعة؛
- ممثل (1) عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية؛
- ممثل (1) عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين".¹

¹ أعمار بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق، ص371.

² أنظر: المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 المصدر السابق، ص26.

³ المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، المصدر السابق، ص11.

⁴ المادة 2/48 من قانون المالية لسنة 2017، المصدر السابق، ص26.

ثانيا: اختصاصاتها

تختص هذه اللجنة بإبداء رأيها في القضايا النزاعية المعروضة أمامها والتي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار جزائري ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار جزائري، والتي أصدرت الإدارة في التظلم المقدم لها بخصوصها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

الفرع الثالث: اللجنة المركزية

أولا: تشكيل اللجنة

تتشكل اللجنة المركزية حسب قانون الاجراءات الجبائية، في المادة 81 مكرر الفقرة الثالثة² من:

- "الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا؛
- ممثل (1) عن وزارة العدل تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (1) عن وزارة التجارة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (1) عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تكون له على الأقل رتب مدير؛
- ممثل (1) عن المجلس الوطني للمحاسبة تكون له على الأقل رتبة مدير؛
- ممثل (1) الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة؛
- ممثل (1) عن الغرفة الوطنية للفلاحة؛
- مدير كبريات المؤسسات.

ثانيا: اختصاصاتها

تختص هذه اللجنة وفقا لقانون الاجراءات الجبائية في طعون المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق وأن أصدرت قرارا برفض التظلم (الشكوى) بشكل كلي أو جزئي بالإضافة للقضايا التي يفوق مبلغها الاجمالي من الحقوق والغرامات سبعين مليون دينار جزائري، الصادر بشأنها قرار رفض جزئي أو كلي.

المطلب الثالث

المادة 2/48، قانون المالية لسنة 2017، المصدر السابق، ص 6.1

المادة 2/27، المصدر نفسه، ص ص 13، 12.

الطعن القضائي

يعتبر حق اللجوء للقضاء، حقا مكفولا دوليا، حيث وبالرجوع للإعلان العالمي لحقوق الانسان، نجده قد نص في المادة 8 على: "لكل شخص حق اللجوء إلى المحاكم الوطنية المختصة لإنصافه الفعلي من أية أعمال تنتهك الحقوق الأساسية التي يمنحها إياه الدستور أو القانون".¹

وبالرجوع للدستور الجزائري نجد في المادة 161 نصت على: "ينظر القضاء في الطعن في قرارات السلطة الإدارية".²

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الخاضع لحق الإطلاع الضريبي أحقية الطعن والاعتراض على النتائج التي تحصلت عليها الادارة الضريبية من عملية الإطلاع على مستنداته ووثائقه الخاصة، بسبب مخالفة مبدأ المشروعية.

عرفت المنازعة الضريبية: بأنها الخصومة التي تحدث بين المكلف بالضريبة أو الرسم والإدارة الجبائية بمناسبة تطبيق التشريع الضريبي أو الرسوم المحددة بنص. و يحكم هذه المنازعة إجراءات خاصة، و تمثل أمام القضاء الإداري.³

كما عرفت المنازعة الضريبية على أنها: "تقوم المنازعة كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضة عليه او الاجراءات المتبعة في تحصيلها أو في الحالة التي يكون فيها معسرا ووضعيته المالية لا تسمح له بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة".⁴

الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية

لقد أثارت مسألة إسناد النظر في المنازعات الضريبية الكثير من الجدول، و ذلك نظرا لاختلاف وجهات النظر، فنجد المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 قد أدرج المنازعات الإدارية ضمن اختصاصات القضاء العادي، حيث نصت المادة 123 من

¹الموقع الرسمي للأمم المتحدة، الاعلان العالمي لحقوق الانسان، ص 8، (www.un.org/ar)، تمت زيارة الموقع في: الساعة 17:09، 11 جويلية 2020

²قانون رقم 16-01، المصدر السابق، ص 30

³عمار بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق، ص 363

⁴أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 9، نقلا عن عمار

بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق، ص 363

القانون السابق الذكر على أنه: " لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاعلان بالقرار. و ترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة و ذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية. ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع".¹

يتضح من نص القانون المصري ، أن الاختصاص بنظر الدعوى المتعلقة بضرائب الدخل ينعقد للمحكمة الابتدائية أياً كان مقدار الضريبة محل النزاع، أو مقدار الضريبة المختلف عليه.

كما نجد أن المشرع الأردني قد اتجه لإنشاء محاكم مستقلة عن القضاء العادي والقضاء الإداري²، حيث نصت المادة 42 في فقرتها الأولى على: " تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أم مدنية وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو بغرامة التأخير أو بأي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها..."³

أما فرنسا، فقد أسندت المنازعات الضريبية غير المباشرة للقضاء العادي والمنازعات الضريبية المباشرة للقضاء الإداري.⁴

أسند المشرع الجزائري المنازعات الضريبية للقضاء الإداري، وذلك بالنظر لأحكام المواد 800، 801، 902 و 903 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية⁵، تطبيقاً للمعيار العضوي. كما أن المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية وما يليها، أكدت على اختصاص القضاء الإداري، ومن المؤكد أن خيار المشرع في إسناد منازعات الضرائب للقضاء الإداري

¹، قرار رقم 991 لسنة 2005، المصدر السابق، ص33، ¹34

²انظر: عادل فليح العلي، كمال أنور علي، المرجع السابق، ص21

³قانون ضريبة الدخل لسنة 2014 رقم (34)، ج.ر.الأردنية، يعمل به من 2015/1/1، ص7420

⁴انظر عادل فليح العلي، كمال أنور علي، المرجع السابق ص 21 و 22

⁵قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الاجراءات المدنية و

الإدارية، ج.ر.ج.العدد 21، الصادرة في 17 ربيع الثاني عام 1429، الموافق ل 23 أبريل 2008م، ص ص 75، 76، 83

دون سواه يحقق جملة من المقاصد النبيلة يأتي على رأسها تفادي ظاهرة تناقض الأحكام القضائية، وتشتت الإدارة الضريبية في منازعاتها بين القضاء العادي أحيانا والقضاء الإداري.¹

الفرع الثاني: الشروط الخاصة برفع الدعوى الضريبية

تعتبر الدعوى الضريبية، دعوى إدارية في الأساس، قيامها يستدعي الالتزام بكل الشروط الشكلية للدعوى الإدارية، من صفة و مصلحة وأهلية، إلا أنها ولخصوصية وحساسية المواضيع التي تتناولها، خصها المشرع بمجموعة من الشروط الشكلية و هي كالآتي:

أولاً: شرط التظلم

ألزم المشرع الجزائري المكلف بالضريبة إلى تقديم شكوى وجوبا قبل لجوءه للقضاء وهذا بمقتضى نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك حسب الشكليات والإجراءات التي سبق ذكرها.

وقد جاء في قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية رقم 006325 بتاريخ 25-02-2003: "حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

وحيث أن عدم احترام المستأنف لهذا الاجراء الذي يعتبر من النظام العام إذ يمكن للقاضي إثارته من تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشر أمام القضاء غير مقبول شكلا. وحيث أن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلا و فصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد أخطئوا في تطبيق القانون لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف وفصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا".²

ثانياً: شرط الميعاد

إن ميعاد رفع الدعوى المتعلقة بالوعاء الضريبي تمارس خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب والذي صدر ردا على الشكوى المقدمة من المكلف بالضريبة. وفي حال عدم الرد على الشكوى منح المشرع إدارة الضرائب مدة أربعة أشهر للرد وفي حالة التزامها الصمت يمكن للمعني التوجه مباشرة للقضاء ويقع عليه عبء إثبات التظلم

¹ أعمار بوضيف ، المنازعات الادارية، المرجع السابق ، ص 376

² مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص (المنازعات الضريبية)، منشورات الساحل، الجزائر، 2003،

لحساب الآجال.¹

ثالثا: عريضة الدعوى الضريبية

بالإضافة للشروط العامة المذكورة في قانون الاجراءات المدنية والإدارية، أوجب المشرع الجبائي مجموعة من الشروط الشكلية في نص المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية وهي:

- توقيع العريضة من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، والذي يكون ملزما لاستظهار وكالة قانونية، والتي يجب ان تكون على ورق مدموغ، أما فيما يخص المحامين، فلا يشترط تقديم وكالة.²
- يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، مرفقة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.
- الالتزام بالاعتراض على الحصص الضريبية الواردة في تظلمه، دون الحياد عنها.

وقد أجاز المشرع في المادة 83 الفقرة 4 من نفس القانون تصحيح العيوب الشكلية، باستثناء عدم التوقيع والتي يمكن تغطيتها في الدعوى الموجه للمحكمة الإدارية، وذلك ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة.³

الفرع الثالث: عبء الإثبات

يقع عبء الإثبات في الاصل على عاتق المدعي، ولكن بالنسبة للمنازعات الجبائية يختلف الأمر إذ تحتفظ الإدارة غالبا بالوثائق والملفات الأثر الحاسم في المنازعات، وكأهم الضمانات التي أعطاه القضاء للمكلف قسمة عبء الإثبات بينه وبين الإدارة، وللقاضي سلطة إلزام هذه الاخيرة الحائزة للأوراق الادارية بتقديم المستندات اللازمة لحل النزاع إعمالا للطبيعة الاستقصائية.⁴

ولا يطالب المكلف عند قيامه بالتصريح في الآجال المحددة قانونا بتقديم الدليل الذي

¹ أعمار بوضياف، المنازعات الادارية، المرجع السابق، ص 378

² أنظر المادة 75 من قانون الاجراءات الجبائية ، المعدلة بموجب المادة 24 من قانون رقم 07-12 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق 30 ديسمبر سنة 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر.ج، العدد 82، الصادرة في 22 ذو

الحجة عام 1428 هـ الموافق 31 ديسمبر سنة 2007م، ص 10

³ وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 297

⁴ وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 297

يثبت مبلغ المادة الخاضعة للضريبة، إنما إدارة الضرائب هي المطالبة بذلك في حالة تشكيكها في التصريح، وعليها يقع عبء الإثبات لدحض قرينة صحة التصريح، وهو ما يمثل ضمانا للمكلف بالضريبة.¹

الفرع الرابع: إجراءات التحقيق العامة

بالرجوع لنصي المادتين 823 و 824 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية، فإن العريضة تقيد لدى سجلات امانة الضبط المعدة لذلك، وترقم حسب ترتيب ورودها، وذلك مقابل وصل²، وعند وصول العريضة إلى القاضي يحيلها إلى المستشار المقرر المكلف بإدارة إجراءات التحقيق في القضية، غير أن إجراء التحقيق غير إلزامي إذا تعلق الأمر بعريضة يشوبها عيب أو أن حلها مؤكّد³، حيث نصت المادة 847 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على: "يجوز لرئيس المحكمة الإدارية أن يقرر بالأول وجه للتحقيق في القضية عندما يتبين له من العريضة أن حلها مؤكّد و يرسل الملف إلى محافظ الدولة لتقديم التماسه"⁴، كما ان المادة 848 من نفس القانون أشارت إلى أن وجود عيب في الشكل يجعل الدعوى محل رفض. أما إذا تبين ضرورة إحالة القضية للتحقيق فان القاضي يعين مستشارا مقررًا ليشرف على العملية، والصلح هنا امر غير وارد لأننا في هذا النوع من المنازعات نكون بصدد تحصيل جزء من ديون للخرينة العامة، والقاضي يمتلك صلاحيات بالغاء او تعديل الضريبة المفروضة كما ان النظام الضريبي المنتهج في الجزائر يمكن المكلف بالدفع بالطريقة التي تتلاءم مع امكانياته، والاهم من كل ذلك هو ان فتح باب الصلح من شأنه القيام بتحريض غير مباشر للمكلف لانتهاك القانون، الذي يسعى لتخفيضها بأي شكل كان⁵.

الفرع الخامس: إجراءات التحقيق الخاصة

نصت المادة 85 من قانون الاجراءات الجبائية في فقرتها الاولى المعدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2017، على: "إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز

¹وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 297.

²قانون الجراءات المدنية و الادارية،المصدر السابق.

³ريم عبيد،منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي،اطروحة دكتوراه في القانون العام،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة محمد خيضر بسكرة،2014/2015، ص417،

⁴قانون الاجراءات المدنية والإدارية، المصدر السابق.

⁵ريم عبيد،المرجع السابق،ص419.

الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة، والرسوم على الأعمال، هي مراجعة التحقيق، والخبرة".¹ لقد خص المشرع الجزائري المنازعات الجبائية، بمجموعة من الاجراءات الخاصة فيما يخص التحقيق، وذلك نظرا لطبيعتها المختلفة، وتتمثل هذه الإجراءات في:

أولاً:مراجعة التحقيق: خول المشرع للقاضي الفاصل في المنازعات الجبائية الحق بالأمر بمراجعة التحقيق الأول، وإعادة التدقيق فيه متى قدم المكلف بالضريبة قبل الفصل في المنازعة أدلة أو وسائل جديدة تؤكد صحة المعلومات المتعلقة بدخله، ورأى القاضي عدم جدية التحقيق الإضافي وشكك في فعاليته، أو تبين له أن مستندات الملف والحسابات التي اعتمدها إدارة الضرائب غير مؤكدة أو كافية، ولا يمكن للقاضي إعمال سلطته التقديرية للفصل في النزاع على أساسها.²

ثانياً:الخبرة

يتوقف الفصل في المنازعة الضريبية في كثير من الأحيان على إجراء خبرة، إذ تعد الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية بالاهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها في القضية.³

تتم الخبرة على يد خبير واحد، أو ثلاث خبراء، إن طلب أحد الطرفين ذلك، فيعين كل طرف خبيره، و تعين المحكمة خبيراً ثالثاً، وهذا وفقاً للفقرة 2 من المادة 86 من القانون السابق الذكر،⁴ وللقاضي حرية اختيار الخبير والمهم أن يتحرى في اختياره الحيادية والموضوعية وبالتالي يمكن أن يكون هذا الخبير من موظفي الإدارة الضريبية غير أنه و طبقاً للمادة 86/فقرة 3 من قانون الاجراءات الجبائية لا يجوز أن يكون الخبير من الموظفين الذين قد شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها أو من الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في القضية المتنازع فيها أو اللذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين في التحقيق.⁵

¹قانون رقم 16-14،المصدر السابق، ص 27.

²وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 298.

³عبد العزيز أمقران ، ، المرجع السابق ، ص 41.

⁴المادة 86 :معدلة بموجب المادة 50 من قانون 16-14،المصدر السابق،ص27.

⁵وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص29

إن اللجوء للخبرة في المنازعات الضريبية نابع من مجموعة من الأسباب، بعضها متعلق بالطابع الفني والتقني للضريبة، وأخرى راجعة عدم تخصص القاضي، فالقاضي الإداري قاض جالس في القضايا الجبائية، وليس بالقاضي المتخصص في مثل هذه القضايا التي تتسم بالتشعب والتعقيد بحسب طبيعتها، لذا يصبح القاضي غير قادر على الفصل في المنازعة إلا بعد لجوءه للخبرة واستئناسه بما يقدمه الخبير من آراء¹، وبالتالي، من الضروري إعادة النظر في موضوع الاختصاص للقاضي، وخصوصا في هذا النوع من المنازعات التي تتسم بتعدد التشريعات، وسرعة تغيرها، بالإضافة لتعقيدها.

¹فاطمة حديد، "مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر- المغرب)"، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد 6، قسم الحقوق، جامعة جيجل، الجزائر، جوان 2018، ص 378

الخاتمة

إن مجابهة التهرب الضريبي، والتلاعب في التصريحات، أمر بات يأرق المشرع الضريبي، والذي كلما أحرز تقدماً من خلال تعديلاته للقوانين المتعلقة بالضرائب، وجد نفسه مازال عاجزاً على القضاء على هذه الظاهرة، والتي لها العديد من التبعات السلبية، التي تنعكس على المجتمع، وذلك بالشعور بغياب العدالة والمساواة بين المكلفين، وعلى الدولة، وذلك بوجود عجز في الميزانية، وكل هذا بسبب التطور السريع لعقلية المتهرب الضريبي الذي بات يواكب في سرعته، سرعة التطور المعلوماتي، بالإضافة لعجز الإدارة الضريبية، بما تملك من وسائل مادية وبشرية، من القيام بدورها على أكمل وجه.

ختاماً وتثميناً لموضوع دراستنا "حق الإطلاع الضريبي بين سلطة الإدارة الضريبية وحقوق المكلفين بالضريبة" ودوره في الرقابة الضريبية، نقدم ما توصلنا إليه من نتائج متبوعة بجملة من الاقتراحات التي نعتقد أنها تساهم في تفعيل دور حق الإطلاع الضريبي، وتساهم في فرض رقابة ضريبية تتماشى و المعطيات الحالية، وهي كالآتي:

- كثرة التشريعات المتعلقة بالضرائب، أدى لوجود فجوة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية.
- عدم اكتساب الاعوان المكلفين بالإطلاع الضريبي، لصفة الضبطية القضائية، على غرار العديد من التشريعات المقارنة، مما تسبب في وجود قصور في النتائج المرجوة من هذا الحق.
- قيام المسؤولية القانونية تجاه كل إدارة أو هيئة، أو شخص، يرفض تمكين أعوان الإدارة الضريبية من ممارسة حق الإطلاع.
- عدم مواكبة الإدارة الضريبية للتكنولوجية، والثورة المعلوماتية، مما قد يتسبب في خسارة للمال والوقت، ووجود قصور في متابعة التجارة الإلكترونية.
- تنسيق الإدارة الضريبية مع كل الهيئات والمؤسسات، التي من شأنها تدعيمها بالمعلومات اللازمة.
- ترسيخ مبادئ الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، من خلال ترك التصريح، والاقرار الضريبي لهذا الأخير.
- جعل التظلم إجباري، مما يؤدي لتخفيف العبء على الجهات القضائية ومنح الإدارة فرصة لمراجعة نفسها.

- تعديل تشكيل لجان الطعن، بالشكل الذي يراعي الاختصاص، ويبعد الإدارة الجبائية عن امساك دفة القرار.
- تحديد الاختصاص في النظر في المنازعات الجبائية، ومنحه للقضاء الإداري، وبالتالي تفادي وجود أي خلط، أو عدم دراية بالجهة المختصة على غرار ما اتجه إليه المشرع الفرنسي.
- إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا لتقديم جملة من الاقتراحات، والتي نراها ضرورية لزيادة فعالية حق الإطلاع الضريبي من جهة، ولتدعيم الحماية القانونية المكفولة للمكلف بالضريبة.
- وضع تشريع ضريبي موحد، بسيط في مصطلحاته، مضبوط في توجهاته لتمكين المكلف بالضريبة من فهم نصوصه، وذلك بوضعه من قبل خبراء ومتخصصين يراعون أثناء ذلك البيئة الجزائرية، وعقلية المواطن، وتطور السوق وكل العوامل التي من شأنها إنجاح هذه التجربة.
- منح اعوان الإدارة الضريبية المكلفين بالضريبة صفة الضبطية القضائية، تسهيلا لمهمتهم.
- تسليط الضوء على التخصص، أثناء اختيار الاعوان المكلفين بممارسة هذا الحق، وإخضاعهم للتكوين الدائم، لمواكبة التطورات.
- تفعيل دور الصحافة في توعية المواطنين بأهمية الضريبة، بالتنسيق مع الإدارة الضريبية .
- تمكين لجان الطعن من اصدار قرارات ملزمة في مواجهة الإدارة الضريبية، وعدم الاكتفاء بمنحها أداة الرأي الغير ملزم، والذي يجعل منها مرحلة لا تؤدي الغرض أولاً، وتطيل الوقت على المكلفين بالضريبة في رحلتهم لحماية حقوقهم في حال عدم تقيد الإدارة بالضوابط القانونية سهواً، او بشكل متعسف.

تمت بحمد الله

علمة المصادر والمرام

1. قائمة المصادر

أولاً: المعاجم و القواميس:

ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف، مصر، 2007.

ثانياً: القوانين الجزائرية

1. الدستور:

قانون رقم 01-16 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج، العدد 14، الصادرة في 27 جمادى الأولى عام 1437 الموافق ل 7 مارس سنة 2016.

2. القوانين:

- 1) قانون رقم 05-16 مؤرخ في 29 ذي القعدة عام 1426 الموافق ل 31 ديسمبر سنة 2005، يضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر.ج، العدد 85 الصادرة في 29 ذو القعدة عام 1426 الموافق ل 31 ديسمبر 2005.
- 2) من قانون رقم 07-12 مؤرخ في 21 ذي الحجة عام 1428 الموافق 30 ديسمبر سنة 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر.ج، العدد 82 الصادرة في 22 ذو الحجة عام 1428 الموافق 31 ديسمبر سنة 2007.
- 3) قانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الاجراءات المدنية والادارية، ج.ر.ج، العدد 21، الصادرة في 17 ربيع الثاني عام 1429، الموافق ل 23 أبريل 2008.
- 4) قانون الإجراءات الجبائية، المحين بالقانون 08/13، المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، ط2014، دار بلقيس، الجزائر، 2014.

- (5) قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2014.
- (6) قانون رقم 14-10 مؤرخ في 8 ربيع الاول عام 1436 الموافق 30 ديسمبر سنة 2014، يضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر.ج، العدد 78 الصادر 9 ربيع الاول عام 1436 الموافق ل 31 ديسمبر 2014.
- (7) قانون رقم 15-18 ربيع الاول عام 1437 الموافق 30 ديسمبر سنة 2015 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر.ج، العدد 72، الصادرة في 19 ربيع الاول عام 1437 الموافق 31 ديسمبر سنة 2015.
- (8) قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ربيع الاول عام 1438 الموافق 28 ديسمبر سنة 2016، يضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج، العدد 77، الصادرة في 29 ربيع الاول عام 1438 الموافق ل 29 ديسمبر 2016.
- (9) قانون رقم 17-04 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1438 الموافق ل 16 فبراير سنة 2017 ، يعدل و يتم القانون رقم 07-79 المؤرخ في شعبان عام 1399 الموافق ل 21 يوليو سن 1979 و المتضمن قانون الجمارك ، ج ر العدد 11.
- (10) قانون رقم 17-11 مؤرخ في 8 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ج.ر.ج، العدد 76، صادرة في 9 ربيع الثاني عام 1439 الموافق 28 ديسمبر سنة 2017.
- (11) قانون رقم 18-18 مؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1440 الموافق 27 ديسمبر سنة 2018، يتضمن قانون المالية لسنة 2019، ج.ر.ج، العدد 79 الصادرة في 22 ربيع الثاني عام 1440 هـ الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2018.
- (12) قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نشرة 2019، المديرية العامة للضرائب.
- (13) قانون رقم 19-14 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق 11 ديسمبر سنة 2019، يتضمن قانون المالية لسنة 2020، ج.ر.ج، العدد 81 الصادرة في 3 جمادى الاولى عام 1441 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2019.

3. الأوامر:

- 1) الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج.ر.ج، العدد 48 الصادرة في 20 صفر 1386 الموافق ل 10 يونيو 1966، المعدل و المتمم.
- 2) الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري، ج.ر.ج، العدد 101 الصادرة في 16 ذو الحجة عام 1395 الموافق ل 19 ديسمبر سنة 1975، المعدل و المتمم.
- 3) أمر رقم 06-03 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية، ج.ر.ج، العدد 46 الصادرة في 20 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 16 يوليو 2006.

4. المراسيم:

- المرسوم التشريعي رقم 94-01 المؤرخ في 3 شعبان عام 1414 الموافق 15 يناير سنة 1994، يتعلق بالمنظومة الإحصائية، ج.ر.ج، العدد 3، الصادرة في 4 شعبان عام 1414 الموافق 16 يناير سنة 1994.

ثالثاً: القوانين المقارنة

- 1) وزارة المالية، قرار رقم 991 لسنة 2005 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، الوقائع المصرية العدد 295 في 27 ديسمبر 2005.
- 2) قانون ضريبة الدخل لسنة 2014 رقم (34)، ج.ر.الاردنية، يعمل به من 2015/1/1.

رابعاً: موثيق المكلفين بالضريبة:

ميثاق المكلف بالضريبة (حقوقكم وواجباتكم)، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2019.

خامساً: المواقع الالكترونية:

- (1) الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب، نبذه عن المديرية العامة (www.mfdgi.gov.dz)، تمت زيارة الموقع على الساعة 14:41، بتاريخ 21 جوان 2020.
- (2) الموقع الرسمي للأمم المتحدة، الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، ص 8 (www.un.org/ar/)، تمت زيارة الموقع في: الساعة 17:09 11 جويلية 2020.

II. قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1) باللغة العربية:

- (1) أحمد محمد لطفي، أعمال السمسار في بورصة الأوراق المالية، دار الفكر والقانون المنصورة، مصر، بدون سنة نشر.
- (2) أشرف إبراهيم سليمان، التحريات ورقابة القضاء في النظم المقارنة، ط 1 المركز القومي للمنشورات القانونية، مصر، 2015.
- (3) إلياس ناصيف، بول مرقص، المصارف العربية في مواجهة التحديات القانونية ط 1، justicia، بيروت، لبنان، 2019.
- (4) جورج أندرسون، الفدرالية المالية: مقدمة مقارنة، ترجمة مها تكلا، إصدار منتدى الفدراليات، اوتاوا، كندا، دار كنعان للطباعة والنشر، صنعاء اليمن، 2013.

- (5) عبد الحسين سعد، الوسيط في الضرائب والرسوم اللبنانية (ضريبة الأملاك - العقارات المبنية)، ط1، دار الكتاب اللبناني، بيروت، لبنان، دار الكتاب المصري القاهرة، مصر، 1978.
- (6) عبد المجيد زعلاني، المدخل لدراسة القانون (النظرية العامة للحق) دار هومه، الجزائر، 2014.
- (7) عمار بوضياف، الوظيفة العامة في التشريع الجزائري، ط1، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- (8) المنازعات الإدارية، القسم الثاني، ط1، جسور للنشر والتوزيع الجزائر، 2013.
- (9) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري ط2، دار هومه ، الجزائر، 2011.
- (10) فضيل كوسة، القرار الإداري في ضوء مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2013.
- (11) محمد الصغير بعلي، المدخل للعلوم القانونية (نظرية القانون - نظرية الحق)، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2006.
- (12) ، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة، الجزائر، 2005.
- (13) محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف مطبعة محمد دون بوسكو، الاسكندرية، مصر، 1969.
- (14) مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري - تحديث قانون المالية 2009 - ط1. مطبعة مزوار. الوادي. الجزائر. 2009.
- (15) منصور بن عمارة، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، ط2، دار هومه الجزائر 2016.

16) محمد خصاونة، المالية العامة (النظرية و التطبيق)، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

17) ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003 منشورات بغدادية، الجزائر، 2003.

(2) باللغة الفرنسية:

1) Emmanuel DISLE et D'autres, **Droit fiscal (manuel et applications)**, Edition Francis LEFBVRE, DUNOD, France.

2) El Hadji Dialigue Bâ, **Procédure Fiscales (Sénégal)** L'Harmattan, France, 2016.

3) Michel Bouvier, **Systèmes Fiscalité - Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt-**, édition 12. LGDJ l'extenso éditions.

ثانيا: الأطروحات والرسائل:

1) سميرة بوعكازة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر ، 2014/2015.

2) فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة ابي بكر بالقائد، تلمسان الجزائر 2012-2013.

3) فوزية شنافي، تقييم المنظومة الإحصائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاجتماعية، ديموغرافيا، جامعة وهران، الجزائر، 2013-2014.

4) ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر

بسكرة، 2014-2015.

- (5) نهى شيروف، الجريمة الجمركية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في علوم القانون الخاص، قانون أعمال، جامعة منتوري قسنطينة، 2017-2018.
- (6) مجدي نبيل محمود شرعب، إمتيازات الادارة الضريبية (دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني)، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- (7) نصيرة ماديو، إفشاء السر المهني بين التجريم والإجازة، رسالة ماجستير في القانون فرع: "المسؤولية المهنية"، جامعة مولود معمري تيزي وزو، الجزائر 2010.

ثالثا: المجالات

- (1) إبراهيم بن عزوز، "إجراءات فصل الإفراج عن البضائع عن التخليص الجمركي نظرة على قانون 04-17 المتضمن تعديل قانون الجمارك"، مجلة نماء الإقتصاد والتجارة، العدد 2، جامعة وهران 2، الجزائر، ديسمبر 2017.
- (2) أحمد فنديس، "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، العدد 35، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، سبتمبر 2013.
- (3) حليلة بن شعاعة، محمد الاخضر كرام، "حق الإطلاع في المادة الضريبية بين توسيع سلطات الادارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 16، جوان 2017.
- (4) سليمة عزوز، "جريمة إفشاء السر المصرفي في الجزائر"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، الجزء الأول، المجلد 10، العدد الثاني، جامعة مسيلة، 22 ماي 2017.
- (5) عبد الباسط علي جاسم، "حق الإطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي"، مجلة الرافدين، المجلد 11، العدد 41، سنة 2009.
- (6) عبد الرحمان قروي، "دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة الغش الضريبي" جامعة عنابة، بدون سنة نشر.

- (7) عماد محمد علي، لقاء فنجان ثامر، "دراسة في تقويم الأداء الضريبي في العراق للمدة 1990-2010"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق 2013.
- (8) فاطمة حديد، "مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر-المغرب)"، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد 6، قسم الحقوق، جامعة جيجل، الجزائر، جوان 2018.
- (9) قسيمة محمد، "الإطار القانوني للسرية المصرفية في التشريعات العربية (لبنان، مصر، الجزائر)"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 17 جوان 2017.
- (10) لونيس عبد الوهاب، "حماية حقوق وحرية المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية"، مجلة القانون-المجتمع والسلطة، جامعة وهران 2 الجزائر 2016.
- (11) محمد الهادي ضيف الله وآخرون، "دور التحقيقات المحاسبية الجبائية في تدقيق تصريحات المكلفين (قراءة تحليلية لقانون الاجراءات الجبائية الجزائري)" مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد و الادارة المجلد 02، العدد 03، جامعة الشهيد حمة لخضر، الواد سوف، الجزائر، 2018.
- (12) محمد قلي، فهيمة بهلول، "الرقابة الجبائية: بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية الاقتصادية، المجلد 7، العدد 06، الجزائر، 2018.
- (13) مختاري ملوكة، "التحول نحو إقتصاد السوق الحر في الجزائر (دراسة مقارنة)"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد 9، الجزائر، جانفي 2017.
- (14) مصطفى عوادي، نصر رحال، "التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول العدد الأول جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، ديسمبر 2016.

- (15) مصطفى محمود عبد القادر، "الازمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة"، إصلاح السياسة الضريبية في مصر، العدد رقم 2، من إصدارات المركز المصري للدراسات الاقتصادية، بدون سنة نشر.
- (16) وفاء شيعاوي، "الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة"، مجلة بحوث، العدد 11، الجزء الثاني، جامعة الجزائر، بدون سنة نشر.

5.....	مقدمة.....
12.....	الفصل الأول:الاطار القانوني لحق الإطلاع الضريبي.....
14.....	المبحث الأول:ماهية حق الإطلاع الضريبي.....
14.....	المطلب الأول:مفهوم حق الإطلاع الضريبي.....
14.....	الفرع الأول:تعريف حق الإطلاع الضريبي.....
15.....	أولا:التعريف اللغوي.....
15.....	ثانيا:التعريف الفقهي.....
16.....	ثالثا:التعريف التشريعي.....
17.....	الفرع الثاني:أهداف حق الإطلاع الضريبي.....
17.....	أولا:الهدف القانوني.....
17.....	ثانيا:الهدف المالي والاقتصادي.....
18.....	ثالثا:الهدف الاجتماعي.....
18.....	الفرع الثالث:تميز حق الإطلاع الضريبي عن الانظمة المشابهة.....
19.....	أولا:تميز حق الإطلاع الضريبي عن حق المعاينة.....
19.....	ثانيا تمييز حق الإطلاع الضريبي عن حق طلب التوضيحات و المبررات.....
19.....	ثالثا: تمييز حق الإطلاع الضريبي عن حق الإطلاع الجمركي.....
20.....	المطلب الثاني:الجهة المختصة بممارسة حق الإطلاع الضريبي.....
21.....	الفرع الأول:الهيكل الادارية.....
21.....	أولا:المصالح الرقابية الخارجية.....
21.....	أ) المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات.....
22.....	ب)مصلحة البحث عن المادة الضريبية.....
22.....	ت)مصلحة البحث و التدخلات.....
22.....	ثانيا:المديريات الرقابية الخارجية.....
22.....	أ) المديرية الفرعية للأبحاث و التحقيقات الجبائية.....
23.....	ب)مديرية الاعلام و الوثائق الجبائية.....

- 23.....ثالثا:إصلاح الادارة الضريبية.....
- 24.....الفرع الثاني:الوسائل البشرية.....
- 24.....أولا:الصفة القانونية للعون الضريبي الممارس لحق الإطلاع.....
- 25.....ثانيا:الشروط الاستثنائية لممارسة العون لحق الإطلاع الضريبي.....
- 26.....المبحث الثاني:نطاق تطبيق حق الإطلاع الضريبي.....
- 26.....المطلب الأول:حق الإطلاع لدى الجهات الرسمية.....
- 26.....الفرع الأول:حق الإطلاع لدى الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات.....
- 28.....أولا:وثائق الادارات و الهيئات العمومية والمؤسساتالخاضعة لحق الإطلاع.....
- 29.....ثانيا:التزامات الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات.....
- 30.....ثالثا:العقوبات المقررة عند عرقلة ممارسة حق الإطلاع الضريبي.....
- 31.....الفرع الثاني:حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية.....
- 32.....أولا:الوثائق و المستندات الخاضعة لحق الإطلاع لدى المؤسسات المالية.....
- 33.....ثانيا:التزامات المؤسسات المالية.....
- 34.....ثالثا:العقوبات المقررة على المؤسسات المالية المعرقلة لحق الإطلاع.....
- 34.....المطلب الثاني: حق الإطلاع على الوثائق والمعلومات لدى المكلفين بالضريبة.....
- 35.....الفرع الأول:الوثائق الخاضعة لحق الإطلاع الضريبي.....
- 35.....الفرع الثاني:التزامات المكلفين بالضريبة.....
- 36.....أولا:تصريحات المكلفين بالضريبة.....
- 36.....(أ) التصريح بالوجود.....
- 36.....(ب)التصريح الشهري بالضرائب و الرسوم.....
- 36.....(ت)التصريح السنوي.....
- 37.....(ث)التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة.....
- 37.....ثانيا:الالتزام بمسك الوثائق المحاسبية و المستندات التبريرية و ملفات المعلوماتية.....
- 38.....المطلب الثالث: حق الإطلاع لدى الغير.....
- 38.....الفرع الأول:حق الإطلاع على دفاتر السماسرة.....
- 38.....الفرع الثاني:حق الإطلاع من خلال سلطات أعوان التسجيل.....

الفصل الثاني:مظاهر الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة في إطار حق الإطلاع	
الضريبي.....	40
المبحث الأول:القيود الواردة على حق الإطلاع الضريبي.....	42
المطلب الأول:الالتزام بالسر المهني كضمانة لحرمة الحياة الخاصة.....	42
الفرع الأول:تعريف السر المهني.....	43
الفرع الثاني:العقوبات المقررة عند الاخلال بالسر المهني.....	43
المطلب الثاني:القيود السابقة للممارسة حق الاطلاع	45
الفرع الأول: الشروط المتعلقة باختصاص بالعون الممارس لحق الإطلاع.....	45
أولاً:الاختصاص الشخصي.....	46
ثانياً:الاختصاص الزمني.....	46
أ)الاختصاص الزمني بالنسبة لعهد العون.....	46
ب)الاختصاص الزمني بالنسبة لقانون الاجراءات الجبائية.....	47
ثالثاً:الاختصاص المكاني.....	47
الفرع الثاني:الشروط المتعلقةبالاشعار المسبق.....	48
المطلب الثالث: ضمانات المكلف في مرحلة إعادة التقويم.....	49
الفرع الأول: الإشعار بالتقويم.....	49
الفرع الثاني:الحق في الرد (الاجراء الاعتراضي).....	49
المبحث الثاني:الحق في الطعن للمكلف بالضريبة.....	50
المطلب الأول:التظلم الاداري(الشكاية)	50
الفرع الاول:الشروط الشكالية للتظلم.....	51
أولاً:موضوع الشكوى و شكلها.....	52
ثانياً:أجل تقديم الشكوى.....	52
الفرع الثاني:مرحلة التحقيق في الشكوى.....	53
المطلب الثاني:الطعن أمام اللجان الادارية.....	54
الفرع الأول:لجنة الطعن الولائية.....	54
أولاً:تشكيل اللجنة.....	54

55.....	ثانيا: اختصاصها
55.....	الفرع الثاني: لجنة الطعن الجهوية
55.....	أولا: تشكيل اللجنة
56.....	ثانيا: اختصاصها
56.....	الفرع الثالث: اللجنة المركزية
56.....	أولا: تشكيل اللجنة
56.....	ثانيا : اختصاصاتها
57.....	المطلب الثالث: الطعن القضائي
57.....	الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة بالفصل في المنازعات الضريبية
59.....	الفرع الثاني: الشروط الخاصة
59.....	أولا: شرط التظلم
59.....	ثانيا: شرط الميعاد
60.....	ثالثا: عريضة الدعوى الضريبية
61.....	الفرع الثالث: عبء الاثبات
61.....	الفرع الرابع: إجراءات التحقيق العامة
62.....	الفرع الخامس: اجراءات التحقيق الخاصة
62.....	أولا:مراجعة التحقيق
62.....	ثانيا الخبرة
64.....	الخاتمة
67.....	قائمة المصادر و المراجع
77.....	الفهرس

ملخص

يعد حق الإطلاع الضريبي أحد أهم الحقوق التي منحها المشرع لأعوان الإدارة الضريبية بمناسبة الرقابة الجبائية، التي تهدف إلى حماية مورد الضرائب باعتباره أحد أهم موارد الخزينة العمومية.

إن ممارسة هذا حق الإطلاع الضريبي تحتاج لجملة من الضوابط القانونية، تتجلى من خلال ما تسنه السلطة التشريعية من قوانين ضريبية، من شأنها المساهمة في تفعيله بالشكل الذي يحقق المصلحة العامة، ويكفل الحماية للمصالح الخاصة.

حيث أن المصلحة العامة تتمثل في ردع التهرب والغش الضريبي وكل أنواع الاحتيال وبالتالي حماية مورد الضرائب الذي من شأنه المساهمة بشكل مباشر في تحسين الوضع الاجتماعي والاقتصادي للدولة.

أما المصالح الخاصة، فهي الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبية، وذلك بما كفله القانون من القيود والضوابط، وطرق الطعن، والتي من شأنها ضمان الحماية لحق حرمة الحياة الخاصة.

لهذه الاعتبارات ولغيرها، اخترنا هذا الموضوع لمعرفة كيف وازن المشرع بين حقين الأول للإدارة الضريبية (حق الإطلاع) والثاني حق المكلف بالضريبة (حرمة الحياة الخاصة).

Summary

The access to the fiscal information is considered as one of the most important right granted by the legislator to the agents of the fiscal administration by the occasion of the agents of the fiscal control, in order to prevent the fiscal resources, as one of the most important resource of public treasury.

The exercise of this right needs some legal controls, that appear throughout the fiscal law enacted by the Legislative authority, to contribute in its implementation in a manner to realize the general interest and protect the private.

Since the general interest is to deter the tax avoidance and the fraud, and all types of fraud, and therefore to protect the fiscal resources that contribute directly to improve the socioeconomic status of the state.

About the private interests, they preserve the rights of taxpayers in confronting the tax administration, throughout the restrictions and controls, and the remedies ensured by the law, to guarantee the protection of the sanctity of the private life.

For these considerations and others, we have chosen this topic to know how the legislator has balanced between two rights: the first for the fiscal administration (Access to information), the second for the taxpayer (Sanctity of private life).