

حق الاطلاع في المادة الجبائية

بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة



الأستاذة/ حليمة بن شعاعة

طالبة دكتوراه بجامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر

الدكتور/ محمد الأخضر كرام

أستاذ بجامعة الشهيد حمّـة لخضر بالوادي الجزائر



ملخص:

يعتبر حق الاطلاع من بين السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بهدف الرقابة والتحقيق في مدى صحة الإقرار الضريبي المودع من قبل المكلف بالضريبة، تسعى من خلاله هذه الأخيرة جاهدة أثناء ممارسة هذه السلطة إلى التوفيق بين استخدامها لحق الإطلاع وعدم الإخلال بواجب التحفظ وحماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة التي تعتبر من الضمانات المكفولة للمواطن دستوريا. ولضمان ذلك التوافق يسهر القضاء الإداري على كفالة احترام الإدارة لهذه الحقوق من عدمه وكذا تقدير القيمة الإثباتية للأخذ بهذه الوسيلة من خلال رقابة مدى التزام الإدارة الجبائية بالقيود الواردة على حق الإطلاع ونجاحها في مسألة التوفيق بين قاعدة السر المهني وحقها في الإطلاع.

الكلمات المفتاحية: حق الاطلاع، السر المهني، القيود، القاضي الإداري، حرمة الحياة الخاصة.

Abstract:

The right to audit is considered as one of the powers vested in the tax authority in order to ensure the accuracy of taxpayers' declarations. During the exercise of such power, the tax authority shall do its best to associate the right to audit with observation of the obligation of reservation and taxpayer's privacy protection since such obligation is considered as one of the warranties vested in citizen by Constitution. In order to achieve such compliance, the Administrative Law makes sure that such rights are observed and appreciates its affirmative value by means of control of observation of limitations governing the right to audit by the tax authority, on one hand, and the degree of success

in its effort tending to ensure compliance between observation of professional secrecy and its right to audit on the other hand.

Key words: *Right to audit- professional secrecy- limitations- administrative judge- privacy protection.*

مقدمة:

تسعى الإدارة الجبائية عند قيامها بتشكيل الأسس الضريبية الى جمع الكثير من الأدلة الإثباتية، من أجل مواجهة المكلف بالضريبة واستخدامها ضده في حالة ما اذا تدرع أمام الجهات القضائية المختصة بالمبالغة في التقدير، ومن بين هذه الأدلة حق الاطلاع، الذي يمارسه أعوان الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة البيانات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، وتوافقها مع ذمته المالية، ويتولى القاضي أثناء طرح هذا النوع من الأدلة النظر في مدى التزام الإدارة الجبائية بجملة القيود الواردة على حق الإطلاع، ومدى النجاح في التوفيق بين الحفاظ على السر المهني وحقها في ممارسة هذا الإجراء. وهل تنفيذ كافة الضمانات والقواعد المكرسة لحماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية ألا وهو المكلف بالضريبة. الأمر الذي يترتب عنه حتما الوصول إلى تكييف وتقدير حجية وقيمة هذا الدليل للأخذ به أو استبعاده للفصل في الدعوى، لموضوع حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة أهمية في مجال الدراسات القانونية فهو يطرح على بساط البحث عدة أفكار ذات فوائد علمية وعملية.

تظهر الفائدة العملية لهذه الدراسة من خلال البحث في أوجه الموازنة التي تبناها المشرع الجزائري لحماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة الخاضع لحق الاطلاع مع توفير كافة السبل والوسائل التي تساعد الإدارة الجبائية لكشف حالات التهرب والغش الجبائي من خلال مباشرة هذه السلطة والحق تتمثل الفائدة العلمية لهذه الدراسة في الإسهام النظري من أجل بسط النصوص والأحكام القانونية ذات صلة بالدراسة وتسهيل شرحها.

تنتقل فرضيات الدراسة من عدد من التساؤلات، منها مفهوم حق الاطلاع، تكريس حق الإدارة الجبائية في الاطلاع في النصوص القانونية، القيود التي وضعها المشرع الجزائري للحد من سلطة الإدارة الجبائية في ممارسة حق الاطلاع والحيولة دون التعسف في استخدامه.

ومن خلال الرجوع للأبحاث القانونية في الدوريات، والمقالات والمؤلفات العامة يتبين أن جميع الدراسات عاجلت الموضوع بصفة عامة، ولا تتضمن البحث الموازن بين سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة لتحديد مساعي وجهود المشرع الجزائري للتوفيق بين دور الادارة في كشف حالات التهرب والغش الجبائي وحق المكلف بالضريبة في الخصوصية، وبالتالي لم نجد دراسة متخصصة في موضوع حق الاطلاع بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة من خلال القانون الجبائي وبدورنا عملنا جاهدين لتوضيح أوجه الموازنة التي اعتمدها المشرع الجزائري من خلال الرجوع للنصوص القانونية والفقهية بتحليلها ومناقشتها.

ولقد اعتمدنا في إعداد هذه الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي وهذا لتحليل مختلف النصوص القانونية ذات صلة بالموضوع في قانون الإجراءات الجبائية وقوانين المالية مع الاستعانة بقانون الإجراءات الجزائية والعمل على تحليلها على ضوء ما لدينا من مادة علمية في هذا الموضوع.

وهذا ما يدعو لطرح الإشكالية الآتية:

كيف وفقُ المشرع الجزائري بين حماية المصلحة العامة ومراعاة حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة عند اعتماده لحق الاطلاع كوسيلة للوقاية والحد من التهرب الضريبي؟

ويمكن تفكيك هذه الإشكالية إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بحق الاطلاع؟

- ماهي السلطات والصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية لممارسته والضوابط القانونية التي تحكمه؟

- التساؤل عن القيود الواردة على حق الاطلاع ودور القاضي الإداري في حماية المكلف بالضريبة وحياته الخاصة من تعسف الإدارة الجبائية؟

للإجابة على هذه الإشكالية ينبغي التعرض إلى محورين أساسيين المحور الأول يتعلق بتكريس حق الإدارة الجبائية في الاطلاع في النصوص القانونية حيث يتم التعرض إلى ذلك في قانون الإجراءات الجبائية وقانون الإجراءات الجزائية وكيفية الممارسة، وفي المحور الثاني نسلط الضوء على القيود التي وضعها المشرع الجزائري للحد من سلطة الإدارة الجبائية في ممارسة حق الاطلاع والحيلولة دون تعسفها في استخدامه لاسيما ما يتعلق بدور القاضي الإداري في حماية المكلف بالضريبة وحياته الخاصة من تعسف الإدارة الجبائية.

المحور الأول

تكريس حق الإدارة الجبائية في ممارسة حق الاطلاع

مكن المشرع الجزائري الإدارة الجبائية من ممارسة حق الاطلاع وتصفح وثائق ومستندات المكلف بالضريبة، بهدف إثبات مدى صحة المعلومات والعناصر التي تتضمنها الإقرارات التي تقدم بها المعني، وهل تتوافق مع مجمل الأرباح والمداحيل التي يحققها من النشاط المزاوول، وحول لها المشرع أيضا القيام بأي وظيفة من شأنها مساعدتها في تنفيذ ذلك بمقتضى النصوص القانونية المعمول بها (أولا)، وحدد بوضوح الصلاحيات والسلطات الممنوحة لمباشرة ذلك الحق وإعماله وفق الضوابط والشروط القانونية (ثانيا)، مع ضرورة تقيدها بالضوابط القانونية المحددة من قبل المشرع وإلا كانت جميع النتائج المتوصل إليها باستخدام حق الاطلاع مستوجبة الإلغاء من قبل الجهات القضائية المختصة (ثالثا).

أولا- النصوص القانونية المكرسة لحق الاطلاع في القانون الجزائري:

نص المشرع الجزائري على ما تمتلكه الإدارة الجبائية من حقوق تحول لها الوصول إلى التقدير الصحيح للضريبة، ويشكل حق الاطلاع واحدا من أهم تلك الحقوق باعتباره أحد أشكال الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية لإثبات وإقامة الأدلة حول الأسس والقواعد المنشئة للضريبة الحقيقية، ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي صرح بها المكلف بالضريبة.

فتضمن قانون الإجراءات الجبائية حق الإدارة الجبائية في الإطلاع، كما حدد الأشخاص الخاضعين له، والجزاءات المفروضة على الأشخاص الذين يحولون دون ممارسته، وأما في قانون الاجراءات الجزائية فقد تعرض إلى هذا الحق كواحد من الوسائل التي تستخدم في البحث والتحري عن الجرائم، واكتشاف مختلف حالات التملص من أداء مستحقات الخزينة العامة.

1- تكريس حق الإطلاع في قانون الإجراءات الجبائية:

حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة وصلاحيات ممارسة حق الإطلاع على دفاتر وسجلات المكلف بالضريبة، سواء على مستوى مقر ممارسة النشاط، أو الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات المنصوص عليها في الباب الرابع المعنون بحق الإطلاع في الفصل الأول والثاني والثالث والرابع والخامس من هذا القانون، بغرض تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته من خلال تصفح الوثائق والمعلومات التي تخص المكلف بالضريبة الموجودة بحوزته. ويعرف هذا الحق بأنه تلك المزية التقنية الممنوح اختصاص ممارستها لأعوان الإدارة الجبائية بصفة ضرورية⁽¹⁾.

ويهدف المشرع الجزائري من استحداث هذا النوع من الرقابة والتحقيق إلى الكشف عن مختلف التجاوزات والمخالفات التي يرتكبها المكلف بالضريبة. وهذا الأخير الذي يحاول دائما التهرب من العبء الضريبي، كما يصبو المشرع الجزائري أيضا إلى إحباط محاولات الغش والضريبي، التي يسعى العديد من المكلفين بالضريبة غير النزهاء إلى تنفيذها، أو الإخفاءات والإغفالات العمدية التي تشوب التصريحات الجبائية. وبالمقابل أوجب على الإدارة الجبائية أثناء تنفيذ حق الإطلاع أن تعمل ما بوسعها لضمان احترام قاعدة السر المهني كالتزام مفروض احترامه من قبل جميع الإدارات العمومية والتي من بينها الإدارة الجبائية، وبالتالي فأى انتهاك من الإدارة الجبائية لقاعدة السرية المهنية أثناء ممارسة حق الإطلاع، يجعلها عرضة للمتابعة الجزائية. بحجة المساس بخصوصية المكلف بالضريبة، وحرمة حياته الخاصة، وهذا ما كرسه المشرع الجزائري حرمة الحياة الخاصة للمواطنين جميعا دستوريا وتجلى ذلك في نص المادة 46 " لا يجوز انتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة، وحرمة شرفه، وبمجميها القانون. وسرية المراسلات والاتصالات الخاصة بكل أشكالها مضمونة. ولا يجوز بأي شكل المساس بهذه الحقوق دون أمر معلل من السلطة القضائية. ويعاقب القانون على انتهاك هذا الحكم ".

2- تكريس حق الإطلاع في قانون الإجراءات الجزائية:

حول المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية الحائزين لصفة الضبط القضائي⁽²⁾ صلاحية وسلطة ممارسة حق الإطلاع وفق الأوضاع وفي الحدود المبينة في الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، ج ر عدد 48 المؤرخ في 10 جوان 1966. حيث صنف أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بمهمة البحث والتحري لضبط حالات التهرب والغش الجبائي ضمن فئة أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الخاص⁽³⁾، وتأني هذه الصفة نتيجة كون مختلف الصلاحيات والسلطات المخولة لهم لممارسة حق الإطلاع لا تتعدى نطاق الوظيفة التي يباشرونها. كما أن ذلك الوصف يجعل أعوان الإدارة الجبائية بصفتهم ضباط قضائيين خاضعين لكافة نصوص وقواعد القانون الجبائي ناهيك عن القوانين الأخرى ذات الصلة بمجال عملهم، يتولون مهمة كشف حالات التهرب والغش الضريبي، ومع الأدلة الإثباتية بخصوص المخالفات والتجاوزات الصادرة من قبل المكلفين بالضريبة، وعليه يمكن القول أن

الاختصاص النوعي لأعوان الإدارة الجبائية الموكول لهم مهمة الاطلاع هو البحث والتحقيق في الذمة المالية والجبائية للمكلف بالضريبة دون سواها، مع التزام هذا الأخير بتوفير الظروف الملائمة لأعوان الإدارة الجبائية أثناء سير عملية الاطلاع حتى يزاول هؤلاء الاعوان مهامهم بسهولة دون عناء أو ضغوطات وعلى أكمل وجه⁽⁴⁾.

ثانيا- سلطات الإدارة الجبائية:

حوّل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ممارسة العديد من الصلاحيات والسلطات لإجراء ومباشرة حق الاطلاع، حتى تتوصل الى إثبات أو دحض صحة قرينة التصريح الجبائي المفترضة، ولن يتأتى ذلك إلا من خلال القيام بتصفح وثائق ومستندات المكلف بالضريبة، والتدقيق في محاسبته، وتدوين جميع النتائج والخلاصة التي توصلت إليها في محضر، وبالإضافة إلى ذلك حول لها سلطة الاستعلام والاستفسار، لدى مختلف الإدارات والمؤسسات العمومية عن الوضعية المالية للمكلف بالضريبة.

1- سلطة الإدارة الجبائية في فحص المستندات والوثائق الإثباتية:

لتحقيق الأهداف المسطرة من عملية الإطلاع يجب على أعوان الإدارة الجبائية التدقيق وفحص دفاتر وسجلات المكلف بالضريبة⁽⁵⁾، وطلب تسليم كل الفواتير والوثائق المتعلقة بالمحاسبة والوضعية المالية والجبائية (وصل طلب العقود المبرمة، التصرفات، الأسانيد الخاصة الأصول والخصوم).

إضافة إلى هذا يقومون بالمقارنة بين المعطيات والعناصر التي يتضمنها التصريح الجبائي⁽⁶⁾ والنتائج التي توصلت إليها من عملية الفحص والرقابة، حتى تصل الى إثبات أو دحض قرينة الصحة المفترضة في إقرار وتصريح المكلف بالضريبة، وإعادة تقييم المادة الخاضعة للضريبة وتحديد المبلغ الواجب الدفع.

عندما ينتهي أعوان الإدارة الجبائية من عملية الفحص والرقابة، يقومون بتحرير محضر يضم مختلف النتائج المتوصل إليها أثناء الإطلاع. وما تم الإطلاع عليه في مقر ممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه أو لدى الغير، أي المؤسسات والهيئات الخاضعة لحق الإطلاع المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى قائمة الوثائق والمستندات والدفاتر التي استلمتها الإدارة الجبائية⁽⁷⁾ أثناء مباشرة العملية، والتجاوزات المسجلة والتي توحى بتورط المكلف بالضريبة في جريمة التهرب أو الغش الجبائي. يجب على الأعوان المكلفين بالإطلاع التوقيع على المحضر، وكذلك الأمر بالنسبة للمكلف بالضريبة، وفي حالة مصادفة الإدارة الجبائية لأي عرقلة أو منعها من ممارسة حق الإطلاع سواء في مقر نشاط المكلف بالضريبة أو لدى الهيئات والمؤسسات الخاضعة لهذا الاجراء يجب أن تثبت ذلك بواسطة محضر رفض⁽⁸⁾.

2- سلطة الإدارة الجبائية في الاتصال بمختلف الجهات:

حول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية ممارسة مختلف الصلاحيات والسلطات لرقابة مدى صحة المعلومات والعناصر التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة، والتي من بينها حق الاطلاع لدى مختلف الجهات، وذلك لمعرفة الوضعية المالية والجبائية للأشخاص الخاضعين للضريبة، حتى يكون بمقدورها إعادة تقويم الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة حسب نص المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية.

حدد قانون الإجراءات الجبائية الهيئات والمؤسسات التي تخضع لحق الاطلاع في المواد من 45 إلى 61. ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية الطلب من جميع المصالح والمؤسسات المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من دون أن يحتاج عليهم بالسر المهني، ويسمح حق الاطلاع لهؤلاء بتفحص الوثائق والمستندات مهما كانت درجة حفظها قصد تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وفي حالة ما إذا صادف أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بممارسة حق الاطلاع أي عرقلة تحول دون مباشرة مهامهم يلتزمون بتحرير محضر يثبت كل رفض أو اعتراض⁽⁹⁾.

ثالثا- ضوابط ممارسة الإدارة الجبائية لحق الاطلاع:

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحية ممارسة وإعمال حق الاطلاع للتأكد من مدى صحة إقرارات المكلف بالضريبة وتطبيقها مع النشاط الممارس، إلا أنه حدد الأعوان المكلفون بممارسة هذه الاختصاصات، بحيث اشترط ضرورة حيازتهم على صفة الضبطية القضائية باعتبارهم ذوي الاختصاص الخاص، والقيام بإعلام وتبليغ المكلف بالضريبة قبل مباشرة العملية.

1- الأعوان المؤهلون لممارسة حق الاطلاع:

لا يمكن للإدارة الجبائية تكليف أعوانها بمهمة الاطلاع إلا بالنسبة للحائزين لصفة الضبطية القضائية، ولقد حدد المشرع الجزائري أعضاء الضبط القضائي بموجب نصوص خاصة، وهم أعوان الإدارات والمؤسسات العمومية الذين يجوز هذه الصفة⁽¹⁰⁾، والذين من بينهم أعوان الإدارة الجبائية بصفتهم ضباط قضائيين طبقا لأحكام ونصوص القانون الجبائي والقوانين ذات الصلة.

يجوز للمكلف بالضريبة الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات الإثباتية في حالة عدم وجود تكليف رسمي بمهمة صادر عن الهيئة المعنية التي تحول للأعوان الأحقية في إخضاعه إلى هذا النوع من الرقابة والتحقق.

2- الصفة الكتابية لحق الاطلاع:

تعد الكتابة واحدة من أهم طرق في الإثبات، وهي في نظر القانون دعامة يتم اللجوء إليها للتأكد من صحة مختلف الوقائع و التصرفات القانونية، ولقد ألزم المشرع الإدارة الجبائية بضرورة إشعار وتبليغ المكلف بالضريبة كتابيا عند رغبتها في إتخاذ أي إجراء مرتبط بالرقابة أو التحقيق حول الوضعية المالية والجبائية حتى لا يقع المكلف بالضريبة في تفسير غير صحيح⁽¹¹⁾. و يتم توجيه الإشعار إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن اليوم والتاريخ والساعة المعنية بالإطلاع، مع الإشارة إلى التأسيس القانوني لذلك، أي النصوص والأحكام المؤيدة لأحقية الإدارة الجبائية في الممارسة⁽¹²⁾.

يجب على الإدارة الجبائية كسلطة عامة مراسلة المكلف بالضريبة قبل مباشرة أي إجراء اتجاهاه، مع إلزامية الحرص على عدم المساس أو تحطي حرمة حياته الخاصة بحيث لا يتأتى هذا الأخير إلا من خلال التزامها بالقيود الواردة على حق الإطلاع⁽¹³⁾.

إن إشعار وتبليغ المكلف بالضريبة بالإطلاع شرط واقف وقيد على صحة أعمال وتصرفات الإدارة الجبائية⁽¹⁴⁾، لأن ذلك من القواعد والشكليات الإجرائية الآمرة التي لا يمكن الاتفاق على مخالفتها نظرا لتعلقها بالنظام والآداب العامة.

إن تخلف ركن الكتابة، أي عدم إشعار المكلف بالضريبة بإعادة التقويم الناتج عن ممارسة سلطة الإطلاع يترتب عنه بطلان الضريبة المؤسسة من طرف أعوان الإدارة الجبائية، لكون الإجراءات الإدارية تتميز في العادة بالطابع الكتابي⁽¹⁵⁾، باعتبار أن هذا الأخير أحد الوسائل الإثباتية التي يمكن أن يعول عليها الأطراف في حالة نشوء نزاع لاحق أمام القاضي الإداري، والعللة في ذلك حسب رأبي أن الإدارة الجبائية كباقي الإدارات لا تتعامل شفاهة، وهذا يعود لغاية أراد المشرع الجزائري تحقيقها ألا وهي إثبات أعمالها باعتبار أن أعوانها غير دائمين، بل هم في تغير، والإدارة كمرفق عام خصائصه الدوام والاستمرارية لضمان حسن سيره، ومن ثم اشباع الحاجيات العامة للمواطنين، إذن فهي مجبرة بضرورة اعتماد الطابع الكتابي في الإجراءات حتى يكون بمقدورها إقامة الأدلة بشأن تصرفاتها.

المحور الثاني

تقييد حق الإدارة الجبائية في الإطلاع

تعد الإدارة الجبائية صاحبة الاختصاص الأصلي في ممارسة حق الإطلاع وتنفيذه لضبط حالات التهرب والغش الجبائي، وكشف المخالفات والتجاوزات التي تصدر من قبل بعض المكلفين بالضريبة غير النزهاء، إلا أن المشرع الجزائري لم يترك هذه السلطة على إطلاقها، وإنما أورد عليها قيود تحمي حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، وتحافظ على حقوقه الأساسية (أولا)، وهو الأمر الذي لا يتم تجسيده في الواقع إلا من خلال إخضاع أعمال الإدارة الجبائية المتعلقة بحق الإطلاع لرقابة القاضي الإداري حتى يحمي الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية من تعنت الإدارة في استعمال هذا الاجراء (ثانياً).

أولا - القيود الواردة على حق الإدارة الجبائية في الإطلاع:

تعني القيود في هذا الإطار الضوابط التي يحددها القانون والتي تعد بمثابة اشتراطات لا بد من توفرها قبل مباشرة الإدارة الجبائية لحق الإطلاع، وهو الأمر الذي يفهم منه مدى خطورة إجراء حق الإطلاع ومساسه بخصوصية المكلفين بالضريبة وحرابتهم الشخصية، مما أدى بالمشرع الجزائري الى وضع قيود وحدود تحكمه وتؤطره وفق ما يضمن التوازن بين سلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية من جهة، ومن جهة أخرى مختلف الضمانات التي تحمي المكلف بالضريبة سواء تلك المتعلقة بالاختصاص الزمني لأعوان الإدارة الجبائية، أو الإستثناءات الواردة على حق الإطلاع، وكذلك الأمر بالنسبة لقاعدة السرية المهنية ومدى توافقها مع حق الإدارة الجبائية في الإطلاع.

1- السر المهني:

السر المهني يعني كل المعلومات والمعطيات التي يطلع عليها ويكتشفها أعوان الإدارة الجبائية أثناء تأدية المهام والاختصاصات المنوطة بهم، بحيث لولا وظيفتهم لم يكن بمقدورهم العلم بها، ولقد منع قانون العقوبات الفرنسي الصادر عام 1964 أعوان الإدارات العمومية من إفشاء الأسرار التي ائتمنوا عليها بحكم الواقع أو الوظيفة⁽¹⁶⁾، وعالج المشرع الجزائري في المواد 65، 66، 67، 68 من قانون الاجراءات الجبائية، إذ أنه ألزم الأشخاص المدعوون أثناء تأدية وظائفهم أو صلاحياتهم للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي

المعمول به بضرورة كتمان أسرار المكلفين بالضريبة⁽¹⁷⁾، وذلك عند تحصيلهم لإثباتات حول إعادة تقويم المادة الخاضعة للضريبة ولقد عرفت الدكتورة فوزية عبد الستار السر المهني " أن الأمر يعد سرا إذا كانت هناك فائدة مرجوة تتحقق من خلال حصر العلم بها في أفراد معينين، ولقد كفلها المشرع بحماية قانونية، وليس هناك ما يؤيد أحقية قيام الجراحون والصيدال والقبالات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة بإفشاء أسرار مرضاهم للإدارة الجبائية واطلاعهم على المعلومات والمعطيات التي تخصهم بل هو التزام أساسي وقانوني يترتب عن مخالفته نتائج قانونية يخضع لها كل من ثبتت إدانته⁽¹⁸⁾، فهو عملة واحدة لوجهين، فمن جهة هو حق تصفح الوثائق والدفاتر الإثباتية للمكلف بالضريبة ومن جهة أخرى التزام بكتمان الأسرار المهنية⁽¹⁹⁾. ولقد رتب قانون العقوبات عقوبة سالبة للحرية في حالة القيام بذلك تتراوح من الحبس شهر إلى ستة أشهر، وغرامة 500 إلى 5000 دينار جزائري.

ولكن الإدارة الجبائية قد تقع في إشكال بسبب تعارض قاعدة السر المهني مع حقها في ممارسة حق الإطلاع، الأمر الذي أدى بالمشرع للحيلولة دون ذلك من خلال إجازة تحصيل هذه المعلومات والعناصر من هيئات الضمان الاجتماعي، وذلك من خلال موافاة إدارة الضرائب كل سنة بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الاجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج⁽²⁰⁾، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، تتحمل هيئات الضمان الاجتماعي كل المصاريف، ويجب أن تصل الكشوف قبل تاريخ 31 ديسمبر خلال السنة إلى المسؤول المؤهل للإدارة الجبائية⁽²¹⁾.

2- الاختصاص الزماني:

يقصد بالاختصاص الزماني لممارسة حق الإطلاع هو أن يملك أعوان الإدارة الجبائية سلطة ممارسته زمنيا، أي بمعنى أن تتم مزاولة حق الإطلاع أثناء تمتع الأعوان المكلفون بسلطة وصلاحيه الممارسة، وفي حالة مخالفة ذلك يخضع المخالفين لعقوبات جزائية بحجة مساسهم بحرمه الحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة والاعتداء على خصوصياتهم، مثال تنفيذ حق الاطلاع من قبل أعوان تركوا الخدمة فإن نتائج وآثار الإطلاع تكون باطله وقابلة للإلغاء من قبل الجهات القضائية المختصة، بسبب انعدام ركن الاختصاص الزماني، ولقد عرف الاختصاص الزماني بأنه تعيين المهلة الزمنية التي يكون بمقدور صاحب الإختصاص ممارسة وتنفيذ السلطة المخولة له، بحيث ليس بإمكانه مباشرتها قبل منح أحقية مزاولتها، أو بعد انتهاء تلك المأمورية أو انتهاء الخدمة⁽²²⁾.

يمارس أعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع خلال ساعات فتحها للجمهور، وساعات ممارسة نشاطها حسب ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 18 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية، ما يمكن ملاحظته أن المشرع الجزائري قد حدد الإطار الزماني لحق الاطلاع بناء على التوقيت الرسمي لممارسة المكلف بالضريبة لنشاطه وكذلك الأمر بالنسبة للأشخاص الخاضعة لهذا الحق والنوع من الرقابة، دون أن يأخذ بعين الاعتبار أوقات عمل أعوان الإدارة الجبائية، وهذا ما يعني حرصه ومسعاه الشديد إلى إنجاح دور هذا الإجراء الرقابي في كشف حالات التهرب والغش الضريبي.

تعتبر مختلف التجاوزات الصادرة من قبل أعوان الإدارة الجبائية المتعلقة بالاختصاص الزماني بمثابة اعتداء وانتهاك لخصوصية المكلف بالضريبة الأمر الذي يستوجب المتابعة الجزائية أمام الجهات القضائية المختصة.

3- تحديد وحصر محل حق الإطلاع:

قام المشرع الجزائري بتحديد نطاق حق الإطلاع على سبيل الحصر بصفة وجوبية⁽²³⁾، وبالتالي فإن خالفت الإدارة الجبائية ذلك تكون جميع النتائج التي توصلت إليها من عملية الإطلاع ملغاة وباطلة بطلانا مطلقا⁽²⁴⁾، ولقد استثنى من ذلك العقود المتعلقة بالوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة⁽²⁵⁾، وكذلك الأمر بالنسبة لإدارات البلديات والولايات والدوائر إلا فيما يخص العقود التالية⁽²⁶⁾:

- العقود التي تتناول نقل الملكية وحق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستفادة بوعده الإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.
- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجارية.
- العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو اهتلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.
- العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.
- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع بالأموال المنقولة.

ثانيا- دور القاضي وحدود سلطته في حماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة من تعنت الإدارة

الجبائية أثناء ممارسة حق الإطلاع:

منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة الخاضع لحق الاطلاع أحقية الطعن والاعتراض على النتائج التي توصلت إليها الإدارة الجبائية من عملية تصفح مستنداته ووثائقه الإثباتية بسبب مخالفتها لمبدأ المشروعية، وأن يدفع بطلان إجراءات وشكليات حق الإطلاع بحجة أن الإدارة الجبائية قامت بانتهاك حرمة حياته الخاصة، الأمر الذي يستوجب تدخل القاضي لحمايته والوقوف إلى جانبه أمام هذا الاعتداء، غير أن سلطة ودور القاضي في تقرير ذلك لا تكون على إطلاقها بالنظر إلى تبعية القاضي وخضوعه إلى قوى تسعى إلى الهيمنة عليه.

1- دور القاضي في حماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة:

إن الرقابة القضائية على أعمال وتصرفات الإدارة الجبائية تعد أحد الضمانات الكفيلة بحماية حرمة الحياة الخاصة⁽²⁷⁾ للمكلف بالضريبة الخاضع لحق الإطلاع، وصيانتها من مختلف الاعتداءات التي قد تواجهها أمام السلطات والصلاحيات الواسعة والمتعددة الممنوحة للإدارة بمناسبة إجراء الرقابة والإطلاع على مستندات ووثائق المكلف بالضريبة والتي تعد بمثابة العمل الذي كسر قاعدة السر المهني⁽²⁸⁾.

أكد المشرع الجزائري على دور ووظيفة القاضي في حماية خصوصية المواطنين، سواء في علاقات التعامل فيما بينهم أو العلاقات القائمة بينهم وبين الإدارة العمومية والتي من بينها العلاقة التي تربط المكلفين بالضريبة بالإدارة الجبائية، وهذا

بمقتضى نص المادة 46 من دستور 1996 التي تنص على عدم جوازية المساس بأي شكل بمده الحقوق دون أمر معلل من السلطة القضائية.

فالقاضي يتولى عملية رقابة مدى التزام الإدارة الجبائية بالشكليات والإجراءات القانونية⁽²⁹⁾ أثناء تنفيذ ومباشرة عملية الإطلاع مع الأخذ بعين الاعتبار مسألة عدم التكافؤ بين المراكز القانونية لأطراف العلاقة الجبائية، وذلك بالنظر إلى السلطات والصلاحيات الواسعة والمتعددة الممنوحة للإدارة الجبائية باعتبارها إدارة عمومية صاحبة سلطة وسيادة أمام طرف ضعيف مجرد من أي منحة أو امتياز ألا وهو المكلف بالضريبة⁽³⁰⁾.

يجب على المكلف بالضريبة الذي أحس بوجود مساس بحرمته الخاصة وحقوقه أثناء خضوعه لحق الإطلاع الطعن أمام الجهات القضائية المختصة⁽³¹⁾ وذلك بإثبات التجاوزات الصادرة من أعوان الإدارة الجبائية، وفي حالة اقتناع القاضي بذلك يقوم بإلغاء الضريبة المفروضة وإبطال حل النتائج التي توصلت إليها الإدارة الجبائية عند مباشرة العملية. ويتولى القاضي رقابة الاختصاص الزمني لحق الإطلاع ومدى التزام أعوان الإدارة الجبائية بذلك أو من العكس.

2- حدود سلطة القاضي الإداري في حماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة:

إن فعالية ونجاح دور القاضي الإداري في حماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة من تجاوزات وتعنت الإدارة الجبائية في استعمال حق الإطلاع كوسيلة إثبات في المادة الجبائية يتوقف على مدى استقلاليته وحرته، بحيث أن هذه الأخيرة تدور وجودا وعدما بمدى توفر الضمانات والامتيازات التي تحميه أثناء مواجهة القوى التي تهدف لإخضاعه للتبعية. إن القاضي الإداري كغيره من القضاة ليس بمقدوره ضمان مصالح وحقوق المكلف بالضريبة في الخصوصية وحرمة حياته في حالة تبعيته وخضوعه للسلطة التنفيذية، وبالتالي التعرض إلى الضغوطات والتأثيرات التي تعيقه عن أداء اختصاصاته ووظائفه، فاستقلالية القاضي يفهم منها تكريس مختلف الامتيازات والضمانات الحامية لحقوقه ومصالحه التي تتمحور في حمايته من العزل⁽³²⁾ والنقل واستبعاد عملية ترقيته عن السلطة التنفيذية، إذ أن المشرع أناط عملية تعيين القضاة للمجلس الأعلى للقضاء حسب ما تقتضي به المادة 174 من الدستور، وتشكل رقابة هذا الأخير من حيث السلطة التأديبية حاجزا يقف في طريق استقلالية وحياد القاضي الإداري.

إن رقابة القاضي الإداري لأعمال الإدارة الجبائية والتحقيق في مدى مطابقتها للنصوص القانونية المعمول بها هو في الحقيقة تكريس للضمانات والامتيازات التي تحمي حقوق المكلف بالضريبة وتحافظ على خصوصيته وحرمة حياته، لهذا يجب ضمان انعدام تبعية القاضي الإداري لأي سلطة أو هيئة تهدد حياده.

خاتمة:

وفي الختام يمكن القول بأن المشرع الجزائري قد حاول إحداث نوع من التوفيق بين السلطات وصلاحيات الإدارة الجبائية المكرسة لحق الإطلاع وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة، بحيث خول لها حق تصفح الوثائق والمستندات لدحض أو إثبات قرينة الصحة المفترضة في الإقرارات الجبائية، وكشف حالات التهرب والغش الجبائي التي قد تصدر من قبل المكلفين بالضريبة غير النزهاء، لكنه في المقابل قام بتقييد وظائفها ومهامها أثناء سير العملية بالنظر إلى الخطورة والمساوي

المتربة عن سلطة الإطلاع في حق المكلف بالضريبة، ويتجلى ذلك من خلال مساسه بجرمة حياته الخاصة واجب التحفظ، الأمر الذي حتم على المشرع الجزائري التدخل لحماية الطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، والذي في أغلب الأحيان ما يكون متضررا من خلال تفعيل دور القاضي في رقابة مدى توفيق الإدارة الجبائية بين سلطتها في ممارسة حق الإطلاع لكشف وإثبات حالات التجنب والتملص الجبائي وخصوصية المكلف بالضريبة الخاضع للإطلاع وحرمة حياته. وعليه يمكن أن أصل إلى النتائج التالية:

- 1- تحديد المشرع الجزائري الإطار الزماني لحق الاطلاع وفق ساعات فتح المنشآت والمؤسسات المعنية بالرقابة للجمهور، وساعات ممارسة نشاطها، وإن اختلف الوقت من مكلف لآخر.
- 2- توسيع نطاق ومحل حق الاطلاع، بحيث أن هذا الأخير ليس محصور في تفحص ومراقبة مستندات ووثائق المكلف بالضريبة، بل أنه يمتد لمختلف الهيئات والمؤسسات المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 59 من قانون الاجراءات الجبائية، وهذا ما يدل على حرص المشرع وصرامته في تكثيف الجهود التي من شأنها توفير كافة السبل للإدارة الجبائية لضبط حالات التهرب والغش الجبائي، وجمع الأدلة الإثباتية عند إعادة تشكيل الأسس الضريبية.
- 3- تعيين التزامات وواجبات أعوان الإدارة الجبائية بدقة أثناء ممارسة حق الاطلاع، بحيث سمح لهم باتخاذ كافة الاجراءات التي من شأنها الاطلاع والتحري حول الذمة المالية والجبائية للمكلف بالضريبة، لمعرفة مدى توافقه مع المعلومات والمعطيات المدونة في إقرار المكلف بالضريبة، لكنه أورد استثناءات تقيد هذا الحق لضمان حماية حرمة الحياة الخاصة للطرف الضعيف في العلاقة الجبائية، وحقه في الخصوصية والتي تتمثل في ضرورة كتمان السر المهني والاختصاص الزماني.

وفي الأخير خلصنا من خلال معالجتنا للموضوع إلى بعض التوصيات، نجملها فيما يأتي:

- 1- الدعوة إلى التدخل التشريعي بما يتلاءم مع أهمية ودور حق الإطلاع في كشف حالات التهرب والغش من جهة، وحماية حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة من جهة أخرى، بحيث لن يتأتى هذا إلا من خلال الموازنة بين الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة الخاضع لحق الإطلاع والسلطات والصلاحيات المخول عملية تنفيذها للإدارة الجبائية.
- 2- ضرورة وضع معايير وإطار قانوني واضح، يحكم عملية سيرورة وتنفيذ حق الإطلاع بما يضمن تحقيق الأهداف والبرامج المسطرة من قبل الإدارة الجبائية، لتحصيل حقوق الخزانة العامة، مع الالتزام بصيانة حقوق ومصالح المكلف بالضريبة كطرف ضعيف في العلاقة الجبائية.

التهميش:

(1).FERIEL KAMOUN , la preuve en droit fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'étude approfondies droit des affaires université de Sfax, faculté de droit, année universitaire 2001-2002 ,p69.

(2) محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هوم، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2009، ص 53.

(3) أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ج2، ط4، الجزائر، 2008، ص 161.

- (4) مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص 42.
- (5) مجدي نبيل محمود شرعب، مرجع سابق، ص 45.
- (6) عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 11، العدد 11، العراق، 2009، ص 227.
- (7) العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 58.
- (8) نفس المرجع، ص 226.
- (9) مجدي نبيل محمود شرعب، مرجع سابق، ص 46.
- (10) أحمد شوقي الشلقاني، مرجع سابق، ص 161.
- (11) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/ 2013، ص 64.
- (12) محمد فؤاد عبد الباسط، القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، دون ذكر سنة النشر، ص 197.
- (13) المادة 08 من المرسوم رقم 131/88 المؤرخ في 04 جويلية 1988، المنظم للعلاقات بين الإدارة و المواطنين، ج ر عدد 27، 1988.
- (14) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، دون طبعة، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 31.
- (15) محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 78.
- (16) عبد الحميد الشواربي، شرح قانون العقوبات، دراسة مقارنة في الشريعة الإسلامية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991، ص 385.
- (17) المادة 41 من القانون 06-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، ج ر . ع 85 المؤرخ في 27 ديسمبر 2006.
- (18) المرسوم التنفيذي رقم 92-276، مؤرخ في 06 جوان 1992، المتضمن مدونة أخلاقيات الطب، ج ر عدد 52 لسنة 1992.
- (19) عبد الباسط علي جاسم، مرجع سابق، ص 234.
- (20) محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصبة للنشر، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 281.
- (21) المرجع نفسه.
- (22) لي الدين زيدان، الموسوعة الشاملة في شرح القانون الإداري، الجزء الثالث، دار الفكر الجامعي، مصر، بدون سنة، ص 36، نقلا عن عبد العزيز عبد المنعم خليفة، القرار الإداري في قضاء مجلس الدولة، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، 2008، ص 46.
- (23) زعزوعة فاطمة، مرجع سابق، ص 64.
- (24) محمد سعيد بوسعدية، مرجع سابق، ص 284.
- (25) دلاندة يوسف، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، دون طبعة، الجزائر، 2014، ص 63.
- (26) صالح العيد، مرجع سابق، ص 77.
- (27) سليمان السعيد، دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الفردية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول: " الحقوق والحريات الفردية واليات حمايتها في التشريع الجزائري"، بكلية الحقوق والعلوم الاجتماعية، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، ماي 2006.
- (28) العيد صالح، مرجع سابق، ص 64.
- (29) نفس المرجع، ص 04.
- (30) سليمان سعيد، مرجع سابق، ص 02.
- (31) وزارة المالية، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2013، ص 43.
- (32) نجيب أحمد عبد الله الحلي، ضمانات استقلال القضاء، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص 50.