

الحماية الدستورية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري

أ. عادل ذواوي

أستاذ مساعد قسم أ

كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة محمد لمين دباغين، سطيف 2

ملخص:

لا يمكن للإنسان أن يعيش بشكل طبيعي وما يتعلق به وبحياته في جوانبها المختلفة مستباح من قبل الغير، لذا كان تتمتع بالخصوصية والسرية من أقدم وأولى الحقوق التي حرص على التمتع بها. وبعد نشوء الدولة في شكلها الحديث، حاولت تقييد هذا الحق لدواعي المصلحة العامة، وبالأخص في مجالات معينة، من بينها المجال الضريبي، أين خول المشرع الضريبي لإدارة الضرائب صلاحيات مهمة في سبيل الحصول على المعلومات الضريبية الوافية عن كل مكلف والتحقق منها، ولكن حتى لا تتعسف إدارة الضرائب في ممارسة تلك الصلاحيات، فقد أحاط المؤسس الدستوري الجزائري مبدأ سرية المعلومات الشخصية عموماً والمعلومات الضريبية خصوصاً بجملة من الضمانات التي من شأنها أن توفر له الحماية اللازمة لاستمرار تمتع المكلفين بالضريبة به.

Abstract:

The man cannot live freely if the aspects of his life are available to others, therefore, wishing for a long time to enjoy the right to confidentiality, and after the emergence of the modern State has been limited this right because of the public interest, in particular in some sectors, including the field of taxation, where the legislature has given to the tax administration of the important powers for the access to all the tax information and check, and not to exercise these powers by the tax administration in an arbitrary manner, the founder of the Algerian Constitution to protect the principle of the confidentiality of tax information by several guarantees in favor of taxpayers.

الكلمات المفتاحية: إدارة الضرائب، حق الإطلاع، حق المعاينة، الضمانات، الحياة الخاصة

Key words: tax administration, the right of the preview, the right to visit, guarantees, private life

مقدمة:

نظرا لضرورات تمتع الدولة بالأموال اللازمة لتمكينها من النهوض بالأعباء الملقاة على عاتقها، فإنه كان لا بد عليها من تحسين قدراتها على تمويل نفسها داخليا، وهذا حتى تتفادى كل الآثار السلبية التي يتسبب فيها عادة التمويل الخارجي، سواء على الصعيد الاقتصادي أو على الصعيد الاجتماعي. وباعتبار أن الضريبة تعد من أهم مصادر التمويل الداخلي للإنفاق العمومي، فإن الدولة توليها اهتماما وعناية كبيرين، حتى تستطيع استغلالها بالشكل الذي يضمن لها تحقيق الحصيلة الأمثل من الإيرادات الضريبية¹، في حال وصول إدارة الضرائب فيها إلى مستوى من الكفاءة يؤهلها إلى رفع نسبة مساهمة كل مكلف بالضريبة في تمويل الخزينة العمومية - حسب قدرته (طاقته) الفعلية - مع المحافظة على وجوده واستمراره في نشاطاته².

ونجاح إدارة الضرائب في تحقيق هذا المستوى من الأداء مرهون بقدرتها على توفير عدة عوامل لازمة لذلك، من بينها بناء علاقة ثقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، وهذا حتى يسهل عليها الوصول إلى حقيقة الأوعية الضريبية، من خلال تشجيع كل مكلف بالضريبة على التصريح برقم أعماله الحقيقي، دون أن يخشى إن أقدم على ذلك خطرا على نشاطه الاقتصادي الذي يزاوله، وذلك بأن يتم اتخاذ كل التدابير والاحتياطات لضمان عدم خروج أو إفشاء المعلومات السرية الخاصة به للغير، مما قد يعرض مصالحه المشروعة للتهديد.

والتزام إدارة الضرائب بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية³، التي يدلي بها كل مكلف بالضريبة، لا يعتبر أمرا لازما فقط لنجاحها في تحقيق فعالية النظام الضريبي التي ترحو وتسعى الدولة إلى تحقيقها⁴، وإنما يعد أمرا لازما كذلك للمحافظة على رؤوس الأموال، وبالأخص المحلية منها، من الهجرة نحو ما يسمى بالملاذات (أو الجنات) الضريبية، وهي الدول التي تتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة تحافظ على سرية حسابات عملائها الأجانب، مما يساعدهم على التهرب من دفع الضرائب في بلدانهم الأصلية⁵.

وبذلك فسرية المعلومات الضريبية قد أضحت مبدأ ينبغي أن يحكم أداء إدارة الضرائب لعملها⁶، وهذا على الرغم من أنه قد تلحقه بعض الاستثناءات⁷ التي تبيح لموظفي الإدارة، وفق مجموعة من الضوابط، تقديم بعض المعلومات التي يجوزتهم حول الوضعية المالية والضريبية لعدد من المكلفين إلى الجهات وفي الحالات التي يحددها القانون⁸.

ولما كان مبدأ سرية المعلومات الضريبية يرتبط بشكل وثيق بما يجب أن يتمتع به المكلفون بالضريبة من حرية فردية (شخصية)⁹ في إتيان التصرفات وممارسة النشاطات التي يريدون، متى كانت ضمن الحدود والشروط التي يقرها القانون¹⁰، فإن ذلك يفترض تدخلا من المؤسس الدستوري حتى يضمن حماية أكبر على هذا المبدأ. ومنه فالإشكالية

التي يمكن طرحها بهذا الصدد تتعلق بـ: مدى وجود ضمانات دستورية من شأنها أن تكفل حماية مبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري؟

وفي سياق الإجابة على هذه الإشكالية، فقد ارتأينا التطرق أولا إلى الحقوق التي تستند إليها إدارة الضرائب في التشريع الجزائري لاستقاء المعلومات التي تعتبر بالنسبة إليها ضرورية لتحديد القدرة الضريبية الفعلية لكل مكلف على حدى، وذلك امتثالا للمؤسس الدستوري الجزائري الذي يوجب، تحقيقا للعدالة الضريبية، على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية¹¹. وعليه تم تقسيم هذا البحث على النحو الآتي:

المطلب الأول: حق إدارة الضرائب في الحصول على المعلومات الضريبية والتحقق منها

المطلب الثاني: الضمانات الدستورية للمحافظة على سرية المعلومات الضريبية

المطلب الأول: حق إدارة الضرائب في الحصول على المعلومات الضريبية والتحقق منها

بغض النظر عن الأهداف الأخرى¹² التي يمكن أن يقوم النظام الضريبي ويعمل في سبيل تجسيدها، فإن الهدف المالي، والمتمثل في توجيه الضريبة نحو تغطية الأعباء العمومية¹³، يبقى يحظى بالأولوية¹⁴ من وراء تولي الدولة عمليات فرضها وتحصيلها. ومن هنا فقد أخذت الضريبة من قاعدة وفرة الحصيلة¹⁵ خاصة لها، أو كما تعرف أيضا بخاصية الإنتاجية¹⁶، والتي تعني ضرورة أن تعطي الضريبة أحسن حصيلة ممكنة لها مقارنة بتكلفة تحصيلها. وحتى يمكنها ذلك فلا بد على إدارة الضرائب مراعاة عدة عوامل، من بينها¹⁷: إلزام جميع المكلفين بها بأدائها من دون استثناء أي فئة منهم، ما عدا أولئك الذين يعفيهم القانون منها، وعليها (أي إدارة الضرائب) اتخاذ كل التدابير والإجراءات لمنع المكلفين بها من التهرب منها أو الغش في مبالغها المستحقة.

ولأن إدارة الضرائب لا يمكنها السهر على التزام المكلفين بالضريبة بأداء واجباتهم الضريبية على الوجه الأكمل من دون أن تكون لها معلومات وافية عن كل ما يتعلق بهم وبنشاطاتهم الخاضعة للقانون الضريبي، فإن المشرع الجزائري وبعد الفراغ التشريعي الذي كان موجودا من قبل قد استحدث، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 18364/07، مديرية خاصة لهذا الغرض على مستوى إدارة الضرائب، وهي مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، والتي تتكون من ثلاث مديريات فرعية، هي: المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق، المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها، والمديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات. وهذا من دون إغفال الدور الهام والحساس الذي تقوم به المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية، التابعة لمديرية الأبحاث والتدقيقات، التي هي مكلفة:

- بتحديد 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 وبمحت يتعلق بمتابعة الوضعية الجبائية للمكلفين بالضرائب.

ومنه فلا مجال للشك في أن لإدارة الضرائب قانونا الحق في الحصول على المعلومات الضريبية (الفرع الأول) والتأكد والتحقق من صدقيتها (الفرع الثاني)

الفرع الأول: حق إدارة الضرائب في الحصول على المعلومات الضريبية

حتى لا يكون لإدارة الضرائب عذر في عدم أداء المهام الموكلة لها¹⁹، وبالتحديد عذر في عدم اتخاذ كل التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيلها من جهة، ولعدم تنفيذ جميع التدابير اللازمة لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين من جهة أخرى، فقد حولها المشرع الجزائري حق ممارسة عديد الصلاحيات التي تسمح لها - عن طريق كل من مديرية الأبحاث والتدقيقات ومديرية الإعلام والوثائق الجبائية - بالحصول على ما يلزمها من المعلومات حول المكلفين بالضريبة الخاضعين للقانون الضريبي الجزائري. فقد منح لها على سبيل المثال سلطة²⁰:

- مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين (مراقبة الوضعية الشخصية) من خلال علامات الثراء الخارجية، ومستوى المعيشة والممتلكات، في إطار إخضاع المداخل الخفية للجبائية.

- تنسيق مهام جمع المعلومات على المستوى المحلي بين هيكلها (أي إدارة الضرائب).

- ضمان التنسيق بين المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات الجمركية والديوان الوطني للإحصائيات والمركز الوطني للسجل التجاري وصناديق الضمان الاجتماعي.

- توطيد المعلومات المتعلقة بتكوين ممتلكات ومداخل كل الأشخاص الذين تم ترقيمهم.

هذا ويتجلى حق إدارة الضرائب في الحصول على المعلومات الضريبية بشكل واضح في تمتعها بممارسة جملة من الحقوق، من أهمها:

أولاً: تلقي التصريحات الضريبية

لقد ألزم المشرع الضريبي الجزائري المكلفين بالضريبة باكتتاب تصريحات تخص نشاطهم الخاضع للضريبة وتقديمها لإدارة الضرائب في آجال محددة، قصد السماح لها بتأسيس وعائها (أي الضريبة المعنية) وتحديد مبلغها الواجب الدفع بالنسبة لكل واحد منهم²¹. ولذلك فالنظام الضريبي الجزائري يوصف بأنه نظام تصريحي²².

فبالنسبة للضريبة على الدخل على الدخل الإجمالي IRG، فقد نصت الفقرة الأولى من المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²³ على أنه: (يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 17 أعلاه، أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152) بينما أكدت المادة 19 من ذات القانون على أنه: (يجب أن يحتوي التصريح الخاص على كل الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المادتين 152 و153)

وقد نصت المادة 99 من نفس القانون على أنه: (يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية...) وبينت الفقرة الأولى من المادة 100 بأنه: (يجب على المصرحين أن يقدموا كل المعلومات اللازمة بخصوص وضعهم وتكاليفهم العائلية) في حين أوجبت المادة 101 على المكلفين بالضريبة بأن يصرحوا كذلك بالعناصر الآتية:

- الإيجار أو القيمة الإيجارية والعنوان: 1- السكن الرئيسي،

2- محلات الإقامة الثانوية في الجزائر وخارجها.

- السيارات السياحية وعربات السكن، واليخوت أو سفن النزهة، والطائرات السياحية، وقوة كل واحدة منها أو حمولتها،

- الخدم، المربون، والحاضنات.

وأما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS، فإن الفقرة الأولى من المادة 151 نصت على أنه: (يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على أكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة) وقد أوضحت المادة 152 في فقرتها الأولى ماهية البيانات والمعلومات التي يجب أن تتضمنها

التصريحات الضريبية بالقول: (يجب على المكلفين بالضريبة المذكورين في المادة 136 أن يذكروا في التصريح المنصوص عليه في المادة 151، مبلغ رقم أعمالهم، ورقم تسجيلهم في السجل التجاري، وكذا لقب المحاسب أو المحاسبين أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبتهم وعناوينهم أو تحديد أو مراقبة النتائج العامة لمحاسبتهم، مع ذكر ما إذا كان هؤلاء التقنيون من بين المستخدمين الأجراء لمؤسستهم. ويجب عليهم إرفاق تصريحاتهم بالملاحظات الأساسية والخلاصات الموقعة التي استلموها من الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين الذين كلفوهم، في حدود اختصاصهم، بإعداد ومراقبة وتقييم حواصلهم وحساباتهم الخاصة بنتائج النشاط)

وبالإضافة إلى ذلك، فقد قررت المادة 153 بأنه: (يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 136 أعلاه، أن يقدموا في آن واحد مع التصريح بالنتائج الخاص بكل سنة مالية، جدولاً يتضمن الإشارة إلى تخصيص كل سيارة سياحية مقيدة في أصولها أو التي تحملت بشأها المؤسسة مصاريف أثناء تلك السنة المالية...) وللإشارة، فإن هذه المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد رتب، في فقرتها الأخيرة، غرامة وفرضتها على أولئك المكلفين بالضريبة الذين يتبين لإدارة الضرائب بأنهم قدموا لها تصريحات شابتها إغفالات أو نقائص في المعلومات.

ثانياً: حق الإطلاع

لقد أسست لهذا الحق في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من:

- المادة 20، وذلك بنصها على أنه: (يجب على الأشخاص المشار إليهم في المادة 17، أن يمسكوا محاسبة نظامية، طبقاً لأحكام المادة 152، وعليهم أن يقدموها، عند الإقتضاء، عند كل طلب، لأعوان الإدارة الجبائية، وهذا طبقاً للتنظيم الساري المفعول)

- الفقرة الأخيرة من المادة 152 التي نصت بأنه: (ويتعين على المصرح بالضريبة أن يقدم، كلما طلب منه ذلك مفتش الضرائب، كل الوثائق الحسابية والجروود ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح)

وبالنسبة لحق الإطلاع الممارس في مواجهة المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، فقد أسست له المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها بأنه: (يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق التي تتوفر عليها)

وعن فحوى حق الاطلاع والمقصود منه، فإن المشرع الجزائري قد بين بأنه²⁴ يسمح لأعوان إدارة الضرائب بتصفح الوثائق والحصول على المعلومات مهما كانت وسيلة حفظها، وذلك قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ويعرف بعض الفقه حق الإطلاع بأنه²⁵: "حق إدارة الضرائب في الإطلاع على الأوراق والوثائق كلها التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها".

وحق الإطلاع يسمح لإدارة الضرائب، بحسب الحالة، إما بإتمام المعلومات التي تحصلت عليها من قبل بكيفيات أخرى، أو بالتأكد من صحة المعلومات التي استخرجتها عند دراستها للملفات والبيانات التي لديها²⁶. وتجدد الإشارة إلى أن تمتع إدارة الضرائب بممارسة حق الإطلاع ليس مطلقا، بل إن المشرع الجزائري²⁷ قيده وأورد عليه عدة استثناءات لا يجوز فيها لإدارة الضرائب أن تتمسك بممارسته خلالها.

ثالثا: حق المعاينة والحجز

هذا الحق يتجسد في تنقل أعوان إدارة الضرائب إلى مكان تواجد نشاط المكلف الخاضع للضريبة²⁸، وقيامهم بتفقد المواقع بأنفسهم²⁹ قصد البحث والحصول على المعلومات التي قد يكون تنامي إلى علم الإدارة بأن المكلف يعتمد إخفاءها و/أو يقوم بتدليسها والتحايل في حقيقتها، وعلى الأعوان في هذه الحالة تحرير محاضر بكل ما يتم معاينته وجمعه من معلومات، سواء كانت متعلقة مثلا³⁰ بطبيعة النشاط الممارس (هل نفسه المصرح به)، المحلات التي يزاول فيها، أنواع السلع والبضائع وكمياتها، وجود آلات ومعدات وعمال من عدمه... الخ.

وتجدد الإشارة هنا إلى أن المعاينة في المادة الضريبية ليست مجرد معاينة مادية، بمعنى معاينة تقتصر على استعمال العين المجردة لمشاهدة وملاحظة ما يوجد في المكان محل المعاينة، ثم تدوين المعلومات المستقاة من هذه العملية في محاضر؛ فالمعاينة التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب تتعدى ذلك بكثير، وذلك لأنها تنطوي على أعمال التفتيش والبحث والتحري عن كل الوثائق والمستندات والبيانات، مهما كانت وسيلة حفظها، والتي تنتهي غالبا بعمليات حجزها قصد تفويت الفرصة على المكلف المعني للقيام بمناورات الهدف منها تهريبها أو إتلافها للتملص من التزاماته الضريبية إما بشكل كلي أو جزئي. وهو ما يؤكد المشرع الجزائري، في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، بقوله: (... عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة)

ونظرا لما يمثله حق المعاينة من مساس خطير بحقوق وحرية المكلفين بالضريبة، وإن كانت تبرره ضرورة الدفاع عن مصلحة الدولة في المحافظة على حقوق الخزينة العمومية ضد من يحاولون الإضرار بها، فإن المشرع الجزائري قد جعل ممارسة إدارة الضرائب لهذا الحق تتم تحت نظر القضاء ورقابته؛ بحيث أكدت المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه: (لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض آخر يفوضه هذا الأخير... تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية).

الفرع الثاني: حق إدارة الضرائب في التحقق من المعلومات الضريبية

لا يمكن الاعتماد على تصريحات المكلفين بالضريبة دون مراقبتها والتحقق منها من قبل المصالح الضريبية المختصة، وذلك لأن الممارسة قد أثبتت بأن البيانات والمعلومات التي تتضمنها هذه التصريحات قلما تكون صحيحة وصادقة؛ بحيث لا تكاد تخلو من الأخطاء - سواء عن حسن أو سوء نية - التي من شأنها أن تمكن المكلف من التملص ولو جزئيا من دفع الضريبة المستحقة عليه³¹. ولتجنب حدوث ذلك، نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة... كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كان طبيعتها...)

ويعرف حق إدارة الضرائب في التحقق من المعلومات الضريبية (الرقابة الجبائية) بأنه³²: "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاوله الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة". كما يعرفه البعض³³ بأنه: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".

ويمكن تعريف حق إدارة الضرائب في التحقق من المعلومات الضريبية، أو كما أسماه المشرع الجزائري بحق الإدارة في الرقابة³⁴، بأنه الحق الذي يخولها فحص وتدقيق كل ما من شأنه أن يوصلها إلى معلومات مؤكدة عن حقيقة الأوعية الضريبية التي يملكها المكلف؛ فكما لها أن تراقب نظامية الوثائق والمستندات التي على أساسها اكتتب تصريحاته الضريبية، لها كذلك حق التشكيك في صدقها، وصدق الاتفاقيات التي قد يبرمها، وتكون تحفي المضمون الحقيقي للتعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض أعبائه الضريبية³⁵.

ولما كان دور هذا التحقيق الضريبي، الذي تتولى القيام به مصالح محددة في إدارة الضرائب³⁶، هو التأكد من صحة المعلومات التي تعكس مدى التزام المكلفين بالضريبة بأداء واجباتهم الضريبية³⁷، فإن المشرع الضريبي قد خولها بصدده القيام بعدة أنواع من الرقابة، وهي بإيجاز:

أولاً: الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة لإدارة الضرائب بغرض تأسيس وعائها، لتقدر بناء عليها الإدارة مبلغ الضريبة المستحق دفعه. وهذه الرقابة تتم سنوياً، وهدفها التأكد من احترام المكلفين للشكليات والمعلومات الواجب احترامها في اكتتاب التصريحات الضريبية، من هوية كاملة، عنوان، العناصر المكونة للوعاء... الخ. ومنه فهذه الرقابة لا تعمل على التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ومقارنتها بالمعطيات التي تملكها إدارة الضرائب؛ وإنما تكتفي مبدئياً بتصحيح ما قد يقع في التصريحات من أخطاء مادية دون قصد. فبحسب الفقرة الأولى من المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على إدارة الضرائب أن تراقب التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة.

ثانياً: الرقابة على الوثائق

الرقابة على الوثائق ثاني عملية تتم في إطار التحقيق الضريبي، وهي تعد مهمة مقارنة بالأولى التي تعد تمهيدية فقط. وتستمد هذه الرقابة أهميتها من كون المفتش يجري من خلالها على مستوى مصلحة التحقيق بالإدارة تحقيقاً معمقاً لما تضمنته تصريحات المكلف بالضريبة من معلومات. ولأن هدف هذه الرقابة هو التأكد من صحة التصريحات المدلى بها وصدقيتها، خصوصاً عندما تكون ثمة شبهة حولها استناداً لما يكون قد توفر لإدارة الضرائب من معلومات تحصلت عليها من دراستها للملفات، ومن إدارات أخرى لديها معطيات تدحض ما أدلى به، فإن المشرع الضريبي وللتصدي لهكذا حالات قد خول للمفتش القائم بالتحقيق عدة صلاحيات، منها³⁸: طلب توضيحات وتبريرات كتابية، طلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما له أن يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري. ومنه فهذه الرقابة تنبني على دراسة معمقة ونقدية للبيانات التي تشكل أساس فرض الضريبة، وذلك بفحصها والتدقيق فيها عبر عدة مصادر بما فيها المكلف نفسه.

ثالثاً: الرقابة في عين المكان

في هذه المرحلة الأخيرة من الرقابة، ينتقل التحقيق المعمق من داخل إدارة الضرائب إلى خارجها، وبالتحديد إلى الأماكن التي يزاول بها المكلف نشاطاته، ولذلك فقد أطلق عليه المشرع الجزائري بالتحقيق في عين المكان³⁹. وفيه

يقوم أعوان إدارة الضرائب بالتدخلات اللازمة لفحص المستندات والوثائق المحاسبية التي قد تكون بحوزة المكلف المعني، وإجراء تحريات ميدانية بشأن ما تضمنته من معلومات وبيانات للتأكد من صدقيتها ونزاهتها، أو العكس الكشف عن وجود محاولة تهرب ضريبي كلي أو جزئي. والتحقيق الضريبي في عين المكان قد يكون:

1- تحقيقا محاسبيا عاما (شاملا): وقد عرفه المشرع الجزائري بالقول⁴⁰: (يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة) ويخص، في الواقع، هذا التحقيق أكثر المكلفين المزمين قانونا بمسك محاسبة والاحتفاظ بها⁴¹، وذلك لأنه بغياب هذه المحاسبة لا يمكن إجراء هذا التحقيق، لأنه سيكون بدون موضوع⁴². وللإشارة، فإن هذا التحقيق قد ارتبط في الممارسة بفحص المحاسبات الممسوكة من قبل المؤسسات أكثر⁴³، وهذا لأن عدد الأشخاص الطبيعيين مقارنة بالأشخاص المعنوية يعتبر كبيرا جدا لا يمكن، إن لم نقل يستحيل، على إدارة الضرائب تغطيته.

2- تحقيقا محاسبيا مصوبا: لقد تأسس هذا التحقيق بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية⁴⁴ التي نصت على أنه: (يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية...) ويجدر التنبيه إلى أن القراءة الصحيحة لمصطلح "مصوب" هي "مُصَوَّب"، وليس "مُصَوَّب"، وذلك لوجود فرق بين القرائتين؛ فالأولى يقصد بها: التحقيق الموجّه⁴⁵ أو المستهدَف لشيء محدد بدقة، أما القراءة الأخرى فيقصد بها: التحقيق المصحح لشيء ما. وعليه فعلى إدارة الضرائب عندما تريد إجراء هذا النوع من التحقيق الضريبي أن تصوبه وتحدد موضوعه بشكل دقيق قبل الشروع فيه، وهذا لأنه لا يمكنها بعد الشروع فيه أن تحولها إلى تحقيق محاسبي عام (شامل)، وذلك لأن المشرع الجزائري رفض ذلك بشكل مطلق وبات؛ بحيث جاء في المادة المذكورة أعلاه أنه: (لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجموع محاسبة المكلف بالضريبة) وإن كانت الفقرة الأخيرة من ذات المادة قد عادت وأكدت على: (إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة...) وفي حال قيام إدارة الضرائب بذلك، فإنه عليها مراعاة النتائج التي توصل إليها التحقيق المصوب، وهذا بحسب نفس الفقرة التي نصت: (ولكن يجب أن تأخذ (أي إدارة الضرائب) بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتهم عند التحقيق المصوب) وعلى كل، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة يخضع مبدئيا لنفس القواعد المطبقة على التحقيق العام في المحاسبة، ما عدا تلك التي استثناها المشرع⁴⁶.

3- تحقيقاً معمقاً في الوضعية الجبائية الشاملة: نصت على هذا التحقيق المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: (يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة...) وعليه فهذا التحقيق أضيّق من التحقيقين السابقين، وذلك لأنه لا يتعلق من جهة إلا بجزء واحد فقط من المكلفين، وهم الأشخاص الطبيعيين، ولا ينصب من جهة أخرى إلا على نوع واحد فقط من الضرائب، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي. وعلى العموم، فهذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الهدف منه هو التأكد من صحة الدخل المصرح به، وهذا من خلال البحث هل هو منسجم فعلاً مع ما يملكه المكلف في ذمته المالية من سيولة نقدية، وأرصدة بنكية، عقارات، منقولات... الخ، بالإضافة إلى البحث هل هذا الدخل متناسق حقيقة مع نمط معيشتة وعائلته أم لا. وبناء على النتائج التي يتوصل إليها هذا التحقيق، يمكن لإدارة الضرائب الفصل هل ثمة هناك حالة تهرب ضريبي أم لا، وذلك في حال تبين للإدارة بأن تصريحات المكلف التي أدلى بها مطابقة فعلاً للواقع.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه، بالإضافة إلى أنواع التحقيق السابق ذكرها أعلاه، يوجد هناك أيضاً ما يعرف بالتلبس الجبائي، وهو عبارة عن إجراء رقابي تبادر به إدارة الضرائب، بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية، عندما تجتمع لديها مؤشرات مقبولة على وجود مناورات يقوم بها أحد المكلفين بهدف الإضرار بالديون الضريبية المستقبلية. ويجوز لهذا الإجراء لإدارة الضرائب التدخل لوقف الغش الممارس، ويسمح لها بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وهذا بغض النظر عن انقضاء آجال الالتزام بالتصريح من عدمه⁴⁷.

المطلب الثاني: الضمانات الدستورية للمحافظة على سرية المعلومات الضريبية

فكما أن حق إدارة الضرائب في الحصول على المعلومات التي تخص المكلفين بالضريبة والتحقق منها يعد لازماً لتمكينها من أداء الدور المنوط بها، وهو ضمان قيام كل مكلف بأداء ما عليه من التزامات ضريبية لصالح الخزينة العمومية، وهذا حتى تتمكن الدولة بدورها من الاضطلاع بمختلف المهام التي تتحملها، من خلال وجود موارد مالية كافية لتغطية التكاليف والنفقات العمومية، فلكذلك المكلفون بالضريبة فإنهم ولتمكينهم من مواصلة مزاوله نشاطاتهم في أمان، والحفاظ على مصالحهم المشروعة، فهم في حاجة للتمتع بقدر معين من السرية، لا سيما فيما يتعلق بالمعلومات التي تعد بحكم طبيعتها وأهميتها لا تقبل إطلاع الغير عليها، وذلك لتفادي مثلاً المنافسة غير النزيهة.

خاصة إذا ما أدركنا الأهمية والخطورة التي تمثلها حالياً المعلومات في الاقتصاد المعاصر، حتى أنه بات يعرف باقتصاد المعرفة⁴⁸ و/أو المعلومات⁴⁹.

هذا ولما كانت المعلومات الضريبية التي رخص لإدارة الضرائب بالاطلاع عليها، لدواعي المصلحة العامة، تتصل أساساً بكشف كل ما يتعلق بنشاط المكلفين بالضريبة ونمط معيشتهم وعائلاتهم، وهذا بغية قياس ومعرفة مستوى دخلهم من أجل تحديد حقيقة قدرتهم الضريبية على الدفع، فإن ذلك يعد بلا شك مساساً منها (أي إدارة الضرائب) بالحقوق الدستورية لكل مكلف (شخص) في ستر حياته الخاصة، والذي كرسته وأكدت عليه المادة 77 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016 بنصها: (يُمارس كل واحد جميع حرياته، في إطار الحقوق المعترف بها للغير في الدستور، لا سيما الحق في الشرف، وستر الحياة الخاصة، وحماية الأسرة والشبيبة والطفولة).

وحتى يبقى هذا المساس بسرية المعلومات الضريبية من طرف إدارة الضرائب في إطاره المشروع، فإنه يتعين أن يتم دوماً ضمن إطار قانوني تحترم فيه الضمانات الدستورية التي أقرها المؤسس الدستوري الجزائري بهذا الصدد لأجل المحافظة على سرية المعلومات، مما يكفل للجميع العيش في كنف من الخصوصية.

وتتمثل هذه الضمانات الدستورية بشكل أساسي في: حماية الحق في حرمة الحياة الخاصة (الفرع الأول)، تقييد الحق في الحصول على المعلومات ونشرها (الفرع الثاني)، وحماية الحق في سرية المعطيات ذات الطابع الشخصي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: حماية الحق في حرمة الحياة الخاصة

يعتبر الحق في حرمة الحياة الخاصة من الحقوق اللصيقة بشخصية الإنسان، وذلك لأنه لا يمكن لأي شخص أن يعيش بشكل طبيعي وينمي نفسه وحياته الخاصة مستباحة من قبل الغير. ويعد الحق في حرمة الحياة الخاصة قديماً قدم الإنسان نفسه⁵⁰، ومن ثم فهو أقدم وأسبق في الوجود من الدولة. وهذه الأخيرة كما تسعى لحماية أسرارها في مواجهة الدول الأخرى، فهي بدورها مطالبة دستورياً⁵¹ بحماية حرمة حياة المواطن الخاصة وعدم انتهاكها، سواء من طرفها هي أو من طرف أي جهة أخرى كانت.

والحق في حرمة الحياة الخاصة، أو كما يسمى أيضاً بالحق في الخصوصية أو الحق في السرية⁵²، على أهميته إلا أنه لم يلق في تعريفه وتحديد مضمونه إجماعاً ولا حتى تقارباً من قبل الفقهاء. ولأن المقام لا يسمح بمحاولة استقصاء كل الآراء الفقهية التي قيلت في هذا الشأن، فإنه سنكتفي بالتعريف الذي اعتمده مؤتمر رجال القانون المنعقد باستوكهلم في ماي 1967، والذي جاء فيه بأن⁵³: "الحق في الحياة الخاصة يعني حق الفرد في أن يعيش حياته بمنأى عن

الأفعال الآتية: التدخل في حياته الأسرية أو المنزلية، والتدخل في كيانه البدائي أو العقلي، أو حرته الأخلاقية أو العقلية، والاعتداء على شرفه أو سمعته، ووضعه تحت الأضواء الكاذبة، وإذاعة وقائع تتصل بحياته الخاصة، واستعمال اسمه أو صورته، والتجسس والتلصص والملاحظة، والتدخل في المراسلات، وسوء استخدام وسائل الاتصال الخاصة المكتوبة أو الشفوية، وإفشاء المعلومات المحصلة بحكم الثقة والمهنة".

وبذلك فحماية الحق في حرمة الحياة الخاصة تقتضي بالضرورة حماية حق الشخص في عدم إفشاء معلوماته السرية التي يحتفظ بها لتكون بعيدة عن تدخل الغير⁵⁴. ومن المعلومات التي يرى الفقه والقضاء بأنها من الواجب أن تخضع للسرية وعدم إطلاع الغير عليها تلك المتعلقة بالذمة المالية للشخص⁵⁵، وذلك سواء بشكل مباشر أو غير مباشر. وبناء على ذلك فقد اعتبر القضاء الفرنسي⁵⁶ بأن قيام إدارة الضرائب بنشر معلومات تتضمن حجم ما يقوم به المكلف من عمليات مالية يستوي مع نشرها لمبلغ الضريبة الواجب على المكلف دفعه، لأنه في هذه الحالة الأخيرة يكون من السهل عندئذ على الغير معرفة مقدار الدخل السنوي للمكلف المعني بمجرد القيام بعملية حسابية.

الفرع الثاني: تقييد الحق في الحصول على المعلومات ونشرها

لإضفاء شفافية أكبر على كفاءات تسيير الشأن العام من طرف مؤسسات الدولة من جهة، ولأجل السماح من جهة أخرى لصاحب السيادة في الدولة ومصدر السلطة فيها⁵⁷، وهو الشعب، بممارسة دوره الرقابي، فإن المؤسس الدستوري الجزائري⁵⁸ وبموجب تعديل سنة 2016 قد ضمن لكل مواطن حق الحصول على المعلومات والوثائق والإحصائيات المملوكة للدولة.

وحق المواطن في الحصول على المعلومات المملوكة للدولة وعلى الرغم من كونه حقا قائما بذاته إلا أنه في الواقع يتصل بشكل مباشر بممارسة جملة من الحريات التي تعكس وعي المواطن واهتمامه بالدفاع عن المصلحة العامة من وجهة نظره، والتي عادة ما يكون لها (أي هذه الحريات) تأثير في تشكيل رأي عام بخصوص مسألة و/أو قضية معينة ذات بعد معين داخل أوساط المجتمع. ونقصد بهذه الحريات تحديدا كل من: حرية الرأي⁵⁹ والتعبير⁶⁰، وحرية النشر⁶¹.

وقد عرف البعض حق الحصول على المعلومات بأنه⁶²: "حق الفرد الذي عيش في مجتمع ما أن يحصل على معلومات كافية من الإدارة أو السلطة التي تحكم هذا المجتمع، وذلك حول الأمور العامة التي تعنيه ويرغب في معرفتها".

ويعتمد حق الحصول على المعلومات ونشرها في قيامه وتحقيقه على مجموعة من المبادئ، من أهمها⁶³:

1. مبدأ الكشف عن المعلومات: ويقصد به أن تصبح كل المعلومات التي تملكها الدولة متاحة للإطلاع عليها ما عدا منها تلك التي يستثنىها بشكل صريح نص في القانون.
 2. مبدأ وجوب نشر المعلومات: بحيث لا ينبغي تفسير حق المواطن في الحصول على المعلومات على أنه فقط قادر على طلبها من مصدرها، وإنما ينبغي كذلك فهمه على أنه يوجب على سلطات الدولة، المخولة قانوناً، أن تنشر وعلى نطاق واسع المعلومات ذات الأهمية بالنسبة للجمهور.
 3. مبدأ وجوب تسهيل إجراءات الحصول على المعلومات: ويعني ذلك عدم وضع العراقيل والمعوقات التي من شأنها أن تثني من هم في حاجة للمعلومات من طلب الاطلاع والحصول عليها. ولمنع حدوث ذلك، يتعين تحديد الجهة المكلفة بتوفير المعلومات لطالبيها، والتي يجب عليها معالجة الطلبات في آجال معقولة، وبكيفية لائقة، وينبغي التخفيض من قيمة الرسوم التي تقتضيها الدولة من وراء تقديمها لهذه الخدمة في حال ما إذا نص عليها القانون، كما يجب أن تعطى لطالبي المعلومات حق الطعن قضائياً في القرار الذي يرفض طلبه في الحصول عليها.
 4. مبدأ تمكين الجمهور من حضور الاجتماعات العامة: ويراد بالاجتماعات هنا الاجتماعات الرسمية، أي الاجتماعات التي تعقدها الهيئات التداولية المكلفة بتسيير و/أو رقابة الشؤون العامة، ومن ثم فلا يمكن الاحتجاج بحق الحصول على المعلومات من أجل مثلاً حضور اجتماعات منظمة المحامين أو المجلس الأعلى للقضاء... الخ. ويقتضي الحق في حضور الاجتماعات العامة ضرورة إخطار طالب الحضور بمكان وتاريخ الاجتماع بمدة كافية قبل انعقاده من أجل تمكينه من ممارسة هذا الحق.
- وكغيره من الحقوق، فإن الحق في الحصول على المعلومات ونشرها ليس حقاً مطلقاً؛ فقد قيده المؤسس الدستوري الجزائري بجملة من الضوابط والقيود، هي⁶⁴: أن يتم وفقاً للكيفيات التي يحددها القانون من جهة، وأن يمارس من جهة أخرى بشكل لا يمكن أن يمس بحياة الغير الخاصة وبحقوقهم وبالمصالح المشروعة للمؤسسات وبمقتضيات الأمن الوطني.
- وفي ضوء ذلك، يمكن القول بأنه إذا كان يمكن لإدارة الضرائب، في إطار تمكين المواطنين من ممارسة حقهم في الحصول على المعلومات ونشرها، أن تقوم بتقديم ونشر معلومات ووثائق وإحصائيات تتعلق بحصيلة نشاطها والأرقام التي تحوزها فيما يخص الشأن الضريبي، في منطقة معينة أو في الدولة ككل، إلا أن ذلك يجب أن يبقى في الإطار العام دون إعطاء تفاصيل شخصية تتعلق بالوضع المالي والضريبي لمكلف بعينه، وإلا فإنها تكون قد ارتكبت محظوراً دستورياً، وهو المساس بالحياة الخاصة لذلك المكلف.

الفرع الثالث: حماية الحق في سرية المعطيات ذات الطابع الشخصي

بعد عديد المشاكل التي كانت عرفتها إدارة الضرائب⁶⁵ في أداء المهام الموكلة لها⁶⁶، فقد تم اعتماد سنة 1995 إدخال تحديثات عليها⁶⁷، والتي كان من أهمها عصرنه وسائل العمل من خلال إدخال خدمة الإعلام الآلي⁶⁸، وذلك لأن هذا الأخير يعتبر أداة فعالة وذات نجاعة في مراقبة المكلفين بالضريبة، وتحديد كل مصادر الثروة في البلاد، كما يسهل على أعوان إدارة الضرائب وموظفيها عمليات تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها، وتحسين مردود الرقابة الجبائية، عن طريق برمجة معلوماتية (تقنية) للملفات التي تم مراقبتها، مما يسهل على الإدارة التفتن والكشف عن الوضعيات الاحتمالية، وبالتالي المساهمة في الحد من تفاقم مشكلة التهرب الضريبي⁶⁹ التي لها آثار جد خطيرة على الاقتصاد الوطني، ناهيك عن إخلالها الجسيم بمبدأ العدالة الضريبية، من خلال أن المتهربين لا يتحملون، بنسبة أو بأخرى، العبء الضريبي الذي كان واجبا عليهم تحمله، فيزيد الضغط الضريبي بشكل غير مبرر على أولئك المكلفين الذين يلتزمون بكل نزاهة بأداء واجباتهم الضريبية المفروضة عليهم.

وقصد مواجهة وردع المكلفين الذي يحاولون إخفاء حقيقة مركزهم المالي و/أو حجم وعائهم الضريبي، فإن المشرع الجزائري قد رخص لأعوان إدارة الضرائب مخالفة الأحكام التي تلزمهم بالسر المهني، وذلك بالسماح لهم بالإدلاء بالمعلومات التي هي في حوزتهم؛ بحيث نصت المادة 69 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (مخالفة للأحكام التي تلزمهم بالسر المهني، يرخص لأعوان الإدارة الجبائية، في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أنجزه مدين بالضريبة، بالإدلاء بالمعلومات التي هي في حوزتهم، والتي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل هذا المدين بالضريبة)

ومع أن ذلك يخل بحق المكلفين بالضريبة في سرية الأعمال⁷⁰، إلا أنه وبالنظر إلى أن حقوق الخزينة العمومية هي الأولى بالحماية القانونية في حال تعارضها مع حقوق المكلفين، فإن المشرع الجزائري قد قرر إهدار الحق في سرية الأعمال بالنسبة للمكلفين الذين يثبت لإدارة الضرائب عدم نزاهة التقديرات التي يصرحون بها لها عن رقم أعمالهم.

وللإشارة، فإن الأعمال التي يقوم بها المكلفون بالضريبة قد شهدت، مع التطور السريع والمستمر لتقنيات الإعلام الآلي والاتصالات الإلكترونية، تحولا مذهلا نحو ما يعرف حاليا بالمعاملات الإلكترونية⁷¹ بدل تلك التقليدية، التي وإن لم تُزل إلا أنها ما فتئت تلقى منافسة متزايدة من قبل نظيرتها الإلكترونية، وهذا خاصة في الدول التي تعرف تطورا كبيرا في مجال خدمات الانترنت.

والتجارة الإلكترونية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالبرمجيات الرقمية التي تلعب في أنشطة التسويق والبيع الإلكترونيين، والمصارف الرقمية وغيرها التي تدير عمليات التبادل التجاري، دوراً محورياً لا يقل أهمية عن السلع والخدمات نفسها. وتتضمن هذه اللوجستيات المعلوماتية برامج متخصصة في إدارة الأعمال، والتعامل مع الزبائن، وتخطيط قواعد البيانات وغيرها، وأجهزة لإدارة العمل الإلكتروني، مثل تخزين المعلومات وتأمينها، وكذا إدارة الاتصالات الإلكترونية نفسها.⁷²

وإن كان هذا النمو المتواصل للتجارة والمعاملات الإلكترونية قد أثار مسألة وجوب إخضاع الدخل الناتج عنها للاقتطاع الضريبي⁷³ من عدمه، إلا أن هذه المسألة لا تزال محل جدل فقهي⁷⁴، بالإضافة إلى أنها تطرح العديد من التحديات التي تواجه إدارة الضرائب⁷⁵ بشأن قدرتها الفعلية على حصر وتتبع هكذا معاملات إلكترونية، لأنه بدون ذلك لن يكون بإمكانها التعرف على المكلفين بالضريبة⁷⁶ قصد إلزامهم بالامتثال للنظام الضريبي الخاضعين له (في حال وجوده طبعاً). وهذا بالنظر إلى أن كون التجارة والمعاملات الإلكترونية لا يمكن أن تتم إلا عن طريق الحواسيب وأجهزة التواصل الذكية المزودة والمتصلة بخدمة الانترنت⁷⁷، فإن ذلك قد جعل إثباتها - سواء أمام الإدارة الضريبية أو أمام القضاء الضريبي - مستبعداً أن يكون مبدئياً بموجب طرق الإثبات المعروفة في التجارة والمعاملات التقليدية⁷⁸.

فالتجارة والمعاملات الإلكترونية تعتمد في إثباتها أساساً على ما يتم تحريره وتخزينه من بيانات ومعطيات داخل ذاكرة الوسائط التي تتم بواسطتها⁷⁹ (أي داخل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال الرقمية المتطورة). هذا وعلى الرغم مما تلقاه هذه المحررات والمستندات الإلكترونية من صعوبات وإشكالات في التطبيق⁸⁰، وذلك نظراً لما تتيحه الوسائط الإلكترونية لمستخدميها من إمكانية لإعادة معالجة المعطيات التي تتضمنها؛ الأمر الذي يجعل المعلومات والبيانات التي تتضمنها المحررات والسندات الإلكترونية عرضة للتعديل و/أو التغيير فيها (أي التحريف⁸¹) بعد إتمام إبرام العقد الإلكتروني سواء من قبل أطرافه أو من قبل الغير، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، فإن المحررات والسندات الإلكترونية ما تزال تطرح عدة مسائل، منها: حجية التوقيع الإلكتروني⁸² وقوته في الإثبات⁸³، وكذا مدى تعارضها مع مبدأ عدم جواز أن يصطنع الخصم دليلاً لنفسه⁸⁴.

وفي ضوء هذا كله، فإن إدارة الضرائب وبموجب ما يخوله لها حقها في الحصول على المعلومات الضريبية، يمكنها الإطلاع على هذه المعلومات والبيانات الإلكترونية - داخل مقراتها - سواء من خلال قيام المكلفين بالضريبة بنسخها وطباعتها وتقديمها لها، أو من خلال قيامهم بنقلها لها بواسطة وسائل مخصصة لهذا الغرض، كالسيديوهات (الأقراص المضغوطة أو المدججة - CD والتي هي اختصار للمصطلح الإنجليزي Compact Disc) والفلاشات الخارجية (بالفرنسية: flash disque). كما أنه في حال كانت هناك شبهة أو شكوك حول وجود محاولات لإخفاء حقيقة هذه البيانات والمعلومات الضريبية ذات الطابع الإلكتروني، فإن لإدارة الضرائب أن تفعل - وفق

الضوابط والقيود المنصوص عليها أعلاه - حقها في معارضة وحجز الوسائط الإلكترونية للتأكد مما احتوته دعائها من معلومات وبيانات مخزنة. فقد نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة).

وفي الواقع إذا كان إطلاع إدارة الضرائب وكشفها للمعطيات الإلكترونية ذات الطابع الشخصي له ما يبرره قانوناً، وهو تمكينها من النجاح في الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية للدولة في مواجهة أولئك المكلفين بالضريبة الذين يريدون الإضرار بها، من خلال التهرب من دفع المستحقات الضريبية المفروضة عليهم، إلا أن إطلاع الغير وكشفه لتلك المعطيات الشخصية بدون رضا صاحبها وموافقته ليس له ما يسوغه من الناحية القانونية، بل هو لا يخرج عن كونه فعلاً غير مشروع يتعين على المشرع الجزائري التصدي له والمعاقبة على إتيانه. وهو ما قد كرسه وأكد عليه المؤسس الدستوري الجزائري مؤخراً بموجب الفقرة الثالثة من المادة 46 من دستور 1996 - بعد تكييفه وفقاً لتعديل 2016 - التي نصت على أنه: (حماية الأشخاص الطبيعيين في مجال معالجة المعطيات ذات الطابع الشخصي حق أساسي يضمنه القانون ويعاقب على انتهاكه).

وللإشارة فإنه وبالرغم من أهمية هذه الضمانة الدستورية في المحافظة على سرية المعلومات الضريبية، إلا أنه يعاب عليها أن مداها جاء قاصراً على الأشخاص الطبيعيين فقط، وهذا مع أن الأشخاص المعنوية (الشركات) تعتمد هي الأخرى في ممارسة عملها⁸⁵ وتأمينه على الوسائط الإلكترونية التي أضحت اليوم شرطاً ضرورياً لبقاء الأشخاص المعنوية في المنافسة، وفرض نفسها في السوق كمتعامل اقتصادي له وزنه ومكانته، هذا من دون إغفال ظهور ما يعرف بالشركات الإلكترونية⁸⁶ التي لم يعد نطاق نشاطها مقتصر على تزويد زبائنها بالخدمات والمنتجات الإلكترونية، بل تعداه إلى منافسة وبقوة الشركات التقليدية في نشاطات لا طالما كانت حكراً عليها⁸⁷، فمثلاً: الشركات الإلكترونية استطاعت التفوق على دور النشر التقليدية التي لا يمكنها توفير كتاب ما لأحد الزبائن إلا بعد القيام بإجراءات دفع ثمنه، عادة وفق حوالة ترسل إلى حسابها البريدي، ليتم بعد مدة من الزمن - نادراً ما تكون قصيرة - شحن الكتاب وتوصيله إلى صاحبه، بينما الشركات الإلكترونية توفره في ظرف قياسي؛ بحيث لا يتطلب الأمر إلا دقائق معدودات لدفع ثمنه، وفق إحدى وسائل الدفع الإلكتروني المعتمدة⁸⁸، ليسمح له بعدها مباشرة بتنزيل الكتاب المطلوب⁸⁹.

خاتمة:

تعتبر السرية بلا شك من الأمور التي يحس الإنسان بحاجة فطرية إلى إشباعها؛ فأى إنسان سويّ تراه يتخذ من التدابير والاحتياطات التي يحفظ بها بقاء معلوماته الخاصة في طي الكتمان والسرية، وهذا في مواجهة الغير الذي قد يكون يترصّد لها للظفر بها من أجل تحقيق أغراض معينة. ومن أهم المعلومات التي لا يتوانى أي شخص في إخضاعها لمبدأ السرية نجد المعلومات المتعلقة بوضعه المالي التي لا يرضى الأشخاص العاديون بكشفها وإطلاع الغير عليها، فما بالك بالمتعاملين الاقتصاديين.

ولأجل ذلك فهم يحرصون عادة بشدة على عدم تمكين الغير من تلك المعلومات، وهذا إما بشكل مباشر من خلال التمسك بالحق في السر المصرفي (البنكي) الذي يتيح لو كُشف معرفة حجم ومقدار الثروة التي يمتلكها المعني، أو بشكل غير مباشر من خلال التمسك كذلك بالحق في السر الضريبي (الجبائي) الذي لو يتم - بطريقة أو بأخرى - الحصول عليه، فإنه سيسهل على الغير معرفة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة من خلال ما يطلع عليه من معلومات ضريبية تخص وضعيته الجبائية.

هذا الحق كان ليكون ضعيفا في مواجهة إدارة الضرائب التي يعترف لها التشريع الجزائري بسلطات وصلاحيات واسعة في مجال البحث وتحصيل المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، وذلك لولا أن المؤسس الدستوري الجزائري قد أقر مجموعة من الضمانات التي من شأنها أن توفر الحماية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية، وهي الضمانات التي يتعين على المشرع الضريبي الجزائري - تحت طائلة عدم الدستورية - مراعاتها، وذلك بإلزامه بشكل واضح وصارم إدارة الضرائب وأعاونها باحترام وعدم ومخالفة ما تضمنه (أي الضمانات الدستورية) من حقوق للمكلفين بالضريبة بهذا الصدد.

وإن كان لا بد من الإشارة في الختام إلى أن إدارة الضرائب الجزائرية قد أبدت في الواقع وبشكل صريح - في إطار تحسين علاقتها بالمكلفين بالضريبة ومد جسور الثقة معهم - أنها ملتزمة وأعاونها باحترام مبدأ سرية المعلومات الضريبية، وهو ما يظهر جليا في موقعها الرسمي على الانترنت الذي جاء فيه تحت عنوان الحق في سرية المعلومات⁹⁰:

"إلزامية ضمان سرية المعلومات"

إن المعلومات التي بحوزتنا والتي تخصكم، مؤمنة بواسطة السر المهني.

المادة 301 من قانون العقوبات: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج، ... جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك".

يمنع أي شخص من أعوان الضرائب، تحت طائلة العقوبات التأديبية والجزائية، أن يفشي لطرف آخر أي معلومة تتعلق بوضعيتكم الجبائية والمحاسبية والمالية، سواء بمناسبة ممارسة مهامهم وخارجها، كأن يفشي إلى طرف آخر الوضعية الجبائية لمنافس ما أو أن يطلع طرف آخر غير مؤهل على أرقام حساباتكم البنكية.

إن رأيتم أن حقكم لم يحترم فيما يخص حماية وسرية المعلومات، ندعوكم لإبلاغ المسؤول السلمي عن ذلك".

الهوامش:

- 1_ عباد محمد علي باش، عامر عمران كاظم المعموري، العوامل المحددة للطاقة الضريبية في العراق للمدة 1980 - 1996، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 09، 2006، ص135.
- 2_ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015، ص69.
- 3_ مصطفى عبد الحسين علي المنصوري، مدى موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العدد 01، 2015، ص60.
- 4_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص03.
- 5_ راجع: ملاذ ضريبي، بتاريخ 2016/12/28، على الموقع: <https://ar.wikipedia.org/wiki>
- 6_ فضيلة عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 46، 2010، ص299.
- 7_ راجع مثلاً: قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2005، ص120.
- 8_ أنظر المواد: 65 - 68 من قانون الإجراءات الجبائية (المعدل والمتمم) المؤسس بموجب القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 (الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001).
- 9_ يسري محمد العصار، الحماية الدستورية للحق في الخصوصية، المؤتمر القانوني الدولي الثاني لكلية القانون الكويتية العالمية حول: "التحديات المستجدة للحق في الخصوصية"، يومي: 15 - 16 فبراير 2015، بتاريخ 2016/12/29، <http://kilaw.edu.kw/Conference/index.php/ar/ct-menu-item-10/377-2016-12-28-10-59-41>
- 10_ قيس حسن عواد البداري، المرجع نفسه، ص117.
- 11_ أنظر: المادة 78 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.
- 12_ محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2000، ص204. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2016، ص319.
- 13_ أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2005، ص95. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص178.
- 14_ محمد عباس محززي، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار ITCIS، الجزائر، 2010، ص28.

- 15_ خالد شحاده الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص152.
- 16_ محفوظ برحماني، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص81.
- 17_ المرجع نفسه والصفحة نفسها.
- 18_ المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية عدد 75 الصادرة في 02 ديسمبر 2007).
- 19_ أنظر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07.
- 20_ أنظر في ذلك: المرسوم التنفيذي رقم 364/07.
- 21_ زوييدة كربي، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، الجوائز، العدد 07، 2005، ص12.
- 22_ منصور بن اعماره، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص11.
- Mansour Ben Amara, Bouznad Hocine, Le droit fiscal ded affaires en Algérie, éditions Houma, Alger, 2012, p47.
- 23_ المتضمن بالأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977).
- 24_ أنظر المادتين : 45 و 59 في فقرتها الأخيرة من قانون الإجراءات الجبائية.
- 25_ حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، القاهرة، العدد 03، 1962، ص05. نقلا عن: عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 41، 2009، ص206.
- 26_ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص40.
- 27_ أنظر المواد: 46، 48، 49 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 28_ أنظر: المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 29_ مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص91.
- 30_ وفاء عبد الباسط، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص20.
- 31_ محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصة، الجزائر، 2014، ص268. منور أوسرير، محمد سمو، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص200.
- 32_ مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2009، ص11.
- 33_ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، 2011، ص47.
- 34_ أنظر: عنوان الباب الأول من الجزء الثاني لقانون الإجراءات الجبائية.
- 35_ المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، التي أضيفت بموجب المادة 25 من القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 (الجريدة الرسمية عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013).
- 36_ راجع حول من هم أصحاب الاختصاص بإجراء عمليات التحقيق الضريبي من أعوان وهيئات ومصالح: عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والتزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012، ص25 - 29. شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، الطبعة الأولى، دار طليطلة، الجزائر، 2015، ص130.
- 37_ محمد براق، ماهية المراجعة الضريبية ومهمتها، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2007، ص278.
- Maurice Colin, La vérification fiscale, Economica, Paris, 1985, p37.
- 38_ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 39_ أنظر: المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

- 40_ الفقرة الثانية من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 41_ أنظر مثلاً: المواد 09، 10، 10 مكرر، 12 من القانون التجاري بالنسبة للتجار، والمادة 39 من القانون رقم 02/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتضمن تنظيم مهنة الموثق بالنسبة للموثق، والمادة 34 من القانون رقم 03/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي بالنسبة للمحضر القضائي (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 08 مارس 2006).
- 42_ أنظر بشأن ذلك مثلاً: قرار مجلس الدولة رقم 11327 الصادر في 2004/02/17. نقلاً عن: جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص 255.
- 43_ راجع: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 13.
- 44_ استحدثت هذه المادة المعدلة والمتمة لأول مرة بموجب المادة 22 من الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 27 يوليو 2008)
- 45_ راجع: التعريف المقدم له في موقع المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 2016/07/21، <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>
- 46_ أنظر المادتين: 20 مكرر و20 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 47_ أنظر: المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 48_ راجع مثلاً: عامر بشير، دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012، ص 03. كمال منصور، عيسى خليفي، اندماج اقتصاديات البلدان العربية في اقتصاد المعرفة: المقومات والعوائق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 04، 2006، ص 49.
- 49_ راجع: بكر ياسين محمد اشيتية، واقع اقتصاديات المعلومات في فلسطين وآفاقها، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، 2004، ص 23.
- 50_ علي أحمد عبد الزعي، حق الخصوصية في القانون الجنائي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، 2004، ص 13.
- 51_ أنظر: الفقرة الأولى من المادة 46 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016. سوزان عدنان الأستاذ، انتهاك حرمة الحياة الخاصة عبر الانترنت، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 03، 2013، ص 423.
- 52_ فضيلة عاقل، الحماية القانونية للحق في حرمة الحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص 77.
- 53_ نقلاً عن: سليم جراد، الحق في الخصوصية بين الضمانات والضوابط في التشريع الجزائري والفقهاء الإسلامي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والحضارة الإسلامية، جامعة وهران، 2013، ص 16.
- 54_ بسدات لحبيب، الضمانات الدستورية لحماية حرمة الحياة الخاصة والاستثناءات الواردة عليها، 2016/12/31، <http://rdoc.univ-sba.dz/bitstream/123456789/648/1/BESSADET.pdf>
- 55_ صفية بشتان، الحماية القانونية للحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2012، ص 244.
- 56_ فضيلة عاقل، المرجع السابق، ص 360.
- 57_ المادة 07 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.
- 58_ الفقرة الأولى من المادة 51 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.
- 59_ المادة 42 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.
- 60_ المادة 48 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.
- 61_ الفقرة الثالثة من المادة 50 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.
- 62_ بلال البرغوثي، الحق في الإطلاع أو حرية الحصول على المعلومات، الهيئة الفلسطينية لحقوق الإنسان المستقلة، رام الله، 2004، ص 06.
- 63_ المرجع نفسه، ص 11 وما بعدها.
- 64_ الفقرة الثانية من المادة 51 من الدستور الجزائري الحالي لسنة 1996 بعد تعديل 2016.

- 65_ راجع: عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص 250.
- 66_ مصطفى عوادي، نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010، ص 64.
- 67_ جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009، ص 49.
- 68_ حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992 - 2004)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص 95.
- 69_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 308.
- 70_ نادية محمد معوض، أثر المعلوماتية على الحق في سرية الأعمال، بتاريخ 2017/01/02،
<http://www.flaw.bu.edu.eg/flaw/images/part1.pdf>
- 71_ علي خليل إسماعيل الحديثي، ماهية المعاملات الإلكترونية وتبعات النزاع القانوني فيها، حولية المنتدى، المنتدى الوطني لأبحاث الفكر والثقافة، بغداد، العدد 07، 2011، ص 64. رأفت رضوان وآخرون، الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية، بتاريخ 2017/01/02،
http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/144/144_j2-2.pdf
- 72_ سالم صلال راهي الحسنوي، التجارة الإلكترونية العربية: المقاييس والملامح، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية، العدد 04، 2007، ص 50.
- 73_ سهاد كشكول عبد، أثر التجارة الإلكترونية في فرض الضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 68، 2012، ص 461.
- 74_ إحسان شاعر عبد الله وآخرون، موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم من التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة تكريت، العدد 14، 2012، ص 144.
- 75_ يوسف قاشي، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية: دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التنسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009، ص 87.
- 76_ محمد التهامي طواهر وآخرون، تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية، بتاريخ 2017/01/02،
<http://manifest.univ-ouargla.dz>
- 77_ قيس حسن عواد، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الإلكترونية، مجلة الرادين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 43، 2010، ص 208.
- 78_ عمار كريم كاظم، نارمان جميل نعمة، القوة القانونية للمستند الإلكتروني، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العدد 07، 2008، ص 173.
- 79_ رغد فوزي عبد، الشكلية في العقد الإلكتروني: شرط للانعقاد أم للإثبات، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، العدد 33، 2015، ص 536 - 537.
- 80_ حسن عبد الباسط جميعي، الإثبات في المواد المدنية والتجارية (طبعة منقحة مضاف إليها أحكام إثبات التصرفات المدونة على الوسائط الإلكترونية)، مطبعة أكتوبر الهندسية، القاهرة، دون ذكر سنة النشر، ص 221.
- 81_ أنسام عوني رشيد، التجارة الإلكترونية: دراسة قانونية، مجلة الأستاذ، كلية التربية ابن رشد، جامعة بغداد، العدد 214، 2015، ص 615.
- 82_ راجع مثلاً: زينة قدرة لطيف، التوقيع الإلكتروني وحجتيه في الإثبات، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، العدد 01، 2013، ص 265 وما بعدها.
- 83_ راجع مثلاً: علي أبو مارية، التوقيع الإلكتروني ومدى قوته في الإثبات، مجلة جامعة الخليل للأبحاث، العدد 02، 2010، ص 117 وما بعدها.
- 84_ عباس العبودي، مدى تعارض الإثبات بالسندات الإلكترونية مع قاعدة عدم جواز اصطناع الخصم دليلاً لنفسه، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد 04، 2007، ص 116.
- 85_ بان توفيق نجم، أقبال جاسم جعفر، دور التجارة الإلكترونية في تفعيل أنشطة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 24، 2009، ص 138.
- 86_ راجع حولها أكثر: منير محمد الجنيبي، ممدوح محمد الجنيبي، الشركات الإلكترونية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008، ص 11 وما بعدها.

⁸⁷ - زينة غانم عبد الجبار الصفار، الشركات الإلكترونية وطبيعتها القانونية، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 39، 2009، ص116.

⁸⁸ - راجع مثلاً: يوسف واقد، النظام القانوني للدفع الإلكتروني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011، ص51 وما بعدها.

⁸⁹ - عبد الستار حمد أنجاد، الضريبة على الشركات الإلكترونية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 06، 2013، ص190.

⁹⁰ - ارجع للرباط: <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/2014-05-29-08-29-13/2014-05-28-14-55-05>