

الأسباب الوطنية لإفشاء الإدارة الجبائية للسر المهني
National Reasons for Disclosure of the Tax Administration of the
Professional Secret

تاريخ النشر: 2020/06/30	تاريخ القبول: 2020/05/16	تاريخ الارسال: 2019/08/29
-------------------------	--------------------------	---------------------------

د. لونيس عبد الوهاب
جامعة محمد بن احمد - وهران 2
عضو بمخبر الاستثمار والتنمية المستدامة
lounis.fiscal@gmail.com

*ط.د. بخدة عواد
جامعة محمد بن احمد - وهران 2
عضو بمخبر الاستثمار والتنمية المستدامة
aoued89@outlook.com

ملخص :

يعتبر إفشاء الإدارة الجبائية وأعاونها للسر المهني لأسباب وطنية استثناء على القاعدة تقره النصوص القانونية لتحقيق غايات ومصالح عليا. وتتعد الحالات الموجبة للإفشاء والتي يمكن حصرها في: حالات متعلقة بالمنازعات الجبائية أمام (لجان الطعن المختصة، قاضي التحقيق، نزاع يتعلق بتقدير الأعمال)، وأخرى لا علاقة لها بالمنازعات الجبائية أمام (الدولة وجماعاتها المحلية، الإدارة المعنية بالتعويض عن نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية، منظمة المحاسبين وخبراء المحاسبين فيما يتعلق بموظفيها، هيئات الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية، مفتشية العمل، الهيئة المكلفة بالشؤون البحرية والنقل، الهيئات المختصة في الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومحاربتهم).

الكلمات المفتاحية : السر المهني ؛ الإدارة الجبائية ؛ الاستثناءات ؛ الأسباب الوطنية

Abstract:

The disclosure of the Tax Administration and her Agents to Professional Secret for National Reasons is an exception to the Rule approved by the Legal Texts to achieve higher purposes and interests. Obligatory cases of disclosure can be limited to: cases related to tax disputes before (Competent Appeal Committees, The Investigative Judge, Dispute Concerning Business Appreciation) and other

*المؤلف المرسل: بخدة عواد

unrelated to the tax disputes before (The State and Local Groups, Administration for Compensation for Expropriation for Public Benefit, Organization of accountants and accountants experts in relation to her employees, social Security Bodies and Mutual Funds, Labor Inspectorate, Authority in Charge of Maritime Affairs and Transport, Bodies Competent in Preventing and Combating Money Laundering and Terrorist Financing).

Keywords: Professional Secret; Tax Administration; Exceptions; National Reasons .

مقدمة:

تخضع الإدارة الجبائية وأعاونها إلى أحكام السر المهني طبقا للمادة 1/65 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه: " يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به". فالنص قرر قاعدة عامة للالتزام بالسر المهني في المجال الجبائي تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.

غير أن لكل قاعدة استثناء وهو الحال مع الإدارة الجبائية التي قد تجد نفسها أمام حالات توجب عليها اطلاع الغير على ما بحوزتها من معلومات ووثائق خاصة بالمكلفين بالضريبة حتى ولو كانت مشمولة بالسر المهني وهذا لتحقيق غايات ومصالح عليا قد تكون دولية مثلما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: " كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب". ورغم أهمية مجال التبادل الدولي للمعلومات ذات الطابع الجبائي إلا أنها مستبعدة من مجال الدراسة في هذا المقال.

تعرض بالمقابل الإدارة الجبائية عند التزامها بالسر المهني عوارض وأسباب وطنية تجعلها تتخلى استثناء عن أحكام السر المهني وتفتشي المعلومات التي بحوزتها، في حدود الحاجة والمصلحة، من دون أن يترتب على ذلك أي تبعات قانونية، باعتبارها حالات

استثناها صراحة المشرع من القيد العام المتمثل في عدم الإفشاء لأي معلومة تصل للإدارة الجبائية. والمشرع لم يكن ليستثني ذلك إلا من أجل حماية مصالح أخرى مشروعة لا يمكن تهميشها حتى ولو استدعى ذلك الخروج على القاعدة العامة في عدم إفشاء السر المهني. وتتعدد الحالات الموجبة لهذا الإفشاء، والتي يمكن أن نميز بهذا الخصوص بين حالات متعلقة بالمنازعات الجبائية (المطلب الأول) وحالات أخرى لا علاقة لها بالمنازعات الجبائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول : الحالات المتعلقة بالمنازعات الجبائية

عند حدوث خلاف بين الإدارة الجبائية والمكلف لسبب أو آخر نكون أمام منازعة جبائية، سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو منازعات التحصيل. وتتخذ المنازعات الجبائية صور كثيرة، البعض منها يسمح للإدارة الجبائية بالتخلي عن السر المهني دفاعاً عن مصالحها المشروعة. ويمكن حصر الحالات التي يمكن للإدارة الجبائية أن تتحلل فيها من أي التزام بالسر المهني بسبب وجودها في منازعة جبائية: أمام لجان الطعن المختصة، أمام قاضي التحقيق وأمام نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال.

1- عدم التقيد بالسر المهني أمام لجان الطعن المختصة

لجان الطعن هي تشكيلات إدارية مركزية¹، جهوية² وولائية³ تفصل حسب الحالة في الطعون ضد قرارات مدير المؤسسات الكبرى، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب، رئيس المركز الجوّاري للضرائب المعروضة أمامهم⁴. ويخير الشاكي في اللجوء إلى هذه اللجان والاستمرار في المرحلة الإدارية من المنازعات، أو اللجوء مباشرة لجهات القضاء الإداري المختص والدخول في المرحلة القضائية للمنازعة⁵. غير أنه لا يمكن للشاكي اللجوء للجان الطعن في حالة لجوءه مباشرة للقضاء المختص⁶. فللمكلف (الشاكي) الذي لم يرضيه القرار الصادر من طرف الإدارة الجبائية أن يلجأ اختياريًا إلى لجان الطعن المختصة تعبيراً عن رفضه الكلي أو الجزئي لمضمون القرار محترماً في ذلك الآجال القانونية⁷.

وضمامنا للسير الحسن لمرحلة الطعن أمام اللجان المختصة وتمكنها من الفصل بكل سهولة ودقة في الشكاوى المعروضة أمامها، ينبغي تمكينها من كل المعلومات الضرورية والمفيدة، سواء تلك المتعلقة بالمكلف أو نشاطه أو تصريحاته أو أي معلومة تساهم في كشف تفاصيل موضوع الشكاوى بدقة، ومن تم اتخاذ الرأي الصائب. ومما لا شك فيه أن

تمكن اللجان من المعلومات بهدف لتحقيق مصالح عليا، تتعلق أساسا بالمكلف في استفادته من معالجة موضوعية دقيقة لشكواه، وفي نفس الوقت الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية، بتجنيها خسارة بسبب استفادة الشاكي من تخفيضات ناجمة عن التباس وعدم كفاية المعلومات، وفي العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، إذ تزداد الثقة كلما كانت قدرة اللجان على حل الخلافات بين الطرفين ناجعة. وتحقيقا لهذه المصالح العامة والمشروعة نص المشرع صراحة على عدم التزام الإدارة الجبائية بالسر المهني أمام هذه اللجان⁸. إذ تنص الفقرة الثانية من المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:

" غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين."

فنص المادة جاء صريحا بعدم التقيد بالسر المهني في حالة الطعن الإداري، واعتبرت ذلك سلوك عادي لا يتعارض مع أحكام السر المهني. غير أن الإستثناء الذي أقرته المادة، لم تكن لتسمح به لولا مصلحة مشروعة، متمثلة في مساعدتها على حل النزاع، والتي أشارت إليها في عبارة "...لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها...". وبتفحص الفقرة جيدا يمكن أن نستخلص بعض الضوابط التي يجب مراعاتها عند ممارسة هذا الترخيص الاستثنائي، معتمدين في ذلك على ضابط شخصي وآخر موضوعي. يتجلى الضابط الشخصي في عبارة "...تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن...", إذ تقوم مصالح الضرائب (مديرية المؤسسات الكبرى، المديرية الولائية للضرائب، مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب) وليس غيرها، وحسب اختصاصها، حصرا، بعملية التبليغ للجان الطعن المختصة (اللجنة المركزية للطعن، اللجنة الجهوية للطعن واللجنة الولائية للطعن)، فعملية الإفشاء الإستثنائية مؤطرة من جانبي المفشي (المبلغ) والمفشى له (المبلغ له). كما يتجلى الضابط الموضوعي في عبارة: "... كل المعلومات المفيدة... بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين"، فالمعلومات المعنية بالإفشاء المرخص به ينبغي أن تكون مفيدة وتساعد على الفصل في النزاع، ولا مانع من توسيع دائرة تلك المعلومات لتشمل حتى معلومات المكلفين الآخرين، إذا كانت تصلح كعناصر مقارنة، وما لهذه الأخيرة من أهمية وفائدة في حل النزاع. وبالمقارنة مع التشريع الفرنسي نجده هو

الأخرى تقر بإمكانية تزويد لجنة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وكذا اللجنة الوطنية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال بالمعلومات المفيدة⁹.

2- عدم التقيد بالسر المهني أمام قاضي التحقيق

تعتبر الإدارة الجبائية شخص معنوي عام تمتلك السلطات والصلاحيات اللازمة لاستفاء حقوق الخزينة العمومية ولو اقتضى الأمر استخدام وسائل التنفيذ الجبري¹⁰. غير أنها قد تلجأ للقضاء وتقدم شكوى ضد مدين بالضرائب لارتكابه جرائم تمس بالاقتصاد الوطني، كالغش الجبائي¹¹، ففي مثل هذه الحالات لا يمكنها توقيع عقوبات جزائية ضده، بل يقع عليها التزام باللجوء لقاضي التحقيق المختص، من أجل الفصل في القضية¹². والجوء لقاضي التحقيق المختص يكون بموجب شكوى مستوفية للشروط القانونية التي حددها المشرع الجبائي¹³. وبهذا الخصوص تنص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:

" 1- تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبيرات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.
2- ولا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب...".

فحتى تكون الشكوى قانونية، يجب أن تكون صادرة من الشخص المختص وهو: مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، حسب حدود اختصاص كل واحد منهما. وإذا تعلق الأمر بشكوى صادرة من المدير الولائي للضرائب فلا تكون قانونية، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المختصة¹⁴، المتواجدة على مستوى المديرية الجهوية للضرائب التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب، طبقاً لقواعد التنظيم على مستوى الإدارة الجبائية. غير أن رأي اللجنة المختصة يستثنى بالنسبة للشكاوى المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، ولا ينطبق هذا الاستثناء على الجرح الضريبية مهما كان نوعها. وجدير بالذكر أن اللجنة المختصة أو لجنة الجرائم

الجبائية كما هو متعارف عليها في التشريع الفرنسي، تعتبر من اللجان التي لا تحتج الإدارة الجبائية بالسر المهني أمامها¹⁵.

يجب أن توجه الشكوى إلى المحكمة المختصة طبقا لقواعد الإختصاص الإقليمي (المحلي)، المنظمة بالنسبة لمواد الجنح والمخالفات في المواد من 328 إلى 333 من ق.إ.ج.¹⁶. إذ تتمثل المحكمة المختصة حسب المادة 329 من ق.إ.ج. ، في محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر¹⁷. وقد أشار التشريع الجبائي، بغرض متابعة تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في التشريع الجبائي، إلى ضرورة احترام قواعد الإختصاص باستعماله عبارة " الجهة القضائية المختصة"، في العديد من المواد مثل ما ورد في المادة 119 من قانون التسجيل¹⁸، والمادة 34 من قانون الطابع¹⁹، بينما لم ينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا قانون الضرائب غير المباشرة، ولا قانون الرسوم على رقم الأعمال، على أي جهة قضائية. ولا حتى الإشارة إلى عبارة " الجهة القضائية المختصة". ولا إشكال في ذلك، باعتبار الإختصاص في المجال الجزائي يخضع لنصوص قانون الإجراءات الجزائية وعدم الإشارة عليه في قوانين ونصوص أخرى لا يؤثر في عملية المتابعات الجزائية.

بعد تقديم الإدارة الجبائية الشكوى لقاضي التحقيق طبقا للإجراءات القانونية التي تناولتها على وجه الخصوص المادتين 38 و 72 من قانون الإجراءات الجزائية، والمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية السالف ذكرها. يمكن له - قاضي التحقيق - بموجب صلاحياته، أن يطلب توضيحات حول موضوع الشكوى من دون أن تكون الإدارة الجبائية ملزمة أمامه بالسر المهني، وهذا ما نصت عليه المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة:

" عندما تقدم الإدارة شكوى قانونية ضد مدين ما، ويفتح تحقيق بذلك، لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى".

ينص المشرع الفرنسي على حالة عدم الالتزام بالسر المهني أمام قاضي التحقيق حول الوقائع التي يمكن أن يستجوب فيها الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة الشكوى في المادة 142 من كتاب الإجراءات الجبائية²⁰. غير أنه توسع في عدم التحجج بالسر المهني أمام الجهات القضائية كما هو الحال أمام وكيل الجمهورية، قاضي التحقيق، أو قاضي

الحكم²¹. ويمكن في حالات معينة إلزام الإدارة الجبائية بتقديم كل الوثائق ذات الطابع الجبائي التي من شأنها المساهمة في حل النزاع²². ويمكن لرئيس المحكمة في حالات أخرى أن يلزم الإدارة الجبائية بتقديم معلومات من شأنها أن تعطي صورة دقيقة عن الوضعية الاقتصادية والمالية والاجتماعية لمدين معين²³.

وبالمقارنة مع المشرع الجزائري الذي نص فقط على حالة واحدة لا يمكن الاحتجاج أمامها بالسر المهني، وهي حالة اللجوء لقاضي التحقيق، يجعلنا نتساءل عن الحالات الأخرى أمام القضاء التي تتطلب تقديم المعلومات. هل في هذه الحالة ستستجيب الإدارة الجبائية لطلبات الجهات القضائية وتمكنهم من المعلومات اللازمة؟، أم أنها سترفض ذلك بحجة الالتزام بالسر المهني والذي لا يمكن إفشائه في ظل عدم وجود نص صريح يجيز ذلك، لا سيما وأنه لا يمكن القياس على حالة بعينها؟.

يرى الباحث بهذا الخصوص، أنه مادام المشرع أجاز صراحة للإدارة الجبائية تقديم المعلومات المفيدة للجان الطعن، فمن باب أولى أن تمكن الجهات القضائية منها. كما أنه لا يمكن منطقياً وعملياً أن ترفض الإدارة الجبائية تمكين القضاء من المعلومات المفيدة والضرورية لحل النزاع، وإلا تسبب ذلك في عرقلة سير مرفق العدالة. لذلك من الأفضل أن يتدخل المشرع ويوضح هذا الغموض ويسد الفراغ القانوني.

3- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام نزاع يتعلق بتقدير قيمة الأعمال

تطبق الضريبة على المداخيل والثروة وقد تفرض على أساس الدخل أو الربح أو رقم الأعمال حسب الحالات والأنواع التي تضمنتها أحكام التشريع الجبائي²⁴. ومن الحالات التي تفرض فيها الضريبة على رقم الأعمال من دون تحديد للربح من عدمه، هو الرسم على القيمة المضافة على سبيل المثال لا الحصر²⁵. فوعاء الضريبة أو الرسم في هذه الحالة يكون على أساس رقم الأعمال الذي يخضع في تقديره لأحكام خاصة متعلقة به²⁶. لكن قد يطرأ خلاف حول تقديره أو ما يسمى نزاع في تقدير رقم الأعمال²⁷، شأنه في ذلك شأن باقي منازعات الوعاء الجبائي. وإتباعاً لسياسة التكامل والتنسيق بين مختلف الإدارات العمومية، ناهيك عن مصالح وهيئات الإدارة الواحدة، كما هو الحال مع مصالح وهيئات الإدارة الجبائية، قد تحتاج الهيئة المختصة في منازعات تقدير رقم الأعمال إلى معلومات بحوزة هيئات ومصالح أخرى على مستوى الإدارة الجبائية، والتي يمكن أن تساعد وتفيد

في تقدير رقم الأعمال وحل النزاع. وهذا لا إشكال فيه، إذ يضمن التشريع الجبائي، التنسيق بين مختلف هيئات ومصالح الإدارة الجبائية من دون أن تعرقل أو تعطل مصالح بعضها البعض. ولكن قد يتطور النزاع ليدخل مرحلة الطعن الإداري أو مرحلة الطعن القضائي، وفي هذه الحالة أجاز المشرع للإدارة الجبائية أن تدلي بالمعلومات التي في حوزتها والتي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المدين بالضريبة المعني²⁸. إذ تنص 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 ، الإدلاء بالمعلومات التي هي في حوزتهم ، و التي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل هذا المدين بالضريبة".

فبموجب هذه المادة يمكن الفصل في النزاعات المتعلقة بتقدير رقم الأعمال بطريقة موضوعية ودقيقة من دون أي عراقيل، ولا مكان حتى لاعتبارات السر المهني، وذلك من أجل الوصول إلى تحقيق غاية ومصالحة متمثلة في حل النزاع بشكل محترف ومنصف، ولا يتم ذلك إلا بالوصول لمعرفة " ... الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المدين بالضريبة". فالوصول للتقدير الدقيق لرقم الأعمال محل النزاع، يجوز استثناء الخروج عن قاعدة الالتزام بالسر المهني، من دون أن يترتب على ذلك أي متابعات قانونية. على أن يراعى عند ممارسة هذا الترخيص الاستثنائي ضابطين: شخصي وآخر موضوعي. يتمثل الضابط الشخصي في عبارة " يرخص لأعوان الإدارة الجبائية..."، فهذا الترخيص مخول لمن يمتلك صفة عون جبائي حسب الحالة والإختصاص وليس لغيرهم من الذين يعتبرون أجنب عن الإدارة الجبائية. وضابط موضوعي يتمثل في عبارة "...الإدلاء بالمعلومات التي هي في حوزتهم، والتي من شأنها أن تبين الأهمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المدين بالضريبة"، فالترخيص يشمل كل المعلومات التي يحوزونها- أي الأعوان الجبائيون- بشرط أن تكون مفيدة وتساعد على التقدير الدقيق لرقم الأعمال محل النزاع. غير أن الملاحظ على هذه المادة أنها استعملت عبارة "... في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال..."، من دون أن تحدد طبيعة ونوع هذا النزاع، هل تقصد به النزاع الإداري أم النزاع القضائي؟. وبهذا الخصوص يرى الباحث أنه لا مانع من توسيع مفهوم النزاع ليشمل الإداري والقضائي معا. لا سيما أن النزاع الإداري (الممارس أمام لجان الطعن) هو من بين

الحالات المرخصة لإفشاء السر المهني²⁹، ومن باب أولى النزاع القضائي (الممارس أمام الهيئات القضائية).

المطلب الثاني : الحالات غير المتعلقة بالمنازعات الجبائية

ليس بالضرورة أن تكون الإدارة الجبائية في حالة منازعة حتى يرخص لها التشريع الخروج عن قاعدة السر المهني وعدم الاحتجاج به، بل يصح ذلك في حالات أخرى، لا علاقة لها بالمنازعات الجبائية ويمكن أن نعددها فيما يلي:

1- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام الدولة وجماعاتها المحلية

تعتبر الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أشخاص معنوية تخضع للقانون العام³⁰؛ ولا يمكن للإدارة الجبائية، رغم أنها إدارة عمومية، أن تتحلل من السر المهني أمام باقي الإدارات العمومية كمبدأ عام³¹. غير أنه من جهة أخرى، يفرض التعاون والتكامل والتنسيق فيما بينها، من أجل تحقيق المصالح الخاصة والمشروعة للمواطنين³²، من دون أن يترتب على ذلك إهدار للمصالح العام³³. وبهذا الصدد قد يطالب أحد المكلفين بالضريبة، الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية، بالتعويضات أو العلاوات المستحقة لسبب ما، طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها³⁴. ويشترط في حالة ما إذا كانت هذه التعويضات والعلاوات ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع مبالغ أرباحه أو مداخيله³⁵، أن يشير إليها ويحددها بدقة في تصريحاته الضريبية³⁶. وأن يدعم بالتوازي طلبه بمستخلص من جدول الضرائب أو شهادة عدم الخضوع للضريبة حسب الحالة³⁷. كما يحتاج قرار منح التعويضات والعلاوات إلى تقارير تمهيدية تبحث في مدى جدية هذه الطلبات وأحقيتها، ومن تم تقدير قيمتها الحقيقية والمناسبة³⁸. وقد تستعين هذه الإدارات العمومية وخبرائها المكلفين بإعداد التقرير بمصالح الإدارة الجبائية لتمكينها من التصريحات الضريبية الخاصة بالمكلف المعني. وتطبيقاً لمبدأ التنسيق والتعاون والتكامل الإداري، لا تكون ملزمة من جهتها الإدارة الجبائية بالسر المهني، ويمكنها بالنتيجة تقديم كل المعلومات الجبائية الضرورية للجنة إعداد التقرير³⁹. وهذا ما أشارت إليه صراحة المادة 3/66 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها على أنه:

" ولا تكون الإدارة الجبائية من جهتها، ملزمة، من أجل تطبيق هذه المادة، بالسر المهني، إزاء الإدارات المعنية والخبراء المدعويين لتقديم تقرير حول الأعمال المشار إليها في المقطع الأول أعلاه".

فالإدارة الجبائية لا تكون ملزمة بالسر المهني فيما يخص التصريحات الضريبية، سواء تلك المتعلقة بالضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات، متى كانت مرتبطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بأرباح ومداخيل المكلف الذي قدم طلبا للتعويضات أو العلاوات، الموجهة للدولة أو إحدى جماعاتها المحلية. ويستفيد من هذا الاطلاع على التصريحات حتى الخبراء المدعوون لإعداد تقرير حول هذه الطلبات. ومن شأن الاطلاع على هذه التصريحات استخلاص قرائن على صحة الطلبات المقدمة أو على تحايل وتدليس.

بالعودة للتشريع الفرنسي، تنص المادة 122 من كتاب الإجراءات الجبائية على هذه الحالة⁴⁰. أين يجوز للإدارة الجبائية، أن تتحلل من التزام السر المهني، بغرض تمكين الإدارات العمومية وخبرائها، من تصريحات المكلف المتعلقة بإعداد أو تحصيل أحد الضرائب أو الرسوم المنصوص عليها في القانون العام للضرائب، لمساعدتها في إعداد التقرير المتعلق بالتعويض أو العلاوة المفترضة⁴¹. وبهذا الخصوص، يشترط في التصريحات موضوع الإطلاع، أن تكون مقدمة مسبقا قبل وقوع الحادث الموجب للمطالبة بالتعويض والعلاوات، وأن تكون هذه التعويضات والعلاوات مرتبطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بأرباح أو مداخيل أو قيمة ممتلكات المكلف⁴². على أن يستثنى من هذا الاحتجاج في وجه المكلف، الحقوق المفروضة على التحويلات المجانية⁴³ كالهبة والتنازل⁴⁴. وهذا الامتياز المتمثل في إمكانية الاطلاع على التصريحات الضريبية للمكلفين، لا يشمل بأي حال من الأحوال المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري⁴⁵. وفي كل الأحوال يمكن للإدارة الجبائية أن تطلع الإدارات العمومية المعنية على هذه التصريحات والتقدير التي سبق وأن قدمها المكلف وفقا للشروط السابقة الذكر، من أجل معرفة مدى صحة تلك الطلبات، والكشف في الحالة العكسية على التلاعبات والتحايل، الذي يمكن أن يقوم به المكلف سيء النية.

وبالمقارنة مع ما ورد في التشريع الفرنسي، نجد أنه وسع من دائرة الإدارات العمومية المعنية بهذا الإمتياز، ليشمل حتى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ولو كان ذلك بشكل ضمني في عبارة: « l'Etat, aux départements, aux communes ... » ou aux établissements publics autres que les établissements à caractère

«... industriel et commercial ، بخلاف المشرع الجزائري الذي لم ينص في المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية على هذا النوع من المؤسسات⁴⁶. أيضا وسع المشرع الفرنسي في مجال التصريحات محل هذا الاطلاع، فهي حسب تلك التي لها علاقة بمداخل أو أرباح أو قيمة ممتلكات المكلف (ou de la valeur de leurs biens)، في حين لم ينص المشرع الجزائري على التصريحات المتعلقة بقيمة ممتلكات المكلف⁴⁷. أيضا من الملاحظات، أن المشرع الفرنسي لم يخول للإدارات العمومية المعنية، الإطلاع على التصريحات أمام الإدارة الجبائية فقط، بل يشمل حتى إدارة الجمارك والحقوق غير المباشرة (l'administration des douanes et droits indirects)، بخلاف المشرع الجزائري الذي لم ينص على ممارسة هذا الحق أمام إدارة الجمارك، على الأقل في المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية⁴⁸. وبالتعمن جيدا في نص المادة 122 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، نجد أنه عالج هذه الحالة من منظور استفادة الإدارات العمومية المعنية من امتياز الإطلاع على التصريحات الضريبية، أي اعتبر ذلك امتيازاً مقرواً لمصلحتهم، وذلك في عبارة: *peuvent recevoir de l'administration... communication des déclarations produites et des évaluations fournies*، في حين عالجت المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية الحالة من زاوية أخرى، أين اعتبرتها من حالات عدم احتجاج الإدارة الجبائية بالسر المهني، بنصها على أنه: "... ولا تكون الإدارة الجبائية من جهتها، ملزمة، من أجل تطبيق هذه المادة، بالسر المهني، إزاء الإدارات المعنية...". وبهذا الصدد، يمكن القول بأن المشرع الفرنسي أبرز صراحة الإمتياز وضمينيا الإفشاء المشروع؛ أما المشرع الجزائري، فعلى النقيض من ذلك، أبرز صراحة الإفشاء المشروع وضمينيا الإمتياز. ورغم هاتين المقاربتين المختلفتين، إلا أن كلا المادتين تتفقان في كون هذه الحالة من حالات الإفشاء المشروعة من دون أن يترتب على ذلك أي مسؤولية.

2- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام الإدارة المعنية بالتعويض عن نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية

تخضع أحكام نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية لقانون رقم 91-11 المتعلق بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية⁴⁹، بالإضافة لنصوصه التطبيقية⁵⁰، والذي يجب أن يكون مقترنا بتعويض عادل، منصف ومسبق⁵¹ تقدره السلطة المختصة بالتعويض عن نزع

الملكية⁵². ويقصد بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية بأنه: " إجراء من شأنه حرمان شخص من ملكه العقاري جبرا عنه لتخصيصه للمنفعة العامة مقابل تعويض عادل"⁵³. فهو " طريقة استثنائية لاكتساب أملاك أو حقوق عقارية"⁵⁴. ونظرا للطابع التقني للتعويض، قد تحتاج السلطة المختصة، للتصريحات والتقديرات الضريبية المتعلقة بالأموال محل التعويض. لذلك نص المشرع على جواز تمكين السلطة المختصة بالاطلاع على تلك التصريحات والتقديرات واستخلاص منها المعلومات المفيدة، من أجل تحديد قيمة التعويض بطريقة موضوعية، عادلة ومنصفة⁵⁵. وتجدر الإشارة إلى أن امتياز الاطلاع على التصريحات والتقديرات، لا تستفيد منه السلطة المختصة لوحدها، بل يشمل أيضا حالة مواصلة استرجاع فوائض القيم⁵⁶ الناتجة عن تنفيذ الأشغال العمومية⁵⁷. وهذا ما أشارت إليه الفقرة الأخيرة من المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية عندما نصت على أنه:

" 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."

بالعودة للتشريع الفرنسي، تنص المادة 123 من كتاب الإجراءات الجبائية على هذه الحالة⁵⁸. أين تقوم الهيئة المختصة بتقييم التعويضات، انطلاقا من القيم الناتجة عن التصريحات التي قام بها المكلفون بأنفسهم أو التقييمات الإدارية والمعتبرة نهائيا طبقا للتشريع الضريبي، قبل فتح التحقيق⁵⁹. وللتطبيق الجيد لهذه الأحكام أجازت المادة، للمصالح الضريبية التحلل من الالتزام بالسر المهني من أجل تقديم كل المعلومات المتعلقة بتلك التصريحات والتقييمات الإدارية الضرورية من أجل تحديد التعويضات لصالح: سلطات نزع الملكية؛ والإدارة التي تسترجع فائض القيم الناتجة عن تنفيذ الأشغال العمومية⁶⁰ ويرى الفقه الجبائي الفرنسي (la doctrine fiscal)، أنه من الواجب الأخذ بالتفسير الموسع عند تطبيق هذه المادة، وبالنتيجة إمكانية رفع التزام السر المهني أمام الإدارات المعنية، ليس فقط فيما يخص المعلومات المتعلقة بتصريحات وتقديرات المكلف، بل تشمل إن اقتضت الضرورة، حتى تلك المعلومات المتعلقة بالغير، من نفس الطبيعة، على سبيل المقارنة⁶¹. وفي كل الأحوال يخضع المستفيدون من هذا الامتياز بدورهم، لأحكام

السر المهني، تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 226-13 من قانون العقوبات الفرنسي⁶².

بالمقارنة بين المادة 4/66 من قانون الإجراءات الجبائية ونظيرتها المادة 123 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي، يمكن القول أنها تقريبا جاءت بنفس الصياغة والمضمون والشروط، لكن ما يلفت الانتباه هو استعمال المشرع الفرنسي في هذه الحالة بالذات، عبارة واسعة تستوعب كل التصريحات والتقديرية الجبائية الضرورية، عندما فتح المجال لتحلل أعوان الإدارة الجبائية من أحكام السر المهني، بخصوص جميع المعلومات الواردة في التصريحات والتقديرية الضريبية الضرورية، وذلك في عبارة *pour tous les renseignements sur les déclarations et évaluations fiscales nécessaires...* فهو لم يقيد محل الإفشاء المشروع بتلك التصريحات والتقديرية الخاصة بالمكلف المعني فقط، بل تركها عامة تستوعب حتى الغير. بخلاف المشرع الجزائري الذي حصر محل الإفشاء المشروع في تصريحات المكلف المعني فقط، أو هكذا يبدو من ظاهر الصياغة الشكلية للنص، حينما أشارت المادة 4/66 من قانون الإجراءات الجبائية، إلى الشروط المتضمنة في الفقرات السابقة. وتجذر الإشارة أن هذا التفسير الموسع المعتمد من قبل التشريع الفرنسي، لا يخالف فقط التفسير الوارد في المادة 4/66، بل حتى نصوص أخرى في التشريع الفرنسي، كالمادة 122 التي حصرت الاطلاع على تصريحات وتقديرية المكلف المعني فقط، والتي سبق وأن تطرقنا إليها. وبغض النظر عن الدوافع التي اعتمد عليهما المشرعين في صياغة المادتين، إلا أن كلاهما يقران بجواز الخروج عن قاعدة السر المهني أمام سلطات نزع الملكية، في حدود تقييم التعويض؛ وكذا الإدارات العمومية، بعنوان استرجاع فوائض القيم المنقولة الناجمة عن تنفيذ الأشغال العمومية.

3- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام منظمة المحاسبين وخبراء المحاسبين فيما يتعلق بموظفيها

تخضع المهن المحاسبية للقانون رقم 10-01 الذي ينظم أساسا مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁶³. يعتبر خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي

تكلفه بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، القيام حصرا بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، تقديم الاستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي⁶⁴. كما يعد محافظ الحسابات، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به⁶⁵. أما المحاسب المعتمد، فهو المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته⁶⁶.

ولضمان الاستقلالية الفكرية والأخلاقية، أورد القانون 10-01 حالات تتنافى مع ممارسة المهن المحاسبية، إضافة إلى تحديد موانع لا يمكن أن يمارسها أو يقع فيها ممارسي هذه المهن⁶⁷. كما يخضعون في إطار ممارسة مهامهم إلى الالتزام بالسر المهني⁶⁸. ويقع على عاتقهم بصفة عامة مجموعة من المسؤوليات نصت عليها المواد من 59 إلى 63 من القانون 10-01. وإذا ارتكب أحد ممتني المهن المحاسبية أخطاء⁶⁹، فإنها تكون سببا في قيام المسؤولية التأديبية وتطبيق عقوبات، قد تصل إلى حد الشطب من الجدول، إذا ما اعتبر خطأ من الدرجة الرابعة كإفشاء السر المهني⁷⁰. وتعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة، الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف ممتني المهن المحاسبية خلال ممارسة وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية⁷¹، دون الإخلال بالمسؤولية الجزائية والمدنية المحتملة⁷².

تخضع متابعة الملفات التأديبية والتحكيمية من قبل لجنة الانضباط والتحكيم إلى إجراءات وكيفية منصوص عليها في النظام الداخلي للجنة⁷³. ويمكن في إطار مهامها أن تستعين بالإدارة الجبائية لتزويدها بمعلومات، قد تفيدها بطريقة أو أخرى، كما هو الحال في الكشف عن ممارسة أنشطة تجارية أو عمل مأجور، يتنافى مع مهنته المحاسبية، فمثل هذه الحالة تعتبر تصريحاته الضريبية حول تلك الأنشطة أدلة إثبات ضده. ولا يقتصر الاستعانة بالإدارة من قبل لجنة الانضباط والتحكيم فقط، بل قد تستعين بها هيئات ولجان المجلس الوطني للمحاسبة، لاسيما لجنة الاعتماد ولجنة مراقبة النوعية⁷⁴.

وحرصا من المشرع الجبائي على تحقيق تلك المصالح المشروعة، أجاز للإدارة الجبائية تزويد الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين بكل المعلومات اللازمة والضرورية التي تساعدهم في إنجاز مهامهم، لا سيما في المجال التأديبي⁷⁵. وهذا ما أشارت إليه المادة 1/68 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة، عندما نصت على أنه:

" لا يكون أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها، للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوى المعروضة عليها والمتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة".

4- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام هيئات الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية

يخضع الضمان الاجتماعي لمجموعة من القوانين والتنظيمات المتعددة والتي تشكل في مجموعها ما يمكن أن نطلق عليه تشريع الضمان الاجتماعي. كالقانون المتعلق بالتأمينات الاجتماعية⁷⁶ والقانون المتعلق بالتقاعد⁷⁷ والقانون المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية⁷⁸ والقانون المتعلق بالتزامات المكلفين في مجال الضمان الاجتماعي⁷⁹ والقانون المتعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي⁸⁰. كما تتعد هيئات الضمان الاجتماعي، وتخضع هي الأخرى لقانون يحكم تنظيمها الإداري والمالي⁸¹، ونظرا لطبيعة مجال الضمان الاجتماعي، فإنه بالضرورة يحتاج لأعوان توكل لهم مهام الرقابة، ويحكمهم هم الآخرون قانون خاص بهم⁸².

ونظرا للمهام الموكلة لهيئات الضمان الاجتماعي، فقد أجاز المشرع للإدارة الجبائية اطلاع هذه الهيئات وتمكينها من كل المعلومات المفيدة حول المكلفين بالضريبة، لا سيما من أجل محاربة العمل غير المصرح به⁸³. وهذا ما أشارت إليه المادة 2/68 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة عندما نصت على أنه:

" يمكن للأعوان المعتمدين لهذا الغرض والمكلفين التابعين لأجهزة الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية الحصول من الإدارة الجبائية، على كل المعلومات والوثائق الضرورية لتأدية مهامهم من أجل محاربة العمل غير المصرح به. "

بالمقارنة مع التشريع الفرنسي، نص كتاب الإجراءات الجبائية على جواز عدم التزام الإدارة الجبائية بالسر المهني أمام هيئات الضمان الإجتماعي، لا سيما في المواد من 152 إلى 162 ب. نذكر على سبيل المثال المادة 152 من القانون⁸⁴، التي يمكن أن نستخلص منها نوعين من الاطلاع على المعلومات والوثائق⁸⁵:

- اطلاع على المعلومات بناء على طلب من هيئات الضمان الاجتماعي، ويستفيد من ذلك كل الهيئات المكلفة بتسيير النظام الإجباري للضمان الاجتماعي للتأمينات عن الأمراض والأمومة أو عن الشيخوخة، النظام الإجباري لتأمين التقاعد التكميلي أو التأمين عن البطالة. وبخصوص المعلومات التي يطلعون عليها يجب أن تكون كافية، لا سيما تلك المتعلقة ب: تقدير شروط فتح وإبقاء الحق في الخدمات، حساب الفوائد، تقدير شروط الإخضاع للمساهمات والاشتراكات، تحديد وعاء مبالغ المساهمات والاشتراكات وتحصيلها، استرداد الاستحقاقات المدفوعة بلا مبرر، تقدير شروط فتح والإبقاء على الاستحقاقات المدفوعة في إطار المهمة القانونية في المجال الصحي والاجتماعي، أو حساب الاستحقاقات المدفوعة في إطار المهمة القانونية في المجال الصحي والاجتماعي. وبالتالي تتعلق بأهم العناصر المتعلقة بالمداهيل المهنية الخاضعة للمساهمات التي تخضع لها المؤسسات أو العمال غير الأجراء، والذين يتعين عليهم دفع اشتراكات الضمان الاجتماعي أو على أساس جميع المداهيل بالنسبة للطالبين أو المستفيدين من الخدمات الإجتماعية. غير أنه طبقاً للمدة 1-152 من التنظيم ينبغي أن تبقى هذه المعلومات محصورة حول الوضعية الجبائية للمكلف المعني والذي تحتاج الهيئة بشكل ضروري جداً إلى معلومات بشأنه للقيام بمهامها.

- إخطار الهيئات المعنية بصورة تلقائية عن الجرائم المخالفة للقانون والتنظيم الخاص بالضمان الاجتماعي، وذلك بإخطار المدراء العامون لمهام الصحة والاجتماعية أو إلى رؤساء المصالح الجهوية لمفتشية العمل، التشغيل والسياسة الاجتماعية، الزراعية وأيضا هيئات الحماية الاجتماعية، بكل الوقائع التي يمكن أن تشكل مخالفات في تطبيق القوانين والأنظمة المتعلقة بالنظام العام أو نظام العمال غير الأجراء أو الأنظمة الخاصة أو نظام الفلاحين للضمان الاجتماعي أو التأمين عن البطالة.

5- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام مفتشية العمل

يخضع تنظيم المفتشية العامة للعمل وسيرها للمرسوم التنفيذي رقم 05-05⁸⁶، وكذا القرارات الوزارية الصادرة بتاريخ 2005/08/16، المتعلقة بالمفتشيات الجهوية والولائية ومكاتب العمل الموزعة عبر كامل التراب الوطني⁸⁷. وتكلف المفتشية العامة للعمل بتصوير التدابير والوسائل اللازمة لإنجاز المهام التي يخولها إياها التشريع والتنظيم المعمول بهما لمفتشية العمل وتنفيذها⁸⁸. كما يخضع موظفوا مفتشية العمل للقانون الأساسي المنصوص عليه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-261⁸⁹، وهم ملزمون بأحكام السر المهني⁹⁰ وتأدية اليمين قبل تنصيبهم في وظائفهم⁹¹. ويضم سلك مفتش العمل خمس رتب: رتبة مفتش العمل، رتبة مفتش رئيسي للعمل، رتبة مفتش مركزي للعمل، رتبة مفتش قسم للعمل ورتبة مفتش قسم للعمل رئيس⁹². بالإضافة إلى منصب عالي يسمى " رئيس مهمة"⁹³. وتتمثل مهمتهم الأساسية في ضمان مراقبة تطبيق التشريع والتنظيم، وكذا اتفاقيات واتفاقات العمل الجماعية⁹⁴ وغيرها من المهام التي تهدف إلى تحسين ظروف العمل وحماية العمال.

قد يحتاج أعوان مفتشي العمل في سبيل نجاح مهامهم، لا سيما تلك المتعلقة بمحاربة العمل غير المصرح به، إلى معلومات ذات طابع جبائي تمتلكها الإدارة الجبائية. وهذا ما أجازته المشرع صراحة في المادة 2/68 من قانون الإجراءات الجبائية:

" يمكن للأعوان المعتمدين لهذا الغرض والمحلّفين التابعين لأجهزة ومفتشي العمل الحصول من الإدارة الجبائية، على كل المعلومات والوثائق الضرورية لتأدية مهامهم من أجل محاربة العمل غير المصرح به."

6- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام الهيئة المكلفة بالشؤون البحرية والنقل

يخضع تنظيم النقل للمرسوم التنفيذي رقم 11-328 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالنقل⁹⁵، وتشمل الشعب الآتية: الطيران المدني والأرصاد الجوية، النقل البري، النقل الحضري وحركة المرور عبر الطرق والبحرية التجارية والموانئ⁹⁶. ويخضع موظفوها للحقوق والواجبات المنصوص عليها في قانون الوظيفة العمومي⁹⁷، باعتباره الشريعة العامة للوظيفة العمومية. وزيادة على ذلك يلزم مفتشو رخصة السياقة والأمن في الطرق ومفتشو النقل البري بأداء اليمين قبل

تنصيهم في وظائفهم⁹⁸. ويكلف "المهندس الخبير في الطيران المدني والأرصاد الجوية" بالقيام بالتحقيقات ومهام الخبرة والتدقيق وكذا السهر على احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية الوطنية والدولية⁹⁹. وفي ميدان النقل البري يشرف على مهام التحقيق والخبرة والتدقيق وغيرها من المهام " رئيس المهمة في النقل البري"¹⁰⁰. وفي ميدان النقل الحضري وحركة المرور عبر الطرق يكلف " رئيس مهمة حركة المرور عبر الطرق" بمراقبة مؤسسات تعليم سياقة السيارات والمراقبة البيداغوجية لمعلمي مدارس السياقة والقيام بالتحقيقات ومهام الرقابة والتدقيق على مستوى الهيئات التي لها صلة بحركة المرور في الطرق¹⁰¹. وفي ميدان البحرية التجارية والموانئ يكلف " المكلف بالدراسة في البحرية التجارية والموانئ"، القيام بالتحاليل وأعمال التدقيق التي لها علاقة مع قطاع البحرية التجارية وغيرها من المهام¹⁰². ولقيام أعوان وموظفي مجال النقل بمهامهم الحساسة، قد يحتاجون لمعلومات جبائية تخص مستخدمي قطاع النقل، للتأكد من تطبيق القوانين الخاصة بقطاع النقل، لا سيما ما يتعلق الجانب المالي. ورغبة من المشرع في ضمان التكامل الوظيفي والتعاون المتبادل بين مختلف الإدارات العمومية، أجاز للإدارة الجبائية، إمكانية تزويد الأعوان والضباط المنتمين للشؤون البحرية والنقل، بالمعلومات اللازمة والضرورية لمساعدتهم على محاربة العمل والنشاط غير المصرح به. لكن اشترط أن يكون العون محلفا ضمانا للسرية المهنية، وأشار إلى هذا الاستثناء صراحة في المادة 2/68 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه:

" يمكن للأعوان المعتمدين لهذا الغرض والمحلّفين التابعين والضباط والأعوان المحلّفين للشؤون البحرية والنقل، الحصول من الإدارة الجبائية، على كل المعلومات والوثائق الضرورية لتأدية مهامهم من أجل محاربة العمل غير المصرح به." في التشريع الفرنسي، ترسل الإدارة الجبائية للوزارة المكلفة بالنقل، بعض المعلومات الجبائية اللازمة¹⁰³.

7- عدم الاحتجاج بالسر المهني أمام الهيئات المختصة في الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومحاربتهم

انتشرت جرائم تبييض الأموال وتمويل الإرهاب واستفحلت وأصبحت تهدد الأمن والسلم الدوليين، فهي لا تهدد دولة بعينها أو إقليم بعينه، بل هي عابرة للحدود تتطلب

تكاثف وتعاون على المستوى الدولي والوطني. على المستوى الوطني تجندت كل الإدارات العمومية واستنفرت جميع المؤسسات، بما في ذلك، تلك الخاضعة للقانون الخاص، من أجل الوقاية ومحاربة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب. تعززت هذه الإرادة السياسية بصدور قانون سنة 2005 يهدف إلى وقاية المجتمع من هذا النوع من الجرائم المدمرة وإن اقتضى الأمر محاربتة من دون تهاون أو تقاعس¹⁰⁴. وضمنا للتكليف السليم لهذه الجرائم الخطيرة تدخل المشرع ووضع تعريف لها، متفاديا أي التباس أو غموض قانوني¹⁰⁵.

ومن بين الوسائل والطرق التي اعتمد عليها المشرع من أجل تحقيق الغرض من إصدار هذا القانون، هو توفير المعلومات اللازمة وبسرعة حول كل قرائن أو اشتباه في مثل هذه الجرائم، من أجل تحليلها ومعالجتها من قبل هيئة متخصصة تدعى " خلية معالجة الاستعلام المالي". وتخضع للالتزام تزويد مثل هذه المعلومات وتقديمها للهيئة المتخصصة، الكثير من الإدارات والمؤسسات، بما فيها الإدارة الجبائية. إذ أشارت المادة 21 من القانون صراحة على ذلك، عندما نصت على أنه:

" ترسل مصالح الضرائب والجمارك بصفة عاجلة تقريراً سرياً إلى الهيئة المتخصصة فور اكتشافها، خلال قيامها بمهامها الخاصة بالتحقيق والمراقبة، وجود أموال أو عمليات يشتبه أنها متحصلة من جناية أو جنحة، لا سيما الجريمة المنظمة أو المتاجرة بالمخدرات أو المؤثرات العقلية أو يبدو أنها موجهة لتمويل الإرهاب..."

ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تتحجج بالسر المهني أمام خلية معالجة الاستعلام المالي، والأمر هنا ليس جوازي وإنما وجوبي، لا خيار للإدارة الجبائية في تقدير الحالة. وهذا ما نصت عليه المادة 22 من القانون 05-01 المعدل والمتمم:

" لا يمكن الاعتداد بالسر المهني أو السر البنكي في مواجهة الهيئة المتخصصة".

والجدير بالذكر أن مثل هذه الحالة الوجودية التي تتخلى فيها الإدارة الجبائية عن أحكام السر المهني غير مذكورة في قانون الإجراءات الجبائية ضمن الحالات الاستثنائية التي أقرها وأجاز للإدارة الجبائية أن تخرج فيه عن قاعدة عدم إفشاء السر المهني. مما يجعل تدخل المشرع وإضافة هذه الحالة في قانون الإجراءات الجبائية أفضل، حتى لا يحدث تناقض بين قانونين لهما نفس القيمة القانونية في سلم الهرم القانوني. كما أنه لا يعقل أن يتم النص على حالات أقل شأنًا ويغفل عن حالات جد ضرورية ومهمة. وفي إطار محاربة تمويل الإرهاب نص المشرع الفرنسي على استثناء بهذا الخصوص¹⁰⁶.

الخاتمة:

يبقى إفشاء السر المهني الملقى على عاتق الإدارة الجبائية وأعاونها والتحلل منه يشكل حالة استثنائية رغم تعدد الحالات والأسباب الوطنية المبررة لهذا الإفشاء. وعليه لا يجوز التوسع في تفسير النصوص الموجبة لهذا النوع من الإفشاء، إلا بالقدر الضروري والكاف لتحقيق الغايات والمصالح العليا المرجوة.

بالمقابل يجب توفير الحماية اللازمة للمعلومات محل الإفشاء، إذ لا يعقل أن تبقى تحت رحمة من أفشي لصالحهم، يتصرفون فيها كما يشاءون، بل يخضعون هم بدورهم لالتزام بعدم إفشاءها والمحافظة عليها وعدم استعمالها إلا للأغراض التي من أجلها تم الإفشاء. ويمكن التعبير عن ذلك بانتقال الالتزام بسرية المعلومات الخاصة بالمكلفين من الإدارة الجبائية إلى الأشخاص والهيئات المفشى لها وهو موضوع آخر يحتاج إلى دراسة مستقلة.

الهوامش:

- 1 المادة 81 مكرر من ق.إ.ج: "3- تبدي اللجنة المركزية للطعن رأيا حول ما يأتي: - الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي. - القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي...".
- 2 المادة 81 مكرر من ق.إ.ج: "2- تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل أو يساوي سبعين مليون دينار (70.000.000 دج)، والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي...".
- 3 المادة 81 مكرر من ق.إ.ج: "1- ... تبدي اللجنة رأيا حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات (الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال) أقل أو يساوي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) والتي سبق أن أصدرت الإدارة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي...".
- 4 أنظر المادة 80 من ق.إ.ج.
- 5 الفقرة الأولى من المادة 80 من ق.إ.ج استعملت مصطلح " يمكن... " مما يعني أن اللجوء للجان الطعن اختياري وليس وجوبي.
- 6 المادة 80 من ق.إ.ج: "3- لا يمكن أن يرفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية...".
- 7 قاشي يوسف، معارف، قراءة في واقع المنازعات الضريبية في الجزائر وسبل التخفيف منها، مجلد 12، العدد 23، 2017، ص 198.
- 8 المادة 2/65 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁹ Article L136 du LPF : « La commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts ou la Commission

nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code peut recevoir des agents des impôts communication des renseignements utiles pour lui permettre de se prononcer sur les désaccords qui lui sont soumis. Ces renseignements peuvent porter sur les éléments de comparaison extraits des déclarations d'autres contribuables. »

¹⁰ من بين وسائل الإكراه التي قد تمارسها الإدارة الجبائية من أجل استفاء حقوق الخزينة العمومية إجراء الإغلاق المؤقت والحجز الذي نصت عليه المواد من 146 إلى 150 من قانون الإجراءات الجبائية، إجراء البيع الذي نصت عليه المواد من 151 إلى 152 من نفس القانون.

¹¹ يعتبر الغش الجبائي جنحة تستدعي توقيع عقوبات جزائية منصوص عليها في التشريع الضريبي، ومن بين تلك النصوص ما يلي: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المادة 119 من قانون التسجيل، المادة 34 من قانون الطابع.

¹² المادة 72 من ق.إ.ج: " يجوز لكل شخص متضرر من جنابة أو جنحة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكواه أمام قاضي التحقيق المختص".

¹³ المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹⁴ اللجنة المختصة هي لجنة الجرائم الجبائية وتوجد أيضا في التشريع الفرنسي واعتبرها من اللجان التي لا تحتج الإدارة الجبائية بالسر المهني أمامها وذلك من خلال المادة 137 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي.

¹⁵ Article L137 du LPF : « les agents des impôts sont déliés du secret professionnel à l'égard des membres et rapporteurs de la commission des infractions fiscales mentionnée à l'article 228. ».

¹⁶ وردت هذه المواد في الباب الثالث (في الحكم في الجنع والمخالفات) من الكتاب الثاني (في جهات الحكم) من قانون الإجراءات الجزائية.

¹⁷ المادة 329 من ق.إ.ج

¹⁸ المادة 119 من قانون التسجيل:

" 2- تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية."

¹⁹ المادة 34 من قانون الطابع :

" 2- تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"

²⁰ Article L142 du LPF : « Lorsqu'une plainte régulière a été portée par l'administration contre un redevable et qu'une information a été ouverte, les agents de l'administration sont déliés du secret professionnel vis-à-vis du juge d'instruction qui les interroge sur les faits faisant l'objet de la plainte. ».

²¹ Article L141A du LPF : « conformément à l'article 132-22 du code pénal, le procureur de la République, le juge d'instruction ou le tribunal saisi peuvent obtenir de l'administration la communication des renseignements utiles de nature financière ou fiscale, sans que puisse être opposée l'obligation au secret. ».

²² Article L143/1 du LPF : « Les juridictions de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif devant lesquelles a été engagée une action tendant à obtenir une condamnation pécuniaire peuvent ordonner à l'administration des impôts et aux personnes parties à l'instance, de leur communiquer, en vue de leur versement aux

débats, tous les documents d'ordre fiscal dont la production est utile à la solution du litige... ».

²³ Article LI45A du LPF : « I. – Le président du tribunal compétent peut obtenir de l'administration communication des renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique et financière du débiteur dans les conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'article L. 611-2 du code de commerce et au premier alinéa de l'article L. 611-2-1 du code précité. »

II. – Le président du tribunal compétent peut obtenir de l'administration communication de tout renseignement lui permettant d'apprécier la situation économique, financière, sociale et patrimoniale du débiteur et ses perspectives de règlement dans les conditions prévues au cinquième alinéa de l'article L. 611-6 du code de commerce. ».

²⁴ يلس شاوش بشير، محاضرات في القانون الجبائي موجهة لطلبة الماستر 01 القانون العام الإقتصادي، دفعة 2013/2014.

²⁵ يلس شاوش بشير، مرجع سابق.

²⁶ يمكن مراجعة المواد من 15 إلى 20 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

²⁷ يخضع للأحكام العامة المتعلقة بالمنازعات والتي نصت عليها المواد 70 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸ المادة 69 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁹ المادة 2/65 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁰ ينطبق هذا على الدول التي تأخذ بالازدواجية القانونية مثل الجزائر.

³¹ باعتبار الإدارات العمومية من الغير طبقا للمادة من قانون الإجراءات الجبائية.

³² باعتبارها وحدة متكاملة تسهر على خدمة المواطنين.

³³ فبالمقابل تهدف إلى تحقيق المصالح العامة والتي تفوق المصالح الخاصة، ناهيك عن تلك غير المشروعة الناجمة عن الغش والاحتيال.

³⁴ مثل ما هو الحال في مجال الصفقات العمومية ومختلف العقود التي ترميها الإدارات العمومية مع المتعاملين الاقتصاديين والتي قد تطرأ عليها أحداث فجائية أو لم تكن متوقعة تجبر المتعامل الاقتصادي إلى مواجهتها على نفقته الخاصة ثم الرجوع للإدارة المعنية لتعويضه أو منحه علاوات. أيضا عند تعرض مواطن لحوادث بسبب الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية، والأمثلة بهذا الخصوص كثيرة.

³⁵ فالتعامل الاقتصادي سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عند قيامه بتنفيذ الصفقة أو العقود التي تربطه بالإدارة العمومية يكون خاضعا من جهة أخرى للالتزامات الضريبية، كما أن المواطن الذي تعرض لحادث لا بد أن يكون في وضعية جبائية معينة.

³⁶ المادة 1/66 من قانون الإجراءات الجبائية: " 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".

³⁷ المادة 2/66 من قانون الإجراءات الجبائية: " 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".

³⁸ وهذا أمر طبيعي فمن باب الحرص على المال العام لا يعقل أن تستجيب الإدارة العمومية لطلب التعويض تلقائيا بل تحتاج إلى دراسة موضوعية، وهذا الإجراء متعارف عليه عند كل الإدارات العمومية.

³⁹ المادة 3/66 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴⁰ Article 122 du LPF.

⁴¹ Article 122 du LPF : « Lorsque des contribuables réclament à l'Etat, aux départements, aux communes ou aux établissements publics ... des indemnités ou dommages-intérêts ..., les collectivités publiques intéressées ainsi que les experts appelés à fournir un rapport sur ces demandes d'indemnités ou de dommages-intérêts peuvent recevoir de l'administration des impôts ... communication des déclarations produites et des évaluations fournies par ces contribuables pour l'établissement ou la liquidation de l'un quelconque des impôts ou taxes prévus au code général des impôts ... ».

⁴² Article 122 du LPF : « ... dont le montant dépend de leurs bénéficiaires ou revenus ou de la valeur de leurs biens ... Sous réserve des dispositions particulières prévues en matière d'expropriation, ces déclarations et évaluations sont opposables aux demandeurs dans la mesure où elles sont antérieures au fait sur lequel se fonde leur demande. ».

⁴³ Article 122 du LPF : « ... à l'exception des droits perçus à l'occasion de mutations à titre gratuit... ».

⁴⁴ BOI-DJC-SECR-10-20-20-20120912 : dérogation prévues au profit d'administrations, autorités administratives ou organismes publics nationaux, com. 170 «...sont cependant expressément exclus les droits perçus à l'occasion de mutations à titre gratuit (successions ou donations)... ».

⁴⁵ Article 122 du LPF : « ... autres que les établissements à caractère industriel et commercial ... ».

⁴⁶ فقد أشار إلى الدولة والولايات والبلديات فقط.

⁴⁷ نص فقط على التصريحات المتعلقة بمدخيل وأرباح المكلف.

⁴⁸ نصت المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة على إمكانية تحلل الإدارة الجبائية من السرالميني من دون أن تذكر إدارة الجمارك.

⁴⁹ قانون رقم 91-11 مؤرخ في 1991/04/27، يحدد القواعد المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية، المعدل والمتمم، ج 21 لسنة 1991.

⁵⁰ المرسوم التنفيذي رقم 93-186 مؤرخ في 1993/07/27، يحدد كيفية تطبيق القانون رقم 91-11 المؤرخ في 1991/04/27، الذي يحدد القواعد المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية، ج 51 لسنة 1993. المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 05-248 المؤرخ في 2005/07/10، ج 48 لسنة 2005.

⁵¹ أنظر على وجه الخصوص للمواد 1، 21، و 27 من القانون رقم 91-11 السالف الذكر.

⁵² ويكون ذلك بناء على تقرير مصالح إدارة الأملاك الوطنية.

⁵³ عليوات ياقوتة، نزع الملكية من أجل المنفعة العامة في التشريع الجزائري، مجلة الشريعة والإقتصاد، جامعة العلوم الإسلامية الأمير عبد القادر قسنطينة، مجلد 05، عدد 09، 2016، ص 107.

⁵⁴ المادة 02 من القانون رقم 91-11 السالف الذكر.

⁵⁵ المادة 4/66 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁵⁶ « La plus-value (ou parfois survaleur) est un concept forgé par Proudhon, puis repris et développé par Karl Marx dans sa critique de l'économie politique, et détaillé dans Le Capital. Karl Marx reprend et complète la théorie de la valeur des économistes classiques (Adam Smith, David Ricardo, etc.), selon lesquels la source de la valeur d'échange d'une marchandise est le travail qui y est incorporé.

Dans la théorie de la valeur de Marx, la plus-value a une signification précise : c'est la différence entre la quantité de valeur ajoutée par le travailleur à la marchandise initiale et la valeur de la force de travail nécessaire (le travail lui-même étant "incommensurable" au sens de non-marchandisable puisque le travail, c'est l'individu, un être vivant, pensant, et non une marchandise).... », <https://fr.wikipedia.org> consulté le 17/08/2019.

57 المادة 4/66 من قانون الإجراءات الجبائية.

58 Article 123 du LPF : « En cas d'expropriation, les agents des impôts sont déliés du secret professionnel à l'égard de l'autorité expropriante pour tous les renseignements sur les déclarations et évaluations fiscales nécessaires à la fixation des indemnités d'expropriation prévue par les articles L. 321-1 et L. 322-1 à L. 322-9 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique.

Il en est de même à l'égard de l'administration qui poursuit la récupération de la plus-value résultant de l'exécution des travaux publics prévue par l'article L. 321-5 du code précité. »

59 BOI-DJC-SECR-10-20-20-20120912 : dérogation prévues au profit d'administrations, autorités administratives ou organismes publics nationaux, com. 210 : « En cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, il est tenu compte par la juridiction compétente, pour l'évaluation des indemnités allouées aux propriétaires, commerçants, industriels et artisans, de la valeur résultant des déclarations faites par les contribuables ou des évaluations administratives rendues définitives en vertu des lois fiscales, avant l'ouverture de l'enquête... »

60 BOI-DJC-SECR-10-20-20-20120912 : dérogation prévues au profit d'administrations, autorités administratives ou organismes publics nationaux, com. 210 : « ... Afin de permettre une meilleure application de ces dispositions, l'article L123 du LPF prévoit que les services fiscaux sont déliés du secret professionnel pour fournir tous renseignements relatifs aux déclarations et évaluations nécessaires à la fixation des indemnités d'expropriation :

- à l'égard de l'autorité expropriante ;

- et de l'administration qui poursuit la récupération des plus-values provenant de l'exécution des travaux publics ... ».

61 BOI-DJC-SECR-10-20-20-20120912 : dérogation prévues au profit d'administrations, autorités administratives ou organismes publics nationaux, com. 220 : « ... compte tenu de la rédaction très générale des dispositions qu'il contient, ce texte doit être interprété comme autorisant la communication aux autorités et administrations qu'il désigne, non seulement des éléments d'information concernant les déclarations et évaluations fiscales des expropriés eux-mêmes mais également, le cas échéant, des renseignements de même nature se rapportant à des tiers cités comme termes de comparaison... ».

62 BOI-DJC-SECR-10-20-20-20120912 : dérogation prévues au profit d'administrations, autorités administratives ou organismes publics nationaux, com. 220 : « ... Les personnes qui sont appelées, en application de ces dispositions, à connaître des déclarations et évaluations fiscales des contribuables, sont tenues au secret professionnel, sous les peines édictées à l'article 226-13 du code pénal... ».

- 63 قانون رقم 01-10 مؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر 42 لسنة 2010.
- 64 المادتين 18 و 19 من القانون رقم 01-10 سالف الذكر
- 65 المادة 22 من القانون 01-10 سالف الذكر
- 66 المادة 41 من القانون 01-10 سالف الذكر
- 67 المواد 64 إلى 74 من القانون 01-10 سالف الذكر
- 68 المادة 06 من القانون 01-10 سالف الذكر: " يؤدي، اليمينبالعبارات الآتية: ' أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمل أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وان أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأحوال سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد' ..."
- 69 رابعي إبراهيم، المسؤولية التأديبية لمهني المحاسبة في القانون الجزائري، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلد 13، العدد 01، 2018، ص335: " عرف الخطأ التأديبي بأنه كل فعل منصوص عليه أولا، ارتكب في نطاق ممارسة المهنة أو في الحياة الخاصة لمرتكبه، من شأنه المساس بكرامة وتقاليد المهنة، وتختص بزجره هيئة مهنية نيابة عن أبناء الطائفة، وتباشره عنهم مجالس تأديبية لهذا الغرض."
- 70 المادتين 5 و 9 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مؤرخ في 2013/01/13، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج. ر 03 لسنة 2013.
- المادة 05: " تصنف الأخطاء المهنية ويعاقب عليها كما يأتي:..... - خطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول".
- المادة 09: " تعد من الدرجة الرابعة، على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية: - إفشاء السر المهني.....".
- 71 المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 سالف الذكر.
- 72 حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 سالف الذكر، يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية والدعوى الجنائية المرفوعة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 73 أشارت إلى ذلك المادة 11 من المرسوم التنفيذي 10-13 سالف الذكر
- 74 أنظر المواد 17، 19، 21 و 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج. ر 07 لسنة 2011.
- 75 المادة 1/68 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 76 قانون 11-83 مؤرخ في 1983/07/02، متعلق بالتأمينات الإجتماعية، ج ر 28 لسنة 1983، المعدل والمتمم.
- 77 قانون 12-83 مؤرخ في 1983/07/02، متعلق بالتقاعد، ج ر 28 لسنة 1983، المعدل والمتمم.
- 78 قانون 13-83 مؤرخ في 1983/07/02، متعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية، ج ر 28 لسنة 1983، المعدل والمتمم.
- 79 قانون 14-83 مؤرخ في 1983/07/02، متعلق بالتزامات المكلفين في مجال الضمان الاجتماعي، ج ر 28 لسنة 1983، المعدل والمتمم.
- 80 قانون 08-08 مؤرخ في 2008/02/23، متعلق بالمنازعات في مجال الضمان الاجتماعي، ج ر 11 لسنة 2008.
- 81 مرسوم تنفيذي رقم 07-92 مؤرخ في 1992/01/04، يتضمن الوضع القانوني لصناديق الضمان الاجتماعي والتنظيم الإداري والمالي للضمان الاجتماعي، ج ر 02 لسنة 1992. معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 15-155 مؤرخ في 2015/06/16، ج ر 33 لسنة 2015.
- 82 مرسوم تنفيذي 05-130 مؤرخ في 2005/04/14، يحدد شروط ممارسة أعوان المراقبة للضمان الاجتماعي وكيفيات اعتمادهم، ج ر 29 لسنة 2005. معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي 17-138 مؤرخ في 2017/04/11، ج ر 23 لسنة 2017.
- 83 مثال ذلك عدم قيام رب العمل بالتزام التصريح بعماله لدى هيئات الضمان الاجتماعي.

⁸⁴ Article 152 du LPF : « Les agents des administrations fiscales communiquent aux organismes et services chargés de la gestion d'un régime obligatoire de sécurité sociale, de l'attribution de la protection complémentaire en matière de santé visée à l'article L. 861-1 du code de la sécurité sociale, aux services chargés de la gestion et du paiement des pensions aux fonctionnaires de l'Etat et assimilés, aux institutions mentionnées au chapitre Ier du titre II du livre IX du code de la sécurité sociale, au service mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 815-7 du même code ainsi qu'à l'institution mentionnée à l'article L. 5312-1 du code du travail les informations nominatives nécessaires :

1° à l'appréciation des conditions d'ouverture et de maintien des droits aux prestations ;

2° au calcul des prestations ;

3° à l'appréciation des conditions d'assujettissement aux cotisations et contributions ;

4° à la détermination de l'assiette et du montant des cotisations et contributions ainsi qu'à leur recouvrement ;

5° Au recouvrement des prestations indûment versées ;

6° A l'appréciation des conditions d'ouverture et de maintien des prestations versées dans le cadre de leur mission légale en matière d'action sanitaire et sociale ;

7° Au calcul des prestations versées dans le cadre de leur mission légale en matière d'action sanitaire et sociale.

Le numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques peut être utilisé pour les demandes, échanges et traitements nécessaires à la communication des informations mentionnées aux 1° à 7°, lorsqu'elles concernent des personnes physiques.

Dans le but de contrôler les conditions d'ouverture, de maintien ou d'extinction des droits aux prestations de sécurité sociale de toute nature, ainsi que le paiement des cotisations et contributions, les organismes et services mentionnés au premier alinéa peuvent demander aux administrations fiscales de leur communiquer une liste des personnes qui ont déclaré soit n'avoir plus leur domicile en France, soit n'avoir perçu que des revenus du patrimoine ou de placement.

Les agents des administrations fiscales signalent aux directeurs régionaux des affaires sanitaires et sociales et aux chefs des services régionaux de l'inspection du travail, de l'emploi et de la politique sociale agricoles, ainsi qu'aux organismes de protection sociale les faits susceptibles de constituer des infractions qu'ils relèvent en ce qui concerne l'application des lois et règlements relatifs au régime général, au régime des travailleurs indépendants non agricoles, aux régimes spéciaux, au régime agricole de sécurité sociale ou à l'assurance chômage »

⁸⁵ BOI-DJC-SECR-10-20-20120912 : dérogation prévues au profit des autorités et des organismes chargés de l'application de la législation sociale, com. 10 à 30 , p.2 à 4.

⁸⁶ مرسوم تنفيذي رقم 05-05 مؤرخ في 2005/01/06، يتضمن تنظيم المفتشية العامة للعمل وسيرها، ج ر 04 لسنة 2005.

⁸⁷ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2005/08/16، يحدد عدد المفتشيات الجهوية للعمل وتنظيمها واختصاصها الإقليمي، ج ر 75 لسنة 2005.

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2005/08/16، يحدد تنظيم مفتشية العمل للولاية، ج ر 75 لسنة 2005.

- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 2005/08/16، يحدد عدد مكاتب مفتشية العمل وتنظيمها واختصاصها الإقليمي، ج ر 75 لسنة 2005.
- 88 المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 05-05 سالف الذكر.
- 89 مرسوم تنفيذي رقم 261-11 مؤرخ في 2011/07/30، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين لسلك مفتشي العمل، ج ر 43 لسنة 2011.
- 90 المادة 10 من المرسوم رقم 261-11: " يلزم مفتشوا العمل بالسر المهني. كل عون أفشى أو حاول إفشاء السر المهني يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- 91 المادة 08 من المرسوم 261-11: " يؤدي مفتشوا العمل أمام محكمة إقامتهم الإدارية اليمين الآتية: ' أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بوظيفتي بأمانة وصدق، وأن أحافظ على السر المهني، وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي...'".
- 92 المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 261-11 سالف الذكر.
- 93 المادة 49 من المرسوم التنفيذي رقم 261-11 سالف الذكر.
- 94 المادة 30 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 261-11 سالف الذكر.
- 95 مرسوم تنفيذي رقم 328-11 مؤرخ بتاريخ 2011/09/15، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالنقل، ج ر 52 لسنة 2011.
- 96 المادة 02 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر.
- 97 المادة 04 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر.
- 98 المادة 05 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر: " يؤدي مفتشوا رخصة السياقة والأمن في الطرق ومفتشوا النقل البري أمام محكمة الإقامة الإدارية اليمين الآتية: ' أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمال وظيفتي بأمانة وصدق وأحافظ على السر المهني وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي...'".
- 99 المادتين 41 و 43 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر.
- 100 المادتين 81 و 83 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر.
- 101 المادتين 95 و 97 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر.
- 102 المادتين 130 و 132 من المرسوم التنفيذي 328-11 سالف الذكر.
- 103 *ARTICLE 135 CPF : « L'administration fiscale transmet au ministère chargé des transports les informations mentionnées au deuxième alinéa des articles L. 3113-1 et L. 3211-1 du code des transports relatives aux entreprises de transport public de personnes ou de marchandises inscrites au registre tenu par les autorités administratives compétentes de l'Etat. »*
- 104 قانون رقم 01-05 مؤرخ في 2005/02/06 يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج ر 11 لسنة 2005. معدل ومتمم بالقانون 15-06 مؤرخ في 2015/02/15، ج ر 08 لسنة 2015.
- 105 المادة 02 من القانون رقم 01-05 المعدل والمتمم: " يعتبر تبييضاً للأموال: أ- تحويل الممتلكات أو نقلها مع علم الفاعل بأنها عائدات إجرامية، بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات أو مساعدة أي شخص متورط في ارتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها هذه الممتلكات، على الإفلات من الآثار القانونية لأفعاله. ب- إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية. ج- اكتساب الممتلكات أو حيازتها أو استخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية. د- المشاركة في ارتكاب أي من الجرائم المقررة وفقاً لهذه المادة أو التواطؤ أو التآمر على ارتكابها أو محاولة ارتكابها والمساعدة أو التحريض على ذلك وتسهيله وإسداء المشورة بشأنه"

المادة 03 من القانون رقم 01-05 المعدل والمتمم: " تعتبر جريمة تمويل الإرهاب، في مفهوم هذا القانون، كل فعل يقوم به كل شخص بأية وسيلة كانت، مباشرة أو غير مباشرة، وبشكل غير مشروع وبارادة الفاعل، من خلال تقديم أو جمع الموال بنية استخدامهما كلياً أو جزئياً، من أجل ارتكاب الجرائم الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية، المنصوص والمعاقب عليها بالمواد من 87 مكرر إلى 87 مكرر 10 من قانون العقوبات".

¹⁰⁶ Article 135 T : « Les services de l'Etat chargés de mettre en œuvre les mesures de gel des avoirs dans le cadre des articles L. 562-1 à L. 562-5 du code monétaire et financier ou du règlement (CE) n° 2580/2001 du 27 décembre 2001 concernant l'adoption de certaines mesures restrictives à l'encontre de certaines personnes et entités dans le cadre de la lutte contre le terrorisme et au titre des sanctions financières internationales décidées par l'Union européenne ou l'Organisation des Nations unies peuvent recevoir de l'administration des impôts tous les renseignements nécessaires à l'accomplissement de ces missions. ».