



قوائم المحتويات متاحة على ASJP المنصة الجزائرية للمجلات العلمية
الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية
الصفحة الرئيسية للمجلة: www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/552



سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية

Confidentiality of the tax treatment for commercial companies

د. خديجة بوطبل¹*

¹كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف، الجزائر.

Key words:

password tax,
Ensure confidentiality of
tax, commitment to secret
professional,
transaction tax,
permit spontaneous,
control of the tax.

Abstract

The secrecy of the tax treatment of commercial companies is an ancient principle whose foundation is history. The secret of recognition that clerics surveyed when trusting on a secret, and legally embodied through substantive and procedural rules, works to enhance confidence and goodwill between the tax administration and taxpayers. Its peculiarity lies in the place of the tax transaction represented in Informing the agents of the tax administration about the accounting and explanatory documents, and the limits of their commitment, as it is a commitment to achieve a result, not to take care not to be informed by others of the company's commercial secrets, otherwise disciplinary, civil and penal liability arises.

The principle of confidentiality of tax treatment is consistent with the principle of transparency and disclosure, which aims as a whole to enhance confidence and goodwill, differing in those charged with them, so the tax administration is committed to the transparency of its laws, regulations and instructions to inform those charged with them, and commercial companies are obligated to disclose their financial and economic positions to others dealing with them.

ملخص

معلومات المقال

تاريخ المقال:

الإرسال: 2021-03-19

المراجعة: 2021-06-20

القبول: 2021-08-11

الكلمات المفتاحية:

السر الضريبي،
ضمان السرية
الضريبية،

الالتزام بالسر
المهني، المعاملة
الضريبية،

التصريح العفوي،
الرقابة الجبائية.

سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية مبدأ عتيق يجد أساسه التاريخي في سر الاعتراف فيما كان عليه رجال الدين المسحيين عندما يؤتمنون على أسرار الناس، ويتجسد قانونا من خلال القواعد الموضوعية والإجرائية، يعمل على تعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية وبين المكلفين بالضريبة، وتكمن خصوصيته في محل المعاملة الضريبية والمتمثل في إطلاع أعوان الإدارة الجبائية على الوثائق المحاسبية والتوضيحية وحدود الالتزام بها والإستثناءات الواردة عليه، وهو التزام بتحقيق نتيجة بعدم إطلاع الغير بأسرار الشركات التجارية، ولا تكفي بذل عناية، وإلا ترتب على ذلك المسؤولية التأديبية والمدنية والجزائية.

مبدأ سرية المعاملة الضريبية يعد مبدأ منسجما مع مبدأ الشفافية ومبدأ الإفصاح وهي مبادئ تهدف في مجموعها إلى تعزيز الثقة وحسن النية، بينما تختلف في الشخص المكلف بها، إذ يقع مبدأ الشفافية على الإدارة الجبائية بإعلام المكلفين بالضريبة بالقوانين والتنظيمات والتعليمات الخاصة بها وهذا طبقا لمبدأ لا عذر لمن يجهل القانون، في حين يقع الالتزام بالإفصاح على الشركات التجارية بإعلام الغير المتعاملين معها بوضعيتها المالية والاقتصادية.

1. مقدمة

لما كانت حماية الحقوق ومصالح المجتمع وأفراده الهدف الأسمى الذي ينشده القانون، فإن وسائل الحماية تختلف باختلافها، فمنها ما تكون وسيلة حمايته توفير العلانية بإعلام الكافة بحق صاحب الشأن حتى لا يستفيد أحد من حقه، ومنها ما تكون وسيلة حمايته إحاطته بإطار من السرية، وهي أن تبقى طي الكتمان ولا يفشيها المؤمن عليها (ملياني، 2016، صفحة 4)، ومن هذه الحقوق حق الشركة في المحافظة على أسرارها التجارية وما يترتب عليها من التزامات ضريبية التي تعد موردا هاما من موارد الخزينة العمومية، ومن أجل المحافظة على استمرارية نشاط الشركة التجارية وغزارة المورد انتقلت الإدارة الجبائية من ثقافة الخضوع والإذعان إلى ثقافة المشاركة والتشارك بناء على حسن النية المفترضة (la charte du contribuable. vos obligations, 2010) (Droit & vos obligations, 2010)

وأصبحت الإدارة الجبائية الحديثة تقوم بمبدأ الالتزام الطوعي والذي يعني أن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية، مع تدخل محدود فحسب من جانب الإدارة الجبائية، ويتحقق الالتزام الطوعي عمليا من خلال الربط الضريبي الذاتي، حيث تقوم الشركات التجارية بإعداد حساباتهم الختامية وتقديمها، فتصريحاتهم تعتبر صحيحة وحقيقية، وأن المكلفين بالضريبة ذوي نية حسنة، وبالتالي يقع على عاتق الإدارة الجبائية إثبات عدم صحة التصريحات والرقابة عليهم على أساس مبدأ التصريح العفوي. (صالح، 2014، صفحة 27)

وتأدية الضريبة على هذا الوجه يتطلب من الجهاز الضريبي العمل الدؤوب على تحقيق العدالة الضريبية في التكليف، وتأمين المساواة بين المكلفين أمام القانون، لأن من أهم أسباب التهرب الضريبي هو شعور المكلف الملزم بدفع ما يستحق عليه بأن غيره من المكلفين لم يدفع ما عليه من واجبات ضريبية، ولم يتعرض لأية مساءلة. (العقيلي، 2008، صفحة 38)

فمن متطلبات العمل الضريبي أن تكون هناك ثقة متبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية، ومن مظاهر الثقة الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات التي تطلع عليها الإدارة حتى يكون العمل الضريبي مستقرا، ولا تتردد الشركات التجارية في تقديم معلومات تخصصها (غائب، 2010، صفحة 298) بيد أن هذه الثقة قد تتزعزع نتيجة شك الإدارة في تصريحات الشركات التجارية المكلفة بأداء الضريبة، فتتعارض مصلحة هذه الأخيرة مع مصلحة الإدارة الجبائية، بعد أن خولت القوانين الجبائية لأعوان الإدارة القيام بالرقابة الجبائية على الدفاتر والوثائق والمراسلات الموجودة لدى الشركات التجارية والإطلاع على المعلومات والمستندات والأوراق الموجودة لدى المؤسسات الإدارية والمنشآت الخاصة. وبالمقابل ألزم أعوان الإدارة الجبائية بالسرية نظرا لأهميته للإدارة الجبائية والشركات التجارية، إذ تحافظ به الإدارة على هيبتها وسلطانها كجهة

تمثل الدولة التي تعد صاحبة السيادة والسلطة، ولا تضر بمصالح الشركات التجارية، التي تعمل في بيئة السرعة والائتمان وتقوم على أساس الأرباح وتنشط بفعل التنافس (جهلوك، 2011، صفحة 192)

وبناء عليه يمكن طرح التساؤل التالي:

كيف تشكل سرية المعاملة الضريبية ضمانا للشركات التجارية المكلفة بأداء الضريبة تجاه الإدارة الجبائية؟

وتهدف الدراسة بصفة رئيسية إلى تسليط الضوء على مدى اهتمام التشريع الجزائري بتوفير الحماية القانونية للشركات التجارية بعدم إفشاء أسرارها عند فرض الضريبة وتحصيلها.

وتم الاعتماد في الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي على حد السواء، فالأول عند التعرض للجانب النظري من الموضوع أما المنهج الاستقرائي عند التطرق إلى الجانب التطبيقي منه، وبناء عليه تم تقسيم البحث إلى محاورين:

المحور الأول: تأصيل سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية.

المحور الثاني: تطبيق سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية.

2. المحور الأول- تأصيل سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية.

ترتبط فكرة السرية ارتباطا وثيق الصلة بحماية الحياة الخاصة لدرجة أن فكرة السرية اعتبرت وسيلة لضمانها (خصاونة، 2010، صفحة 242) فمن العناصر المهمة في الحياة الخاصة الذمة المالية، ومن عناصر الذمة المالية الضرائب التي تعد من الديون التي تقع على عاتق الشخص، لذا من الضروري أن تحاط هذه المعلومات بالسرية، وأي خروج عن هذه السرية يفترض أن ينظم بموجب القانون (الضل، 2016، صفحة 71)

1.2. مفهوم سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية.

الأصل أن الشؤون الضريبية تحكمها قاعدة السرية، ومن ثم كل علانية من شأنها أن تعلم الغير بموقف ضريبي تعد مستبعدة كونها تتضمن اعتداء على الإدارة الداخلية للمشروع (صبار، 2013، صفحة 228) وهو ما يعرف بالحق في الخصوصية أو الحق في السرية (بناسي، 2010، صفحة 28) الذي يستمد هيئته من التصاقه الوطيد بالحق في الحياة الخاصة، هذا الأخير الذي لا يعتبر حق دستوري فقط، بل مبدأ من المبادئ التي يجب أن يقوم عليها أي نظام دستوري في العالم المعاصر (بلملياني، 2018، صفحة 402)

1.1.2. التعريف بسرية المعاملات الضريبية ومبرراته

التزام أعوان الإدارة الجبائية بالسرية يكون ضمانا وتأمينا خاصا للمكلفين وحماية لهم، وأن حفظ عون الإدارة الجبائية

أسرار غيره واجب خلقي تمليه مبادئ الشرف والأمانة (الفحل، 2016، صفحة 68)

السر الضريبي: الاحتفاظ بالسر وعدم إعلانه مما يقتضيه الشرف المهني والواجب الخلقي، وإعلان وإفشاء السر عملاً غير مرغوب فيه ويتنافى مع المبادئ الأخلاقية (نجم، 2000، صفحة 110) والسر لغة ما يكتمه الإنسان في نفسه، وهو كل ما يضر إفشاءه بسمعة مودعه، وكل خبر يقتصر العلم به على مجموعة من الأشخاص (غائب، 2010، صفحة 301).

ولم يرد في القانون تعريفاً لـ "سر المهنة"، إلا أن الفقهاء عرفوا السر بأنه كل ما يضر إفشاءه بسمعة مودعه أو بكرامته، أو هو كل ما يعرفه الأمين أثناء أو بمناسبة ممارسة مهنته وكان فيه ضرر لشخص إما لطبيعته أو بحكم الظروف التي تحيط به (نجم، 2000، صفحة 111)، فهو أمر يتصل بشخص أو شيء من خاصيته أن يظل مجهولاً لكل شخص غير مكلف قانوناً بحفظه أو باستخدامه، بحيث يكون العلم به غير متجاوز عدداً محدوداً من الأفراد الذين كلفوا بحفظه أو باستخدامه (نجم، 2000، صفحة 201).

وعرف السر الوظيفي بأنه ما يتصل بالمعلومات والإجراءات والقرارات التي يطلع عليها الموظف من خلال ممارسة الوظيفة العامة، فهو يتعلق عموماً بالتزام العاملين في الدولة بالمحافظة على أسرار المكلف الخاصة بعمله أو مهنته أو تجارته أو ذمته المالية التي تقع بحوزتهم أثناء مباشرة عملهم، فضلاً عن كل ما يتعلق بالوظيفة العامة (غائب، 2010، صفحة 301)

أما السر الضريبي فيمكن تعريفه بأنه كل ما يتعلق بنشاط أو دخل الأشخاص الخاضعين لأحكام القانون الضريبي من بيانات أو تقارير وقوائم التقدير ونسخها وكل معلومة من شأن الإعلان عنها يضر بالمكلفين (صبار، 2013، صفحة 227) ولا تخرج القواعد الضريبية في تقريرها لفكرة سرية المعاملة الضريبية عما هو مقرر في القواعد العامة، بأن عدم إفشاء الأسرار التي اطلع عليها العون بحكم عمله إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب التعليمات، فهي التزام كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في تقديرها أو تحصيل الضرائب أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، أو أي شخص آخر من العاملين في المجال الضريبي ممن يطلعون على بيانات تتعلق بالضريبة أو بأعمال المكلف بها.

أما الإفشاء فهو البوح والإفشاء بالسر وإطلاع الغير عليه سواء بالقول أو الكتابة أو الإشارة، وقد يتحقق ذلك بإذاعته علناً في جريدة ولو كان النشر لغرض علمي، أو بالتحدث به في محاضرة أو بين الناس صراحة أو جزء من السر ولو تم ذلك إلى شخص واحد فقط، مهما كانت صلة هذا الشخص به (نجم، 2000، صفحة 113)

بد مبررات سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية: تحتل سرية المعاملة الضريبية أهمية لا قبل الشركات التجارية فحسب بل من قبل الهيئات الإدارية، إلا في الأحوال التي يأمر فيها

القانون بالتحلل من هذا الالتزام رعاية للمصلحة العامة، وقد أوجبت أغلب القوانين الضريبية على أعوان الإدارة الجبائية الالتزام بالسرية، وإلا تعرضوا للعقاب، لأنه يتاح لهم بحكم وظيفتهم التعرف على أسرار المكلفين، فعلى الموظف أن يتذكر دائماً أن هذه الأسرار أمانة في عنقه، ووديعته في ذمته، ومتى غادر مصلحة الضرائب يجب أن يكون شعاره أنه لم يبصر ولم يسمع، فلا يفشي سرا بل ولا يتناول أي حديث مع أي شخص عن أعمال وظيفته.

هذا وأن التزام أعوان الإدارة الجبائية بالسر الضريبي التزام مزدوج تجاه المكلف واتجاه الدولة، وهذان الالتزامان مستقلان عن بعضهما، وعلى الموظف أن يوازن بين مقتضى المصلحة العامة في الإطلاع وتقدير الضريبة وتحصيلها من جهة، وما يلحق المكلف به من ضرر من خلال الإطلاع على تجارته ومهنته وأسراره من جهة أخرى (الفحل، 2016، صفحة 69)

استناداً إلى ذلك يجد هذا المبدأ مبرراته في تحقيق المصلحة العامة ومصلحة الشركات المكلفة بأداء الضريبة.

ب.1. تحقيق المصلحة العامة: توجب المصلحة العامة على عون الإدارة الجبائية حفظ ما يطلع عليه من أسرار لما يؤدي إلى:

ب.1.1. **تدعيم الثقة المتبادلة بين الإدارة والشركات التجارية المكلف بأداء الضريبة بصورة عامة:** إذ أن انعدامها يؤدي إلى فقدان سلطة الإدارة وهيبتها، ويتهرب المواطن من الكشف عن البيانات الضريبية لمختلف أعماله خاصة المتعلقة بالعمليات الحسابية، حيث يتطلب بيان ربح المكلف كاملاً، ولهذا فإن الحفاظ على أسرار المكلف يدفع إلى الثقة بالإدارة الجبائية، وبالتالي الحفاظ على مصدر تمويل الإنفاق العام، ورسم خطوط الموازنة العامة (غائب، 2010، الصفحات 302-303)

فمقابل حق الإطلاع الواسع الذي منحه القانون لأعوان الإدارة الجبائية ألزمهم بالمحافظة على أسرار المكلفين حفاظاً على مصالحهم، فكل من حصل على معلومات تخص المكلفين وأفشاه دون سبب قانوني أو استغلها لمنفعة أو لمنفعة غيره قد أخل بهذا الالتزام القانوني. (العقيلي، 2008، صفحة 84)

ب.1.2. **تحسين أداء المراقب العامة وإدارتها:** زيادة الثقة بالإدارة الجبائية شأنه الدفع بتحسين أداء عملها، الأمر الذي ينعكس على راحة المواطن ويدفعه إلى الالتزام بأداء واجبه الضريبي، وما يعود بالنفع على الخزنة العامة للدولة.

ب.1.3. **الحفاظ على أسرار العمل الوظيفي ليس ملكاً شخصياً لأعوان الإدارة الجبائية، وبالتالي لا يجوز له إطلاع غيره عليه،** إذ يعد ذلك من مظاهر الإساءة إلى المرفق العام خصوصاً، إلا إذا أجاز له القانون ذلك، وكان هذا الأمر واجباً عليه بحكم القانون والأنظمة.

ب.2. **تحقيق مصلحة المكلف:** إذ أن البوح بأسرار الشركات التجارية قد يلحق بها الضرر أو بنشاطها الاقتصادي، فهذا المبدأ يقرر الحماية اللازمة التي تمنع التجاوز عليها كشخص

صفحة 24

انتقدت النظرية بأن عقد الوكالة ينتهي بتنفيذ التصرف أو انتهاء الأجل المحدد لها أو بموت الموكل، بينما يظل الالتزام بالسرق قائما ومستمر على الرغم من انتهاء العلاقة بين صاحب السر وبين المؤتمن. (بلملياني، 2018، صفحة 405)

أ.3. سرية المعاملات أساسه نظرية عقد إيجار خدمة: ذهب أنصار هذا الرأي إلى أن العلاقة بين صاحب السر والمؤتمن عليه هي عقد إيجار خدمة، وانتقد هذا الرأي كون الهدف من إيجار الخدمة هو التزام بتحقيق نتيجة بينما التزامات الموظف مع المكلف هي التزام بعناية دون ضمان نتيجة معينة (بلملياني، 2018، صفحة 405).

أ.4. سرية المعاملات ناتج عن عقد غير مسمى: يرى أنصار الرأي أن الالتزام بالسرق المهني ناتج عن عقد غير مسمى من نوع خاص، فهذا العقد لا يخضع للتنظيم القانوني المتعلق بالعقد المدني، نظرا لطبيعته النظامية المتعلقة بالنظام العام الثانوي، فالعقد هو الذي ينظم العلاقة بين صاحب السر والمؤتمن، وأن المجتمع يتدخل بتدابير معينة لحمايته، ويوجب عقوبات جزائية عند الإخلال به.

انتقدت النظرية على أساس أن فكرة الخطأ العقدي تستند على نصوص مدنية، باعتبارها لا تسعى بطريقة مباشرة إلى حماية المجتمع وإنما تقرير مصلحة الخواص، في حين أن السر المهني يجد أساسه في نص جزائي نظمه قانون العقوبات، وهذا لا يستقيم مع فكرة العقد كأساس للالتزام بالسرية (بلملياني، 2018، صفحة 405)

ب. سرية المعاملات الضريبية مناطها المصلحة العامة: اعتبر فريق آخر من الفقه أن السر المهني يجد أساسه في فكرة النظام العام، الذي يشمل كل مال يمس بكيان الدولة أو يتصل بمصلحة أساسية من مصالحها التي يتعين تحقيقها حتى تظل الدولة تؤدي الغاية من وجودها، ومن ثم فإن إقضاء الأمين السرق يمثل اعتداء على المجتمع كله وإهدار الثقة التي وضعها صاحب السر فيه، وتكمن الحكمة في تعزيز الثقة خصوصا في القطاعات الحساسة (بلملياني، 2018، صفحة 407) كقطاع الضرائب، وتعرضت النظرية للنقد لتأسيسها مبدأ السرية على فكرة النظام العام، هذه الفكرة التي يتطلب تحديدها بدقة، وتأسيس فكرة السرية على أساس النظام العام عندما نظم أحكام مخالفتها في قانون العقوبات هو الرأي الأكثر ترجيحا (بلملياني، 2018، صفحة 412)، إلا أنه أضفى مرونة ونسبية تسمح بحماية السر المهني، دون أن يكون ذلك على حساب مصالح عليا تفوق أهميته (بلملياني، 2018، صفحة 409).

2.2.2. الأساس التشريعي لسرية المعاملات الضريبية للشركات التجارية: تجد فكرة سرية المعاملات الضريبية للشركات التجارية أساسها التشريعي في النصوص العامة والنصوص المتعلقة بالضرائب:

أ. النصوص التشريعية العامة: نص المشرع الجزائري على ضمان

أو على نشاطها، فهي تمثل إحدى عناصر الذمة المالية، لذا يجب أن تحاط بسرية بالغة لضمان المحافظة عليها من أي تجاوز، فالقانون لا يستبيح هذه الأسرار لغير ذي غاية، وإنما يوازن بين المصلحة العامة في لزوم تقدير وتحصيل الضريبة وفق ربح حقيقي للشركات، وبين مقتضى المصلحة الخاصة للمكلف بما يحفظ أسرارها (غائب، 2010، صفحة 304)

2.2. أساس سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية

اختلف الفقه في تحديد الأساس الذي تنبني عليه فكرة السرية بصفة عامة، ولكن المتفق بشأنه أن كل النصوص القانونية العامة والخاصة أحاطتها بحماية، لما لها من أهمية في مجال الأعمال باعتبارها ضمانات للشركات التجارية، فهي من الوسائل والقنوات التي يمنحها القانون للشخص كي يتمتع بموجبه بحقوقه وتكون له من الحرية أن يستعمل هذه الوسائل أو لا يستعملها، دون أن يترتب على ذلك إخلال بالالتزام قانوني. (عباس و عيساوي، صفحة 39)

1.2.2. الأساس الفقهي لسرية المعاملة الضريبية

اختلف الفقه في تحديد أساس سرية المعاملات، فمنهم من رجح المصلحة الخاصة واعتبروها التزاما تعاقديا، ومنهم من رجح المصلحة العامة ويرى أن أساسها حماية النظام العام. (ماديو، 2010، صفحة 20)

أ. المصلحة الخاصة أساس لسرية المعاملات: يرى أنصار النظرية أن أساس الالتزام بالسرق المهني هو النظرية العقدية، ويعرفونه بأنه التزام الناجم عن عقد بين المؤتمن (صاحب الوظيفة) وصاحب السر (المكلف) (بلملياني، 2018، صفحة 403) فهو اتفاق بين العميل وصاحب السر لأن العميل حين يتجه إلى صاحب الوظيفة عارضا مصالحه كاشفا له بعض أسرار ملتمسا مساعدته، فإن التراضي متوفر، والاتفاق قد انعقد، غير أنه اختلفوا في تحديد طبيعة العقد ذاته، هل هو عقد ودعية أو عقد وكالة أو عقد إيجار الخدمة أو عقد غير مسمى.

أ.1. عقد الودعية أساس لسرية المعاملات: ويرى أنصار النظرية أن التزام صاحب المهنة أو الوظيفة بالسرق ينتج عن عقد الودعية، وإن هذه الودعية ضرورية ومضمونة ومقدسة (ماديو، 2010، صفحة 22)

إلا أن النظرية انتقدت على أساس أن محل عقد الودعية أشياء منقولة ومحسوسة يمكن استردادها وهذا لا ينطبق على السر الذي لا يمكن استرداده ممن انتمن عليه.

أ.2. سرية المعاملات ناتج عن عقد وكالة: إن طرفي عقد الوكالة هما الوكيل والموكل، وعلى الوكيل أن يلتزم في حدود ما وكل إليه للقيام به لحساب موكله وباسمه، وفي هذا العقد يكون الوكيل ملزما بالتصرف لصالح الموكل، وبذلك ينشأ الالتزام بالسرق المهني مباشرة أو بطريق غير مباشر من الواجب المفروض على الوكيل بأن لا يفعل شيئا فيه إضرار بمصالح الموكل (بلملياني، 2018، صفحة 405) (ماديو، 2010،

بها إليهم في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك) تعد نصوص قانون العقوبات من النظام العام لا يجوز مخالفتها إلا في الحالات التي ينص القانون على خلافها، مما يعني أن المشرع أسس فكرة السرية على أساس النظام العام إلا أنه أضفى مرونة ونسبية تسمح بحماية السر المهني، دون أن يكون ذلك على حساب مصالح عليا تفوق أهميته. ويجد السر المهني أساسه في قانون الإجراءات الجزائية (الأمر رقم 66-155، 1966) الذي نص على ضرورة الالتزام بالسر وعدم إفشاءه سواء فيما يتعلق بإجراءات التحقيق أو التفتيش، حيث نصت المادة 11 منه على ما يلي (تكون إجراءات التحري والتحقيق سرية، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ودون الإضرار بحقوق الدفاع. كل شخص يساهم في هذه الإجراءات ملزم بكتمان السر المهني بالشروط المبينة في قانون العقوبات تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها فيه)

بأساس سرية المعاملة الضريبية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية: تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مبدأ سرية المعاملات الجبائية في بداية إصداره في المواد من 287 إلى 290 منه إلا أنه تم إلغاؤها بصدر قانون الإجراءات الجبائية المحدث بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002، وتم نقلها إليه، ومع ذلك تضمنت النصوص الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يدل عليه:

ب.1. سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تنص المادة 292 منه على (يجب تبليغ في ظرف مغلف كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة أو يوجهونها لهم بخصوص الضرائب المشار إليها في المادة 291 أعلاه).

يمكن أن تنقل بإعفاء بريدي مراسلات المصلحة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتبادلة بين الموظفين المرخص لهم بالمراسلة) فكل إعلام للمكلفين بالضرائب المنصوص عليها في المادة 191 المتمثلة في الضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات وكذا الرسم على النشاط المهني يجب أن يبلغ لهم بشكل سري وهذا بواسطة ظرف مغلف، كما أن مراسلات الهيئات الإدارية المتبادلة بين الموظفين المرخص لهم بذلك لتبادل الآراء والمعلومات الجبائية يجب أن يكون في ظرف مغلق.

كما تنص المادة 293 في فقرتها الأخيرة (...ويترتب عن أي نشر كلي أو جزئي لهذه القوائم، تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303)، فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمنع كل توزيع كلي أو جزئي للمعلومات المتعلقة بالقوائم المعدة الخاصة بالمكلفين بالضريبة على الدخل والرسوم المباشرة المحلية، والتي يجب أن يودعها مدير الضرائب للولاية بمقر المجالس الشعبية البلدية والوحدات الإدارية التي تعد فيها الضرائب.

الحق في الخصوصية من جهة، وعلى التزام الإدارة بالسر المهني من جهة أخرى في الدستور، وفي قانون الوظيفة العمومي، كما جرم الفعل في قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية:

أ.1. الدستور: الحق في الخصوصية أحد حقوق المواطن المكرسة والمضمونة في الدستور، والمواطن قد يكون شخص طبيعي أو شخص معنوي مثل الشركات التجارية، فقد نصت المادة 35 من التعديل الدستوري لسنة 2020 (مرسوم رئاسي رقم 20-442، 2020، الصفحات 2-47) على (تضمن الدولة الحقوق الأساسية والحريات)، كما تنص المادة 47 من ذات التعديل الدستوري على (لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة وشرفه. لكل شخص الحق في سرية مراسلاته واتصالاته الخاصة في أي شكل كانت. لا مساس بالحقوق المذكورة في الفقرتين الأولى والثانية إلا بأمر معلل من السلطة القضائية. حماية الأشخاص عند معالجة المعطيات ذات الطابع الشخصي حق أساسي. يعاقب القانون كل انتهاك لهذه الحقوق)، كما تنص المادة 26 من التعديل الدستوري لسنة 2020 (الإدارة في خدمة المواطن).

يعد الدستور الضمانة الأساسية في تقرير سرية المعاملات الضريبية، وهذا تعبيرا عن مدى أهميته بالنسبة للدولة، لأنه يلعب دورا في المحافظة على أمنها وحماية المعلومات المتعلقة بها وبمواطنيها من أي تجاوز أو اعتداء يسببه كشف المعلومات أو تقديمها للغير، وقد نص الدستور على المبدأ وقرر عدم جواز الكشف عن المراسلات والاتصالات إلا في حالات استثنائية وبمقتضى النص القانوني.

أ.2. سرية المعاملة الضريبية في قانون الوظيفة العمومي: تناولها المشرع الجزائري في قانون الوظيفة العمومي (الأمر رقم 06-03، 2006، الصفحات 2-19) باعتباره التزام يقع على كل موظف إذ نصت المادة 48 منه على (يجب على الموظف الالتزام بالسر المهني ويمنع عليه أن يكشف محتوى أية وثيقة بحوزته أو أي حدث أو خبر علم به أو اطلع عليه بمناسبة ممارسة مهامه، ما عدا ما تقتضيه ضرورة المصلحة، ولا يتحرر الموظف من واجب السر المهني إلا بترخيص مكتوب من السلطة السلمية المؤهلة) وتضيف المادة 49 (على الموظف أن يسهر على حماية الوثائق الإدارية وعلى أمنها)، فموظف الإدارة الجبائية ممثل لسلطة الدولة الذي تأمنه على أداء الخدمات العامة للمواطنين، ومن ثم يلتزم بواجب عدم إفشاء أسرار عمله وما تقتضيه من وثائق ومعلومات تتسم بالأهمية والخطورة والسرية، وهذا تحت طائلة العقوبات التأديبية وقد تصل حد العقوبات الجزائية.

أ.3. سرية المعاملات في قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية: جرم قانون العقوبات (الأمر رقم 66-156، 1966) البوح بأسرار المعاملات المطلع عليها بمناسبة الوظيفة في المادة 301 منه كما يلي (يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج ... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى

خارج عن وظيفته، فلا محل لمسائلته، ومنه فالالتزام بسرية المعلومة يقع على عاتق عون الإدارة الجبائية الذي علم بهذه الأسرار بحكم وظيفته، أي أثناء تأدية وظيفته، لذا لا بد من صلة مباشرة بين الوظيفة والإطلاع على المعلومات الإدارية، بل يجب على أعوان الإدارة أن يحافظوا على جميع الأمور التي اطلعوا عليها سواء تعلق الأمر بوظيفتهم أو إدارتهم، وقد تشمل حتى الإدارات الأخرى حماية للمصلحة العامة، كون أن الدافع الأساسي من المبدأ يتمثل في المحافظة على النظام العام والأمن العام للدولة (باي عمر، 2016، صفحة 40).

ب. شروط متعلقة بالمعاملة الضريبية: حتى يلتزم أعوان الإدارة الجبائية بسرية المعاملة الضريبية لا بد من توافر شروط خاصة بها، وهي:

ب.1. أن تمثل المعاملة أسراراً بطبيعتها أو بسبب الظروف المحيطة به: قد تكون المعاملة سرا بطبيعتها، وهو سر لا يجوز أن يعلم به غير من أوتمن عليه، أو سر حكومي باعتبار ظروفه وملابساته مما يجب أن تضافى عليه صفة السرية (نجم، 2000، صفحة 201)، وليلتزم أعوان الإدارة الجبائية بالسرية لا بد أن يطلع على معلومات ذات طابع سري بمعنى أن تكون الواقعة السرية محددة، فلا يجوز لأعوان الإدارة الجبائية إفشاء أو المساعدة على تسريب المعلومات التي من شأنها أن تسيء بالسير الحسن للمصالح. (باي عمر، 2016، صفحة 38)

وينطبق هذا على كل ما يتعلق بالعمل الضريبي مما يصل إلى علم أعوان الإدارة الجبائية التي يحظر إفشاؤها سواء تلك المتعلقة بالأرباح التي تحققها الشركات أو الرقابة الجبائية للوثائق أو في عين المكان، أو المنازعات التي تصل إلى علم إدارة الضرائب بحكم عملهم، فهي معلومات سرية بطبيعتها، وقد تكون هناك أعمالاً سرية بمقتضى النص كما ورد في نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية عندما منح الإدارة الجبائية صلاحية ممارسة الرقابة عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، وقررت المادة 38 من ذات القانون في فقرتها الأخيرة بأن يلتزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني.

ب.2. أن لا يكون السر معلوماً للكافة: فالمعاملة التي تعد سرا يجب المحافظة عليه يلزم فيها أن لا تكون معلومة من قبل أشخاص لا تربطهم بصاحب السر علاقة خاصة كالشركاء والعاملين والمستخدمين في الشركة، وإذا كانت المعلومات معروفة لدى الكافة وغير مؤكدة من قبل أعوان الإدارة الجبائية، فإذا قام هؤلاء بتأكيدهم للآخرين يكونوا قد أفشوا سرا، وأصبحت معلومة للكافة، وبالتالي يكونوا قد أخلوا بالتزامهم بالإبقاء عليها سرا (غائب، 2010، الصفحات 311-312)، ويأخذ الإخلال بسرية المعاملة الضريبية شكل فعل من الأفعال الخمسة الآتية (نجم، 2000، صفحة 200):

ب.2.1. الإلتاف: بجعل الشيء غير صالح لأن ينتفع به، ومعناه إعدام ذاتية السر وإنهاء كيانه، والإلتاف لا يتحقق إلا إذا

ب.2. سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية في قانون الإجراءات الجبائية: نصت المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية المحدث بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2002 (قانون رقم 01-21، 2002، صفحة 3) والمعدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007 على (يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعوا أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به)، فالسر المهني وفق قانون الإجراءات الجبائية يكون في كل مراحل أداء الضريبة بدءاً من عملية الفرض إلى غاية التحصيل، وإذا نشأت منازعة فكل شخص تدخل في إطار وظيفته أو مهامه وصلاحيته ملزم بسرية المعاملة الضريبية.

2.2. شروط سرية المعاملة الضريبية وطبيعتها

من موجبات تحديث الإدارة الجبائية تفتحها نحو العالم الخارجي عن طريق سياسة الاتصال وتطبيق مبدأ الشفافية، بتقديم أحسن للمعلومة للمواطن مما يؤدي إلى أحسن اشتراك وكذا وعي جبائي،

(la charte du contribuable. vos Droit & vos obligations, 2010)

دون المساس بالالتزام بالكتمان

(l'obligation d'observation de la discrétion professionnelle tend a protéger l'action et l'image de marque de l'administration. et la violation du principe résulte a titre de l'indicatif de: la divulgation d'un projet de réorganisation du service ou de mutation d'un agent. la divulgation d'un rapport d'audit non encore publié sur la gestion ou le fonctionnement d'un service)

1.2.2. شروط سرية المعاملة الضريبية: لتطبيق مبدأ سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية لا بد من توافر شروط تتعلق بعون الإدارة الجبائية بصفته موظف، وبالمعاملة التي يحظر إفشاؤها.

أ. شروط متعلقة بالموظف: يقع الالتزام بالسرية على الموظفين العموميين دون سواهم، وهم كل عون تابع للإدارة الجبائية له رتبة مفتش على الأقل، وله الكفاءة على إجراء تحقيق في التصريحات الجبائية طبقاً لأحكام المادة 20 الفقرة 2 من قانون الإجراءات جبائية، ويجب أن يكون المحقق حاملاً بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين له صفته عند القيام بالرقابة الجبائية (Charte Du Contribuable. Vérifie, p. 5).

على أن ترتبط سرية المعاملة الضريبية بالوظيفة، فإذا اطلع أعوان الإدارة الجبائية على معلومات إدارية أو وثائق ما بسبب

هذا الأخير، وفي كل الأحوال يمنع على الموظف طلب أو تلقي مزايا يقدمها المكلفون بالضريبة مقابل نصائح أو إرشادات جبائية، ويحضر عليه حماية أي مكلف بالضريبة من خلال إخطاره مسبقاً بعملية رقابة أو الحد بصفة إرادية ومتعمدة من التقويمات اللازمة (Guide de Deontologie, 2009, p. 15)

ويمكن إيجاز بعض حالات مخالفة مبدأ الالتزام بالسر المهني على سبيل التوضيح فيما يلي:

(Guide de Deontologie, 2009, p. 20)

1.1. - القيام باستنساخ إشعارات بفرض الضريبة أو وثائق أخرى تتعلق بملف جبائي قصد استعمالها لغايات خارج عن المصلحة.

2.1. أ. إطلاع الغير على معلومات تخص الوضعية الجبائية للمنافس وتبليغ أرقام حسابات بنكية تخص مكلفين بالضريبة لأشخاص غير مؤهلين.

3.1. أ. إطلاع الغير على طرق التحقيق التي أوصت بها الإدارة الجبائية.

4.1. أ. إفشاء إحصائيات تعتبرها الإدارة الجبائية غير قابلة للتبليغ.

2. أ. التقيد بقواعد سلامة المعطيات والأنظمة المعلوماتية وسريتها: وفي سبيل ذلك يتعين على أعوان الإدارة الجبائية التقيد بقواعد سلامة المعطيات والأنظمة المعلوماتية وسريتها:

1.2. أ. سلامة المعطيات والأنظمة المعلوماتية: بغرض حماية الإدارة من كل استعمال خارجي غير مسموح به للأنظمة المعلوماتية بعد فتح شبكة المعلومات التي تشكل خطراً على سلامة المعطيات والأنظمة المعلوماتية فإن كل مستعمل لهذه الشبكة وموارد معلوماتية أخرى مسئول عن سلامتها، كما يسمح بالدخول إلى الشبكة حصراً للأشخاص المؤهلين والمسموح لهم بذلك في إطار القيام بوظائفهم.

ويتعين على عون الضرائب المسموح له بالدخول إلى الشبكة احترام السرية، إذ يجب عليه الدخول إلى الشبكة في حدود مهامه وما تقتضيه المنفعة العامة.

2.2. أ. سلامة الشبكة المعلوماتية: فكل مستعمل مسئول عن استعماله للشبكات المعلوماتية الموضوعة تحت تصرفه، لذا يجب على عون الضرائب استعمال هذه الشبكات المعلوماتية بكل عقلانية وحرص شديد من أجل تفادي تدهورها أو خرابها أو التدخلات غير المرغوب فيها.

كما يمنع وحدة نظام المعلومات الاستعمال المباشر للشبكات الصادرة عن الانترنت وغير المصادق عليها بغية الحفاظ على أمن موقع العمل.

3.2. أ. سلامة وسرية المعطيات والمعلومات: يجب على موظف الضرائب المؤهل للدخول إلى المعطيات المعلوماتية أن يحرص

انصب على الوعاء المادي الذي ينطوي عليه السر كتمزيق ورقة كتب بها.

2.2. التسليم: هو الإعطاء ونقل الحيازة المادية لمحل السر إن كان للسر محل مادي أو نقل الحيازة المعنوية إن لم يكن للسر حيازة مادية، ولا يشترط أن يتم التسليم بوسيلة معينة بل يستوي أن يتم بأية طريقة.

3.2. الإفشاء: فهو الإفشاء بالسر إلى الغير، وقد يقع الإفشاء والإعلان للسر كله أو جزء منه.

4.2. الحصول على السر: فهو الوصول إليه والإطلاع عليه والتمكين من إحرازه معنوياً أو مادياً، فإذا اطلع الغير على السر المكتوب في تقرير ما وحفظه في ذاكرته فإنه بذلك يكون قد حصل على السر بوسيلة معنوية، أما إذا أخذ الوثيقة المحرر بها السر فإنه بذلك يكون قد حصل مادياً على السر.

5.2. جعل السر غير صالح (تعييبه): وتعييب السر معناه إتلافه إتلافاً جزئياً بحيث يصبح غير صالح للانتفاع به (نجم، 2000، صفحة 201).

2.2.2. طبيعة سرية المعاملة الضريبية: سرية المعاملة الضريبية هو التزام يقع على أعوان الإدارة الجبائية، وحق للشركات التجارية:

أ. التزام أعوان الإدارة الجبائية بسرية المعاملة الجبائية: لتتحقق سرية المعاملة الضريبية لدى الموظف يتعين عليه أن يقوم بالوظيفة بصفة شخصية وينفذ المهام المسندة إليه بنفسه، حيث لا يمكنه تفويض اختصاصاته إلا إذا رخص له نص قانوني صريح بذلك، ويمكن أن يتخذ هذا التفويض شكل تفويض بممارسة السلطة أو تفويض بالإمضاء. (Guide de Deontologie, 2009, p. 13)، وهو التزام بتحقيق نتيجة ولا تكفي بذل عناية للتوصل إلى المسؤولية، وتتمثل النتيجة في عدم اطلاع الغير على السر.

1. أ. التقيد بالقواعد العامة لخدمة الإدارة الجبائية: يمنع على أعوان الإدارة الجبائية إفشاء أو تمكين الغير من الإطلاع على أية وثيقة أو خبر يحوزه أو يطلع عليه بمناسبة ممارسة الوظيفة، عند التدخل في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها أو الفصل في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل والضريبة على أرباح الشركات أو الرسم على النشاط المهني، إلا إذا اقتضت الضرورة ذلك. (Guide de Deontologie, 2009, p. 18)

ومن المفيد الإشارة إلى وجوب احترام قاعدة الالتزام بالسرية لا يكون فقط تجاه الأشخاص الأجانب عن الإدارة، ولكن أيضاً إزاء

الموظفين الآخرين الذين لا يحق لهم الإطلاع على المعلومات المهنية التي يحتاجونها في إطار مهامهم (Guide de Deontologie, 2009, p. 20)

وبالمقابل يحضر على عون الإدارة الجبائية التدخل في قضايا يتكفل بها عون آخر، وإلا عد ذلك شكلاً من أشكال الضغط على

الحقوق والحريات عندما يتدخل في المجال الضريبي يلتزم بمبدأ سرية المعاملة الضريبية في حدود الصلاحيات المخولة له:

1.3.1. محل سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية

يتمثل في النطاق الموضوعي لمجال عمل الإدارة الجبائية فهو المادة أو الموضوع الأساسي الذي تعمل عليه، فالمحل هو مجموع الوثائق والبيانات التي تبين المركز المالي والجبائي للشركات التجارية، غير أن طريقة عمل الإدارة تختلف باختلاف المراحل التي تمر بها عملية تقدير الضريبة:

1.1.3. سرية المعاملة الضريبية في مرحلة التصريح بالنتائج والتحصيل

تقوم الإدارة الجبائية الحديثة على مبدأ الالتزام الطوعي، الذي يعني أن المكلفين يؤدون طوعية ما عليهم من التزامات، فغاية الإدارة الجبائية إجراء تحقق صحيح للضريبة وتوريدها للخزانة العامة، وأن ما يقوم به المكلف من تأدية للضريبة المستحقة عليه يتم طوعية دون إكراه:

أ. سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية في مرحلة التصريح بالنتائج: التصريح بالنتائج من الأساليب العلمية الحديثة التي تعزز الثقة بين طرفي المعاملة الضريبية (عبود. و عبود، 2008، صفحة 5) وهو عمل أولي يقوم على تقديم مجموعة من البيانات والمعلومات التي تدلي بها الشركة، تعترف فيها بحق عليها للإدارة الجبائية، وتساعد للتوصل إلى إقرار احتساب المبلغ الواجب دفعه، فالتصريح عبارة عن آلية تواصلية وأداة للحوار ما بين الشركة التجارية والإدارة، من شأنه تحسيس الملمزمين بمسئولياتهم وبالتالي التعبير بكامل الحرية عن الرغبة في المساهمة في النفقات العامة.

التصريح بالنتائج يشرك الملمزم في الفرض الضريبي، ويمكن أن يكون الالتزام بالتصريح يدويا أو الكترونيا طبقا لنص المادة 68 من القانون رقم 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 (تستبدل عبارة "تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح" بالعبارة "تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح الممكن تسليمها إلكترونيا"، في المواد ذات الصلة في مختلف القوانين الجبائية) (القانون رقم 16-14، 2016، صفحة 3)، وهذا الشكل ضمانات أساسية تخدم الشركات التجارية بما يكفل لها المحافظة على أسرارها، ويضمن التعامل معها بنزاهة وشفافية.

أ.1. وثيقة التصريح بالنتائج: نظام التصريح أو التقدير الذاتي هو أسلوب تقدم من خلاله الشركة التجارية المكلفة بأداء الضريبة بموجب كشف التقدير الذاتي الذي تعبئه بنفسها (الممثل القانوني أو المحاسب) بما تملكه من معلومات عن نتيجة أعمالها من صافي دخل ونفقات وأعباء مالية.

يلزم المكلف بالضريبة بالاككتاب والتصريح بكل ما يمر عليه من وضعيات جبائية، منها ما يقدمه في بداية نشاطه والمتمثل في التصريح بالوجود، يخص كل شركة جديدة

على احترام السرية، حيث لا يمكنه استعمالها إلا في حدود وظائفه وفقط عندما تقتضيه ضرورة العمل، ومن أجل سلامة وتأهيل المعلومات في حالة ضياعها، يتعين على الموظفين المؤهلين لاستعمال المعلومات حفظ المعلومات خارج الموقع، كما يجب عليه أيضا عدم الإفشاء غير الشرعي للمعلومات أو الملفات، لأن كل عون مسئول عن المعلومات الموجودة في الحاسوب الذي يستعمله، ويجب أن يكون الدخول إلى النظام المعلوماتي محصنا وأن تبقى رموز الدخول إلى النظام سرية وشخصية وغير قابلة للإفشاء مهما كان السبب. (Guide de Deontologie, 2009, p. 21)

ب. سرية المعاملة الضريبية حق للشركات التجارية: تعتبر سرية المعاملة الضريبية حق للشركات التجارية لتحافظ بها على وضعيتها التجارية، ولأجل الاستفادة من هذا الحق يتعين على الشركات التجارية تقديم تصريحات كاملة وصحيحة ودقيقة باعتبارهم عنصرا جبائيا، وضمن الأشكال والأجال المحددة قانونا، دون إخفاء معلومة أو القيام بأعمال الغش.

كما يتعين عليهم إفادة الإدارة الجبائية بكل المعلومات اللازمة لحساب الضريبة مع تبيان بوضوح وبتقديم دقيق العناصر اللازمة لفرض الضريبة بأن تكون تصريحاتهم مطابقة للواقع.

(la charte du contribuable. vos Droit & vos obligations, 2010, p. 17)

دون اللجوء إلى إغفال أو تغيير للوقائع، وتصحيح الأخطاء التي تكتشف عند فرض الضريبة.

فإذا التمسست الإدارة الجبائية من الشركة التجارية تبريرات فيما يخص الوضعية الجبائية أو التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي يتعين عليها الرد، إذ يمكن أن تتوفر لدى الإدارة الجبائية عناصر تثبت أن الشركة المكلف بالضريبة المحقق معها تتمتع بمداخل معتبرة مقارنة بتلك المصرح بها، فإنه بإمكانها في هذه الحالة أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء الشركة المكلف بالضريبة المحقق معها بعين الاعتبار، إلا أنه باستطاعة هذه الأخيرة أن تبرر بأن المبالغ المستعملة ليست بمداخل مملصة من الضريبة أو بأنها ليست صادرة عن عمليات تدليس، كما يمكن أن تلتمس الإدارة الجبائية توضيحات لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات.

(Charte Du Contribuable Vérifie, p. 20)

3. المحور الثاني: تطبيق سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية

تعتبر سرية أعمال المكلف بالضريبة أساس جوهري وركيزة لتوفير الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (عبود. و عبود، 2008، صفحة 5)، لذا تحديد محل عمل الإدارة الجبائية يعد بذاته ضمانات لحماية حقوق الشركات التجارية، لتكون في منأى عن كل تعسف يضر بمصالحها، بل أن القضاء حامى

الحجز من المنبع.

ب.1.1. نظام دفع التسيقات: تحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف الشركات التجارية، وتحسب التسيقات التي ستدفعها دون سابق إنذار في الأجل القانونية، وتكون للشركة من الخبرة ما يمكنها من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليها في نهاية العام بطريقة تقريبية، كما يكون لها من بعد النظر ما يجعلها تقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط مقدما تحت حساب الضريبة، ثم تتولى الإدارة الجبائية في نهاية العام باتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة، وتقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعته الشركة من أقساط خلال السنة، فتطالبها بدفع ما تبقى عليها أو ترد لها ما زاد عن قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

فإذا اعتمدت الشركة هذا الأسلوب فإنه الإدارة الجبائية ملزمة بحفظ سرية قيمة القسط الذي دفعته الشركة وما زاد أو نقص عن قيمة الضريبة، وأجل الدفع، لما تكفله هذه الطريقة من إيجابيات للخرينة العمومية، إذ تضمن لها إيرادات مستمرة على مدار السنة بما يتناسب واحتياجات الدولة للأموال على مدار السنة، ومن شأنها أن تخفف من وقع الضريبة على الشركات، بجعل أدائها سهلا بعكس لو انتظر الشركة نهاية السنة، فتتراكم عليها الضريبة المستحقة، فتلجأ إلى كافة وسائل التحايل والتهرب. (بوزيدة، 2010، صفحة 36)

ب.1.2. نظام الاقتطاع من المنبع: تتمثل المداخل الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر في مجال الضريبة على أرباح الشركات في الاقتطاع المطبق على مداخل الشركات الأجنبية، ومداخل القيم المنقولة، والذي تقوم به الإدارة الجبائية مباشرة، فهي ملزمة في هذا الإطار بسرية الإجراء كما تلتزم بذلك كل الهيئات والمؤسسات التي تتعامل معها في ذلك كالمؤسسات المالية والبنوك.

ب.2. سرية الوضعية الجبائية للشركات التجارية في مرحلة التحصيل: قد تستفيد الشركة من تسهيلات جبائية لتسديد ديونها الجبائية في حالة تأخرها عن الدفع في حالة عجز، ويحدث هذا خصوصا للشركات الحديثة في نشاطها نظرا لإمكاناتها المحدودة، وعدم تأقلمها السريع مع وتيرة النشاط الاقتصادي، ومنها:

ب.1.2.1. تطهير الديون الجبائية دون دفع غرامات التأخير: إذ يمكن للشركات التجارية المكلفة بالضريبة والتي تقوم بالتسديد وعلى دفعة واحدة لأصول الديون الجبائية الاستفادة من إعفاء كلي مسبق، ودون تقديم طلب من غرامات التحصيل المترتبة على هذه الديون. طبقا لنص المادة 51 فقرة 3 من قانون رقم 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 (يعفى المكلفون بالضريبة الذين يسددون دفعة واحدة كامل الدين الأصلي للجداول الذي تجاوز تاريخ استحقاقه أربع سنوات

تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا خاضعا للضريبة على أرباح الشركات في نموذج يسلم من طرف الإدارة الجبائية، ويتم تقديمه في الثلاثين 30 يوما الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لها الشركة، وهذا طبقا لنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2007.

أو التصريح خلال السنة المالية أو في نهايتها ممثلا في التصريح السنوي، يلزم المكلفين التابعين لنظام الربح الحقيقي، والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات بأن يكتتبوا قبل أول مايو من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح المحققة من قبل الشركة، والمتعلقة بالدورة المالية السابقة لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة (بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، 2011، صفحة 34)

ومنها ما يقدم في حالة التوقف عن النشاط وهو التصريح بالتوقف، فني حالة التنازل أو التوقف عن النشاط الممارس من طرف الشركة يتعين عليها اكتتاب تصريح في أجل عشرة أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف طبقا لنص المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أ.2. سرية الوضعية الجبائية للشركات التجارية في مرحلة التصريح: يتم إيداع التصريح قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب التي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسي لها، حيث يكون موضحا في التصريح مبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، وإذا سجلت الشركة عجزا فيقدم التصريح بمبلغ العجز (المادة 151 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، فسواء كانت الشركة في وضعية جبائية إيجابية (ربح) أو سلبية (عجز)، فإن أعوان الإدارة الجبائية ملزمون بسرية وضعتها لما في ذلك من تأثير على الوضعية الاقتصادية للشركة، إذ يترتب على الإخلال بسرية المعاملة الجبائية التشهير بالشركة بتحسين سمعتها أو تشويهها، ومن ثمة الإثراء أو الافتقار على حساب غيرها من الشركات، مما يضر بقواعد المنافسة النزيهة.

ب. سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية في مرحلة التحصيل

التحصيل هو مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من المكلف بها إلى الخزينة العمومية، فهو يعبر عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية، أي انتقال العنصر المالي من الدافع إلى الدولة، فهي آخر مراحل دفع الضريبة. (خلاصي، 2014، صفحة 199)

ب.1. سرية طرق التحصيل: تتبع الإدارة الجبائية طرق مختلفة لتحصيل الضريبة بحيث تعمل في الأنظمة الحديثة على الحد من حساسية الشركات التجارية المكلف بالضريبة تجاه التزامهم بها، فتحصل الضريبة عن طريق دفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية من السنة الماضية أو تلجأ إلى طريقة

وعلى صعيد آخر تجري الإدارة الجبائية عمليات الرقابة والتحقيق بصفة دورية على الوثائق المحاسبية والتوضيحية الموجودة لدى الشركات، وتبادل المراسلات معهم:

أ. سرية إجراء الإطلاع على الوثائق المحاسبية للشركات التجارية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص السجلات والتقارير المالية لشركة التجارة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير (خلاص)، 2014، (صفحة 212) ومعالجة الانحرافات لاحتمال الخطأ في التصريح وعدم الدقة، لذا يجبر المكلف بتصحيح أخطائه، وتنصب الرقابة على جميع التصريحات المكتوبة ومقارنتها بالوثائق والمعلومات التي بحوزة الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية للشركة التجارية ودراسة ترابطها وتطور ذمتها المالية، فالرقابة الجديدة لا تزج سوى سيئي النية (بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، 2001، صفحة 13)، وتمثل الوثائق المحاسبية المطلع عليها فيما يلي:

أ. 1. الدفاتر التجارية: تنص المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية على (يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية، وكذا الوثائق الشبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لأجل مدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الشبوتية). وتنص المادة 12 من التقنين التجاري (الأمر رقم 75-59، 1975) على (يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة عشر سنوات. كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة)

فإذا كان القانون قد فرض على الشركة التجارية مسك الدفاتر التجارية الإلزامية (دفتر اليومية ودفتر الجرد)، وألزمها بقيد جميع عملياتها التجارية التي تزاولها بطريقة تكفل بيان مركزها المالي وما لها من حقوق وما عليها من ديون (السيد الفقهي، 2001، صفحة 232) لتشفع لها حينما تقدمها كدليل إثبات وتبعدها عن التقدير الجزائي لدفع الضرائب، فإن البيانات الواردة فيها تعد بمثابة إقرار كتابي صادر عن الشركة التجارية (بن سالم البادي، 2020، صفحة 38)، وهي وإن لم تكن مذيلة بتوقيعه، يتم قيدها بإذن وتحت إشراف القائمين بإدارة الشركة، ومع ذلك فهذه الحجية مقيدة بعدم جواز تجزئة الإقرار، على أن مناط هذه القاعدة أن تكون الدفاتر منتظمة أو مطابقة للقانون.

وفي هذه الحالة فإن إطلاع الإدارة الجبائية على الدفاتر التجارية للشركة قائم على حماية سرية البيانات الواردة فيها وعدم إفشائها للغير، لاسيما وأن التجارة تقوم على أساس الائتمان وتزدهر بفضل المنافسة، وأعطى القانون للشركات التجارية حق الاستعانة بمستشار من اختيارها أثناء الرقابة

ابتداء من السنة المالية لسنة الإدراج قيد التحصيل من غرامات التحصيل المتعلقة بهذه الجداول)

ب. 2. الدفع المسبق: يرمي هذا الإجراء إلى تمكين الشركات المكلفة بأداء الضريبة من تسديد ديونهم على أقساط وفق جدول قد يصل إلى 36 شهرا، وتسديد دفعة أولية لا تتجاوز 10% من مجموع الديون. (المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بمقتضى قانون المالية لسنة 2017)

ب. 3. جدول الديون الجبائية: يسمح هذا الإجراء للشركات التي تواجه ضائقة مالية، والتي تقدم المبررات الكافية بجدولة ديونها الجبائية على مدة قد تصل إلى 36 شهرا، مع إعفاء كلي ومسبق لغرامات الوعاء والتحصيل في حالة ما إذا احترمت الشركات التجارية التزامها مع قابض الضرائب، إذ تنص المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017 على أنه يمكن للشركات التي تمر بوضعية مالية صعبة إعادة جدولة الديون الجبائية التي تكون على عاتقها لمدة لا تتجاوز 36 شهرا، يكون منح أجل الدفع دائما مقترنا بإسقاط عقوبات التأخير دون أن يطلب الخاضع لذلك، بشرط احترام الأجل.

هذه الوضعيات تبين أن الشركة التجارية في حالة عجز فتستعين بهذه التسهيلات لإنقاذ نفسها من الإفلاس، ولا تقتصر أهمية الإجراء على الشركة فحسب بل من مصلحة دائنيها والمتعاملين معها، فالخسارة هي اقتطاع من رأس المال، وكلما نقص رأس المال كلما نقص ضمان الدائنين، والقاعدة العامة أنه يجب أن يبقى رأس المال ثابتا لا يمس، وعلى ذلك يجب المحافظة عليه، ونظرا لأهمية هذه الإجراءات في حياة الشركة يجب على الإدارة الجبائية أن تحفظ سرية وضعيتها الجبائية ولا تحتج بمبدأ الإفصاح (الالتزام بالإفصاح يعد خروجاً على مبدأ السرية وقدسية المعلومة في التعاملات التجارية، ويراد به الكشف عن المعلومات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي والمالي للشركة بما يوفر صورة واضحة عن حقيقة النشاط المفصح عنه، فهذا الالتزام يقع على الشركة بما يوفر مظهرا من مظاهر الثقة وحسن النية في الحياة التجارية، الغرض منه حماية المتعاملين مع الشركة (جهلوك، 2011، صفحة 168)

2.1.3. سرية المعاملة الضريبية في مرحلة الرقابة الجبائية

يتحقق الهدف من الرقابة تدارك حقوق الخزينة العامة، إذ أن الغاية منه كشف مداخل غير ظاهرة في التصريح وفرض الضريبة عنها. (العقيلي، 2008، صفحة 76)، وتتخذ الرقابة الجبائية ثلاثة صور رقابة شكلية، رقابة على الوثائق، ورقابة بعين المكان (كوسه، 2015، صفحة 167)

تتمتع الإدارة الجبائية بحق مطلق في إجراء الرقابة والتحقيق بتصريحات الشركات التجارية لكون النظام الجبائي مبني على أساس التصريح العفوي، ويعتبر هذا الحق ضمانا لتحقيق مبدأ المساواة بين الشركات التجارية من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي، وحفاظا على المنافسة النزيهة في معاملاتهم،

ب.1. الوثائق التوضيحية التي تصدرها الإدارة الجبائية: وتشمل الأوامر والتعليمات الرسمية التي تصدرها الإدارة الجبائية وتتعلم بعملها كإدارة مالية، والتي يشار إليها بعبارة يفهم منها العمل على سريتها، والأصل أن القانون هو الذي يحددها ويصنفها ويجعل منها وثائق سرية، إذ لا يجوز الكشف عنها للغير، وهذا ما يدعى بخصوصية الإدارة (باي عمر، 2016، صفحة 38)، ومن هذه الوثائق التي تتطلبها مرحلة الرقابة والتحقيق ما يلي:

ب.1.1. طلب المعلومات: تسعى الإدارة الجبائية لإزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف الشركة التجارية المكلف بالضريبة عن طريق تقديم طلب من طرف المصلحة المحققة، سواء كان شفويا أو كتابيا من أجل تقديم معلومات إضافية فيما يخص النقاط أو المسائل التي تم تحديدها من طرف مصلحة الضرائب، وعندها تلجأ إلى مراسلتها لتقديم تبريرات وفقا أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (يراقب المفتش التصريحات. ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة. كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية)

ب.1.2. طلب توضيحات وتبريرات: يتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة الشركات التجارية بالضريبة وطلب توضيحات وتبريرات منه، فيما يخص المسائل والنقاط التي يكتنفها الغموض والإبهام، وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليها أن تعيد طلبها كتابيا.

ب.1.3. إرسال إشعار بإجراء التحقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام الشركة التجارية بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق الحقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن تستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار وفقا لأحكام المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب.1.4. التبليغ بإعادة التقييم: تبلغ الإدارة الجبائية بنتائج التحقيق العمق للوضعية الجبائية الشاملة أو التحقيق في المحاسبة، بواسطة إشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، ويجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للشركة التجارية المكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقديم

طبقا لنص المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية (...إن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره...) حفاظا على مصالحها.

ونظرا للتقدم العلمي فإن المادة 20 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية تعطي للإدارة الجبائية حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن يشمل مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، وفي هذه الحالة يجب على الشركات التجارية أن تضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.

أ.2. الميزانية: تعد الميزانية انعكاسا لما تملكه الشركة وما تدين به للآخرين فهي التعبير الرقمي المنظم طبقا لقواعد المحاسبة عن مركز الشركة الإيجابي والسلبي في نهاية السنة المالية (فريد العريني، 2000، صفحة 488) وورد تعريف الميزانية في الملحق رقم 03 التعريف رقم 10 من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 كما يلي (الميزانية هي كشف إجمالي للأصول والخصوم الخارجية "الديون" ورؤوس الأموال الخاصة للكيان "المؤسسة عند تاريخ إقفال الحسابات").

فالميزانية هي كشف محاسبي يسمح عند تاريخ إقفال الحسابات من وصف بصفة مفصلة عناصر الأصول والخصوم التي تمثل الذمة المالية للشركة، كما تعرف بأنها عبارة عن جدول ذو جانبين في الجانب الأيمن ممتلكات الشركة وتسمى (الأصول)، وفي الجانب الأيسر التزامات الشركة اتجاه صاحبها أو الغير وتسمى (الخصوم) (بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، 2001، صفحة 56)، فالميزانية تبين الوضعية المالية للشركة التجارية والكشف عن هذا السر يضر بها وحفظه في غاية الأهمية، لذا أعوان الإدارة الجبائية ملزمون بعدم إفشاءها.

أ.3. الكشف المحاسبي لسنوات الرقابة: وهي وثيقة تشمل ملخص لجدول النتائج للسنوات الأربعة فقط (بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، 2001، صفحة 47)

ب. سرية إجراء الإطلاع على الوثائق التوضيحية: في سبيل الحصول على توضيحات من طرف الشركات التجارية تحرر الإدارة الجبائية وثائق تبين فيها نوع الوثيقة المطلوبة أو الإجراء المراد اتخاذه، وفي المقابل تقدم الشركات التجارية الوثائق التوضيحية التي تحتاجها الإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة البيانات والمعلومات المقدمة من طرفها، وسواء تعلق الأمر بالبيانات والمعلومات التي تصدرها الإدارة الجبائية أو المقدمة من الشركة التجارية، فإن الإدارة الجبائية ملزمة بالحفاظ على المعلومات المطلع عليها نظرا لخطورة هذه الإجراءات على بقاء الشركة التجارية واستمرارها:

ملاحظاتها أو إعلان القبول بها.

ب.2. الوثائق التوضيحية الخاصة بالشركة التجارية: وهي تلك الوثائق التي تتحصل عليها الشركة بصدد إجراء معاملات تجارية، تؤكد بواسطتها صحة المعلومة الواردة في الدفاتر التجارية، فإذا اطلعت عليها الإدارة الجبائية فهي ملزمة بحفظها وأمن المعلومات الواردة فيها، إذ تتضمن معلومات عن نوع الصفقة التي أجرتها الشركة وقيمتها... إلخ، ومن هذه الوثائق ما يلي:

ب.2.1. الفاتورة: وهي عبارة عن مكتوب سواء كان محرراً على ورق أو باستعمال جهاز الإعلام الآلي، بشرط إمكانية التأكد من هوية الشخص الذي أصدرها، وأن تكون معدة ومحفوظة في ظروف تضمن سلامتها ويمكن الاحتجاج بها كدليل محاسبي لعملية البيع أو الشراء لسلعة أو تأدية خدمة. (بقار و حساين، 2018، صفحة 119).

ب.2.2. سند المعاملة التجارية: طبقاً لنص المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 16-66 المؤرخ في 16 فيفري 2016 المحدد لنموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا الأعوان الاقتصاديين المزمين بالتعامل بها (المرسوم التنفيذي رقم 16-66، 2016) هي (الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة والمحرة من طرف العون الاقتصادي عند البيع لفائدة المشتري حتى ولو لم يكن هذا الأخير المشتري النهائي وهو مكلف ببيع المنتج لفائدة العون الاقتصادي)، فهو محرر مكتوب ينشأ بمناسبة بيع أو خدمة والذي يثبت وجود هذه العملية وشروط انعقادها وتنفيذها. (فتحي كمال، 2017، صفحة 168)

ب.2.3. وصل التسليم: يعد وثيقة بديلة للفاتورة يلجأ إليها العون الاقتصادي في العمليات التجارية المتكررة والمنظمة عند بيع سلع لنفس الزبون، على أن تحرر فاتورة إجمالية شهريا تكون مراجعها وصولات التسليم المعنية وفقاً للمادة 11 فقرة 1 من القانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 يونيو 2004 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية، (قانون رقم 04-02، 2004، صفحة 3)، والمادة 14 من المرسوم التنفيذي المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك. (المرسوم التنفيذي رقم 05-468، 2005)

ب.2.4. الفاتورة الإجمالية: ويتم إلزاماً تحرير فاتورة إجمالية شهريا تكون مراجعها وصولات تسليم، على أن تقيد عليها المبيعات التي أنجزها الشركة مع زبون خلال هذه الفترة والمحرة مباشرة بعد انقضائها (بقار و حساين، 2018، صفحة 122)

ب.2.5. المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة: وقد ورد ذكرها في المادة 12 السالفة الذكر، وهي ذات أهمية بالغة في إتمام العمليات التجارية وعقد الصفقات، وتقوم بتسجيل عملية التواصل والاتصال، وتعرف المراسلات التجارية على (أنها كل المحررات المتعلقة بالتجارة التي يتبادلها التاجر مع غيره

من الأشخاص، من خلال الوسائل التقليدية أو الإلكترونية وذلك لديمومة نشاطه التجاري). كما تعني تبادل الرسائل المكتوبة أو الرسائل الأخرى المشابهة بواسطة جهاز النسخ البرقي (الفاكس) الذي يقوم باستنساخ الصورة الثابتة عبر شبكة الهاتف بكامل محتوياتها نقلاً مطابقاً للأصل، أو بواسطة التلكس الذي يعد جهازاً لإرسال المعلومات عن طريق طباعتها وإرسالها مباشرة، وبعد ظهور الإنترنت شاع ظهور البريد الإلكتروني في المراسلات التجارية (الطائي، 2017، الصفحات 4-5) فكل المراسلات الواردة إلى الشركة والمرسلة التي تثبت إجراء معاملة تجارية ويطلع عليها أعوان الرقابة الجبائية ملزمون بحفظها وعدم استغلالها لغير غرض التحقيق المحاسبي لتحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة.

2.3. قيود سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية

التزام أعوان الإدارة الجبائية بحفظ المعلومات والمعاملات يشكل ضماناً خاصاً للشركات وتأميناً لحماية أسرارهم التي يوجب القانون إطلاعهم عليها، وأن حفظ أسرار غيرهم واجب خلقي تمليه مبادئ الشرف والأمانة، فضلاً أن مصلحة المجتمع تقتضي ذلك (الفحل، 2016، صفحة 69)، فإذا كانت سرية المعاملة الضريبية مبدأ لا بد من احترامه عند الرقابة والتحقيق وممارسة حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق العائدة للشركة، في مواجهة غير المكلفين الذين لديهم معلومات عنها (مصادر جمع المعلومات لممارسة حق الإطلاع حسب المواد 45-62 من قانون الإجراءات الجبائية هم المحاكم القضائية والمحامين وخبراء البناء، خبراء المحاسبة، جميع الشركات الوطنية، شركات التأمين والبنوك... إلخ) (بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، 2001، صفحة 41) فإن مبدأ سرية المعاملات الجبائية ليس مبدأ مطلقاً وإنما ترد عليه استثناءات.

1.2.3. قيود سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية في نطاقها الموضوعي

إذا كانت الغاية الأسمى لقانون الضريبة هي تطبيق أحكامه، فإن غاية أية إدارة جبائية هي إجراء تحقق صحيح للضريبة وتوريدها للخزينة العامة، وأن ما يقوم به المكلف من تأدية للضريبة المستحقة عليه يتم بصورة طوعية وبدون إكراه، وتأدية الضريبة على هذا الوجه يتطلب من الجهاز الضريبي العمل الدؤوب في تحقيق عدالة ضريبية في التكليف وتأمين المساواة أمام القانون، لأنه من أهم أسباب التهريب الضريبي هو شعور المكلف الملزم بدفع ما يستحق عليه بأن غيره من المكلفين لم يدفع ما عليه من واجبات ضريبية، ولم يتعرض لأية مسائلة (العقيلي، 2008، صفحة 38)

تتمثل الاستثناءات في الخروج على قاعدة السرية التي تشكل الأصل العام، وهذه الاستثناءات تتعلق بالبيانات والمعلومات محل الحماية، فقد يستوجب القانون أن تكون علانية بطبيعتها أو لازمة لتعقب جرم جبائي.

20 من قانون الإجراءات الجبائية)، فلا يمكن أن يكون جرماً محلاً لسرية.

ب.2. المعلومات اللازمة لثبوت جرم جبائي من طرف السلطة القضائية:
ففي حالة المتابعة القضائية سواء كانت الجريمة مخالفة كعدم تقديم التصريح بالوجود المقررة بموجب المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو مخالفة رفض الإطلاع الواردة في المادة 62 من ذات القانون والمادة 174 من قانون الإجراءات الجبائية، أو كان الجرم جنحة كجنحة التملص من الضريبة أو الاحتيال الضريبي أو جنحة التزوير في إقرارات الضريبة أو جنحة الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الرقابة الجبائية أو جنحة الإخلال بالرقابة الضريبية، أو تعلق الأمر بجنائية تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة أو جنائية التهرب الضريبي، فإن أعوان الإدارة الجبائية غير ملزمين بالسرية المهنية أمام السلطة القضائية، فعندما تقدم الإدارة شكوى قانونية ضد شركة مدينة ويفتح تحقيق بذلك، فلا يلتزم أعوان الإدارة بالسرية المهنية إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى (المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية)

كما يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى، ويجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية. (المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية)

2.2.3. القيود الواردة على مبدأ سرية المعاملة الضريبية في نطاقها الشخصي: التحصيل الجبائي يستلزم تضافر جهود أعوان الإدارة الجبائية بما يكفل لهم العمل الجماعي مع مراعاة مصالح المكلفين، لذا سرية المعاملة الضريبية لا يحتج بها أمام أعوان الإدارة الجبائية، بل أن سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية شرعت لمصلحتها فلها أن تتنازل عنها:

أ. الأعوان الإداريين الذين يباح إفشاء سر المعاملة الضريبية للشركة التجارية أمامهم: يتعين على أعوان الإدارة الجبائية عند ممارسة هذه الاستثناءات قيامه بتبليغ هذه المعلومات بكل حذر وبصيرة،

(Guide de Deontologie, 2009, p. 20)

وعليه كل مخالفة لواجب السرية المهنية يرتكبها موظف الإدارة الجبائية ينجر عنها ليس فقط تطبيق عقوبات جزائية ولكن أيضاً تأديبية.

أ.1. المديرين والرؤساء المباشرين والأعوان المساعدين: إطلاع عون الإدارة الجبائية لرؤوسه ومديره لا يعد إخلالاً بسرية المعاملة الضريبية، فلا يحتج بالسرية الضريبية عندما يراد

البيانات التي يستلزم توافرها لدى الجميع: هي بيانات يستوجب القانون شهرها أو نشرها لتحقيق العلانية، ومنها ما يلي:

أ.1. عرض عدد من ممتلكات الشركة للبيع بالمزايدة العلانية: فعملية البيع بالمزايدة العلنية تستلزم نشر العملية في الأماكن العامة، مما ينفي عنها صفة السرية، وهذا طبقاً لنص المادة 707 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية إذا كان الشيء المحجوز منقولاً فيتم (نشر إعلان البيع بكل وسائل النشر التي تتناسب وأهمية الأموال المحجوزة، لاسيما في 1- في لوحة الإعلانات بالمحكمة التي وقع في دائرته اختصاصها (الحجز...))، والمادة 750 من ذات القانون إذا كان الأمر يتعلق ببيع عقار، فيتم تعليق ونشر الإعلان عن البيع بالمزاد العلني وفق ما يأتي: 1- في باب أو مدخل كل عقار من العقارات المحجوزة أرضاً أو مباني... (قانون رقم 08-09، 2008)

كما أوجب قانون الإجراءات الجبائية في المادة 151 الفقرة 2 بأن تلصق الإعلانات المتضمنة البيع بالمزاد العلني بسعي القابض المباشر للمتابعة، وذلك في الباب الرئيسي للمعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.

أ.2. شهر حكم إفلاس الشركة أو الحكم بالتسوية القضائية: فالحكم بالتسوية القضائية أو بشهر الإفلاس يسجل في السجل التجاري، وتعلن لمدة ثلاثة أشهر بقاعة جلسات المحكمة، وينشر ملخصها في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية للمكان الذي يقع فيه مقر المحكمة، كما يتعين أن يجرى النشر نفسه في الأماكن التي تكون فيها للشركة المدينة مؤسسات تجارية، كما يجرى النشر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية خلال خمسة عشر يوماً من النطق بالحكم، ويتضمن هذا النشر بيان اسم الشركة ومركزها الرئيسي ورقم قيدها بسجل التجارة وتاريخ الحكم الذي قضى بالتسوية القضائية أو شهر الإفلاس ورقم عدد صحيفة الإعلانات القانونية التي تنشر فيها الملخص طبقاً لنص المادة 228 من القانون التجاري، فهذه العلانية يستوجبها القانون حماية للغير الحسن النية.

ب. تعقب جرم جبائي: ونميز بين حالتين:

ب.1. حالة إجراء التلبس الجبائي: إذا تبين لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانوناً، أن ظروف وقوعها فيها الشركة التجارية تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، فإنهم يحرمون محضر التلبس الجبائي ضد الشركة المكلفة بأداء الضريبة، فيسمح الإجراء بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجتمع مؤشرات مقبولة، كما تسمح للإدارة بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، ويترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية منها التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش (المادة

السري، فلصاحب السر المصلحة الأولى في الكتمان (نجم، 2000، صفحة 113)، كأن تفصح الشركة عن أوضاعها المالية والاقتصادية لتزيد من الثقة وحسن النية في تعاملاتها، كما توفر بذلك قدرا من الحماية للمستثمرين المتعاملين معها من خلال ما تكشف بموجبه عن معلومات تتعلق بحقيقة وضعها المالي والقانوني سواء قبل قرار الاستثمار أو أثناء تنفيذ بنود الرابطة العقدية، بما يمكنهم من تقييم أداء الشركة وإحراز مستوى المصادقية (جهلوك، 2011، صفحة 169)، حيث أنها تمثل الدليل العملي على مدى نجاح الشركة.

لكن يشترط في هذا الرضا أن يكون صحيحا صادر عن إرادة حرة سليمة من أي عيب يبطل الرضاء سواء تم بالكتابة أو بالقول أو الإشارة فهو صحيح (نجم، 2000، صفحة 114)

4. الخاتمة

إطلاع أعوان الإدارة الجبائية على أسرار المعاملة الجبائية للشركات التجارية وحفظها ليس التزاما عليهم فحسب، وليس حقا مخولا للمكلفين بأداء الضريبة فقط، بل هو مبدأ دستوري تضمن به الشركات التجارية عدم البوح والإفصاح عن وضعيتها المالية، وهذه الضمانة تخدم الشركات التجارية في مواجهة الجهاز الضريبي ككل لما له من ترابط بين مصالحه، وكل المصالح الإدارية التي تطلع على أسرارها من بنوك ومصالح جمركية ومصالح تجارية، فكل وثيقة مطلع عليها لتحديد الوضعية الجبائية للشركة تتضمن معلومات وبيانات لها من القدسية ما تحفظ به سريتها، ولا يعد هذا خرقا لمبدأ الشفافية والذي يقصد به توفير البيئة المناسبة التي تسمح للشركة من الإطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب وكل ما يتعلق بالضريبة الواجبة الأداء، إذ تنص المادة 55 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على أن يتمتع كل مواطن بالحق في الوصول إلى المعلومات والوثائق والإحصائيات والحصول عليها وتداولها. لا يمكن أن تمس ممارسة هذا الحق بالحياة الخاصة للغير وبحقوقهم، وبالمصالح المشروعة للمؤسسات.

وتحفظ الإدارة الجبائية سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية تجاه الغير، والغير هم الشركات التجارية المنافسة والمستثمرين المتعاملين معها وعملاء الشركة والعمال والمستخدمين، في حين يعطي القانون للشريك الحق في الإطلاع مرتين في السنة عن وثائق الخاصة بالشركة طبقا لنص المادة 558 من القانون التجاري (لشركاء غير المديرين الحق في أن يطلعوا بأنفسهم مرتين في السنة في مركز الشركة على سجلات التجارة...) كما تنص المادة 563 مكرر 6 (لشركاء الموصين الحق مرتين خلال السنة في الإطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها وفي طرح أسئلة كتابية حول تسيير الشركة...)، وتنص المادة 585 من ذات القانون على (لكل شريك الحق في...-2 الإطلاع في أي وقت كان بمقر الشركة وبفضه على الوثائق التالية حساب الاستغلال العام، وحساب

منه تقديم معلومات إلى الرؤساء المباشرين، ذلك أن الالتزام بالسرية لا يقتصر على العون بمفرده بل يتصف بالالتزام بالصفة الجماعية، أي يشمل كل موظفي الدوائر الضريبية (الفضل، 2016، صفحة 69) لذلك فإن ما يتم الحصول عليه من معلومات وتقارير جبائية تتعلق بنشاط المكلف وأرباحه يمكن أن تستخدم من أجل ضرائب أخرى، حتى يتم تقديرها وتحصيلها من قبل إدارات ضريبية أخرى، لذا فإن المبدأ العام بشأن الضرائب هو الوضوح داخل الجهاز الضريبي بأكمله (غائب، 2010، صفحة 323)، كما يمكن للأعوان الذين لهم أهلية ممارسة حق الإطلاع أن يطلبوا من موظفين أقل رتبة منهم، يكونون خاضعين مثلهم وضمن نفس العقوبات للسري المهني من تكليفهم بأشغال التأشير وكشوف ونسخ الوثائق (المادة 46 مكرر 1 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية)

2. الجهات المختصة بالنظر في منازعات الضريبة: ويقصد بها المدير الولائي للضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب واللجان المتخصصة المتمثلة في لجنة الطعن على مستوى الولاية، أو لجنة الطعن على مستوى المديرية الجهوية أو لجنة الطعن المركزية، والتي يفصل بين اختصاصاتها المعيار المالي، فإنه لا يحتج أمامهم بسرية المعاملة الضريبية طبقا لنص المادة 65 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص (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).

ب. إطلاع الورثة والمتنازل لهم بالحقوق، والغير بتنازل من الشركة التجارية

ب.1. الورثة والمتنازل لهم بالحقوق: يعد الورثة والمتنازل إليهم بالحقوق من الأشخاص الذين يباح إفشاء الأسرار الضريبية أمامهم، فإذا كان المتوفى شريكا في الشركة فإن حقوقه تنتقل إلى الورثة، ويترتب على ذلك أن حقوقه والتزاماته تنتقل تلقائيا إليهم بمجرد اتصافهم بهذه الصفة، فالالتزام الضريبي لا ينتهي بوفاة المكلف، وإنما يمتد بعد ذلك ويتحمل واجب أدائه ورثته أو المتنازل إليهم (غائب، 2010، صفحة 325)

ب.2. الغير المطلع على البيانات التي تفشيها الشركة التجارية بطلب منها: إن سرية المعاملات الجبائية وجدت لمصلحة المكلف بالضريبة لحماية حياته الخاصة، وإذا ارتضى إفشاء أسرارها فإن حامل السر يكون في حل من التزامه بسرية المعلومة المودعة لديه، وبهذا يكون للمكلف بأداء الضريبة الحق في خصوصيته، فيما إذا أراد المحافظة على سرية معلوماته وبياناته أو أن يزوج بها بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين (الفضل، 2016، صفحة 76)، فإذا ارتضت الشركة التجارية صاحبة السر بنشره وإذاعته وإفشاءه وصرح لمن أؤتمن على هذا السر بالإفشاء فلا جريمة على أعوان الإدارة الجبائية لتنازل الشركة عن

3. بقار سلمى، حساين سامية، الالتزام بالفوترة كمبدأ لشفافية الممارسات التجارية، مجلة الدراسات الحقوقية، المجلد 7، العدد 2، جوان 2018.
4. بلملياني يوسف، مبدأ الالتزام بالسر المهني، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، العدد التاسع، المجلد الأول، مارس 2018.
5. بن سالم البادي علي، حجية الدفاتر التجارية الالكترونية في الإثبات وفقا للقانون العماني، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 3 العدد 5، جوان 2020.
6. صبار معتز علي، الحماية القانونية للحياة الخاصة في المجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 2، العدد 5.
7. عباس طاهر، عيساوي سفيان، الحقوق والحريات في التعديل الدستوري الجديد بالجزائر لسنة 2016 تكريس للحكمة الراشدة، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، المجلد 1، العدد 1.
8. عبود محمد سلمان، عبود باسم هادي، الآثار القانونية لأسلوب التقدير الذاتي، ورقة عمل مقدمة للندوة العلمية الضريبية الأولى، بتاريخ 12 نوفمبر 2008، الهيئة العامة للضرائب، العراق.
9. غائب فضيلة عباس، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون الدخل العراقي، ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، مجلة الراغبين للحقوق، المجلد (12)، العدد (46)، السنة 2010.
10. فتحي كمال دريس، سند المعاملة التجارية كبديل للفاتورة في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 6 جوان 2017.

المذكرات

1. ماديو نصيرة، إفشاء السر المهني بين التحريم والإجارة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع قانون المسؤولية المهنية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2010.
2. ملياني زليخة، السر المهني في أداء الوظيفة العامة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون عام معمق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2015/2016.

التشريعات

التعديل الدستوري لسنة 2020:

- مرسوم رئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020 في الجريدة الرسمية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 82، الصادرة في 30 ديسمبر 2020، ص: 472.
1. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79، الصادرة في 23 ديسمبر 2001، ص: 3.
 2. القانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 يونيو 2004 يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، الجريدة الرسمية العدد 41.
 3. قانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
 4. القانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77، ص: 03، الصادرة في 29 ديسمبر 2016.
 5. الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم.
 6. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966 المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم.
 7. الأمر رقم 75-59 المؤرخ ل 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
 8. أمر رقم 06-03 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46، ص: 3.
 9. المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفية ذلك، الجريدة الرسمية العدد 80، الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 2005، ص: 18.

النتائج والميزانيات والجرد والتقارير المعروضة (...)، أما الممثل القانوني والقائمين بالإدارة فمن مهامهم تحديد الربح الجبائي والتصريح به لدى الإدارة الجبائية، وما يترتب على ذلك من إطلاعهم على كل الأسرار المالية للشركة التجارية.

الإخلال بسرية المعاملة الضريبية لا يرتب المسؤولية التأديبية فقط بل المسؤولية المدنية والجزائية، لما في ذلك من مساس بخاصية الثقة الائتمان.

تضارب المصالح

❖ يعلن المؤلف أنه ليس لديه تضارب في المصالح.

قائمة المراجع

المراجع العامة

1. السيد الفقى محمد، القانون التجاري (نظرية العمل التجاري-نظرية الحرفة التجارية-الملكية التجارية والصناعية)، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.
2. بناسي شوقي، نظرية الحق في القانون الوضعي الجزائري، دراسة مقارنة بأحكام الفقه الإسلامي والتشريع المصري واجتهادات القضاء الفرنسي، دار الخلدونية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2010.
3. فريد العريني محمد، الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2000.
4. صبحي نجم محمد، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2000.

المراجع المتخصصة

1. العقيلي إبراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار قنديل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
2. الفحل عباس مفرج، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت لبنان، الطبعة الأولى 2016.
3. بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه الجزائر، 2001.
4. بن اعمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، الطبعة 2، دار هومه، الجزائر، 2011.
5. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2010.
6. جهلوك عمار حبيب، النظام القانوني لحوكمت الشركات، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى العراق، 2011.
7. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010.
8. خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
9. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 8، الجزائر، 2014.
10. كوستة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه الجزائر، الطبعة 2015.

مقالات علمية

1. الطائي حامد شاكر محمود، حجية المراسلات التجارية في ظل التطور التقني الحديث، مجلة الحقوق 2017، المجلد 1، العدد 29-30.
2. باي عمر راضية، التزام أعوان الخدمة العامة بالسر الإداري، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، العدد 3 لسنة 2016.

10. المرسوم التنفيذي رقم 16-66 المؤرخ في 16 فيفري 2016 المحدد لنموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين بالتعامل بها، الجريدة الرسمية العدد 10، الصادرة بتاريخ 22 فيفري 2016.

Document d'un site web

www.mfdgi.gov.dz/index.php/FR/;

1. La Charte Du Contribuable. Vos Droits & Vos Obligations. Direction Des Relations Publiques Et De La Communication Edition 2010.

2. Charte Du Contribuable Vérifiée. Direction Des Recherches et Vérifications. Edition 2010.

3. Guide De Déontologie Des Fonctionnaires De La Dgi. Direction Des Relations Publiques Et De La Communication.

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

المؤلف خديجة بوطبل (2022)، سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 14، العدد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر. ص: 246-261