

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

دكتور / حاتم أحمد محمد بطيخ

دكتوراه في القانون الجنائي

كلية الحقوق- جامعة عين شمس

والمنتدب للتدريس بالجامعات المصرية

المستخلص

حرصاً من المشرع علي حماية ودعم وتعزيز الاقتصاد الوطني، وجذب الاستثمارات الخارجية، فقد عمل علي إصدار
حزمة من التشريعات الاقتصادية، كان من بينها قانون الإجراءات الضريبية الموحّد ولائحته التنفيذية، الذي حرص
بموجبها علي حماية حقوق وحرّيات الممولين والمُكلفين بالضريبة، ومن بين هذه الحقوق حق الخصوصية
المعلوماتية، وكفالة سريتها، بأن تبقي بياناتهم ومعلوماتهم الضريبية، وحجم أنشطتهم مُحاطة بإطار من السرية

والحماية المعلوماتية، وكان حرصه هذا مهماً ومتطوراً، معتبراً أن كل علانية من شأنها أن تُعلم الغير بموقف ضريبي في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً، تُعد مخالفة لكونها تتضمن اعتداء علي حقوق كفل الدستور والقانون علي حد سواء حمايتها، حيث ألزم من أوثمن عليها أو أطلع عليها من موظفي الإدارة الضريبية أثناء أو بسبب أو بمناسبة أدائه لمهام وظيفته بالمحافظة عليها، وحظر عليهم إفشاؤها للغير إلا في حدود المسموح به قانوناً، وجعل كل خروج علي هذا الحظر جريمة مكتملة الأركان والعناصر تستوجب المساءلة العقابية بشقيها الجنائي والتأديبي، وعليه فقد كان الهدف من هذه الدراسة هو إلقاء الضوء علي بعض المفاهيم والتعريفات الضريبية، منها التعريف بالسرية الضريبية، وبيان مُبرراتها وشروطها، والتعرف علي ماهية جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وبيان أركانها القانونية، وآثارها العقابية، وحالاتها الاستثنائية المُباحة.

Abstract:

In his efforts to protect, support, and enhance the national economy and attract foreign investments, the legislator has enacted a package of economic legislation, among which is the Unified Tax Procedures Law and its executive regulations. These laws aim to protect the rights and freedom of taxpayers and individuals subject to taxation, including the right to information privacy and the assurance of its confidentiality. This ensures that their tax data and the scale of their activities remain surrounded by a framework of confidentiality and information protection. The legislator's commitment to this matter is both significant and progressive, as any publicity that might inform others of a tax

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

position outside the legally permitted circumstances is considered a violation, constituting an infringement on rights protected by both the constitution and the law. Employees of the tax administration who are entrusted with or who have access to this information during, because of, or in connection with the performance of their duties are obliged to maintain its confidentiality and are prohibited from disclosing it to others except when it is legally permitted. Any breach of this prohibition constitutes a complete crime, necessitating accountability through both criminal and disciplinary sanctions. Therefore, the aim of this study was to shed light on several tax concepts and definitions, including the definition of tax confidentiality, its justifications and conditions, the nature of the crime of disclosing tax confidentiality, its legal elements, its penal consequences, and its permissible exceptional cases.

Keywords: Tax confidentiality - Permissible cases - Disclosure of tax confidentiality - Penalties.

مقدمة

أولاً: التعريف بموضوع البحث:

إن حماية حقوق الإنسان، ورعاية مصالح الأفراد وحررياتهم أصبحت تُمثل الهدف الأسمى والأهم الذي تسعى إلى تحقيقه كافة النظم الديمقراطية في مختلف دول العالم، لاسيما مع نشوء الدولة في شكلها الحديث، وما طرأ عليها من تطورات تكنولوجية ملموسة خاصة ما تعلق منها بظاهرة الذكاء الاصطناعي، انعكست على كافة مناحي الحياة، إضافة إلى تنامي دور الفرد في المجتمع، ودخوله مع غيره من بنى البشر في علاقات وتعاملات يومية على الجانبين الاقتصادي والاجتماعي. ويُعد حق الإنسان في الخصوصية من أهم وابرز هذه الحقوق، بأن تبقى حياته وبياناته ومعلوماته وتعاملاته اليومية مُحاطة بإطار من السرية المعلوماتية، فإن شاء أفصح عنها أو عن جزء منها إلى من يختاره ثقةً منه في أمانته، وإن لم يشأ حجبها عن الجميع، وهو ما أكدت عليه كافة الشرائع الدينية والقانونية في مختلف دول العالم، وتم صياغته في شكل نصوص دستورية وقانونية إلزامية أوجبت بمقتضاها على من عهد إليه بسر ضرورة المحافظة عليه، وكتمانه، وإلا تعرض للوم ومن ثم المسائلة العقابية.

ولا شك أن المُشرع المصري يُعد من بين أكثر مُشرعي دول العالم حرصاً على حماية الحقوق والحریات، بما فيها حُرمة الحياة الخاصة، وحماية الخصوصية المعلوماتية من كافة أشكال التعدي المُحتمل، معتبراً أن المعلومات من المقومات الاقتصادية للدولة، وجزءاً أساسياً من منظومة الاقتصاد والأمن القومي المصري، ولذا فقد ألزم الدولة باتخاذ كافة التدابير اللازمة للمحافظة عليها من الاعتداء⁽¹⁾، وجعل من كل اعتداء يقع عليها جريمة يُعاقب عليها بمقتضى القانون، ولا تسقط الدعوى الجنائية ولا المدنية الناشئة عنها بالتقادم⁽²⁾.

ولما كان للسياسة الضريبية من تأثير واضح على الاقتصاد الوطني، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية والاستثمارية، ونتيجة تعاضد دور الإيرادات الضريبية باعتبارها أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة والدخل القومي في العصر الحديث⁽³⁾، ناهيك عن أن العبء الضريبي أصبح يُمثل العبء الأهم الذي يتحمله كل من الممول⁽⁴⁾ والمُكلف⁽⁵⁾ تجاه الدولة التي ينتمي إليها ضريبياً، الأمر الذي حدا بالمُشرع الضريبي أن يضع من الضمانات ما يكفل لهم حماية سرية بياناتهم ومعلوماتهم الضريبية، مما يسهم في بناء الوعي والثقة لديهم، وطمأننتهم على سرية بياناتهم ومعلوماتهم ذات الصلة بحجم ثروتهم وأنشطتهم الاستثمارية من اطلاع الغير عليها، فظهر ما يسمى بمبدأ السرية المالية أو الضريبية، والذي يعتبر أحد أهم مظاهر الحق في

(1) المادة (31) من الدستور المصري لعام 2014 المعدل عام 2019، والمنشور في الوقائع المصرية، العدد 14 (تابع)، في 19 يناير سنة 2014.

(2) المادة (99) من الدستور المصري لعام 2014.

والتنمية الاجتماعية، العدالة وتحقيق تنمية موارد الدولة، العامة إلى من التكاليف وغيره الضريبي النظام (3) تنص المادة (38) من الدستور المصري لعام 2014 على أن "يهدف ذلك أداء غير أحد يجوز تكليف ولا في القانون. المبينة الأحوال في إلا منها الإعفاء يجوز إلا بقانون، ولا إلغاؤها، أو تعديلها، أو العامة، إنشاء الضرائب يكون لا الاقتصادية الشرائح وفقاً متعددة الأفراد تصاعدي دخول على المصادر. وتكون الضرائب متعددة تكون أن الضرائب في فرض ويراعى حدود القانون في إلا أو الرسوم، الضرائب، من بالنظام الدولة بالارتفاع تلتزم، والنقافية والاجتماعية، الاقتصادية، في التنمية وتحفيز دورها كثيفة العمالة، تشجيع الأنشطة الاقتصادية الضريبي النظام ويكفل لقرائهم التكلفة، متحصلات سيادية وأي الضرائب، والرسوم، وأدوات تحصيل الضرائب. ويحدد القانون طرق تحصيل في والإحكام واليسر الحديثة التي تحقق الكفاءة والنظم وتبنى الضريبي، جريمة. الضريبي الضرائب واجب، والتهرب وأداء العامة للدولة الخزنة في منها يودع وما أخرى،

يُراجع البند (7) من المادة (1) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد رقم ٢٠٦. (4) الممول: هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون الضريبي لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته.

(5) المُكلف: هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري خاصاً كان أو عامّاً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة، سواء كان منتجاً أو تاجرّاً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون الضريبي، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملته، وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون الضريبي مهما كان حجم معاملته. يُراجع البند (8) من المادة (1) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

الخصوصية، والعامل الأساسي الهام لنجاح الدولة والإدارة الضريبية⁽¹⁾ في دعم الاقتصاد، وجذب رؤوس الأموال والاستثمارات الوطنية والأجنبية.

ولقد صيغ ذلك المبدأ في شكل نصوص قانونية إلزامية، تُلزم الإدارة الضريبية بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية الخاصة بحجم ونشاط الشركات والأفراد المكلفين أو المُلتزمين بدفع الضريبة، وعدم إفشائها للغير في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً⁽²⁾، والا تعرض المسئول عنها للمساءلة الجنائية، باعتبارها جريمة جنائية مُكتملة الأركان والعناصر تستوجب العقاب الجنائي وفقاً لنص المادة (310) عقوبات، دون الإخلال بحق المساءلة التأديبية، على نحو ما سنبينه تباعاً من خلال موضوع بحثنا المائل عن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية في التشريع المصري والمُقارن.

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصورة رئيسية إلى تسليط الضوء على النظام القانوني للسرية الضريبية، في ظل غياب دراسة قانونية متخصصة تجمع عناصر شتاتها المتناثرة من حيث بيان مفهومها الفقهي والقانوني، ومبررات وشروط الالتزام بها، والتعرف على مظاهر حمايتها التشريعية، ثم التعرف على البنين القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، من حيث بيان أركانها، وعناصرها، والعقوبات المترتبة عليها، والاستثناءات الواردة عليها.

ثالثاً: أهمية البحث:

يُعد موضوع السرية الضريبية من الموضوعات الهامة الجديرة بالدراسة لما لها من تأثير على الاقتصاد القومي بشكل عام، وزيادة حجم ومعدلات التنمية والاستثمار في الدولة، لذا فكان من الضروري الاهتمام بوضع عدد من الضمانات التي من خلالها تتمكن الدولة من المحافظة على رؤوس الأموال المحلية والأجنبية من الهجرة إلى الخارج، والعمل على بث روح الثقة لدى الأفراد في الدولة والمنظومة الضريبية، وحثهم على أهمية أداء الضريبة ودورها في استمرار سير المرافق العامة بانتظام دون توقف، مما يدفعهم للإقدام طوعاً على التصريح بحقيقة وحجم أعمالهم دون خوف من تعرض مصالحهم وأنشطتهم الاقتصادية للخطر، مما يكون له عظيم الأثر في معرفة حجم وحقيقة الأوعية الضريبية للمُكلفين بها، ونجاح المنظومة الضريبية في تحقيق فعالية النظام الضريبي⁽³⁾، وقد كان من أهم هذه الضمانات هو حماية الأسرار الضريبية وحظر إفشائها للغير.

من الممولين وحقوق جهة من الدولة حقوق الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها لحماية والتشريعات القوانين بتنفيذ تختص التي الإدارية الجهة بأنها تلك الضريبية الإدارة (1) تُعرف المجيد دراز - النظم عبد د/ حامد. المصلحة العامة للدولة يحقق وبما الإتقان درجة إلى بها الضريبية للوصول والقوانين عملية اقتراح التعديلات للتشريعات وتتولى أخرى، جهة تنفيذ والذي يتحمل مسؤولية القانونية بالشرعية يتمتع الذي الفني ذلك الجهاز أيضاً بأنها ص109. كما تُعرف لبنان، 1994، بيروت، والنشر، الجامعية للطباعة الضريبية، الدار الجزائر، مكتبة الشركة الجزائرية للطباعة والنشر، الضريبي. د/ منور أوسري، أحمد حمو - جباية المؤسسات، والنظام بالضريبة بين المكلفين وصل كهزمة ويعمل التشريع الضريبي لمصالح الخزينة وذلك حماية تطبيقها سلامة من الضريبية، والتحقق القوانين والتشريعات وتختص بتنفيذ المالية، التابعة لوزارة الهياكل الإدارية أحدى 2009، ص77. أو هي . د/ منتهي جواد كاظم - التوازن بين الالتزامات الضريبية عليها سلطاتها واختصاصاتها والواجبات الواقعة تحديد القانون الضريبي بالضريبة، ويتولى المكلفين العامة وحقوق والحقوق الدستورية في التشريع العراقي، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، العدد التاسع عشر، 2019، ص135.

(2) مصطفى عبد الحسين علي المنصوري - مدي موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية - مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثني، العدد1، 2015، ص60.

(3) ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص3.

رابعاً: إشكاليات البحث:

فى واقع الأمر هناك العديد من المشكلات والعقبات التى تُثار بشأن ضوابط المُحافظة على سرية المعلومات والبيانات الضريبية، ووضع إجابات لبعض التساؤلات التى تدور حولها، خاصة ندره المؤلفات، وخلو التشريعات وقصورها فى وضع تنظيم قانونى دقيق ومتكامل للسرية الضريبية، ومن بين هذه العقبات الآتى:

- 1- التعرف على مفهوم السرية الضريبية، ومظاهر حمايتها التشريعية .
- 2- حدود الالتزام بمبدأ السرية الضريبية، وضماناته القانونية، ومخاطر إفشاء هذه السرية الضريبية.
- 3- التعرف على ماهية جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وبيان حالاتها، وبنائها القانونى.
- 4- بيان الجهات التى يتطلب عملها الخروج على مبدأ السرية الضريبية، على الرغم من حظر القانون إفشاؤها.

خامساً: منهجية البحث:

سنعتمد فى هذا البحث المائل على المنهج الوصفى التحليلى المُقارن فى معالجة المشكلات، والإجابة على التساؤلات، والخروج بها إلى حيز الوجود، باعتباره المنهج الأكثر انسجاماً مع طبيعة وأهداف ومشكلات هذا البحث وتحقيقاً لمتطلباته، من خلال شرح نصوص المواد المتعلقة بالسرية الضريبية، وبيان حالات الإباحة وحدود التجريم والعقاب وفق أحكام النصوص والتشريعات الضريبية والعقابية المتعلقة بحماية الأسرار الضريبية، مع الإشارة إلى بعض النصوص والتشريعات المُقارنة الصادرة فى ذات الشأن، وصولاً إلى طرح عدة نتائج وتوصيات.

سادساً: خطة البحث:

سوف نقوم بتقسيم محاور هذا البحث إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: حول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية.

المبحث الثانى: أطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية.

المبحث الثالث: البنيان القانونى لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المبحث الأول

حول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية

تمهيد وتقسيم:

يتوقف نجاح المنظومة الضريبية على وجود أساس من الثقة والأمان المتبادل بين أطراف العلاقة الضريبية، فهي تُعد - والحال كذلك - من أهم متطلبات العمل الضريبي، ومن مظاهر هذه الثقة الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية، والتي تطلع عليها الإدارة الضريبية بحكم طبيعة عملها، التي لولاها ما توصلت إليها، حيث تؤثر هذه الثقة بشكل كبير وإيجابي على نجاح واستقرار العمل الضريبي، وطمأنة الملتزمين والمُكلفين بها على حماية سرية بياناتهم ومعلوماتهم، مما يجعلهم يُقدمون طوعاً على تقديم كافة البيانات والمعلومات اللازمة أو المطلوبة منهم دون قلق أو خوف من إفشاء سرية أعمالهم وأنشطتهم.

وانطلاقاً من هذه الأهمية فقد رأينا أنه لزاماً علينا وقبل الخوض في صلب موضوع الدراسة أن نتعرف على مفهوم السرية الضريبية محل الحماية، ووضع تعريف مُحدد جامع مانع لعناصرها، وبيان مبررات وشروط الالتزام بها، وبيان حدود الالتزام بمبدأ السرية الضريبية، وذلك من خلال تقسيم الدراسة في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: التعريف بالسرية الضريبية.

المطلب الثاني: مبررات وشروط الالتزام بالسرية الضريبية .

المطلب الثالث: استثناءات مبدأ السرية الضريبية.

المطلب الأول
التعريف بالسرية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

تجدر الإشارة هنا إلى أن الصعوبة الحقيقية تكمن في وضع تعريف مُحدد للسّر الضريبي، خاصة مع خلو التشريعات من إيراد تعريف مُحدد يبين المقصود بالسرية الضريبية، فهذه الحقيقة تُشكل خطوة هامة وأساسية لوضع تنظيم قانوني لجريمة إفشاء السّر الضريبي، فقد جري عمل المُشرع وأستقر في كثير من الدول على تجنب وضع تعريفات مُحددة لبعض المفاهيم والأفعال والسلوكيات المُجرمة، إلا في أضيق الحدود وفي حالات نادرة للغاية، مكتفياً بوضع الأطر العامة والسّمات الخاصة للجريمة أو تحديد عناصر السلوك الإجرامي المكون للجريمة، تاركاً مهمة تلك التعريفات للاجتهادات والأعراف الفقهية والمبادئ القضائية، وذلك لما تمر به الجريمة من تطورات، وتتوع أشكالها، وأساليب ارتكابها، وتعدد خصائص وصفات مرتكبيها.

ومن هنا فقد رأينا قبل التعرض لتعريف السرية الضريبية ضرورة بيان المقصود بالسّر بشكل عام، من حيث بيان تعريفه اللغوي والاصطلاحي، وصولاً إلى وضع تعريف للمقصود بالسرية الضريبية، وذلك من خلال ثلاثة فروع كما يلي:

الفرع الأول: المقصود بالسّر لغةً واصطلاحاً.

الفرع الثاني: المقصود بالسرية الضريبية.

الفرع الثالث: صور الاعتداء علي السرية الضريبية.

الفرع الأول

المقصود بالسّر لغةً واصطلاحاً

أولاً: المقصود بالسّر لغةً:

لقد وردت كلمة السّر في القرآن الكريم في أكثر من موضع، منها قول الحق سبحانه وتعالى في محكم كتابه ﴿وَإِنْ تَجَهَّرَ بِأَلْفِ قَوْلٍ فَإِنَّهُ يَعْلَمُ السِّرَّ وَأَخْفَى﴾⁽¹⁾، وقوله تعالى ﴿لَمْ يَعْلَمُوا أَنَّ اللَّهَ يَعْلَمُ سِرَّهُمْ وَنَجْوَاهُمْ وَأَنَّ اللَّهَ عَلَّامُ الْغُيُوبِ﴾⁽²⁾، وقوله تعالى ﴿أَمْ يَحْسَبُونَ أَنَّا لَا نَسْمَعُ سِرَّهُمْ وَنَجْوَاهُمْ بَلَىٰ وَرُسُلْنَا لَدَيْهِمْ يَكْتُبُونَ﴾⁽³⁾، وقوله تعالى ﴿سَوَاءٌ مِنْكُمْ مَنْ أَسَرَ الْقَوْلَ وَمَنْ جَهَرَ بِهِ وَمَنْ هُوَ مُسْتَخْفٍ بِاللَّيْلِ وَسَارِبٌ بِالنَّهَارِ﴾⁽⁴⁾، وقوله تعالى ﴿الَّذِينَ يُنْفِقُونَ أَمْوَالَهُم بِاللَّيْلِ وَالنَّهَارِ سِرًّا وَعَلَانِيَةً فَلَهُمْ أَجْرُهُمْ عِنْدَ رَبِّهِمْ وَلَا خَوْفٌ عَلَيْهِمْ وَلَا هُمْ يَحْزَنُونَ﴾⁽⁵⁾

فالسّر في اللغة: هو ما يُكتم، وجمعه أسرار، والسّر ما أخفيت، والسريّة كالسّر، والجمع السرائر، فهو ما يُخفيه المرء ولا يُذيعه، والسّر ما أسررت به، وأسّر الشيء كتمه، والسّر خلاف الإعلان⁽⁶⁾، فأصل الكلمة في اللغة يدور حول إخفاء الشيء وعدم إظهاره⁽⁷⁾، أي ما يحاول المرء كتمانها من قول أو فعل.

(1) سورة طه، الآية 7.

(2) سورة التوبة، الآية 68.

(3) سورة الزخرف، الآية 80.

(4) سورة الرعد، الآية 10.

(5) سورة البقرة، الآية 274.

، عام 1999، ص 146، بيروت، طبعة المكتبة العصرية، الدار النموذجية، محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي (6) مختار الصحاح، للشيخ

(7) لسان العرب لابن منظور، المجلد الرابع، الجزء 36، باب عدل، مادة سرد.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

ثانياً: المقصود بالسر اصطلاحاً:

يُقصد بالسر لدي فقهاء الاصطلاح هو ما يُفرض به الإنسان إلى آخر مُستكتماً إياه من قبل أو من بعد، ويشمل ما حفت به قرائن دالة على طلب الكتمان إذا كان العُرف يقضي بكتمانه، كما يشمل خصوصيات الإنسان وعبويه التي يكره أن يطلع عليها الناس⁽¹⁾، كما قيل أن السر هو كل ما يضر إفشاؤه بالسمعة والكرامة⁽²⁾، أو هو صفة تخلع على موقف أو مركز أو خبر أو عمل، مما يؤدي إلى وجود رابطة تتصل بهذا الموقف أو المركز أو الخبر بالنسبة لمن له حق العلم به وبالنسبة لمن يقع عليه الإلتزام بعدم إفشائه⁽³⁾، وعُرف أيضاً بأنه هو كل ما يضر إفشاؤه بسمعة مودعه أو كرامته عموماً⁽⁴⁾، أو هو ما يتطلب الكتمان ويشكل إفشاؤه ضرراً سواء أدبياً أو مادياً أو الاثنين معاً⁽⁵⁾.

وقد عرفته محكمة النقض الإيطالية بأنه كل خبر يجب أن يظل في طي الكتمان عن كل الأشخاص فيما عدا الأشخاص الذين تتوافر فيهم صفات معينة⁽⁶⁾، فالسرية تقتضي ألا يعلم بالخبر سوى الأشخاص الذين تحتم الظروف وقوفهم على هذه السرية، كما تقتضي أن يتم العمل الذي يحيطه المُشرع بالكتمان في غير علانية بعيداً عن كل شخص يكون طرفاً فيه، ويتجه الرأي الغالب في الفقه الإيطالي إلى تعريف السر بأنه علاقة بين شخص ما ومعرفة شخص شيء أو واقعة ما، وهذه العلاقة تتطلب التزاماً من هذا الشخص بعدم إفشاء السر، كما تقتضي منه أيضاً العمل على منع الغير من معرفة هذا السر⁽⁷⁾.

الفرع الثاني

المقصود بالسرية الضريبية

أولاً: تعريف السر الضريبي:

بادئ ذي بدء تُود الإشارة إلى أنه من المستقر عليه وفقاً لما سلف بيانه أن المُشرع لا يضع في كثير من الأحيان تعريفات ومفاهيم مُحددة، إذ ينحصر دوره في الغالب في مجرد وضع الأطر العامة والسمات الخاصة للسلوكيات والأفعال المُجرمة، تاركاً مهمة وضع التعريفات والمفاهيم للإجتهد الفقهي والقضائي في ضوء المُحددات الواردة في التشريع من عناصر وسمات عامة، ويرجع السبب في ذلك إلى أنه من الصعوبة عليه الإحاطة بكافة الأمور والسلوكيات التي تُشكل في مضمونها جريمة

(1) مجلة البحوث الفقهية المعاصرة (فتاوى مجمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي، السر في المهن الطبية) العدد العشرون، السنة الخامسة، عام 1414، ص207.

(2) مجلة البحوث الفقهية المعاصرة، مرجع سابق، ص207.

(3) د/أحمد كامل سلامة- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 1980، ص37.

(4) د/ عصمت عبد المجيد بكر - شرح قانون الإثبات العراقي، ط2، العاتق لصناعة الكتاب، بغداد، 2007، ص192.

الإنسانية، المجلد14، العدد3، 2021، هامش، والعلوم الحقوق الجزائرية، مجلة العقوبات قانون من 310 للمادة تحليلية المهنية، قراءة الأسرار إفشاء حجاج- جريمة ملكة (5) ص517.

مرجع سابق، ص40. مشار إليه لدي د/أحمد كامل سلامة، الحماية الجنائية للأسرار المهنية، سنة 1958 بتاريخ 28 يونيو الصادر الإيطالية النقض محكمة (6) حكم

مرجع سابق، ص40. (7) د/أحمد كمال سلامة- الحماية الجنائية للأسرار المهنية،

جنائية معاقب عليها قانوناً خاصة في ظل التطورات التي طرأت ولا زالت تطرأ على شكل وعناصر وصفات الجريمة، وهو ما انعكس على كافة التشريعات الضريبية التي يتضح منها أنها اتبعت ذات النهج بأن ألتزمت الصمت أمام وضع تعريف مُحدد للسر الضريبي، مكتفية بذكر بعض العناصر والمُحددات العامة والخاصة التي تفيد الفقه والقضاء في وضع تعريف لهذا السر الضريبي.

فقد اعتبر المُشرع الضريبي السرية الضريبية من قبيل الأسرار المهنية التي تتصل بطبيعة الوظيفة أو العمل الضريبي، وألزم القائمين عليها بضرورة احترامها، وحمايتها، والمحافظة عليها⁽¹⁾، وجعلها حقاً من حقوق الممولين والمُكلفين بالضريبة، بل وضمناً لهم في مواجهة الإدارة الضريبية، دون أن يتطرق لوضع تعريف مُحدد لهذا النوع من السرية، وهو ما أكدته المادتين (3، 6) من التشريع المصري رقم 206 لسنة 2020 الصادر في شأن الإجراءات الضريبية المُوحَّد وتعديلاته⁽²⁾، حيث نصت المادة (3) على أنه "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي، يضمن هذا القانون لذوى الشأن الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية".

كما نصت المادة (6) على أن "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون الضريبي أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة. ولا يجوز لأي من موظفي المصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المُصرح بها قانوناً. كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو المُكلف، أو بناءً على نص في أي قانون آخر. ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير". وقد جاءت المادة (9) من اللائحة التنفيذية المفسرة للقانون سالف الذكر مؤكدة على ما سلف، بنصها على أن "تلتزم المصلحة بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالمولدين والمُكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (6) من القانون"⁽³⁾.

وباستقراء كافة هذه النصوص نجد أن المُشرع المصري لم يضع تعريفاً مُحدداً للسرية الضريبية، واكتفى بإدراجها في إطار السر المهني، مسائراً في ذلك ما ذهب إليه أغلب مشرعي دول العالم، من اعتبار السرية الضريبية من قبيل الأسرار المهنية، ولا تخرج في مضمونها عما هو مُقرر في القواعد العامة لتلك الأسرار بمعناها الشامل.

ولما كان ذلك وكان السر المهني⁽⁴⁾ هو كل أمر علم به الأمين عليه بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته، أو فنه، أو طبيعة عمله ويلزم بكتمانه إما لنص في القانون أو لطبيعة الظروف المحيطة به⁽⁵⁾، أو هو ما يتصل بالمعلومات والإجراءات والقرارات التي يطلع عليها الموظف من خلال ممارسة الوظيفة العامة، أو بمعنى أعم السر المهني يتعلق بالالتزام العاملين في الدولة بالمحافظة على أسرار المُكلف الخاصة بعمله أو مهنته أو تجارته، أو ذمته المالية التي تقع بحوزتهم أثناء مباشرة عملهم،

(1) وفي ذلك تقول الجمعية العمومية للفتوى والتشريع "أن قانون الضرائب قد كفل لإعمال تلك المصلحة حداً كبيراً من السرية بل تعد هذه السرية أحد المبادئ الأساسية التي يلزم العاملون بها بوجوب احترامها والمحافظة عليها" رقم الفتوى 261- جلسة 1990/2/21- في 1990/3/7 - ملف رقم 408-6-86.

(2) يُراجع نص المادة (3، 6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد رقم 206 لسنة 2020، المنشور في الجريدة الرسمية العدد 42 مكرر ج، في 19 أكتوبر سنة 2020، والمعدل في 29 ديسمبر 2022.

(3) يُراجع نص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد الصادرة بقرار وزارة المالية رقم 286 لسنة 2021، بتاريخ 2021/6/3.

(4) يقصد بالسر المهني هو "كل شئ يعرفه صاحب المهنة أثناء أو بمناسبة ممارسة مهنته أو بسببها وكان في إفشائه ضرر لشخص أو عائلة أو لشركة، إما لطبيعة الوقائع أو للظروف التي أحاطت بالموضوع". د/ محسن عبد الحميد البيه- خطأ الطبيب الموجب للمسؤولية المدنية في ظل القواعد القانونية التقليدية، 1993، ص 630. وعُرف أيضاً بأنه الشؤون الشخصية والعيوب في يدخل كما بكتمانه يقضي العُرف كان أو طلب كتمانه، على القرائن تدل أمر ويدخل فيه كل إياه مُستكماً آخر إلى شخص به شخص يقضي ما الطبعة الأولى، 2012، ص 21. قانونية، دراسة المهني، السر عن إفشاء المدنية الناشئة الحليوسي- المسؤولية حمادي علي الناس". د/ سليمان عليها يطلع أن صاحبها يكره التي

كلية القانون، 1984، ص 13. (5) جابر مهنا شبل- الالتزام بالمحافظة على سر المهنة، رسالة ماجستير مقممة إلى جامعة بغداد،

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

فضلاً عن كل ما يتعلق بالوظيفة العامة⁽¹⁾، وقد تم تعريف السر الضريبي كذلك بأنه هو 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 بالمُكلفين⁽²⁾.

ومن جانبنا نرى أن هذا التعريف يتسم بالمحدودية، وعدم الشمول، خاصة أنه يشترط ضرورة وجود الضرر لاعتبار السر من قبيل الأسرار الضريبية المحظورة، كما أنه لم يبين أشخاص وصفات المُلتزمين بكتمانه والمُحافظة عليه، الأمر الذي نرى معه أن السر الضريبي هو كل أمر أو بيان أو معلومة أو إجراء أو وقائع أو مُستندات أو نسخ منها أو غير ذلك من الأمور الأخرى مما يصل لعلم مصلحة الضرائب عن نشاط أو دخل الخاضعين للضريبة من الممولين أو المُكلفين بها، سواء أفضوا بها من تلقاء أنفسهم أو أتصل بها علم المصلحة بأي طريق آخر.

ثانياً: تعريف الالتزام بالسرية الضريبية:

الالتزام بالسرية الضريبية هو التزام يفرض على كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله دور في تقدير أو تحصيل الضرائب أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، أو أي شخص آخر من العاملين لدى الإدارة الضريبية ممن يطلعون على بيانات تتعلق بالضريبة بعدم إفشاء الأسرار التي تتعلق بأعمال المُكلف التي تخضع للضريبة والبيانات المتعلقة بهم⁽³⁾، أو هو التزام يفرض على كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله دور في تقدير 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 المُكلف بها⁽⁴⁾.

يتضح من التعريفات سالفة الذكر أن جميعها لا تخرج بأي حال من الأحوال عما هو وارد بنص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المصري، الأمر الذي نرى معه تعريف الالتزام بالسرية الضريبية بأنه "الالتزام تفرضه القوانين واللوائح على كل شخص يعمل في المجال الضريبي أو يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو طبيعة عمله دور في ربط أو تقدير أو تحصيل الضريبة أو الفصل في المنازعات المرتبطة بها....، يُلزمه بالمُحافظة على سرية ما يطلع عليه أو يصل إلى علمه أو يكتشفه خلال ممارسته للمهنة من بيانات أو معلومات أو مُستندات تتعلق بالضريبة أو بأعمال الممول أو المُكلف بها وحظر إفشائها للغير في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً".

وإذا كان هذا هو تعريف الالتزام بالسرية الضريبية، فإن السرية الضريبية ذاتها هي "المُحافظة على كل أمر أو بيان أو معلومة أو إجراء أو وقائع أو مُستندات أو قرارات أو نسخ منها أو غير ذلك من الأمور الأخرى مما يصل لعلم مصلحة الضرائب عن نشاط أو دخل أو مهنة أو تجارته الخاضعين للضريبة من الممولين أو المُكلفين بها أو ذمتهم المالية، سواء

(1) د/ فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 12، العدد 46، السنة 2010، ص 310. د/ خديجة بوطبل- سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسينية بن بوعلي بالشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، لسنة 2022، ص 248.

(2) د/ معتر علي صبار - الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد 2، الإصدار 5، العراق 2013، ص 227.

(3) د/ محمد عبد الطيف- الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، بين مصر والكويت وفرنسا، جامعة الكويت، ط 1، 1999، ص 246.

(4) د/ خديجة بوطبل- سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص 248.

أفضوا بها من تلقاء أنفسهم أو أتصل بها علم المصلحة بأي طريق آخر، فضلاً عن كل ما يتعلق بأعمال الوظيفة العامة التي يطلع عليها الموظف الضريبي خلال ممارسة أعمال وظيفته".

الفرع الثالث

صور الاعتداء على السرية الضريبية

تناولنا فيما سبق تعريف السرية الضريبية، وكذلك الالتزام بهذه السرية، وهنا سوف نتناول صور الاعتداء المحتمل على هذه السرية الضريبية، والتي رأينا تقسيمها إلى ثلاثة صور وفقاً لما تضمنته نصوص وأحكام التشريعات الضريبية المختلفة، وهي على النحو التالي:

الصورة الأولى: إفشاء السر:

هو عبارة عن جميع الأفعال التي تتجه صوب جوهر ومضمون المعلومات والبيانات الضريبية الخاصة بالمولين أو المُكلفين بها، من خلال قيام المختصين أو الملتزمين بالمحافظة عليها وحمايتها، بكشف سريتها للغير، بشكل كلي أو جزئي، وجعلها معروفة سواء للكافة أو البعض منهم أو لأحدهم، وقد تحدث هذه الأفعال بشكل متعمد أو غير متعمد مما من شأنه إتاحة الفرصة للغير في معرفة الأسرار المتعلقة بحجم أنشطة وأعمال الممولين أو المُكلفين بالضريبة، وذمتهم المالية، بغرض استخدامها في الإضرار بهم، أو إتاحة سبل المنافسة غير المشروعة لأنشطتهم التجارية. وتُسمى هذه الصورة من صور الاعتداء جريمة إفشاء الأسرار الضريبية أو المهنية، وهو موضوع دراستنا الماثلة، والذي سنتناوله تفصيلاً فيما بعد.

الصورة الثانية: سرقة السر:

وهو عبارة عن جميع الأفعال غير المشروعة التي يقوم بها الغير والتي تتسم بطابع السرقة، أي اقتناص السر أو جزء منه، بمعنى الاستيلاء عليه بدون علم أو رضاه مالكة أو صاحبه، والتصرف فيه أو استغلاله لحسابه الشخصي عن طريق كشفه أو بيعه للغير أو لحساب الغير⁽¹⁾.

وإزاء ذلك فإنه من المتصور أن تتحقق هذه الصورة من قبل شخص من الغير وذلك بقيامه بتتبع مكن السر ومعرفته والاستيلاء عليه ممن تربطه بالمول أو المُكلف بالضريبة علاقة معينة مثل علاقة العمل التي تتيح له معرفة أسرار الضريبة، أو ممن كانت تربطه في وقت سابق علاقة بالمول أو المُكلف تمكن خلالها من التوصل إلى مجموعة البيانات والمعلومات التي لها طابع السرية، أو أي شخص من غير هؤلاء توصل إلى هذه الأسرار بأي طريقة كانت، بدون علم ورضاه صاحبها، ويقوم باستغلال هذه المعلومات السرية لحسابه الشخصي أو عن طريق كشفها أو بيعها للغير أو لحساب الغير بمقابل⁽²⁾.

الصورة الثالثة: الاحتيال للحصول على السر:

وهو عبارة عن جميع الأفعال غير المشروعة التي يقوم بها الغير عن طريق استعمال طرق أو وسائل احتيالية أو مُستندات مزورة أو استخدام اسم كاذب أو صفة غير صحيحة من شأنها أن توفيق الأمين على السر في غش أو توهمه - على غير الحقيقة - بأحقية هذا الغير في الاطلاع أو الاستيلاء أو الحصول على السر الضريبي.

(1) د/ أبو العلا على أبو العلا النمر - الالتزام بالمحافظة على الأسرار في عقود نقل التكنولوجيا، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثامنة والأربعون، مصر، يناير 2006، ص 55.

(2) G.André Bertin " le secret en matiere d'invention " paris, 1965, p.4.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المطلب الثاني

مبررات وشروط الالتزام بالسرية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

حظيت السرية الضريبية باهتمام واسع المجال من جانب المشرع، لتعلقها بالمصلحة العامة للدولة والمجتمع، والمصلحة الخاصة للأفراد، ولما لها من تأثير واضح على دفع عجلة التنمية، وزيادة حجم ومعدلات الاقتصاد القومي، وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، واستقطاب رؤوس الأموال داخل الدولة، من خلال بث روح الثقة والطمأنينة لدي الأفراد والمستثمرين في الدولة والمنظومة الضريبية، وطمأنتهم على حفظ وحماية بياناتهم ومعلوماتهم الضريبية، المتعلقة بحجم وطبيعة أعمالهم وأنشطتهم وذمتهم المالية.

ونظراً لهذه الأهمية فكان من الضروري التعرف على مبررات وشرط الالتزام بالسرية الضريبية، وهو ما نخصص له هذا المطلب، والذي قمنا بتقسيمه إلى فرعين كما يلي:

الفرع الأول: مبررات الالتزام بالسرية الضريبية.

الفرع الثاني: شروط الالتزام بالسرية الضريبية.

الفرع الأول

مبررات الالتزام بالسرية الضريبية

قد يتصور البعض أن الاهتمام بسرية المعلومات الضريبية وكفالة حمايتها إنما هو فقط من أجل المحافظة على مصالح الأفراد أو الممولين والمُكلفين في حين أن الأمر أعمق وأسمى من ذلك فهو يمتد ليشمل المحافظة على المصلحة العامة للدولة، والمجتمع، إلى جانب حماية المصلحة الخاصة للأفراد، مما يحقق النفع العام والخاص للمجتمع والأفراد على حد سواء، وهو ما سنبينه فيما يلي:

أولاً: حماية المصلحة العامة للدولة المتمثلة في ضمان حسن سير المرافق العامة:

إن المحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية وحمايتها من الاعتداء وعدم تعرضها للإفشاء إنما يساعد على زيادة حجم الإيرادات الضريبية التي تستخدم في تحسين أداء المرافق العامة، وحسن إدارتها، ويزيد من حجم الإنفاق العام على المصالح، والمؤسسات، مما يصب في مصلحة المواطن، وهو ما يجعله يشعر بالراحة والطمأنينة، ويدفعه طوعاً إلى الالتزام بأداء واجبه الضريبي تجاه الدولة، مما يعود بالنفع على الخزنة العامة للدولة ويحقق المصلحة العامة⁽¹⁾، والقول بغير ذلك سوف يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بمهامها وواجباتها تجاه مرافقها ومؤسساتها وبالتالي تجاه المواطنين.

ثانياً: حماية المصلحة العامة للدولة المتمثلة في حماية الاقتصاد والاستثمار:

تُعد السرية الضريبية نظاماً هاماً لحماية الاقتصاد الوطني، ودعم الاستثمار، وجذب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية، حيث تعمل السرية الضريبية على الآتي:

(1) د/خديجة بوطبل- سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص248.

- 1- الحد من ظاهرة هروب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية للخارج، والمحافظة عليها من الهجرة بحثاً عن دول وأنظمة أكثر أماناً على استثماراتها وأموالها يطلق عليها بدول الملاذ، أو الملاذات الضريبية الآمنة، أو الجنات الآمنة⁽¹⁾، والتي هي عبارة عن دول أو مناطق إقليمية أجنبية تتمتع بالاستقرار السياسي والاقتصادي، واستقلالية كافية لسن قوانينها المتعلقة بالسياسات الضريبية والمالية، وتقوم بمنح المستثمرين الأجانب سواء كانوا شركات أو أفراد إعفاءات ضريبية واسعة، ومزايا متعددة، منها عدم فرض ضرائب على رؤوس الأموال وعائدات الإنتاج، أو فرض ضرائب منخفضة جداً قد تكون في ظاهرها معدومة، وحماية كاملة لسرية حسابات وبيانات ومعلومات العملاء لديها، وتوفير الأمن والأمان لهم، فضلاً عن عدم استعدادها للتعاون مع قوانين الدول الأخرى التي تطلب إفشائها وعدم حمايتها، أي عدم قيامها بتبادل المعلومات المالية مع البلدان الأخرى، بالإضافة إلى ذلك، فهي لا تتعاون مع أي سلطة قضائية تطلب الكشف عن سرية هذه المعلومات، كما أنها تحافظ على السرية التامة لهويات الشركات المسجلة لديها وأصحابها، ولا توجد بها أية قيود تعيق عملية تدفق الأموال إلى الداخل أو الخارج بسبب الانفتاح المالي الواسع، وغير ذلك من المزايا الضريبية الأخرى.
- 2- ضمان المنافسة المشروعة في إطار التجارة الدولية بين القوي غير المتوازنة، واستقطاب المزيد من رؤوس الأموال المحلية والأجنبية، وجذب الاستثمارات الخارجية، من خلال توفير بيئة مناسبة ومناخ مستقر للمنافسة الاستثمارية، عن طريق بث وتعزيز روح الثقة لدي المستثمرين في الدولة والمنظومة الضريبية، وطمأننتهم على حماية بياناتهم ومعلوماتهم المتعلقة بحجم أعمالهم وأنشطتهم التجارية ودمتهم المالية باعتبار أن السرية احدي الحوافز الممنوحة لأصحاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية، من أجل إقامة المشاريع الاستثمارية والتنمية⁽²⁾.
- 3- حماية المستثمرين من تعريض أسرارهم من بيانات ومعلومات ومُستندات تتعلق بطبيعتهم وحجم أنشطتهم، واستثماراتهم، ورؤوس أموالهم، وأرباحهم لاطلاع المنافسين عليها، مما من شأنه أن يعرض أنشطتهم للمنافسة غير المشروعة، والإضرار بهم.

ثالثاً: حماية مصلحة الإدارة الضريبية :

تقوم العلاقة الضريبية فيما بين الإدارة الضريبية والممولين أو المُكلفين بها على أساس من الشفافية والثقة المتبادلة، فإذا ما انعدمت هذه الثقة أو تعرضت لأي نوع من أنواع الفقد أو الخلل سوف تفقد الإدارة الضريبية بالضرورة سيطرتها وهيبتها تجاه المواطنين، مما يدفعهم إلى التهرب من سداد قيمة الضريبة المستحقة عليهم، وبالتالي فقد أهم مصدر من مصادر التمويل والإنفاق العام في الدولة، وهو ما يعود بالسلب على الاقتصاد الوطني.

ولما كان الأمر كذلك، فإن حماية المصلحة العامة على النحو المتقدم توجب على موظفي المصالح والإدارات الضريبية المحافظة على ما يطلعون عليه بسبب أو بمناسبة وظائفهم من بيانات أو معلومات أو وثائق أو مُستندات خاصة بالممولين والمُكلفين المتصلة بطبيعتهم وحجم أنشطتهم وأعمالهم ودمتهم المالية، وحفظ سريتها من الإفشاء أو اطلاق الغير عليها، مما

(1) يُعرف الملاذ الضريبي عموماً بأنه: "بلد خارجي يقدم للأفراد والمنشآت التجارية الأجنبية التزامات ضريبية قليلة أو معدومة ضمن بيئة اقتصادية ثابتة، وتشارك هذه الملاذات الضريبية معلومات مالية محدودة أو معدومة مع السلطات الضريبية الأجنبية، ولا تتطلب الدول التي توفر هذه الخدمات الإقامة الفعلية أو الوجود التجاري الفعلي للأفراد أو في تقريرها الاقتصادي بأنه "نظام يعني من تأدية الضرائب أو OCDE المنشآت التجارية للاستفادة من سياساتها الضريبية". كما عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (نظام ضريبي متساهل إذ تفرض ضرائب بسيطة على العائدات المالية أو على العائدات الناتجة من النشاط الاقتصادي أو ينظر إليه كمكان يوفر لغير المقيمين فيه إمكانية التهرب من دفع الضرائب العائدة إلي محل إقامتهم، فضلاً عن سرية التعاملات وتوفير الأمن والأمان للأفراد والشركات"، وقد حددت المنظمة الاقتصادية عدة معايير أو خصائص إذا اجتمعت في بلد أو منطقة جغرافية صنفت على أنها ملاذ ضريبي آمن، وهي: سعر ضريبي أو نظام ضرائب ضئيل أو غير موجود أصلاً - غياب الشفافية في النظام المالي والتعاملات المصرفية والتجارية - غياب تبادل المعلومات المالية مع البلدان الأخرى (سرية المعلومات والتعاملات) - استقطاب شركات اسمية ذات نشاطات وهمية - الاستقرار السياسي والاقتصادي - وجود وسائل اتصالات ومواصلات متطورة - ضعف الرقابة على سوق الصرف - استقرار العملة الوطنية. يُرجع في ذلك: د/ رشا خالد شهاب وآخرون، الملاذات الضريبية الآمنة (التوزيع الجغرافية، والآثار الاقتصادية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 125، أيلول سنة 2020، ص 112: 114. جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، 2010، ص 113.

Bernard castagnede, precte de fiscalite international, 2edition paris. 2009, p112. Richard A.GORDON, Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers, an overview, (the Minerva Group, Inc, 2002 . p23.

(2) د/ كمال طلبه المتولي سلامه- دور الدولة في حماية السرية والاستثناءات الواردة عليها- مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015، ص 111.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

يدفعهم إلى الشفافية، والإفصاح طوعاً عن حقيقة حجم أعمالهم وأنشطتهم ثقة في الدولة، والمنظومة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى نجاح المنظومة الضريبية، والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

رابعاً: حماية المصلحة الخاصة للممول أو المكلف بالضريبة:

أساس حماية السرية هو حق الفرد في حماية حياته الخاصة، وهو حق دستوري قبل أن يكون حقاً قانونياً، ورد النص عليه بنصوص الدستور، وجاء انعكاساً لما تضمنته كافة الإعلانات والمواثيق الدولية، وكان من أهمها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام 1948⁽¹⁾، والعهد الدولي لحقوق المدنية والسياسية الصادر عام 1966⁽²⁾، وغيرها من المواثيق الدولية الأخرى، والتي أكدت جميعها على حق كل إنسان في أن تظل حياته الخاصة محمية بإطار من السرية، ومحجوبة عن العلانية، وإطلاع الغير عليها.

واتساقاً مع ما تقدم فقد تكفل المشرع بوضع حماية خاصة لأسرار الممولين والمكلفين بالضريبة من بيانات ومعلومات ومُستندات سرية تتعلق بحجم أنشطتهم وأعمالهم، ودمتهم المالية، والتي أوجب القانون إطلاع موظفي الإدارة الضريبية عليها بحكم طبيعة وظائفهم، انطلاقاً من مبدأ حماية الحق في الخصوصية المعلوماتية، وحرمة الحياة الخاصة، ولما تُمثله تلك المعلومات والبيانات الضريبية من أهمية بالغة، وخطورة بالنسبة للدولة والأفراد على السواء، حيث عمل المشرع على إحاطتها بمجموعة من النصوص القانونية التي تكفل حمايتها ضد أي تجاوز أو اعتداء يقع عليها، وحظر انتهاكها أو إفشاؤها في غير الأحوال المصرح بها قانوناً، أو في أضيق الحدود.

والقول بغير ذلك يُمثل اعتداءً صارخاً على الحق في الخصوصية، فضلاً عن أن تعمد إفشاء أسرار الممولين والمكلفين بالضريبة بأي شكل كان تجعلهم عرضة للمنافسة غير المشروعة، ويلحق بهم العديد من الأضرار، مما يعرض مراكزهم المالية وأنشطتهم الاقتصادية للمخاطر، وهو ما ينعكس أثره سلباً بالضرورة على مستقبل الضريبة والاستثمار الوطني.

خامساً: حماية المصلحة الخاصة للغير:

يُقصد بالغير في مجال العمل الضريبي كل شخص من غير الممولين أو المكلفين بالضريبة أو العاملين بالإدارة الضريبية ممن يقومون بالإبلاغ عن وقائع تهرب ضريبي أو تقديم معلومات أو بيانات تتعلق بالمكلفين أو الممولين أو حجم دخولهم التي كانوا قد أخفوها أو حاولوا إخفاءها عن الإدارة الضريبية، وكان لهذه المعلومات شأن في تقدير الضريبة أو زيادتها، مما يوجب بالضرورة حماية سرية بيانات هذا الغير⁽³⁾.

(1) يُراجع نصوص ومبادئ الإعلان العالمي لحقوق الإنسان - تم اعتمده ونشره على الملأ بقرار الجمعية العامة ألف (د-3) المؤرخ في 10 كانون الأول/ ديسمبر 1948، حيث نصت المادة (3) من هذا الإعلان على أن لكل فرد الحق في الحياة والحرية وفي الأمان علي شخصه، "....."، ونصت المادة (12) منه على أنه "لا يجوز تعريض أحد لتدخل تعسفي في حياته الخاصة أو في شؤون أسرته أو مسكنه أو مراسلاته، ولا لحملات تضمن شرفه وسمعته. ولكل شخص حق في أن يحميه القانون من مثل ذلك التدخل أو تلك الحملات".

(2) تنص المادة (17) من العهد الدولي لحقوق المدنية والسياسية أو الاتفاقية الدولية لحقوق المدنية والسياسية التي أقرتها الجمعية العامة للأمم المتحدة في 16/12/1966 ووقعت عليها جمهورية مصر العربية بتاريخ 1967/8/4. والصادر بشأنها قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم 536 لسنة 1981 الجريدة الرسمية - العدد 15 - في 15 إبريل سنة 1982، على أن: "1- لا يجوز التدخل بشكل تعسفي أو غير قانوني بخصوصيات أحد أو بعائلته أو بيته أو مراسلاته كما لا يجوز التعرض بشكل غير قانوني لشرفه وسمعته. 2 - لكل شخص الحق في حماية القانون ضد مثل هذا التدخل أو التعرض".

(3) د/ فضيلة عباس غائب - مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص304.

وقد تناول مشرعي بعض الدول المُقارنة النص على حماية هؤلاء الأشخاص، وطمأنتهم على سرية معلوماتهم وبياناتهم الشخصية، من خلال حظر الإفصاح عنها أو عن حقيقة شخصيتهم، حرصاً على عدم تعرضهم للخطر أو التهديد أو التعدي عليهم من قبل الممولين أو المُكلفين بالضريبة، مما يجعلهم يقدمون طوعاً دون خوف على الإبلاغ عن المُتهربين من دفع الضريبة، والكشف عن أية صورة من صور التهرب الضريبي، وذلك لمعاونة السلطات المختصة في مكافحة جرائم التهرب الضريبي، وحماية مورد هام من موارد الاقتصاد في الدولة.

وإذ البين من مطالعة نصوص وأحكام التشريع الضريبي المصري نجده جاء خلواً من النص صراحةً على مثل هذه الحماية ضمن نصوصه، الأمر الذي نرى معه ضرورة التدخل التشريعي بإضافة نص أو فقرة ضمن نصوص قانون الإجراءات الضريبية المُؤدّد تتضمن وجوب التزام الإدارة الضريبية بحفظ وحماية سرية المعلومات والبيانات الشخصية للغير، وحظر الإفصاح عن حقيقة شخصيتهم، ممن يقومون بالإبلاغ عن وقائع تهرب ضريبي أو تقديم معلومات أو بيانات ضريبية تتعلق بالمولين أو المُكلفين بالضريبة أو حجم دخولهم التي كانوا قد أخفوها أو حاولوا إخفاءها عن الإدارة الضريبية، وكان لهذه المعلومات شأن في تقدير الضريبة أو زيادتها، أو كشف جرائمها، وذلك أسوة بما ورد بنصوص بعض التشريعات المُقارنة، مما يكون له عظيم الأثر على الاقتصاد الوطني، وزيادة الموارد الضريبية، من خلال كشف ومكافحة جرائم التهرب الضريبي.

الفرع الثاني

شروط الالتزام بالسرية الضريبية

من مطالعة واستقراء نصوص قانون الإجراءات الضريبية المُؤدّد⁽¹⁾، ولائحته التنفيذية⁽²⁾، مُقارنةً بنصوص وأحكام كافة التشريعات الضريبية في مختلف بلدان العالم، نجد أن المُشرع قد تطلب ضرورة توافر عدة شروط لإعمال مبدأ السرية الضريبية، والالتزام بحمايته والمُحافظة عليه من اطلاع الغير، وهو ذات ما أوردته مصلحة الضرائب المصرية في العديد من الكتب والتعليمات الدورية الصادرة في ذات الشأن⁽³⁾، ومن بين هذه الشروط ما يلي:

أولاً: الشروط المتعلقة بشخص المُلتزم بالسرية الضريبية⁽⁴⁾:

(1) تنص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُؤدّد المصري على أن "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون الضريبي أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة. ولا يجوز لأي من موظفي المصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إفصاح الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المُصرح بها قانوناً. كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو المكلف، أو بناءً على نص في أي قانون آخر. ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتظهير الذي يصدر به قرار من الوزير".

(2) تنص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُؤدّد على أن "تلتزم المصلحة بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالمولين والمكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو إفصاح الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (6) من القانون".

(3) يُرجع في ذلك التعليمات التفسيرية العامة رقم (1) لسنة 1999 الصادرة في شأن مدى أحقية الممولين والجهات الأخرى في الإفصاح على تقارير التوجيه والرقابة والحصول على صور رسمية، والتعليمات التفسيرية رقم (9) المؤرخة في 1989/4/6 الصادرة بشأن حظر الإدلاء بأي بيانات وإفصاح الغير على ورقة أو بيان أو ملف ضريبي أو غيره إلا في الأحوال المُصرح بها قانوناً، والمتضمنة أيضاً حظر الإفصاح على تقارير التوجيه والرقابة المتعلقة بفحص الملفات الضريبية بمناسبة الشكاوى التي تقدم في شأنها إلا في الأحوال المُصرح بها قانوناً، والتنبه إلى مراعاة ما يلي:

أولاً: جواز إعطاء بيانات ضريبية من ملف الممول الضريبي بناءً على طلب كتابي من الممول شخصياً أو وكيله الرسمي أو المتنازل إليه في حالة غياب المتنازل.

ثانياً: جواز إعطاء البيانات الضريبية من ملفات الممولين أو الإفصاح على تلك الملفات بالنسبة للجهات التي يتضمن قانونها نصاً صريحاً بجيز لها حق طلب البيانات أو الملفات أو الأوراق من الجهات التي تعتبر البيانات التي تتناولها سرية مثل هيئة الرقابة الإدارية - إدارة الكسب غير المشروع.

ثالثاً: عدم جواز إعطاء صور من تقارير التوجيه والرقابة أو الإفصاح عليها إلا بالنسبة للجهات المنصوص عليها في البند السابق وذلك حفاظاً على ما تحويه هذه التقارير من بيانات ومعلومات تنسب بالسرية لكونها تخلف في صميم عمل المصلحة.

(4) د/ فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص 310-312.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- 1- لقد اشترط المشرع ضرورة أن يتمتع القائم على حفظ السر الضريبي بصفة الموظف العام، أو المكلف بخدمة عامة.
- 2- أن يكون الموظف الملتزم بالسرية من العاملين بمصلحة الضرائب، وبهذا فقد ساوى المشرع بين جميع موظفي مصلحة الضرائب في الإلتزام بالمحافظة على مبدأ السرية الضريبية، بأن جعل الحظر ممتداً ليشمل جميع العاملين بمصلحة الضرائب، سواء من يكون منهم له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن بربط أو تحصيل الضريبة أو لم يتصل عمله بهذا الشأن، حيث حظر على جميع العاملين بمرفق الضرائب إعطاء أية بيانات أو معلومات أو السماح للغير باطلاع على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً .
- 3- كل شخص يكون له شأن في الفصل في المنازعات المتعلقة بربط الضريبة أو تحصيلها، حيث أورد المشرع ضمن نصوصه حظراً شاملاً يطبق على هذه الفئة من الأشخاص، ألزمهم بمقتضاه بعدم الإفصاح عما يعرض عليهم أثناء نظر النزاع من معلومات أو بيانات ضريبية، وهو ما ذهبت إليه محكمة النقض بقولها أن المشرع خاطب موظفي مصلحة الضرائب وغيرهم ممن لهم شأن في ربط الضرائب أو تحصيلها، أو الفصل في المنازعات الخاصة بها دون سواهم⁽¹⁾.

ثانياً: الشروط المتعلقة بالمعلومات والبيانات الضريبية محل الحماية:

بمطالعة نصوص وأحكام قانون الإجراءات الضريبية المؤدّ ولائحته التنفيذية، يتبين أن المشرع المصري كان حريصاً على جعل مبدأ السرية يسري على كافة البيانات والمعلومات والأوراق والمستندات والملفات وغيرها، سواء أكانت ضريبية أو فنية⁽²⁾، طالما كان لها اتصال بالشأن الضريبي، وحظر على كافة موظفي المصلحة ممن يتصل أو لا يتصل عمله بشأن ضريبي أن يفشى سرية ما يطلع عليه من بيانات أو معلومات ضريبية أو فنية، أو يطلع الغير عليها، أو يتبادلها مع الغير، في غير الأحوال المصرح بها قانوناً.

- فضلاً عما تقدم يجب أن يتوافر في البيانات أو المعلومات محل الحماية عدة شروط أخرى من بينها:

- 1- أن تكون هذه البيانات والمعلومات سرية بطبيعتها أو بسبب ظروفها المحيطة بها، بحيث لا يعلم بها إلا من أوّثمن عليها بحكم وظيفته، وفي ذلك تقول المحكمة الإدارية العليا "أن المشرع حظر على العامل أن يفشى الأمور التي يطلع عليها بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب تعليمات تقضى بذلك"⁽³⁾.
 - 2- أن يكون الموظف علم بهذه البيانات أو المعلومات - محل السر - بحكم وظيفته، أو علم بها أثناء أو بسبب أو بمناسبة ممارسة أعمال وظيفته سواء كانت بصفة دائمة أو مؤقتة، لا أن يكون علم بها بصفة شخصية أو نتيجة علاقة زوجية أو قرابة أو صداقة، فلا يعاقب من يفشى سراً وصل إليه بسبب الزوجية أو القرابة أو الصداقة⁽⁴⁾.
- وبهذا فلا يكفي لتحقق جريمة إفشاء الأسرار الضريبية أن يكون الموظف علم بالسر بصفة شخصية، وإنما يجب أن يكون علم به بحكم طبيعة وظيفته أو اختصاصه أو عمله الضريبي، وأن يكون له شأن في تنظيم الملف الضريبي، أو ربط وتحصيل الضريبة

(1) حكم محكمة النقض في الطعن رقم 674 لسنة 46 ق - جلسة 1979/2/28.

(2) يُراجع نص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤدّ الصادرة بقرار وزارة المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١، بتاريخ 2021/6/3. والتي جاء نصها على أن "تلتزم المصلحة بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالممولين والمكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (٦) من القانون".

(3) الطعن رقم 3018 لسنة 41 ق. عليا- جلسة 1998/7/25، س43، الجزء الثاني، ص1527، القاعدة رقم (166).

ص296. القانوني، القاهرة، 1985، عبيد- جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال- الطبعة الثامنة، دار الفكر (4) د/ رؤوف

- أو الفصل فى المنازعات التى تتعلق بها، ويضاف إلى ذلك كل موظف فى الإدارة الضريبية تمكنه وظيفته أو اختصاصه أو عمله بشكل مباشر أو غير مباشر من الاطلاع على سر من أسرار الممولين أو المكلفين، حتى وإن لم يكن له دور فيها⁽¹⁾.
- 3- أن يترتب على إفشاء سرية هذه البيانات والمعلومات الضريبية أضراراً بحياة أو عمل أو نشاط أو سمعة وكرامة صاحبها أو عائلته، ولو لم يطلب كتمانها، فالسر هو كل نأبأ يهيم صاحبه كتمانها، أو كل ما يضر إفشائه بالسمعة أو الكرامة ولو لم يطلب صاحبه كتمانها، كما عُرف بأنه كل ما يعرفه الأمين أثناء أو بمناسبة ممارسته لمهنته وكان إفشائه يسبب ضرر لشخص أو لعائلة إما لطبيعتها أو بحكم الظروف المحيطة به⁽²⁾.
- غير أننا نختلف مع هذا الاتجاه المتقدم، ونرى أنه ليس بشرط لازم أو ضروري لقيام جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وتحقق عناصرها وأركانها أن يكون من شأن إفشاء سرية البيانات أو المعلومات سواء أكانت ضريبية أو شخصية أو مالية أن يلحق بصاحب السر سواء أكان المكلف أو الممول ضرراً معيناً أو لأى شخص آخر، فوقع تلك الجريمة لا يتطلب بالضرورة تحقق الضرر، وهو ما يفهم ضمناً من سكوت المشرع، وعدم النص على ذلك بصلب المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد، أو المادة (9) من لائحته التنفيذية سالفه البيان.
- 4- أن لا تكون هذه البيانات أو المعلومات متاحة أو معلومة للكافة أو لعدد من الناس دون تمييز على سبيل القطع واليقين⁽³⁾، وبمعنى آخر أن لا تكون معلومة لأشخاص لا تربطهم بصاحب السر الضريبى علاقة خاصة سواء أكانت علاقة عائلية أو علاقة عمل، أو كانت تلك المعلومات معروفة للعامة ولكن غير مؤكدة، فإذا ما قام الموظف بتأكيد تلك المعلومات للعامة يكون بذلك قد ارتكب جريمة إفشاء سرية للمعلومات الضريبية⁽⁴⁾.
- 5- أن لا يكون مُصرحاً بإفشاء هذه المعلومات والبيانات السرية بموجب نص قانونى أو لائعى⁽⁵⁾.

(1) يُراجع نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد 206 لسنة 2020.

(2) يُراجع فى هذا الشأن د/ فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص310-312.

ص350. 2002، الجامعية، الإسكندرية، المطبوعات دار-والأموال الأشخاص على الاعتداء (3) د/ فتوح عبدالله الشانلي- جرائم

(4) د/خديجة بوطيل- سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص251.

(5) يُراجع نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد 206 لسنة 2020.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المطلب الثالث

استثناءات مبدأ السرية الضريبية

يُشكل مبدأ السرية الضريبية الأصل العام في مجال العمل الضريبي، إلا أن شأنه شأن غالبية المبادئ القانونية لا يعد مبدأ مطلقاً يعمل به في كل الأحوال، وإنما ترد عليه بعض الاستثناءات التي توجب الخروج عليه دون ترتيب المسؤولية الجنائية، فقد أجاز المُشرع بعض الاستثناءات بموجب أحكام ونصوص قانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد، مراعاة منه لبعض الاعتبارات الجديرة بالاهتمام ومنها مُقتضيات المصلحة العامة، ولا يُشكل إتيانها على هذا النحو جريمة إفشاء لسرية البيانات والمعلومات الضريبية، وبالتالي لا يعاقب عليها قانوناً، مادام أن الإباحة جاءت وفق ضوابط ونصوص القانون.

وبمطالعة نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد ولائحته التنفيذية يتبين أن الحالات الاستثنائية التي أباح المُشرع بموجبها لموظفي الضرائب الخروج على مبدأ السرية الضريبية، وعدم إخضاعهم للعقاب هي⁽¹⁾: " حالة إعطاء بيانات من الملفات الضريبية بناءً على طلب كتابي من الممول أو المُكلف، وحالة وجود نص في أي قانون آخر يسمح بذلك، وحالة إعطاء بيانات من الملفات الضريبية للمتنازل إليه عن المنشأة، وحالة تبادل المعلومات والبيانات الضريبية بين الجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية، وللورثة"، وهو ما سنبينه تفصيلاً فيما يلي:

الفرع الأول: الاستثناءات الواردة بالقانون.

الفرع الثاني: الحالات التي لم يخضعها القانون للاستثناء.

الفرع الأول

الاستثناءات الواردة بالقانون

لقد تناول المُشرع بموجب أحكام قانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد ولائحته التنفيذية النص على العديد من الاستثناءات على مبدأ السرية الضريبية، وأخرجها عن نطاق التجريم الوارد بالقانون، وكان من بين هذه الاستثناءات الآتي:

- الاستثناء الأول: إفشاء السرية الضريبية بناءً على طلب كتابي من الممول أو المُكلف بالضريبة:

لاشك أن الالتزام بالسرية الضريبية تقرر من الأساس لحماية حق الممول أو المُكلف بالضريبة في كتمان أسرار الضريبة وتعاملاته التجارية وكل ما يتعلق بشئونه المالية وحجم أرصده وحساباته وأنواعها وطبيعتها، باعتبار أن الالتزام بحفظ الأسرار يؤكد الحق في الخصوصية وروابط الثقة، ويترتب على الإخلال به دون رضا صاحب الحماية مسؤولية جنائية، فضلاً عن المسؤولية التأديبية والمدنية، فإذا قبل صاحب الحماية التنازل عنها، كانت له الحرية في ذلك، وبهذا يتحلل حامل السر من التزامه بحفظ سرية المعلومات والبيانات المودعة لديه⁽²⁾، ذلك أن تصريح صاحب السر يرفع عن حامله واجب الكتمان ويُبيح له إفشائه.

(1) يُراجع نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد 206 لسنة 2020، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزارة المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١، بتاريخ 2021/6/3.

(2) وفي ذلك تقول الجمعية العمومية للفتوى والتشريع أن "صاحب السر الذي قرر القانون حمايته إذا ارتضى إفشائه تحل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه" الفتوى رقم 589- جلسة 1977/6/29- في 1977/7/1- ملف رقم 86-5-11.

لذا فقد أجاز المُشرع المصري بموجب قانون الإجراءات الضريبية، ولأئحته التنفيذية، إمكانية إعطاء بيانات من الملفات الضريبية المودعة طرف المأمورية المختصة للممول أو المُكلف شخصياً، أو لمن يُمثله قانوناً، بناءً على موافقته، وبموجب طلب كتابي منه، يقدمه إلى المأمورية المختصة⁽¹⁾.

وفي هذا الشأن قضت محكمة النقض بأن الالتزام بالسرية على هذا النحو يقتصر على الأغراض المُتصلة بربط الضريبة وتحصيلها دون غيرها من البيانات التي تتوافر للكافة أو يستوجب القانون فيها العلانية؛ كاسم الممول، وعنوانه، ونشاطه، مما يكون الممول عادة حريصاً على الإعلان عنه لمصلحته، دون أن يتجاوز ذلك بيانات عن مُوازنات الممولين وأرباحهم وتعاملاتهم ومراكزهم الضريبية، لتعلق ذلك بالسرية التي كفلها قانون الضرائب على النحو المُشار إليه⁽²⁾. غير أن هذه الإباحة المُقررة بموجب أحكام القانون لم تقتصر على مجرد طلب الاطلاع على الملف الضريبي المودع طرف الجهة الإدارية، وما يحتويه من أوراق ومُستندات، بل لقد ذهبت إلى أبعد من ذلك، حيث أباح القانون للممول أو المُكلف أو وكيلهما أو ممثلهما القانوني الحق في الآتي:

- 1- الحصول على صور ضوئية من المُستندات المودعة طرفها⁽³⁾، وهو ما نصت عليه التعليمات التفسيرية الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية رقم (2) الصادرة بتاريخ 16/6/1992⁽⁴⁾.
- 2- الحصول على شهادة بموقف الممول أو المُكلف ضريبياً، وهو ما تناولته التعليمات التنفيذية رقم 26 لسنة 2020 وملحقاتها الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بشأن إصدار شهادة بالموقف الضريبي⁽⁵⁾، وما تناولته فتاوى مجلس الدولة الصادرة بناءً على استطلاع رأيها في هذا الشأن⁽¹⁾.

(1) تنص المادة (6) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤد على أن "للممول أو المكلف أو من يُمثله قانوناً الاطلاع على ملفه الضريبي بناءً على طلب يقدمه إلى المأمورية المختصة، وعلى المأمورية تمكينه من هذا الاطلاع خلال ثلاثة أيام عمل على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب ويثبت تمام الاطلاع على الطلب المقدم من صاحب الشأن، وللورثة أو المتنازل إليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً .

(2) حكم النقض في الطعن رقم 674 لسنة 46 ق جلسة 1979/2/28.

(3) تنص المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن "يشمل حق الاطلاع المنصوص عليه في المادة السابقة الاطلاع على بيانات التسجيل، ومحاضر المعاينة والمناقشة، ومحاضر الأعمال، ومذكرة الفحص والإخطارات والنماذج الخاصة بربط وتحصيل الضريبة بما فيها الإخطار بالتنبيه بالأداء ومحاضر الحجز . وللممول أو المكلف أو من يُمثله قانوناً أو غيرهم من ذوى الشأن طلب الحصول على صور ضوئية من المستندات المشار إليها في الفقرة السابقة.

(4) يُراجع في ذلك التعليمات التفسيرية رقم (2) الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 16/6/1992 والتي تضمنت صراحةً السماح للممولين أو وكلائهم أو المتنازل إليهم بتصوير الأوراق الجائز الاطلاع عليها من الملفات الضريبية، وذلك وفق مجموعة من الضوابط التي لا يمكن إغفالها، حيث انتهت تلك التعليمات التفسيرية إلى " السماح بتصوير المستندات التي يجوز للممول، أو وكيله أو المتنازل إليه عند غياب المتنازل، الاطلاع عليها أو إعطائه بيانات منها وبمراعاة الضوابط الآتية :

- 1- يجب أن يتقدم الممول أو وكيله أو المتنازل إليه بطلب الاطلاع أو الحصول على البيانات المراد تصويرها وأن يرد في الطلب بيان الأوراق المطلوب تصويرها وسبب تقديم هذا الطلب .
- 2- تقوم المأمورية بدراسة هذا الطلب، في ضوء التعليمات التفسيرية العامة رقم (2) لسنة 1974، الصادرة بتاريخ 16 أبريل سنة 1974، بشأن البيانات والصور والشهادات التي يمكن إعطائها للممولين دون الرجوع إلى مجلس الدولة، وبشرط ألا تكون هذه الأوراق من قبيل البيانات التي تحتفظ بها المأمورية في ملفات سرية لورودها من مصادرها السرية.
- 3- يجب أن يتم استيفاء الرسوم والدمغات المقررة على هذه الصور في الحدود المقررة قانوناً .
- 4- تتم مراجعة هذه الصور واعتمادها من المأمورية المختصة .
- 5- تقيّد الطلبات والصور المستخرجة من سجل خاص تمسكه المأمورية المختصة .

(5) تضمنت تلك التعليمات الصادرة بتاريخ 2020/3/8 ما يلي: "في إطار توجهات الحكومة من أجل فك التشاؤكات المالية بين الجهات المُؤازنية، والقطاعات الدائنة لها، مع استثناء حقوق الخزينة العامة طرف تلك القطاعات، وفي ضوء المنشور العام لوزارة المالية رقم 3 لسنة 2020، وتوجهات الحكومة بضرورة أن تتضمن مُستندات صرف إعانة صندوق دعم الصادرات، شهادة بالموقف الضريبي من المأمورية المختصة، والتعليمات التفسيرية رقم 2 لسنة 1974 بشأن البيانات والصور والشهادات التي يُمكن إعطاؤها للممول دون الرجوع إلى مجلس الدولة، وذلك بعد تحصيل الرسوم المقررة، يتعين على كافة الوحدات التنفيذية بالمصلحة (بخل / قيمة مُضافة) في حالة تقدم أحد الممولين / المُسجلين، أو من يُمثله قانوناً، بطلب للحصول على شهادة بالموقف الضريبي، الالتزام بسرعة إصدار تلك الشهادة، مُوضحاً بها قيمة الضريبة واجبة الأداء- إن وُجدت، وتعدّ الضريبة واجبة الأداء من واقع (الإقرار الضريبي - دخل / قيمة مُضافة)، الاتفاق باللجنة الداخلية، قرار لجنة الطعن- ولو كان مطعوناً عليه، حكم محكمة واجب النفاذ - ولو كان مطعوناً عليه، قرار لجنة إنهاء المنازعات)، وموقفهم الضريبي (الإقرارات الضريبية للضرائب العامة/ ضريبة القيمة المُضافة)، وأي مُستندات أخرى إن وُجدت، على أن يتم

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

إصدار هذه الشهادة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ طلبها على الأكثر، وذلك وفقاً للنموذج المرفق، وأن تكون هذه الشهادة مُحررة على الحاسب الآلي، ولا تُحرر يدوياً. ويُراعى تنفيذ هذه التعليمات بكل دقة".

- هذا وقد صدر عن ذات المصلحة ملحق تعليمات تنفيذية رقم 26 لسنة 2020 بشأن إصدار شهادة بالموقف الضريبي بتاريخ 2020/3/10 تضمنت الآتي: "تيسيراً على السادة الراغبين في تسوية مستحققاتهم الضريبية مع صندوق دعم الصادرات، لذا تُتَبَّه المصلحة على ضرورة التزام جميع المأموريات بإصدار شهادة بالموقف الضريبي لجميع السادة المُصدِّرين مُوضح بها بيان قيمة (الضرائب/ الدين) واجبة الأداء دون النظر للسنوات التي تحت الفحص أو الحالات التي تم فحصها وإخطارها ولم تُصبح واجبة الأداء حتى تاريخ صدور الشهادة، وذلك خلال يومي عمل على الأكثر من تاريخ تقديم الطلب. وعلى القطاع التنفيذي، وقطاع المناطق الضريبية، والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والتفتيش متابعة تنفيذ هذه التعليمات بكل دقة".

(1) ومن بين هذه الفتاوى الآتي:

- فتوى مجلس الدولة رقم 11/9/10 بتاريخ 1971/8/8 بشأن طلب شهادة بأن الممول تقدم بإقراره الضريبي عن سنة معينة.
- فتوى مجلس الدولة رقم 148/1/10 بتاريخ 1973/1/28 بشأن طلب شهادة تثبت أن المصلحة قد طالبت مُقَدِّم الطلب عن نشاط معين خلال سنوات معينة.
- فتوى مجلس الدولة رقم 103/1/10 بتاريخ 1972/8/11 بشأن طلب الجمعيات الخيرية شهادة بعدم خضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية.
- فتوى مجلس الدولة رقم 54/1/10 في 1972/5/15 بشأن طلب شهادة أو صورة طبق الأصل من إحدى المأموريات تفيد عدم وجود نشاط لمقدم الطلب.
- فتوى مجلس الدولة رقم 20/2/5 بتاريخ 1971/8/19 بشأن طلب صورة طبق الأصل من بعض المستندات المودعة بالملف الضريبي الخاص بمقدم الطلب.
- فتوى مجلس الدولة رقم 510 في 1971/5/3 بشأن طلب صورة من الإقرار الضريبي.
- فتوى مجلس الدولة رقم 636/9/1971 بتاريخ 1970/5/9 بشأن طلب صورة طبق الأصل من مذكرة فحص المأمورية لإيراد الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم 20/2/5 بتاريخ 1971/2/2 في 1971/2/2 بشأن طلب صورة طبق الأصل من اعتراضات الممول على نماذج الربط.
- فتوى مجلس الدولة رقم 1089 في 1971/6/27، والفتوى رقم 2241 في 1972/11/20 بشأن طلب شهادة بنوع الضريبة الخاضع لها الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم 48 في 1971/1/14، والفتوى رقم 430 في 1973/3/10 بشأن طلب شهادة بالربط الذي تم على الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم 71/2/14، 417 في 1971/4/10، 445 في 1973/3/11 بشأن طلب شهادة بالكيان القانوني للمنشأة.
- فتوى مجلس الدولة رقم 996 في 1973/6/3 بشأن طلب شهادة بالتوقف عن النشاط.
- فتوى مجلس الدولة رقم 1235 في 1973/7/18، والفتوى رقم 160 في 1973/8/16 بشأن طلب شهادة بالتخارج.
- فتوى مجلس الدولة رقم 1532 في 1972/8/5 بشأن طلب شهادة باستخدام أو عدم استخدام عمال.
- فتوى مجلس الدولة رقم 2284 في 1971/11/29 بشأن طلب صورة من قرار لجنة الطعن.
- فتوى مجلس الدولة رقم 2320 في 1971/15/6، والفتوى رقم 1573 في 1973/5/13 بشأن طلب صورة من محاضر مناقشة الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم 8/1/10 في 1972/2/13 بشأن طلب صورة من محضر لجنة الطعن تفيد أن مقدم الطلب قد حضر عن أحد الممولين أثناء نظر الطعن أمام اللجنة.
- فتوى مجلس الدولة رقم 7/1/10 في 1972/2/7 بشأن طلب شهادة تفيد أن مقدم الطلب قد قام بإعداد وتقديم المستندات الضريبية عن بعض الممولين.
- فتوى مجلس الدولة رقم 842 في 1971/7/21، والفتوى رقم 465 في 1971/4/24، والفتوى رقم 194 في 1973/2/3 بشأن طلب شهادة بالمبالغ المسددة للمأمورية.

كما أنه لم يقتصر الأمر عند هذا الحد، بل لقد ألزم المُشرع الجهة المُختصة مُتمثلة في مصلحة الضرائب المصرية بضرورة الرد على الممول أو على غيره كتابة بأية وسيلة كانت تقليدية أو إلكترونية فيما يتعلق بالاستفسار المقدم منه عن حقيقة أوضاعه أو موقفه الضريبي⁽¹⁾.

وجدير بالذكر أن المُشرع وضع شرطاً إلزامياً لا يمكن إغفاله أو الخروج عليه لإباحة الاطلاع على البيانات الضريبية حال موافقة ورضاء صاحب السر، مفاده ضرورة أن يتم هذا الاطلاع أو الإفشاء بناء على طلب مكتوب من الممول أو المُكلف، وبالتالي عدم الاعتداد بالطلب الذي يقدم شفاهة.

ويهدف المُشرع من هذا الشرط حماية الموظف الضريبي حتى لا يتعرض للمساءلة العقابية جراء إنكار الممول أو المُكلف موافقته على هذا الإفشاء، بل وحماية أيضاً للممول أو المُكلف الضريبي ذاته حتى لا يدعى الموظف أو المؤتمن على السر الضريبي - على غير الحقيقة - بأن صاحب السر قد أحله منه.

ولما كانت السرية الضريبية مُقررة من الأساس حماية لمصلحة صاحب السر - الممول أو المُكلف بها- فإذا ما طلب صراحةً إفشاؤها، وأستوفى طلبه شرائطه القانونية، اعتُبر صاحب السر متنازلاً عن الحماية التي فرضها القانون لصالحه، وسقط بذلك الالتزام بحفظ السرية عن كاهل من فرض عليه، وأصبح إفشائه للمعلومات والبيانات الضريبية عملاً مشروعاً غير معاقب عليه، ولعل البين من ذلك أن هذا النص يُعد تطبيقاً للقواعد العامة المُقررة بنصوص قانون العقوبات المصري، والتي أجازت إفشاء السرية بناءً على رضاه المجنى عليه، واعتبرت رضاه المجنى عليه سبباً من أسباب الإباحة، ومانعاً من العقاب⁽²⁾.

ويعد هذا الاتجاه من جانب المُشرع المصري اتجاهاً محموداً لم نرى له مثيلاً بالتشريعات المُقارنة، ففي دولة الكويت مثلاً فقد اشترط المُشرع ضرورة موافقة الممول أو المُكلف دون أن يتطلب ضرورة أن تكون هذه الموافقة كتابية صريحة.

وعليه فإننا نرى أنه لكي يتحقق الإفشاء الرضائي للسر الضريبي من الممول أو المُكلف بالضريبة، ولكي ينتج أثره في إباحة حق الإفشاء والخروج على مبدأ السرية ضرورة توافر عدة شروط وهي:

1- أن يصدر الرضاء من المُكلف أو الممول نفسه أو من يحل محله من الورثة أو الوصى في حدود القدر الذي يملكه مانح الإذن.

2- أن يكون الرضاء صادراً في صورة كتابية صريحة .

3- أن يصدر الرضاء عن إرادة حرة وإدراك، وأن تكون الإرادة خالية مما يعيها ودون غش أو إكراه أو تدليس.

4- أن يكون الرضاء سابقاً على الإفشاء أو معاصراً له، أما الرضاء اللاحق فلا اثر له إلا في نطاق الإجراءات الجنائية ضد مرتكب جريمة ما⁽³⁾.

- الاستثناء الثانى: إفشاء السرية الضريبية بناءً على نص في أي قانون آخر يسمح بذلك:

حرص المُشرع المصري في الفقرة الثالثة من المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد - منعاً لذكر وتعداد الجهات التي لها حق الاطلاع وتداركاً منه لأي سهو أو إغفال قد يحدث - دون حصر تلك الجهات - على جواز إفشاء سرية المعلومات والبيانات الضريبية لأي جهة ينص قانونها على حق الاطلاع على تلك البيانات الضريبية في سبيل قيامها بأعمالها التي ينظمها القانون، تحقيقاً للمصالح العام، وذلك متى استدعى الأمر اطلاع تلك الجهات على الأوراق والمستندات الضريبية اللازمة للفصل في شأن ضريبي، ففي هذه الحالة لا يمكن الاحتجاج بالسرية الضريبية، ويرتفع الالتزام بها ولا يُشكل ذلك خروجاً عليها.

(1) تنص المادة (8) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تلتزم المصلحة بالرد كتابة بأي وسيلة تقليدية أو إلكترونية على كل استفسار يطرحه الممول أو المكلف أو غيرهما عن وضعه أو موقفه الضريبي".

(2) يُراجع نص المادة 63، 309 مكرراً، 309 مكرراً (أ) من قانون العقوبات المصري وتعديلاته.

(3) د/ فوزية عبد الستار - شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص 638.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- يُعد من بين هذه الجهات التي يسمح قانونها بحق الإطلاع على البيانات والمعلومات الضريبية على سبيل المثال لا الحصر، الهيئات الرقابية، والقضائية، ومنها ما يلي:
- هيئة النيابة الإدارية وهي بصدد مباشرة تحقيق متعلق بشأن ضريبي حيث نصت المادة السابعة من قانون هيئة النيابة الإدارية على أن " لعضو النيابة الإدارية عند إجراء التحقيق الإطلاع على ما يراه لازماً من الأوراق بالوزارات والمصالح، وله أن يستدعي الشهود ويسمع أقوالهم بعد حلف اليمين....." (1).
 - هيئة قضايا الدولة بحكم طبيعتها عملها واختصاصها كمثل عن المصلحة أمام الجهات القضائية، والمحاكم حال تصديها لنزاع ضريبي (2).
 - هيئات فحص وتحقيق إقرارات الذمة المالية والشكاوى المتعلقة بالكسب غير المشروع، إذ يكون لها في سبيل ذلك طلب البيانات والإيضاحات والحصول على الأوراق من الجهات المختصة بما فيها تلك التي تُعتبر بياناتها سرية أو صور من تلك الأوراق وكذلك التحفظ عليها (3).
 - رجال الشرطة (4)، في سبيل الكشف عن الجرائم، والأعمال غير المشروعة، والتحري عنها، وجمع أدلتها والبحث عنها.
 - هيئة الرقابة الإدارية في سبيل الكشف عن الجرائم، والأعمال غير المشروعة، والتحري عنها، والبحث عن أدلتها، حيث تناولت المادة (6) من القانون رقم 54 لسنة 1964، الصادر في شأن إعادة تنظيم الرقابة الإدارية النص على أن " يكون للرقابة الإدارية في سبيل مباشرة اختصاصاتها حق طلب أو الإطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بيانات أو أوراق أو الحصول على صورة منها، وذلك من الجهة الموجودة فيها هذه الملفات أو البيانات أو الأوراق بما في ذلك الجهات التي تعتبر البيانات التي تداولها سرية، وكذلك استدعاء من تري سماع أقوالهم....." (5).

(1) يُراجع نص المادة السابعة من قانون هيئة النيابة الإدارية رقم 117 لسنة 1958 الصادرة بشأن إعادة تنظيم النيابة الإدارية والمحاكمات التأديبية في الإقليم المصري.

(2) تنص الفقرة الأولى من المادة (6) من قانون هيئة قضايا الدولة رقم 75 لسنة 1963 الصادر في شأن تنظيم هيئة قضايا الدولة، والمنتشر في الجريدة الرسمية العدد 180 في 1963/8/12، على أن " تتوب هذه الإدارة عن الحكومة والمصالح العامة بالمجالس المحلية فيما يرفع منها أو عليها من قضايا لدى المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها لدى الجهات الأخرى التي خولها القانون اختصاصاً قضائياً وتسلم إليها صور الإعلانات الخاصة بصحف الدعاوى وصحف الطعون والأحكام المتعلقة بتلك الجهات ما اتصل منها بجهة القضاء العادي أو جهة القضاء الإداري أو أية هيئة قضائية أخرى".

(3) تنص المادة (9) من قانون الكسب غير المشروع رقم 62 لسنة 1975 على أن "تقوم الهيئات المنصوص عليها في المادة (5) بفحص الإقرارات وجميع الشكاوى التي تقم عن كسب غير مشروع، وفحص الذمة المالية للخاضعين لأحكام هذا القانون في حالة عدم تقديم الإقرار. ولها في سبيل ذلك طلب البيانات والإيضاحات والحصول على الأوراق من الجهات المختصة بما فيها تلك التي تعتبر بياناتها سرية أو صور من تلك الأوراق وكذلك التحفظ عليها.

(4) وفي ضوء ذلك أصدرت مصلحة الضرائب المصرية الكتاب الدوري رقم 6 لسنة 2010، الصادر بتاريخ 2010/2/2 بشأن اطلاع ضباط مباحث التهريب الضريبي على الملفات الضريبية للممولين، وتضمن أنه لمتابعة الأداء بالمصلحة والحد من ظاهرة التهريب الضريبي وتيسير عمل السادة ضباط مباحث التهريب الضريبي، فقد نبهت المصلحة إلى ضرورة الالتزام بالسماح للسادة ضباط مباحث التهريب الضريبي بالاطلاع على الملفات الضريبية وأخذ موقف ضريبي لحالات التهريب التي يتم بحثها، شريطة أن يكون الإطلاع بخطاب رسمي ومعتمد موجه للمأمورية موضعاً به الملفات المراد الإطلاع عليها، ويكون حق الإطلاع للسادة الضباط فقط دون غيرهم، وذلك بعد التأكد من شخصيتهم.

(5) يُراجع نص المادة (6) من قانون هيئة الرقابة الإدارية رقم 54 لسنة 1964، الصادر في شأن إعادة تنظيم الرقابة الإدارية.

وفى حال قيام أياً من العاملين بإخفاء البيانات التي يطلبها أعضاء الرقابة الإدارية أو يمتنع عن تقديمها إليهم أو يرفض إطلاعهم عليها، مهما كانت طبيعتها، وكذلك من يمتنع عن تنفيذ طلب الاستدعاء، فقد أوجب المُشرع مُعاقبته تأديبياً⁽¹⁾. ليس ذلك فحسب بل هناك العديد من الجهات الأخرى، التي لا يسعنا المجال لذكرها، فقد جئنا بهذا التعداد على سبيل المثال لا الحصر.

وعلى الرغم مما نهجه المُشرع من نهج محمود في هذا الخصوص إلا أننا كنا نأمل منه أن يحدد صراحةً الجهات والإدارات التي لا يجوز أن يحتج أمامها بالتمسك بالسرية الضريبية، وذلك تحقيقاً للعدالة، ودرءاً لأي خلاف أو جدل فقهي قد ينشأ في هذا الشأن، وادراجها وفق نصوص قانون الإجراءات الضريبية الموحد، أو أن يضع نصاً مفاده كالأتي "وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون الجهات والإدارات التي لا يعتبر اطلاعها على البيانات والمعلومات الضريبية إفشاءً لسريتها"، ثم يتناول إيراد وتحديد هذه الجهات ضمن نصوص اللائحة التنفيذية للقانون.

– الاستثناء الثالث: إفشاء السرية الضريبية للمتنازل إليه عن المنشأة:

ابتدع المُشرع المصري في الفقرة الرابعة والأخيرة من المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد نصاً يُبيح بموجبه للمتنازل إليه عن المنشأة الحق في الاطلاع على الأسرار الضريبية المودعة طرف الجهة الإدارية (مصلحة الضرائب)⁽²⁾، ويرجع السبب في ذلك إلى حلول المتنازل إليه عن المنشأة محل صاحب السر في الالتزامات والتكاليف الضريبية بموجب تنازل رسمي عن المنشأة يقدم للجهة الإدارية المختصة، وهو ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة (6) من اللائحة التنفيذية للقانون⁽³⁾. وهذا أمر يتفق والمنطق القانوني ذلك أن تنازل الممول أو المُكلف عن المنشأة ككيان، فإنه يكون من المنطقي أن يترتب على هذا التنازل انتقال كافة الالتزامات والتكاليف إلى الطرف المتنازل إليه، ومنها السر الضريبي بكافة بياناته ومعلوماته. وهكذا يمكن القول أن إقرار التنازل عن المنشأة المقدم للمصلحة يأخذ حكم الموافقة الكتابية الصريحة على إفشاء سرية البيانات الضريبية المُقررة بالفقرة الثالثة من المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد سالفه البيان، وبموجب هذا الإقرار يصبح المتنازل إليه عن المنشأة هو الممثل القانوني أمام المصلحة والملتزم بالضريبة، وبالتالي وجب عليها كجهة إدارية مختصة بالشأن الضريبي اطلاعه على الموقف القانوني للمنشأة، ولا يعتبر فعل الإفشاء في هذه الحالة فعلاً مُجرماً يُخضع مرتكبه للمساءلة العقابية.

– الاستثناء الرابع: إفشاء السرية الضريبية للجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية:

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد على أن "لا يعتبر إفشاءً للسرية، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير". وبهذا النص يُبيح المُشرع عملية تبادل المعلومات والبيانات الضريبية بين الجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية⁽⁴⁾، ومن بين هذه الجهات مصلحة الجمارك، ومصلحة الضرائب المصرية، ومصلحة الضرائب العقارية، إذ يكون بذلك قد أخرجها من نطاق

(1) تنص المادة (7) من قانون هيئة الرقابة الإدارية على أن "يعاقب تأديبياً أي عامل في الجهات التي تباشر الرقابة الإدارية اختصاصاتها فيها، يخفي بيانات يطلبها أعضاء الرقابة الإدارية أو يمتنع عن تقديمها إليهم أو يرفض إطلاعهم عليها، مهما كانت طبيعتها، وكذلك من يمتنع عن تنفيذ طلب الاستدعاء".

(2) تنص الفقرة الأخيرة من المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد على أن "....، ولا يعتبر إفشاءً لسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير".

(3) تنص الفقرة الأخيرة من المادة (6) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوحّد على أن "....، وللورثة أو المتنازل إليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً".

المالية بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية وتتم (4) تنص المادة (19) من قانون المحاسبة الحكومية رقم 127 لسنة 1981 على أن "تختص وزارة الرقابة عن طريق ممثلي هذه الوزارة، ولهم في سبيل ذلك حق الاطلاع على جميع المستندات ولو كانت سرية، وللجهات الإدارية القيام بالرقابة الداخلية بما لا يخل باختصاصات المالي على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية، المالية بالتفتيش وزارة المالية. كما تنص المادة (22) منه على أن "تختص أجهزة التفتيش المالي المركزية والمحلية التابعة لوزارة على المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات المحلية بالمحافظات على كافة المستندات والبيانات التي تتطلبها طبيعة عملهم، كما لهم حق التفتيش وللمفتشين الماليين حق الاطلاع المركزي للمحسابات في الرقابة طبقاً لقانون إنشائه قرارات أو نظم أخرى وذلك دون الإخلال بحق الجهاز بقررها أية قوانين أو لوائح أو ولاية أعمال مالية".

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

السرية المقررة بذات المادة، والمعاقب عليها قانوناً، إلا أنه علق هذه الإباحة على صدور قرار من الوزير المختص⁽¹⁾ وهو وزير المالية، ينظم بموجبه عملية تبادل هذه البيانات والمعلومات فيما بينها.

- الاستثناء الخامس: إفشاء السرية الضريبية لورثة الممول أو المُكلف بالضريبة:

تداركاً من المُشرع لما شاب النص القانوني من نقص أو اعتزاه من عوار فقد تناول في اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوحد النص على إباحة الإفشاء لصالح ورثة الممول أو المُكلف وذلك في الفقرة الأخيرة من المادة (6) من اللائحة التنفيذية والتي جاء نصها على أن "...، وللورثة أو المتنازل إليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً". ومن وجهة نظرنا نرى أن هذا الاستثناء من الاستثناءات الهامة التي يُحمد عليها المُشرع، ذلك لأن الالتزامات والحقوق الضريبية لا تتوقف أو تنتهي بتحقق واقعة وفاة للممول أو المُكلف بالضريبة، إذ أنها تنتقل تلقائياً إلى الورثة بمجرد ثبوت اتصافهم بهذه الصفة ليحلوا محل مورثهم في الحقوق والالتزامات، ومنها أن يتحمل الورثة بواجب أداء الضريبة مما يتطلب منحهم حق الاطلاع على المُستندات والمعلومات اللازمة لأداء الضريبة أو الطعن فيها، وقد اتبعت غالبية التشريعات المُقارنة ذات النهج التشريعي، ومن بينها التشريع العراقي الذي تضمن ذات النص في المادة (24) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982⁽²⁾.

- الاستثناء السادس: إفشاء السرية الضريبية للدول التي تكون بينها وبين مصر اتفاقيات ضريبية دولية:

حيث تنص الفقرة الأولى من المادة (٧٨) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد على أن "لمصلحة تبادل المعلومات لأغراض الضريبة بين السلطات الضريبية في الدول التي تكون بينها وبين مصر اتفاقيات ضريبية دولية، وفي حدود ما تنص عليه أحكام هذه الاتفاقيات"⁽³⁾.

وبموجب هذه الفقرة فقد أباح المُشرع لمصلحة الضرائب المصرية حق إفشاء السرية الضريبية من خلال تبادل المعلومات مع السلطات الضريبية في الدول التي تكون بينها وبين مصر اتفاقيات ضريبية دولية، بشرط أن يكون ذلك لأغراض الضريبة، وفي حدود ما تنص عليه أحكام هذه الاتفاقيات.

- الاستثناء السابع: إفشاء السرية الضريبية للجهات الحكومية والهيئات العامة والنقابات والجمعيات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية:

فقد أجاز المُشرع بمقتضى نص الفقرة الثانية من المادة (٧٨) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد لمصلحة الضرائب المصرية أن تبرم بروتوكولات أو اتفاقيات مع الجهات الحكومية والهيئات العامة والنقابات والجمعيات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية، تسمح بتبادل المعلومات فيما بينها لأغراض تطبيق القانون، شريطة أن يتم ذلك في حدود عدم الإخلال بالأسرار التجارية أو الصناعية أو المهنية للممول أو المُكلف⁽⁴⁾.

(1) ينص البند (1) من المادة (1) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد علي أن "في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: الوزير: وزير المالية.".

سنوات خمس خلال أو التقديرية السنة دخله في على الضريبة تفرض ولم الشخص مات إذا"علي أن ١٩٨٢ لسنة ١١٣ رقم الدخل ضريبة قانون من) (٢٤) (2) تنص المادة "على المتوفى.... تترتب التي متطلبات الضريبة عن مسؤولاً توزيعها تولى أو التركة إليه انتقلت الوارث ومن يعتبر سبقها

(3) يُراجع نص الفقرة الأولى المادة (78) من قانون الإجراءات الضريبية.

(4) يُراجع نص الفقرة الثانية المادة (78) من قانون الإجراءات الضريبية.

الفرع الثاني

الحالات التي لم يخضعها القانون للاستثناء

هناك العديد من الحالات التي لم يرد النص عليها ضمن الاستثناءات الواردة على مبدأ السرية الضريبية، والتي نرى من الضروري النص عليها وإدراجها ضمن الحالات المستثناة نظراً لأهميتها، ومن بين هذه الحالات الآتي:

1- الجهات الإدارية التي تتخذ الصفة القضائية: ويُعد من بين هذه الجهات لجان التوفيق، ولجان الطعن الضريبي وهي لجان تم تشكيلها خصيصاً للنظر في المنازعات المتعلقة بشأن ضريبي، أو الطعن في تقديرها.

وانطلاقاً من هذا الدور الهام لتلك اللجان الضريبية، نرى أنه من الضروري لضمان نجاح عملها، وتحقيق فاعليتها في حل المنازعات المعروضة عليها، النص على إجازة إفشاء السرية الضريبية أمامها، وعدم جواز التمسك بها، طالما كانت تلك اللجان بصدد نظر نزاع يتعلق بشأن ضريبي، وتحتاج للفصل فيه الحصول على بيانات ومعلومات ضريبية مودعة لدى جهة الإدارة، وهو ذات ما نهجه المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، حيث منح المشرع الجزائري موظفي الضرائب إجازة البوح بالمعلومات الضريبية إلى لجان الطعن المحددة قانوناً بموجب نص المادة (81) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حتى تتمكن من أداء مهامها في حل النزاع المطروح أمامها⁽¹⁾، وإبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال، وإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض⁽²⁾.

إلا أن النبين من مطالعة نصوص التشريع المصري الصادرة في هذا الشأن، نجد أن المشرع المصري أغفل النص على هذا الاستثناء صراحةً ضمن نصوص قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد ولائحته التنفيذية، ونرى أنه قد جانبه الصواب في ذلك، حيث أن المنطق القانوني السليم يتطلب ضرورة النص على هذا الاستثناء، وقراره لضمان سلامة وفاعلية عمل تلك اللجان في حل النزاع المطروح أمامها.

2- المحاكم وهيئة مفوضي الدولة بناء على تصريح منها:

أصدرت مصلحة الضرائب المصرية عدة تعليمات تفسيرية كان من بينها التعليمات رقم 2 الصادرة في 1974/4/16، والتعليمات رقم 1 لسنة 1989، والتعليمات رقم 1 لسنة 2007، والتي تضمنت جميعها النص على الآتي:

- حظر إعطاء بيانات ضريبية من ملف الممول الضريبي أو اطلاع الغير عليها استناداً إلى تصريح بذلك من احدي المحاكم لأحد الخصوم أو لأحد الخبراء وذلك لعدم وجود نص يُبيح ذلك، وقد استنتجت من ذلك الحظر حالة صدور حكم قضائي واجب النفاذ يُلزمها بذلك، وقد استندت تلك التعليمات لما صدر عن الجمعية العمومية للفتوى والتشريع في هذا الشأن⁽³⁾.

- حظر إعطاء بيانات أو معلومات أو إخطارات ضريبية من ملف الممول الضريبي إلى هيئة مفوضي الدولة بمجلس الدولة المصري وهي بصدد تحضير وتهيئة الدعوى المنظورة أمام محاكم القضاء الإداري⁽⁴⁾، وقد جاء هذا الحظر بناء على فتوى صادرة من الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع⁽⁵⁾.

(1) تنص الفقرة الثانية من المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن ".....، 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.."

(2) يُراجع نص المادة (81) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(3) فتوى الجمعية العمومية رقم (589) - جلسة 1977/6/29 - في 1977/7/1 - الملف رقم 86-5-11.

(4) تنص الفقرة الأولى من المادة (27) من قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972 على أن "تتولى هيئة مفوضي الدولة تحضير الدعوى وتبليغها للمرافعة ولمفوض الدولة في سبيل تهيئة الدعوى الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول على ما يكون لازماً من بيانات وأوراق وأن يأمر باستدعاء ذوي الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزم تحقيقها أو بدخول شخص ثالث في الدعوى أو بتكليف ذوي الشأن بتقديم مذكرات أو مستندات تكميلية وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحدده لذلك".

(5) فتوى الجمعية العمومية رقم (563) - في 1974/10/15 - الملف رقم 190-2-37. وقد استندت تلك الفتوى إلى أن المادة (27) من قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972، وإن كانت - في سبيل تهيئة الدعوى - قد أجازت لهيئة مفوضي الدولة الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن ومن بينها مصلحة الضرائب، للحصول منها على ما

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

ونحن من جانبنا لا نتفق مع هذا الاتجاه المتقدم ذكره، حتى وإن قيل تبريراً له أن هذه الجهات لم يرد النص عليها ضمن الاستثناء الواردة حصراً بالقانون، فذلك مردود عليه بأنه من غير المقبول أو المستساغ عقلاً أن يكون هناك نزاع مطروح على المحكمة أو هيئة مفوضي الدولة وهي في سبيل إعداد تقريرها بالرأي القانوني في موضوع النزاع المطروح، ويتطلب الفصل فيه اطلاعها على بيانات أو معلومات أو مستندات ضرورية لإنهاء هذا النزاع، وتمتتع جهة الإدارة عن إعطاؤها تلك البيانات متحججة بتمسكها بسرية البيانات الضريبية، الأمر الذي يعد معه هذا المسلك من جانب جهة الإدارة تعطيلاً لسير العدالة، وإخلاقاً جسيماً بحق أصيل من حقوق التقاضي، وضمانة هامة من ضماناته وهي كفالة حق الدفاع.

فهنا نقول أنه طالما أن الممول أو المُكلف لجأ إلى تلك المحكمة طواعية طالباً منها التدخل لحل النزاع الحاصل بينه وبين مصلحة الضرائب، وحصل منها على تصريح بذلك، فيجب على الإدارة الضريبية أن تلتزم بتنفيذ هذا التصريح تحقيقاً للعدالة ولكفالة حقي الدفاع والتقاضى أمام القضاء، حتى وإن لم يُنص على ذلك صراحةً بنصوص القانون ولائحته التنفيذية.

وتأكيداً لذلك نقول بأن التفسير المنطقي لنص المادة (6) من القانون، والتي أجازت للممول أو المُكلف حق التنازل عن الحماية المُقررة له، هي ذاتها التي تبيح حق إفشاء السرية للمحاكم والجهات القضائية المختصة طالما أن الممول أو المُكلف لجأ إليها طواعية طالباً حل النزاع، خاصةً أن لجوءه في هذه الحالة يكون بمثابة إقرار منه بالتنازل عن السرية لتلك الجهات، وإباحة إفشاؤها لكفالة حق الدفاع والرد عليها، والقول بغير ذلك يؤدي إلى تعطيل سير العدالة والإخلال بحقي الدفاع والتقاضى وهما من الحقوق التي كفلها الدستور والقانون، أما في حالة إقامة الدعوى القضائية من الغير أو أن التصريح صدر بناء على طلب الغير من غير الممول أو المُكلف بالضريبة فلا إلزام على مصلحة الضرائب بإفشاء السرية في هذه الحالة، فإن ذلك لا ينفى عن أفضى السر ارتكابه لجريمة الإفشاء⁽¹⁾.

وذاً الشأن ينطبق على حالة ما إذا تقدمت الإدارة الضريبية بشكوى للجهات القضائية المختصة ضد الممول أو المُكلف بالضريبة، أو أقامت دعوى قضائية فهنا لا إلزام عليها باحترام السرية الضريبية، بل تكون ملزمة بتقديم البيانات والمعلومات الضريبية التي تؤيد صحة شكواها، وجميع ما يطلب منها من بيانات أو مستندات للفصل في النزاع المطروح، وهو ذات ما أخذ

يكون لازماً من بيانات وأوراق، إلا أن ذلك لا يتعدى إلى مخالفة الحظر المنصوص عليه في المادة 84 من القانون رقم 14 لسنة 1939، والتي تماثل المادة 146 من القانون 157 لسنة 1981، طالما أن الأطلاع الذي أبيض لهيئة مفوضي الدولة لا يندرج تحت أي من الحالات التي يدفع فيها عن إفشاء أسرار الممولين صفة التجريم.

(1) وهو ذات ما قرره الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بقولها " ومن حيث أنه بالنسبة للمسألة الثانية: كالخاصة بموافاة النيابة الكلية بالزقازيق بملف الضريبة العام للإيراد الخاص بالسيد- الأستاذ المستشار..... لتقديمه شكوى للنباية العامة نكر فيها أن مأمورة الضرائب غيرت في بيانات مرتبه وأن هناك تزويراً وقع عند ربط الضريبة العامة على إيراده، فإن الممول صاحب السر هو الذي يطلب في هذه الحالة إعلان بياناته الضريبية وإظهارها للغير ولما كانت هذه البيانات مقررة كما سبق القول فإنه يجب على مصلحة الضرائب أن تجيب النيابة العامة إلى طلب موافاتها بملف الممول بغير أن يكون لها أصل حق في الاحتجاج بسرية بياناته والأوراق المودعة به.

ومن حيث إنه بالنسبة للمسألة الثالثة: الخاصة بمنح السيد-.....المتهم الأول في القضية رقم 50 جنح السيدة المقامة بالطريق المباشر من السيد-..... شهادة من مصلحة الضرائب بالإيراد العام للمدعي بناء على تصريح المحكمة المثبت في محضر جلساتها المنعقدة في 1976/6/7، فإنه ليس في القانون نصاً يلزم الإدارة العامة للضرائب على الدخول بمنح هذه الشهادة وإفشاء سرية البيانات الخاصة بالسيد-.....المدعي في تلك القضية، ولا يجوز الاحتجاج في هذا الصدد بأن المحكمة قد صرحت للمتهم الأول بالحصول على الشهادة المذكورة لتكون عنصراً من عناصر دفاعه عن نفسه في مواجهة المدعي، ذلك لأن حق الدفاع مكفول للمتهم لا يجوز أن يتخذ طريقاً لإفشاء البيانات التي تكفل القانون لأصحابها المحافظة على سريتها، وكنتمان أمرها على الغير، وليس هناك نص في القانون يبيح تزويد المتهم بدليل غير مشروع كمثل إفشاء سر المهنة فإن ذلك لا ينفى عن أفضى السر ارتكابه لجريمة الإفشاء" يراجع فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم 589 جلسة 1977/6/29 - في 1977/7/1 - الملف رقم 86-5-11.

به المُشرع الجزائري في المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري من إباحة إفشاء الأسرار الضريبية حال تقديم الجهة الإدارية بشكوى قانونية ضد مدين أمام قاضي التحقيق⁽¹⁾.

ونخلص مما تقدم إلى ضرورة تدخل المُشرع بسن تعديل تشريعي يُدخل بموجبه ضمن الاستثناءات الواردة بالقانون حق الإفشاء لصالح المحاكم، والهيئات، والجهات القضائية المختصة بنظر المنازعات الضريبية، حال نظرها لنزاع ضريبي يحتاج الفصل فيه لكشف سرية المعلومات والبيانات الضريبية المُودعة طرف الجهة الإدارية، دون الحاجة لصدور حكم قضائي بذلك، بحيث يتم منحها هذه البيانات والمعلومات بناء على أمر أو تصريح صادر منها، شريطة أن يكون التصريح بناء على طلب الممول أو المُكلف، أو بمعنى أكثر وضوحاً ودقة التدخل التشريعي بإباحة إعطاء أية بيانات أو معلومات يطلبها الخصوم أو طلبها المحكمة بناء على تصريح منها بذلك، وذلك لكفالة حقي الدفاع والتقاضى المنصوص عليهما دستورياً.

3- هيئات ومكاتب الخبراء:

حيث أصدرت مصلحة الضرائب المصرية التعليمات رقم 1 لسنة 1989، والتعليمات رقم 1 لسنة 2007، والتي بمقتضاها حظرت إعطاء بيانات ضريبية من ملف الممول الضريبي أو اطلاع الغير عليها لأحد الخبراء استناداً إلى عدم وجود نص يُبيح ذلك، وقد استندت تلك التعليمات لما صدر عن الجمعية العمومية للفتوى والتشريع في هذا الشأن⁽²⁾.

إلا أنه ومن جانبنا نرى من الضروري إجازة منح الخبراء المنتدبين من قبل المحكمة المختصة في شأن نزاع ضريبي حق الحصول على كافة المعلومات والبيانات الضريبية اللازمة لتمكينهم من أداء مهمتهم في بحث ودراسة النزاع المطروح عليهم، ومناقشة من تطلب مناقشته من موظفي الضرائب المختصين، ومن ثم إعداد تقرير متكامل بناء على طلب المحكمة يعرض عليها لمناقشته والوقوف على حقيقة النزاع، وهو ذات ما قرره المُشرع الجزائري في الفقرة الثالثة من المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري التي منح بموجبها موظفي الضرائب إجازة البوح بالمعلومات الضريبية إلى الخبراء المختصين حتى تتمكن من أداء مهامها في إعداد تقرير حول الأعمال الضريبية المحالة إليهم من الجهات القضائية المختصة⁽³⁾. وهكذا يتعين ضرورة الإسراع نحو إجراء تعديل تشريعي يتضمن النص صراحةً على مثل هذه الاستثناءات نظراً لأهميتها في مساعدة العدالة لإنجاز مهامها الموكلة إليها.

4- الشريك الموصى:

- وهنا سوف نجيب على تساؤلاً مفاده مدي أحقية الشريك الموصى في الإطلاع على البيانات والمعلومات الضريبية الخاصة بالشركة بصفته شريكاً موصياً بها والمودعة طرف المصلحة؟.

يُقصد بالشريك الموصى في فقه القانون التجاري هو الذي يتقدم بحصته في رأسمال الشركة، ويكون مسئولاً عن تعهدات الشركة فقط في حدود حصته المالية ولا يمتد الالتزام إلى أمواله الخاصة، وله في مقابل ذلك نصيب في الربح والخسارة، وله حق الأشراف والانتقاد على إدارة الشركة، ولكن محظور عليه مباشرة أعمال الإدارة وبالذات الإدارة الخارجية للشركة، ولا يعتبر الشريك الموصى تاجراً ولا يدرج اسمه في عنوان الشركة، الأمر الذي يستتبع منه أن الشريك الموصى يعد غير ذي صفة في التكوين القانوني للشركة، وليس أدل على ذلك من أن الضريبة تربط على الشركة ولا تربط على حصته فقط وتطلب بها الشركة.

ولما كان الأمر كذلك، فإنه يتأكد بما لا يدع مجالاً للشك أن الشريك الموصى وفقاً للأحكام والأصول القانونية يعتبر من الغير في تطبيق أحكام قانون الإجراءات الضريبية المُوحد ولائحته التنفيذية، ولا يجوز له الإطلاع على ملف المنشأة المشترك

المهني بالسر الإدارة أعوان يلزم لا بذلك ما ويفتح تحقيق مدين ضد شكوى قانونية الإدارة تقدم (1) تنص المادة (67) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن ".....، عندما موضوع الشكوى.. الوقائع حول الذي يستنطقهم التحقيق قاضي إزاء

(2) فتوى الجمعية العمومية رقم (589) - جلسة 1977/6/29 - في 1977/7/1 - الملف رقم 86-5-11.

(3) تنص الفقرة الثالثة من المادة (66) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن ".....، 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.."

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

فيها بصفته شريكاً موصياً بها⁽¹⁾، الأمر الذي يتأكد معه أن الشريك الموصى لا يدخل من ضمن الحالات المستثناة في حق الاطلاع وإفشاء السرية.

5- الوصي على القاصر:

الوصي هو من حل محل القاصر في إدارة شؤنه المالية وفق مجموعة من الضوابط القانونية، فتنقل إليه الالتزامات والحقوق بمجرد ثبوت انصافه بهذه الصفة في حدود ما ورد بقرار الوصاية ليحل محل القاصر في الحقوق والالتزامات، وله ما للقاصر من حقوق، وعليه ما عليه من التزامات.

وانطلاقاً مما تقدم، وقياساً على حالة المتنازل له عن المنشأة، نرى أنه من المتعين ضرورة أن يتاح للوصي حق الاطلاع على البيانات والمعلومات الضريبية المودعة طرف الإدارة الضريبية نيابة عن القاصر، وطلب إفشاء سريتها، وله حق الحصول على صورة من المستندات والأوراق والمعلومات المودعة طرفها بالملف الضريبي للقاصر، واللازمة لأداء الضريبة أو الطعن فيها نيابة عنه، وذلك وفق الشروط والضوابط القانونية الواجب إتباعها والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الضريبية الموحد ولائحته التنفيذية، بأن يكون ذلك بناء على طلب كتابي، وفي حدود ما تلقاه بطريق الإيصاء⁽²⁾.

وهو ما لم يورده المشرع المصري صراحةً بقانون الإجراءات الضريبية المؤدّ ولائحته التنفيذية، حيث أغفل النص على هذا الاستثناء ضمن الاستثناءات الواردة بالقانون ولائحته التنفيذية، مما يوجب ضرورة التدخل التشريعي من جانب المشرع بإجراء تعديل يتضمن النص على هذا الاستثناء نظراً لأهميته.

ونخلص من دراسة هذا المطلب المتضمن بيان الحالات الاستثنائية لإفشاء السرية الضريبية إلى أنه بمطالعة نصوص المادتين (3، 6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّ، والمادتين (6، 9) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وما صدر بشأنها من فتاوى وتعليمات تفسيرية أنها جميعاً تضمنت الأحكام الآتية:

- إلزام العاملين الفنيين المختصين بربط أو تحصيل الضريبة أو الفصل في المنازعات الضريبية بمراعاة سرية المهنة .
- إلزام العاملين الإداريين والكتابين بالمصلحة وغيرهم ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة، بعدم إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أي مستند أو ملف أو بيان إلا في الحالات المصرح بها قانوناً.
- عدم جواز إعطاء بيانات من الملفات إلا بطلب كتابي من الممول أو المكلف.
- جواز إفشاء سرية البيانات الضريبية بناء على نص في قانون آخر يسمح بذلك.
- حق الوصي على القاصر، والممثل القانوني، والورثة، والمتنازل إليه في الحصول على بيانات عن المنشأة المتنازل عنها.
- حق المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية في تبادل المعلومات والبيانات عن الممولين من واقع ملفاتهم بكل مصلحة لأغراض ربط أو تحصيل الضريبة، وذلك وفقاً لما يصدر من وزير المالية من تنظيم في هذا الخصوص .
- عدم جواز إعطاء الشريك الموصى أية بيانات أو معلومات ضريبية تتعلق بالشركة أو تمكينه من الإطلاع عليها بصفته شريكاً موصياً بها.

(1) يُرجع في ذلك فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم 1503 في 1/11/1989 ملف (692/1/15) - الصادرة بتاريخ 1989/11/1، وكذا التعليمات التفسيرية رقم (2) لسنة 1989 الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 1989/12/14.

(2) د/ أحمد محمد بدوي - جريمة إفشاء الأسرار والحماية الجنائية للكتمان المصرفي، سعد سمك للنشر، القاهرة، 1999، ص104.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المبحث الثاني

أطر الحماية التشريعية لسرية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

الأصل أن مبدأ السرية الضريبية يُعد من أهم المبادئ التي تحكم العلاقة الضريبية، فهو يستمد هيئته من التصاقه، وارتباطه الوثيق بالحق في حرمة الحياة الخاصة للأفراد، الذي يجب أن يقوم عليه أي نظام دستوري ديمقراطي في العالم، على نحو ما بينا سلفاً، لدرجة أنه قيل أن السرية تُعتبر وسيلة هامة لضمان هذا الحق - حرمة الحياة الخاصة - وكان من بين العناصر المهمة في الحياة الخاصة هو الذمة المالية التي من بينها الضرائب⁽¹⁾.

ولقد حرص المشرع على حماية الأسرار الشخصية والمهنية بشكل عام، والسرية الضريبية على وجه الخصوص، ومن أهم مظاهر هذه الحماية وضع نصوص دستورية وقانونية تتناول بالتنظيم ضوابط عملية تلقي واستلام وتقديم البيانات والمعلومات وكافة الأسرار الضريبية الخاصة بالمولدين أو المُكلفين بالضريبة، والاطلاع عليها، وحماية سرّيتها، حيث ألزم المشرع من أو تُؤمن على هذه الأسرار الضريبية المتمثلة في مجموعة البيانات والمعلومات المتعلقة بطبيعة وحجم ونشاط أعمال الممول أو المُكلف، وذمته المالية، أو من اطلع عليها بحكم وطبيعة عمله ووظيفته بوجوب حفظها وحمايتها وإلا تعرض للمساءلة والعقاب.

وبمعنى آخر فإن مبدأ المحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية يجد أساسه في مجموعة من النصوص الدستورية والقانونية التي تتضمن قيوداً مشددة تكفل احتراماً خاصاً لحرمة الحياة الخاصة، وسرية البيانات والمعلومات الضريبية، وهو ما سنبيّنه في مطلبين علي النحو التالي:

المطلب الأول: الإطار الدستوري لحماية السرية الضريبية.

المطلب الثاني: الإطار القانوني لحماية السرية الضريبية.

(1) د/خديجة بوطبل - سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص 247. عباس مفرج الفحل - الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2016، ص 71.

المطلب الأول

الإطار الدستوري لحماية السرية الضريبية

يشغل موضوع الحقوق والحريات مكاناً هاماً في الفكر القانوني لمختلف النظم السياسية، ولاشك أن القواعد والنصوص الدستورية تُعد هي المصدر الأول والأساسي في تقرير مجموعة الحقوق والحريات والواجبات والالتزامات فيما بين الدولة والأفراد على حد سواء، ويعد حق الإنسان في الخصوصية بما فيها الحق في السرية من أبرز الحقوق والالتزامات التي تحرص عليها كافة الدساتير الدولية، نظراً لأهميتها بالنسبة للدولة والمواطنين، ودورها في الحفاظ على أمنها وأمن الأفراد المعلوماتي ضد أي تجاوز أو اعتداء يسببه كشف تلك المعلومات.

ومن الجدير بالملاحظ أن أغلب الدساتير العالمية حرصت على النص صراحةً على ضمان وحماية هذه الحقوق، ويعد الدستور المصري لعام 2014 من أبرز هذه الدساتير التي أولت اهتماماً بالغاً بمسألة الحقوق والحريات، وأوجبت صراحةً ضرورة احترام وصون حرمة الحياة الخاصة للإنسان، وحماية الحق في الخصوصية من الاعتداء أو المساس بها دون الحصول على موافقة أو رضاء صاحبها، وظهر ذلك واضحاً في أكثر من موضع، فالمادة (57) من هذا الدستور تنص صراحةً على حماية الحياة الخاصة للإنسان، وجعلها حقاً مصوناً لا يجوز مساسه أو الاعتداء عليه، وتكفل سرية المحادثات والمراسلات بشتى أنواعها، وطرقها⁽¹⁾، كما أكدت المادة (59) من ذات الدستور على أن الحياة الآمنة حق لكل إنسان، وأن الدولة المصرية ملزمة بضرورة العمل على توفير الأمن والطمأنينة لمواطنيها، ولكل مقيم على أراضيها على حد سواء دون تفرقه بينهم⁽²⁾.

وبموجب نص المادة (68) من ذات الدستور أيضاً فإن المعلومات والبيانات هي ملك للشعب، وأن الدولة ملزمة بكفالتها، وتوفيرها واتاحتها للمواطنين بشفافية، وفق نصوص قانونية تنظم ضوابط الحصول عليها واتاحتها وحماية سريتها⁽³⁾، وبمقتضى نص المادة (99) من ذات الدستور حرص المشرع على حماية حق الإنسان في الخصوصية بأن جعل من كل اعتداء - أياً كان نوعه - يقع على الحرية الشخصية أو حرمة الحياة الخاصة للمواطنين، وغيرها من الحقوق والحريات العامة، جريمة لا تسقط الدعوى الجنائية ولا المدنية الناشئة عنها بالتقادم، ومنح للمضروور منها الحق في إقامة الدعوى الجنائية بالطريق المباشر⁽⁴⁾.

هذا على الجانب الدستوري المصري، أما على الجانب المقارن، فقد ذهب غالبية الدساتير الدولية مسaire لذات النهج المتبع من قبل المشرع المصري، حيث قررت حماية دستورية متميزة للخصوصية، وسرية المعلومات، ومن بين أبرز هذه الدساتير ما يلي:

تمس. والمراسلات البريدية، والبرقية، والإلكترونية، لا حرمة، وهي مصونة الخاصة (1) تنص المادة (57) من دستور جمهورية مصر العربية لعام 2014 على أن للحياة الأحوال وفي ولادة محددة، إلا بأمر قضائي مسبب، أو رقابتها عليها، الإطلاع أو تجوز مصادرتها، ولا وسائل الاتصال حرمة، وسريتها مكفولة، من الهاتفة، وغيرها والمحادثات تعسفي، المواطنين منها، بشكل حرمان أو أو وقفها ولا يجوز تعطيلها بكافة أشكالها، الاتصال العامة في استخدام وسائل حق المواطنين لتتزم الدولة بحماية القانون. كما يبينها التي القانون ذلك وينظم.

أراضيها" على مقيم ولكل والطمأنينة لمواطنيها، الأمن وتلتزم الدولة بتوفير لكل إنسان، حق الأمانة (2) تنص المادة (59) من الدستور المصري على أن "الحياة

الدولة تكفله حق مصادرها المختلفة، للشعب، والإفصاح عنها من الوثائق الرسمية ملك والبيانات والإحصاءات (3) تنص المادة (68) من الدستور المصري على أن "المعلومات كما رفض إعطائها، من وقواعد إيداعها وحفظها، والتنظّم واتاحتها وسريتها، عليها القانون ضوابط الحصول وينظم بتوفيرها واتاحتها للمواطنين بشفافية، الدولة لكل مواطن، وتلتزم القومية، وحمايتها بدار الوثائق بها العمل بعد الانتهاء من فترة الرسمية الوثائق بإيداع الدولة مؤسسات وتلتزم مغلوطة عمداً أو إعطاء معلومات المعلومات حجب عقوبة يحدد للقانون وفقاً والأدوات الحديثة، بجميع الوسائل ورقمتها، أو التلف، وترميمها الضياع من وتأمينها

يكفلها التي العامة والحريات الحقوق من الحياة الخاصة للمواطنين، وغيرها حرمة الحرية الشخصية أو على اعتداء (4) تنص المادة (99) من الدستور المصري على أن "كل عليه وقع عادلاً لمن تعويضاً الدولة وتكفل. المباشر الجنائية بالطريق إقامة الدعوى عنها بالتقادم، وللمضروور الناشئة المدنية ولا الجنائية لا تسقط الدعوى الدستور والقانون، جريمة كله طلبه، وذلك على المضروور بناء إلى منضمناً المدنية الدعوى في يتدخل أن لهذه الحقوق، وله انتهاك العامة عن أي النيابة لحقوق الإنسان إبلاغ للمجلس القومي الاعتداء، بالقانون. المبين الوجه على

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- الدستور الجزائري لعام 2020⁽¹⁾: حيث وضع هذا الدستور مجموعة من القواعد والأحكام والضمانات الخاصة لحماية الحقوق الأساسية والحريات العامة، وألزم جميع السلطات والهيئات العامة بضرورة احترامها، وحظر تقييدها إلا بموجب أحكام القانون، ولأسباب محددة تتعلق بحفظ النظام العام والأمن، وحماية الثوابت الوطنية، دون المساس بجوهرها⁽²⁾، فضلاً عن أنه جعل الدولة هي الضامن لحقوق الإنسان الأساسية وحرياته⁽³⁾، وألزمها بضمان عدم انتهاك حرمة حياته⁽⁴⁾، وأكد على أن لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة وشرفه، وسرية مراسلاته واتصالاته الخاصة في أي شكل كانت، بحيث لا يمكن المساس بها إلا بأمر مسبب صادر من السلطة القضائية، ويعاقب القانون على كل انتهاك من شأنه المساس بهذه الحقوق⁽⁵⁾، كما نص على ضرورة أن يتمتع كل مواطن بالحق في الوصول إلى المعلومات والوثائق والإحصائيات، والحصول عليها وتداولها، دون أن تمس ممارسة هذا الحق بالحياة الخاصة للغير وبحقوقهم، وبالمصالح المشروعة للمؤسسات، وبمقتضيات الأمن الوطني، وأسند للقانون مهمة بيان كيفية ممارسة هذا الحق⁽⁶⁾.

- الدستور العراقي لعام 2005⁽⁷⁾: إن البين من استقراء قواعد ونصوص وأحكام الدستور العراقي، نجد أن المشرع العراقي كان حريصاً كل الحرص على حماية حرمة الحياة الخاصة للأفراد، وكفالة سريتها مسائراً في ذلك ذات النهج سالف البيان بأن جعل لكل فرد من أفراد المجتمع العراقي الحق في الحياة والأمن والحرية، وحظر حرمانه من هذه الحقوق أو تقييدها⁽⁸⁾، وكفل

(1) يُراجع الدستور الجزائري، الصادر بموجب الأمر الرئاسي رقم 20-442، منشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2020.

(2) تنص المادة (34) من الدستور الجزائري، على أن تُلزم الأحكام الدستورية ذات الصلة بالحقوق الأساسية والحريات العامة وضماناتها جميع السلطات والهيئات العمومية. لا يمكن تقييد الحقوق والحريات والضمانات إلا بموجب قانون ولأسباب مرتبطة بحفظ النظام العام والأمن، وحماية الثوابت الوطنية وكذا تلك الضرورية لحماية حقوق وحريات أخرى على المتعلق بالحقوق والحريات، التشريع وضع عند تسهر الدولة، القانوني، لأنم يكرسها الدستور. في كل الأحوال لا يمكن أن تمس هذه القيود بجوهر الحقوق والحريات. تحقياً وأسفواره. ووضوحه إليه الوصول ضمان

(3) تنص المادة (35) من الدستور الجزائري، على أن تضمن الدولة الحقوق الأساسية والحريات.

على القانون يعاقب بالكرامة مساس أي معنوي، أو أو (4) تنص المادة (39) من الدستور الجزائري، على أن تضمن الدولة عدم انتهاك حرمة الإنسان. يحظر أي عنف بدني والاتجار بالبشر أو المهينة، القاسية، واللا إنسانية المعاملات وعلى التعذيب،

مراسلاته واتصالاته الحق في سرية حماية حياته الخاصة وشرفه. لكل شخص في الحق شخص (5) تنص المادة (47) من الدستور الجزائري على أن "لكل معالجة من السلطة القضائية. حماية الأشخاص عند بأمر معلل إلا والثانية الفقرتين الأولى شكل كانت. لا مساس بالحقوق المذكورة في أي الخاصة الحقوق. على كل انتهاك لهذه القانون الطابع الشخصي حق أساسي. يعاقب المعطيات ذات

لا.وتداولها عليها إلى المعلومات والوثائق والإحصائيات، والحصول الوصول في بالحق مواطن كل (6) تنص المادة (55) من الدستور الجزائري على أن "يتمتع كفييات ممارسة القانون يحدد.الأمن الوطني وبمقتضيات المشروعة للمؤسسات، وبحقوقهم، وبالمصالح الخاصة للغير هذا الحق بالحياة ممارسة تمس أن يمكن الحق هذا

(7) يُراجع الدستور العراقي لعام 2005، الطبعة الخامسة، 2011.

(8) تنص المادة (15) من الدستور العراقي على أن "لكل فرد الحق في الحياة والأمن والحرية ولا يجوز الحرمان من هذه الحقوق أو تقييدها إلا وفقاً للقانون، وبناءً على قرار صادر من جهة قضائية مختصة".

له الحق في الخصوصية⁽¹⁾، وحرية المراسلات والاتصالات بكافة أنواعها دون مراقبة أو تصنت أو كشف سريتها إلا لضرورة قانونية وأمنية وبقرار قضائي⁽²⁾.

- الدستور الكويتي لعام 1962⁽³⁾: يتضح من استقراء ومطالعة نصوص الدستور الكويتي، أن المشرع الكويتي كان حرصه على حماية حرمة الحياة الخاصة وكفالة الخصوصية والسرية حرصاً محدوداً للغاية على عكس ما جاء بالدستور المصري وغيره من دساتير الدول المقارنة، حيث أقتصر دوره فقط على كفالة حرية المراسلات، وضمان سريتها فقط دون غيرها⁽⁴⁾، ودون أي توسع في مفهوم حماية الحق في الخصوصية وحرمة الحياة الخاصة.

- الدستور السعودي أو ما أطلق عليه النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر عام 1992⁽⁵⁾: والذي يبين من مطالعة نصوصه وأحكامه أن المشرع في المادة (40) من النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية⁽⁶⁾ سار على ذات النهج المتبع من قبل المشرع الكويتي، من حيث القصور وعدم التوسع في مفهوم حماية الحق في الخصوصية وحرمة الحياة الخاصة .

ومن جانبنا نرى أن هذا الاتجاه المتبع من كلا المشرعين الكويتي والسعودي، هو اتجاه منتقد وغير محمود، فقد جانبيهما الصواب فيما تبنياه من نهج محدود على نحو ما سلف بيانه.

حاصل القول إذن أن الحق في الخصوصية، وسرية البيانات والمعلومات من أهم الحقوق التي يتمتع بها المواطنين والتي كرسها أغلب الدساتير، وضمنت حمايتها، انطلاقاً من دورها الفعال في المحافظة على أمن الدولة والأفراد، وحماية المعلومات المتعلقة بها، وبمواطنيها من أي تجاوز أو اعتداء قد يسببه كشف سرية تلك المعلومات أو تقديمها للغير.

ولما كان ذلك، وكانت السرية الضريبية جزء لا يتجزأ من الحق في الخصوصية التي أولاها المشرع حماية خاصة تقديراً منه لمدى أهميتها، ودورها في تحقيق الإيرادات الضريبية العامة، ونجاح المنظومة الضريبية، مما ينعكس أثره على الدولة والاقتصاد القومي، ويعود بالنفع على الأفراد، لذا فقد أجب المشرع على الدولة حمايتها، وعلى الإدارة الضريبية وموظفيها ضرورة احترامها عند ممارسة وظائفها، وحظر انتهاكها، مُقررًا عدم جواز كشف سريتها، أو انتهاك حرمة الحياة الخاصة إلا في حالات استثنائية محدودة وبمقتضى نص قانوني، على نحو ما سلف بيانه.

(1) تنص المادة (17) من الدستور العراقي علي أن "لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية، بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين، والآداب العامة".

(2) تنص المادة (40) من الدستور العراقي علي أن "حرية الاتصالات والمراسلات البريدية والبرقية والهاتفية والالكترونية وغيرها مكفولة، ولا يجوز مراقبتها أو التتصت عليها، أو الكشف عنها، إلا لضرورة قانونية وأمنية، وبقرار قضائي".

(3) يُراجع دستور دولة الكويت الصادر عام 1962 بتاريخ 11 نوفمبر 1962م.

(4) تنص المادة (39) من دستور دولة الكويت على أن "حرية المراسلة البريدية والبرقية والهاتفية مصونة، وسريتها مكفولة، فلا يجوز مراقبة الرسائل، أو إفشاء إفشاء سريتها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبالإجراءات المنصوص عليها فيه".

(5) يُراجع النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بتاريخ 1992/3/1، بالأمر الملكي رقم أ/ 90 في 1412/8/27 هـ.

(6) تنص المادة (40) من النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية على أن "المراسلات البرقية والبريدية والمخابرات الهاتفية وغيرها من وسائل الاتصال مصونة.... ولا يجوز مصادرتها أو تأخيرها أو الاطلاع عليها أو الاستماع إليها إلا في الحالات التي يبينها النظام".

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المطلب الثاني

الإطار القانوني لحماية السرية الضريبية

انتهينا فيما تقدم إلى أن كافة الدساتير المصرية والدولية المعاصرة اهتمت بحماية حقوق الإنسان والمواطن، وكان من أهم هذه الحقوق الحق في الخصوصية، بما فيها حماية سرية البيانات والمعلومات الضريبية. غير أن هذا الاهتمام من جانب المشرع الدستوري - على النحو المتقدم - لم يمنع التشريعات القانونية المختلفة من أن تتضمن نصوصاً خاصة بحماية السرية المهنية، فقد حرص المشرع المصري على صياغة مبدأ السرية بشكل عام، والسرية الضريبية بشكل خاص في نصوص قانونية متفرقة، وقد جاء مسلكه في هذا الخصوص متوافقاً إلى حد كبير مع ما اتبعه المشرع الفرنسي من عدم وضع قاعدة عامة موحدة في هذا الشأن⁽¹⁾، وفيما يلي نبين أهم التشريعات التي تضمنت مثل هذه القواعد:

أولاً: قانون الوظيفة العامة:

تواترت كافة القوانين الصادرة في شأن الوظيفة العامة في مصر وغالبية دول العالم المقارن على النص على ضرورة وجوب احترام وحماية مبدأ السرية المهنية، والمحافظة عليها من كافة صور وأشكال التعدي المحتمل، حيث اعتبرها المشرع المصري طبقاً لما ورد في قانون الخدمة المدنية رقم 81 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية⁽²⁾ التزام واجب الاحترام يقع على عاتق كل موظف عام في الدولة يُلزمه بعدم إفشاء أية معلومات أو بيانات يطلع عليها بحكم طبيعة واختصاص وظيفته، وبظل هذا الالتزام ساري قبله حتى وان انتهت خدمته.

وعلى الجانب المقارن، فإن الظاهر من استقراء ومطالعة غالبية نصوص وتشريعات الوظيفة العامة في مختلف الدول المقارنة أنها كانت حريصة على أن تتضمن نص خاص يتعلق بحماية الأسرار الوظيفية، وكان من بين هذه التشريعات المقارنة على سبيل المثال لا الحصر الآتي:

- ففي فرنسا، نجد أن المشرع الفرنسي في المادة (10) من الأمر الصادر بتاريخ 4/فبراير 1954 بشأن نظام الموظفين الفرنسي تناول النص على حماية سر المهنة بأن حظر على الموظف إفشاء سرية الوقائع والبيانات والمعلومات الوظيفية التي عرفها أثناء ممارسته لمهام وظيفته، وأوجب عليه ضرورة احترام هذا الحظر، والالتزام به، وعدم اطلاع الغير على الأوراق والمستندات المتعلقة بالخدمة بالمخالفة للقواعد⁽³⁾.

(1)Guillaune Forbin, " comment gerer les information onfidentielles en cours de pourparles" RDA1/1BJ, No 415, 1998, p. 477 ets.

(2) تنص المادة (150) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بالقرار رقم 1216 لسنة 2017 على أن "يحظر على الموظف مخالفة القوانين واللوائح، والقرارات، والنظم المعمول بها، ويحظر عليه على الأخص ما يأتي: ٢- إفشاء أية معلومات يطلع عليها بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب تعليمات تقضى بذلك دون إذن كتابي من الرئيس المختص، وبظل هذا الالتزام قائماً بعد ترك الخدمة. 7- الاحتفاظ لنفسه بأصل أية ورقة رسمية أو نزع هذا الأصل من الملفات المخصصة لحفظه، ولو كانت خاصة بعمل كلف به، أو الاحتفاظ بصورة أى وثيقة رسمية أو ذات طابع سرى. 8- أن يفضى بأي تصريح أو بيان عن أعمال وظيفته عن طريق وسائل الإعلام والاتصال إلا إذا كان مُصرحاً له بذلك كتابة من الرئيس المختص". (3) تنص المادة (10) من الأمر الصادر في 4 فبراير لسنة 1954 بشأن نظام الموظفين الفرنسي على أن " استقلالا من قواعد قانون العقوبات في مادة السر المهني، كل موظف مقيد بالالتزام بالكتمان بالنسبة لكل ما يتعلق بالوقائع والمعلومات التي عرفها أثناء ممارسته لوظيفته، ويحظر عليه اطلاع الغير على الأوراق والمستندات المتعلقة بالخدمة بالمخالفة للقواعد، وفيما عدا الحالات المستثناة قانوناً لا يتحمل الموظف من هذا الالتزام أو الحظر المشار إليه إلا بتصريح خاص يصدر من الوزير التابع له". د/ محمد عبد الواحد الجميلي- من السرية إلى الشفافية الإدارية- دار النهضة العربية، 2000، ص6.

- وفي الجزائر، سار المُشرع في قانون الوظيفة العامة على غرار النهج المتبع من جانب المُشرع المصري ونظيره الفرنسي، حيث تناول في المادة (48) من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية النص صراحةً على ضرورة التزام الموظف بالسرية المهنية فيما علم به أو أُطلع عليه بمناسبة وظيفته⁽¹⁾.

- وفي العراق، تناول المُشرع هذا الحظر في المادة (4) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام، حيث ألزم الموظف العام بضرورة كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته أو أثناءها إذا كانت سرية بطبيعتها، أو يخشى من إفشائها إلحاق الضرر بالدولة أو بالأشخاص، أو صدرت إليه أوامر من رؤسائه بكتمتها، وقد جعل المُشرع من هذا الالتزام واجباً مفروضاً عليه لصيقاً به حتى بعد انتهاء خدمته، وحظر عليه أن يحتفظ بأية وثائق رسمية سرية بعد إحالته للتقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه كان⁽²⁾.

- وفي الكويت، سار المُشرع في المادة (25) من قانون الخدمة المدنية الكويتي الصادر بالمرسوم بقانون رقم 15 لسنة 1979 في شأن الخدمة المدنية على ذات المسار والنهج المتبع في شأن حظر إفشاء سرية البيانات والمعلومات المتصلة أو المرتبطة بالوظيفية والتي توصل إليها الموظف العام بحكم أو بسبب أو بمناسبة وظيفته⁽³⁾.

- وفي الإمارات، حرص المُشرع على حماية أمن المعلومات والبيانات والحفاظ على سريتها، وكان حرصه هذا ملحوظاً عند إصداره قانون الموارد البشرية في الحكومة الاتحادية الصادر بالمرسوم الاتحادي رقم 49 لسنة 2022⁽⁴⁾، حيث نص في المادة (27) منه تحت عنوان الأخلاقيات المهنية للموظف والتزاماته، على إلزام الموظف بنظام أمن المعلومات المتبع في الجهات الاتحادية⁽⁵⁾، وعدم استغلال المعلومات التي يحصل عليها خلال تأدية واجبات وظيفته⁽⁶⁾، والتقيّد بشروط وضوابط استخدام وسائل التواصل الاجتماعي⁽⁷⁾، ولم يقف به الحال عند هذا الحد، بل لقد تناول في المادة (28) من ذات القانون - بعنوان الإفصاح عن المعلومات وتسليم الوثائق والمواد- النص صراحةً على حظر الإفصاح أو الكشف عن أية معلومات سرية سواء أثناء الخدمة أو عقب انتهائها، وحظر على الموظف الاحتفاظ بأية مُستندات أو وثائق عقب انتهاء خدمته، وألزمه بضرورة تسليمها فور انتهاء خدمته بالجهة الاتحادية، حتى وان لم تتضمن معلومات سرية⁽⁸⁾.

ثانياً: قانون العقوبات:

يجد مبدأ السرية أساسه العقابي في نصوص قانون العقوبات باعتباره الشريعة العامة فيما لم يرد بشأنه نص عقابي خاص، ولذا فإن نصوص قانون العقوبات تُعد - على هذا النحو - من النظام العام الذي لا يجوز مخالفته إلا في الأحوال التي يرد بها نص خاص، بمعنى أنه يطبق فيما لم يرد بشأنه نص خاص ينظم المسائل والأفعال المحظورة.

ولقد نظم المُشرع المصري حماية السرية الوظيفية بشكل عام في المادة (310) من قانون العقوبات المصري التي أوجبت في مضمونها إلزام كل من عهد إليه بحكم وظيفته بسر خاص، وانتُمن عليه، بعدم إفشائه في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً،

(1) تنص المادة (48) من القانون الأساسي العام للوظيفية العمومية الصادر بالأمر رقم 06 - 03 بتاريخ 15 يوليو سنة 2006 على أن "يجب على الموظف الالتزام بالسرية المهنية 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".

(2) ينص البند سابعاً من المادة (4) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام العراقي رقم 14 لسنة 1991 وتعديلاته على أن يلتزم الموظف بالواجبات الآتية: سابعاً: كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته أو أثناءها إذا كانت سرية بطبيعتها أو يخشى من إفشائها إلحاق الضرر بالدولة أو بالأشخاص أو صدرت إليه أوامر من رؤسائه بكتمتها ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته، ولا يجوز له أن يحتفظ بوثائق رسمية سرية بعد إحالته على التقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه كان".

(3) تنص المادة (25) من قانون الخدمة المدنية الكويتي الصادر بالمرسوم بقانون رقم 15 لسنة 1979 في شأن الخدمة المدنية على أن يحظر على الموظف: أن يدلي بأية معلومات عن الأعمال التي ينبغي أن تظل سرية بطبيعتها أو وفقاً لتعليمات خاصة أو ينشر ذلك بأية وسيلة إلا بإذن كتابي من الوزير، ويستمر هذا الحظر حتى بعد انتهاء خدمة الموظف".

(4) منشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (737 ملحق)، الصادر بتاريخ 10 أكتوبر 2022.

(5) يُراجع البند (9) من المادة (27) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم 49 لسنة 2022.

(6) يُراجع البند (10) من المادة (27) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم 49 لسنة 2022.

(7) يُراجع البند (11) من المادة (27) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم 49 لسنة 2022.

(8) تنص المادة (28) من المرسوم الاتحادي الإماراتي على أن "1- يحظر على الموظف خلال فترة خدمته بالجهة الاتحادية وبعد انتهائها، الإفصاح عن أو كشف أية معلومات سرية، سواء كانت خطية أو إلكترونية أو شفوية أو أي كان شكلها، ما لم يحصل على تصريح خطي مسبق بذلك من جهة عمله، وسواء كانت تلك المعلومات تتعلق بالجهة الاتحادية التي يعمل بها أو بأية جهة أخرى، أو بالمتعاملين مع هذه الجهات. 2- يجب على الموظف فور انتهاء خدمته بالجهة الاتحادية لأي سبب من الأسباب أن يسلم للجهة الاتحادية كل ما يكون لديه من الوثائق والملفات والمواد والأقراص والبرامج، وأية ممتلكات تخص الجهة الاتحادية التي يعمل بها أو تخص أي من الجهات الاتحادية والجهات الأخرى ذات الصلة، حتى ولو لم تتضمن معلومات سرية".

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

والا تعرض المخالف لهذا الحظر للمسئولية العقابية، وبهذا فقد جعل المشرع المصري من فعل الإفشاء - على النحو المبين - جريمة جنائية يعاقب عليها قانون العقوبات، وأفرد لها عقوبة خاصة وهي الحبس الذي لا تزيد مدته على ستة شهور أو الغرامة التي لا تتجاوز خمسمائة جنيه⁽¹⁾.

ومن وجهة نظر القانون المقارن، فقد تباينت وجهات النظر التشريعية في هذا الشأن، وذلك على النحو التالي:

- **ففي التشريع الجزائري**، خصص المشرع المادتين رقمي (301، 302) من قانون العقوبات لتنظيم مبدأ السرية، وجرم بمقتضاهما عملية إنشاء سرية المعاملات المٌطلع عليها بمناسبة العمل أو الوظيفة⁽²⁾.

- **وفي التشريع العراقي**، توسع المشرع في تنظيم هذا المبدأ وخصص له أربعة مواد هي (327، 328، 437، 438) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969، مؤكداً فيها على ضرورة التزام الموظف أو المٌكلف بالخدمة العامة أو كل من يعلم بحكم نشاطه الاقتصادي بسر معين بعدم إفشائه في غير الأحوال المٌصرح بها قانونياً أو استعماله لمنفعته أو منفعة شخص آخر⁽³⁾.

(1) تنص المادة (310) من قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937 وتعديلاته على أن كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي ائتمن عليه فأفشاءه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه. ولا تسري أحكام هذه المادة إلا في الأحوال التي لم يرخص فيها قانون بإفشاء أمور معينة كالمقرر في المواد (202 و 203 و 204 و 205) من قانون المرافعات في المواد المدنية والتجارية.

(2) تنص المادة (301) من قانون العقوبات الجزائري الصادر بالأمر رقم 66-156، بتاريخ 8 يونيو سنة 1966، والمعدل بالأمر رقم 20-01 المؤرخ في 30 يوليو 2020، ج 44، الجزائر، 2020 على أن: يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبالغرامة من 20,000 دج إلى 100,000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدى بها إليهم و أفشواها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك. ومع ذلك فلا يعاقب الأشخاص المبينون أعلاه، رغم عدم التزامهم بالإبلاغ عن حالات الإجهاض التي تصل إلى علمهم بمناسبة ممارسة مهنتهم، بالعقوبات المنصوص عليها في الفقرة السابقة إذا هم أبلغوا بها. فإذا دعوا للمثول أمام القضاء في قضية إجهاض يجب عليهم الإدلاء بشهادتهم دون التقييد بالسر المهني.

وتنص المادة (302) منه على أن: كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولاً له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10,000 دج. وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1500 دج. ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلق الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة. وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر..

(3) تنص المادة (327) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 وتعديلاته على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات وبالغرامة التي لا تزيد على ثلاثمائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أفشى أمراً وصل إلى علمه بمقتضى وظيفته لشخص يعلم وجوب عدم إخباره به. وتكون العقوبة السجن إذا كان من شأن هذا الإفشاء أن يضر بمصلحة الدولة. ويعاقب بالعقوبة ذاتها كل من ارتبط مع الحكومة بعقد مقاول أو عمل وكذلك وكيله أو أي عامل لديه أفشى أمراً علمه بمقتضى عقد المقاول أو العمل وكان يتحتم عليه كتمانها.

وتنص المادة (328) من ذات القانون على أن "يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على سبع سنوات أو بالحبس كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أو مستخدم في دوائر البريد والبرق والتلفون وكل موظف أو مكلف بخدمة عامة فتح أو اتلف أو أخفى رسالة أو بريقة أو دعت أو سلمت للدوائر المذكورة أو سهل لغيره ذلك أو أفشى سراً تضمنته الرسالة أو البرقية. ويعاقب بالعقوبة ذاتها من أفشى ممن ذكر مكاملة تلفونية أو سهل لغيره ذلك.

وتنص المادة (437) منه على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تزيد على مائتي دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته أو صناعته أو فنه أو طبيعة عمله بسر فأفشاءه في غير الأحوال المٌصرح بها قانوناً أو استعماله لمنفعته أو منفعة شخص آخر. ومع ذلك فلا عقاب إذا أذن بإفشاء السر صاحب الشأن فيه أو كان إفشاء السر مقصوداً به الإخبار عن جنابة أو جنحة أو منع ارتكابها.

وتنص المادة (438) من القانون على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على مائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين.
1- من نشر بإحدى طرق العلانية أخباراً أو صوراً أو تعليقات تتصل بأسرار الحياة الخاصة أو العائلية للأفراد ولو كانت صحيحة إذا كان من شأن نشرها الإساءة إليهم.

2- من اطلع من غير الذين ذكروا في المادة (328) على رسالة أو بريقة أو مكاملة تلفونية فأفشاها لغير من وجهت إليه إذا كان من شأن ذلك إلحاق ضرر بأحد.

- وفي التشريع الإماراتي، سار المُشرع على ذات النهج المتقدم، بل نجده كان أكثر حرصاً واهتماماً من غيره، حيث تناول في القانون الاتحادي رقم 31 لسنة 2021 الصادر في شأن الجرائم والعقوبات⁽¹⁾، تجريم فعل الإفشاء للأسرار المهنية في أكثر من موضع، وأُفرد لها نصوصاً متنوعة، وكان من أهم هذه النصوص تناولنا لجريمة السر المهني هي المواد (295، 296، 432) منه⁽²⁾.

- وفي التشريع الكويتي، تبين من مطالعة أحكام ونصوص قانون الجزاء الكويتي، أن المُشرع الكويتي قد سلك اتجاهاً مغايراً عن نظرائه من أصحاب التشريعات المُقارنة، فقد جاءت نصوصه خلواً من النص على أية أحكام تتعلق بجريمة إفشاء الموظف العام لسر من أسرار وظيفته، أو ما يُسمى بأسرار المهنة، بشكل عام، بل نجده قد قصر النص بنصوصه على عقوبات تتعلق فقط بجريمة إفشاء الأسرار العسكرية المتعلقة بالدفاع عن الوطن⁽³⁾، دون غيرها، بهدف حماية أمن البلاد وأسرارها العسكرية، وهو ما يدفعنا إلى توجيه سهام النقد للمُشرع الكويتي، لعدم النص صراحة على تجريم إفشاء السرية الوظيفية ووضع عقوبة صارمة لهذا الفعل الشائن، حتى وإن كان أوردها بنصوص متفرقة في بعض التشريعات الخاصة، فقد كان من المُتعين عليه أن يحذو حذو غالبية مشرعي دول العالم في حماية سر المهنة، لما له من أهمية خاصة في حماية الصالح العام للمجتمع.

ثالثاً: القوانين الضريبية:

ازداد تدخل الدولة في شئون الأفراد وسعيها نحو التعرف على حجم مواردهم وأنشطتهم، حيث ألزم القانون الأفراد بالتخلي عن جزء من حريتهم الخاصة لصالح الدولة، والإدلاء طوعاً عن حجم أنشطتهم وأعمالهم ومواردهم ورؤوس أموالهم، فضلاً عن أن القانون أباح لمُوظفي الضرائب بحكم وطبيعة وظائفهم الاطلاع على أسرار الممولين أو المُكلفين بالضريبة من بيانات ومعلومات ووقائع ومُستندات ودفاتر وغير ذلك مما يعد كشفه إفشاء للسرية، والوقوف على أحوالهم وطبيعة أنشطتهم وحجم أموالهم وأسرارهم المالية الأخرى، بقصد استيلاء حق الدولة، وبالقدر اللازم لمعرفة وتحصيل قيمة الضريبة المطلوبة منهم، والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في ذلك، وعدم التهرب منها.

وحق الاطلاع المشار إليه يقابله حق آخر للأفراد يتمثل في حماية بياناتهم ومعلوماتهم وأسرارهم من اطلاع الغير عليها، أو إفشائها في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً، فكان من المُتعين على المُشرع أن يوجد لهذه الأسرار حماية خاصة بها تحميها من خطر إفشائها أو اطلاع الغير عليها، مما قد يعرض هؤلاء الأفراد للخطر، ويتسبب في الإضرار بمصالحهم وشؤونهم الاقتصادية، لذا فقد أجمعت غالبية التشريعات الضريبية على وجوب احترام مبدأ السرية الضريبية وحمايته والمُحافظة عليه، وهذا الالتزام ينصب على سرية الوقائع والبيانات والمعلومات والأوراق والمُستندات وكل ما يتعلق بشئون الممولين والمُكلفين بالضريبة، وحظر إفشائها واطلاع الغير عليها، وهو ما رددته وتواترت عليه كافة التشريعات الضريبية الصادرة في ذات الشأن⁽⁴⁾، والتي ألغيت جميعها بموجب نص المادة الرابعة من مواد إصدار قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم 206 لسنة 2020⁽⁵⁾ وحل محلها نص المادتين رقمي (3، 6) من ذات القانون، والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للقانون⁽¹⁾، والذي ألزم بموجبها الإدارة الضريبية بضرورة الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات الضريبية، والعمل على احترامها⁽²⁾.

(1) يُراجع المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم 31 لسنة 2021- منشور بالجريدة الرسمية العدد 712 ملحق- السنة الواحد والخمسون، بتاريخ 2021/9/26.
(2) تنص المادة (295) من قانون الجرائم والعقوبات الإماراتي على أن "يعاقب بالحبس كل موظف في جهات البريد أو البرق أو الهاتف، فتح أو أتلف أو أخفى رسالة أو برفقية أو بيانات أودعت أو سلمت للدوائر المذكورة أو سهل ذلك لغيره أو أفشى سراً تضمنته الرسالة أو البرقية أو المكالمات الهاتفية"، وتنص المادة (296) على أن "يعاقب بالسجن المؤقت كل موظف عام أو مكلف بخدمة عامة في غير المادة السابقة أعطى أو أتلف أو أخفى أو سهل لغيره الحصول على بيانات أو معلومات علم بها أو استخرجها بحكم وظيفته بغير وجه حق"، وتنص المادة (432) على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنة وبالغرامة التي لا تقل عن (20,000) عشرين ألف درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين من كان بحكم مهنته أو حرفته أو وضعه أو فنه مستودع سر فافشاه في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً أو استعمله لمنفعته الخاصة أو لمنفعة شخص آخر، وذلك ما لم يأذن صاحب الشأن في السر بإفشائه أو استعماله. وتكون العقوبة السجن المؤقت مدة لا تزيد على (5) خمس سنوات إذا كان الجاني موظفاً عاماً أو مكلفاً بخدمة عامة واستودع السر أثناء أو بسبب أو بمناسبة تأدية وظيفته أو خدمته".

(3) يُراجع نص المواد (11، 12، 13) من القانون رقم 31 لسنة 1970 الصادر بتعديل بعض أحكام قانون الجزاء الكويتي.
(4) ومن بين هذه التشريعات ما جاء في المادة (20) من قانون ضريبة الدمغة رقم 111 لسنة 1980، والمادة (101) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، والمادة (64) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016.
(5) يُراجع نص المادة الرابعة من مواد إصدار قانون الإجراءات الضريبية المؤحد.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

وهو ما التزمت به غالبية التشريعات المقارنة، كما يلي:

- **ففي الإمارات**، تناول المُشرع مبدأ السرية الضريبية في المادة (41) من الفصل الأول من الباب السادس من القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 2017 الصادر في شأن الإجراءات الضريبية، تحت عنوان السرية المهنية، وألزم الموظفين بالهيئة بعدم الإفصاح عن المعلومات التي حصلوا أو اطلعوا عليها بصفتهم الوظيفية أو بسببها أثناء خدمتهم إلا بناءً على ما يتم تحديده أو تعريفه وفقاً للائحة التنفيذية لهذا القانون، وقد قرر المُشرع استمرار هذا الحظر لصيقاً بالموظف حتى عقب انتهاء خدمته بالهيئة⁽³⁾.

- **وفي العراق**، تناول المُشرع مبدأ السرية الضريبية في المادة (53) من القانون رقم 113 لسنة 1982 الصادر في شأن ضريبة الدخل، والتي بمقتضاها اعتبر أن كافة ما يتعلق بالشأن الضريبي أو المكلفين بها من أوراق وبيانات ومعلومات وغير ذلك من قبيل الأسرار المحظور تداولها أو إفشاؤها إلا تنفيذاً لأحكام القانون أو لتعقب جُرم يتعلق بالضريبة⁽⁴⁾، ولم يقف الأمر عند هذا الحد، بل لقد امتد هذا الالتزام ليشمل النسخ الضوئية لتلك المعلومات والبيانات مما يتعلق بدخل المُكلف⁽⁵⁾.

- **وفي الكويت**، فقد أورد المُشرع النص على مبدأ السرية الضريبية في المادة (11) من المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 الصادر بضريبة الدخل، والتي جاء في مضمونها أن البيانات سرية، وحظر عرضها للفحص أو المعاينة لأي شخص غير الحاكم والمدير ومُوظفيه، واعتبر أن الإفشاء أو الإعلان عن هذه البيانات بأي طريقة ولأي شخص آخر عدا هؤلاء أو

(1) تنص المادة (9) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤدّ الصادرة بالقرار رقم 286 لسنة 2021 - منشور بالوقائع المصرية - العدد 123 تابع (ج) بتاريخ 3/يونيه/2021 على أن "تلتزم المصلحة بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالممولين والمكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (6) من القانون".

(2) تنص المادة (3) قانون الإجراءات الضريبية المؤدّ على أن "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي، يضمن هذا القانون لذوي الشأن الحقوق الآتية: (ز) الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية".

وتنص المادة (6) من ذات القانون على أن "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في القانون الضريبي أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة. ولا يجوز لأي من موظفي المصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً. كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول أو المكلف، أو بناءً على نص في أي قانون آخر. ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير".

(3) تنص المادة (41) من القانون الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 الصادر بتاريخ 11/6/2017 على أن "السرية المهنية:

1- يلتزم موظفو الهيئة بعدم الإفصاح عن المعلومات التي حصلوا أو اطلعوا عليها بصفتهم الوظيفية أو بسببها أثناء خدمتهم إلا بناءً على ما يتم تحديده أو تعريفه وفقاً للائحة التنفيذية لهذا القانون.

2- وفي جميع الأحوال المبينة في البند (1) من هذه المادة، لا يجوز الإفصاح إلا بعد موافقة الموظفين المخولين من قبل مجلس إدارة الهيئة، وذلك وفقاً للائحة التنفيذية لهذا القانون.

3- يلتزم موظفو الهيئة بعد انتهاء خدماتهم بالحفاظ على السرية المهنية وعدم الإفصاح عن المعلومات التي حصلوا أو اطلعوا عليها بصفتهم الوظيفية أو بسببها، إلا بناءً على طلب من السلطات القضائية، ووفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

4- يلتزم كل من حصل على معلومات وفقاً لأحكام هذا القانون، بعدم إفشاء أو استعمال المعلومات إلا للغاية التي من أجلها حصل عليها، وذلك دون الإخلال بالمسؤولية المترتبة على ذلك عند الاقتضاء.

5- يصدر مجلس إدارة الهيئة اللوائح والتعليمات الخاصة بتنظيم الإجراءات الداخلية لحماية سرية المعلومات في الهيئة، والتزامات الوكيل الضريبي في هذا الشأن.

(4) تنص المادة (53) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 على أن "تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسرار محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم إلا أن للسلطة المالية أن تعطي دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي البيانات مما لا ترى محظوراً من إعطائه أو ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو من أجل تعقيب أي جرم يتعلق بالضريبة عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف".

(5) د/ فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص 308.

السماح لأي شخص عداهم بمشاهدة أو معاينة أي بيان أو صورة أو أي سجل أو دفتر بدون موافقة من دافع الضريبة عملاً مُخالفًا للقانون، يستوجب العقاب⁽¹⁾.

- وفي الجزائر، تناول المُشرع النص على مبدأ السرية الضريبية في المادة (65) من الفصل الأول من الباب الخامس من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري بعنوان السر المهني (مجال تطبيقه)⁽²⁾، فضلاً عما جاء في المادة (293) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري والتي أوجب المُشرع بمقتضاها ضرورة عمل قائمة بالمُكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل والرسوم المُباشرة المحلية من قبل مدير الضرائب للولاية، على أن تتضمن هذه القائمة كافة البيانات الخاصة بالمُكلفين (أسمه، وعنوانه، ووضعه العائلي، ومبلغ الدخل الإجمالي الصافي، رقم الأعمال الخاضع للضريبة، والمبلغ الإجمالي للاشتراك الواجب دفعه بصدد الضريبة والرسوم، والمبلغ السنوي للتخفيضات الممنوحة للمُكلف بالضريبة تلقائياً أو على اثر منازعة)، وقد رتب في الفقرة الأخيرة منها جزاءً عقابياً يطبق وفقاً لنص المادة (303) عقوبات في حال نشر كلى أو جزئى لهذه القوائم⁽³⁾، الأمر الذي يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك سرية هذه القوائم لما تحتويه من بيانات شخصية وضريبية يحظر إفشاؤها.

ويتضح من استقراء ومطالعة كافة النصوص والتشريعات الضريبية سالفة البيان أن الالتزام بالسرية الضريبية إنما هو واجب يفرضه القانون على كل من يعمل أو يتصل عمله بمجال العمل الضريبي، بمعنى أن التزام المُحافظة على السرية الضريبية يدخل ضمن إطار النص العام الذي يتناول المُحافظة على سر المهنة، وفي حال مُخالفة الموظف للالتزام المفروض عليه في هذا الشأن يتعرض للعقاب الجنائي، دون الإخلال بمسئوليته التأديبية لما يُشكله تصرفه على هذا النحو من خطأ تأديبي جسيم يتعارض مع نصوص القانون، والواجب الوظيفي المفروض عليه، وما استقرت عليه قواعد السلوك الوظيفي القويم، الأمر الذي تبناه المُشرع المصري في قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد حينما نص على اعتبار السرية الضريبية من قبيل أسرار المهنة، وجعلها جريمة تستوجب العقاب، بالحبس أو الغرامة وفقاً لما هو مُقرر بنص المادة 310 من قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937⁽⁴⁾، والمادة (69) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد⁽⁵⁾، على نحو ما سلف بيانه.

وتماشياً مع ما تم ذكره، فقد سار غالبية مشرعي دول العالم على خطى المُشرع المصري، حيث سلك كل من المُشرع الجزائري، والمُشرع الإماراتي ذات النهج وذلك بتقرير عقوبة مقيدة للحرية عن الفعل المرتكب وهي الحبس إلى جانب تقريره عقوبة أخري مالية وهي الغرامة، تاركاً لجهة الاختصاص بالعقاب الحرية في اختيار العقوبة المناسبة للجُرم المرتكب، وعلي

(1) تنص المادة (11) من قانون الضريبة الكويتي على أن "البيانات تعتبر سرية ولا يجوز عرضها للفحص أو المعاينة لأي شخص غير الحاكم والمدير وموظفيه. وبدون موافقة من دافع الضريبة فإنه يعتبر عملاً مخالفاً للقانون الإفتصادي أو الإعلان بأي طريقة ولأي شخص عداهم عن مقدار أو تفاصيل مواد المدخولات أو الخصم أو أي مواد أخرى موضوعة أو مفسح عنها في أي بيان أو في سجلات ودفاتر دافع الضريبة، أو السماح لأي شخص عداهم بمشاهدة أو معاينة أي بيان أو صورة عنه أو أي سجل أو دفتر يتضمن مقتطفات أو تفاصيل عنها. أية مخالفة لما مضى من النصوص يعاقب عليها بغرامة لا تزيد عن 113 د.ك."

(2) تنص المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن "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.....".

(3) تنص المادة (293) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري على أن "تودع قائمة المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل والرسوم المباشرة المحلية من قبل مدير الضرائب للولاية،، ويذكر في كل قائمة، أسم المكلف بالضريبة، وعنوانه ووضعه العائلي، وكذا مبلغ الدخل الإجمالي الصافي ورقم الأعمال الخاضع للضريبة، والمبلغ الإجمالي للاشتراك الواجب دفعه بصدد الضريبة والرسوم الأتفة الذكر، وعلاوة على ذلك يذكر فيها لكل مكلف بالضريبة معنى بالأمر، المبلغ السنوي للتخفيضات الممنوحة له تلقائياً أو على اثر منازعة،، ويترتب عن أي نشر كلى أو جزئى لهذه القوائم، تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة (303)."

(4) تنص المادة (310) من قانون العقوبات على أن " كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي أئتمن عليه فأفشاها في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه. ولا تسري أحكام هذه المادة إلا في الأحوال التي لم يرخص فيها قانون بإفشاء أمور معينة كالمقرر في المواد ٢٠٢ و ٢٠٣ و ٢٠٤ و ٢٠٥ من قانون المرافعات في المواد المدنية والتجارية..".

(5) تنص المادة (69) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد على أن " يُعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من:....، (د) لم يلتزم بأحكام المواد (٦)، (٧)، (٨)، (٩)، (١١)، (١٢)، (١٣)، (١٤)، (١٥)، (٢١)، (٢٩)، (٣٢) فقرتين أولى وثانية) من هذا القانون. وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود".

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

النقيض من ذلك فقد ذهب كل من المشرع الكويتي⁽¹⁾، والمشرع العراقي⁽²⁾، إلى تضمين نصوص القانون الضريبي مواداً بموجبها تتم معاقبة كل من قام بكشف السرية الضريبية بالغرامة المالية فقط، دون غيرها.

(1) تنص الفقرة الأخيرة من المادة 11 من قانون الضريبة الكويتي على أن "...، أية مخالفة لما مضى من النصوص يعاقب عليها بغرامة لا تزيد عن -/ 113 د.ك.

(2) ينص البند (2) من المادة (56) من قانون الضريبة العراقي على أن "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية: 2- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير بيانها له."

المبحث الثالث

البنيان القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية

تمهيد وتقسيم:

مما لا شك فيه أن الحفاظ على السر يُعد واجباً دينياً وأخلاقياً تقتضيه مبادئ الشرف والأمانة، خاصةً عندما يتعلق الأمر بأعمال الغير وتصرفاتهم، إذ يُشكل إفشاء الأسرار طعناً في الثقة وإضعافاً لها، لاسيما وأن السرية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بفكرة الخصوصية وحماية حرمة الحياة الخاصة، على نحو ما بينا سلفاً، بحيث يكون للإنسان أينما وجد حق في إضفاء حماية خاصة لمظاهر حياته واحاطتها بالسرية والخصوصية وحظر إفشائها، ومن هنا كان الحق في السرية وجهاً لازماً في الحياة الخاصة لا ينفصل عنها⁽¹⁾، ويعد الخروج عليها جريمة جنائية تستوجب المساءلة الجنائية والتأديبية ومن ثم توقيع العقاب المناسب وفق أحكام القانون.

ولما كان ذلك وكان قضاء مجلس الدولة وإفتاءه قد جري على أنه لا يتأتى سلب حق من حقوق العامل أو إسقاطه أو إلزامه بواجب إلا على مقتضى نصوص القانون الصريحة⁽²⁾، فقد أقرت تقاليد أغلب المهن وقوانينها الخاصة وجوب الحفاظ على الأسرار المهنية، وكان من بين أبرز هذه المهن مهنة العمل الضريبي لما لها من أهمية خاصة لتعلقها بالمصالح العامة للمجتمع والمصالح الخاصة للأفراد، ولما للمحافظة على الأسرار الضريبية من تأثير واضح على الاقتصاد القومي وحسن سير المرافق العامة.

لذا فقد أحاطها المشرع بحماية خاصة، حيث ألزم - بموجب نص المادتين (3، 6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد، والمادة (9) من اللائحة التنفيذية للقانون - من أوئمن على سر من الأسرار الضريبية أو اطلع عليه بحكم عمله واختصاصه في المجال الضريبي بحفظه، والا تعرض للمساءلة والعقاب وفق أحكام القانون.

ولما كان المستقر عليه أنه لا يمكن أن يكتمل البنيان القانوني لأية جريمة إلا بتوافر أركانها، وتحقق جميع عناصرها القانونية، فسوف نخصص هذا المبحث للتعرف على البنيان القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، والآثار المترتبة عليها، من حيث التعريف بها، وبيان أركانها وعناصرها، والعقوبات المترتبة عليها وذلك في ثلاثة مطالب علي النحو التالي:

المطلب الأول: التعريف بإفشاء الأسرار الضريبية.

المطلب الثاني: أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

المطلب الثالث: الآثار العقابية لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

(1) د/ مصطفى أحمد عبد الجواد حجازي - التزام المحامي بالحفاظ على أسرار العميل - دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص14.

(2) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم 794 بتاريخ 1998/6/21 ملف رقم 282/2/86.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المطلب الأول

التعريف بإفشاء الأسرار الضريبية

تمهيد وتقسيم:

عُرف واجب كتمان السر وعدم إفشائه أو البوح به منذ القدم، حيث كان يُحرم على رجال الدين البوح بالإسرار التي يطلعون عليها من الناس بحكم وظائفهم، ثم امتد هذا التحريم تدريجياً إلى أصحاب المهن الحرة، ومنها إلى الوظائف العامة. ونظراً لأهمية المعلومات والبيانات الضريبية، وخطورة إفشاء سرّيتها على الأفراد والمجتمع، فقد تناولها المشرع بحماية خاصة، وأفرد لها نصوصاً تشريعية خاصة تضمن حماية سرّيتها من اطلاع الغير عليها، وحظر إفشاء سرّيتها في غير الأحوال المحددة قانوناً، ولا تعرض المسئول عنها للعقاب، على نحو ما بينا فيما تقدم.

وان كنا قد تناولنا فيما سبق تعريف السر الضريبي محل الحماية القانونية، فسوف نتناول في هذا الجانب من الدراسة التعريف بالإفشاء كوسيلة للإخلال بمبدأ الالتزام بالسرية، وهو ما سنبينه تباعاً في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تعريف إفشاء السر لغةً واصطلاحاً.

الفرع الثاني: التعريف القانوني لإفشاء الأسرار الضريبية .

الفرع الأول

تعريف إفشاء السر لغةً واصطلاحاً

أولاً- تعريف الإفشاء لغةً:

الإفشاء لغةً هو الانتشار، ويقال فشا الخبر أي انتشر⁽¹⁾.

وجاء الإفشاء من فشا يفشو فشواً بمعنى ظهر وانتشر، ومنه إفشاء السر، نشره وإذاعته، فقال أفشى سره وأخبره. وتفشأ الشيء تفشواً: أنتشر، وتفشأ بالقوم المرض بالهزمة تفشواً إذا انتشر فيهم⁽²⁾.

والإفشاء من فشا الخبر يفشواً فُشواً وفُشياً، أي: انتشر وذاع، وأفشاه غيره، وتفشَّى الشيء، أي: اتسع، وفشا الشيء يفشو فشواً: ظهر، وهو عام في كل شيء، ومنه إفشاء السر. ويقال لا تُفش ما لا يُنبغي إفشائه: أي لا تُدع ما لا يُنبغي إذاعته في الناس، ولا يسمَح بإفشاء أسرار المهنة: أي بانتهابها، إعلانها، الإخبار بها، إذاعتها⁽³⁾.

ثانياً- تعريف الإفشاء اصطلاحاً:

يُقصد بالإفشاء هو كشف السر وإطلاع الغير عليه بأي طريقة، ويعني ذلك أن الإفشاء في جوهره هو نقل المعلومات، أي أنه نوع من الإخبار⁽⁴⁾، وعُرف الإفشاء أيضاً بأنه الفعل أو العمل الذي ينتقل بالواقعة من الحالة الخفية إلى حالة العلانية⁽¹⁾،

(1) القاموس المحيط لمحي الدين محمد بن يعقوب الفيروز أبادي - الطبعة الثانية 1371هـ.

(2) لسان العرب لابن منظور، المعجم الوسيط، مادة فشا، مرجع سابق، ص472.

(3) مقاييس اللغة لأحمد بن فارس، دار الفكر، 1979، (69/3)، الصحاح لأبي نصر الجوهري، دار الحديث، 1987، (2455/6)، لسان العرب لابن منظور، مرجع سابق (155/15).

(4) منير رياض حنا- المسؤولية الجنائية للأطباء والصيادلة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1989، ص160.

وقد عرفته محكمة النقض الفرنسية بأنه أي فعل إرادي تكون نتيجته أن يعرف الغير - كلياً أو جزئياً - الواقعة السرية، ويستوي أن يتم ذلك شفاهة أو كتابة أو أن يكون الإفشاء لشخص واحد أو لجمهور غير مُحدد⁽²⁾، وعرفه جانب من الفقه بأنه نقل العلم للغير، وتمكينه من السر والإطلاع عليه⁽³⁾.

وبالتالي يُقصد بإفشاء السر اصطلاحاً هو 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 بجزء من السر ولو تم ذلك إلى شخص واحد فقط، مهما كانت صلة هذا الشخص به، أو هو تعمد الإفشاء بسر من شخص ائتمن عليه، في غير الأحوال التي توجب فيها الشريعة الإسلامية الإفشاء، أو تجيزه⁽⁴⁾، أو هو كشف عن واقعة لها صفة السر صادر ممن علم بها بمقتضى مهنته ومقترن بالقصد الجنائي⁽⁵⁾، وقد عرفته محكمة النقض الفرنسية في احد قراراتها بأنه أي فعل إرادي تكون نتيجته أن يعرف الغير جزئياً أو كلياً الواقعة السرية، ويستوي أن يتم ذلك شفاهة أو كتابة، أو أن يكون الإفشاء لشخص واحد أو لجمهور غير مُحدد⁽⁶⁾.

الفرع الثاني

التعريف القانوني لإفشاء الأسرار الضريبية

الثابت لدي فقه القانون الوضعي، وحسبما هو مستفاد من نص المادة 310 من قانون العقوبات أنه يُقصد بإفشاء السر من الناحية القانونية هو تعمد الإفشاء بسر من شخص أو تُئمن عليه بحكم عمله أو صناعته في غير الأحوال التي يوجب فيها القانون الإفشاء أو تجيزه⁽⁷⁾، أو هو الإفصاح - بالإعطاء أو الكشف أو تمكين الغير من الاطلاع - بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن وقائع لها صفة السرية من شخص معنوي كان أو طبيعي مؤتمن عليها لمجرد أنه اطلع على هذه الوقائع بحكم مهنته أو وظيفته أو عمله أو رقابته، بصورة مخالفة للقانون⁽⁸⁾.

وإزاء ما تقدم، والمستفاد منه أنه يتعين لانعقاد المسؤولية الجنائية عن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية ضرورة تحقق الآتي:
- أن ينصب الإفشاء على واقعة مجهولة غير معلومة للغير، فلا إفشاء لواقعة معلومة للجميع، إذ أن الإفشاء على هذا النحو ينصب على واقعة خفية غير معلومة⁽⁹⁾، ولا يشترط بالضرورة أن تكون الواقعة محل السر مؤكدة وبعيدة عن شك الغير، فقد اعتبر القضاء الفرنسي أننا نكون بصدد واقعة تُمثل جريمة إفشاء للسر حتى لو كانت الواقعة التي تم إفشاؤها معروفة لدى

(1) د/ محمد عبيد الشريده- أثر قانون الامتثال الضريبي الأمريكي علي إفشاء السرية المصرفية، دراسة مقارنة، مجلة جامعة العلوم التطبيقية، البحرين، المجلد5، العدد1، يناير 2021، ص97.

(2) د/ جعفر الشومان- السرية المصرفية، بحث مقدم للمعهد القضائي الأردني ونقابة المحامين الأردنيين، 2001، ص6.

(3) M. PAUL; L. DE LEYSSAC et A. MIHMAN, droit pénal des affaires; ed, économisa, 2009, p357.

(4) شريف بن أول بن إدريس- كتمان السر وإفشاؤه في الفقه الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1997، ص20.

(5) د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات القسم الخاص، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، 1994، ص750. د/ ياسر محمد دوايه- المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء الأسرار وسرية الحساب البنكية، الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018، ص49.

109. ص 2012، السياسة، والعلوم الحقوق كلية تلمسان، بكر بلقايد جامعة أبو إلى مقدمة ماجستير رسالة المهني، السر على بالمحافظة البنك التزلم الحاسي- (6) مريم

(7) د/ رؤوف عبيد- جرائم الاعتداء علي الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص290.

(8) د/ مؤيد أحمد الخوالدة- عبد الله يوسف علي قاسم، جريمة إفشاء السر المصرفي والعقوبة المترتبة عليها وفقاً للقانون الأردني، مجلة علوم الشريعة والقانون، كلية القانون، الجامعة الأردنية، المجلد43، ملحق3، 2016، ص1125.

(9) ذهب القضاء الفرنسي إلي غير ذلك حينما قرر أن جريمة الإفشاء تقع ولو انصب الإفشاء على واقعة معروفة، لم تكن ذات شهرة عامة لأن هذا الإفشاء يضيء على الواقعة تأكيداً لم يكن لها من قبل، وهو اتجاه منقذ لدي رجال الفقه في فرنسا ومصر. د/أحمد كامل سلامه- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص450.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

الغير ما دامت غير مؤكدة، إذ أن قيام المؤتمن على السر بإفشائها فإنه بذلك يؤكد الواقعة، ويحمل المترددين على تصديقها، وعند تأكيد الواقعة لا تعود سرية⁽¹⁾.

- يجب أن يكون إفشاء السر قد صدر للغير، ويُقصد بالغير هو كل شخص لا يفترض فيه أن يكون عالماً بالواقعة مناط السر، ولا ينتمي إلى الفئة التي ينحصر فيها العلم بالواقعة، وعليه فإذا ما قام طبيبان بالإشراف على مريض، ثم أفضى أحدهما للآخر بنتائج الفحوصات فلا يعتبر ذلك إفشاء للسر، وكذلك الحال إذا ما أفضى موظف البنك بمعلومات لموظف آخر تقتضي طبيعة عمله العلم بالسر.

ولما كانت المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم 206 لسنة 2020 تناولت تعريف شخص الغير بأنه كل شخص لا يفترض فيه أن يكون عالماً بالواقعة مناط السر الضريبية، ولا ينتمي إلى الفئة التي ينحصر فيها العلم بالواقعة، أو يخضع للاستثناءات الواردة بالقانون⁽²⁾، الأمر الذي يستفاد منه أن تحقق واقعة أو جريمة الإفشاء للسر الضريبية تتطلب بالضرورة أن يكون الإفصاح عن السر أو المعلومة أو البيان الضريبية قد صدر للغير ممن لا يتحقق فيه العلم المفترض بالواقعة، أو يخضع للاستثناءات الواردة بالقانون، فإذا ما أفضى موظف الضرائب بمعلومات وبيانات في حوزته تتعلق بشأن ضريبية لموظف آخر تقتضي طبيعة عمله العلم بهذا السر الضريبية فلا مسؤولية عليه في ذلك، ولا نكون أمام جريمة إفشاء سر ضريبية.

- أضف إلى ذلك، أن المشرع لم يشترط في تحقق واقعة الإفشاء أن تقع في شكل معين أو بطريقة أو وسيلة أو صورة محددة، مما يؤكد على أن واقعة الإفشاء تكون متحققة أيّاً ما كان الشكل أو الطريقة أو الوسيلة التي تمت بها⁽³⁾، ولا عبرة لعدد أو صفة الأشخاص الذين أفضى إليهم الموظف بالواقعة محل السر، كما أن واقعة الإفشاء تكون متحققة سواء تمت بصفة علنية أو غير علنية⁽⁴⁾، وسواء كان الإفشاء كلياً أو جزئياً⁽⁵⁾، وسواء تمت واقعة الإفشاء بالقول أو الكتابة أو بالإشارة، وسواء أكان الإفشاء صريحاً أو ضمنياً، غير أنه يشترط في الإفشاء الضمني أن تتم الإشارة إلى السر وصاحبه ببعض المعلومات التي تجعل معرفته متحققة⁽⁶⁾.

(1) د/ محيي الدين إسماعيل علم الدين - موسوعة أعمال البنوك من الناحيتين القانونية والعملية، مطبعة القناني، الجزء الأول، القاهرة، 1987، ص 129.

(2) يُراجع نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم 206 لسنة 2020.

جامعة الشارقة، المجلد 16، العدد الثاني، ديسمبر 2019، القانونية، الشارقة للعلوم جامعة مجلة المهني، السر إفشاء عن الناشئة الجنائية المكتبي - المسؤولية مصباح (3) د/ احمد ص 306.

(4) Marie Dominique FLOUZAT-AUBA et Sami - Paul TAWIL, Droit des malades .L armation ,Paris, 2005, p31.

يكشف الطبيب قام لو كما غيره، قبل من الجزء المتبقي لمعرفة دون حاجة بذاته الفرد يلحق كان أو منها، الجزء المتبقي على يدل كان متى إفشاء للمعلومة الجزئي النقل (5) يُعد السر المهني، مرجع سابق، ص 31. إفشاء عن الناشئة المدنية المسؤولية الحليوسي - علي حمادي الأخرى. د/ سليمان مريضه دون الأمراض بها المصاب أحد الأمراض

(6) د/ احمد محمد بدوي - جريمة إفشاء الأسرار ، مرجع سابق، ص 24.

- كما يكون الإفشاء متحققاً إذا ما تم فى شكل رسالة أو شهادة أو تقرير يسلم للغير متضمناً الوقائع موضوع السر أو مُحددًا للشخص المتعلق بالسر دون غيره، كما قد يتحقق الإفشاء الكتابى من تسليم صورة من المستند السري إلى الغير أو نشره فى كتاب أو مقالة فى احدي الجرائد أو المجلات⁽¹⁾.
- كما تتحقق واقعة الإفشاء كذلك إذا تمت بصورة مباشرة كما لو أدلى الأمين بالسر للغير واعلامهم بأنه سر من أسرار وظيفته أيضاً كان الغرض من ذلك، أو بصورة غير مباشر، كأن يقبل شخص مهمتين تفترض إحداها الإفشاء بالمعلومات التى حصل عليها من الأخرى وكان ملتزماً بكتمانها. وقد يكون الإفشاء تلقائياً كأن يقوم الملزم بالسرية بكشف السر ويبادر به من عنده دون أن يطلب أحد منه ذلك، أو كان الإفشاء غير تلقائى وذلك بناء على طلب غيره، وعندما يقع من المفشى يكون بقصد الإفشاء أي بقصد كشف السر حتى وإن لم يتوافر لديه قصد الإضرار بصاحب السر⁽²⁾.
- ليس ذلك فحسب، بل أن واقعة إفشاء السر الضريبي تكون متحققة فى حال إذا ما أرسلت خطابات أو مراسلات تحتوي على بيانات ومعلومات ضريبية تخضع لمبدأ السرية الضريبية إلى أشخاص آخرين غير أصحابها من الممولين أو المُكلفين أو من غير المنوط بهم حمايتها وفقاً للقانون، نتيجة خطأ متعمد أو إهمال من المختصين، فواجبات الحيطة والحذر تقتضى ضرورة التأكد من وصول الخطابات والمراسلات التى تحتوي على بيانات ومعلومات ضريبية تخضع لمبدأ السرية الضريبية إلى أصحابها من الممولين أو المُكلفين وليس إلى أشخاص آخرين، وإلا أصبحنا أمام واقعة إفشاء سر ضريبي حماه القانون، إذا ما وصلت هذه المراسلات أو المعلومات السرية للغير نتيجة لإهمال الموظفين المختصين، كما يعتبر إفشاء للسر إلقاء مهملات تحتوي على أوراق أو مُستندات تتضمن معلومات ضريبية سرية قد تقع فى متناول الغير مما يمكنهم من الاطلاع عليها وكشف سريتها⁽³⁾.
- ومن جماع ما تقدم، يمكن تعريف إفشاء السر الضريبي - من وجهة نظرنا - بأنه الإفشاء أو الإفصاح للغير - سواء بالإعطاء أو الكشف أو تمكينه من الاطلاع - بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عن بيانات أو معلومات أو أسرار تتعلق بالعمل الضريبي من شخص اطلع عليها بحكم عمله أو وظيفته أو اختصاصه فى غير الأحوال التى يجيزها القانون .

بهنس- حسين - دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص511. د/ ياسر"، "جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال)الخاص العقوبات (القسم سرور- قانون (1) د/ طارق ص41. مصر، 2015، ط1، العربية، مركز الدراسات القانوني الضريبي، فى للسرية الجنائية الحماية

المهني، مرجع سابق، ص306. السر إفشاء عن الناشئة الجنائية المسؤولية الكتبي- مصبح (2) د/ احمد

د/ عبد الرحمن السيد فرحان- نطاق الالتزام بالسر المصرفي- القاهرة، دار النهضة، 1999، ص33. (3)

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المطلب الثاني

أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

تمهيد وتقسيم:

لما كان الأصل الثابت يقيناً أن الجريمة هي فعل غير مشروع صادر عن إرادة جنائية يقرر لها القانون عقوبة أو تدبيراً احترازياً، فهي بذلك تمثل اعتداء على مصلحة يري المشرع أنها جديرة بالحماية التشريعية، مما يدفعه إلى النص على حمايتها نظراً لأهميتها وتجرى كل اعتداء يقع عليها، وقد حظر الدستور التجريم في كافة صورته إلا بمقتضى نص صريح في القانون يوضح بغير لبس أركان الجريمة، كما حظر توقيع العقوبة عن ارتكاب الجريمة بغير نص في القانون وهو ما أكدته أحكام ونصوص قانون الإجراءات الجنائية⁽¹⁾.

ولما كان ذلك، وكان الثابت أن كافة الجرائم تشترك في أنها تتطلب لقيامها ضرورة توافر ركنين أساسيين، لا يمكن أن يكتمل البنيان القانوني للجريمة بدونها إحداهما ركن مادي، وآخر معنوي، وكانت جريمة إفشاء الأسرار الضريبية شأنها شأن أية جريمة من الجرائم المعاقب عليها قانوناً يلزم لقيامها تحقق ركنها المادي، والمعنوي، إلا أن هناك جانب من الفقه يري أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية يتطلب لقيامها ضرورة توافر ركن ثالث يطلق عليه صفة الجاني، إلا أننا لا نتفق مع هذا الجانب من الرأي، ونري أن صفة الجاني هذه لا تعدو أن تكون شرطاً من شروط تحقق السلوك المجرم المكون للركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وهو ما سنبينه تفصيلاً في هذا المطلب من خلال تقسيمه لفرعين على النحو التالي بيانه.

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

الفرع الأول

الركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية

الثابت أن لكل جريمة ركناً مادياً لا قوام لها بغيره، ويختلف بطبيعة الحال من جريمة لأخرى، ويُقصد بهذا الركن المادي للجريمة هو ذلك الفعل أو السلوك الإجرامي الصادر عن إنسان عاقل سواء كان إيجابياً أو سلبياً ويؤدي إلى نتيجة تمس حقاً من الحقوق المصانة دستورياً وقانونياً⁽²⁾، ومعبراً عن إرادة آثمة لمرتكبها⁽³⁾.

وتأسيساً على ذلك، فإن الركن المادي للجريمة في صورتها التامة يتكون من ثلاثة عناصر، هي السلوك الإجرامي والنتيجة الضارة وعلاقة السببية:

العنصر الأول: السلوك الإجرامي:

(1) فتوى الجمعية العمومية لتسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 374 بتاريخ 2000/6/29 ملف رقم 436/2/47. مجموعة المبادئ القانونية التي تضمنتها فتاوى الجمعية العمومية لتسمي الفتوى والتشريع جلسة 5 من ابريل سنة 2000.

. المهنية، مرجع سابق، ص 517 الأسرار إفشاء حجاج- جريمة مليكة (2)

د/ منصور السعيد ساطور- جرمي القذف والسب، مؤسسة سعيد للطباعة، طنطا ميدان المديرية، 1980، ص 12. (3)

السلوك الإجرامى: هو نشاط يأتية الجانى عبر عنه القانون ينصب على واقعة مُحددة من شأنها عقاب من تسند إليه أو احتقاره⁽¹⁾، ويُقصد به الفعل الايجابى أو السلبي الذي يصدر عن الجانى ضد المصلحة المحمية، فلا توجد جريمة بدون سلوك، حيث أن القانون لا يعاقب على مجرد النوايا التي يضمورها الإنسان مهما كانت شريرة، بل لابد لها من سلوك أو مظهر خارجى يعبر عنها⁽²⁾، وبهذا المعنى يعتبر السلوك الإجرامى هو العنصر الهام والجوهرى المكون للركن المادى، ويُمثل مادته ومظهره الخارجى، ويعد القاسم المشترك لجميع أنواع الجرائم سواء كانت جرائم سلوك مجرد (شكلية)، أم جرائم حدث (مادية)⁽³⁾. وبهذا المعنى قد يتخذ هذا السلوك أو الفعل الإجرامى مظهراً ايجابياً يتمثل فى القيام بفعل جرمه القانون بواسطة استخدام أحد أعضاء جسده (حركة عضوية إرادية)⁽⁴⁾، أو يتخذ مظهراً سلبياً يتمثل فى الامتناع عن القيام بعمل يفرضه القانون⁽⁵⁾. وبتطبيق ذلك على جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، يمكننا القول أنها جريمة من جرائم السلوك الشكلية التي تقوم بمجرد إتيان الجانى لأحد مظاهر السلوك الإجرامى المحظور المتمثل فى فعل الإفشاء، دون الحاجة لانتظار تحقق عنصر النتيجة الضارة، أي أنه سواء نتج عن هذا السلوك نتيجة ضارة أم لا فإننا نكون أمام جريمة جنائية مكتملة وقائمة بالفعل، وترجع العلة فى ذلك إلى أن السلوك الإجرامى فى جريمة إفشاء الأسرار الضريبية يعد هو العامل المميز والعنصر المكون للركن المادى، ويتحقق هذا السلوك بفعل الإفشاء ذاته دون انتظار النتيجة الضارة.

وعليه فإن المستفاد مما تقدم، أن الركن المادى لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية يعتبر متحققاً بمجرد تحقق الفعل أو السلوك الإجرامى المحظور قانوناً، وفق الشروط المتطلبية فيه، وهو ما يعنى أن السلوك الإجرامى المحظور يتحقق عندما يقوم أحد موظفى الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب) بإفشاء سرية البيانات والمعلومات الضريبية للغير، أو تمكين هذا الغير من الاطلاع عليها أو على جزء منها صراحة أو ضمناً، بأية طريقة أو وسيلة كانت علنية أو غير علنية، وسواء أكان الإفشاء قد تم عن طريق الكتابة أو الإخبار أو المشافهة أو الإشارة، أو من خلال نشره فى جريدة، أو صحيفة، أو أياً من وسائل النشر المعروفة، وسواء تم إرسال السر بأي وسيلة كانت لغير أصحابها من الممولين أو المُكلفين، أو تسليمه باليد إلى شخص آخر غير مُصرح له بمعرفة مضمونه، أو الإدلاء به أمام القضاء بصفته شاهداً أو خبيراً دون موافقة السلطات المختصة التي منحها القانون هذه الصلاحية.

فضلاً عن أنه يعتبر إفشاء للسر الضريبى أيضاً إلقاء مهملات تحتوي على أوراق أو مُستندات تتضمن معلومات ضريبية سرية قد تقع فى متناول الغير مما يمكنه من الاطلاع عليها وكشف سريتها.

الشروط الواجب توافرها فى السلوك المُجرم لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية:

نخلص مما تقدم أن جوهر السلوك المُجرم فى جريمة إفشاء الأسرار الضريبية يتحقق بقيام الشخص المؤتمن عليه بنقل البيانات أو المعلومات الضريبية محل الحماية للغير، ويلزم لذلك تحقق ثلاث شروط أو عناصر أساسية تتمثل فى الأتى:

1- الشرط الأول: صفة أو موضوع السر محل الحماية: ويتمثل فى مجموعة البيانات والمعلومات الضريبية التي اكتسبت صفة السرية، إذ يجب وفقاً لما استلزم المُشرع لوقوع جريمة إفشاء الأسرار الضريبية أن تكون هذه البيانات والمعلومات سرية بطبيعتها، ومحظور تداولها، وذلك على نحو ما سلف بيانه تفصيلاً.

د/ أحمد فتحي سرور - الوسيط في قانون العقوبات - القسم العام، مرجع سابق، ص 528. (1)

د/ أحمد فتحي سرور - الوسيط في قانون العقوبات - القسم العام، مرجع سابق، ص 528. (2)

2008، ص 309. بيروت، الحقوقية، الحلبي منشورات العام، القسم العقوبات، قانون شرح القهوجي - القادر عبد علي د/ (3)

الموصل، 1990، ص 189. للطباعة، الأثير ابن دار العقوبات، قانون في العامة الأحكام الدرّة - شويش عبد ماهر د/ (4)

القاهرة، 1983، ص 267. القاهرة، جامعة ط 10، العام، القسم العقوبات، قانون مصطفى - شرح محمود (5) د/ محمود

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

2- الشرط الثاني: صفة الجاني في الجريمة: يُقصد بالجاني في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية ذلك الشخص المؤمن على السر الضريبي، الذي يقع عليه عبء الالتزام بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية. ولقد أشرط المشرع لتحقيق جريمة الإفشاء غير المشروع، ومن ثم انعقاد المسؤولية عنها - على نحو ما بينا تفصيلاً فيما تقدم - ضرورة أن يصدر فعل الإفشاء من موظف عام، أو مكلف بخدمة عامة لدي مرفق الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب)، أو ممن يتصل عمله بشأن ضريبي يمكنه من الاطلاع على سرية البيانات أو المعلومات الضريبية محل الحماية، بمعنى أنه لن يتحقق وصف الجريمة على فعل الإفشاء المحظور إلا إذا اقترن بالمهنة أو الوظيفة وأرتبط بها ارتباطاً وثيقاً، ويعد هذا الشرط ظاهر بوضوح في المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤد بفقرتيها الأولى والثانية. وجدير بالذكر أن هناك جانب من الفقه اعتبر صفة الجاني على النحو المتقدم ركناً ثالثاً من أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وأطلق عليه الركن المفترض، إلا أننا لا نتفق مع هذا الجانب من الرأي، ورأينا اعتبار صفة الجاني شرط من الشروط الواجب توافرها في السلوك الإجرامي المكون للركن المادي للجريمة، وليس ركناً مستقلاً فيها. وعليه فإن الصفة المشروعة للموظف العام أو المكلف بخدمة عامة أو ذات الصفة النيابية تُعد شرطاً أو عنصراً تكوينياً للسلوك، فإن لم تتوافر في الجاني صفة الموظف العام - على النحو المتقدم بيانه - لا تتعدد المسؤولية الجنائية، ولا تقوم الجريمة الجنائية، أي لا ينطبق النص التجريمي على الواقعة المرتكبة⁽¹⁾.

ونخلص مما تقدم أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية لا تقع إلا من أشخاص مُحددin اكتسبوا صفة المهنة أو الوظيفة أو العمل أو الرقابة على شأن ضريبي، دون غيرهم، وذلك على نحو ما أوجبه القانون من ضرورة أن يكون فعل الإفشاء المُجرم قد صدر من شخص أو موظف عام يكون قد اطلع على المعلومات أو البيانات الضريبية، أو مجرد أن يتصل علمه بها بحكم عمله أو وظيفته أو اختصاصه، أو ممن ألزمهم القانون بحفظ سريتها، وفي حال عدم تحقق ذلك الشرط، أي وقوع فعل الإفشاء من شخص لا يتمتع بهذه الصفة الوظيفية لا نكون أمام جريمة جنائية مكتملة الأركان.

3- الشرط الثالث: أن يكون الإفصاح عن السر الضريبي قد صدر للغير: إذ يجب أن يتم الإفشاء بالبيانات والمعلومات السرية للغير ممن لا يفترض فيه العلم بها، ولا يقع عليه عبء الالتزام بالسرية الضريبية، فلا تقع جريمة إفشاء الأسرار إذا ما تم إفشاء سرية البيانات أو المعلومات لأحد المختصين قانوناً بحفظها من العاملين بالإدارة الضريبية أو ممن له شأن في ربط الضريبة أو تقديرها أو ممن أشار إليهم القانون الضريبي، حيث أن المقصود بالغير وفقاً لأحكام القانون الضريبي هو كل شخص لا يفترض فيه أن يكون عالماً بالواقعة مناط السر الضريبي، ولا ينتمي إلى الفئة التي ينحصر فيها العلم بالواقعة، أو يخضع للاستثناءات الواردة بالقانون، على نحو ما بينا تفصيلاً فيما تقدم.

وعليه فإن فعل الإفشاء أو الإفصاح المحظور - على نحو ما أوجبه القانون - يجب أن يكون صادراً للغير من غير أصحابها، أو لمن لا يتحقق فيه العلم المفترض بوجود هذا السر أو البيان أو المعلومة محل الحماية، أو لمن لا يخضع للاستثناءات الواردة بالقانون، فإذا ما أفضى أحد موظفي الإدارة الضريبية بمعلومات أو بيانات لموظف آخر تقتضي طبيعة عمله العلم بالسر الضريبي فلا مسؤولية عليه في ذلك، ولا نكون أمام جريمة إفشاء سر ضريبي بالمعنى القانوني المعروف.

- العنصر الثاني: النتيجة الضارة:

(1) د/ رمسيس بهنام - قانون العقوبات، القسم الخاص، ط1، منشأه المعارف، الإسكندرية، 1999، ص596 وما بعدها.

وهي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي والذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة، وقيل بأن النتيجة عنصر لصيق بالسلوك الإجرامي المرتكب ولا تنفصم عنه، فالفاعل يأتي سلوكاً واحداً آخر حلقاته تحقق النتيجة⁽¹⁾. ولكن في واقع الأمر لا يوجد ارتباط بين السلوك والنتيجة، فهما منفصلان، مثل حالة الجريمة الموقوفة، والجريمة الخائبة، أو ما أطلق عليه الشروع في ارتكاب الجريمة، كما أكد الفقه الحديث على ذلك، مسائراً ما ذهب إليه الاتجاه التشريعي الحديث حيث قام بتقسيم الجرائم بالنسبة إلى نتائجها الضارة إلى جرائم ذات نتيجة أو ما يسمى بالجريمة المادية، وجرائم شكلية تحدث بدون نتيجة وتسمى بجرائم السلوك، وسميت بذلك تمييزاً لها عن الجرائم التي يتطلب القانون لحصولها حدوث نتيجة ضارة، فهي جرائم يقتصر ركنها المادي على تحقق المظهر الخارجي لها، أي مجرد حدوث الفعل أو النشاط أو السلوك الإجرامي المحظور دون تحقق النتيجة الضارة⁽²⁾.

ولما كانت جريمة إفشاء سرية المعلوماتية تُعد من جرائم السلوك المجرد، التي يعاقب عليها لمجرد تعريض المصالح الاجتماعية المشمولة بالحماية القانونية للخطر، وكان المشرع بمقتضى النصوص العقابية يهدف من وراء تأثيم فعل إفشاء سرية المعلومات والبيانات المحمية هو مراعاة الانضباط الاجتماعي، وبسط حماية وقائية للمجتمع من سلوك قد يهدد أفراد المجتمع في أمنهم الشخصي والمعلوماتي وشرفهم واعتبارهم، لذا فلم يفرض المشرع عقاباً على الاعتداء المباشر على حقوق الغير من الممولين أو المُكلفين بالضريبة، وإنما سعى إلى وضع الحواجز التي تحول دون تعريض هذه الحقوق المحمية لخطر الإضرار الفعلي، أملاً منه بقيام هذه الحواجز بدورها في منع وقوع العدوان عليها⁽³⁾، فالخطر في هذه الجرائم ينشأ عن السلوك أو الفعل الإجرامي بصرف النظر عن تحقق النتيجة من عدمه، ومن هنا كانت فلسفة المشرع العقابي والتي تهدف إلى فرض العقوبات والجزاءات لمجرد تعريض مصالح الغير من الممولين أو المُكلفين للخطر، دون أن يتطلب تحقيق نتيجة معينة.

ومقتضى ما تقدم أن عنصر النتيجة في جريمة إفشاء السر الضريبي غير مطلوب لكون هذه الجريمة من جرائم السلوك التي تعتمد على تحقق عنصر الخطر في ذاته، ومن ثم يعاقب عليها لمجرد أن يصدر عن الجاني أي صورة من صور السلوك الإجرامي، لكون هذا السلوك مما يهدد مصالح محمية بقوة القانون، ويتحقق الخطر في مجرد كشف سرية بيانات أو معلومات ضريبية حماها القانون وحظر تداولها في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً، مما يجعلها عرضة لاعتداء الغير، ومحط أنظار أو اطلاق وانتهاك الغير لها ممن لا يقع عليهم عبء حفظ سريتها.

والمستفاد مما تقدم أنه لا يشترط لوقوع جريمة إفشاء السر الضريبي تحقق عنصر الضرر الذي يصيب المجني عليه بمعناه المتعارف عليه، إذ أن الضرر هنا يتمثل في عنصر الخطر فقط، فبمجرد كشف سرية بيانات أو معلومات ضريبية أحاطها المشرع بالحماية والسرية، يتحقق السلوك المُجرم، ومن ثم تتحقق الجريمة بمعناها الكامل، دون أن يلحق بصاحب السر ضرر في شخصه أو لأحد من أفراد عائلته أو أقربائه.

وقد ظهر ذلك واضحاً جلياً في المادة (310) من قانون العقوبات المصري⁽⁴⁾، والتي بموجبها تناول المشرع تحديد السلوك الإجرامي المعاقب عليه دون أن يتطرق لتحديد النتيجة المترتبة على هذا السلوك كشرط لتطبيق العقوبة عليه، مما يؤكد أن

(1) د/ محمد السعيد القرعة – جريمة التتم في ضوء التعديل المستحدث بالقانون رقم 189 لسنة 2020 – دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق ، جامعة طنطا، 2023، ص114.

(2) د/ مأمون محمد سلامة- شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979، ص134.

(3) Chavanne(A): le risque dans le délits de mise en danger délibérée d'autrui, Les délits de mise en danger,R.I.D.D.P.1969,p.128., CH. RUSSO, Petite affiches, Gazette du Palais, La Loi, Le quotidienjuridique, N°165, 18 aout2000. p.6.

(4) تبص المادة (310) من قانون العقوبات رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧ وتعديلاته على أن "كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصى ائتمن عليه فأفشاءه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه. ولا تسري أحكام هذه المادة إلا في الأحوال التي لم يرخص فيها قانون بإفشاء أمور معينة....".

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية تُعد من جرائم السلوك، التي يعاقب عليها بمجرد ثبوت ارتكاب الجاني للسلوك المؤثم قانوناً بصرف النظر عن تحقق النتيجة الضارة من عدمه⁽¹⁾.

- العنصر الثالث: علاقة السببية:

تُعرف السببية بأنها إسناد أمر من أمور الحياة إلى مصدره⁽²⁾، أما علاقة السببية فهي الصلة أو حلقة الاتصال التي تربط ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية الضارة كرابطة العلة بالمعلول، ويتمحور دورها في بيان ما إذا كان للفعل من نصيب في إحداث النتيجة الضارة من عدمه أو بتعبير آخر إثبات أن الفعل كان سبباً في حدوث النتيجة من عدمه⁽³⁾. وتظهر أهمية علاقة السببية في أنها تلعب دوراً أساسياً في مجال السياسة الجنائية، فمن خلال استبعادها لكل نتيجة لا ترتبط بالسلوك ارتباطاً سببياً إنما تؤدي إلى الحد من نطاق المسؤولية الجنائية، وتأخرها بشكل واضح، وذلك هو ما تتطلبه قواعد العدالة، فليس من المعقول محاسبة شخص عن نتيجة غير مرتبطة سببياً بما قام به من فعل⁽⁴⁾.

ولما كان ذلك، وكانت جريمة إفشاء الأسرار الضريبية من الجرائم الشكلية التي يكفي وقوعها مجرد ارتكاب الجاني للفعل أو السلوك المُجرم، أي تحقق الخطورة الإجرامية، بصرف النظر عن تحقق النتيجة من عدمه، فإن من المؤكد أن علاقة السببية لا تجد لها تطبيقاً على هذا النوع من الجرائم لانقضاء النتيجة الضارة⁽⁵⁾.

ونخلص مما تقدم أن علاقة السببية لا توجد إلا حيث وجدت الجريمة المادية ذات النتيجة الضارة، باعتبارها الرابطة التي تربط ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة الضارة، وبمعنى أكثر وضوحاً أن علاقة السببية لا توجد إلا حال توافر السلوك المُجرم والنتيجة الضارة معاً، وفي غير ذلك لا يمكن أن يتصور وجودها على نحو ما بيننا سلفاً، في حين أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية لا يتطلب لانقضاءها تحقق عنصر النتيجة الضارة، حيث يكفي وقوعها تحقق عنصر الخطر المحتمل، الأمر الذي يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك انتفاء علاقة السببية في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، ومن ثم اعتبارها من جرائم السلوك.

الفرع الثاني

الركن المعنوي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية

الأصل الثابت أنه لا يكفي لوقوع الجريمة وتحقيق المساءلة العقابية عنها توافر مادياتها الظاهرة المتمثلة في النشاط أو السلوك المادي المُجرم، بل يجب أن يتشارك مع هذه الماديات ركن آخر لا يقل عنها أهمية يسمى بالركن المعنوي، يبعث هذه الماديات إلي الوجود، حيث أشتراط المُشرع للعقاب عن الأفعال المُجرمة فضلاً عن توافر الركن المادي ضرورة أن يكون هذا السلوك المادي صادراً عن قصد جنائي للمتهم.

(1) V.F.Deportes et F.le Gunehec, le nouveau droit pénal, T.I,Economica,4 éd 1997.p 462.

(2) د/ رؤوف عبيد- السببية في القانون الجنائي، دراسة تحليلية مقارنة، ط3، دار الفكر العربي، بيروت، 1974، ص3.

(3) د/ محمود نجيب حسني- علاقة السببية في قانون العقوبات، طبعة نادي القضاة، 1984، ص3.

(4) د/ ماهر عبد شويش الدرة- الأحكام العامة في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص195.

(5) علاقة السببية من المسائل الموضوعية التي يستقل بها قاضي الموضوع، دون معقب عليه، فله وحده إثباتها أو نفيها دون رقابة عليه لمحكمة النقض، طالما أقام قضاؤه علي أسباب تؤدي إلي ما انتهى إليه. الطعن رقم 74 لسنة 57 ق، جلسة 2006/6/1، مجموعة أحكام محكمة النقض، ص726.

وتتفرد محكمة الموضوع وحدها بتقدير توافر القصد الجنائي في الجريمة من عدمه وفقاً للوقائع المعروضة عليها كونها مسألة موضوعية تختص بها دون معقب عليها من محكمة النقض؛ فمحكمة الموضوع لا تعزل نفسها في هذه الحالة عن الواقعة محل الاتهام التي قام عليها الدليل قاطعاً، لكنها تجيل بصرها فيها منقبة من خلال عناصرها عما قصد إليه الجاني حقيقة من وراء ارتكابها⁽¹⁾.

ويقوم الركن المعنوي في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية على تحقق عنصر القصد العام لكونها جريمة عمدية، دون تطلب قصد خاص لدي مرتكبها، وذلك لأن المشرع لم يشترط فيها تحقق نية خاصة لدي مرتكبها أو قصد خاص يتمثل في الإضرار بالغير، ويرجع السبب في ذلك إلى أن فعل الإفشاء - على نحو ما بينا - يعد في حد ذاته من قبيل الأفعال الخطرة والشائنة التي لا تحتاج إلى قصد خاص لارتكابها.

وعليه فإن القصد الجنائي في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية يعتبر متوفراً متى أقدم الجاني (موظف الإدارة الضريبية) على فعل الإفشاء عن عمد، عالماً بأنه يفشى سراً من الأسرار الضريبية ما كان ليصل إلى علمه إلا عن طريق مهنته أو صناعته أو وظيفته في مجال العمل الضريبي، أما إذا أُجبر الموظف على إفشائه، أو تم ذلك دون قصد إحداثه سواء بإهمال منه أو نتيجة خطأ أو عدم احتياط وتبصر، فلا يعتبر في هذه الحالات مرتكباً لجريمة إفشاء السرية التي تستوجب العقاب الجنائي، ولكن دون الإخلال بالمسئولية التأديبية والمدنية.

وبهذا يقوم القصد الجنائي العام⁽²⁾ المكون للركن المعنوي في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية على تحقق عنصرين هما:

- **العنصر الأول: العلم:** وهو أن يكون الجاني عالماً بالجريمة، ويتحقق أركانها وعناصرها، أو بمعنى آخر متى كان عالماً بأنه يفشى سراً عمداً توصل إليه عن طريق وظيفته أو بسببها، فإن عنصر العلم في القصد الجنائي يكون بذلك قد تحقق.

- **العنصر الثاني: الإرادة:** يتحقق عنصر الإرادة في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية عندما تتجه نية الجاني إلى ارتكاب فعل الإفشاء المجرم على الرغم من علمه بأنه يقوم بإتيان سلوك محظور.

واعمالاً لما تقدم، يتحقق عنصري العلم والإرادة في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية متى علم الجاني أن سيفشى سرا عمداً لم يصل إليه إلا عن طريق وظيفته ولا يرضى صاحب السر إفشائه، وتتجه إرادته ونيته إلى قصد ارتكاب فعل أو سلوك الإفشاء المحظور.

ويستفاد مما تقدم، أن جريمة إفشاء السر الضريبي تُعتبر من الجرائم العمدية أو القصدية التي يتخذ فيها الركن المعنوي صورة القصد الجنائي، وهو ما يعني أنه إذا ما أفشى موظف يعمل بالإدارة الضريبية لمعلومات أو بيانات تحصل عليها أو علم بها بحكم وظيفته أو بسببها دون قصد إفشائها وذلك بإهمال منه أو خطأ أو عدم احتياط وتبصر أو عدم مراعاة القوانين والأنظمة عن غير عمد فلا يعتبر مرتكباً لجريمة إفشاء السرية الضريبية.

وعلى هذا النحو، لا يعد مرتكباً لجريمة إفشاء سرية ضريبية الموظف الذي يقوم بالتحدث مع الممول أو المُكلف بصوت مرتفع عن بيانات أو معلومات ضريبية تُعد سرية بحيث يتمكن الغير من معرفتها دون قصد منه، أو إذا ترك الموظف المختص ملف ضريبي خاص بأحد الممولين سهواً فوق مكتبه فتمكن الغير من الاطلاع على ما به من بيانات أو مُستندات سرية، أو قيام أحد مساعدي أو معاوني الأمين على السر بإفشائه عن جهل منه أن الواقعة تتمتع بصفة السرية، أو أن السر أودع لديه بصفته صديق لا أميناً عليه⁽³⁾.

(1) الدعوى رقم 173 لسنة 31 ق دستورية، جلسة 2017/12/2.

(2) يقصد بالقصد العام توجيه إرادة الجاني نحو تحقيق الواقعة المكونة للجريمة مع علمه بعناصرها كما يحددها القانون في النص الجنائي، لكن بدون تخصص لعنصري العلم والإرادة الواجبة لقيامه بباعث معين أو غاية مضمرة. د/ هشام ليوسفى - الحماية الجنائية للسر المهني - دار الوليد للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، 2015، ص 110.

(3) د/ فاطمة زعزوعة - إفشاء المعلومات الجبائية في ظل التشريع الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة تيزي وزو، الجزائر، المجلد 16، العدد 2، السنة 2021، ص 259.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

إلا أنه وفي جميع الأحوال ليس معنى ذلك أن عدم قيام جريمة إفشاء الأسرار الضريبية للسبب سالف الذكر يحول دون قيام المسؤولية المدنية تجاه مرتكبها إذا ما توافرت عناصرها⁽¹⁾، فضلاً عن قيام المسؤولية التأديبية تجاه الموظف المخالف.

(1) مؤيد حسني أحمد الخوادة، عبد الله يوسف علي قاسم- جريمة إفشاء السر المصرفي، مرجع سابق، ص1126.

المطلب الثالث

الآثار العقابية لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية

تمهيد وتقسيم:

الأصل أن كل فعل مُجرم مكتمل الأركان يستلزم بالضرورة أن يكون له أثراً عقابياً يُنظمه القانون، إعمالاً لأحكام ومبادئ الدستور، وتحقيقاً للشرعية الدستورية المتمثلة في أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، وبمعنى آخر أنه لا جريمة دون عقاب، فحال اكتمال البيان القانونى للجريمة بتوافر كامل أركانها وجب أن يستحق فأعلها العقاب المتمثل فى الجزاء المُقرر بنصوص القانون، وتختلف العقوبات باختلاف المسؤولية الواقعة عن الفعل المرتكب (جنائية، مدنية، إدارية).

ومن حيث أن القوة القانونية للالتزام تتوقف على حجم الحماية التى قررها المُشرع بمقتضى نصوص القوانين، وكان الظاهر من مطالعة نصوص قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد، أن المُشرع وضع لجريمة الإفشاء عقوبتين جنائية وأخرى تأديبية، وفرق بين نوعين من موظفى مصلحة الضرائب وفقاً لطبيعة الأعمال المسندة لكل منهما، ومدى ارتباطها بالإعمال الضريبية من حيث ربط الضريبة وتحصيلها والفصل فى المنازعات الناشئة عنها، ونوع العقوبة واجبة التطبيق على كل منهما.

وعليه فسوف نتناول فى هذا الجانب من الدراسة التعرف على نوع العقوبة واجبة التطبيق جراء مخالفة الموظف لمبدأ السرية الضريبية، وعدم المُحافظة عليها وإفشائها، وذلك من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: العقوبات الجنائية.

الفرع الثانى: العقوبات التأديبية.

الفرع الأول

العقوبات الجنائية

تُعد العقوبة الجنائية الآلية الأكثر فعالية لتوفير الحماية القانونية لكافة الحقوق والحريات من الاعتداء عليها، بما فيها الحق فى سرية البيانات والمعلومات والمعاملات الضريبية، فمتى تحققت أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية – على النحو المتقدم – حق العقاب على الجانى.

ولقد كان الوضع السائد وفق أحكام ونصوص كافة القوانين الضريبية المتواترة والمعمول بها أن المُشرع جعل السر الضريبى من قبيل الأسرار المهنية المحظور إفشائها، دون أن يتطرق لتحديد العقوبة واجبة التطبيق حال مخالفة الموظف الضريبى للالتزام المفروض عليه، والمتمثل فى المُحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية وحمايتها، الأمر الذى يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك أنه قصد من ذلك إحالة الجانب العقابى للجريمة إلى نصوص وأحكام قانون العقوبات المصرى فيما يتعلق بإفشاء الأسرار المهنية.

هذا وقد تناول المُشرع العقابى المصرى تحديد العقوبة واجبة التطبيق على كل من قام بارتكاب جريمة إفشاء الأسرار التى ائتمن عليها بمقتضى وظيفته أو صناعته فى المادة (310) من قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937، والتى نصت على عقوبة الحبس الذى لا تزيد مدته على ستة أشهر أو الغرامة التى لا تتجاوز 500 جنيه مصرى، وترك سلطة تحديد العقوبة المناسبة لقاضى الموضوع فى ضوء الأدلة والملابسات المعروضة عليه والتى تكشفها الأوراق.

ولقد جاء نص المادة (310) من قانون العقوبات المصرى عاماً ليشير لبعض المهن التى يخضع أصحابها لمبدأ السرية المهنية على سبيل المثال دون الحصر، والدليل على ذلك أن المُشرع أعقب نص المادة سالفه البيان بعبارة عامة هى (أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصى ائتمن عليه فأفشاه) والتى مفادها أن النص ينطبق على كافة المهن وبالتالي انطباقها على كافة الأشخاص الذين يمكن اعتبارهم من الأمناء على الأسرار بحكم صناعتهم أو وظيفتهم⁽¹⁾.

(1) د/ كمال طلبه المتولى سلامه- دور الدولة فى حماية السرية، مرجع سابق، ص59. د/ أحمد كامل سلامه- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص119.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

وبموجب قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد استحدث المشرع نصاً مغايراً لما تقدم تناول بموجبه في المادة (69) النص على عقوبة الغرامة حال تجاوز الموظف الضريبي نطاق هذا الحظر، أو الخروج عن نطاق الالتزام المفروض عليه في هذا الشأن المتمثل في المحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية وحمايتها، تاركاً العقوبة الأشد المتمثلة في العقوبة المقيدة أو السالبة للحرية لما هو منصوص عليه في المادة (310) من قانون العقوبات الخاصة بإفشاء الأسرار المهنية⁽¹⁾، وهو ما أكدته المادة (68) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد التي مفادها أن هذا النص الواردة بالمادة (69) لا يخل بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر⁽²⁾.

ويُستفاد مما تقدم، أن المشرع المصري - على هذا النحو - قد اخضع جريمة إفشاء الأسرار الضريبية لأحكام نص المادة (310) من قانون العقوبات المصري رقم 58 لسنة 1937 لما يُمثله فعل الإفشاء من انتهاك واعتداء على حقوق محمية بموجب أحكام القانون، معتبراً أن هذا الانتهاك المتمثل في إفشاء سرية المعلومات والبيانات الضريبية يُعد جريمة جنائية متكاملة الأركان يطلق عليها جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وبالتالي ينطبق عليها ذات العقوبات الواردة في المادة (310) سالفه البيان، والمتمثلة في عقوبة الحبس الذي لا تزيد مدته على ستة أشهر أو الغرامة التي لا تتجاوز 500 جنيه مصري⁽³⁾، وقد ترك المشرع سلطة تحديد العقوبة المناسبة - فيما بين الحبس أو الغرامة - لقاضي الموضوع في ضوء الأدلة والملابسات المعروضة عليه، والتي تكشفها الأوراق.

إلا أن المشرع المصري اتبع اتجاهاً مغايراً لما سبق، حيث جاء في البند (د) من المادة (69) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد، بالنص على تجريم فعل الخروج عن مبدأ السرية السابق بيانه، ومخالفة الالتزام المنصوص عليه في المادة (6) من ذات القانون مخصصاً لها عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تُجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، وتضاعف هذه العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود⁽⁴⁾.

ولقد وُضِع هذا النص - من وجهة نظرنا - بقصد زيادة وتشديد حد عقوبة الغرامة الواردة بالمادة (310) من قانون العقوبات والواجب تطبيقها حال ارتكاب الجاني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، مضيفاً إليها مبلغ الضريبة، إلى جانب المبالغ الأخرى المستحقة على الجاني.

أما بشأن العقوبة المقيدة أو السالبة للحرية المقررة لذات الجريمة فهي لازالت ذات العقوبة الواردة بالمادة (310) من قانون العقوبات دون تغيير أو إلغاء، وهو ما أكدت عليه المادة (68) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد التي مفادها أن هذا النص الواردة بالمادة (69) لا يخل بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر⁽⁵⁾.

(1) تنص المادة (310) من قانون العقوبات المصري على أن "كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي أئتمن عليه فأفشاءه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه.

(2) تنص المادة (٦٨) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد على أن "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها".

(3) تنص المادة (310) من قانون العقوبات على أن "كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي أئتمن عليه فأفشاءه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه.

(4) تنص المادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد على أن "يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من: (د) لم يلتزم بأحكام المواد (٦، ٧، ٨، ٩، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ٢١، ٢٩، ٣٢/ ففرتين أولى وثانية) من هذا القانون. وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود".

(5) تنص المادة (٦٨) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد على أن "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها".

هذا على الجانب التشريعي المصري، أما على الجانب المُقارن فقد تباينت وجهات النظر التشريعية في هذا الشأن، وذلك على النحو التالي:

- ففي التشريع الجزائري، نجد أن المُشرع الجزائري سار في ذات الاتجاه المتبع من المُشرع المصري، حيث أحال في المادة (65) من قانون الإجراءات الجنائية الجزائري⁽¹⁾، في شأن العقوبات واجبة التطبيق على جريمة إفشاء الأسرار الضريبية إلى نص المادة (301) من قانون العقوبات الجزائري⁽²⁾، والتي بموجبها جعل المُشرع عقوبة جريمة إفشاء الأسرار الضريبية هي الحبس من شهر إلى ستة أشهر، وبغرامة مالية من 20,000 إلى 100,000 د.ج.

- وفي التشريع العراقي، فوفقاً لنص المادة 56 من قانون الدخل العراقي اعتبر المُشرع هذه الأفعال والسلوكيات التي تُمثل إفشاء لمعلومات ضريبية سرية مُخالفة قانونية دون أن يضيف عليها طابع التجريم، وقرر لها عقوبة الغرامة التي لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار⁽³⁾.

- وفي التشريع الكويتي، نجد أن المُشرع الكويتي اتبع ذات ما نهجه المُشرع العراقي، ففي المادة (11) من المرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955 الصادر بضرية الدخل، اعتبر هذه الأفعال التي تُمثل جريمة إفشاء للسرية الضريبية من قبيل المُخالفة التي يعاقب مرتكبها بالغرامة التي لا تزيد عن 113 دينار كويتي⁽⁴⁾.

وبهذا الاستعراض التشريعي نجد أن المُشرع المصري كان أكثر توفيقاً من غيره في حماية مبدأ السرية الضريبية، وهو دور عظيم يحمده عليه، وإن كنا نعيب عليه في بعض الجوانب التي لا تقلل من دوره المتقدم في حماية الأسرار الضريبية، منها:
- عدم صياغة نص عقابي خاص يتضمن وضع عقوبة سالية أو مقيدة للحرية تتناسب مع خطورة السلوك المُجرم، وأهمية البيانات والمعلومات الضريبية، وأثر إفشاء سريتها وانتهاك حمايتها على الاقتصاد القومي، خاصة وأن العقوبة المُقررة بالمادة (310) من قانون العقوبات هي عقوبة يسيرة للغاية لا تتناسب مع المصلحة الجديرة بالحماية، وحجم خطورة الجريمة المرتكب، وأثرها على الاقتصاد القومي والاستثمار.

- كما أنه لم يتبع سياسة تشديد العقوبات حال تكرار ارتكاب الجريمة أو العود أو حال ما ارتبطت الجريمة بمبرر أو سبب من أسباب التشديد، وأكتفى بالنص على ذلك فيما يتعلق بعقوبة الغرامة الواردة بقانون الإجراءات الضريبية دون العقوبة السالية للحرية.

- كما أننا نعيب عليه أنه قصر العقاب الجنائي على الشخص أو الموظف الذي يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط الضريبة دون غيره حال قيامه بإفشاء الأسرار الضريبية المودعة لديه، حيث اكتفى بإحالة ما يصدر عن هذا الموظف من أفعال تتضمن إفشاء لسرية المعلومات الضريبية لنصوص قانون العقوبات، ولم يتطرق إلي تجريم وإحالة

(1) تنص المادة (65) من قانون الإجراءات الجنائية الجزائري على أن "يلزم بالسرية المهنية 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 الجنائي المعمول به.....".

(2) تنص المادة (301) من قانون العقوبات الجزائري، الصادر بالأمر رقم 66-156، بتاريخ 8 يونيو سنة 1966، والمعدل بالأمر رقم 20-01 مؤرخ في 30 يوليو 2020، ج ر 44، الجزائر، 2020 على أن: يعاقب بالحس من شهر إلى ستة أشهر وبالعقوبة من 20,000 دج إلى 100,000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك.

(3) تنص المادة (56) من قانون الدخل العراقي في الفصل الثامن والعشرون فيما يتعلق بالجرائم والعقوبات على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

1- من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخير عن تقديم تقرير الدخل أو أية بيانات أو معلومات أخرى إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع ملاحظة أحكام الفقرة (3) من هذه المادة.

2- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها لمن لم يفوضه الوزير ببيانها له.

3- تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10% و 25% من الدخل المقدر قبل تنزيل السمحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن (500) دينار.

(4) تنص المادة (11) من قانون الضريبة الكويتي على أن "البيانات تعتبر سرية ولا يجوز عرضها للفحص أو المعاينة لأي شخص غير الحاكم والمدير وموظفيه. وبدون موافقة من دافع الضريبة فإنه يعتبر عملاً مخالفاً للقانون الإفشاء أو الإعلان بأي طريقة ولأي شخص عداهم عن مقدار أو تفاصيل مواد المدخولات أو الخصم أو أي مواد أخرى موضوعة أو مفسح عنها في أي بيان أو في سجلات ودفاتر دافع الضريبة، أو السماح لأي شخص عداهم بمشاهدة أو معاينة أي بيان أو صورة عنه أو أي سجل أو دفتر يتضمن مقتطفات أو تفاصيل عنها. أية مخالفة لما مضى من النصوص يعاقب عليها بغرامة لا تزيد عن -/113 د.ك.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

أفعال الإفشاء التي تصدر عن الموظف الذي لم يكن له شأن بربط الضريبة أو تحصيلها ولكن علم بمقتضى وظيفته بالمعلومات والبيانات الضريبية محل الحماية مكتفياً بإيراد حظر قانوني فقط دون تحديد العقوبة المترتبة حال حدوث فعل الإفشاء من جانب هذا الموظف.

لذا فإننا نرى ضرورة التدخل التشريعي بتضمين قانون الإجراءات الضريبية المؤدَّ عقوبات خاصة رادعة لكل من يقوم بإفشاء سرية البيانات والمعلومات الضريبية سواء أكان موظفاً عاماً مختص قانوناً بالالتزام بالسرية نظراً لطبيعة عمله بربط وتحصيل الضريبة أو كان موظفاً من غير المختصين بذلك، طالما أتصل علمه بهذه البيانات والمعلومات محل الحماية الجنائية، كما نأمل من مشرعي الدول المقارنة سلوك ذات نهج المشرع المصري، والسير على خطاه مع ضرورة التدخل التشريعي بإعادة الصياغة القانونية والعقابية لأفعال الإفشاء المجرمة.

الفرع الثاني

العقوبات التأديبية

يُقصد بالمخالفة التأديبية كل فعل ايجابي أو سلبي ينطوي على الإخلال بواجبات الوظيفة المنوطة بالموظف العام، وذلك بمخالفته لأحكام القوانين واللوائح أو التعليمات الإدارية، وكذلك الإخلال بمقتضياتها بأن يبطأ الموظف مواطن الزلل ويحوم حوله الشبهات بما تضيع معه الثقة التي لا بد من توافرها في الوظيفة العامة والموظف العام معاً⁽¹⁾.

ولما كان الموظف العام هو الأمين على المصلحة العامة، وهو مسئول عن بذل قصارى جهده لأداء الخدمة التي أنيطت به خير أداء، فإذا ما أخل بواجباته الوظيفية أو خرج عن مقتضياتها تعرض للتأديب الوظيفي على ما أتاه من فعل يُعد مخالفة مسلكية تستوجب المساءلة التأديبية ومن ثم العقاب التأديبي، حتى ولو كان حسن النية سليم الطوية⁽²⁾.

وكانت العقوبة التأديبية هي ذلك الجزاء ذو النوعية أو الطبيعة الخاصة الذي يلحق بالموظف العام دون غيره من أفراد المجتمع، فيؤدي إلى حرمانه من بعض أو كل المزايا الوظيفية التي يتمتع بها سواء بصفة مؤقتة أو نهائية وهي المزايا الثابتة له بناء على صفته الوظيفية التي يتمتع بها كموظف عام⁽³⁾.

ولما كان الأمر كذلك، وكان القانون على نحو ما سلف بيانه لا يعاقب على إفشاء السر المهني إلا إذا كان مودعاً لدي شخص بمقتضى صناعته أو وظيفته، أي ما كان نوع وطبيعة هذا السر، وسواء كان يتعلق بالأفراد أو بالأشخاص المعنوية من شركات أو مؤسسات أو غيرها⁽⁴⁾.

فإن المشرع الضريبي وفقاً للظاهر من صراحة نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدَّ فرق ما بين نوعين من موظفي الضرائب، هما، الموظف الذي يرتبط عمله بربط وتحصيل الضريبة والفصل في المنازعات المتعلقة بها، والموظف الذي لا يرتبط عمله بربط الضريبة وتحصيلها، وذلك كما يلي:

(1) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 33157 لسنة 56 ق.ع- جلسة 2015/4/11، وكذا حكمها في الطعن رقمي 34396، 36003 لسنة 62 ق.ع- جلسة 2018/1/20.

(2) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 1958 لسنة 56 ق.ع- جلسة 2015/3/21، وكذا حكمها في الطعن رقمي 4948، 5103 لسنة 59 ق.ع- جلسة 2018/7/2، والطعن رقم 34059 لسنة 59 ق.ع- جلسة 2018/2/24.

(3) د/ مصطفى محمود احمد عفيفي- فلسفة العقوبة التأديبية وأهدافها دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، 1976، ص 19.

(4) ذهب أحد الفقهاء الفرنسيين إلى قصر تطبيق المادة (378) عقوبات فرنسي، والمقابلة للمادة (310) عقوبات مصري على الأسرار المتعلقة بالأفراد دون الأسرار المتعلقة بالحكومة، وقد جرى قضاء المحاكم الفرنسية على الأخذ بهذا الرأي في العديد من أحكامه، وهو رأي لا يمكن الأخذ به في مصر على الرغم وجود بعض من الاتجاهات القليلة للغاية التي تبنت هذا الرأي في الفقه المصري، إلا أن الغالبية العظمى رفضته لعدم اتفاه مع نصوص القانون المصري. د/ أحمد كامل سلامه، الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص 118: 120.

أولاً: النوع الأول من موظفي مصلحة الضرائب (الإدارة الضريبية):

وهو الموظف الضريبي الذي يرتبط عمله بربط وتحصيل الضريبة، فقد جعل المشرع من السلوكيات والأفعال التي يرتكبها هذا الموظف، وتؤدي إلى كشف سرية البيانات والمعلومات الضريبية، جريمة تستوجب العقاب الجنائي المقرر بموجب نص المادة 310 من قانون العقوبات، والمادة (69) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد - على نحو ما سلف بيانه- وهذا مؤكد بنص المادة (6) إجراءات ضريبية بنصها على ضرورة التزام هذا النوع من الموظفين بسرية المهنة.

وليس معنى ذلك خروج هذه الطائفة من الموظفين من نطاق المسؤولية التأديبية المقررة وفق أحكام قانون الخدمة المدنية ولائحته التنفيذية، حتى وإن حكمت المحكمة الجنائية بالبراءة⁽¹⁾، ويرجع السبب في ذلك لاختلاف التكيف أو التأويل القانوني من الناحية الإدارية عنه من الناحية الجنائية⁽²⁾، فلا شك في أن الجريمة التأديبية قوامها مخالفة الموظف العام لواجبات وظيفته ومقتضياتها أو كرامتها، وأن الجريمة الجنائية قوامها خروج المتهم على المجتمع فيما تنهى عنه القوانين الجنائية أو تأمر به، وعلى أساس ذلك فإن الجريمتين مستقلة إحداهما عن الأخرى، ولو كان ثمة ارتباط بينهما، لذلك فإن الموظف الذي يقترف الخطأ يُسأل عنه لأنه في أداء العمل المنوط به وجب عليه أن يقوم به بدقة وأمانة تحول دون الوقوع في الخطأ، ولو أن القصد الجنائي فيه غير متوفر، ورأت المحكمة الجنائية تبرئته.

هذا وقد أشارت المادة (158) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية المصري رقم 81 لسنة 2016 في مضمونها على ذات المعنى⁽³⁾، مؤكدة على حق الجهة الإدارية في توقيع الجزاء الإداري المناسب على الموظف المخالف جراء ما أتاه من مسلك إداري مخالف لنصوص قانون الوظيفة العامة وللقيم والأعراف الوظيفية، حيث ذهبت إلى أنه لا يترتب على تحريك الدعوى الجنائية الإخلال بحق جهة الإدارة في توقيع الجزاء التأديبي المناسب تجاه الموظف عما ثبت في حقه من مخالفات ما لم يكن إثبات المسؤولية التأديبية يتوقف على الفصل في الدعوى الجنائية، ففي هذه الحالة يجب على جهة الإدارة إيقاف ما تجرّه من تحقيقات لحين الفصل في الدعوى الجنائية⁽⁴⁾.

- وعلى هذا النحو قد يُشكل فعل الموظف خطأ مسلكي، وجريمة جنائية في ذات الوقت عن ذات الفعل المرتكب منه، فيجد نفسه أمام مسئوليتين مختلفتين تهددان، إحداهما المسؤولية الجنائية أو العقابية بهدف حماية المصالح وحفظ الأمن العام في المجتمع، والأخرى المسؤولية التأديبية أو الإدارية التي تهدف إلى الانضباط الوظيفي وحفظ سير المرفق العام، فإذا ما برئ الموظف جنائياً، فهذا لا يمنع من ملاحقته تأديبياً⁽⁵⁾، ولا إلزام على سلطات التأديب بالتكليف والأوصاف الجنائية للفعل المرتكب ما دامت هذه الأوصاف ليست عنصراً في المسؤولية التأديبية، إذ أن الجريمة التأديبية تستقل بعناصرها وأوصافها عن

(1) وفي ذلك تقول المحكمة الإدارية العليا أنه يتعين على المحكمة التأديبية ألا تغفل عن حجية الحكم الجنائي الصادر ببراءة الموظف إذا كان قد أستخدمت على عدم صحة الوقائع أو عدم ثبوته أو عدم الجناية - هذه الحجية لا تقيد المحكمة التأديبية متى كان الحكم الجنائي الصادر بالبراءة قد تأسس على عدم كفاية الأدلة أو الشك فيها فإنه حينئذ لا يرفع الشبهة نهائياً عن الموظف ولا يحول دون محاكمته تأديبياً وإدانة سلوكه الإداري من أجل التهمة عينها على الرغم من حكم البراءة. الطعن رقم 1494 لسنة 33 ق، جلسة 1990/1/27، مكتب فني 35 صفحة رقم 893.

(2) وفي ذلك فقد استقر الفقه وقضاء المحكمة الإدارية العليا على أنه "لا وجه للتحدى بالحكم الجنائي بالبراءة الصادر من محكمة جنح الشرق في جريمة غش اللبن، إذ أنه قام على شهادة صيدلي المستشفى من أن اللبن سليم من ناحية المواد الدسمة والمواد الصلبة واللون والرائحة فحسب، ولم يقم على نفي أو ثبوت إضافة المادة الحافظة، وهذا الحكم وإن حاز قوة الأمر المقضى به في تلك الجريمة من زاوية المواد الدسمة والمواد الصلبة واللون والرائحة، إلا أنه لا يجوز هذه القوة في ثبوت سلامة اللبن بصفة مطلقة، فالقضاء الإداري لا يرتبط بالحكم الجنائي إلا في الوقائع التي فصل فيها هذا الحكم وكان فصله فيها ضرورياً، أي أن القضاء الإداري يتقيد بما أثبتته القضاء الجنائي في حكمه من وقائع كان فصله فيها لازماً، دون أن يتقيد بالتكليف القانوني لهذه الوقائع، فقد يختلف التكيف من الناحية الإدارية عنه من الناحية الجنائية". الطعن رقم 1109 لسنة 8، مكتب فني 9، صفحة رقم 324 بتاريخ 1963/12/28. الطعن رقم 1448 لسنة 8 ق، جلسة 1967/11/12، مكتب فني 13، صفحة رقم 71. الطعن رقم 1467 لسنة 12، مكتب فني 14، صفحة رقم 661، بتاريخ 1969/5/3.

(3) اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية المصري الصادرة بالقرار رقم 1216 لسنة 2017.

(4) تنص المادة (١٥٨) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية المصري على أنه "إذا تبين من خلال التحقيق وجود شبهة ارتكاب جريمة جنائية، تعين عرض الأمر على السلطة المختصة لإبلاغ النيابة العامة، ولا يترتب على إبلاغ النيابة العامة الإخلال بحق الوحدة في توقيع الجزاء التأديبي عما ثبت في حق المخالف ما لم يكن إثبات المسؤولية التأديبية يتوقف على الفصل في الدعوى الجنائية".

(5) يستنتج من ذلك حالة الحكم على الموظف بالعزل من الوظيفة كعقوبة تبعية أو تكميلية، فهذا الحكم يكون الموظف قد عوقب بأقصى عقوبة تأديبية قد يحكم بها تأديبياً، وأصاب الموظف العام في حياته الوظيفية، وأفقدته صفته الوظيفية، وحجب عن جهة الإدارة سلطة العقاب التأديبي، مما يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى انقضاء الدعوى التأديبية، وبهذا يكون القرار الإداري الصادر من جهة الإدارة بفصل الموظف قراراً تنفيذياً لحكم حاز حجية الشيء المقضى به، أي أن قرار الفصل هنا يكون كاشفاً لوضعية قانونية سابقة بقوة القانون.. يُراجع في ذلك حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 617 لسنة 13 ق، جلسة 1971/1/7. د/ عزيزة الشريف- مسائلة الموظف العام في الكويت، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1997، ص 183.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

الجريمة الجنائية، أما إذا كان التكيف الجنائي عنصراً في المسؤولية التأديبية فعلى سلطات التأديب النزول على ما قضى به الحكم الجنائي بشأن هذا التكيف⁽¹⁾.

وهنا وجب التفرقة بين حالتين من حالات المسؤولية التأديبية، هما:

الحالة الأولى: حالة الموظف المحكوم عليه بالإدانة في جريمة إفشاء السر الضريبي وفقاً لنص المادة (310) عقوبات، ففي هذه الحالة - وعلى نحو ما بينا - لا تثار مشكلة في تحريك المسؤولية التأديبية تجاه الموظف لثبوت إدانته، على الرغم من مساعلة جنائياً.

الحالة الثانية: حالة الموظف المقضى ببراءته من جريمة إفشاء السر الضريبي، فهنا نكون أمام احد فرضين:

1- الفرض الأول: أن يكون حكم البراءة مبنياً على انتفاء الوجود المادي أو الفعلي للوقائع المكونة للجريمة، ففي هذه الحالة استقر الرأي في فرنسا ومصر على أن الحكم الجنائي تكون له حجية كاملة أمام سلطات التأديب، ويحول دون تحريك الدعوي التأديبية عن ذات الوقائع المقضى جنائياً بانتفائها⁽²⁾، فمن غير المعقول أن يُعاقب الموظف تأديبياً عن نفس الوقائع التي برئ منها جنائياً لانتفاء الوجود المادي لهذه الوقائع.

إلا أن هذا الاتجاه لا يمنع جهة الإدارة من حقها في تقدير سلوك الموظف من الناحية التنظيمية، ومدى اتفاه مع القواعد العامة للسلوك الوظيفي الواجب الإلتزام وفقاً لأحكام ونصوص قانون الخدمة المدنية⁽³⁾، ولائحته التنفيذية⁽⁴⁾، ومدونة السلوك الوظيفي، أي أن يكون مبنى المساعلة التأديبية هنا على وقائع لم يفصل فيها القاضي الجنائي، دون النظر في مدي ارتكاب الموظف للجريمة من عدمه، بأن تقتصر مساعلة تأديبياً على سلوكه بوضع نفسه في مواطن الشبهات والريب والإخلال بكرامة الوظيفة العامة، بما ينعكس على مركزه الوظيفي باعتباره مسلكاً يُشكل جريمة تأديبية، وهو ما أدى إلى اتهامه بارتكاب الجريمة⁽⁵⁾.

2- الفرض الثاني: وهو حال ما إذا صدر حكم البراءة مبنياً على أسباب أخرى دون انتفاء الوقائع المكونة للجريمة، مثل أن يصدر حكم البراءة لعدم كفاية الأدلة، أو للشك فيها، أو لشيوع التهمة، أو لبطلان الإجراءات، أو لانتفاء القصد الجنائي، فهذه الأسباب لا تنهض على الدوام مانعاً أو سبباً يحول دون المؤاخذة التأديبية، فجميعها أسباب تكفي لإدانة الموظف تأديبياً⁽⁶⁾.

(1) د/ أحمد فتحى سرور - الوسيط فى الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص 1188.
(2) قضت المحكمة الإدارية العليا بأنه لا يجوز لجهة التأديب أن تعاود المجادلة فى إثبات واقعة بذاتها سبق لحكم جنائى حائز لقوة الأمر المقضى به أن نفى وقوعها. الطعن رقم 1440 لسنة 37 ق. عليا، جلسة 1992/2/19.

(3) تنص المادة (57) من قانون الخدمة المدنية رقم 81 لسنة 2016 المنشور فى الجريدة الرسمية العدد 43 مكرر (أ)، السنة التاسعة والخمسون، فى أو نوفمبر سنة 2016 على أن "يتعين على الموظف الإلتزام بأحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية وغيرهما،", ومدونات السلوك وأخلاقيات الخدمة المدنية الصادرة من الوزير المختص... ويحظر على الموظف بصفة خاصة مباشرة الأعمال التى تتنافى مع الحيطة والتجرد، والإلتزام الوظيفى أثناء ساعات العمل الرسمية،....". وتنص المادة (58) من ذات القانون على أن "كل موظف يخرج على مقتضى الواجب فى أعمال وظيفته، أو يظهر بمظهر من شأنه الإخلال بكرامة الوظيفة يجازى تأديبياً،.....".

(4) تنص المادة (149) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ 2017/5/27 على أن "يجب على الموظف الإلتزام بأحكام القوانين واللوائح والقرارات والنظم المعمول بها والعمل على تطبيقها، ويتعين عليه على الأخص ما يأتى: 3...- المحافظة على كرامة الوظيفة وحسن سمعتها، والظهور بالمظهر اللائق بالوظيفة، ومراعاة آداب اللياقة فى تصرفاته مع الجمهور ورؤسائه وزملائه ومرؤوسيه...9- الإلتزام بما ورد فى مدونة السلوك وأخلاقيات الخدمة المدنية". وتنص المادة 150 من ذات اللائحة على أن "يحظر على الموظف مخالفة القوانين واللوائح، والقرارات، والنظم المعمول بها، ويحظر على الأخص ما يأتى: 1- مباشرة الأعمال التى تتنافى مع الحيطة والتجرد والإلتزام الوظيفى أثناء ساعات العمل الرسمية".

(5) د/محمد ماهر أبو العينين- قضاء التأديب فى الوظيفة العامة، دار أبو المجد للطباعة، القاهرة، 2004، ص 119.

(6) الطعن رقم 1904 لسنة 37 ق.ع، جلسة 1994/1/29.

ونخلص مما تقدم إلى أنه - وفي جميع الأحوال - لا تمنع محاكمة المتهم جنائياً من مساءلته تأديبياً، حتى وإن قضى ببراءته جنائياً، فذلك لا يغل يد جهة الإدارة أو سلطات التأديب من مساءلته تأديبياً - على نحو ما بينا سلفاً - ويرجع ذلك لاستقلال الجريمة التأديبية عن الجريمة الجنائية، حتى وإن كان هناك ثمة ارتباط بينهما⁽¹⁾، فالجريمة التأديبية قوامها مخالفة الموظف لواجبات ومحظورات وظيفته ومقتضياتها، أو انتهاك سمعتها واهدار كرامتها، أما الجريمة الجنائية قوامها خروج المتهم على قيم وأخلاقيات المجتمع فيما تنهى عنه القوانين والنصوص العقابية، لذا فإن الموظف الذي يقترب الخطأ يجب أن يسأل عنه تأديبياً لأنه كان من الواجب عليه حين أداء العمل المنوط به أن يقوم به بدقة وأمانة تحول دون الوقوع في الخطأ، وأن يتخذ من التدابير ما يلزم لعدم وقوع الجريمة⁽²⁾.

ثانياً: النوع الثاني من موظفي مصلحة الضرائب (الإدارة الضريبية):

وهو الموظف الضريبي الذي لا يرتبط عمله بربط وتحصيل الضريبة، إذ البين من استقراء نصوص قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد أن المشرع لم يخضع ما يصدر عن هذا النوع من الموظفين من أفعال وسلوكيات مخالفة لسر المهنة للمسؤولية الجنائية المقررة بالمادة (310) عقوبات، بل اكتفى بجعلها عملاً محظوراً مما يخضع مرتكبها للمساءلة التأديبية، أي اعتبارها مخالفة إدارية يترتب عليها المسؤولية التأديبية، دون الجنائية، ويخضع بموجبها الموظف للحظر الوارد في المادة (150) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية⁽³⁾، لتقرير الجزاء المناسب جراء ارتكابه المخالفة المنسوبة إليه، وبهذا يكون المشرع قد ترك لجهة الإدارة سلطة تحديد الجزاء الإداري الذي يتناسب مع هذه الطائفة من المخالفات المرتكبة من جانب الموظف العام، وذلك وفق أحكام نص المادة (61) من قانون الخدمة المدنية 81 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية.

خلاصة القول إذن، أن المشرع الضريبي جعل سر المهنة المجرم بموجب نص المادة (310) من قانون العقوبات قاصراً على الأغراض المتصلة بربط الضريبة وتحصيلها أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات دون غيرها، وجعل ما يقع من الأشخاص في غير هذه الأغراض الغير متصلة بربط الضريبة وتحصيلها أو الفصل في منازعاتها من قبيل المخالفات التأديبية المعاقب عليها وفقاً لنصوص وأحكام قانون الخدمة المدنية ولائحته التنفيذية، والا فما هي الحكمة التشريعية من وراء هذه التفرة الظاهرة من نص المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد؟، والقول بغير ذلك يتنافى مع حقيقة مقصد المشرع.

(1) استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا في العديد من أحكامها على أنه "يتعين على المحكمة التأديبية ألا تغفل عن حجية الحكم الجنائي الصادر بالبراءة استناداً على عدم صحة الوقائع، فإن هذه الحجية لا تقيد المحكمة التأديبية إذا كان الحكم الجنائي الصادر بالبراءة تأسس على عدم كفاية الأدلة والشك فيها، فإنه حينئذ لا يرفع التهمة نهائياً عن الموظف، ولا يحول ذلك دون محاكمته تأديبياً من أجل التهمة عينها على الرغم من صدور حكم بالبراءة". الطعن رقم 1494 لسنة 33 ق.عليا، جلسة 1990/1/22.

(2) لا يكون للحكم الجنائي في العموم حجة مطلقة على سلطات التأديب؛ حتى ولو كان الحكم بالبراءة، لان المحكمة قد لا تعاقب الموظف على ارتكاب الفعل الذي برأته منه المحكمة الجنائية، وإنما قد تعاقبه لأنه وضع نفسه موضع الشك والريبة الذي تهتّر معه وتخدش كرامة الوظيفة، أي أن البراءة من التهمة الجنائية لا تستتبع حتماً عدم المواخذة الإدارية. "الطعن رقم 1645 لسنة 2 ق، جلسة 1958/3/8، مكتب فني 3، رقم الجزء 2، ص 328.

(3) تنص المادة (150) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بالقرار رقم 1216 لسنة 2017 على أن "يحظر على الموظف مخالفة القوانين واللوائح، والقرارات، والنظم المعمول بها، ويحظر عليه على الأخص ما يأتي: ٢- إفتشاء أية معلومات يطلع عليها بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب تعليمات تقضى بذلك دون إذن كتابي من الرئيس المختص، ويظل هذا الالتزام قائماً بعد ترك الخدمة. 7- الاحتفاظ لنفسه بأصل أية ورقة رسمية أو نزع هذا الأصل من الملفات المخصصة لحفظه، ولو كانت خاصة بعمل كلف به، أو الاحتفاظ بصورة أي وثيقة رسمية أو ذات طابع سري. 8- أن يفضي بأي تصريح أو بيان عن أعمال وظيفته عن طريق وسائل الإعلام والاتصال إلا إذا كان مُصرحاً له بذلك كتابة من الرئيس المختص".

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

الخاتمة

لاشك أن الضريبة هي مكون هام وأساسي من مكونات النظام المالي في الدولة باختلاف أنظمتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، والتي لا يمكن الاستغناء عنها في تنظيم شؤونها المالية، فهي من أهم الموارد التي تركز عليها الدول في تمويل أنشطتها المختلفة، ودعم اقتصادها، نظراً لتزايد حجم الإنفاق العام الذي تتحمله الخزينة العامة للدولة.

لذا فقد كان هناك واجب مُحتم على كل فرد في الدولة بأن يتحمل هذا العبء إلى جانب الدولة، وأن يشارك في تمويل التكاليف العامة في حدود ما يملكه من قدرة ضريبية على الدفع.

ونظراً لما لذلك الأمر من وقع سيئ على نفوس الممولين والمُكلفين بالضريبة، وشعورهم بأن الكشف عن المعلومات التي تتعلق بحجم أعمالهم وأنشطتهم ومستوي دخولهم قد يعرضهم للخسارة أو المنافسة من جانب الأفراد والشركات المنافسة، الأمر الذي دفع بالمشرع لإقرار مبدأ هام لحماية سرية تلك المعلومات وحفظ خصوصيتها، والعمل على بث روح الثقة والاطمئنان لدى الممولين، والمُكلفين بدفع الضريبة في الدولة والمنظومة الضريبية، سمي بمبدأ السرية الضريبية، وقد حظى هذا المبدأ بحماية خاصة من جانب كل من المشرع الدستوري والقانوني، أخصها ما ورد بنصوص قانون العقوبات، واعتبر كل إفشاء أو انتهاك لهذه السرية المعلوماتية يُشكل جريمة معاقب عليها قانوناً .

ونظراً لأهمية تلك الضمانة بالنسبة للمجتمع والأفراد، ولما لها من تأثير في نفوس الممولين والمُكلفين بدفع الضريبة، لهو الأمر الذي دفعنا إلى إلقاء الضوء عليها، وتناولها بالدراسة من الناحية الجنائية، وقمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث مباحث رئيسية تناولنا في المبحث الأول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية، وفي المبحث الثاني أطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية، وفي المبحث الثالث تناولنا البنين القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وقد تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن أسرار المعاملة الضريبية وحفظها، لم يعد التزاماً يقع على عاتق العاملين بالإدارة الضريبية فحسب، وليس حقاً مخولاً للممولين أو المُكلفين بأداء الضريبة فقط، بل هو مبدأ دستوري يضمن به كافة المتعاملين مع الإدارة الضريبية عدم البوح والإفصاح عن وضعيتهم المالية وتعاملاتهم التجارية، وهذه الضمانة تخدم الممولين والمُكلفين بالضريبة في مواجهة الجهاز الضريبي ككل، هذا وقد توصلنا من خلال تلك الدراسة لمجموعة من النتائج والتوصيات، كان من أهمها ما يلي:

النتائج:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها، الآتي:

- التعرف على مفهوم السرية الضريبية من حيث تعريف السر الضريبي، ومبررات وشروط الالتزام بمبدأ السرية الضريبية، وحالات الخروج عليه، وتبين لنا من خلال هذا الجانب من الدراسة:
- 1- أن مبدأ السرية الضريبية مُقرر من الأساس لحماية مصلحتين هما، مصلحة الممول أو المُكلف بدفع الضريبة، ومصلحة الإدارة الضريبية.
- 2- أن مبدأ الالتزام بالسرية الضريبية يخضع له فئات معينة تتمثل في العاملين بالإدارة الضريبية ممن ينطبق عليهم وصف الموظف العام المختص بشأن ضريبي.
- 3- أن هناك حالات استثنائية أخرجها المُشرع من نطاق الحظر المفروض على الموظف الضريبي بعدم إفشاء الأسرار الضريبية، منها حالة الموافقة الكتابية الصادرة من الممول أو المُكلف أو ممثله القانوني، والورثة، والمتنازل إليهم عن المنشأة، وغير ذلك من الحالات السالف ذكرها.
- 4- أن هناك ثلاثة صور للاعتداء على السرية الضريبية تمثلت في فعل الإفشاء، والسرقعة، والاحتتيال.

- كما توصلنا إلى التعرف على مجموعة الاجتهادات التشريعية المنظمة لمبدأ السرية الضريبية من خلال بيان أطر وضوابط الحماية التشريعية المقررة من الناحيتين الدستورية والقانونية، ورأينا كيف كان المشرع حريصاً كل الحرص على إحاطة هذا المبدأ بإطار من الحماية الدستورية والقانونية لبث الثقة والاطمئنان لدي الممولين والمُكلفين بدفع الضريبة حماية لأحد أهم موارد الدولة وهو الضرائب.
- تعرفنا من خلالها على البنين القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، من حيث بيان ماهية جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وبيان أركانها، والعقوبات التي تواجه الجاني حال ارتكابها من الناحيتين الجنائية والتأديبية.
- وتوصلنا إلى أن فعل الإفشاء المحظور يقع بكل فعل أو سلوك من شأنه أن يؤدي إلى خروج السر الضريبي من حالة الخفاء إلى حالة العلن المحظور، دون أية اعتبار للباعتث على ذلك.
- ورأينا من خلال هذه الدراسة أيضاً أن إفشاء الأسرار الضريبية يعد جريمة من جرائم السلوك العمدي، حيث يتخذ قصدها الإجرامى صورة القصد العام، دون القصد الخاص، وعليه يقوم القصد الجنائي لتلك الجريمة على عنصرين هما العلم والإرادة:
- **العنصر الأول وهو عنصر العلم** الذي يقتضى ضرورة علم الجاني بأن الواقعة المرتكبة من جانبه كان لها صفة السرية، وأن يعلم بأن هذا السر لم يكن يصل إلى علمه إلا عن طريق مهنته أو صناعته أو وظيفته، وأن من أفضى به لا يرضى بإفشائه، وبناء عليه يعتبر هذا القصد منتقياً إذا ما كان المتهم يجهل أن للواقعة صفة السر فأفشاها، أو اعتقاده بأن المجنى عليه راض بإفشاء سره، أو يعتقد بأنه ليست للسر صلة بمهنته، مع العلم بأن الجهل والغلط الذي ينفى القصد الجنائي في هذه الحالات المتقدمة ما هو إلا تطبيق للقواعد العامة⁽¹⁾.
- **العنصر الثاني وهو عنصر الإرادة**، حيث يتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى فعل الإفشاء المُجرم، وإلى النتيجة التي تنترب عليه إن وجدت، وهى العلم بالواقعة التي لها صفة السرية، أي أن تتجه إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل، وأن تتجه كذلك إلى توفير هذا العلم لديه، وينتفى القصد الإجرامى في حالة عدم اتجاه إرادة المتهم إلى اطلاع الغير على السر.
- كما توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أنه يكفي لقيام جريمة إفشاء الأسرار الضريبية تحقق القصد العام ولعل السبب في ذلك يعود إلى أن إفشاء تلك الأسرار يُعد من الأفعال الممقوتة والشائنة التي لا يحتاج في تجريمها إلى تحقق قصد خاص وهو نية الإضرار بالمول أو المُكلف بدفع الضريبة، كما أن العلة في تجريم إفشاء الأسرار الضريبية هو المحافظة على المصلحة العامة، وليس المصلحة الخاصة أو الشخصية لصاحب السر فحسب، ولا أهمية للبواعث التي يدعيها الجاني في إفشاء السر، فمتى توافر القصد الإجرامى بعنصرية العلم والإرادة تحقق الركن المعنوي للجريمة، أي ما كان الباعث على الإفشاء، حتى وإن كان نبيلاً⁽²⁾.
- وتبين لنا أن المشرع لم يتطرق لفكرة قيام المؤتمن على السر بإفشائه لنفسه والاستحواذ عليه لمصلحته وتحقيق استفادة معينة لصالحه.
- كما تبين لنا أن المشرع لم يتطرق لتجريم عملية حصول شخص من الغير على السر الضريبي عن طريق استعمال طرق أو وسائل احتيالية، أو وسائل غش أو سرقة أو تقديم رشوة للموظف المؤتمن على السر أو الوعد بها.
- وتوصلنا إلى أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية من الجرائم التي لا يجوز تحريكها إلا بناء على شكوى من المجنى عليه صاحب المصلحة فيها.
- وأخيراً رأينا من خلال هذه الدراسة كيف كان المشرع المصري متفرداً ومتميزاً عن غيره من مشرعى الدول المقارنة في صياغة مبدأ السرية الضريبية، والعمل على حمايته، على الرغم من وجود بعض الملاحظات وأوجه النقد التي بينها فيما سبق.

(1) يُراجع في ذلك: د/أحمد كامل سلامة- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص405. د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، جرائم الاعتداء على الأشخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978، ص748.

(2) د/ رؤوف عبيد- جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص256.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

التوصيات:

- 1- إجراء تعديل تشريعي لنصوص قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد ليتضمن النص على عقوبة سالبة للحرية إلى جانب عقوبة الغرامة، والخروج به من نطاق التجريم الوارد بقانون العقوبات.
 - 2- رفع حد العقوبات المقررة على مُرتكب جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، لنتناسب مع خطورته الإجرامية، ومدى مساس هذه الجريمة بالمصالح العامة والخاصة الجديرة بالحماية، وتعلقها بالخصوصية، حيث أصبحت تلك العقوبة الواردة بنص المادة 310 من قانون العقوبات لا تتناسب مع أهمية وخطورة هذه الجريمة وأثرها على الاقتصاد القومي، وحجم الاستثمار.
 - 3- ضرورة إضافة نص عقابي يسمح بمضاعفة وتشديد العقوبة السالبة للحرية في حالة العود لارتكاب ذات الأفعال التي تُمثّل جريمة إفشاء للأسرار الضريبية.
 - 4- ضرورة إضافة نص عقابي يسمح بتجريم عملية الحصول على المعلومات أو البيانات أو المُستندات والوثائق الضريبية من أماكن حفظها باستخدام طرق أو وسائل غير مشروعة كالسرقة أو التجسس أو غيرها.
 - 5- ضرورة إضافة نص عقابي يتضمن تجريم عملية الحصول على المعلومات والبيانات الضريبية السرية باستعمال طرق احتيالية.
 - 6- ضرورة إضافة نص عقابي يسمح بمعاقبة الجاني حال قيامه بعرض أو دفع أو تقديم رشوة للعاملين بالإدارة الضريبية بغرض الحصول على معلومات أو بيانات أو وثائق أو مُستندات ضريبية سرية.
 - 7- إدخال تعديل تشريعي يتضمن تجريم أفعال التحريض على إفشاء سرية المعلومات والبيانات الضريبية من جانب العاملين بالإدارة الضريبية إذا كانت تلك المعلومات قد وصلت إلى علمهم بحكم وظيفتهم.
 - 8- ضرورة صياغة أو إضافة حالات أخرى استثنائية للخروج على مبدأ السرية الضريبية، وإباحة إفشاؤها لأشخاص وجهات أخرى لم يرد النص عليها، مثل إباحة إفشاء الأسرار الضريبية للوصى على القاصر، وللجان التوفيق، ولجان الطعن الضريبى، والمحاكم، وهيئة المفوضين، ومكاتب الخبراء المختصة بنظر المنازعات الضريبية متى طلبت ذلك بناء على أمر أو تصريح صادر منها.
 - 9- ضرورة عقد ندوات تثقيفية ودورات توعية لتبصير العاملين بالسرية الضريبية، وخطورة إفشائها، وسبل حمايتها، وأهميتها بالنسبة لكل من الممولين أو المُكلفين بدفع الضريبة، والإدارة الضريبية، وأثرها في تدعيم ثقة الممولين في المؤسسة الضريبية مما ينعكس أثره على دفع وتحصيل الضريبة ومن ثم تنمية الاقتصاد القومي الوطنى.
 - 10- توعية الممولين والمُكلفين بدفع الضريبة المستحقة بأهمية تحصيل الضريبة وسدادها، دورها في عملية التنمية الاقتصادية، وتعريفهم بالحقوق والحرىات التى كفلها لهم الدستور والقانون، خاصة ما يتعلق بضمان حماية الأسرار الضريبية، وحظر إفشائها، وذلك عبر وسائل وقنوات الإعلام المرئى والمسموع، وعقد ندوات تثقيفية لهم، لما لذلك من أثر طيب في نفوسهم، وبث روح الثقة والاطمئنان لديهم.
- وأخيراً فقد كانت هذه هى أهم النتائج والتوصيات التى توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة، وأختتم بحثى راجيا من الله سبحانه وتعالى أن أكون قد وفقت في عرض هذا الموضوع عرضاً وافياً، وقمت بوضع بعض الحلول للمشكلات التى عرضنا لها في مقدمة هذا البحث، فما كان من توفيق فمن الله، وما كان من خطأ أو سهو أو نسيان فمنى فهى ثمة النفس البشرية... والله ولي التوفيق .

قائمة المراجع والمصادر

المراجع العربية :

أولاً: القرآن الكريم:

ثانياً: المراجع اللغوية والفقهية:

- 1- الصحاح لأبي نصر الجوهري، دار الحديث، 1987.
- 2- القاموس المحيط لمحي الدين محمد بن يعقوب الفيروز أبادي - الطبعة الثانية 1371هـ.
- 3- لسان العرب لابن منظور، المجلد الرابع، الجزء 36، باب عدل، مادة سرد.
- 4- مجلة البحوث الفقهية المعاصرة (فتاوى مجمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي، السر في المهن الطبية) العدد العشرون، السنة الخامسة، عام 1414.
- 5- مختار الصحاح، للشيخ محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، طبعة المكتبة العصرية، الدار النموذجية، بيروت، عام 1999م.
- 6- مقاييس اللغة لأحمد بن فارس، دار الفكر، 1979.

ثالثاً: الكتب والرسائل العلمية:

- 1- د/ أحمد فتحي سرور - الوسيط في الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.
- 2- د/ أحمد فتحي سرور - الوسيط في قانون العقوبات - القسم العام، الطبعة السادسة، طبعة خاصة لنادي القضاة، 2015.
- 3- د/ أحمد كامل سلامة- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، رسالة دكتوراه - جامعة القاهرة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1988.
- 4- د/ احمد محمد بدوي - جريمة إغشاء الأسرار والحماية الجنائية للكتمان المصرفي، سعد سمك للنشر، القاهرة ، 1999م .
- 5- د/ جعفر الشerman - السرية المصرفية، بحث مقدم للمعهد القضائي الأردني ونقابة المحامين الأردنيين، 2001.
- 6- جابر مهنا شبل - الالتزام بالمحافظة على سر المهنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، 1984.
- 7- د/ حامد عبد المجيد دراز - النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1994.
- 8- د/ رمسيس بهنام - قانون العقوبات، القسم الخاص، الطبعة الأولى، منشأ المعارف، الإسكندرية، 1999.
- 9- د/ رؤوف عبيد - السببية في القانون الجنائي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، بيروت، 1974.
- 10- د/ رؤوف عبيد - جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، الطبعة الثامنة، دار الفكر العربي، مصر، 1985.
- 11- د/ سليمان علي حمادي الحليوسي - المسؤولية المدنية الناشئة عن إنشاء السر المهني، دراسة قانونية، الطبعة الأولى، 2012.
- 12- د/ طارق سرور - قانون العقوبات (القسم الخاص) "جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.
- 13- د/ عباس مفرج الفحل - الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2016.
- 14- د/ عبد الرحمن السيد فرحان - نطاق الالتزام بالسر المصرفي، القاهرة، دار النهضة، 1999.
- 15- د/ عزيزة الشريف - مسائل الموظف العام في الكويت، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1997.
- 16- د/ عصمت عبد المجيد بكر - شرح قانون الإثبات العراقي، الطبعة الثانية، العاتق لصناعة الكتاب، بغداد، 2007.
- 17- د/ علي عبد القادر الفهوجي - شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
- 18- د/ فتوح عبدالله الشاذلي - جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، 2002 .
- 19- د/ فوزية عبد الستار - شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
- 20- د/ كمال طلبه المتولي سلامة - دور الدولة في حماية السرية والاستثناءات الواردة عليها، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015.
- 21- د/ مأمون محمد سلامة - شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979.
- 22- د/ ماهر عبد شويش الدرة - الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار ابن الأثير للطباعة، الموصل، 1990.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- 23-د/ محسن عبد الحميد البيه- خطأ الطبيب الموجب للمسؤولية المدنية في ظل القواعد القانونية التقليدية، 1993.
- 24-د/ محمد عبد الواحد الجميلي- من السرية إلي الشفافية الإدارية- دار النهضة العربية، 2000.
- 25-د/ محمد ماهر أبو العنين- قضاء التأديب في الوظيفة العامة، دار أبو المجد للطباعة، القاهرة، 2004.
- 26-د/ محمد محمد عبد اللطيف- الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، بين مصر والكويت وفرنسا، جامعة الكويت، الطبعة الأولى، 1999.
- 27-د/ محمود محمود مصطفى- شرح قانون العقوبات، القسم العام، طبعة 10، جامعة القاهرة، القاهرة، 1983.
- 28-د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، 1994.
- 29-د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، جرائم الاعتداء على الأشخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، 1978.
- 30-د/ محمود نجيب حسني- علاقة السببية في قانون العقوبات، طبعة نادي القضاة، 1984.
- 31-د/ محيي الدين إسماعيل علم الدين- موسوعة أعمال البنوك من الناحيتين القانونية والعملية، مطبعة القناني، الجزء الأول، القاهرة، 1987.
- 32-د/ مصطفى أحمد عبد الجواد حجازي- التزام المحامي بالحفاظ علي أسرار العميل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
- 33-د/ مصطفى محمود احمد عفيفي- فلسفة العقوبة التأديبية وأهدافها دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، 1976.
- 34-د/ منور أوسرير، أحمد حمو- جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية للطباعة والنشر، الجزائر، 2009 .
- 35-د/ هشام ليوسف- الحماية الجنائية للسر المهني، دار الوليد للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، 2015.
- 36-د/ ياسر حسين بهنس- الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي، مركز الدراسات العربية، الطبعة الأولى، مصر، 2015.
- 37-د/ ياسر محمد دوابه- المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء الأسرار وسرية الحساب البنكية، الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.
- 38-د/ شريف بن أدول بن إدريس- كتمان السر وإفشاؤه في الفقه الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1997.
- 39-د/ مريم الحاسي- التزام البنك بالمحافظة على السر المهني، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2012.
- 40-د/ منير رياض حنا- المسؤولية الجنائية للأطباء والصيادلة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1989.
- 41-ناصر مراد- فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.

خامساً: المجالات العلمية:

- 1- جاد خليفة- الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 52، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، 2010.
- 2- د/ أبو العلا علي أبو العلا النمر - الالتزام بالمحافظة علي الأسرار في عقود نقل التكنولوجيا، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثامنة والأربعون، مصر، يناير 2006.
- 3- د/ احمد مصبح الكتبي- المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء السر المهني، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، جامعة الشارقة، المجلد 16، العدد الثاني، ديسمبر 2019.

- 4- د/ **جعفر الشerman** - السرية المصرفية، بحث مقدم للمعهد القضائي الأردني ونقابة المحامين الأردنيين، 2001.
- 5- د/ **رشا خالد شهاب وآخرون** - الملائات الضريبية الآمنة (التوزيع الجغرافية، والآثار الاقتصادية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 125، أيلول لسنة 2020.
- 6- د/ **فاطمة زعزوعة** - إفشاء المعلومات الجبائية في ظل التشريع الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة تيزي وزو، الجزائر، المجلد 16، العدد 2، السنة 2021.
- 7- د/ **فضيلة عباس غائب** - مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد 12، العدد 46، السنة 2010.
- 8- د/ **محمد السعيد القرعة** - جريمة التتمر في ضوء التعديل المستحدث بالقانون رقم 189 لسنة 2020 - دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 2023.
- 9- د/ **محمد عبيد الشريده** - أثر قانون الامتثال الضريبي الأمريكي علي إفشاء السرية المصرفية، دراسة مقارنة، مجلة جامعة العلوم التطبيقية، البحرين، المجلد 5، العدد 1، يناير 2021.
- 10- د/ **معتز علي صبار** - الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد 2، الإصدار 5، العراق 2013.
- 11- د/ **خديجة بوطبل** - سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 1، لسنة 2022.
- 12- د/ **مؤيد حسني أحمد الخوالدة، عبدالله يوسف علي قاسم** - جريمة إفشاء السر المصرفي والعقوبة المترتبة عليها وفقاً للقانون الأردني، مجلة علوم الشريعة والقانون، كلية القانون، الجامعة الأردنية، المجلد 43، ملحق 3، 2016.
- 13- **مصطفى عبد الحسين علي المنصوري** - مدي موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثني، العدد 1، 2015.
- 14- **مليك حجاج** - جريمة إفشاء الأسرار المهنية، قراءة تحليلية للمادة 310 من قانون العقوبات الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 3، 2021.
- 15- **منتهي جواد كاظم** - التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع العراقي، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، العدد التاسع عشر، 2019.

رابعاً: القوانين والتشريعات:

- 1- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان - اعتمد ونشر على الملأ بقرار الجمعية العامة ألف (د-3) المؤرخ في 10 كانون الأول/ديسمبر 1948.
- 2- التعليمات التفسيرية العامة رقم (1) لسنة 1999 الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية.
- 3- التعليمات التفسيرية العامة رقم (2) لسنة 1974 الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 16 أبريل سنة 1974.
- 4- التعليمات التفسيرية رقم (2) الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 16/6/1992.
- 5- التعليمات التفسيرية رقم (2) لسنة 1989 الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 14/12/1989.
- 6- التعليمات التفسيرية رقم (9) الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 6/4/1989.
- 7- الدستور الجزائري الصادر بموجب الأمر الرئاسي رقم 20-442، منشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 82، بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2020.
- 8- النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بتاريخ 1/3/1992، بالأمر الملكي رقم أ/ 90 في 27/8/1412 هـ.
- 9- الدستور العراقي لعام 2005، الطبعة الخامسة، 2011.
- 10- الدستور الكويتي الصادر عام 1962 بتاريخ 11 نوفمبر 1962 م.
- 11- الدستور المصري لعام 2014 المعدل، والمنشور في الوقائع المصرية، العدد 14 (تابع)، في 19 يناير سنة 2014.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
وفقاً لأحدث التعديلات
(دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- 12-العهد الدولي لحقوق المدنية والسياسية أو الاتفاقية الدولية لحقوق المدنية والسياسية التي أقرتها الجمعية العامة للأمم المتحدة في 16/12/1966 ووقعت عليها جمهورية مصر العربية بتاريخ 4/8/1967. والصادر بشأنها قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم 536 لسنة 1981 الجريدة الرسمية - العدد 15- في 15 إبريل سنة 1982.
- 13-قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- 14-قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي الصادر بالمرسوم الاتحادي رقم 7 لسنة 2017 بتاريخ 11/6/2017 .
- 15-قانون الإجراءات الضريبية الموحّد رقم 206 لسنة 2020، المنشور في الجريدة الرسمية العدد 42 مكرر ج، في 19 أكتوبر سنة 2020، والمعدل في 29 ديسمبر 2022.
- 16-القانون الأساسي العام للتوظيف العمومية الجزائري الصادر بالأمر رقم 06 - 03 بتاريخ 15 يوليو سنة 2006.
- 17-قانون الجرائم والعقوبات الإماراتي الصادر بالمرسوم الاتحادي الإماراتي رقم 31 لسنة 2021- منشور بالجريدة الرسمية العدد 712 ملحق- السنة الواحد والخمسون، بتاريخ 26/9/2021.
- 18-قانون الخدمة المدنية الكويتي الصادر بالمرسوم بالقانون رقم 15 لسنة 1979 .
- 19-قانون الخدمة المدنية المصري رقم 81 لسنة 2016 المنشور في الجريدة الرسمية العدد 43 مكرر (أ)، السنة التاسعة والخمسون، في أو نوفمبر سنة 2016 .
- 20-قانون السلطة القضائية رقم 62 لسنة 1975 ولائحته التنفيذية.
- 21-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري .
- 22-قانون العقوبات الجزائري، الصادر بالأمر رقم 66- 156، بتاريخ 8 يونيو سنة 1966، والمعدل بالأمر رقم 20 - 01 مؤرخ في 30 يوليو 2020، ج ر 44، الجزائر، 2020 .
- 23-قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 وتعديلاته .
- 24-قانون العقوبات المصري رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧ وتعديلاته.
- 25- قانون الكسب غير المشروع رقم 62 لسنة 1975
- 26- قانون المحاسبة الحكومية رقم 127 لسنة 1981 .
- 27-قانون الموارد البشرية الإماراتي في الحكومة الاتحادية الصادر بالمرسوم الاتحادي رقم 49 لسنة 2022 - منشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (737 ملحق)، بتاريخ 10 أكتوبر 2022.
- 28-قانون الموظفين الفرنسي الصادر بالأمر الصادر في 4 فبراير لسنة 1954 بشأن نظام الموظفين الفرنسي .
- 29-قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام العراقي رقم 14 لسنة 1991 وتعديلاته.
- 30-القانون رقم 31 لسنة 1970 الصادر بتعديل بعض أحكام قانون الجزاء الكويتي.
- 31-قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 .
- 32-قانون ضريبة الدخل الكويتي الصادر بالمرسوم بقانون رقم 3 لسنة 1955.
- 33-قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972 .
- 34-قانون هيئة الرقابة الإدارية رقم 54 لسنة 1964، الصادر في شأن إعادة تنظيم الرقابة الإدارية .
- 35-قانون هيئة النيابة الإدارية رقم 117 لسنة 1958 الصادرة بشأن إعادة تنظيم النيابة الإدارية والمحاكمات التأديبية في الإقليم المصري.
- 36-قانون هيئة قضايا الدولة رقم 75 لسنة 1963 الصادر في شأن تنظيم هيئة قضايا الدولة، والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 180 في 12/8/1963.

رقم الصفحة	الموضوع
1	(ISSN: 2356 - 9492)
	الآية القرآنية:

-37

الكتاب

- الدوري رقم 6 لسنة 2010، لمصلحة الضرائب المصرية الصادر بتاريخ 2010/2/2 بشأن اطلاع ضباط مباحث التهريب الضريبي علي الملفات الضريبية للممولين.
- 38- اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوحدّ الصادرة بالقرار رقم 286 لسنة 2021 – منشور بالوقائع المصرية – العدد 123 تابع (ج) بتاريخ 3/يونيه/2021.
- 39- اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ 2017/5/27.

المراجع الأجنبية :

- 1- .M. PAUL; L. DE LEYSSAC et A. MIHMAN, droit pénal des affaires; ed, économisa, 2009.
- 2- Bernard castagnede, precte de fiscalite international, 2edition paris. 2009.
- 3- CH. RUSSO, Petite affiches, Gazette du Palais, La Loi, Le quotidienjuridique, N°165, 18 aout2000.
- 4- Chavanne(A): le risque dans le délits de mise en danger délibérée d'autrui, Les délits de mise en danger,R.I.D.D.P.1969.
- 5- G.André Bertin " le secret en matiere d'invention " paris, 1965.
- 6- Guillaume Forbin, " commet gerer les information onfidentielles en cours de pourparles " RDA1/1BJ, No 415, 1998.
- 7- Marie Dominique FLOUZAT-AUBA et Sami –Paul TAWIL, Droit des malades .L armation ,Paris, 2005.
- 8- Richard A.GORDON, Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers, an overview, (the Minerva Group, Inc, 2002 .
- 9- V.F.Deportes et F.le Gunehec, le nouveau droit pénal, T.l,Economica,4 éd 1997.

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية
 في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد
 رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية
 وفقاً لأحدث التعديلات
 (دراسة تحليلية مقارنة)

د. حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

2	المُلخص العربي:
3	المُلخص الانجليزي:
3	مقدمة:
7	المبحث الأول حول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية
8	المطلب الأول: التعريف بالسرية الضريبية.
8	الفرع الأول: المقصود بالسّر لغةً واصطلاحاً.
9	الفرع الثاني: المقصود بالسرية الضريبية .
12	الفرع الثالث: صور الاعتداء علي السرية الضريبية .
13	المطلب الثاني: مبررات وشروط الالتزام بالسرية الضريبية .
13	الفرع الأول: مبررات الالتزام بالسرية الضريبية .
16	الفرع الثاني: شروط الالتزام بالسرية الضريبية .
19	المطلب الثالث: استثناءات مبدأ السرية الضريبية .
19	الفرع الأول: الاستثناءات الواردة بالقانون .
26	الفرع الثاني: الحالات التي لم يخضعها القانون للاستثناء.
31	المبحث الثاني أُطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية
32	المطلب الأول: الإطار الدستوري لحماية السرية الضريبية .
35	المطلب الثاني: الإطار القانوني لحماية السرية الضريبية .
42	المبحث الثالث البيان القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية
43	المطلب الأول: التعريف بإفشاء الأسرار الضريبية .
43	الفرع الأول: تعريف إفشاء السر لغةً واصطلاحاً.
44	الفرع الثاني: التعريف القانوني لإفشاء الأسرار الضريبية.
47	المطلب الثاني: أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

47	الفرع الأول: الركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.
52	الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.
54	المطلب الثالث: الآثار العقابية لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية .
54	الفرع الأول: العقوبات الجنائية .
57	الفرع الثاني: العقوبات التأديبية.
62	الخاتمة:
66	قائمة المراجع:
72	الفهرس: