

# جريمة إنشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد

رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ ولأحكامه 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

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأئحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا لَا تَخُونُوا اللَّهَ وَالرَّسُولَ وَتَخُونُوا أَمْنَكُمْ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ ﴿٢٧﴾  
وَأَعْلَمُوا أَنَّمَا أَمْوَالُكُمْ وَأَوْلَادُكُمْ فِتْنَةٌ وَأَنَّ اللَّهَ عِنْدَهُ أَجْرٌ عَظِيمٌ ﴿٢٨﴾

صدق الله العظيم

(سورة الأنفال الآية: ٢٧، ٢٨)

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 الموحد ولأئحته التنفيذية، الذي حرص بموجبهما علي حماية حقوق وحرية الممولين والمُكلفين بالضريبة، ومن بين هذه الحقوق حق الخصوصية المعلوماتية، وكفالة سريتها، بأن تبقى بياناتهم ومعلوماتهم الضريبية، وحجم أنشطتهم مُحاطة بإطار من السرية والحماية المعلوماتية، وكان حرصه هذا مهماً ومتطوراً، معتبراً أن كل عناية من شأنها أن تُعلم الغير بموقف ضريبي في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً، تُعد مخالفة لكونها تتضمن اعتداء على حقوق كفل الدستور والقانون على حد سواء حمايتها، حيث أُلزم من أوئمن 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.

الكلمات المفتاحية:

السرية الضريبية- حالات الإباحة- إفشاء السر الضريبي- العقوبات .

**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 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.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### مقدمة

#### أولاً: التعريف بموضوع البحث:

إن حماية حقوق الإنسان، ورعاية مصالح الأفراد وحياتهم أصبحت تُمثل الهدف الأسمى والأهم الذي تسعى إلي 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 علي كافة مناحي الحياة، إضافة إلي تنامي دور الفرد في المجتمع، ودخوله مع غيره من بني البشر في علاقات وتعاملات يومية علي الجانبين الاقتصادي والاجتماعي.

ويُعد حق الإنسان في الخصوصية من أهم وابرز هذه الحقوق، بأن تبقي حياته وبياناته ومعلوماته وتعاملاته اليومية مُحاطة بإطار من السرية المعلوماتية، فإن شاء أفصح عنها أو عن جزء منها إلي 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 علي من عهد إليه بسر ضرورة المُحافظة عليه، وكتمانه، وإلا تعرض للوم ومن ثم المسائلة العقابية.

ولا شك أن المُشرع المصري يُعد من بين أكثر مُشرعي دول العالم حرصاً علي حماية الحقوق والحريات، بما فيها حرمة 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<sup>(١)</sup>، وجعل من كل اعتداء يقع عليها جريمة يُعاقب عليها بمقتضي القانون، ولا تسقط الدعوي الجنائية ولا المدنية الناشئة عنها بالتقادم<sup>(٢)</sup>.

ولما كان للسياسة الضريبية من تأثير واضح علي الاقتصاد الوطني، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية والاستثمارية، ونتيجة تعاضد دور الإيرادات الضريبية باعتبارها أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة والدخل

(١) المادة (٣١) من الدستور المصري لعام ٢٠١٤ المعدل عام ٢٠١٩، والمنشور في الوقائع المصرية، العدد ١٤ (تابع)، في ١٩ يناير سنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (٩٩) من الدستور المصري لعام ٢٠١٤.

القومي في العصر الحديث<sup>(١)</sup>، ناهيك عن أن العبء الضريبي أصبح يُمثل العبء الأهم الذي يتحمله كل من الممول<sup>(٢)</sup> والمُكلف<sup>(٣)</sup> تجاه الدولة التي ينتمي إليها ضريبياً، الأمر الذي حدا بالمُشرع الضريبي أن يضع من الضمانات ما يكفل لهم حماية سرية بياناتهم ومعلوماتهم الضريبية، مما يساهم في بناء الوعي والثقة لديهم، وطمأنتهم 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 الخصوصية، والعامل الأساسي الهام لنجاح الدولة والإدارة الضريبية<sup>(٤)</sup> 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 المُكلفين أو المُلتزمين بدفع الضريبة، وعدم إفشائها

(١) تنص المادة (٣٨) من الدستور المصري لعام ٢٠١٤ على أن "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية. لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الإعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون. ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدياً متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكليفية، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، والثقافية. تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والإحكام في تحصيل الضرائب. ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزينة العامة للدولة. وأداء الضرائب واجب، والتهرب الضريبي جريمة.

(٢) الممول: هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة التي يفرضها القانون الضريبي. يُراجع البند (٧) من المادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته.

(٣) 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 معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤدٍ أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون الضريبي مهما كان حجم معاملاته. يُراجع البند (٨) من المادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته.

(٤) تُعرف الإدارة الضريبية بأنها تلك الجهة الإدارية التي تختص بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها لحماية حقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، وتتولى عملية اقتراح التعديلات للتشريعات والقوانين الضريبية للوصول بها إلى درجة الإتقان وبما يحقق المصلحة العامة للدولة. د/ حامد عبد المجيد دراز - النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٤، ص ١٠٩. كما تُعرف أيضاً بأنها ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي. د/ منور أوسرير، أحمد حمو - جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٩، ص ٧٧. أو هي إحدى الهيئات الإدارية التابعة لوزارة المالية، وتختص بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية، والتحقق من سلامة تطبيقها وذلك حماية لمصالح الخزينة العامة وحقوق المكلفين بالضريبة، ويتولى القانون الضريبي تحديد سلطاتها واختصاصاتها والواجبات الواقعة عليها. د/ منتهى جواد كاظم - التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع العراقي، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، العدد التاسع عشر، ٢٠١٩، ص ١٣٥.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

لغير في غير الأحوال المصرح بها قانوناً<sup>(١)</sup>، وإلا تعرض المسئول عنها للمساءلة الجنائية، باعتبارها جريمة جنائية مكتملة الأركان والعناصر تستوجب العقاب الجنائي وفقاً لنص المادة (٣١٠) عقوبات، دون الإخلال بحق المساءلة التأديبية، علي نحو ما سنبينه تباعاً من خلال موضوع بحثنا المائل عن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية في التشريع المصري والمقارن.

### ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصورة رئيسية إلي تسليط الضوء علي 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 علي مظاهر حمايتها التشريعية، ثم التعرف علي 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 علي 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 علي رؤوس الأموال المحلية والأجنبية من الهجرة إلي الخارج، والعمل علي بث روح الثقة لدي الأفراد في الدولة والمنظومة الضريبية، وحثهم علي أهمية أداء الضريبة ودورها في استمرار سير المرافق العامة بانتظام دون توقف، مما يدفعهم للإقدام طوعاً علي التصريح بحقيقة وحجم أعمالهم دون الخوف 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<sup>(٢)</sup>، وقد كان من أهم هذه الضمانات هو حماية الأسرار الضريبية وحظر إفشائها للغير.

(١) مصطفى عبد الحسين علي المنصوري - مدى موازنة السلطة المالية بين إجراءات الفحص الضريبي وسرية المعلومات الضريبية - مجلة المثى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثى، العدد ١، ٢٠١٥، ص ٦٠.

(٢) ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، ٢٠٠٣، ص ٣.

#### رابعاً: إشكاليات البحث:

في واقع الأمر هناك العديد من المشكلات والعقبات التي تُثار بشأن ضوابط المحافظة علي سرية المعلومات والبيانات الضريبية، ووضع إجابات لبعض التساؤلات التي تدور حولها، خاصة ندرة المؤلفات، وخلو التشريعات وقصورها في وضع تنظيم قانوني دقيق ومتكامل للسرية الضريبية، ومن بين هذه العقبات الآتي:

- ١- التعرف علي مفهوم السرية الضريبية، ومظاهر حمايتها التشريعية .
- ٢- حدود الالتزام بمبدأ السرية الضريبية، وضماناته القانونية، ومخاطر إفشاء هذه السرية الضريبية.
- ٣- التعرف علي ماهية جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وبيان حالاتها، وبنائها القانوني.
- ٤- بيان الجهات التي يتطلب عملها الخروج علي مبدأ السرية الضريبية، علي الرغم من حظر القانون إفشاؤها.

#### خامساً: منهجية البحث:

سنعتمد في هذا البحث المائل علي المنهج الوصفي التحليلي المقارن في معالجة المشكلات، والإجابة علي التساؤلات، والخروج بها إلي 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 إلي بعض النصوص والتشريعات المقارنة الصادرة في ذات الشأن، وصولاً إلي طرح عدة نتائج وتوصيات.

#### سادساً: خطة البحث:

سوف نقوم بتقسيم محاور هذا البحث إلي ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: حول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية.
- المبحث الثاني: أطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية.
- المبحث الثالث: البنين القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### المبحث الأول

#### حول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية

تمهيد وتقسيم:

يتوقف نجاح المنظومة الضريبية علي وجود أساس من الثقة والأمان المتبادل بين أطراف العلاقة الضريبية، فهي تُعد - والحال كذلك - من أهم متطلبات العمل الضريبي، ومن مظاهر هذه الثقة الحفاظ علي 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 علي نجاح واستقرار العمل الضريبي، وطمأنة الملتزمين والمُكلفين بها علي حماية سرية بياناتهم ومعلوماتهم، مما يجعلهم يُقدمون طوعاً علي 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 علي 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 إلي 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 إلي أن الصعوبة الحقيقية تكمن في وضع تعريف مُحدد للسر الضريبي، خاصة مع خلو التشريعات من إيراد تعريف مُحدد يبين المقصود بالسرية الضريبية، فهذه الحقيقة تُشكل خطوة هامة وأساسية لوضع تنظيم قانوني لجريمة إفشاء السر الضريبي، فقد جرى عمل المُشرع وأستقر في كثير من الدول علي تجنب وضع تعريفات مُحددة لبعض المفاهيم والأفعال والسلوكيات المُجرمة، إلا في أضيق الحدود وفي حالات نادرة للغاية، مكتفياً بوضع الأطر العامة والسمات 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، وتتنوع أشكالها، وأساليب ارتكابها، وتعدد خصائص وصفات مرتكبيها.

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

الفرع الأول: المقصود بالسر لغةً واصطلاحاً.

الفرع الثاني: المقصود بالسرية الضريبية.

الفرع الثالث: صور الاعتداء علي السرية الضريبية.

## الفرع الأول

### المقصود بالسر لغةً واصطلاحاً

#### أولاً: المقصود بالسر لغةً:

لقد وردت كلمة السر في القرآن الكريم في أكثر من موضع، منها قول الحق سبحانه وتعالى في محكم كتابه ﴿وَإِنْ تَجَهَّرَ بِالْقَوْلِ فَإِنَّهُ يَعْلَمُ السِّرَّ وَأَخْفَى﴾<sup>(١)</sup>، وقوله تعالى ﴿لَمْ يَعْلَمُوا أَنَّ اللَّهَ يَعْلَمُ سِرَّهُمْ وَنَجْوَاهُمْ وَأَنَّ اللَّهَ عَلَّامُ الْغُيُوبِ﴾<sup>(٢)</sup>، وقوله تعالى ﴿أَمْ يَحْسَبُونَ أَنَّا لَا نَسْمَعُ سِرَّهُمْ وَنَجْوَاهُمْ بَلَىٰ وَرُسُلْنَا لَدَيْهِمْ يَكْتُمُونَ﴾<sup>(٣)</sup>، وقوله تعالى

(١) سورة طه، الآية ٧.

(٢) سورة التوبة، الآية ٦٨.

(٣) سورة الزخرف، الآية ٨٠.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

﴿ سَوَاءٌ مِنْكُمْ مَنْ أَسَرَ الْقَوْلَ وَمَنْ جَهَرَ بِهِ وَمَنْ هُوَ مُسْتَخْفٍ بِاللَّيْلِ وَسَارِبٌ بِالنَّهَارِ ﴾<sup>(١)</sup>، وَقَوْلُهُ تَعَالَى ﴿ الَّذِينَ يُنْفِقُونَ أَمْوَالَهُمْ بِاللَّيْلِ وَالنَّهَارِ سِرًّا وَعَلَانِيَةً فَلَهُمْ أَجْرُهُمْ عِنْدَ رَبِّهِمْ وَلَا خَوْفٌ عَلَيْهِمْ وَلَا هُمْ يَحْزَنُونَ ﴾<sup>(٢)</sup>

فالسّر في اللغة: هو ما يُكْتَم، وَجَمْعُهُ أَسْرَارٌ، والسّر ما أُخْفِيَ، والسريّة كالسر، والجمع السرائر، فهو ما يُخْفِيهِ الْمَرْءُ وَلَا يُذِيعُهُ، والسّر ما أَسْرَرْتْ بِهِ، وَأَسْرَ الشئ كتمه، والسّر خلاف الإعلان<sup>(٣)</sup>، فأصل الكلمة في اللغة يدور حول إخفاء الشئ وعدم إظهاره<sup>(٤)</sup>، أي ما يحاول المرء كتمانها من قول أو فعل.

ثانياً: المقصود بالسّر اصطلاحاً:

يُقصد بالسّر لدي فقهاء الاصطلاح هو ما يُفْضِي به الإنسان إلي آخر مُسْتَكْتَمًا إياه من قبل أو من بعد، ويشمل ما حفت به قرائن دالة علي طلب الكتمان إذا كان العُرف يقضي بكتمانها، كما يشمل خصوصيات الإنسان وعيوبه التي يكره أن يطلع عليها الناس<sup>(٥)</sup>، كما قيل أن السّر هو كل ما يضر إفشائه بالسمعة والكرامة<sup>(٦)</sup>، أو هو صفة تخلع علي موقف أو مركز أو خير أو عمل، مما يؤدي إلي وجود رابطة تتصل بهذا الموقف أو المركز أو الخير بالنسبة لمن له حق العلم به وبالنسبة لمن يقع عليه الإلتزام بعدم إفشائه<sup>(٧)</sup>، وعُرف أيضاً بأنه هو كل ما يضر إفشائه بسمعة مودعه أو كرامته عموماً<sup>(٨)</sup>، أو هو ما يتطلب الكتمان ويُشكل إفشائه ضرراً سواء أدبياً أو مادياً أو الاثنيين معاً<sup>(٩)</sup>.

(١) سورة الرعد، الآية ١٠.

(٢) سورة البقرة، الآية ٢٧٤.

(٣) مختار الصحاح، للشيخ محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، طبعة المكتبة العصرية، الدار النموذجية، بيروت، عام ١٩٩٩، ص ١٤٦.

(٤) لسان العرب لابن منظور، المجلد الرابع، الجزء ٣٦، باب عدل، مادة سرد.

(٥) مجلة البحوث الفقهية المعاصرة (فتاوى مجمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي، السر في المهن الطبية) العدد العشرون، السنة الخامسة، عام ١٤١٤، ص ٢٠٧.

(٦) مجلة البحوث الفقهية المعاصرة، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

(٧) د/أحمد كامل سلامه - الحماية الجنائية للأسرار المهنية، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق - جامعة القاهرة، ١٩٨٠، ص ٣٧.

(٨) د/ عصمت عبد المجيد بكر - شرح قانون الإثبات العراقي، ط ٢، العاتق لصناعة الكتاب، بغداد، ٢٠٠٧، ص ١٩٢.

(٩) مليكة حجاج - جريمة إفشاء الأسرار المهنية، قراءة تحليلية للمادة ٣١٠ من قانون العقوبات الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٣، ٢٠٢١، هامش، ص ٥١٧.

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<sup>(١)</sup>، فالسرية تقتضي ألا يعلم بالخبر سوى الأشخاص الذين تحتم الظروف وقوفهم على هذه السرية، كما تقتضي أن يتم العمل الذي يحيطه المشرع 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<sup>(٢)</sup>.

## الفرع الثاني

### المقصود بالسرية الضريبية

#### أولاً: تعريف السر الضريبي:

بادئ ذي بدء نُود الإشارة إلى أنه من المستقر عليه وفقاً لما سلف بيانه أن المشرع لا يضع في كثير من الأحيان تعريفات ومفاهيم محددة، 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 جنائية معاقب عليها قانوناً خاصة في ظل التطورات التي طرأت ولا زالت تطرأ علي شكل وعناصر وصفات الجريمة، وهو ما انعكس علي 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 المشرع الضريبي السرية الضريبية من قبيل الأسرار المهنية التي تتصل بطبيعة الوظيفة أو العمل الضريبي، وألزم القائمين عليها بضرورة احترامها، وحمايتها، والمُحافظة عليها<sup>(٣)</sup>، وجعلها حقاً من حقوق الممولين والمُكلفين بالضريبة، بل وضمانة لهم في مواجهة الإدارة الضريبية، دون أن يتطرق لوضع تعريف مُحدد لهذا النوع من السرية، وهو ما أكدته المادتين (٣، ٦) من التشريع المصري رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ الصادر في شأن الإجراءات

(١) حكم محكمة النقض الإيطالية الصادر بتاريخ ٢٨ يونيو سنة ١٩٥٨ مشار إليه لدي د/أحمد كامل سلامه، الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٢) د/أحمد كامل سلامة- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٣) 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 والمُحافظة عليها" رقم الفتوى ٢٦١- جلسة ١٩٩٠/٢/٢١ - في ١٩٩٠/٣/٧ - ملف رقم ٤٠٨-٦-٨٦.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

الضريبية المُوَحَّد وتعديلاته<sup>(١)</sup>، حيث نصت المادة (٣) علي أنه "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي، يضمن هذا القانون لذوى الشأن الحفاظ علي سرية المعلومات الضريبية والفنية".

كما نصت المادة (٦) علي 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 علي طلب كتابي من الممول أو المُكلف، أو بناءً علي 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 (٩) من اللائحة التنفيذية المفسرة للقانون سالف الذكر مؤكدة علي ما سلف، بنصها علي أن "تلتزم المصلحة بالحفاظ علي سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالمولين والمُكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (٦) من القانون"<sup>(٢)</sup>.

وباستقراء كافة هذه النصوص نجد أن المُشرع المصري لم يضع تعريفاً مُحددًا للسرية الضريبية، واكتفي 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.

(١) يُراجع نص المادة (٣، ٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُوَحَّد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، المنشور في الجريدة الرسمية العدد ٤٢ مكرر ج، في ١٩ أكتوبر سنة ٢٠٢٠، والمعدل في ٢٩ ديسمبر ٢٠٢٢.

(٢) يُراجع نص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوَحَّد الصادرة بقرار وزارة المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١، بتاريخ ٢٠٢١/٦/٣.

ولما كان ذلك وكان السر المهني<sup>(١)</sup> 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<sup>(٢)</sup>، 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 المكلف الخاصة بعمله أو مهنته أو تجارته، أو ذمته المالية التي تقع بحوزتهم أثناء مباشرة عملهم، فضلاً عن كل ما يتعلق بالوظيفة العامة<sup>(٣)</sup>، 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 بالمكلفين<sup>(٤)</sup>.

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 الملتزمين بكتمانه والمحافظة عليه، الأمر الذي نرى معه أن السر الضريبي هو كل أمر أو بيان أو معلومة أو إجراء أو وقائع أو مستندات أو نسخ منها أو غير ذلك من الأمور الأخرى مما يصل لعلم مصلحة الضرائب عن نشاط أو دخل الخاضعين للضريبة من الممولين أو المكلفين بها، سواء أفصوا 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 المكلف التي تخضع

(١) يقصد بالسر المهني هو "كل شيء 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، ١٩٩٣، ص ٦٣٠. وغرف أيضاً بأنه "ما يفرض به شخص إلى شخص آخر مستكتماً إياه ويدخل فيه كل أمر تدل القرائن على طلب كتمان، أو كان الغرض يقضي بكتمانه كما يدخل في الشؤون الشخصية والعيوب التي يكره صاحبها أن يطلع عليها الناس". د/ سليمان على حمادي الحليوسي - المسؤولية المدنية الناشئة عن إفشاء السر المهني، دراسة قانونية، الطبعة الأولى، ٢٠١٢، ص ٢١.

(٢) جابر مهنا شبل - الالتزام بالمحافظة على سر المهنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٨٤، ص ١٣.

(٣) د/ فضيلة عباس غائب - مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٢، العدد ٤، السنة ٢٠١٠، ص ٣١٠. د/ خديجة بوطبل - سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، المجلد ١٤، العدد ١، لسنة ٢٠٢٢، ص ٢٤٨.

(٤) د/ معتز علي صبار - الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد ٢، الإصدار ٥، العراق ٢٠١٣، ص ٢٢٧.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

للضريبة والبيانات المتعلقة بهم<sup>(١)</sup>، أو هو التزام يفرض علي 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 علي بيانات تتعلق بالضريبة أو بأعمال المُكلف بها<sup>(٢)</sup>.

ويتضح من التعريفات سالفة الذكر أن جميعها لا تخرج بأي حال من الأحوال عما هو وارد بنص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المصري، الأمر الذي نري معه تعريف الالتزام بالسرية الضريبية بأنه "الالتزام تفرضه القوانين واللوائح علي 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 علي سرية ما يطلع عليه أو يصل إلي 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 علي 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 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".

(١) د/ محمد عبد اللطيف - الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، بين مصر والكويت وفرنسا، جامعة الكويت، ط١، ١٩٩٩، ص ٢٤٦.

(٢) د/خديجة بوظبل - سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٢٤٨.

### الفرع الثالث

#### صور الاعتداء علي السرية الضريبية

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

##### الصورة الأولى: إفشاء السر:

هو عبارة عن جميع الأفعال التي تتجه صوب جوهر ومضمون المعلومات والبيانات الضريبية الخاصة بالمولين أو المكلفين 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 المكلفين بالضريبة، ودمتيم 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، بمعني الاستيلاء عليه بدون علم أو رضاء مالكة أو صاحبه، والتصرف فيه أو استغلاله لحسابه الشخصي عن طريق كشفه أو بيعه للغير أو لحساب الغير<sup>(١)</sup>.

وإزاء ذلك فإنه من المتصور أن تتحقق هذه الصورة من قبل شخص من الغير وذلك بقيامه بتتبع مكن السر ومعرفة والاستيلاء عليه ممن تربطه بالمول أو المكلف بالضريبة علاقة معينة مثل علاقة العمل التي تتيح له معرفة أسرار الضريبية، أو ممن كانت تربطه في وقت سابق علاقة بالمول أو المكلف تمكن خلالها من التوصل إلي مجموعة البيانات والمعلومات التي لها طابع السرية، أو أي شخص من غير هؤلاء توصل إلي هذه الأسرار بأي

(١) 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 ٢٠٠٦، ص ٥٥.

**جريمة إفشاء الأسرار الضريبية**  
**في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
**( دراسة تحليلية مُقارنة )**

**د/ حاتم أحمد محمد بطيخ**

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

طريقة كانت، بدون علم ورضاء صاحبها، ويقوم باستغلال هذه المعلومات السرية لحسابه الشخصي أو عن طريق كشفها أو بيعها للغير أو لحساب الغير بمقابل<sup>(١)</sup>.

**الصورة الثالثة: الاحتيال للحصول علي 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 توقيح الأمين علي السر في غش أو توهمه - علي غير الحقيقة - بأحقية هذا الغير في الاطلاع أو الاستيلاء أو الحصول علي السر الضريبي.

---

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

## 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 علي 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 علي حفظ وحماية بياناتهم ومعلوماتهم الضريبية، المتعلقة بحجم وطبيعة أعمالهم وأنشطتهم وذمتهم المالية.

ونظراً لهذه الأهمية فكان من الضروري التعرف علي مبررات وشروط الالتزام بالسرية الضريبية، وهو ما نخصص له هذا المطلب، والذي قمنا بتقسيمه إلي 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 علي مصالح الأفراد أو الممولين والمُكلفين في حين أن الأمر أعمق وأسمى من ذلك فهو يمتد ليشمل المحافظة علي المصلحة العامة للدولة، والمجتمع، إلي جانب حماية المصلحة الخاصة للأفراد، مما يحقق النفع العام والخاص للمجتمع والأفراد علي حد سواء، وهو ما سنبينه فيما يلي:

**أولاً: حماية المصلحة العامة للدولة المتمثلة في ضمان حُسن سير المرافق العامة:**

إن المحافظة علي سرية البيانات والمعلومات الضريبية وحمايتها من الاعتداء وعدم تعرضها للإفشاء إنما يساعد علي زيادة حجم الإيرادات الضريبية التي تستخدم في تحسين أداء المرافق العامة، وحسن إدارتها، ويزيد من حجم الإنفاق العام علي المصالح، والمؤسسات، مما يصب في مصلحة المواطن، وهو ما يجعله يشعر بالراحة والطمأنينة، ويدفعه طوعاً إلي الالتزام بأداء واجبه الضريبي تجاه الدولة، مما يعود بالنفع علي الخزانة العامة للدولة ويحقق

## جريمة إفساء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

المصلحة العامة<sup>(١)</sup>، والقول بغير ذلك سوف يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بمهامها وواجباتها تجاه مراقبيها 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:

١- 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 الجناح الآمنة<sup>(٢)</sup>، 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

(١) د/خديجة بوطيل- سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٢٤٨.

(٢) 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 المنشآت التجارية للاستفادة من سياساتها الضريبية". كما عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) في تقريرها الاقتصادي بأنه "نظام يعفي من تأدية الضرائب أو 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 إلى 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 وآخرين، الملاذات الضريبية الآمنة (التوزيع الجغرافية، والآثار الاقتصادية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ١٢٥، أيلول لسنة ٢٠٢٠، ص ١١٢: ١١٤. جاد خليفة، الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد ٥٢، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ١١٣.

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.

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.

٢- 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 لدى 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<sup>(١)</sup>.

٣- حماية المستثمرين من تعريض أسرارهم من بيانات ومعلومات ومُستندات تتعلق بطبيعة وحجم أنشطتهم، واستماراتهم، 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 بطبيعة وحجم أنشطتهم وأعمالهم ودمتهم المالية، وحفظ سريتها من الإفشاء أو اطلاع الغير عليها، مما 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.

(١) د/ كمال طلبه المتولى سلامه- دور الدولة في حماية السرية والاستثناءات الواردة عليها- مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٥، ص ١١١.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### رابعاً: حماية المصلحة الخاصة للممول أو المُكلف 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 ١٩٤٨<sup>(١)</sup>، والعهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية الصادر عام ١٩٦٦<sup>(٢)</sup>، وغيرها من المواثيق الدولية الأخرى، والتي أكدت جميعها علي حق كل إنسان في أن تظل حياته الخاصة محمية بإطار من السرية، ومحجوبة عن العلانية، وإطلاع الغير عليها.

واتساقاً مع ما تقدم فقد تكفل المُشرع بوضع حماية خاصة لأسرار الممولين والمُكلفين بالضريبة من بيانات ومعلومات ومُستندات سرية تتعلق بحجم أنشطتهم وأعمالهم، وذمتهم المالية، والتي أوجب القانون إطلاع مُوظفي 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 علي السواء، حيث عمل المُشرع علي إحاطتها بمجموعة من النصوص القانونية التي تكفل حمايتها ضد أي تجاوز أو اعتداء يقع عليها، وحظر انتهاكها أو إفشاؤها في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً، أو في أضيق الحدود.

والقول بغير ذلك يُمثل اعتداءً صارخاً علي الحق في الخصوصية، فضلاً عن أن تعمد إفشاء أسرار الممولين والمُكلفين 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 علي مستقبل الضريبة والاستثمار الوطني.

(١) يُراجع نصوص ومبادئ الإعلان العالمي لحقوق الإنسان - تم اعتمده ونشره على الملأ بقرار الجمعية العامة ألف (د-٣) المؤرخ في ١٠ كانون الأول/ ديسمبر ١٩٤٨، حيث نصت المادة (٣) من هذا الإعلان على أن "لكل فرد الحق في الحياة والحرية وفي الأمان على شخصه، ....."، ونصت المادة (١٢) منه على أنه "لا يجوز تعريض أحد لتدخل تعسفي في حياته الخاصة أو في شؤون أسرته أو مسكنه أو مراسلاته، ولا لحملات تصمن شرفه وسمته. ولكل شخص حق في أن يحمي القانون من مثل ذلك التدخل أو تلك الحملات".

(٢) تنص المادة (١٧) من العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية أو الاتفاقية الدولية للحقوق المدنية والسياسية التي أقرتها الجمعية العامة للأمم المتحدة في ١٦/١٢/١٩٦٦ ووقعت عليها جمهورية مصر العربية بتاريخ ٤/٨/١٩٦٧. والصادر بشأنها قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٥٣٦ لسنة ١٩٨١ الجريدة الرسمية - العدد ١٥ - في ١٥ إبريل سنة ١٩٨٢، على أن: "١- لا يجوز التدخل بشكل تعسفي أو غير قانوني بخصوصيات أحد أو بعائلته أو بيته أو مراسلاته كما لا يجوز التعرض بشكل غير قانوني لشرفه وسمته . ٢ - لكل شخص الحق في حماية القانون ضد مثل هذا التدخل أو التعرض. "

### خامساً: حماية المصلحة الخاصة للغير:

يُقصد بالغير في مجال العمل الضريبي كل شخص من غير الممولين أو المُكلفين بالضريبة أو العاملين بالإدارة الضريبية ممن يقومون بالإبلاغ عن وقائع تهرب ضريبي أو تقديم معلومات أو بيانات تتعلق بالمُكلفين 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<sup>(١)</sup>.

وقد تناول مشرعي بعض الدول المُقارنة النص علي حماية هؤلاء الأشخاص، وطمأنتهم علي سرية معلوماتهم وبياناتهم الشخصية، من خلال حظر الإفصاح عنها أو عن حقيقة شخصيتهم، حرصاً علي عدم تعرضهم للخطر أو التهديد أو التعدي عليهم من قبل الممولين أو المُكلفين بالضريبة، مما يجعلهم يقدمون طوعاً دون خوف علي 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 المصري نجد أنه جاء خلواً من النص صراحةً علي مثل هذه الحماية ضمن نصوصه، الأمر الذي نري معه ضرورة التدخل التشريعي بإضافة نص أو فقرة ضمن نصوص قانون الإجراءات الضريبية المُوَحَّد 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 علي الاقتصاد الوطني، وزيادة الموارد الضريبية، من خلال كشف ومكافحة جرائم التهرب الضريبي.

(١) د/ فضيلة عباس غائب - مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### الفرع الثاني

### شروط الالتزام بالسرية الضريبية

من مطالعة واستقراء نصوص قانون الإجراءات الضريبية المُوحد<sup>(١)</sup>، ولأنته التنفيذية<sup>(٢)</sup>، مقارنةً 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 الكُتب والتعليمات الدورية الصادرة في ذات الشأن<sup>(٣)</sup>، ومن بين هذه الشروط ما يلي:

(١) تنص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد 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 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 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".

(٢) تنص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوحد على أن " تلتزم المصلحة بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالمولدين والمكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (٦) من القانون".

(٣) يُراجع في تلك التعليمات التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٩٩ الصادرة في شأن مدى أحقية الممولين والجهات الأخرى في الإطلاع على تقارير التوجيه والرقابة والحصول على صور رسمية، والتعليمات التفسيرية رقم (٩) المؤرخة في ٦/٤/١٩٨٩ الصادرة بشأن حظر الإطلاع بأي بيانات وإطلاع الغير على ورقة أو بيان أو ملف ضريبي أو غيره إلا في الأحوال المُصرح بها قانوناً، والمتضمنة أيضاً حظر الإطلاع 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 ضريبة 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 الإطلاع على تلك الملفات بالنسبة للجهات التي يتضمن قانونها نصاً صريحاً يجيز 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 الإطلاع عليها إلا بالنسبة للجهات المنصوص عليها في البند السابق وذلك حفاظاً على ما تحتويه هذه التقارير من بيانات ومعلومات تتسم بالسرية لكونها تدخل في صميم عمل المصلحة .

أولاً: الشروط المتعلقة بشخص المُلتزم بالسرية الضريبية<sup>(١)</sup>:

- ١- ضرورة أن يتمتع القائم علي حفظ السر الضريبي بصفة الموظف العام، أو المُكلف بخدمة عامة، ويعد هذا الشرط من أهم الشروط الضرورية التي تطلبها المشرع في الملتزم بالسرية.
- ٢- أن يكون الموظف المُلتزم بالسرية من العاملين بمصلحة الضرائب، وبهذا فقد ساوي المشرع بين جميع موظفي مصلحة الضرائب في الإلتزام بالمُحافظة علي مبدأ السرية الضريبية، بأن جعل الحظر ممتداً ليشمل جميع العاملين بمصلحة الضرائب، سواء من يكون منهم له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن يربط أو تحصيل الضريبة أو لم يتصل عمله بهذا الشأن، حيث حظر علي جميع العاملين بمرفق الضرائب إعطاء أية بيانات أو معلومات أو السماح للغير باطلاع علي أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المُصرح بها قانوناً .
- ٣- أن يكون الشخص المخاطب بالالتزام له شأن في الفصل في المنازعات المتعلقة بربط الضريبة أو تحصيلها، حيث أورد المشرع ضمن نصوصه حظراً شاملاً يطبق علي هذه الفئة من الأشخاص، حيث 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<sup>(٢)</sup>.

ثانياً: الشروط المُتعلقة بالمعلومات والبيانات الضريبية محل الحماية:

بمطالعة نصوص وأحكام قانون الإجراءات الضريبية المؤخِّد ولأئحته التنفيذية، يتبين أن المشرع المصري كان حريصاً علي جعل مبدأ السرية يسري علي كافة البيانات والمعلومات والأوراق والمستندات والملفات وغيرها، سواء أكانت ضريبية أو فنية<sup>(٣)</sup>، طالما كان لها اتصال بالشأن الضريبي، وحظر علي كافة موظفي المصلحة ممن يتصل أو لا يتصل عمله بشأن ضريبي أن يفشي سرية ما يطلع عليه من بيانات أو معلومات ضريبية أو فنية، أو يطلع الغير عليها، أو يتبادلها مع الغير، في غير الأحوال المُصرح بها قانوناً.

(١) د/فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص ٣١٠ - ٣١٢.

(٢) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٦٧٤ لسنة ٤٦ ق - جلسة ١٩٧٩/٢/٢٨.

(٣) يُراجع نص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤخِّد الصادرة بقرار وزارة المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١، بتاريخ ٢٠٢١/٦/٣. والتي جاء نصها علي 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".

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

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

١- أن تكون هذه البيانات والمعلومات سرية بطبيعتها أو بسبب ظروفها المحيطة بها، بحيث لا يعلم بها إلا من أوثق 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"<sup>(١)</sup>.

٢- 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<sup>(٢)</sup>.

وبهذا فلا يكفي لتحقيق 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 أو الفصل في المنازعات التي تتعلق بها، ويضاف إلى ذلك كل موظف في 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<sup>(٣)</sup>.

٣- 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 نبأ يهم 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<sup>(٤)</sup>.

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

(١) الطعن رقم ٣٠١٨ لسنة ٤١ ق. عليا- جلسة ١٩٩٨/٧/٢٥، س ٤٣، الجزء الثاني، ص ١٥٢٧، القاعدة رقم (١٦٦).

(٢) د/ رؤوف عبيد- جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال- الطبعة الثامنة، دار الفكر القانوني، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٢٩٦.

(٣) يُراجع نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

(٤) يُراجع في هذا الشأن د/ فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص ٣١٠-٣١٢.

أن يلحق بصاحب السر سواء أكان المُكلف أو الممول ضرراً معيناً أو لأي شخص آخر، ففوق تلك الجريمة لا يتطلب بالضرورة تحقق الضرر، وهو ما يفهم ضمناً من سكوت المُشرع، وعدم النص علي ذلك بصلب المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُؤحد، أو المادة (٩) من لائحته التنفيذية سائلة البيان.

- ٤- أن لا تكون هذه البيانات أو المعلومات متاحة أو معلومة للكافة أو لعدد من الناس دون تمييز علي سبيل القطع واليقين<sup>(١)</sup>، وبمعني آخر أن لا تكون معلومة لأشخاص لا تربطهم بصاحب السر الضريبي 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<sup>(٢)</sup>.
- ٥- أن لا يكون مُصرحاً بإفشاء هذه المعلومات والبيانات السرية بموجب نص قانوني أو لائحى<sup>(٣)</sup>.

(١) د/ فتوح عبدالله الشانلى - جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال - دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٣٥٠.

(٢) د/خديجة بوطبل - سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٢٥١.

(٣) يُراجع نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُؤحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولائحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

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 المؤدّد، مراعاة منه لبعض الاعتبارات الجديرة بالاهتمام ومنها مقتضيات المصلحة العامة، ولا يُشكل إتيانها علي هذا النحو جريمة إفشاء لسرية البيانات والمعلومات الضريبية، وبالتالي لا يعاقب عليها قانوناً، مادام أن الإباحة جاءت وفق ضوابط ونصوص القانون.

وبمطالعة نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد ولائحته التنفيذية يتبين أن الحالات الاستثنائية التي أباح المُشرع بموجبها لمُوظفي الضرائب الخروج علي مبدأ السرية الضريبية، وعدم إخضاعهم للعقاب هي<sup>(١)</sup>: "حالة إعطاء بيانات من الملفات الضريبية بناءً علي طلب كتابي من الممول أو المُكلف، وحالة وجود نص في أي قانون آخر يسمح بذلك، وحالة إعطاء بيانات من الملفات الضريبية للمتازل 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.

(١) يُراجع نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزارة المالية رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١، بتاريخ ٢٠٢١/٦/٣.

## الفرع الأول الاستثناءات الواردة بالقانون

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

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

لاشك أن الالتزام بالسرية الضريبية تقرر من الأساس لحماية حق الممول أو المُكلف بالضريبة في كتمان أسرارهِ الضريبية وتعاملاتهِ التجارية وكل ما يتعلّق بشئونه المالية وحجم أرصَدته وحساباتهِ وأنواعها وطبيعتها، باعتبار أن الالتزام بحفظ الأسرار يؤكد الحق في الخصوصية وروابط الثقة، ويترتب علي 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<sup>(١)</sup>، ذلك أن تصريح صاحب السر يرفع عن حاملهِ واجب الكتمان ويُبيح له إفشائه.

لذا فقد أجاز المُشرع المصري بموجب قانون الإجراءات الضريبية، ولأُحتته التنفيذية، إمكانية إعطاء بيانات من الملفات الضريبية المودعة طرف المأمورية المختصة للممول أو المُكلف شخصياً، أو لمن يُمثله قانوناً، بناء علي موافقته، وبموجب طلب كتابي منه، يقدمه إلى المأمورية المختصة<sup>(٢)</sup>.

وفي هذا الشأن قضت محكمة النقض بأن الالتزام بالسرية علي هذا النحو يقتصرُ علي 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 علي الإعلان عنه لمصلحته، دون أن يتجاوز ذلك بيانات عن مُوازنات الممولين وأرباحهم وتعاملاتهم ومراكزهم الضريبية، لتعلّق ذلك بالسرية التي كفلها قانون الضرائب علي النحو المُشار إليه<sup>(٣)</sup>.

(١) 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 ٥٨٩ - جلسة ١٩٧٧/٦/٢٩ - في ١٩٧٧/٧/١ - ملف رقم ٨٦-٥-١١.

(٢) تنص المادة (٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤخِّد علي أن "للممول أو المكلف أو من يُمثله قانوناً الاطلاع علي ملفهِ الضريبي بناءً علي طلب يقدمه إلى المأمورية المختصة، وعلي المأمورية تمكينه من هذا الاطلاع خلال ثلاثة أيام عمل علي الأكثر من تاريخ تقديم الطلب وبشّبت تمام الاطلاع علي الطلب المقدم من صاحب الشأن، وللورثة أو المتنازل إليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً .

(٣) حكم النقض في الطعن رقم ٦٧٤ لسنة ٤٦ ق جلسة ١٩٧٩/٢/٢٨.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

غير أن هذه الإباحة المقررة بموجب أحكام القانون لم تقتصر على مجرد طلب الاطلاع على الملف الضريبي المودع طرف الجهة الإدارية، وما يحتويه من أوراق ومُستندات، بل لقد ذهبت إلي أبعد من ذلك، حيث أباح القانون للممول أو المُكلف أو وكيلهما أو ممثلهما القانوني الحق في الآتي:

- ١- الحصول على صور ضوئية من المُستندات المُودعة طرفها<sup>(١)</sup>، وهو ما نصت عليه التعليمات التفسيرية الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية رقم (٢) الصادرة بتاريخ ١٦/٦/١٩٩٢<sup>(٢)</sup>.
- ٢- الحصول على شهادة بموقف الممول أو المُكلف ضريبياً، وهو ما تناولته التعليمات التنفيذية رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ وملحقاتها الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بشأن إصدار شهادة بالموقف الضريبي<sup>(٣)</sup>، وما تناولته فتاوى مجلس الدولة الصادرة بناء على استطلاع رأيها في هذا الشأن<sup>(٤)</sup>.

(١) تنص المادة (٧) من اللاحة التنفيذية للقانون على أن "يشمل حق الاطلاع المنصوص عليه في المادة السابقة الاطلاع على بيانات التسجيل، ومحاضر المعاينة والمناقشة، ومحاضر الأعمال، ومكثرة 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.

(٢) يُراجع في تلك التعليمات التفسيرية رقم (٢) الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٦/٦/١٩٩٢ 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 :

١- 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 .

٢- تقوم الأمورية بدراسة هذا الطلب، في ضوء التعليمات التفسيرية العامة رقم (٢) لسنة ١٩٧٤، الصادرة بتاريخ ١٦ أبريل سنة ١٩٧٤، بشأن البيانات والصور والشهادات التي يمكن إعطاءها للممولين دون الرجوع إلى مجلس الدولة، وبشرط ألا تكون هذه الورق من قبيل البيانات التي تحتفظ بها الأمورية في ملفات سرية لورودها من مصادرها السرية.

٣- يجب أن يتم استيفاء الرسوم والدمغات المقررة على هذه الصور في الحدود المقررة قانوناً .

٤- تتم مراجعة هذه الصور واعتمادها من الأمورية المختصة .

٥- تقيد الطلبات والصور المستخرجة من سجل خاص تمسكه الأمورية المختصة " .

(٣) تضمنت تلك التعليمات الصادرة بتاريخ ٨/٣/٢٠٢٠ ما يلي: "في إطار توجّهات الحكومة من أجل فك التشابكات المالية بين الجهات الموازنية، والقطاعات الدائنة لها، مع استثناء حقوق الخزنة العامة طرف تلك القطاعات، وفي ضوء المنشور العام لوزارة المالية رقم ٣

لسنة ٢٠٢٠، وتوجهات الحكومة بضرورة أن تتضمن مستندات صرف إعانة صندوق دعم الصادرات، شهادة بالموقف الضريبي من الأمور المختصة، والتعليمات التفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن البيانات والصُور والشهادات التي يُمكن إعطاؤها للممول دون الرجوع إلى مجلس الدولة، وذلك بعد تحصيل الرسوم المقررة، يتعين على كافة الوحدات التنفيذية بالمصلحة (دخل / قيمة مُضافة) في حالة تقدم أحد الممولين / المُسجلين، أو من يُمثلهم قانوناً، بطلب للحصول على شهادة بالموقف الضريبي، الالتزام بسرعة إصدار تلك الشهادة، موضوعاً بها قيمة الضريبة واجبة الأداء - إن وُجدت، وتُعَد 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 المضافة)، وأي مُستجدات أخرى إن وُجدت، على أن يتم إصدار هذه الشهادة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ طلبها على الأكثر، وذلك وفقاً للنموذج المرفق، وأن تكون هذه الشهادة محررة على الحاسب الآلي، ولا تُحرر يدوياً. ويُراعى تنفيذ هذه التعليمات بكل دقة".

- هذا وقد صدر عن ذات المصلحة ملحق تعليمات تنفيذية رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن إصدار شهادة بالموقف الضريبي بتاريخ ٢٠٢٠/٣/١٠ تضمنت الآتي: تيسيراً على السادة الراغبين في تسوية مُستحققاتهم الضريبية مع صندوق دعم الصادرات، لذا تُنبه المصلحة على ضرورة إتزام 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".

(١) ومن بين هذه الفتاوى الآتي:

- فتوى مجلس الدولة رقم ١١/٩/١٠ بتاريخ ١٩٧١/٨/٨ بشأن طلب شهادة بأن الممول تقدم بإقراره الضريبي عن سنة معينة.
- فتوى مجلس الدولة رقم ١٤٨/١/١٠ بتاريخ ١٩٧٣/١/٢٨ بشأن طلب شهادة تثبت أن المصلحة قد طالبت مُقدِّم الطلب عن نشاط معين خلال سنوات معينة.
- فتوى مجلس الدولة رقم ١٠٣/١/١٠ بتاريخ ١٩٧٢/٨/١١ بشأن طلب الجمعيات الخيرية شهادة بعدم خضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٥٤/١/١٠ في ١٩٧٢/٥/١٥ بشأن طلب شهادة أو صورة طبق الأصل من إحدى المأموريات تفيد عدم وجود نشاط لمقدم الطلب.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٢٠/٢/٥ بتاريخ ١٩٧١/٨/١٩ بشأن طلب صورة طبق الأصل من بعض المستندات المودعة بالملف الضريبي الخاص بمقدم الطلب.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٥١٠ في ١٩٧١/٥/٣ بشأن طلب صورة من الإقرار الضريبي.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٦٣٦/٩/١٩٧١ بتاريخ ١٩٧٠/٥/٩ بشأن طلب صورة طبق الأصل من مذكرة فحص المأمورية لإيراد الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٢٠/٢/٥ بتاريخ ١٩٧١/٢/٢ في ١٩٧١/٢/٢ بشأن طلب صورة طبق الأصل من اعتراضات الممول على نماذج الربط.
- فتوى مجلس الدولة رقم ١٠٨٩ في ١٩٧١/٦/٢٧، والفتوى رقم ٢٢٤١ في ١٩٧٢/١١/٢٠ بشأن طلب شهادة بنوع الضريبة الخاضع لها الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٤٨ في ١٩٧١/١/١٤، والفتوى رقم ٤٣٠ في ١٩٧٣/٣/١٠ بشأن طلب شهادة بالربط الذي تم على الممول.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٧١/٢/١٤، ٤١٧ في ١٩٧١/٤/١٠، ٤٤٥ في ١٩٧٣/٣/١١ بشأن طلب شهادة بالكيان القانوني للمنشأة.
- فتوى مجلس الدولة رقم ٩٩٦ في ١٩٧٣/٦/٣ بشأن طلب شهادة بالتوقف عن النشاط.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

كما أنه لم يقتصر الأمر عند هذا الحد، بل لقد ألزم المُشرع الجهة المُختصة مُمثلة في مصلحة الضرائب المصرية بضرورة الرد علي الممول أو علي غيره كتابة بأية وسيلة كانت تقليدية أو الكترونية فيما يتعلق بالاستفسار المقدم منه عن حقيقة أوضاعه أو موقفه الضريبي<sup>(١)</sup>.

وجدير بالذكر أن المُشرع وضع شرطاً إلزامياً لا يمكن إغفاله أو الخروج عليه لإباحة الاطلاع علي البيانات الضريبية حال موافقة ورضاء صاحب السر، مفاده ضرورة أن يتم هذا الاطلاع أو الإفشاء بناء علي 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 علي هذا الإفشاء، بل وحماية أيضاً للممول أو المُكلف الضريبي ذاته حتى لا يدعي الموظف أو المؤتمن علي السر الضريبي - علي 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، وأستوفي طلبه شرائطه القانونية، إعتبرَ صاحب السر متنازلاً عن الحماية التي فرضها القانون لصالحه، وسقط بذلك الالتزام بحفظ السرية عن كاهل من فرض عليه، وأصبح إفشائه للمعلومات والبيانات الضريبية

- فتوى مجلس الدولة رقم ١٢٣٥ في ١٨/٧/١٩٧٣، والفتوى رقم ١٦٠ في ١٦/٨/١٩٧٣ بشأن طلب شهادة بالتخارج.

- فتوى مجلس الدولة رقم ١٥٣٢ في ٥/٨/١٩٧٢ بشأن طلب شهادة باستخدام أو عدم استخدام عمال.

- فتوى مجلس الدولة رقم ٢٢٨٤ في ٢٩/١١/١٩٧١ بشأن طلب صورة من قرار لجنة الطعن.

- فتوى مجلس الدولة رقم ٢٣٢٠ في ٦/١٥/١٩٧١، والفتوى رقم ١٥٧٣ في ١٣/٥/١٩٧٣ بشأن طلب صورة من محاضر مناقشة الممول.

- فتوى مجلس الدولة رقم ٨/١/١٠ في ١٣/٢/١٩٧٢ 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 ٧/١/١٠ في ٧/٢/١٩٧٢ بشأن طلب شهادة تفيد أن مقدم الطلب قد قام بإعداد وتقديم المستندات الضريبية عن بعض الممولين.

- فتوى مجلس الدولة رقم ٨٤٢ في ٢١/٧/١٩٧١، والفتوى رقم ٤٦٥ في ٢٤/٤/١٩٧١، والفتوى رقم ١٩٤ في ٣/٢/١٩٧٣ بشأن طلب شهادة بالمبالغ المسددة للمأمورية.

(١) تنص المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون علي أن "تلتزم المصلحة بالرد كتابة بأي وسيلة تقليدية أو إلكترونية علي كل استفسار يطرحه الممول أو المُكلف أو غيرهما عن وضعه أو موقفه الضريبي".

عملاً مشروعاً غير معاقب عليه، ولعل البين من ذلك أن هذا النص يُعد تطبيقاً للقواعد العامة المقررة بنصوص قانون العقوبات المصري، والتي أجازت إفشاء السرية بناءً على رضا المجني عليه، واعتبرت رضا المجني عليه سبباً من أسباب الإباحة، ومانعاً من العقاب<sup>(١)</sup>.

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

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

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

٢- أن يكون الرضاء صادراً في صورة كتابية صريحة .

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

٤- أن يكون الرضاء سابقاً على الإفشاء أو معاصراً له، أما الرضاء اللاحق فلا اثر له إلا في نطاق الإجراءات الجنائية ضد مرتكب جريمة ما<sup>(٢)</sup>.

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

حرص المشرع المصري في الفقرة الثالثة من المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد - منعاً لذكر وتعداد الجهات التي لها حق الاطلاع وتداركاً منه لأي سهو أو إغفال قد يحدث - دون حصر تلك الجهات - علي جواز إفشاء سرية المعلومات والبيانات الضريبية لأي جهة ينص قانونها علي حق الاطلاع علي تلك البيانات الضريبية في سبيل قيامها بأعمالها التي ينظمها القانون، تحقيقاً للصالح العام، وذلك متى استدعي الأمر اطلاع تلك الجهات علي الأوراق والمستندات الضريبية اللازمة للفصل في شأن ضريبي، ففي هذه الحالة لا يمكن الاحتجاج بالسرية الضريبية، ويرتفع الالتزام بها ولا يُشكل ذلك خروجاً عليها.

ويُعد من بين هذه الجهات التي يسمح قانونها بحق الإطلاع علي البيانات والمعلومات الضريبية علي سبيل المثال لا الحصر، الهيئات الرقابية، والقضائية، ومنها ما يلي:

(١) يُراجع نص المادة ٦٣، ٣٠٩ مكرراً، ٣٠٩ مكرراً (أ) من قانون العقوبات المصري وتعديلاته.

(٢) د/ فوزية عبد الستار - شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٦٣٨.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- هيئة النيابة الإدارية وهي بصدد مباشرة تحقيق متعلق بشأن ضريبي حيث نصت المادة السابعة من قانون هيئة النيابة الإدارية علي 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....."<sup>(١)</sup>.
- هيئة قضايا الدولة بحكم طبيعة عملها واختصاصها كمثل عن المصلحة أمام الجهات القضائية، والمحاكم حال تصديها لنزاع ضريبي<sup>(٢)</sup>.
- هيئات فحص وتحقيق إقرارات الذمة المالية والشكاوي 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<sup>(٣)</sup>.
- رجال الشرطة<sup>(٤)</sup>، في سبيل الكشف عن الجرائم، والأعمال غير المشروعة، والتحري عنها، وجمع أدلتها والبحث عنها.

(١) يُراجع نص المادة السابعة من قانون هيئة النيابة الإدارية رقم ١١٧ لسنة ١٩٥٨ الصادرة بشأن إعادة تنظيم النيابة الإدارية والمحاكمات التأديبية في الإقليم المصري.

(٢) تنص الفقرة الأولى من المادة (٦) من قانون هيئة قضايا الدولة رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٣ الصادر في شأن تنظيم هيئة قضايا الدولة، والمنشور في الجريدة الرسمية العدد ١٨٠ في ١٢/٨/١٩٦٣، علي أن " تنوب 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".

(٣) تنص المادة (٩) من قانون الكسب غير المشروع رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٥ علي أن تقوم الهيئات المنصوص عليها في المادة (٥) بفحص الإقرارات وجميع الشكاوي التي تقدم 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.

(٤) وفي ضوء ذلك أصدرت مصلحة الضرائب المصرية الكتاب الدوري رقم ٦ لسنة ٢٠١٠، الصادر بتاريخ ٢٠١٠/٢/٢ بشأن اطلاع ضباط مباحث التهرب الضريبي على الملفات الضريبية للممولين، وتضمن أنه لمتابعة الأداء بالمصلحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتيسير عمل السادة ضباط مباحث التهرب الضريبي، فقد نهيت المصلحة إلى ضرورة الالتزام بالسماح للسادة ضباط مباحث التهرب الضريبي بالاطلاع علي الملفات الضريبية وأخذ موقف ضريبي لحالات التهرب التي يتم بحثها، شريطة أن يكون الاطلاع بخطاب رسمي ومعتمد

- هيئة الرقابة الإدارية في سبيل الكشف عن الجرائم، والأعمال غير المشروعة، والتحري عنها، والبحث عن أدلتها، حيث تناولت المادة (٦) من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤، 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....." (١).

وفي حال قيام أيًا 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 المشرع مُعاقبته تأديبياً<sup>(٢)</sup>.

ليس ذلك فحسب بل هناك العديد من الجهات الأخرى، التي لا يسعنا المجال لذكرها، فقد جننا بهذا التعداد علي سبيل المثال لا الحصر.

وعلي الرغم مما نهجه المشرع 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 ينشب في هذا الشأن، وإدراجها وفق نصوص قانون الإجراءات الضريبية الموحد، أو أن يضع نصاً مفاده كالاتي " وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون الجهات والإدارات التي لا يعتبر اطلاعها علي البيانات والمعلومات الضريبية إفشاءً لسريتها"، ثم يتناول إبراد وتحديد هذه الجهات ضمن نصوص اللائحة التنفيذية للقانون.

#### - الاستثناء الثالث: إفشاء السرية الضريبية للمتنازل إليه عن المنشأة:

ابتدع المشرع المصري في الفقرة الرابعة والأخيرة من المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّ نصاً يُبيح بموجبه للمتنازل إليه عن المنشأة الحق في الاطلاع علي الأسرار الضريبية المودعة طرف الجهة الإدارية (مصلحة الضرائب)<sup>(٣)</sup>، ويرجع السبب في ذلك إلي حلول المتنازل إليه عن المنشأة محل صاحب السر في الالتزامات والتكاليف

موجه للمأمورية موضحاً به الملفات المراد الاطلاع عليها، ويكون حق الاطلاع للسادة الضباط فقط دون غيرهم، وذلك بعد التأكد من شخصيتهم .

(١) يُراجع نص المادة (٦) من قانون هيئة الرقابة الإدارية رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤، الصادر في شأن إعادة تنظيم الرقابة الإدارية.

(٢) تنص المادة (٧) 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 او يمتنع عن تقديمها إليهم أو يرفض إطلاعهم عليها، مهما كانت طبيعتها، وكذلك من يمتنع عن تنفيذ طلب الاستدعاء".

(٣) تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤدّ على أن "....، 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".

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

الضريبية بموجب تنازل رسمي عن المنشأة يقدم للجهة الإدارية المختصة، وهو ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(١)</sup>.

وهذا أمر يتفق والمنطق القانوني ذلك أن تنازل الممول أو المُكلف عن المنشأة ككيان، فإنه يكون من المنطقي أن يترتب علي هذا التنازل انتقال كافة الالتزامات والتكاليف إلي الطرف المتنازل إليه، ومنها السر الضريبي بكافة بياناته ومعلوماته.

وهكذا يمكن القول أن إقرار التنازل عن المنشأة المقدم للمصلحة يأخذ حكم الموافقة الكتابية الصريحة علي إفشاء سرية البيانات الضريبية المقررة بالفقرة الثالثة من المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد 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 علي 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 (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحد علي أن " لا يعتبر إفشاءً للسرية .....، أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتتظيم الذي يصدر به قرار من الوزير".

وبهذا النص يُبيح المُشرع عملية تبادل المعلومات والبيانات الضريبية بين الجهات الإرادية التابعة لوزارة المالية<sup>(٢)</sup>، ومن بين هذه الجهات مصلحة الجمارك، ومصلحة الضرائب المصرية، ومصلحة الضرائب العقارية، إذ يكون بذلك قد

(١) تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُوحد على أن "....، وللورثة أو المتنازل إليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً .

(٢) تنص المادة (١٩) من قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ على أن " تختص وزارة المالية بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية وتتم لرقابة 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 وزارة المالية . كما تنص المادة (٢٢) منه على أن " تختص أجهزة التفتيش المالي المركزية والمحلية التابعة لوزارة المالية بالتفتيش المالي على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية، وللمفتشين الماليين حق الاطلاع على كافة المستندات والبيانات التي تتطلبها طبيعة عملهم ، كما لهم حق التفتيش على المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات

أخرجها من نطاق السرية المقررة بذات المادة، والمعاقب عليها قانوناً، إلا أنه علق هذه الإباحة علي صدور قرار من الوزير المختص<sup>(١)</sup> 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 اعتراه من عوار فقد تناول في اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المُؤخِّد النص علي إباحة الإفشاء لصالح ورثة الممول أو المُكلف وذلك في الفقرة الأخيرة من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية والتي جاء نصها علي أن "....، وللورثة أو المتنازل إليه عن المنشأة حق الاطلاع وفقاً للقواعد المقررة قانوناً".

ومن وجهة نظرنا نري أن هذا الاستثناء من الاستثناءات الهامة التي يُحمد عليها المُشرع، ذلك لأن الالتزامات والحقوق الضريبية لا تتوقف أو تنتهي بتحقيق واقعة وفاة للممول أو المُكلف بالضريبة، إذ أنها تنتقل تلقائياً إلي الورثة بمجرد ثبوت انصافهم بهذه الصفة ليلوا محل مورثهم في الحقوق والالتزامات، ومنها أن يتحمل الورثة بواجب أداء الضريبة مما يتطلب منحهم حق الاطلاع علي 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 (٢٤) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢<sup>(٢)</sup>.

#### - 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 المُؤخِّد علي أن "للمصلحة 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"<sup>(٣)</sup>.

المحلية بالمحافظات وأية أعمال مالية تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى وذلك دون الإخلال بحق الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة طبقاً لقانون إنشائه.

(١) ينص البند (١) من المادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية المُؤخِّد علي أن "في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها: الوزير: وزير المالية".

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

(٣) يُراجع نص الفقرة الأولى من المادة (٧٨) من قانون الإجراءات الضريبية.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

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 الضريبية، وفي حدود ما تنص عليه أحكام هذه الاتفاقيات.

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

فقد أجاز المُشرع بمقتضى نص الفقرة الثانية من المادة (٧٨) من قانون الإجراءات الضريبية المُوحّد لمصلحة الضرائب المصرية أن تبرم بروتوكولات أو اتفاقيات مع الجهات الحكومية والهيئات العامة والبنوك 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<sup>(١)</sup>.

### الفرع الثاني

#### الحالات التي لم يخضعها القانون للاستثناء

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

١- 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، نري أنه من الضروري لضمان نجاح عملها، وتحقيق فاعليتها في حل المنازعات المعروضة عليها، النص علي إجازة إفشاء السرية الضريبية أمامها، وعدم جواز التمسك بها، طالما كانت تلك اللجان بصدد نظر نزاع يتعلق بشأن ضريبي، وتحتاج للفصل فيه الحصول علي بيانات ومعلومات ضريبية مودعة لدي جهة الإدارة، وهو ذات ما نهجه المُشرع الجزائري في الفقرة الثانية من المادة (٦٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، حيث منح المُشرع الجزائري موظفي الضرائب إجازة البوح بالمعلومات

(١) يُراجع نص الفقرة الثانية المادة (٧٨) من قانون الإجراءات الضريبية.

الضريبية إلي لجان الطعن المُحددة قانوناً بموجب نص المادة (٨١) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية حتى تتمكن من أداء مهامها في حل النزاع المطروح أمامها<sup>(١)</sup>، وإبداء رأيها حول طلبات المُكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا بالنسبة للرسوم علي رقم الأعمال، وإصدار قرارها حول الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو بالرفض<sup>(٢)</sup>..

إلا أن البين من مطالعة نصوص التشريع المصري الصادرة في هذا الشأن، نجد أن المُشرع المصري أغفل النص علي هذا الاستثناء صراحةً ضمن نصوص قانون الإجراءات الضريبية المُؤخِّد ولأُتحت التنفيذ، ونري أنه قد جانبه الصواب في ذلك، حيث أن المنطق القانوني السليم يتطلب ضرورة النص علي هذا الاستثناء، وإقراره لضمان سلامة وفاعلية عمل تلك اللجان في حل النزاع المطروح أمامها.

## ٢- المحاكم وهيئة مفوضي الدولة بناء علي تصريح منها:

أصدرت مصلحة الضرائب المصرية عدة تعليمات تفسيرية كان من بينها التعليمات رقم ٢ الصادرة في ١٦/٤/١٩٧٤، والتعليمات رقم ١ لسنة ١٩٨٩، والتعليمات رقم ١ لسنة ٢٠٠٧، والتي تضمنت جميعها النص علي الأتي:

- حظر إعطاء بيانات ضريبية من ملف الممول الضريبي أو اطلاع الغير عليها استناداً إلي 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<sup>(٣)</sup>.

- حظر إعطاء بيانات أو معلومات أو إخطارات ضريبية من ملف الممول الضريبي إلي هيئة مفوضي الدولة بمجلس الدولة المصري وهي بصدد تحضير وتهيئة الدعوي المنظورة أمام محاكم القضاء الإداري<sup>(٤)</sup>، وقد جاء هذا الحظر بناء علي فتوى صادرة من الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع<sup>(١)</sup>.

(١) تنص الفقرة الثانية من المادة (٦٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري علي أن "..... غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة ٨١ 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..

(٢) يُرجع نص المادة (٨١) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

(٣) فتوى الجمعية العمومية رقم (٥٨٩) - جلسة ١٩٧٧/٦/٢٩ - في ١٩٧٧/٧/١ - الملف رقم ٨٦-٥-١١.

(٤) تنص الفقرة الأولى من المادة (٢٧) من قانون مجلس الدولة المصري رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ علي أن تتولي هيئة مفوضي الدولة تحضير الدعوى وتهيئتها للمرافعة ولمفوض الدولة في سبيل تهيئة الدعوى الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن للحصول علي ما يكون لازماً

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

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 علي المحكمة أو هيئة مفوضي الدولة وهي في سبيل إعداد تقريرها بالرأي القانون في موضوع النزاع المطروح، ويتطلب الفصل فيه اطلاعها علي بيانات أو معلومات أو مُستندات 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، وإخلالاً جسيماً بحق أصيل من حقوق التقاضي، وضمانة هامة من ضماناته وهي كفالة حق الدفاع.

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

وتأكيداً لذلك نقول بأن التفسير المنطقي لنص المادة (٦) من القانون، والتي أجازت للممول أو المُكلف حق التنازل عن الحماية المقررة له، هي ذاتها التي تبيح حق إفشاء السرية للمحاكم والجهات القضائية المختصة طالما أن الممول أو المُكلف لجأ إليها طواعيةً 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 إلي تعطيل سير العدالة والإخلال بحقي الدفاع والتقاضي وهما من الحقوق التي كفلها الدستور والقانون، أما في حالة إقامة الدعوي

من بيانات وأوراق وأن يأمر باستدعاء نوى الشأن لسؤالهم عن الوقائع التي يرى لزم تحقيقها أو بدخول شخص ثالث في الدعوى أو بتكليف نوى الشأن بتقديم منكرات أو مستندات تكميلية وغير ذلك من إجراءات التحقيق في الأجل الذي يحدده لذلك".

(١) فتوى الجمعية العمومية رقم (٥٦٣) - في ١٥/١٠/١٩٧٤ - الملف رقم ١٩٠-٢-٣٧. وقد استندت تلك الفتوى إلى أن المادة (٢٧) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢، وإن كانت - في سبيل تهيئة الدعوى - قد أجازت لهيئة مفوضي الدولة الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن ومن بينها مصلحة الضرائب، للحصول منها على ما يكون لازماً من بيانات وأوراق، إلا أن ذلك لا يتعدى إلى مخالفة الحظر المنصوص عليه في المادة ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، والتي تماثل المادة ١٤٦ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، طالما أن الاطلاع الذي أتيح لهيئة مفوضي الدولة لا يندرج تحت أي من الحالات التي يدفع فيها عن إفشاء أسرار الممولين صفة التجريم.

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 ينفي عن أفشى السر ارتكابه لجريمة الإفشاء<sup>(١)</sup>.

وذاً الشأن ينطبق على حالة ما إذا تقدمت الإدارة الضريبية بشكوى للجهات القضائية المختصة ضد الممول أو المُكلف بالضريبة، أو أقامت دعوى قضائية فهذا لا إلزام عليها باحترام السرية الضريبية، بل تكون ملزمة بتقديم البيانات والمعلومات الضريبية التي تؤيد صحة شكواها، وجميع ما يطلب منها من بيانات أو مُستندات للفصل في النزاع المطروح، وهو ذات ما أخذ به المُشرع الجزائري في المادة ٦٧ من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري من إباحة إفشاء الأسرار الضريبية حال تقديم الجهة الإدارية بشكوى قانونية ضد مدين أمام قاضي التحقيق<sup>(٢)</sup>.

ونخلص مما تقدم إلي 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 تطلبها المحكمة بناء على تصريح منها بذلك، وذلك لكفالة حقي الدفاع والتقاضى المنصوص عليهما دستورياً.

(١) وهو ذات ما قرره الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بقولها " ومن حيث أنه بالنسبة للمسألة الثانية: كالخاصة بموافاة النيابة الكلية بالزقازيق بملف الضريبة العام للإيراد الخاص بالسيد - الأستاذ المستشار..... لتقديمه شكوى للنيابة العامة ذكر فيها أن مأورة الضرائب غيرت في بيانات مرتبه وأن هناك ترويراً 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 مقررّة 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 ٥٠ جنح السيدة المقامة بالطريق المباشر من السيد..... شهادة من مصلحة الضرائب بالإيراد العام للمدعى بناء على تصريح المحكمة المثبت في محضر جلسات المنعقدة في ١٩٧٦/٦/٧، فإنه ليس في القانون نصاً يلزم الإدارة العامة للضرائب على الدخول بمنح هذه الشهادة وإفشاء سرية البيانات الخاصة بالسيد.....المدعى 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 المدعى، ذلك لأن حق الدفاع مكفول للمتهم لا يجوز أن يتخذ طريقاً لإفشاء البيانات التي تكفل القانون لأصحابها المحافظة على سريتها، وكتمان أمرها على الغير، وليس هناك نص في القانون يبيح تزويد المتهم بدليل غير مشروع كمثل إفشاء سر المهنة فإن ذلك لا ينفي عن أفشى السر ارتكابه لجريمة الإفشاء" يُراجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٥٨٩ جلسة ١٩٧٧/٦/٢٩ - في ١٩٧٧/٧/١ - الملف رقم ١١-٥-٨٦.

(٢) تنص المادة (٦٧) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن ".....، عندما تقدم الإدارة شكوى قانونية ضد مدين ما ويفتح تحقيق بذلك لا يلزم أعوان الإدارة بالسرية المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى..

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### ٣- هيئات ومكاتب الخبراء:

حيث أصدرت مصلحة الضرائب المصرية التعليمات رقم ١ لسنة ١٩٨٩، والتعليمات رقم ١ لسنة ٢٠٠٧، 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<sup>(١)</sup>.

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 ٦٦ 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<sup>(٢)</sup>.

وهكذا يتعين ضرورة الإسراع نحو إجراء تعديل تشريعي يتضمن النص صراحةً على مثل هذه الاستثناءات نظراً لأهميتها في مساعدة العدالة لإنجاز مهامها الموكلة إليها.

### ٤- 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

(١) فتوى الجمعية العمومية رقم (٥٨٩) - جلسة ١٩٧٧/٦/٢٩ - في ١٩٧٧/٧/١ - الملف رقم ١١-٥-٨٦.

(٢) تنص الفقرة الثالثة من المادة (٦٦) 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..

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 المؤحد ولائحته التنفيذية، ولا يجوز له الاطلاع على ملف المنشأة المشترك فيها بصفته شريكاً موصياً بها<sup>(١)</sup>، الأمر الذي يتأكد معه أن الشريك الموصى لا يدخل من ضمن الحالات المستثناة في حق الاطلاع وإفشاء السرية.

#### ٥- الوصي على القاصر :

الوصي هو من حل محل القاصر في إدارة شؤنه المالية وفق مجموعة من الضوابط القانونية، فتنتقل إليه الالتزامات والحقوق بمجرد ثبوت اتصافه 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 الإيضاء<sup>(٢)</sup>.

وهو ما لم يورده المشرع المصري صراحةً بقانون الإجراءات الضريبية المؤحد 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.

(١) يُراجع في تلك قوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والاقتصاد والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم ١٥٠٣ في ١١/١/١٩٨٩ ملف رقم (١٥/١/٦٩٢) - الصادرة بتاريخ ١١/١/١٩٨١، وكذا التعليمات التفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٨٩ الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٤/١٢/١٩٨٩.

(٢) د/ احمد محمد بدوي - جريمة إفشاء الأسرار والحماية الجنائية للكتمان المصرفي، سعد سمك للنشر، القاهرة، ١٩٩٩، ص ١٠٤.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

ونخلص من دراسة هذا المطلب المتضمن بيان الحالات الاستثنائية لإباحة إفشاء السرية الضريبية إلى أنه بمطالعة نصوص المادتين (٣، ٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤجّد، والمادتين (٦، ٩) 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 المُصرح بها قانوناً.
- عدم جواز إعطاء بيانات من الملفات إلا بطلب كتابي من الممول أو المُكلف.
- جواز إفشاء سرية البيانات الضريبية بناء على نص في قانون آخر يسمح بذلك.
- حق الوصي علي 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.

## المبحث الثاني

### أطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية

تمهيد وتقسيم:

الأصل أن مبدأ السرية الضريبية يُعد من أهم المبادئ التي تحكم العلاقة الضريبية، فهو يستمد هيبته من التصاقه، وارتباطه الوثيق بالحق في حرمة الحياة الخاصة للأفراد، الذي يجب أن يقوم عليه أي نظام دستوري ديمقراطي في العالم، علي 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<sup>(١)</sup>.

ولقد حرص المُشرع علي 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 بالمولين أو المُكلفين بالضريبة، والاطلاع عليها، وحماية سريتها، حيث ألزم المُشرع من أوُثمن علي 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 بوجود حفظها وحمايتها وإلا تعرض للمساءلة والعقاب.

وبمعنى آخر فإن مبدأ المُحافظة علي 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 سنبينه في مطلبين علي النحو التالي:

**المطلب الأول: الإطار الدستوري لحماية السرية الضريبية.**

**المطلب الثاني: الإطار القانوني لحماية السرية الضريبية.**

(١) د/خديجة بوطبل- سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، مرجع سابق، ص ٢٤٧. عباس مفرج الفحل- الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٦، ص ٧١.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### 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 علي حد سواء، ويعد حق الإنسان في الخصوصية بما فيها الحق في السرية من ابرز الحقوق والالتزامات التي تحرص عليها كافة الدساتير الدولية، نظراً لأهميتها بالنسبة للدولة والمواطنين، ودورها في الحفاظ علي أمنها وأمن الأفراد المعلوماتي ضد أي تجاوز أو اعتداء يسببه كشف تلك المعلومات.

ومن الجدير بالملاحظ أن أغلب الدساتير العالمية حرصت علي النص صراحةً علي ضمان وحماية هذه الحقوق، ويعد الدستور المصري لعام ٢٠١٤ 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 علي موافقة أو رضاء صاحبها، وظهر ذلك واضحاً في أكثر من موضع، فالمادة (٥٧) من هذا الدستور تنص صراحةً علي حماية الحياة الخاصة للإنسان، وجعلها حقاً مصوناً لا يجوز مساسه أو الاعتداء عليه، وتكفل سرية المحادثات والمراسلات بشتى أنواعها، وطرقها<sup>(١)</sup>، كما أكدت المادة (٥٩) من ذات الدستور علي أن الحياة الآمنة حق لكل إنسان، وأن الدولة المصرية مُلزَمة بضرورة العمل علي توفير الأمن والطمأنينة لمواطنيها، ولكل مقيم علي أراضيها علي حد سواء دون تفرقه بينهم<sup>(٢)</sup>

وبموجب نص المادة (٦٨) من ذات الدستور أيضاً فإن المعلومات والبيانات هي ملك للشعب، وأن الدولة مُلزَمة بكفالتها، وتوفيرها وإتاحتها للمواطنين بشفافية، وفق نصوص قانونية تنظم ضوابط الحصول عليها وإتاحتها وحماية

(١) تنص المادة (٥٧) من دستور جمهورية مصر العربية لعام ٢٠١٤ علي أن "الحياة الخاصة حرمة، وهي مصونة لا تمس. والمراسلات البريدية، والبرقية، والإلكترونية، والمحادثات الهاتفية، وغيرها من وسائل الاتصال حرمة، وسريتها مكفولة، ولا تجوز مصادرتها، أو الاطلاع عليها، أو رقابتها إلا بأمر قضائي مسبب، ولمدة محددة، وفي الأحوال التي يبينها القانون. كما تلتزم الدولة بحماية حق المواطنين في استخدام وسائل الاتصال العامة بكافة أشكالها، ولا يجوز تعطيلها أو وقفها أو حرمان المواطنين منها، بشكل تعسفي، وينظم القانون ذلك.

(٢) تنص المادة (٥٩) من الدستور المصري علي أن "الحياة الآمنة حق لكل إنسان، وتلتزم الدولة بتوفير الأمن والطمأنينة لمواطنيها، ولكل مقيم علي أراضيها".

سريتها<sup>(١)</sup>، وبمقتضى نص المادة (٩٩) من ذات الدستور حرص المشرع علي 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<sup>(٢)</sup>.

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

- **الدستور الجزائري لعام ٢٠٢٠**<sup>(٣)</sup>: 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<sup>(٤)</sup>، فضلاً عن أنه جعل الدولة هي الضامن لحقوق الإنسان الأساسية وحرياته<sup>(٥)</sup>، وألزمها بضمان عدم انتهاك

(١) تنص المادة (٦٨) من الدستور المصري علي أن "المعلومات والبيانات والإحصاءات والوثائق الرسمية ملك للشعب، والإفصاح عنها من مصادرها المختلفة، حق تكفله الدولة لكل مواطن، وتلتزم الدولة بتوفيرها وإتاحتها للمواطنين بشفافية، وينظم القانون ضوابط الحصول عليها وإتاحتها وسريتها، وقواعد إيداعها وحفظها، والتظلم من رفض إعطائها، كما يحدد عقوبة حجب المعلومات أو إعطاء معلومات مغلوطة عمداً. وتلتزم مؤسسات الدولة بإيداع الوثائق الرسمية بعد الانتهاء من فترة العمل بها بدار الوثائق القومية، وحمايتها وتأمينها من الضياع أو التلف، وترميمها ورقمنتها، بجميع الوسائل والأنوات الحديثة، وفقاً للقانون.

(٢) تنص المادة (٩٩) من الدستور المصري علي أن كل اعتداء على الحرية الشخصية أو حرمة الحياة الخاصة للمواطنين، وغيرها من الحقوق والحريات العامة التي يكفلها الدستور والقانون، جريمة لا تسقط الدعوى الجنائية ولا المدنية الناشئة عنها بالتقادم، وللمضروور إقامة الدعوى الجنائية بالطريق المباشر. وتكفل الدولة تعويضاً عادلاً لمن وقع عليه الاعتداء، وللمجلس القومي لحقوق الإنسان إبلاغ النيابة العامة عن أي انتهاك لهذه الحقوق، وله أن يتدخل في الدعوى المدنية منضماً إلى المضروور بناء على طلبه، وذلك كله على الوجه المبين بالقانون.

(٣) يُراجع الدستور الجزائري، الصادر بموجب الأمر الرئاسي رقم ٢٠ - ٤٤٢، منشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد ٨٢، بتاريخ ٣٠ ديسمبر سنة ٢٠٢٠.

(٤) تنص المادة (٣٤) من الدستور الجزائري، علي 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 يكرسها الدستور. في كل الأحوال لا يمكن أن تمس هذه القيود بجوهر الحقوق والحريات. تحقيقاً للأمن القانوني، تسهر الدولة، عند وضع التشريع المتعلق بالحقوق والحريات، على ضمان الوصول إليه ووضوحه واستقراره.

(٥) تنص المادة (٣٥) من الدستور الجزائري، علي أن تضمن الدولة الحقوق الأساسية والحريات.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

حرمة حياته<sup>(١)</sup>، 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<sup>(٢)</sup>، 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<sup>(٣)</sup>.

- الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥<sup>(٤)</sup>: 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

(١) تنص المادة (٣٩) من الدستور الجزائري، على أن تضمن الدولة عدم انتهاك حرمة الإنسان. يحظر أي عنف بنفي أو معنوي، أو أي مساس بالكرامة. يعاقب القانون على التعذيب، وعلى المعاملات القاسية، واللا إنسانية أو المهينة، والاتجار بالبشر.

(٢) تنص المادة (٤٧) من الدستور الجزائري على أن "لكل شخص الحق في حماية حياته الخاصة وشرفه. لكل شخص الحق في سرية مراسلاته واتصالاته الخاصة في أي شكل كانت. لا مساس بالحقوق المذكورة في الفقرتين الأولى والثانية إلا بأمر معلن من السلطة القضائية. حماية الأشخاص عند معالجة المعطيات ذات الطابع الشخصي حق أساسي. يعاقب القانون على كل انتهاك لهذه الحقوق.

(٣) تنص المادة (٥٥) من الدستور الجزائري على أن "يتمتع كل مواطن بالحق في الوصول إلى المعلومات والوثائق والإحصائيات، والحصول عليها وتداولها. لا يمكن أن تمس ممارسة هذا الحق بالحياة الخاصة للغير وبحقوقهم، وبالمصالح المشروعة للمؤسسات، وبمقتضيات الأمن الوطني. يحدد القانون كيفية ممارسة هذا الحق.

(٤) يُراجع الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، الطبعة الخامسة، ٢٠١١.

من هذه الحقوق أو تقييدها<sup>(١)</sup>، وكفل له الحق في الخصوصية<sup>(٢)</sup>، وحرية المراسلات والاتصالات بكافة أنواعها دون مراقبة أو تصنت أو كشف سريتها إلا لضرورة قانونية وأمنية وبقرار قضائي<sup>(٣)</sup>.

- الدستور الكويتي لعام ١٩٦٢<sup>(٤)</sup>: يتضح من استقراء ومطالعة نصوص الدستور الكويتي، أن المشرع الكويتي كان حرصه علي حماية حرمة الحياة الخاصة وكفالة الخصوصية والسرية حرصاً محدوداً للغاية علي عكس ما جاء بالدستور المصري وغيره من دساتير الدول المقارنة، حيث أقتصر دوره فقط علي كفالة حرية المراسلات، وضمان سريتها فقط دون غيرها<sup>(٥)</sup>، ودون أي توسع في مفهوم حماية الحق في الخصوصية وحرمة الحياة الخاصة.

- الدستور السعودي أو ما يُسمى بالنظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر عام ١٩٩٢<sup>(٦)</sup>: والذي يتبين من مطالعة نصوصه وأحكامه أن المشرع في المادة (٤٠) من النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية<sup>(٧)</sup> سار علي ذات النهج المتبع من قبل المشرع الكويتي، من حيث القصور وعدم التوسع في مفهوم حماية الحق في الخصوصية وحرمة الحياة الخاصة .

ومن جانبنا نري أن هذا الاتجاه المُتبع من كلا المُشرعين الكويتي والسعودي، هو اتجاه منتقد وغير محمود، فقد جانبهما الصواب فيما تبنياه من نهج محدود علي نحو ما سلف بيانه.

حاصل القول إذن أن الحق في الخصوصية، وسرية البيانات والمعلومات من أهم الحقوق التي يتمتع بها المواطنين والتي كرستها أغلب الدساتير، وضمنت حمايتها، انطلاقاً من دورها الفعال في المحافظة على أمن الدولة

(١) تنص المادة (١٥) من الدستور العراقي علي 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".

(٢) تنص المادة (١٧) من الدستور العراقي علي أن "لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية، بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين، والآداب العامة".

(٣) تنص المادة (٤٠) من الدستور العراقي علي أن "حرية الاتصالات والمراسلات البريدية والبرقية والهاتفية والالكترونية وغيرها مكفولة، ولا يجوز مراقبتها أو التنصت عليها، أو الكشف عنها، إلا لضرورة قانونية وأمنية، وبقرار قضائي".

(٤) يُراجع دستور دولة الكويت الصادر عام ١٩٦٢ بتاريخ ١١ نوفمبر ١٩٦٢م.

(٥) تنص المادة (٣٩) من دستور دولة الكويت علي أن "حرية المراسلة البريدية والبرقية والهاتفية مصونة، وسريتها مكفولة، فلا يجوز مراقبة الرسائل، أو إفشاء سريتها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبالإجراءات المنصوص عليها فيه".

(٦) يُراجع النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بتاريخ ١/٣/١٩٩٢، بالأمر الملكي رقم أ/ ٩٠ في ١٤١٢/٨/٢٧ هـ.

(٧) تنص المادة (٤٠) من النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية علي 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 ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
( دراسة تحليلية مُقارنة )

**د/ حاتم أحمد محمد بطيخ**

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

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 المُشرع حماية خاصة تقديراً منه لمدى أهميتها، ودورها في تحقيق الإيرادات الضريبية العامة، ونجاح المنظومة الضريبية، مما ينعكس أثره علي الدولة والاقتصاد القومي، ويعود بالنفع علي الأفراد، لذا فقد أجب المُشرع علي الدولة حمايتها، وعلي الإدارة الضريبية ومُوظفيها ضرورة احترامها عند ممارسة وظائفها، وحظر انتهاكها، مُقرراً عدم جواز كشف سريتها، أو انتهاك حرمة الحياة الخاصة إلا في حالات استثنائية محدودة وبمقتضى نص قانوني، علي نحو ما سلف بيانه.

## المطلب الثاني

### الإطار القانوني لحماية السرية الضريبية

انتهينا فيما تقدم إلي 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 - علي النحو المتقدم - لم يمنع التشريعات القانونية المختلفة من أن تتضمن نصوصاً خاصة بحماية السرية المهنية، فقد حرص المشرع المصري علي صياغة مبدأ السرية بشكل عام، والسرية الضريبية بشكل خاص في نصوص قانونية متفرقة، وقد جاء مسلكه في هذا الخصوص متوافقاً إلي حد كبير مع ما اتبعه المشرع الفرنسي من عدم وضع قاعدة عامة موحدة في هذا الشأن<sup>(١)</sup>، 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 علي النص علي 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 ٨١ لسنة ٢٠١٦ ولإتحته التنفيذية<sup>(٢)</sup> التزام واجب الاحترام يقع علي عاتق كل موظف عام في الدولة يلزمه بعدم إفشاء أية معلومات أو بيانات يطلع عليها بحكم طبيعة واختصاص وظيفته، ويظل هذا الالتزام ساري قبله حتى وإن انتهت خدمته.

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

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

(٢) تنص المادة (١٥٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بالقرار رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ علي 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، ويظل هذا الالتزام قائماً بعد ترك الخدمة. .... ٧- 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. .... ٨- 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 ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- ففي فرنسا، نجد أن المشرع الفرنسي في المادة (١٠) من الأمر الصادر بتاريخ ٤/فبراير ١٩٥٤ بشأن نظام الموظفين الفرنسي تناول النص علي حماية سر المهنة بأن حظر علي الموظف إفشاء سرية الوقائع والبيانات والمعلومات الوظيفية التي عرفها أثناء ممارسته لمهام وظيفته، وأوجب عليه ضرورة احترام هذا الحظر، والالتزام به، وعدم اطلاق الغير علي الأوراق والمستندات المتعلقة بالخدمة بالمخالفة للقواعد<sup>(١)</sup>.

- وفي الجزائر، سار المشرع في قانون الوظيفة العامة علي غرار النهج المتبع من جانب المشرع المصري ونظيره الفرنسي، حيث تناول في المادة (٤٨) من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية النص صراحةً علي ضرورة التزام الموظف بالسرية المهنية فيما علم به أو أطلع عليه بمناسبة وظيفته<sup>(٢)</sup>.

- وفي العراق، تناول المشرع هذا الحظر في المادة (٤) 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 المشرع 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<sup>(٣)</sup>.

(١) تنص المادة (١٠) من الأمر الصادر في ٤ فبراير لسنة ١٩٥٤ بشأن نظام الموظفين الفرنسي علي أن " استقلالاً 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 اطلاق الغير علي الأوراق والمستندات المتعلقة بالخدمة بالمخالفة للقواعد، وفيما عدا الحالات المستثناة قانوناً لا يتحلل 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، ٢٠٠٠، ص ٦.

(٢) تنص المادة (٤٨) من القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية الصادر بالأمر رقم 06 - 03 بتاريخ ١٥ يوليو سنة ٢٠٠٦ علي 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".

(٣) ينص البند سابعاً من المادة (٤) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام العراقي رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته علي 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 وببقي هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته، ولا يجوز له أن يحتفظ بوثائق رسمية سرية بعد إحالته علي التقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه كان".

- وفي الكويت، سار المُشرع في المادة (٢٥) من قانون الخدمة المدنية الكويتي الصادر بالمرسوم بقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٧٩ في شأن الخدمة المدنية علي 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<sup>(١)</sup>.

- وفي الإمارات، حرص المُشرع علي حماية أمن المعلومات والبيانات والحفاظ علي سريتها، وكان حرصه هذا ملحوظاً عند إصداره قانون الموارد البشرية في الحكومة الاتحادية الصادر بالمرسوم الاتحادي رقم ٤٩ لسنة ٢٠٢٢<sup>(٢)</sup>، حيث نص في المادة (٢٧) منه تحت عنوان الأخلاقيات المهنية للموظف والتزاماته، علي إلزام الموظف بنظام أمن المعلومات المتبع في الجهات الاتحادية<sup>(٣)</sup>، وعدم استغلال المعلومات التي يحصل عليها خلال تأدية واجبات وظيفته<sup>(٤)</sup>، والتقييد بشروط وضوابط استخدام وسائل التواصل الاجتماعي<sup>(٥)</sup>، ولم يقف به الحال عند هذا الحد، بل لقد تناول في المادة (٢٨) من ذات القانون - بعنوان الإفصاح عن المعلومات وتسليم الوثائق والمواد- النص صراحة علي حظر الإفصاح أو الكشف عن أية معلومات سرية سواء أثناء الخدمة أو عقب انتهائها، وحظر علي الموظف الاحتفاظ بأية مُستندات أو وثائق عقب انتهاء خدمته، وألزمه بضرورة تسليمها فور انتهاء خدمته بالجهة الاتحادية، حتى وإن لم تتضمن معلومات سرية<sup>(٦)</sup>.

#### 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 - علي هذا النحو - من النظام العام الذي لا يجوز مخالفته إلا

(١) تنص المادة (٢٥) من قانون الخدمة المدنية الكويتي الصادر بالمرسوم بقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٧٩ في شأن الخدمة المدنية علي أن يحظر علي 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".

(٢) منشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (٧٣٧ ملحق)، الصادر بتاريخ ١٠ أكتوبر ٢٠٢٢.

(٣) يُراجع البند (٩) من المادة (٢٧) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم ٤٩ لسنة ٢٠٢٢.

(٤) يُراجع البند (١٠) من المادة (٢٧) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم ٤٩ لسنة ٢٠٢٢.

(٥) يُراجع البند (١١) من المادة (٢٧) من المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم ٤٩ لسنة ٢٠٢٢.

(٦) تنص المادة (٢٨) من المرسوم الاتحادي الإماراتي علي أن "١- يحظر علي الموظف خلال فترة خدمته بالجهة الاتحادية وبعد انتهائها، الإفصاح عن أو كشف أية معلومات سرية، سواء كانت خطية أو الكترونية أو شفوية أو أي كان شكلها، ما لم يحصل علي 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. ٢- يجب علي 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 أيّاً 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 ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

في الأحوال التي يرد بها نص خاص، بمعنى أنه يطبق فيما لم يرد بشأنه نص خاص ينظم المسائل والأفعال المحظورة.

ولقد نظم المشرع المصري حماية السرية الوظيفية بشكل عام في المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري التي أوجبت في مضمونها إلزام كل من عهد إليه بحكم وظيفته بسر خاص، واتّمن عليه، بعدم إفشائه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً، وإلا تعرض المخالف لهذا الحظر للمسئولية العقابية، وبهذا فقد جعل المشرع المصري من فعل الإفشاء - علي النحو المبين - جريمة جنائية يعاقب عليها قانون العقوبات، وأفرد لها عقوبة خاصة وهي الحبس الذي لا تزيد مدته علي ستة شهور أو الغرامة التي لا تتجاوز خمسمائة جنيه<sup>(١)</sup>.

وعلي الجانب التشريعي المقارن، فقد تباينت وجهات النظر التشريعية الصادرة في هذا الشأن، وذلك كما يلي:

- ففي التشريع الجزائري، خصص المشرع المادتين رقمي (٣٠١، ٣٠٢) من قانون العقوبات لتنظيم مبدأ السرية، وجرم بمقتضاها عملية إفشاء سرية المعاملات المُطلع عليها بمناسبة العمل أو الوظيفة<sup>(٢)</sup>.

(١) تنص المادة (٣١٠) 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 خصوصي ائتمن عليه فأفشاه 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 يرخّص فيها قانون بإفشاء أمور معينة كالمقرر في المواد (٢٠٢ و ٢٠٣ و ٢٠٤ و ٢٠٥) من قانون المرافعات في المواد المدنية والتجارية.

(٢) تنص المادة (٣٠١) من قانون العقوبات الجزائري، الصادر بالأمر رقم ٦٦ - ١٥٦، بتاريخ ٨ يونيو سنة ١٩٦٦، والمعدل بالأمر رقم ٢٠ - ٠١ المؤرخ في ٣٠ يوليو ٢٠٢٠، ج ر ٤٤، الجزائر، ٢٠٢٠ على أن: يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبالغرامة من ٢٠,٠٠٠ دج إلى ١٠٠,٠٠٠ دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدى بها إليهم و أفشوها 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 (٣٠٢) 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 ٥٠٠ إلى ١٠٠,٠٠٠ دج. وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من ٥٠٠ إلى ١٥٠٠ دج. ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة. وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة

- وفي التشريع العراقي، توسع المشرع في تنظيم هذا المبدأ وخصص له أربعة مواد هي (٣٢٧، ٣٢٨، ٤٣٧، ٤٣٨) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩، مؤكداً فيها علي ضرورة التزام الموظف أو المكلّف بالخدمة العامة أو كل من يعلم بحكم نشاطه الاقتصادي بسر معين بعدم إفشائه في غير الأحوال المصرح بها قانونياً أو استعماله لمنفعته أو منفعة شخص آخر<sup>(١)</sup>.

- وفي التشريع الإماراتي، سار المشرع علي ذات النهج المتقدم، بل نجده كان أكثر حرصاً واهتماماً من غيره، حيث تناول في القانون الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠٢١ الصادر في شأن الجرائم والعقوبات<sup>(٢)</sup>، تجريم فعل الإفشاء للأسرار المهنية في أكثر من موضع، وأفرد لها نصوصاً متنوعة، وكان من أهم هذه النصوص تناولنا لجريمة السر المهني هي المواد (٢٩٥، ٢٩٦، ٤٣٢) منه<sup>(٣)</sup>.

على ذلك على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة ١٤ من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر..

(١) تنص المادة (٣٢٧) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ 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 مكلّف 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 مقاولة أو عمل وكذلك وكيله أو أي عامل لديه أفشى أمراً علمه بمقتضى عقد المقاول أو العمل وكان يتحتم عليه كتمانها.

وتنص المادة (٣٢٨) من ذات القانون على أن "يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على سبع سنوات أو بالحبس كل موظف أو مكلّف بخدمة عامة أو مستخدم في دوائر البريد والبرق والتلفون وكل موظف أو مكلّف بخدمة عامة فتح أو اتلف أو أخفى رسالة أو برقية أودعت أو سلمت للدوائر المذكورة أو سهل لغيره ذلك أو أفشى سرا تضمنته الرسالة أو البرقية. ويعاقب بالعقوبة ذاتها ممن ذكر مكاملة تلفونية أو سهل لغيره ذلك.

وتنص المادة (٤٣٧) 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 فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً أو استعمله 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 (٤٣٨) من القانون على أن "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على مائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين.

١- 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.

٢- من اطلع من غير الذين ذكروا في المادة (٣٢٨) على رسالة أو برقية أو مكاملة تلفونية فأفشاه لغير من وجهت إليه إذا كان من شأن ذلك إلحاق ضرر بأحد.

(٢) يُراجع المرسوم الاتحادي الإماراتي رقم ٣١ لسنة ٢٠٢١- منشور بالجريدة الرسمية العدد ٧١٢ ملحق- السنة الواحد والخمسون، بتاريخ ٢٦/٩/٢٠٢١.

(٣) تنص المادة (٢٩٥) من قانون الجرائم والعقوبات الإماراتي على أن "يعاقب بالحبس كل موظف في جهات البريد أو البرق أو الهاتف، فتح أو أتلّف أو أخفي رسالة أو برقية أو بيانات أودعت أو سلمت للدوائر المذكورة أو سهل ذلك لغيره أو أفشى سراً

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- 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 علي أية أحكام تتعلق بجريمة إفشاء الموظف العام لسر من أسرار وظيفته، أو ما يُسمى بأسرار المهنة، بشكل عام، بل نجده قد قصر النص بنصوصه علي عقوبات تتعلق فقط بجريمة إفشاء الأسرار العسكرية المتعلقة بالدفاع عن الوطن<sup>(١)</sup>، دون غيرها، بهدف حماية أمن البلاد وأسرارها العسكرية، وهو ما يدفعنا إلي توجيه سهام النقد للمُشرع الكويتي، لعدم النص صراحة علي تجريم إفشاء السرية الوظيفية ووضع عقوبة صارمة لهذا الفعل الشائن، حتى وإن كان أوردتها 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 علي 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 علي أسرار الممولين أو المُكلفين بالضريبة من بيانات ومعلومات ووقائع ومُستندات ودفاتر وغير ذلك مما يعد كشفه إفشاء لسرية، والوقوف علي 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 علي المُشرع أن يوجد لهذه الأسرار حماية

تضمنته الرسالة أو البرقية أو المكالمة الهاتفية"، وتنص المادة (٢٩٦) علي أن "يعاقب بالسجن المؤقت كل موظف عام أو مكلف بخدمة عامة في غير المادة السابقة أعطى أو أتلّف أو أخفى أو سهل لغيره الحصول على بيانات أو معلومات علم بها أو استخرجها بحكم وظيفته بغير وجه حق"، وتنص المادة (٤٣٢) علي أن "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنة وبالغرامة التي لا تقل عن (٢٠,٠٠٠) عشرين ألف درهم أو بإحدى هاتين العقوبتين من كان بحكم مهنته أو حرفته أو وضعه أو فنه مستودع سر فأفشاه 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 (٥) خمس سنوات إذا كان الجاني موظفاً عاماً أو مكلفاً بخدمة عامة واستودع السر أثناء أو بسبب أو بمناسبة تأدية وظيفته أو خدمته".

(١) يُراجع نص المواد (١١، ١٢، ١٣) من القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٠ الصادر بتعديل بعض أحكام قانون الجزاء الكويتي.

خاصة بها تحميها من خطر إفشائها أو اطلاق الغير عليها، مما قد يعرض هؤلاء الأفراد للخطر، ويتسبب في الإضرار بمصالحهم وشؤونهم الاقتصادية، لذا فقد أجمعت غالبية التشريعات الضريبية علي وجوب احترام مبدأ السرية الضريبية وحمايته والمحافظة عليه، وهذا الالتزام ينصب علي سرية الوقائع والبيانات والمعلومات والأوراق والمستندات وكل ما يتعلق بشئون الممولين والمُكلفين بالضريبة، وحظر إفشائها واطلاع الغير عليها، وهو ما رددته وتواترت عليه كافة التشريعات الضريبية الصادرة في ذات الشأن<sup>(١)</sup>، والتي أُلغيت جميعها بموجب نص المادة الرابعة من مواد إصدار قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠<sup>(٢)</sup> وحل محلها نص المادتين رقمي (٣، ٦) من ذات القانون، والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون<sup>(٣)</sup>، والذي ألزم بموجبها الإدارة الضريبية بضرورة الحفاظ علي سرية المعلومات والبيانات الضريبية، والعمل علي احترامها<sup>(٤)</sup>.

وهو ما التزمت به غالبية التشريعات المُقارنة، كما يلي:

- ففي الإمارات، تناول المُشرع مبدأ السرية الضريبية في المادة (٤١) من الفصل الأول من الباب السادس من القانون الاتحادي رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ 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

(١) ومن بين هذه التشريعات ما جاء في المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، والمادة (١٠١) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة (٦٤) من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

(٢) يُراجع نص المادة الرابعة من مواد إصدار قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ.

(٣) تنص المادة (٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ الصادرة بالقرار رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ - منشور بالوقائع المصرية - العدد ١٢٣ تابع (ج) بتاريخ ٣/يونيه/٢٠٢١ علي أن تلتزم المصلحة بالحفاظ علي سرية المعلومات الضريبية والفنية الخاصة بالممولين والمكلفين، ولا يجوز إعطاء أي بيانات أو اطلاق الغير عليها إلا في الحدود والأحوال المبينة في المادة (٦) من القانون".

(٤) تنص المادة (٣) قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ علي أن "مع مراعاة أحكام القانون الضريبي، يضمن هذا القانون لذوي الشأن الحقوق الآتية: (ز) الحفاظ علي سرية المعلومات الضريبية والفنية".

وتنص المادة (٦) من ذات القانون علي 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 اطلاق الغير علي أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المُصرح بها قانونًا. كما لا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً علي طلب كتابي من الممول أو المكلف، أو بناءً علي 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 وفقًا للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير".

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

(دراسة تحليلية مقارنة)

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

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<sup>(١)</sup>.

- وفي العراق، تناول المُشرع مبدأ السرية الضريبية في المادة (٥٣) من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ الصادر في شأن ضريبة الدخل، والتي بمقتضاها اعتبر أن كافة ما يتعلق بالشأن الضريبي أو المُكلفين بها من أوراق وبيانات ومعلومات وغير ذلك من قبيل الأسرار المحظور تداولها أو إفشاؤها إلا تنفيذاً لأحكام القانون أو لتعقب جرم يتعلق بالضريبة<sup>(٢)</sup>، ولم يقف الأمر عند هذا الحد، بل لقد امتد هذا الالتزام ليشمل النسخ الضوئية لتلك المعلومات والبيانات مما يتعلق بدخل المُكلف<sup>(٣)</sup>.

- وفي الكويت، فقد أورد المُشرع النص على مبدأ السرية الضريبية في المادة (١١) من المرسوم بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ الصادر بضريبة الدخل، والتي جاء في مضمونها أن البيانات سرية، وحظر عرضها للفحص أو المعاينة

(١) تنص المادة (٤١) من القانون الاتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ الصادر بتاريخ ٢٠١٧/٦/١١ على أن "السرية المهنية:

١- 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.

٢- وفي جميع الأحوال المبينة في البند (١) من هذه المادة، لا يجوز الإفصاح إلا بعد موافقة الموظفين المخولين من قبل مجلس إدارة الهيئة، وذلك وفقاً للائحة التنفيذية لهذا القانون.

٣- 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.

٤- 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.

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

(٢) تنص المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ 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 تعطى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي البيانات مما لا ترى محظوراً من إعطائه أو ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بالضريبة عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف .

(٣) د/ فضيلة عباس غائب- مبدأ سرية المعلومات الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٠٨.

لأي شخص غير الحاكم والمدير وموظفيه، واعتبر أن الإفشاء أو الإعلان عن هذه البيانات بأي طريقة ولأي شخص آخر عدا هؤلاء أو السماح لأي شخص عداهم بمشاهدة أو معاينة أي بيان أو صورة أو أي سجل أو دفتر بدون موافقة من دافع الضريبة عملاً مخالفاً للقانون، يستوجب العقاب<sup>(١)</sup>.

- وفي الجزائر، تناول المشرع النص علي مبدأ السرية الضريبية في المادة (٦٥) من الفصل الأول من الباب الخامس من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري بعنوان السر المهني ( مجال تطبيقه)<sup>(٢)</sup>، فضلاً عما جاء في المادة (٢٩٣) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري والتي أوجب المشرع بمقتضاها ضرورة عمل قائمة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة علي الدخل والرسوم المباشرة المحلية من قبل مدير الضرائب للولاية، علي أن تتضمن هذه القائمة كافة البيانات الخاصة بالمكلفين (أسمه، وعنوانه، ووضعه العائلي، ومبلغ الدخل الإجمالي الصافي، رقم الأعمال الخاضع للضريبة، والمبلغ الإجمالي للاشتراك الواجب دفعه بصدد الضريبة والرسوم، المبلغ السنوي للتخفيضات الممنوحة للمكلف بالضريبة تلقائياً أو علي اثر منازعة)، وقد رتب في الفقرة الأخيرة منها جزاءً عقابياً يطبق وفقاً لنص المادة (٣٠٣) عقوبات في حال نشر كلي أو جزئي لهذه القوائم<sup>(٣)</sup>، الأمر الذي يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك سرية هذه القوائم لما تحويه من بيانات شخصية وضريبية يحظر إفشاؤها.

ويتضح من استقراء ومطالعة كافة النصوص والتشريعات الضريبية سالفه البيان أن الالتزام بالسرية الضريبية إنما هو واجب يفرضه القانون علي كل من يعمل أو يتصل عمله بمجال العمل الضريبي، بمعنى أن التزام المحافظة علي السرية الضريبية يدخل ضمن إطار النص العام الذي يتناول المحافظة علي سر المهنة، وفي حال مخالفة الموظف للالتزام المفروض عليه في هذا الشأن يتعرض للعقاب الجنائي، دون الإخلال بمسئوليته التأديبية لما يُشكله تصرفه

(١) تنص المادة (١١) من قانون الضريبة الكويتي علي 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 - / ١١٣ د.ك.

(٢) تنص المادة (٦٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري علي أن "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة (٣٠١) 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.....".

(٣) تنص المادة (٢٩٣) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري علي أن "تودع قائمة المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة علي 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 الأنفة الذكر، وعلاوة علي ذلك يذكر فيها لكل مكلف بالضريبة معنى بالأمر، المبلغ السنوي للتخفيضات الممنوحة له تلقائياً أو علي اثر منازعة، ....، ويترب عن أي نشر كلي أو جزئي لهذه القوائم، تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة (٣٠٣).

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

(دراسة تحليلية مقارنة)

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

علي هذا النحو من خطأ تأديبي جسيم يتعارض مع نصوص القانون، والواجب الوظيفي المفروض عليه، وما استقرت عليه قواعد السلوك الوظيفي القويم، الأمر الذي تبناه المشرع المصري في قانون الإجراءات الضريبية المؤحد حينما نص علي اعتبار السرية الضريبية من قبيل أسرار المهنة، وجعلها جريمة تستوجب العقاب، بالحبس أو الغرامة وفقاً لما هو مقرر بنص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧<sup>(١)</sup>، والمادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد<sup>(٢)</sup>، علي نحو ما سلف بيانه.

وتماشياً مع ما تم ذكره، فقد سار غالبية مشرعي دول العالم علي خطي المشرع المصري، حيث سلك كل من المشرع الجزائري، والمشرع الإماراتي ذات النهج وذلك بتقرير عقوبة مقيدة للحرية عن الفعل المرتكب وهي الحبس إلي جانب تقريره عقوبة أخري مالية وهي الغرامة، تاركاً لجهة الاختصاص بالعقاب الحرية في اختيار العقوبة المناسبة للجرم المرتكب، وعلي النقيض من ذلك فقد ذهب كل من المشرع الكويتي<sup>(٣)</sup>، والمشرع العراقي<sup>(٤)</sup>، إلي تضمين نصوص القانون الضريبي مواداً بموجبها تتم معاقبة كل من قام بكشف السرية الضريبية بالغرامة المالية فقط، دون غيرها.

(١) تنص المادة (٣١٠) من قانون العقوبات علي أن " كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي ائتمن عليه فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد علي 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."

(٢) تنص المادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد علي 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."

(٣) تنص الفقرة الأخيرة من المادة ١١ من قانون الضريبة الكويتي علي أن "....، أية مخالفة لما مضى من النصوص يعاقب عليها بغرامة لا تزيد عن -/ ١١٣ د.ك.

(٤) ينص البند (٢) من المادة (٥٦) من قانون الضريبة العراقي علي أن "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد علي خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية: ٢- من وجدت لديه أو اطلع علي 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

## البيان 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 وإحاطتها بالسرية والخصوصية وحظر إفشائها، ومن هنا كان الحق في السرية وجهاً لازماً في الحياة الخاصة لا ينفصل عنها<sup>(١)</sup>، 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<sup>(٢)</sup>، 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 أُلزم - بموجب نص المادتين (٣، ٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤجّد، والمادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون - من أوّثمن على سر من الأسرار الضريبية أو اطلع عليه بحكم عمله واختصاصه في المجال الضريبي بحفظه، وإلا تعرض للمساءلة والعقاب وفق أحكام القانون.

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

**المطلب الأول: التعريف بإفشاء الأسرار الضريبية.**

**المطلب الثاني: أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية.**

**المطلب الثالث: الآثار العقابية لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.**

(١) د/ مصطفى أحمد عبد الجواد حجازي - التزام المحامي بالحفاظ على أسرار العميل - دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٤.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع رقم ٧٩٤ بتاريخ ٢١/٦/١٩٩٨ ملف رقم ٢٨٢/٢/٨٦.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته 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 علي رجال الدين البوح بالإسرار التي يطلعون عليها من الناس بحكم وظائفهم، ثم امتد هذا التحريم تدريجياً إلي أصحاب المهن الحرة، ومنها إلي الوظائف العامة.

ونظراً لأهمية المعلومات والبيانات الضريبية، وخطورة إفشاء سريتها علي الأفراد والمجتمع، فقد تناولها المشرع بحماية خاصة، وأفرد لها نصوصاً تشريعية خاصة تضمن حماية سريتها من اطلاع الغير عليها، وحظر إفشاء سريتها في غير الأحوال المحددة قانوناً، وإلا تعرض المسئول عنها للعقاب، علي نحو ما بينا فيما تقدم.

وإن 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<sup>(١)</sup>.

وجاء الإفشاء من فشا يفشو فشواً بمعني ظهر وانتشر، ومنه إفشاء السر، نشره وإذاعته، فقال أفشي سره وأخبره. وتفشأ الشيء تفشواً: أنتشر، وتفشأ بالقوم المرض بالهمزة تفشواً إذا انتشر فيهم<sup>(٢)</sup>.

(١) القاموس المحيط لمحي الدين محمد بن يعقوب الفيروز أبادي - الطبعة الثانية ١٣٧١هـ.

(٢) لسان العرب لابن منظور، المعجم الوسيط، مادة فشا، مرجع سابق، ص ٤٧٢.

والإفشاء من فشا الخبر يُفشوا فُشُوا وفُشِيًا، أي: انتشر وذاع، وأفشاهُ غيره، وتَفَشَى الشيء، أي: اتسع، وفشا الشيء يفشو فشوًا: ظهر، وهو عام في كل شيء، ومنه إفشاء السر. ويقال لا نُفَشِ ما لا يَنْبَغِي إفشَاؤُهُ: أي لا تُذَع ما لا يَنْبَغِي إِذَاعَتُهُ فِي النَّاسِ، وَلَا يَسْمَحُ بِإَفْشَاءِ أَسْرَارِ الْمُهَنْتَةِ: أي بِإَنْتِهَاكِهَا، إِعْلَانِهَا، الْإِخْبَارِ بِهَا، إِذَاعَتِهَا<sup>(١)</sup>.

### ثانياً- تعريف الإفشاء اصطلاحاً:

يُقصد بالإفشاء هو كشف السر واطلاع الغير عليه بأي طريقة، ويعني ذلك أن الإفشاء في جوهره هو نقل المعلومات، أي أنه نوع من الإخبار<sup>(٢)</sup>، وعُرف الإفشاء أيضاً بأنه الفعل أو العمل الذي ينتقل بالواقعة من الحالة الخفية إلي حالة العلانية<sup>(٣)</sup>، 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<sup>(٤)</sup>، وعرفه جانب من الفقه بأنه نقل العلم للغير، وتمكينه من السر والإطلاع عليه<sup>(٥)</sup>.

**وبالتالي يُقصد بإفشاء السر اصطلاحاً** هو البوح والإفشاء بالسر واطلاع 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 إلي شخص واحد فقط، مهما كانت صلة هذا الشخص به، أو هو تعمد الإفشاء بسرٍ من شخص ائتمن عليه، في غير الأحوال التي توجب فيها الشريعة الإسلامية الإفشاء، أو تجيزه<sup>(٦)</sup>، أو هو كشف عن واقعة لها صفة السر صادر ممن علم بها بمقتضى مهنته ومقترن بالقصد الجنائي<sup>(٧)</sup>، 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<sup>(٨)</sup>.

(١) مقاييس اللغة لأحمد بن فارس، دار الفكر، ١٩٧٩، (٦٩/٣)، الصحاح لأبي نصر الجوهري، دار الحديث، ١٩٨٧، (٦/٢٤٥٥)، لسان العرب لابن منظور، مرجع سابق (١٥٥/١٥).

(٢) منير رياض حنا- المسؤولية الجنائية للأطباء والصيدالدة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٩، ص ١٦٠.

(٣) د/ محمد عبيد الشريدة- أثر قانون الامتثال الضريبي الأمريكي على إفشاء السرية المصرفية، دراسة مقارنة، مجلة جامعة العلوم التطبيقية، البحرين، المجلد ٥، العدد ١، يناير ٢٠٢١، ص ٩٧.

(٤) د/ جعفر الشerman- السرية المصرفية، بحث مقدم للمعهد القضائي الأردني ونقابة المحامين الأردنيين، ٢٠٠١، ص ٦.

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

(٦) شريف بن أول بن إدريس- كتمان السر وإفشاؤه في الفقه الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٧، ص ٢٠.

(٧) د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات القسم الخاص، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ١٩٩٤، ص ٧٥٠. د/ ياسر محمد دوابه- المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء الأسرار وسرية الحساب البنكية، الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٨، ص ٤٩.

(٨) مريم الحاسي- التزام البنك بالمحافظة على السر المهني، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٢، ص ١٠٩.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### الفرع الثاني

#### التعريف القانوني لإفشاء الأسرار الضريبية

الثابت لدي فقه القانون الوضعي، وحسبما هو مستفاد من نص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات أنه يُقصد بإفشاء السر من الناحية القانونية هو تعمد الإفشاء بسر من شخص أو تُؤمن عليه بحكم عمله أو صناعته في غير الأحوال التي يوجب فيها القانون الإفشاء أو يجيزه<sup>(١)</sup>، 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 مُخالفة للقانون<sup>(٢)</sup>.

وإزاء ما تقدم، والمستفاد منه أنه يتعين لانعقاد المسؤولية الجنائية عن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية ضرورة تحقق الآتي:

- أن ينصب الإفشاء علي واقعة مجهولة غير معلومة للغير، فلا إفشاء لواقعة معلومة للجميع، إذ أن الإفشاء علي هذا النحو ينصب علي واقعة خفية غير معلومة<sup>(٣)</sup>، 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 الغير ما دامت غير مؤكدة، إذ أن قيام المؤتمن على السر بإفشافها فإنه بذلك يؤكد الواقعة، ويحمل المترددين على تصديقها، وعند تأكيد الواقعة لا تعود سرية<sup>(٤)</sup>.

- يجب أن يكون إفشاء السر قد صدر للغير، ويُقصد بالغير هو كل شخص لا يفترض فيه أن يكون عالماً بالواقعة مناط السر، ولا ينتمي إلي الفئة التي ينحصر فيها العلم بالواقعة، وعليه فإذا ما قام طبيبان بالإشراف علي

(١) د/ رؤوف عبيد - جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص ٢٩٠.

(٢) د/ مؤيد أحمد الخوالدة - عبد الله يوسف على قاسم، جريمة إفشاء السر المصرفي والعقوبة المترتبة عليها وفقاً للقانون الأرنى، مجلة علوم الشريعة والقانون، كلية القانون، الجامعة الأرنية، المجلد ٤٣، ملحق ٣، ٢٠١٦، ص ١١٢٥.

(٣) ذهب القضاء الفرنسي إلى 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 منقاد لدي رجال الفقه في فرنسا ومصر. د/أحمد كامل سلامه - الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ٤٥٠.

(٤) د/ محيي الدين إسماعيل علم الدين - موسوعة أعمال البنوك من الناحيتين القانونية والعملية، مطبعة القناني، الجزء الأول، القاهرة، ١٩٨٧، ص ١٢٩.

مريض، ثم أفضى احدهما للأخر 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 (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ تناولت تعريف شخص الغير بأنه 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<sup>(١)</sup>، الأمر الذي يستفاد منه أن تحقق واقعة أو جريمة الإفشاء للسر الضريبي تتطلب بالضرورة أن يكون الإفصاح عن السر أو المعلومة أو البيان الضريبي 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 ضريبي لموظف آخر تقتضي طبيعة عمله العلم بهذا السر الضريبي فلا مسؤولية عليه في ذلك، ولا نكون أمام جريمة إفشاء سر ضريبي.

- أضف إلي 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<sup>(٢)</sup>، 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<sup>(٣)</sup>، وسواء كان الإفشاء كلياً أو جزئياً<sup>(٤)</sup>، 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<sup>(٥)</sup>.

- كما يكون الإفشاء متحققاً إذا ما تم في شكل رسالة أو شهادة أو تقرير يسلم للغير متضمناً الوقائع موضوع السر أو مُحددًا للشخص المتعلق بالسر دون غيره، كما قد يتحقق الإفشاء الكتابي من تسليم صورة من المستند السري إلي الغير أو نشره في كتاب أو مقالة في احدي الجرائد أو المجلات<sup>(٦)</sup>.

(١) يُراجع نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

(٢) د/ احمد مصباح الكتبي - المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء السر المهني، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، جامعة الشارقة، المجلد ١٦، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٩، ص ٣٠٦.

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

(٤) يُعد النقل الجزئي للمعلومة إفشاء متى كان يدل على الجزء المتبقي منها، أو كان يلحق الفرد بذاته دون حاجة لمعرفة الجزء المتبقي من قبل غيره، كما لو قام الطبيب بكشف أحد الأمراض المصاب بها مريضه دون الأمراض الأخرى. د/ سليمان علي حمادي الطيوسي - المسؤولية المدنية الناشئة عن إفشاء السر المهني، مرجع سابق، ص ٣١.

(٥) د/ احمد محمد بدوي - جريمة إفشاء الأسرار ، مرجع سابق، ص ٢٤.

(٦) د/ طارق سرور - قانون العقوبات (القسم الخاص)، جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال - دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٥١١. د/ ياسر حسين بهنس - الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي، مركز الدراسات العربية، ط ١، مصر، ٢٠١٥، ص ٤١.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- كما تتحقق واقعة الإفشاء كذلك إذا تمت بصورة مباشرة كما لو أدلى الأمين بالسر للغير وإعلامهم بأنه سر من أسرار وظيفته أياً كان الغرض من ذلك، أو بصورة غير مباشرة، كأن يقبل شخص مهمتين تفترض إحداها الإفشاء بالمعلومات التي حصل عليها من الأخرى وكان ملتزماً بكتمتها. وقد يكون الإفشاء تلقائياً كأن يقوم الملتزم بالسرية بكشف السر ويبادر به من عنده دون أن يطلب أحد منه ذلك، أو كان الإفشاء غير تلقائي وذلك بناء على طلب غيره، وعندما يقع من المفضي يكون بقصد الإفشاء أي بقصد كشف السر حتى وإن لم يتوافر لديه قصد الإضرار بصاحب السر<sup>(١)</sup>.

- ليس ذلك فحسب، بل أن واقعة إفشاء السر الضريبي تكون متحققة في 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 تقتضي ضرورة التأكد من وصول الخطابات والمراسلات التي 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 مهمات تحتوي على أوراق أو مستندات تتضمن معلومات ضريبية سرية قد تقع في متناول الغير مما يمكنهم من الاطلاع عليها وكشف سريتها<sup>(٢)</sup>.

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 في غير الأحوال التي يجيزها القانون .

(١) د/ احمد مصبح الكتبي- المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء السر المهني، مرجع سابق، ص ٣٠٦.

(٢) د/ عبد الرحمن السيد فرحان- نطاق الالتزام بالسر المصرفي- القاهرة، دار النهضة، ١٩٩٩، ص ٣٣.

## 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 وتجريم 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<sup>(١)</sup>.

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 ركنيها 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 علي النحو التالي بيانه.

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٧٤ بتاريخ ٢٩/٦/٢٠٠٠ ملف رقم ٤٧/٢/٤٣٦. مجموعة المبادئ القانونية التي تضمنتها فتاوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع جلسة ٥ من ابريل سنة ٢٠٠٠.

**جريمة إفشاء الأسرار الضريبية**  
**في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

**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 المُصانة دستورياً وقانونياً<sup>(١)</sup>، ومعبراً عن إرادة آثمة لمرتكبها<sup>(٢)</sup>.

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:**

السلوك الإجرامي: هو نشاط يأتيه الجاني عبر عنه القانون ينصب على واقعة مُحددة من شأنها عقاب من تسند إليه أو احتقاره<sup>(٣)</sup>، ويُقصد به الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر عن الجاني ضد المصلحة المحمية، فلا توجد جريمة بدون سلوك، حيث أن القانون لا يعاقب على مجرد النوايا التي يضمهرها الإنسان مهما كانت شريرة، بل لابد لها من سلوك أو مظهر خارجي يعبر عنها<sup>(٤)</sup>، وبهذا المعنى يعتبر السلوك الإجرامي هو العنصر الهام والجوهري المكون للركن المادي، ويُمثل مادته ومظهره الخارجي، ويعد القاسم المشترك لجميع أنواع الجرائم سواء كانت جرائم سلوك مجرد (شكلية)، أم جرائم حدث (مادية)<sup>(٥)</sup>.

- 
- (١) مليكة حجاج- جريمة إفشاء الأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ٥١٧ .
  - (٢) د/ منصور السعيد ساطور- جرمي القذف والسب، مؤسسة سعيد للطباعة، طنطا ميدان المديرية، ١٩٨٠، ص ١٢.
  - (٣) د/ أحمد فتحى سرور- الوسيط في قانون العقوبات - القسم العام، مرجع سابق، ص ٥٢٨.
  - (٤) د/ أحمد فتحى سرور- الوسيط في قانون العقوبات - القسم العام، مرجع سابق، ص ٥٢٨.
  - (٥) د/ علي عبد القادر القهوجي- شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٨، ص ٣٠٩.

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)<sup>(١)</sup>، أو يتخذ مظهراً سلبياً يتمثل فى الامتناع عن القيام بعمل يفرضه القانون<sup>(٢)</sup>.

وتطبيق ذلك على جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، يمكننا القول أنها جريمة من جرائم السلوك الشكلية التي تقوم بمجرد إتيان الجاني لأحد مظاهر السلوك الإجرامى المحذور 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 المحذور قانوناً، وفق الشروط المتطلبية فيه، وهو ما يعنى أن السلوك الإجرامى المحذور 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 المكلفين، 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 الآتى:

١- 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، ومحذور تداولها، وذلك على نحو ما سلف بيانه تفصيلاً.

(١) د/ ماهر عبد شويش الدرّة - الأحكام العامة فى قانون العقوبات، دار ابن الأثير للطباعة، الموصل، ١٩٩٠، ص ١٨٩.

(٢) د/ محمود محمود مصطفى - شرح قانون العقوبات، القسم العام، ط ١٠، جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٢٦٧.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

٢- الشرط الثاني: صفة الجاني في الجريمة: يُقصد بالجاني في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية ذلك الشخص المؤمن علي السر الضريبي، الذي يقع عليه عبء الالتزام بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية. ولقد أشرت المشرع لتحقيق جريمة الإفشاء غير المشروع، ومن ثم انعقاد المسؤولية عنها - علي 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 علي سرية البيانات أو المعلومات الضريبية محل الحماية، بمعنى أنه لن يتحقق وصف الجريمة علي فعل الإفشاء المحظور إلا إذا اقترن بالمهنة أو الوظيفة وأرتبط بها ارتباطاً وثيقاً، ويعد هذا الشرط ظاهر بوضوح في المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المؤحد بفقرتيها الأولى والثانية.

وجدير بالذكر أن هناك جانب من الفقه أعتبر صفة الجاني علي 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 النيابة تُعد شرطاً أو عنصراً تكوينياً للسلوك، فإن لم تتوفر في الجاني صفة الموظف العام - علي النحو المتقدم بيانه - لا تتعدد المسؤولية الجنائية، ولا تقوم الجريمة الجنائية، أي لا ينطبق النص التجريمي علي الواقعة المرتكبة<sup>(١)</sup>.

ونخلص مما تقدم أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية لا تقع إلا من أشخاص مُحددin اكتسبوا صفة المهنة أو الوظيفة أو العمل أو الرقابة علي شأن ضريبي، دون غيرهم، وذلك علي نحو ما أوجبه القانون من ضرورة أن يكون فعل الإفشاء المُجرم قد صدر من شخص أو موظف عام يكون قد اطلع علي المعلومات أو البيانات الضريبية، أو مجرد أن يتصل علمه بها بحكم عمله أو وظيفته أو اختصاصه، أو ممن أُلزمهم 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.

٣- 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

(١) د/ رمسيس بهنام - قانون العقوبات، القسم الخاص، ط١، منشأه المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ٥٩٦ وما بعدها.

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 عالمياً بالواقعة مناط السر الضريبي، ولا ينتمي إلى الفئة التي ينحصر فيها العلم بالواقعة، أو يخضع للاستثناءات الواردة بالقانون، علي نحو ما بينا تفصيلاً فيما تقدم.

وعليه فإن فعل الإفشاء أو الإفصاح المحظور - علي 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 أفضي 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:

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<sup>(١)</sup>.

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 علي 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 علي تحقق المظهر الخارجي لها، أي مجرد حدوث الفعل أو النشاط أو السلوك الإجرامي المحظور دون تحقق النتيجة الضارة<sup>(٢)</sup>.

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

(١) د/ محمد السعيد القرعة - جريمة التمر في ضوء التعديل المستحدث بالقانون رقم ١٨٩ لسنة ٢٠٢٠ - دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ٢٠٢٣، ص ١١٤.

(٢) د/ مأمون محمد سلامة- شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩، ص ١٣٤.

## جريمة إفساء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنه التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

على الاعتداء المباشر على حقوق الغير من الممولين أو المُكلفين بالضريبة، وإنما سعي إلى وضع الحواجز التي تحول دون تعريض هذه الحقوق المحمية لخطر الإضرار الفعلي، أملاً منه بقيام هذه الحواجز بدورها في منع وقوع العدوان عليها<sup>(١)</sup>، فالخطر في هذه الجرائم ينشأ عن السلوك أو الفعل الإجرامي بصرف النظر عن تحقق النتيجة من عدمه، ومن هنا كانت فلسفة المُشرع 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 إفساء 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 اطلاع وانتهاك الغير لها ممن لا يقع عليهم عبء حفظ سريتها.

والمستفاد مما تقدم أنه لا يشترط لوقوع جريمة إفساء 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 المُشرع 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 (٣١٠) من قانون العقوبات المصري<sup>(٢)</sup>، والتي بموجبها تناول المُشرع تحديد السلوك الإجرامي المعاقب عليه دون أن يتطرق لتحديد النتيجة المترتبة على هذا السلوك كشرط لتطبيق العقوبة عليه،

(١) 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.

(٢) تنص المادة (٣١٠) 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 فأفشاه 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....".

مما يؤكد أن 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<sup>(١)</sup>.

#### - العنصر الثالث: علاقة السببية:

تُعرف السببية بأنها إسناد أمر من أمور الحياة إلى مصدره<sup>(٢)</sup>، 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<sup>(٣)</sup>.

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<sup>(٤)</sup>.

ولما كان ذلك، وكانت جريمة إفشاء الأسرار الضريبية من الجرائم الشكلية التي يكفي لوقوعها 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 علي هذا النوع من الجرائم لانقضاء النتيجة الضارة<sup>(٥)</sup>.

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 علي نحو ما بينا سلفاً، في حين أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية لا يتطلب لانقضاءها تحقق عنصر النتيجة الضارة، حيث يكفي لوقوعها تحقق عنصر الخطر المُحتمل، الأمر الذي يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك انقضاء علاقة السببية في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، ومن ثم اعتبارها من جرائم السلوك.

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

(٢) د/ رؤوف عبيد- السببية في القانون الجنائي، دراسة تحليلية مقارنة، ط٣، دار الفكر العربي، بيروت، ١٩٧٤، ص ٣.

(٣) د/ محمود نجيب حسني- علاقة السببية في قانون العقوبات، طبعة نادي القضاة، ١٩٨٤، ص ٣.

(٤) د/ ماهر عبد شويش الدر- الأحكام العامة في قانون العقوبات، مرجع سابق، ص ١٩٥.

(٥) 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 ٧٤ لسنة ٥٧ ق، جلسة ٢٠٠٦/٦/١، مجموعة أحكام محكمة النقض، ص ٧٢٦.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### 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 أشترط المُشرع للعقاب عن الأفعال المُجرمة فضلاً عن توافر الركن المادي ضرورة أن يكون هذا السلوك المادي صادراً عن قصد جنائي للمتهم.

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<sup>(١)</sup>.

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

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

(١) الدعوي رقم ١٧٣ لسنة ٣١ ق دستورية، جلسة ٢٠١٧/١٢/٢.

وبهذا يقوم القصد الجنائي العام<sup>(١)</sup> المكون للركن المعنوي في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية علي تحقق عنصرين هما:

- العنصر الأول: العلم: وهو أن يكون الجاني عالماً بالجريمة، ويتحقق أركانها وعناصرها، أو بمعنى آخر متى كان عالماً بأنه يفشي 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 إلي ارتكاب فعل الإفشاء المُجرم علي الرغم من علمه بأنه يقوم بإتيان سلوك محظور.

وإعمالاً لما تقدم، يتحقق عنصري العلم والإرادة في جريمة إفشاء الأسرار الضريبية متى علم الجاني أن سيفشي سرا عمداً لم يصل إليه إلا عن طريق وظيفته ولا يرضي صاحب السر إفشائه، وتتجه إرادته ونيته إلي 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 أفشي مُوظف 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 للسرية الضريبية.

وعلي 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 فتتمكن الغير من الاطلاع علي ما به من بيانات أو مُستندات سرية، أو قيام أحد مساعدي أو معاوني الأمين علي السر بإفشائه عن جهل منه أن الواقعة تتمتع بصفة السرية، أو أن السر أودع لديه بصفته صديق لا أميناً عليه<sup>(٢)</sup>.

(١) 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، ٢٠١٥، ص ١١٠.

(٢) د/ فاطمة زعزوعة - إفشاء المعلومات الجبائية في ظل التشريع الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة تيزي وزو، الجزائر، المجلد ١٦، العدد ٢، السنة ٢٠٢١، ص ٢٥٩.

**جريمة إفشاء الأسرار الضريبية**  
**في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
**( دراسة تحليلية مُقارنة )**

**د/ حاتم أحمد محمد بطيخ**

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

إلا أنه وفي جميع الأحوال ليس معني ذلك أن عدم قيام جريمة إفشاء الأسرار الضريبية للسبب سالف الذكر يحول دون قيام المسؤولية المدنية تجاه مرتكبها إذا ما توافرت عناصرها<sup>(١)</sup>، فضلاً عن قيام المسؤولية التأديبية تجاه الموظف المخالف.

---

(١) مؤيد حسني أحمد الخوالدة، عبد الله يوسف علي قاسم- جريمة إفشاء السر المصرفي، مرجع سابق، ص ١١٢٦.

### المطلب الثالث

## الآثار العقابية لجريمة إنشاء 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 البنين القانوني للجريمة بتوافر كامل أركانها وجب أن يستحق فأعلها العقاب المتمثل في الجزاء المقرر بنصوص القانون، وتختلف العقوبات باختلاف المسئولية الواقعة عن الفعل المرتكب (جنائية، مدنية، إدارية).

ومن حيث أن القوة القانونية للالتزام تتوقف علي حجم الحماية التي قررها المُشرع بمقتضي نصوص القوانين، وكان الظاهر من مطالعة نصوص قانون الإجراءات الضريبية المؤجّد، أن المُشرع وضع لجريمة الإفشاء عقوبتين جنائية وأخري تأديبية، وفرق بين نوعين من مُوظفي مصلحة الضرائب وفقاً لطبيعة الأعمال المسندة لكل منهما، ومدى ارتباطها بالإعمال الضريبية من حيث ربط الضريبة وتحصيلها والفصل في المنازعات الناشئة عنها، ونوع العقوبة واجبة التطبيق علي كل منهما.

وعليه فسوف نتناول في هذا الجانب من الدراسة التعرف علي الآثار العقابية لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية من حيث بيان نوع العقوبات واجبة التطبيق جراء مُخالفة المُوظف لمبدأ السرية الضريبية، وعدم المُحافظة عليها وإفشائها، وذلك من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: العقوبات الجنائية.

الفرع الثاني: العقوبات التأديبية.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### الفرع الأول

### العقوبات الجنائية

تعد العقوبة الجنائية الآلية الأكثر فعالية لتوفير الحماية القانونية لكافة الحقوق والحريات من الاعتداء عليها، بما فيها الحق في سرية البيانات والمعلومات والمعاملات الضريبية، فمتى تحققت أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية - علي النحو المتقدم - حق العقاب علي الجاني.

ولقد كان الوضع السائد وفق أحكام ونصوص كافة القوانين الضريبية المتواترة والمعمول بها أن المشرع جعل السر الضريبي من قبيل الأسرار المهنية المحظور إفشائها، دون أن يتطرق لتحديد العقوبة واجبة التطبيق حال مخالفة الموظف الضريبي للالتزام المفروض عليه، والمتمثل في المحافظة علي سرية البيانات والمعلومات الضريبية وحمايتها، الأمر الذي يؤكد بما لا يدع مجالاً للشك أنه قصد من ذلك إحالة الجانب العقابي للجريمة إلي نصوص وأحكام قانون العقوبات المصري فيما يتعلق بإفشاء الأسرار المهنية.

هذا وقد تناول المشرع العقابي المصري تحديد العقوبة واجبة التطبيق علي كل من قام بارتكاب جريمة إفشاء الأسرار التي ائتمن عليها بمقتضى وظيفته أو صناعته في المادة (٣١٠) من قانون العقوبات رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧، والتي نصت علي عقوبة الحبس الذي لا تزيد مدته علي ستة أشهر أو الغرامة التي لا تتجاوز ٥٠٠ جنيه مصري، وترك سلطة تحديد العقوبة المناسبة لقاضي الموضوع في ضوء الأدلة والملابسات المعروضة عليه والتي تكشفها الأوراق.

ولقد جاء نص المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري عاماً ليشير لبعض المهن التي يخضع أصحابها لمبدأ السرية المهنية علي سبيل المثال دون الحصر، والدليل علي ذلك أن المشرع أعقب نص المادة سالفه البيان بعبارة عامة هي (أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي ائتمن عليه فأفشاه) والتي مفادها أن النص ينطبق علي كافة المهن وبالتالي انطباقها علي كافة الأشخاص الذين يمكن اعتبارهم من الأمناء علي الأسرار بحكم صناعتهم أو وظيفتهم<sup>(١)</sup>.

(١) د/ كمال طلبه المتولي سلامه- دور الدولة في حماية السرية، مرجع سابق، ص ٥٩. د/ أحمد كامل سلامه- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ١١٩.

وبموجب قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ استحدثت المُشرع نصاً مغايراً لما تقدم تناول بموجبه في المادة (٦٩) النص علي عقوبة الغرامة حال تجاوز الموظف الضريبي نطاق هذا الحظر، أو الخروج عن نطاق الالتزام المفروض عليه في هذا الشأن المتمثل في المحافظة علي سرية البيانات والمعلومات الضريبية وحمايتها، تاركاً العقوبة الأشد المتمثلة في العقوبة المقيدة أو السالبة للحرية لما هو منصوص عليه في المادة (٣١٠) من قانون العقوبات الخاصة بإفشاء الأسرار المهنية<sup>(١)</sup>، وهو ما أكدته المادة (٦٨) من قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ التي مفادها أن هذا النص الواردة بالمادة (٦٩) لا يخل بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر<sup>(٢)</sup>.

ويُستفاد مما تقدم، أن المُشرع المصري - علي هذا النحو - قد اخضع جريمة إفشاء الأسرار الضريبية لأحكام نص المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧ لما يُمثله فعل الإفشاء من انتهاك واعتداء علي 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 (٣١٠) سالفه البيان، والمتمثلة في عقوبة الحبس الذي لا تزيد مدته علي ستة أشهر أو الغرامة التي لا تتجاوز ٥٠٠ جنيه مصري<sup>(٣)</sup>، وقد ترك المُشرع سلطة تحديد العقوبة المناسبة - فيما بين الحبس أو الغرامة - لقاضي الموضوع في ضوء الأدلة والملابسات المعروضة عليه، والتي تكشفها الأوراق.

إلا أن المُشرع المصري اتبع اتجاهاً مغايراً لما سبق، حيث جاء في البند (د) من المادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ، بالنص علي تجريم فعل الخروج عن مبدأ السرية السابق بيانه، ومُخالفة الالتزام المنصوص عليه في المادة (٦) من ذات القانون مخصصاً لها عقوبة الغرامة التي لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تُجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المُستحقة، وتُضاعف هذه العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود<sup>(٤)</sup>.

(١) تنص المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري علي أن "كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي ائتمن عليه فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد علي ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه.

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

(٣) تنص المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري علي أن "كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي ائتمن عليه فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد علي ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه.

(٤) تنص المادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ علي أن "يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المُستحقة، كل من: ..... (د) لم يلتزم بأحكام المواد (٦، ٧، ٨، ٩،

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

ولقد وُضِعَ هذا النص - من وجهة نظرنا - بقصد زيادة وتشديد حد عقوبة الغرامة الواردة بالمادة (٣١٠) من قانون العقوبات والواجب تطبيقها حال ارتكاب الجاني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، مضافاً 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 (٣١٠) من قانون العقوبات دون تغيير أو إلغاء، وهو ما أكدت عليه المادة (٦٨) من قانون الإجراءات الضريبية المُوَحَّد التي مفادها أن هذا النص الواردة بالمادة (٦٩) لا يخل بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر<sup>(١)</sup>.

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 (٦٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري<sup>(٢)</sup>، في شأن العقوبات واجبة التطبيق على جريمة إفشاء الأسرار الضريبية إلى نص المادة (٣٠١) من قانون العقوبات الجزائري<sup>(٣)</sup>، والتي بموجبها جعل المُشرع عقوبة جريمة إفشاء الأسرار الضريبية هي الحبس من شهر إلى ستة أشهر، وبغرامة مالية من ٢٠,٠٠٠ إلى ١٠٠,٠٠٠ د ج.

١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ٢١، ٢٩، ٣٢ / فقرتين أولى وثانية) من هذا القانون. وتضاعف العقوبة بحديها الأدنى والأقصى لثلاثة أمثالها في حالة العود".

(١) تنص المادة (٦٨) من قانون الإجراءات الضريبية المُوَحَّد 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".

(٢) تنص المادة (٦٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة (٣٠١) 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.....".

(٣) تنص المادة (٣٠١) من قانون العقوبات الجزائري، الصادر بالأمر رقم ٦٦-١٥٦، بتاريخ ٨ يونيو سنة ١٩٦٦، والمعدل بالأمر رقم ٢٠-٠١ مؤرخ في ٣٠ يوليو ٢٠٢٠، ج ر ٤٤، الجزائر، ٢٠٢٠ على أن: يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبالعقوبة من ٢٠,٠٠٠ د ج إلى ١٠٠,٠٠٠ د ج 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.

- وفي التشريع العراقي، فوفقاً لنص المادة ٥٦ من قانون الدخل العراقي اعتبر المُشرع هذه الأفعال والسلوكيات التي تُمثل إفشاء لمعلومات ضريبية سرية مُخالفة قانونية دون أن يضفي عليها طابع التجريم، وقرر لها عقوبة الغرامة التي لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار<sup>(١)</sup>.

- وفي التشريع الكويتي، نجد أن المُشرع الكويتي اتبع ذات ما نهجه المُشرع العراقي، ففي المادة (١١) من المرسوم بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٥ الصادر بضرية الدخل، أعتبر هذه الأفعال التي تُمثل جريمة إفشاء للسرية الضريبية من قبيل المُخالفة التي يعاقب مرتكبها بالغرامة التي لا تزيد عن ١١٣ دينار كويتي<sup>(٢)</sup>.

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 سالبة أو مقيدة للحرية تتناسب مع خطورة السلوك المُجرم، وأهمية البيانات والمعلومات الضريبية، وأثر إفشاء سريتها وانتهاك حمايتها علي الاقتصاد القومي، خاصةً وأن العقوبة المُقررة بالمادة (٣١٠) من قانون العقوبات هي عقوبة يسيرة للغاية لا تتناسب مع المصلحة الجديرة بالحماية، وحجم خطورة الجريمة المرتكب، وأثرها علي الاقتصاد القومي والاستثمار.

(١) تنص المادة (٥٦) من قانون الدخل العراقي في الفصل الثامن والعشرون فيما يتعلق بالجرائم والعقوبات علي أن يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

١- من لم يقدّم 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 (٣) من هذه المادة.

٢- 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.

٣- تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن (٥٠٠) دينار.

(٢) تنص المادة (١١) 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 - / ١١٣ د.ك.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

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

- كما أننا نعيب عليه أنه قصر العقاب الجنائي علي 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 اكتفي بإحالة ما يصدر عن هذا الموظف من أفعال تتضمن إفشاء لسرية المعلومات الضريبية لنصوص قانون العقوبات، ولم يتطرق إلي تجريم وإحالة أفعال الإفشاء التي تصدر عن الموظف الذي لم يكن له شأن بربط الضريبة أو تحصيلها ولكن علم بمقتضى وظيفته بالمعلومات والبيانات الضريبية محل الحماية مُكتفياً بإيراد حظر قانوني فقط دون تحديد العقوبة المترتبة حال حدوث فعل الإفشاء من جانب هذا الموظف.

لذا فإننا نري ضرورة التدخل التشريعي بتضمين قانون الإجراءات الضريبية المُوحَّد عقوبات خاصة رادعة لكل من يقوم بإفشاء سرية البيانات والمعلومات الضريبية سواء أكان مُوظفاً عاماً مُختص قانوناً بالالتزام بالسرية نظراً لطبيعة عمله بربط وتحصيل الضريبة أو كان مُوظفاً من غير المُختصين بذلك، طالما أتصل علمه بهذه البيانات والمعلومات محل الحماية الجنائية، كما نأمل من مُشرعي الدول المُقارنة سلوك ذات نهج المُشرع المصري، والسير علي خطاه مع ضرورة التدخل التشريعي بإعادة الصياغة القانونية والعقابية لأفعال الإفشاء المُجرمة.

## الفرع الثاني

### العقوبات التأديبية

يُقصد بالمُخالفة التأديبية كل فعل ايجابي أو سلبي ينطوي علي الإخلال بواجبات الوظيفة المنوطة بالموظف العام، وذلك بمُخالفته لأحكام القوانين واللوائح أو التعليمات الإدارية، وكذلك الإخلال بمقتضياتها بأن يَطأ الموظف مواطن الزلل ويحوم حوله الشبهات بما تضيع معه الثقة التي لا بد من توافرها في الوظيفة العامة والموظف العام معاً<sup>(١)</sup>.

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 مُخالفة مسلكية تستوجب المساءلة التأديبية ومن ثم العقاب التأديبي، حتى ولو كان حسن النية سليم الطوية<sup>(٢)</sup>.

وكانت العقوبة التأديبية هي ذلك الجزاء ذو النوعية أو الطبيعة الخاصة الذي يلحق بالموظف العام دون غيره من أفراد المجتمع، فيؤدي إلي حرمانه من بعض أو كل المزايا الوظيفية التي يتمتع بها سواء بصفة مؤقتة أو نهائية وهي المزايا الثابتة له بناء علي صفته الوظيفية التي يتمتع بها كموظف عام<sup>(٣)</sup>.

ولما كان الأمر كذلك، وكان القانون علي نحو ما سلف بيانه لا يعاقب علي إفشاء السر المهني إلا إذا كان مودعاً لدي شخص بمقتضي صناعته أو وظيفته، أيا ما كان نوع وطبيعة هذا السر، وسواء كان يتعلق بالأفراد أو بالأشخاص المعنوية من شركات أو مؤسسات أو غيرها<sup>(٤)</sup>.

(١) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٣١٥٧ لسنة ٥٦ ق.ع- جلسة ٢٠١٥/٤/١١، وكذا حكمها في الطعين رقمي ٣٤٣٩٦، ٣٦٠٠٣ لسنة ٦٢ ق.ع- جلسة ٢٠١٨/١/٢٠.

(٢) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٥٦ ق.ع- عليا- جلسة ٢٠١٥/٣/٢١، وكذا حكمها في الطعين رقمي ٤٩٤٨، ٥١٠٣ لسنة ٥٩ ق.ع- عليا- جلسة ٢٠١٨/٧/٢، والطعن رقم ٣٤٠٥٩ لسنة ٥٩ ق.ع- عليا - جلسة ٢٠١٨/٢/٢٤.

(٣) د/ مصطفى محمود احمد عفيفي- فلسفة العقوبة التأديبية وأهدافها دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، ١٩٧٦، ص ١٩.

(٤) ذهب أحد الفقهاء الفرنسيين إلى قصر تطبيق المادة (٣٧٨) عقوبات فرنسي، والمقابلة للمادة (٣١٠) عقوبات مصري علي الأسرار المتعلقة بالأفراد دون الأسرار المتعلقة بالحكومة، وقد جري قضاء المحاكم الفرنسية علي الأخذ بهذا الرأي في العديد من أحكامه، وهو رأي لا يمكن الأخذ به في مصر علي الرغم وجود بعض من الاتجاهات القليلة للغاية التي تبنت هذا الرأي في الفقه المصري، إلا أن الغالبية العظمى رفضته لعدم اتفاهه مع نصوص القانون المصري. د/ أحمد كامل سلامه، الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ١١٨ : ١٢٠.

## جريمة إفساء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

فإن المُشرع الضريبي وفقاً للظاهر من صراحة نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية المُؤدّد فرق ما بين نوعين من مُوظفي الضرائب، هما، المُوظف الذي يرتبط عمله بربط وتحصيل الضريبة والفصل في المنازعات المتعلقة بها، والمُوظف الذي لا يرتبط عمله بربط الضريبة وتحصيلها، وذلك كما يلي:

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

وهو المُوظف الضريبي الذي يرتبط عمله بربط وتحصيل الضريبة، فقد جعل المُشرع من السلوكيات والأفعال التي يرتكبها هذا المُوظف، وتؤدي إلي كشف سرية البيانات والمعلومات الضريبية، جريمة تستوجب العقاب الجنائي المُقرر بموجب نص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات، والمادة (٦٩) من قانون الإجراءات الضريبية المُؤدّد - علي نحو ما سلف بيانه- وهذا مُؤكد بنص المادة (٦) إجراءات ضريبية بنصها علي ضرورة التزام هذا النوع من المُوظفين بسرية المهنة.

وليس معني ذلك خروج هذه الطائفة من المُوظفين من نطاق المسؤولية التأديبية المُقررة وفق أحكام قانون الخدمة المدنية ولأنته التنفيذية، حتى وإن حكمت المحكمة الجنائية بالبراءة<sup>(١)</sup>، ويرجع السبب في ذلك لاختلاف التكييف أو التأويل القانوني من الناحية الإدارية عنه من الناحية الجنائية<sup>(٢)</sup>، فلا شك في أن الجريمة التأديبية قوامها مُخالفة

(١) وفي ذلك تقول المحكمة الإدارية العليا أنه يتعين على المحكمة التأديبية ألا تغفل عن حجية الحكم الجنائي الصادر ببراءة الموظف إذا كان قد أستخدم على عدم صحة الوقائع أو عدم ثبوته أو عدم الجنائية - 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 وإدانته سلوكه الإداري من أجل التهمة عينها على الرغم من حكم البراءة. الطعن رقم ١٤٩٤ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٩٠/١/٢٧، مكتب فني ٣٥ صفحة رقم ٨٩٣.

(٢) وفي ذلك فقد استقر الفقه وقضاء المحكمة الإدارية العليا على أنه "لا وجه للتحدي 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 يبق على نفى 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 يحوز 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 بالتكييف القانوني لهذه الوقائع، فقد يختلف التكييف من الناحية الإدارية عنه من الناحية الجنائية". الطعن رقم ١١٠٩ لسنة ٨، مكتب فني ٩، صفحة رقم ٣٢٤ بتاريخ ١٩٦٣/١٢/٢٨. الطعن رقم ١٤٤٨ لسنة ٨ ق، جلسة ١٩٦٧/١١/١٢، مكتب فني ١٣، صفحة رقم ٧١. الطعن رقم ١٤٦٧ لسنة ١٢، مكتب فني ١٤، صفحة رقم ٦٦١، بتاريخ ١٩٦٩/٥/٣.

المُوظف العام لواجبات وظيفته ومقتضياتها أو كرامتها، وأن الجريمة الجنائية قوامها خروج المتهم علي المجتمع فيما تنهي عنه القوانين الجنائية أو تأمر به، وعلي 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 (١٥٨) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية المصري رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ في مضمونها علي ذات المعني<sup>(١)</sup>، مؤكدة علي حق الجهة الإدارية في توقيع الجزاء الإداري المناسب علي الموظف المخالف جراً ما أتاه من مسلك إداري مخالف لنصوص قانون الوظيفة العامة وللقيم والأعراف الوظيفية، حيث ذهبت إلي أنه لا يترتب علي تحريك الدعوي 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 علي الفصل في الدعوي الجنائية، ففي هذه الحالة يجب علي جهة الإدارة إيقاف ما تجر به من تحقيقات لحين الفصل في الدعوي الجنائية<sup>(٢)</sup>.

#### **- وعلي هذا النحو قد يُشكل فعل الموظف خطأ مسلكي، وجريمة جنائية في ذات الوقت عن ذات الفعل**

**المرتكب منه**، فيجد نفسه أمام مسئوليتين مختلفتين تهددانه، إحداهما المسؤولية الجنائية أو العقابية بهدف حماية المصالح وحفظ الأمن العام في المجتمع، والأخرى المسؤولية التأديبية أو الإدارية التي تهدف إلي الانضباط الوظيفي وحفظ سير المرفق العام، فإذا ما بُرئ الموظف جنائياً، فهذا لا يمنع من ملاحقته تأديبياً<sup>(٣)</sup>، ولا إلزام علي سلطات التأديب بالتكليف والأوصاف الجنائية للفعل المرتكب ما دامت هذه الأوصاف ليست عنصراً في المسؤولية التأديبية، إذ أن الجريمة التأديبية تستقل بعناصرها وأوصافها عن الجريمة الجنائية، أما إذا كان التكليف الجنائي عنصراً في المسؤولية التأديبية فعلي سلطات التأديب النزول علي ما قضي به الحكم الجنائي بشأن هذا التكليف<sup>(٤)</sup>.

(١) اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية المصري الصادرة بالقرار رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧.

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

(٣) يستثنى من ذلك حالة الحكم علي الموظف بالعزل من الوظيفة كعقوبة تبعية أو تكميلية، فبهذا الحكم يكون الموظف قد عوقب بأقصى عقوبة تأديبية قد يحكم بها تأديبياً، وأصاب الموظف العام في حياته الوظيفية، وأفقدته صفته الوظيفية، ووجب عن جهة الإدارة سلطة العقاب التأديبي، مما يؤدي بطريقة غير مباشرة إلي انقضاء الدعوي التأديبية، وبهذا يكون القرار الإداري الصادر من جهة الإدارة بفصل الموظف قراراً تنفيذياً لحكم حاز حجية الشئ المقضي به، أي أن قرار الفصل هنا يكون كاشفاً لوضعية قانونية سابقة بقوة القانون.. يُراجع في ذلك حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٦١٧ لسنة ١٣ ق، جلسة ١٩٧١/١/٧. د/ عزيزة الشريف- مسائلة الموظف العام في الكويت، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٧، ص ١٨٣.

(٤) د/ أحمد فتحي سرور- الوسيط في الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١، ص ١١٨٨.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

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 (٣١٠) عقوبات، ففي هذه الحالة - وعلي نحو ما بينا - لا تثور مشكلة في تحريك المسؤولية التأديبية تجاه الموظف لثبوت إدانته، علي الرغم من مساءلته جنائياً.

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

١- الفرض الأول: أن يكون حكم البراءة مبنياً علي انتفاء الوجود المادي أو الفعلي للوقائع المكونة للجريمة، ففي هذه الحالة استقر الرأي في فرنسا ومصر علي أن الحكم الجنائي تكون له حجية كاملة أمام سلطات التأديب، ويحول دون تحريك الدعوي التأديبية عن ذات الوقائع المقضي جنائياً بانتقائها<sup>(١)</sup>، 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 الإلتباع وفقاً لأحكام ونصوص قانون الخدمة المدنية<sup>(٢)</sup>، ولأنته التنفيذية<sup>(٣)</sup>،

(١) قضت المحكمة الإدارية العليا بأنه لا يجوز لجهة التأديب أن تعاود المجادلة في إثبات واقعة بذاتها سبق لحكم جنائي حائز لقوة الأمر المقضي به أن نفى وقوعها. الطعن رقم ١٤٤٠ لسنة ٣٧ ق. عليا، جلسة ١٩/٢/١٩٩٢.

(٢) تنص المادة (٥٧) من قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ المنشور في الجريدة الرسمية العدد ٤٣ مكرر (أ)، السنة التاسعة والخمسون، في أو نوفمبر سنة ٢٠١٦ علي أن "يتعين علي الموظف الإلتزام بأحكام هذا القانون ولأنته التنفيذية وغيرهما، ..... ومدونات السلوك وأخلاقيات الخدمة المدنية الصادرة من الوزير المختص... ويحظر علي الموظف بصفة خاصة مباشرة الأعمال التي تتنافى مع الحيطة والتجرد، والإلتزام الوظيفي أثناء ساعات العمل الرسمية،.....". وتنص المادة (٥٨) من ذات القانون علي أن "كل موظف يخرج علي مقتضى الواجب في أعمال وظيفته، أو يظهر بمظهر من شأنه الإخلال بكرامة الوظيفة يجازي تأديبياً،.....".

(٣) تنص المادة (١٤٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٧/٥/٢٠١٧ علي أن "يجب علي الموظف الإلتزام بأحكام القوانين واللوائح والقرارات والنظم المعمول بها والعمل علي تطبيقها، ويتعين عليه علي الأخص ما يأتي: ٣...- المحافظة علي كرامة الوظيفة وحسن سمعتها، والظهور بالمظهر اللائق بالوظيفة، ومراعاة آداب اللياقة في تصرفاته مع الجمهور ورؤسائه وزملائه ومرؤوسيه...٩- الإلتزام بما ورد في مدونة السلوك وأخلاقيات الخدمة المدنية". وتنص المادة ١٥٠ من ذات اللائحة علي أن "يحظر علي الموظف مخالفة القوانين واللوائح، والقرارات، والنظم المعمول بها، ويحظر علي الأخص ما يأتي: ١- مباشرة الأعمال التي تتنافى مع الحيطة والتجرد والإلتزام الوظيفي أثناء ساعات العمل الرسمية".

ومدونة السلوك الوظيفي، أي أن يكون مبني المساءلة التأديبية هنا علي وقائع لم يفصل فيها القاضي الجنائي، دون النظر في مدي ارتكاب الموظف للجريمة من عدمه، بأن تقتصر مسأله تأديبياً علي سلوكه بوضع نفسه في مواطن الشبهات والريب والإخلال بكرامة الوظيفة العامة، بما ينعكس علي مركزه الوظيفي باعتباره مسلماً يُشكل جريمة تأديبية، وهو ما أدى إلي اتهامه بارتكاب الجريمة<sup>(١)</sup>.

**٢- الفرض الثاني:** وهو حال ما إذا صدر حكم البراءة مبنياً علي أسباب أخري دون انتفاء الوقائع المكونة للجريمة، مثل أن يصدر حكم البراءة لعدم كفاية الأدلة، أو للشك فيها، أو لشيوع التهمة، أو لبطلان الإجراءات، أو لانتهاء القصد الجنائي، فهذه الأسباب لا تنهض علي الدوام مانعاً أو سبباً يحول دون المؤاخذه التأديبية، فجميعها أسباب تكفي لإدانة الموظف تأديبياً<sup>(٢)</sup>.

ونخلص مما تقدم إلي أنه - وفي جميع الأحوال - لا تمنع محاكمة المتهم جنائياً من مسأله تأديبياً، حتى وإن قضي ببراءته جنائياً، فذلك لا يغل يد جهة الإدارة أو سلطات التأديب من مسأله تأديبياً - علي نحو ما بينا سلفاً- ويرجع ذلك لاستقلال الجريمة التأديبية عن الجريمة الجنائية، حتى وإن كان هناك ثمة ارتباط بينهما<sup>(٣)</sup>، فالجريمة التأديبية قوامها مخالفة الموظف لواجبات ومحظورات وظيفته ومقتضياتها، أو انتهاك سمعتها وإهدار كرامتها، أما الجريمة الجنائية قوامها خروج المتهم علي قيم وأخلاقيات المجتمع فيما تنهي 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<sup>(٤)</sup>.

### **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 المؤحد أن المشرع لم يخضع ما يصدر عن هذا النوع من الموظفين من أفعال وسلوكيات مخالفة

(١) د/محمد ماهر أبو العنين- قضاء التأديب في الوظيفة العامة، دار أبو المجد للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ١١٩.

(٢) الطعن رقم ١٩٠٤ لسنة ٣٧ ق.ع، جلسة ١/٢٩/١٩٩٤.

(٣) استقر قضاء المحكمة الإدارية العليا في العديد من أحكامها علي أنه "يتعين علي المحكمة التأديبية ألا تغفل عن حجية الحكم الجنائي الصادر بالبراءة استناداً علي عدم صحة الوقائع، فإن هذه الحجية لا تقيد المحكمة التأديبية إذا كان الحكم الجنائي الصادر بالبراءة تأسس علي عدم كفاية الأدلة والشك فيها، فإنه حينئذ لا يرفع التهمة نهائياً عن الموظف، ولا يحول ذلك دون محاكمته تأديبياً من أجل التهمة عينها علي الرغم من صدور حكم بالبراءة". الطعن رقم ١٤٩٤ لسنة ٣٣ ق.ع، جلسة ١/٢٢/١٩٩٠.

(٤) لا يكون للحكم الجنائي في العموم حجة مطلقة علي سلطات التأديب؛ حتى ولو كان الحكم بالبراءة، لان المحكمة قد لا تعاقب الموظف علي ارتكاب الفعل الذي برأته منه المحكمة الجنائية، وإنما قد تعاقبه لأنه وضع نفسه موضع الشك والريبة الذي تهتز معه وتخدش كرامة الوظيفة، أي أن البراءة من التهمة الجنائية لا تستتبع حتماً عدم المؤاخذه الإدارية". الطعن رقم ١٦٤٥ لسنة ٢ ق، جلسة ١٩٥٨/٣/٨، مكتب فني ٣، رقم الجزء ٢، ص ٣٢٨.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأئحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

لسر المهنة للمسئولية الجنائية المقررة بالمادة (٣١٠) عقوبات، بل اكتفي بجعلها عملاً محظوراً مما يخضع مرتكبها للمساءلة التأديبية، أي اعتبارها مخالفة إدارية يترتب عليها المسئولية التأديبية، دون الجنائية، ويخضع بموجبها الموظف للحظر الوارد في المادة (١٥٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية<sup>(١)</sup>، 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 (٦١) من قانون الخدمة المدنية ٨١ لسنة ٢٠١٦ ولأئحته التنفيذية.

خلاصة القول إذن، أن المشرع الضريبي جعل سر المهنة المجرم بموجب نص المادة (٣١٠) من قانون العقوبات قاصراً علي 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 ولأئحته التنفيذية، وإلا فما هي الحكمة التشريعية من وراء هذه التفرقة الظاهرة من نص المادة (٦) من قانون الإجراءات الضريبية الموحّد؟، والقول بغير ذلك يتنافي مع حقيقة مقصد المشرع.

(١) تنص المادة (١٥٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بالقرار رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ 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، ويظل هذا الالتزام قائماً بعد ترك الخدمة. .... ٧- 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. .... ٨- أن يفضي بأي تصريح أو بيان عن أعمال وظيفته عن طريق وسائل الإعلام والاتصال إلا إذا كان مُصرحاً له بذلك كتابة من الرئيس المختص".

## 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 شئونها 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 علي كل فرد في الدولة بأن يتحمل هذا العبء إلى جانب الدولة، وأن يشارك في تمويل التكاليف العامة في حدود ما يملكه من قدرة ضريبية علي الدفع، وأن يفصح عن حجم أمواله وأنشطته وكافة تعاملاته التجارية والاستثمارية.

ونظراً لما لذلك الالتزام من وقع سيء علي نفوس الأفراد من 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 علي بث روح الثقة والاطمئنان لدي الممولين، والمُكلفين بدفع الضريبة في الدولة والمنظومة الضريبية، سمي بمبدأ السرية الضريبية، وقد حظي 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، لهُو الأمر الذي دفعنا إلي إلقاء الضوء عليها، وتناولها بالدراسة من الناحية الجنائية، وقمنا بتقسيم هذه الدراسة إلي ثلاث مباحث رئيسية تناولنا في المبحث الأول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية، وفي المبحث الثاني أطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية، وفي المبحث الثالث تناولنا البنيان القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية، وقد تبين لما من خلال هذه الدراسة أن أسرار المعاملة الضريبية وحفظها، لم يعد التزاماً يقع علي 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 إلي عدة نتائج كان من أهمها، الآتي:

- التعرف علي 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:

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنه التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- ١- أن مبدأ السرية الضريبية مُقرر من الأساس لحماية مصلحتين هما، مصلحة الممول أو المُكلف بدفع الضريبة، ومصلحة الإدارة الضريبية.
  - ٢- أن مبدأ الالتزام بالسرية الضريبية يخضع له فئات معينة تتمثل في العاملين بالإدارة الضريبية ممن ينطبق عليهم وصف الموظف العام المختص بشأن ضريبي.
  - ٣- أن هناك حالات استثنائية أخرجها المُشرع من نطاق الحظر المفروض علي 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.
  - ٤- أن هناك ثلاثة صور للاعتداء علي السرية الضريبية تمثلت في فعل الإفشاء، والسرقه، والاحتيال.
- كما توصلنا إلي التعرف علي مجموعة الاجتهادات التشريعية المنظمة لمبدأ السرية الضريبية من خلال بيان أطر وضوابط الحماية التشريعية المُقررة من الناحيتين الدستورية والقانونية، ورأينا كيف كان المُشرع حريصاً كل الحرص علي 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 علي 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 إلي أن فعل الإفشاء المحظور يقع بكل فعل أو سلوك من شأنه أن يؤدي إلي خروج السر الضريبي من حالة الخفاء إلي حالة العلن المحظور، دون أية اعتبار للباعث علي ذلك.
- ورأينا من خلال هذه الدراسة أيضاً أن إفشاء الأسرار الضريبية يعد جريمة من جرائم السلوك العمدى، حيث يتخذ قصدها الإجرامي صورة القصد العام، دون القصد الخاص، وعليه يقوم القصد الجنائي لتلك الجريمة علي عنصرين هما العلم والإرادة:
- العنصر الأول: وهو عنصر العلم الذي يقتضي ضرورة علم الجاني بأن الواقعة المرتكبة من جانبه كان لها صفة السرية، وأن يعلم بأن هذا السر لم يكن يصل إلي علمه إلا عن طريق مهنته أو صناعته أو وظيفته، وأن من

أفضى به لا يرضى بإفشائه، وبناء عليه يعتبر هذا القصد منتفياً إذا ما كان المتهم يجهل أن للواقعة صفة السر فأفشاها، أو اعتقاده بأن المجني عليه راضٍ بإفشاء سره، أو يعتقد بأنه ليست للسر صلة بمهنته، مع العلم بأن الجهل والغلط الذي ينفي القصد الجنائي في هذه الحالات المتقدمة ما هو إلا تطبيق للقواعد العامة<sup>(١)</sup>.

**- العنصر الثانى: وهو عنصر الإرادة،** حيث يتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى فعل الإفشاء المُجرم، وإلى النتيجة التي تترتب عليه إن وجدت، وهي العلم بالواقعة التي لها صفة السرية، أي أن تتجه إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل، وأن تتجه كذلك إلى توفير هذا العلم لديه، وينتفي القصد الإجرامي في حالة عدم اتجاه إرادة المتهم إلى اطلاع الغير على السر.

- كما توصلنا من خلال هذه الدراسة إلي 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 إلي 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 الإجرامي بعنصرية العلم والإرادة تحقق الركن المعنوي للجريمة، أي ما كان الباعث على الإفشاء، حتى وإن كان نبيلاً<sup>(٢)</sup>.

- وتبين لنا أن المُشرع لم يتطرق لفكرة قيام المؤتمن على السر بإفشائه لنفسه والاستحواذ عليه لمصلحته وتحقيق استفادة معينة لصالحه.

- كما تبين لنا أن المُشرع 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 إلي أن جريمة إفشاء الأسرار الضريبية من الجرائم التي لا يجوز تحريكها إلا بناء على شكوى من المجني عليه صاحب المصلحة فيها.

- وأخيراً رأينا من خلال هذه الدراسة كيف كان المُشرع المصري متقدراً و متميزاً عن غيره من مشرعي الدول المقارنة في صياغة مبدأ السرية الضريبية، والعمل على حمايته، علي الرغم من وجود بعض الملاحظات وأوجه النقد التي بينها فيما سبق.

(١) يُراجع فى ذلك: د/أحمد كامل سلامه- الحماية الجنائية للأسرار المهنية، مرجع سابق، ص ٤٠٥. د/ محمود نجيب حسنى- شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، جرائم الاعتداء على الأشخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٨، ص ٧٤٨.

(٢) د/ رؤوف عبيد- جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، مرجع سابق، ص ٢٥٦.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

### التوصيات:

- ١- إجراء تعديل تشريعي لنصوص قانون الإجراءات الضريبية المؤخِّد ليتضمن النص علي عقوبة سالبة للحرية إلي جانب عقوبة الغرامة، والخروج به من نطاق التجريم الوارد بقانون العقوبات.
- ٢- رفع حد العقوبات المُقررة على مُرتكب جريمة إفشاء الأسرار الضريبية، لتتناسب مع خطورته الإجرامية، ومدي مساس هذه الجريمة بالمصالح العامة والخاصة الجديرة بالحماية، وتعلقها بالخصوصية، حيث أصبحت تلك العقوبة الواردة بنص المادة ٣١٠ من قانون العقوبات لا تتناسب مع أهمية وخطورة هذه الجريمة وأثرها علي الاقتصاد القومي، وحجم الاستثمار.
- ٣- ضرورة إضافة نص عقابي يسمح بمضاعفة وتشديد العقوبة السالبة للحرية في حالة العُود لارتكاب ذات الأفعال التي تُمثل جريمة إفشاء للأسرار الضريبية.
- ٤- 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.
- ٥- ضرورة إضافة نص عقابي يتضمن تجريم عملية الحصول على المعلومات والبيانات الضريبية السرية باستعمال طرق احتيالية.
- ٦- ضرورة إضافة نص عقابي يسمح بمعاينة الجاني حال قيامه بعرض أو دفع أو تقديم رشوة للعاملين بالإدارة الضريبية بغرض الحصول علي معلومات أو بيانات أو وثائق أو مُستندات ضريبية سرية.
- ٧- 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.
- ٨- ضرورة صياغة أو إضافة حالات أخرى استثنائية للخروج علي مبدأ السرية الضريبية، وإباحة إفشاؤها لأشخاص وجهات أخرى لم يرد النص عليها، مثل إباحة إفشاء الأسرار الضريبية للوصي علي القاصر، وللجان التوفيق، ولجان الطعن الضريبي، والمحاكم، وهيئة المفوضين، ومكاتب الخبراء المختصة بنظر المنازعات الضريبية متى طلبت ذلك بناء علي أمر أو تصريح صادر منها.

٩- 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 علي دفع وتحصيل الضريبة ومن ثم تنمية الاقتصاد القومي الوطني.

١٠- توعية الممولين والمُكلفين بدفع الضريبة المستحقة بأهمية تحصيل الضريبة وسدادها، دورها في عملية التنمية الاقتصادية، وتعريفهم بالحقوق والحريات التي كفلها لهم الدستور والقانون، خاصة ما يتعلق بضمان حماية الأسرار الضريبية، وحظر إفشائها، وذلك عبر وسائل وقنوات الإعلام المرئي والمسموع، وعقد ندوات تثقيفية لهم، لما لذلك من أثر طيب في نفوسهم، وبث روح الثقة والاطمئنان لديهم.

وأخيراً فقد كانت هذه هي أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة، وأختتم بحثي راجياً من الله سبحانه وتعالى أن أكون قد وفقت في عرض هذا الموضوع عرضاً وافياً، وقمت بوضع بعض الحلول للمشكلات التي عرضنا لها في مقدمة هذا البحث، فما كان من توفيق فمن الله، وما كان من خطأ أو سهو أو نسيان فمني فهي ثمة النفس البشرية... والله ولي التوفيق .

**جريمة إفشاء الأسرار الضريبية**  
**في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
**( دراسة تحليلية مُقارنة )**

**د/ حاتم أحمد محمد بطيخ**

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

**قائمة المراجع والمصادر**

**المراجع العربية:**

**أولاً: القرآن الكريم:**

**ثانياً: المراجع اللغوية والفقهية:**

- ١- الصحاح لأبي نصر الجوهري، دار الحديث، ١٩٨٧.
- ٢- القاموس المحيط لمحي الدين محمد بن يعقوب الفيروز أبادي - الطبعة الثانية ١٣٧١هـ.
- ٣- لسان العرب لابن منظور، المجلد الرابع، الجزء ٣٦، باب عدل، مادة سرد.
- ٤- مجلة البحوث الفقهية المعاصرة (فتاوى مجمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي، السرف في المهن الطبية) العدد العشرون، السنة الخامسة، عام ١٤١٤.
- ٥- مختار الصحاح، للشيخ محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، طبعة المكتبة العصرية، الدار النموذجية، بيروت، عام ١٩٩٩م.
- ٦- مقاييس اللغة لأحمد بن فارس، دار الفكر، ١٩٧٩.

**ثالثاً: الكتب والرسائل العلمية:**

- ١- د/ أحمد فتحي سرور - الوسيط في الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨١.
- ٢- د/ أحمد فتحي سرور - الوسيط في قانون العقوبات - القسم العام، الطبعة السادسة، طبعة خاصة لنادي القضاة، ٢٠١٥.
- ٣- د/ أحمد كامل سلامه - الحماية الجنائية للأسرار المهنية، رسالة دكتوراه - جامعة القاهرة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨.
- ٤- د/ احمد محمد بدوي - جريمة إفشاء الأسرار والحماية الجنائية للكتمان المصرفي، سعد سمك للنشر، القاهرة، ١٩٩٩م.
- ٥- د/ جعفر الشerman - السرية المصرفية، بحث مقدم للمعهد القضائي الأردني ونقابة المحامين الأردنيين، ٢٠٠١.
- ٦- جابر مهنا شبل - الالتزام بالمحافظة على سر المهنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٨٤.

- ٧- د/ حامد عبد المجيد دراز - النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٤.
- ٨- د/ رمسيس بهنام - قانون العقوبات، القسم الخاص، الطبعة الأولى، منشأه المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٩.
- ٩- د/ رؤوف عبيد - السببية في القانون الجنائي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، بيروت، ١٩٧٤.
- ١٠- د/ رؤوف عبيد - جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، الطبعة الثامنة، دار الفكر العربي، مصر، ١٩٨٥.
- ١١- د/ سليمان علي حمادي الحليوسي - المسؤولية المدنية الناشئة عن إنشاء السر المهني، دراسة قانونية، الطبعة الأولى، ٢٠١٢.
- ١٢- د/ طارق سرور - قانون العقوبات (القسم الخاص) "جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- ١٣- د/ عباس مفرج الفحل - الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، ٢٠١٦.
- ١٤- د/ عبد الرحمن السيد فرحان - نطاق الالتزام بالسر المصرفي، القاهرة، دار النهضة، ١٩٩٩.
- ١٥- د/ عزيزة الشريف - مسائل الموظف العام في الكويت، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، ١٩٩٧.
- ١٦- د/ عصمت عبد المجيد بكر - شرح قانون الإثبات العراقي، الطبعة الثانية، العاتق لصناعة الكتاب، بغداد، ٢٠٠٧.
- ١٧- د/ علي عبد القادر القهوجي - شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٨.
- ١٨- د/ فتوح عبدالله الشاذلي - جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢.
- ١٩- د/ فوزية عبد الستار - شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨.
- ٢٠- د/ كمال طلبه المتولي سلامه - دور الدولة في حماية السرية والاستثناءات الواردة عليها، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠١٥.
- ٢١- د/ مأمون محمد سلامة - شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩.
- ٢٢- د/ ماهر عبد شويش الدرة - الأحكام العامة في قانون العقوبات، دار ابن الأثير للطباعة، الموصل، ١٩٩٠.
- ٢٣- د/ محسن عبد الحميد البيه - خطأ الطبيب الموجب للمسؤولية المدنية في ظل القواعد القانونية التقليدية، ١٩٩٣.
- ٢٤- د/ محمد عبد الواحد الجميلي - من السرية إلى الشفافية الإدارية - دار النهضة العربية، ٢٠٠٠.
- ٢٥- د/ محمد ماهر أبو العينين - قضاء التأديب في الوظيفة العامة، دار أبو المجد للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٤.
- ٢٦- د/ محمد عبد اللطيف - الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، بين مصر والكويت وفرنسا، جامعة الكويت، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.
- ٢٧- د/ محمود محمود مصطفى - شرح قانون العقوبات، القسم العام، طبعة ١٠، جامعة القاهرة، القاهرة، ١٩٨٣.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- ٢٨- د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، ١٩٩٤.
- ٢٩- د/ محمود نجيب حسني- شرح قانون العقوبات - القسم الخاص، جرائم الاعتداء على الأشخاص ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٨.
- ٣٠- د/ محمود نجيب حسني- علاقة السببية في قانون العقوبات، طبعة نادي القضاة، ١٩٨٤.
- ٣١- د/ محيي الدين إسماعيل علم الدين- موسوعة أعمال البنوك من الناحيتين القانونية والعملية، مطبعة القناني، الجزء الأول، القاهرة، ١٩٨٧.
- ٣٢- د/ مصطفى أحمد عبد الجواد حجازي- التزام المحامي بالحفاظ علي أسرار العميل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- ٣٣- د/ مصطفى محمود احمد عفيفي- فلسفة العقوبة التأديبية وأهدافها دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، ١٩٧٦.
- ٣٤- د/ منور أوسرير، أحمد حمو- جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٩.
- ٣٥- د/ هشام ليوسفي- الحماية الجنائية للسر المهني، دار الوليد للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠١٥.
- ٣٦- د/ ياسر حسين بهنس- الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي، مركز الدراسات العربية، الطبعة الأولى، مصر، ٢٠١٥.
- ٣٧- د/ ياسر محمد دوابه- المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء الأسرار وسرية الحساب البنكية، الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٨.
- ٣٨- شريف بن أدول بن إدريس- كتمان السر وإفشاؤه في الفقه الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ١٩٩٧.
- ٣٩- مريم الحاسي- التزام البنك بالمحافظة على السر المهني، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٢.
- ٤٠- منير رياض حنا- المسؤولية الجنائية للأطباء والصيدلة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٩.
- ٤١- ناصر مراد- فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، ٢٠٠٣.

خامساً: المجلات العلمية:

- ١- **جاد خليفة** - الملاذات الضريبية بين الرفض والتبني، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد ٥٢، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، ٢٠١٠.
- ٢- **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 ٢٠٠٦.
- ٣- **د/ احمد مصبح الكتبي** - المسؤولية الجنائية الناشئة عن إفشاء السر المهني، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، جامعة الشارقة، المجلد ١٦، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٩.
- ٤- **د/ جعفر الشerman** - السرية المصرفية، بحث مقدم للمعهد القضائي الأردني ونقابة المحامين الأردنيين، ٢٠٠١.
- ٥- **د/ رشا خالد شهيب وآخرين** - الملاذات الضريبية الآمنة (التوزيع الجغرافية ، والآثار الاقتصادية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ١٢٥، أيلول لسنة ٢٠٢٠.
- ٦- **د/ فاطمة زعزوعة** - إفشاء المعلومات الجبائية في ظل التشريع الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة تيزي وزو، الجزائر، المجلد ١٦، العدد ٢، السنة ٢٠٢١.
- ٧- **د/ فضيلة عباس غائب** - مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١٢، العدد ٤٦، السنة ٢٠١٠.
- ٨- **د/ محمد السعيد القرعة** - جريمة التتمر في ضوء التعديل المستحدث بالقانون رقم ١٨٩ لسنة ٢٠٢٠ - دراسة مقارنة، مجلة روح القوانين، كلية الحقوق ، جامعة طنطا، ٢٠٢٣.
- ٩- **د/ محمد عبيد الشريده** - أثر قانون الامتثال الضريبي الأمريكي علي إفشاء السرية المصرفية، دراسة مقارنة، مجلة جامعة العلوم التطبيقية، البحرين، المجلد ٥، العدد ١، يناير ٢٠٢١.
- ١٠- **د/ معتز علي صبار** - الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، مجلد ٢، الإصدار ٥، العراق ٢٠١٣.
- ١١- **د/ خديجة بوطبل** - سرية المعاملة الضريبية للشركات التجارية، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، المجلد ١٤، العدد ١، لسنة ٢٠٢٢.
- ١٢- **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 ٤٣، ملحق ٣، ٢٠١٦.
- ١٣- **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 ١، ٢٠١٥.

## جريمة إفشاء الأسرار الضريبية

في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات

( دراسة تحليلية مُقارنة )

د/ حاتم أحمد محمد بطيخ

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

١٤- مليكة حجاج- جريمة إفشاء الأسرار المهنية، قراءة تحليلية للمادة ٣١٠ من قانون العقوبات الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد ١٤، العدد ٣، ٢٠٢١.

١٥- منتهي جواد كاظم- التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع العراقي، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، العدد التاسع عشر، ٢٠١٩.

### رابعاً: القوانين والتشريعات:

١- الإعلان العالمي لحقوق الإنسان - اعتمد ونشر على الملأ بقرار الجمعية العامة ألف (د-٣) المؤرخ في ١٠ كانون الأول/ ديسمبر ١٩٤٨.

٢- التعليمات التفسيرية العامة رقم (١) لسنة ١٩٩٩ الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية.

٣- التعليمات التفسيرية العامة رقم (٢) لسنة ١٩٧٤ الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٦ أبريل سنة ١٩٧٤.

٤- التعليمات التفسيرية رقم (٢) الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٦/٦/١٩٩٢.

٥- التعليمات التفسيرية رقم (٢) لسنة ١٩٨٩ الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٤/١٢/١٩٨٩.

٦- التعليمات التفسيرية رقم (٩) الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ٦/٤/١٩٨٩.

٧- الدستور الجزائري الصادر بموجب الأمر الرئاسي رقم ٢٠-٤٤٢، منشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد ٨٢، بتاريخ ٣٠ ديسمبر سنة ٢٠٢٠.

٨- النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية الصادر بتاريخ ١/٣/١٩٩٢، بالأمر الملكي رقم أ/ ٩٠ في ٢٧/٨/١٤١٢ هـ.

٩- الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، الطبعة الخامسة، ٢٠١١.

١٠- الدستور الكويتي الصادر عام ١٩٦٢ بتاريخ ١١ نوفمبر ١٩٦٢ م.

١١- الدستور المصري لعام ٢٠١٤ المعدل، والمنشور في الوقائع المصرية، العدد ١٤ (تابع)، في ١٩ يناير سنة ٢٠١٤.

١٢- العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية أو الاتفاقية الدولية للحقوق المدنية والسياسية التي أقرتها الجمعية العامة للأمم المتحدة في ١٦/١٢/١٩٦٦ ووقعت عليها جمهورية مصر العربية بتاريخ ٤/٨/١٩٦٧. والصادر بشأنها قرار رئيس

جمهورية مصر العربية رقم ٥٣٦ لسنة ١٩٨١ الجريدة الرسمية - العدد ١٥- في ١٥ إبريل سنة ١٩٨٢.

- ١٣- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- ١٤- قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي الصادر بالمرسوم الاتحادي رقم ٧ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ١١/٦/٢٠١٧ .
- ١٥- قانون الإجراءات الضريبية المؤخّذ رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، المنشور في الجريدة الرسمية العدد ٤٢ مكرر ج، في ١٩ أكتوبر سنة ٢٠٢٠، والمعدل في ٢٩ ديسمبر ٢٠٢٢.
- ١٦- القانون الأساسي العام للوظيفية العمومية الجزائري الصادر بالأمر رقم 06 - 03 بتاريخ ١٥ يوليو سنة ٢٠٠٦.
- ١٧- قانون الجرائم والعقوبات الإماراتي الصادر بالمرسوم الاتحادي الإماراتي رقم ٣١ لسنة ٢٠٢١ - منشور بالجريدة الرسمية العدد ٧١٢ ملحق - السنة الواحد والخمسون، بتاريخ ٢٦/٩/٢٠٢١.
- ١٨- قانون الخدمة المدنية الكويتي الصادر بالمرسوم بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٧٩ .
- ١٩- قانون الخدمة المدنية المصري رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ المنشور في الجريدة الرسمية العدد ٤٣ مكرر (أ)، السنة التاسعة والخمسون، في أو نوفمبر سنة ٢٠١٦ .
- ٢٠- قانون السلطة القضائية رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٥ ولائحته التنفيذية.
- ٢١- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري .
- ٢٢- قانون العقوبات الجزائري، الصادر بالأمر رقم ٦٦ - ١٥٦، بتاريخ ٨ يونيو سنة ١٩٦٦، والمعدل بالأمر رقم ٢٠ - ٠١ مؤرخ في ٣٠ يوليو ٢٠٢٠، ج ر ٤٤، الجزائر، ٢٠٢٠ .
- ٢٣- قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ وتعديلاته .
- ٢٤- قانون العقوبات المصري رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧ وتعديلاته.
- ٢٥- قانون الكسب غير المشروع رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٥
- ٢٦- قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ .
- ٢٧- قانون الموارد البشرية الإماراتي في الحكومة الاتحادية الصادر بالمرسوم الاتحادي رقم ٤٩ لسنة ٢٠٢٢ - منشور في الجريدة الرسمية، العدد رقم (٧٣٧ ملحق)، بتاريخ ١٠ أكتوبر ٢٠٢٢.
- ٢٨- قانون الموظفين الفرنسي الصادر بالأمر الصادر في ٤ فبراير لسنة ١٩٥٤ بشأن نظام الموظفين الفرنسي .
- ٢٩- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام العراقي رقم ١٤ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته.
- ٣٠- القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٠ الصادر بتعديل بعض أحكام قانون الجزاء الكويتي.
- ٣١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .
- ٣٢- قانون ضريبة الدخل الكويتي الصادر بالمرسوم بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٥.
- ٣٣- قانون مجلس الدولة المصري رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ .
- ٣٤- قانون هيئة الرقابة الإدارية رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤، الصادر في شأن إعادة تنظيم الرقابة الإدارية .

**جريمة إفشاء الأسرار الضريبية**  
**في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
**( دراسة تحليلية مُقارنة )**

**د/ حاتم أحمد محمد بطيخ**

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

- ٣٥- قانون هيئة النيابة الإدارية رقم ١١٧ لسنة ١٩٥٨ الصادرة بشأن إعادة تنظيم النيابة الإدارية والمحاکمات التأديبية في الإقليم المصري.
- ٣٦- قانون هيئة قضايا الدولة رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٣ الصادر في شأن تنظيم هيئة قضايا الدولة، والمنشور في الجريدة الرسمية العدد ١٨٠ في ١٢/٨/١٩٦٣.
- ٣٧- الكتاب الدوري رقم ٦ لسنة ٢٠١٠، لمصلحة الضرائب المصرية الصادر بتاريخ ٢/٢/٢٠١٠ بشأن اطلاع ضباط مباحث التهرب الضريبي علي الملفات الضريبية للممولين.
- ٣٨- اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية المؤحد الصادرة بالقرار رقم ٢٨٦ لسنة ٢٠٢١ - منشور بالوقائع المصرية - العدد ١٢٣ تابع (ج) بتاريخ ٣/يونيه/٢٠٢١.
- ٣٩- اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ بتاريخ ٢٧/٥/٢٠١٧.

**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.

رقم الصفحة	الموضوع
١	الآية القرآنية:
٢	الملخص العربي:
٣	الملخص الانجليزي:
٣	مقدمة:
٧	<b>المبحث الأول: حول مفهوم السرية الضريبية محل الحماية</b>
٨	المطلب الأول: التعريف بالسرية الضريبية.
٨	الفرع الأول: المقصود بالسّر لغةً واصطلاحاً.
٩	الفرع الثاني: المقصود بالسرية الضريبية .
١٢	الفرع الثالث: صور الاعتداء علي السرية الضريبية .
١٣	المطلب الثاني: مبررات وشروط الالتزام بالسرية الضريبية .
١٣	الفرع الأول: مبررات الالتزام بالسرية الضريبية .
١٦	الفرع الثاني: شروط الالتزام بالسرية الضريبية .
١٩	المطلب الثالث: استثناءات مبدأ السرية الضريبية .
١٩	الفرع الأول: الاستثناءات الواردة بالقانون .
٢٦	الفرع الثاني: الحالات التي لم يخضعها القانون للاستثناء .
٣١	<b>المبحث الثاني: أطر الحماية التشريعية للسرية الضريبية</b>
٣٢	المطلب الأول: الإطار الدستوري لحماية السرية الضريبية .

**جريمة إفشاء الأسرار الضريبية**  
**في ضوء أحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠**  
**ولأنحته التنفيذية وفقاً لأحدث التعديلات**  
**( دراسة تحليلية مُقارنة )**

**د/ حاتم أحمد محمد بطيخ**

مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية

٣٥	المطلب الثاني: الإطار القانوني لحماية السرية الضريبية .
٤٢	<b>المبحث الثالث: البنيان القانوني لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية</b>
٤٣	المطلب الأول: التعريف بإفشاء الأسرار الضريبية .
٤٣	الفرع الأول: تعريف إفشاء السر لغةً واصطلاحاً.
٤٤	الفرع الثاني: التعريف القانوني لإفشاء الأسرار الضريبية.
٤٧	المطلب الثاني: أركان جريمة إفشاء الأسرار الضريبية.
٤٧	الفرع الأول: الركن المادي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.
٥٢	الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية.
٥٤	المطلب الثالث: الآثار العقابية لجريمة إفشاء الأسرار الضريبية .
٥٤	الفرع الأول: العقوبات الجنائية .
٥٧	الفرع الثاني: العقوبات التأديبية.
٦٢	الخاتمة:
٦٦	قائمة المراجع:
٧٢	الفهرس: