

# الحق في سرية البيانات بين النظام الضريبي السعودي والنظام الضريبي المصري

إعداد

دكتور / جهاد مغاوري شحاته

## مستخلص البحث

إن الحق في سرية البيانات من حقوق الإنسان بصفه عامة، وهو من المبادئ الدستورية في غالبية دول العالم ، وفي نفس الوقت من حق الادارة الضريبية الحصول علي البيانات والمعلومات التي تساعد في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة، وهذا الخيط الرفيع بين الحق الدستوري في احترام سرية المعلومات والبيانات وبين حق الادارة الضريبية في الحصول علي تلك المعلومات والبيانات هو موضوع هذا البحث، الذي يتناول ماهية هذا الحق ببيان معناه لغة واصطلاحاً ومفهومه في النظام القانوني المصري والنظام القانوني الانجلوسكسوني والنظام القانوني اللاتيني والمواثيق الدولية، ومدى تأثير قانون فاتكا علي الحق في سرية البيانات، ثم نبيّن أحكام الحق في سرية البيانات في النظام القانوني المصري والنظام القانوني السعودي، وما هي الإستثناءات الواردة علي الحق في سرية البيانات والمعلومات ، وما هي الحماية القانونية لهذا الحق، وكان من أهم النتائج التي توصل اليها الباحث أن احترام الحق في السرية في النظام الضريبي السعودي اوسع نطاقاً من النظام الضريبي المصري حيث يشمل في النظام الضريبي السعودي كل العاملين بالمصلحة بينما يقتصر في النظام الضريبي المصري علي من لهم شأن بربط وتحصيل الضريبة ومن لهم الحق في الفصل في المنازعات الضريبية ، ويوصي الباحث بضرورة تعديل نص المادة ١٠١ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليتسع نطاق الالتزام بمراعاة السرية إلي جميع العاملين بالمصلحة .

## مقدمة:

يعد الحق في سرية البيانات من الحقوق الدستورية التي كفلتها الدساتير في معظم دول العالم ، كما قرره الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤ في المادة ٥٧ منه ، وقرره النظام الأساسي للحكم في المملكة العربية السعودية في المادة ٤٠ منه .

ولا شك أن الحق في سرية البيانات من الحقوق التي يتمتع بها الإنسان عموماً، وهي في حق الممول أولي نظراً لما تتمتع به الإدارات الضريبية من سلطات واسعة، وهي تمارس اختصاصها بفرض الضرائب، وربطها، وتحصيلها، على كافة الممولين الخاضعين لأحكام قوانين الضرائب المختلفة، ومن بين هذه السلطات حق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات التي تساعد في كشف حقيقة نشاط الممول ومعاملاته ، ومدى التزامه بقانون الضرائب ، وعدم التهرب من الالتزامات الضريبية.

ويتيح قانون الضريبة للإدارة الضريبية الحق في الحصول على هذه المعلومات من الممول نفسه ، أو من الغير، سواء برضاء الممول، أو بغير رضاه، ولها أيضاً أن تطلع على كافة السجلات والمعلومات والبيانات التي تكون في حوزة الممول، أو غيره من الأفراد والجهات الحكومية وغير الحكومية.

وأمام هذه السلطات الواسعة التي منحها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية ، كان لابد في ظل تعاظم الاهتمام بحقوق الإنسان، ومن بينها حقه في سرية البيانات ، كان لابد من الحد من تعول الإدارة الضريبية

وتعسفها في ممارسة سلطاتها التي خولها لها القانون، وذلك من خلال تقيدها بضرورة احترام حقوق الممول ومن أهم هذه الحقوق الحق في مراعاة سرية بياناته ومعلوماته<sup>١٧٩٠</sup>.

لذلك حرصت التشريعات الضريبية على توفير عدد من الضمانات القانونية التي تكفل احترام حق الممول في الخصوصية وعدم المساس بهذا الحق إلا في الحدود التي تكفل تطبيق قانون الضريبة دون تجاوز، وأن لا تستخدم البيانات التي حصلت عليها الإدارات الضريبية إلا لأغراض تطبيق قانون الضريبة .

مشكلة البحث

إن المشكلة الرئيسة لهذا البحث تتمثل في تعيين حق الممول في احترام سرية بياناته الضريبية، وبيان ماهية الحق في السرية، وبيان ما هي الاستثناءات الواردة على هذا الحق، والمسؤولية الناشئة عن الاخلال به .

اهمية البحث :

تأتي أهمية هذا البحث من كونه يتناول موضوع من أهم الموضوعات التي تترك الممولين وهو حق الممولين في عدم افشاء اسرارهم التجارية أو الصناعية أو حتي الشخصية ، بالإضافة الي أن للبحث أهمية عملية وذلك من خلال ان الالتزام بالسرية يمنح الممول ثقة في مصلحة الضرائب وهذه الثقة هي المطلوبة لتطوير كفاءة الادارة الضريبية ودعم قدرتها علي تحقيق متطلبات التقدم والتنمية .

منهج البحث

اتبع الباحث المنهج الإستقرائي وذلك للوقوف علي أحكام الالتزام بالسرية في كلا من النظام الضريبي المصري والنظام الضريبي السعودي ، وكذلك اتبع الباحث المنهج المقارن من خلال المقارنة بين كلا النظامين ثم المنهج الاستنباطي من خلال استنتاج النص الامثل .

خطة البحث:

سنقوم بتقسيم هذا البحث الى ثلاثة مباحث رئيسة على النحو التالي، المبحث الأول: مفهوم الحق في السرية.

المبحث الثاني: سرية البيانات في النظام الضريبي المصري والسعودي.

المبحث الثالث: المسؤولية الناشئة عن الاخلال بحق السرية للممول.

(<sup>١٧٩٠</sup>) FRANCISCO CARDONA- FOUNDATIONS AND PROCEDURES ON DISCIPLINE OF CIVIL SERVANTS – sigma-October ٢٠٠٢- p.٤.

## المبحث الأول

## مفهوم الحق في السرية

سوف نتعرض لمفهوم السرية وذلك من خلال المطالب التالية :

المطلب الأول: المفهوم في اللغة والاصطلاح.

المطلب الثاني: المفهوم في النظام القانوني.

المطلب الثالث : مفهوم سرية البيانات في القانون المقارن .

## المطلب الأول

## المفهوم في اللغة والاصطلاح

السر مفرد وجمعه أسرار هو ما يكتمه المرء في نفسه، وهو إما أن يكون بين عدد محدود جدا من الأشخاص ، ويقال سرا بين فلان وفلان، أو هو ما يكتم في نفس الشخص ذاته وبداخله وبدون أن يعلمه أي شخص آخر، ويقال في ذلك صدور الأحرار قبور الأسرار، ومضاد السر الجهر وإفشاء السر هو كشفه وإذاعته<sup>١٧٩١</sup>، السر في اللغة مأخوذ من كلمة سرر، والسر من الأشياء التي تكتم ، والسر ما أخفيت ، وأسر الشيء أي كتمه وأظهره<sup>١٧٩٢</sup> .

لقد جاءت كلمة سر في القرآن في عدة مواضع منها، قوله تعالى ( يوم تبلي السرائر فما له من قوة ولا ناصر )؛ أي تخرج وتظهر المخبوات ، وهو كل ما أخفاه الإنسان واضمرة من خير أو شر، من إيمان أو كفر<sup>١٧٩٣</sup> ، وقوله تعالى ( يعلم السر وأخفي ) ، يقول بن عباس، السر ما حدث به الإنسان غيره في خفاء، والمعني ان الله يعلم السر و أخفي من السر، وقوله تعالى ( وإذ أسر النبي الي بعض أزواجه حديثا فلما نبات به وأظهره الله عليه عرف بعضه وأعرض عن بعض ) .

مفهوم السر اصطلاحا :

ما يفضي به انسان لآخر مستكتما إياه ، كما يشمل خصوصيات الانسان و عيوبه التي يكره أن يطلع عليها الناس<sup>١٧٩٤</sup> ،

من هنا يتبين أنه يشترط لتوافر السر عدة شروط :

(<sup>١٧٩١</sup>) د. عبد الفتاح حسن، السلطة المختصة بتأديب العاملين المدنيين في التشريع المقارن والتشريع المصري، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، أبريل ١٩٦٥، ص ٤٦. د. عبد العزيز عبد المنعم خليفة، المسؤولية التأديبية في الوظيفة العامة، دون دار نشر، ٢٠١٠، ص ١٨٧. د. لميس السيد اسماعيل، المحاكمات التأديبية أمام مجلس الدولة، دار محمود للنشر، ط٢٠٠٣-٢٠٠٤، ص ١٧٣.

(<sup>١٧٩٢</sup>) د. رمضان بطيخ : الحصانة البرلمانية وتطبيقاتها في مصر، ص ١١٩، د. نوفان العقيل، سلطة تأديب الموظف العام في النظام القانوني الاردني والنظم المقارنة جامعة عين شمس ٢٠٠٥، ص ٩٦. د. صبري النسوسي، النظام التأديبي لاعضاء هيئة التدريس في الجامعات، دراسة مقارنة، دار النهضة، ط٣، ٢٠١٢، ص ٨٧.

(<sup>١٧٩٣</sup>) حكمها بالطعن رقم ٢١٠٦٩ لسنة ٥٢، تاريخ الجلسة ٥ / ١ / ٢٠٠٨، قرار غير منشور، شبكة المعلومات القانونية العربية.

(<sup>١٧٩٤</sup>) حكم المحكمة الإدارية العليا بالطعن رقم ١٢٩٢٥ لسنة ٥٠، تاريخ الجلسة ٢٥ / ١١ / ٢٠٠٦، قرار غير منشور، شبكة المعلومات القانونية.

أولا الإفشاء : ويعني ان يطلع انسان غيره علي معلومات أو بيانات أو أنباء .

ثانيا طلب الكتمان : وهو ان يطلب المفضي من المفضي اليه كتمان هذه المعلومات أو الأنباء ، وهذا الطلب قد يكون باللفظ الصريح القاطع الدال علي المقصود منه ، وقد يكون ضمنيا ، اي بتوافر قرائن لا تدع مجالا للشك علي المطلوب منه، ويقوم مقام الطلب نص القانون ، اي النص في القانون علي عدم افشاء سر من الاسرار ، حيث يعتبر نص القانون مصدر من مصادر الالتزام .

والإفشاء عكس الكتمان ويقصد به اصطلاحا إطلاع الغير علي السر فالإفشاء في جوهره نقل المعلومات اي أنه نوع من الإخبار<sup>١٧٩٥</sup> وهو ضد الكتمان ، وهو ستر الشيء وتغطيته ويعني اخفاء المعلومات التي تعتبر سرا وستزها عن الوصول للغير<sup>١٧٩٦</sup> ، ويقال فشا الخبر أي ذاع وانتشر ، وتفشي الشيء أي اتسع ، والفواشي هي كل شيء منتشر من مال ، وفي الحديث " ضموا فواشيكم حتي تذهب فحمة العشاء "<sup>١٧٩٧</sup> .

والسرية هي أساس ضمان حماية الخصوصية ضد تطفل الغير وتدخله، وهي تضمن حق المرء في السكنية، وهو الحق الذي يسعى إليه كل شخص في حياته الخاصة ولا يتحقق إلا عن طريق السرية<sup>١٧٩٨</sup> ..

### المطلب الثاني

#### المفهوم في النظام القانوني

قد أصاب المشرع بحق حينما لم يضيق على نفسه ويضع تعريفاً محددا للسر، لأن التعريف ليس من عمل المشرع وإنما من عمل الفقه ، وقد حاول فقهاء القانون وضع تعريف قانوني لمصطلح السر، وقد عرف جانب من الفقه السر بأنه كل ما من شأن البوح به إلحاق الضرر بأخرين، سواء كان ضرر مادي أو ضرر أدبي<sup>١٧٩٩</sup> ، ذهب البعض إلى تعريف السر بأنه " واقعة ينحصر نطاق العلم بها في عدد محدود من الأشخاص، وذهب البعض الآخر إلى أنه : " كل قول أو فعل ينبغي أن يظل مكتوماً لأن كشفه والبوح به من شأنه أن يضر بسمعة صاحبه فالسر والحق في الحياة الخاصة امران متلازمان "<sup>١٨٠٠</sup> .

(<sup>١٧٩٥</sup>) حكم محكمة العدل العليا الفلسطينية في الدعوى رقم ١٤١ / ٢٠٠٤ ، تاريخ الفصل ١٤ / ٧ / ٢٠٠٥ قرار غير منشور .  
(<sup>١٧٩٦</sup>) د. محمود حبيب، نظرية التأديب في الوظيفة العامة، مرجع سابق، ص ١٥٧. د. هيثم حليم غازي، مجالس التأديب ورقابة المحكمة العليا عليها، دراسة تطبيقية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، ٢٠١٠ ، ص ٦٧. د. احمد الموافي، نظام مجالس التأديب، مرجع سابق، ص ٢١٨. د. عدنان عمرو، القضاء الإداري في فلسطين، دراسة مقارنة ، دون دار نشر، القدس، ٢٠١٥ ، ص ٨٦.

(<sup>١٧٩٧</sup>) د. سليمان الطماوي، قضاء التأديب، مرجع سابق، ص ٥٦٠ وما بعدها. د. عبد العظيم عبد السلام عبد الحميد، تأديب الموظف العام في مصر، دار النهضة العربية، ط١، ج ٢، ٢٠٠٠، ص ٢١٥. د. سعيد الشنيوي، التحقيق الإداري في نطاق الوظيفة العامة، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ط١، ٢٠٠٧، ص ٩٥.

(<sup>١٧٩٨</sup>) حكم المحكمة الإدارية العليا بالطعن رقم ١٥٥٧٥ لسنة ٤٩، جلسة ٢٥ / ٣ / ٢٠٠٦ قرار غير منشور شبكة المعلومات القانونية العربية، حيث تم الإشارة في جلسة ٢٥ / ٣ / ٢٠٠٦ لمنطوق الحكم أعلاه في الطعن رقم ٤٧٣٧ لسنة ٤٧ بجلسة ٦ / ٨ / ٢٠٠٢ .

(<sup>١٧٩٩</sup>) المادة ٤٣ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ الخاص بمجلس الدولة المصري.

(<sup>١٨٠٠</sup>) تنص المادة ٣٠٨ من اللائحة الداخلية على أن: "للمجلس بناء على اقتراح رئيسه، أن يوقع على العضو الذي أحل بالنظام أثناء الجلسة، أو لم يتمثل لقرار المجلس بمنعه من الكلام، أحد التدابير الآتية:

هذا وقد خلط جانب من الفقه المصري بين معنى السرية ومعنى الحق في الخصوصية أو الحق في حرمة الحياة الخاصة عند تعريفهم للسرية ، فاستخدم في تعريف السرية نفس تعريف الحق في الخصوصية أو حرمة الحياة الخاصة ، فعرف السرية بأنها «حق الشخص في أن يحترم الغير كل ما يعد من خصوصياته، مادية كانت أم معنوية، أم تعلقت بحرياته»<sup>١٨٠١</sup>.

ويري الباحث ان السر هو التزام يقع علي عاتق شخص اطلع علي معلومات أو بيانات أو أفكار تخص الغير، ويعتقد الباحث أنه يجب على الموظف في كافة الجهات الحكومية ، ومن بينها الجهة المعنية بتحصيل الضرائب أن يراعى الامور الآتية:

١- أن يؤدي العمل بنفسه ويبدل في تأديته عناية الشخص العادي بحيث لا يطلع على اسرار الممولين اي شخص سواهم.

٢- أن يأتمر بأوامر القانون التي تضمن للممول الحفاظ على اسراره التي تقدم بها في ظل الزام القانون وبما لا يعرضه للخطر ولا يخالف القانون.

٣- أن يحرص مأمور الضرائب على حفظ الأشياء المسلمة إليه لتأدية عمله خاصة الدفاتر التجارية.

٤- أن يحتفظ بأسرار صاحب العمل الصناعية والتجارية ولو بعد انقضاء تقييم الوعاء الضريبي وفقا لما يقتضيه قانون الضرائب والا تعرض للمسؤولية التي تختلف باختلاف الفعل الذي قام به الشخص المعني بالاطلاع أو الحفاظ لهذه المعلومات.

المطلب الثالث : مفهوم سرية البيانات في القانون المقارن.

نتناول في هذا المطلب مفهوم الحق في السرية في النظام القانوني الانجلوسكسوني والنظام القانوني اللاتيني أي الحق في السرية في النظام القانوني الأمريكي، والنظام القانوني الفرنسي والحق في السرية في المواثيق الدولية ، وأثر قانون فانكا علي الحق في السرية علي التفصيل التالي :

أ - الحق في السرية في النظام القانوني الانجلوسكسوني والنظام القانوني اللاتيني

عرف قانون المنافسة غير المشروعة الأمريكي لسنة ١٩٩٥ الأسرار التجارية في المادة ٣٩ من المدونة الثالثة بأنها " أي معلومات يمكن استخدامها في العملية التجارية وتكون ذات قيمة كافية وان يوفر السر ميزة اقتصادية فعلية أو محتملة لصاحبها في مواجهة غيره"، وعرف قانون الأسرار التجارية الأمريكي الموحد الأسرار التجارية بموجب المادة الرابعة من الفصل الأول بأنها " المعلومات بما تشمله من تركيبات ونماذج وبرامج وآلات وأساليب وتقنيات ووسائل تكون لها قيمة اقتصادية حالية أو ممكنة وذلك طالما لم تكن معروفة الا لدى هؤلاء الأشخاص الذين يحصلون على قيمتها الاقتصادية من خلال عملهم واستخدامهم لها وطالما لم يكن من الممكن للآخرين اكتشافها أو الحصول عليها بوسائل مشروعة وأن تحاط هذه المعلومات بوسائل معقولة طبقاً للظروف من أجل الحفاظ على سريتها .

أولاً: المنع من الكلام بقية الجلسة.

ثانياً: اللوم

ثالثاً: الحرمان من الحضور في قاعة الاجتماع لجلسة واحدة.

رابعاً: الحرمان من الاشتراك في أعمال المجلس ولجانه لمدة لا تتجاوز جلستين.

خامساً: الحرمان من الاشتراك في أعمال المجلس ولجانه لمدة لا تزيد على خمس جلسات ويجوز أن تتخذ التدابير المنصوص عليها في البنود أولاً وثانياً وثالثاً، من رئيس المجلس مباشرة".

(<sup>١٨٠١</sup>) انظر المادة ٣٤ من اللائحة الداخلية.

أما في فرنسا وعلى العكس على ما هو عليه الحال في الولايات المتحدة الأمريكية لا توجد تشريعات تعرف الأسرار التجارية لذلك فإن الأفراد والشركات لديهم الحرية في الاتفاقات التي تضمن لهم حماية الأسرار التجارية ويملكون مجالاً واسعاً في تحديد نطاق هذه الأسرار إلا إن القضاء الفرنسي تكفل بوضع تعريف للأسرار التجارية فقد عرفتها المحكمة العليا الفرنسية بأنها " أي وسيلة تصنيع أو صيغة أو آلة أو معلومات ذات قيمة اقتصادية أو عملية وتستخدم في الأعمال التجارية والتي تعطي صاحبها ميزة تنافسية على هؤلاء الذين لا يعرفونها، ذهبت محكمة النقض الفرنسية بأن كشف رب العمل عن موطن العامل بدون موافقة الأخير يعتبر اعتداء على حياته الخاصة<sup>١٨٠٢</sup> .

ومن ثم فإن الأسرار محل الحماية لا تنصب فقط على المعلومات الفنية أو التقنية التي يتقدم بها الممول طواعية وإنما تشمل أيضاً أي معلومات يكون لها قيمة اقتصادية قد حصل عليها مأمور الضرائب في سبيل تأديته لوظيفته، ومن ثم يمتد مفهوم الأسرار التجارية ليشمل المعلومات المتعلقة بالجوانب التجارية والمالية والإدارية للممول، مثل الخطط التسويقية، وقوائم العملاء، والدراسات المالية والتجارية وطرق الإدارة المبتكرة، ويعرف الفقه الإيطالي السر بأنه علاقة بين شخص ما ومعرفة شيء ما أو واقعة ما، هذه العلاقة تتطلب التزاماً على عاتق هذا الشخص بعدم إفشاء السر<sup>١٨٠٣</sup> .

ب - مفهوم الحق في السرية في الموثيق الدولية.

تنص المادة ١٢ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان أنه "لا يجوز تعريض أحد لتدخل تعسفي في حياته الخاصة أو في شؤون أسرته أو مسكنه أو مراسلاته، ولا لحملات تمس شرفه وسمعته. ولكل شخص حق في أن يحميه القانون من مثل ذلك التدخل أو تلك الحملات". كما نصت المادة ٤ من الميثاق الأفريقي لحقوق الإنسان والشعوب على أنه "لا يجوز انتهاك حرمة الإنسان. ومن حقه احترام حياته وسلامته شخصه البدنية والمعنوية. ولا يجوز حرمانه من هذا الحق تعسفاً، ونصت المادة ٨ من الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان على أن "لكل إنسان حق احترام حياته الخاصة والعائلية ومسكنه ومراسلاته". وكذلك المادة ١٧ من العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية على أنه "لا يجوز تعريض أي شخص، على نحو تعسفي أو غير قانوني، لتدخل في خصوصياته أو شؤون أسرته أو بيته أو مراسلاته، ولا لأي حملات غير قانونية تمس شرفه أو سمعته و من حق كل شخص أن يحميه القانون من مثل هذا التدخل أو المساس".

ومن جهتنا نميل الى تعريف اسرار الممول على أنها أي معلومات فنية أو معارف تقنية أو معطيات اقتصادية أو إدارية أو مالية تخص الممول ويمكن أن يؤثر الإفشاء بها على نشاطه بشكل سلبي، أو ما يتعلق بشخصه ويؤثر على سمعته واسمه التجاري، وكل ما يشكل له ضرراً مادياً أو معنوياً.

ج - أثر قانون فاتكا وسرية بيانات الممول ( Foreign Account Tax Compliance Act ) (FATCA)

قانون فاتكا قانون أمريكي يهدف الى محاربة التهرب الضريبي الخارجي حيث يتميز النظام الضريبي الأمريكي بأن الضرائب على الدخل تفرض على كل من يحمل الجنسية الأمريكية بغض النظر عن مكان توليد الدخل، وبناء على ذلك يلتزم كل من يحمل الجنسية الأمريكية بتوفير كل المعلومات عن دخله من مصادره المختلفة، داخل وخارج الولايات المتحدة، لإدارة الضرائب الأمريكية لأغراض فرض الضريبة.

ومع انتشار البنوك التي تلتزم بأقصى درجات السرية حول حسابات عملائها لديها، الامر الذي جعل عملية تعقب دخول الأمريكيين في الخارج أمراً مرهقاً، والأكثر من ذلك مكلفاً للغاية، فلو حاولت الولايات المتحدة تعقب دخول مواطنيها في الخارج، فإن تكلفة ذلك سوف تكون أضعاف ما استحصله منهم من ضرائب،

(<sup>١٨٠٢</sup>) انظر المادة ٢٧ من اللائحة الداخلية.

(<sup>١٨٠٣</sup>) انظر المادة ٣٥ من اللائحة الداخلية.

المشكلة أن المراكز المالية التي تلتزم بأقصى درجات السرية المصرفية تنتشر في العالم على نحو واسع<sup>١٨٠٤</sup>.

وبموجب هذا القانون تلتزم المؤسسات المالية في الخارج بضرورة الكشف عن الحسابات، التي يملكها من يحملون الجنسية الأمريكية من أفراد أو شركات أو غيرها، سواء أكان هؤلاء مقيمون داخل الولايات المتحدة أو خارجها، لإدارة الضرائب الأمريكية إذا كانت هذه الحسابات تتجاوز ٥٠ ألف دولار، بهذا الشكل يجبر القانون دول العالم على تغيير نظمها المصرفية والضريبية من طرف واحد.

بمقتضى هذا القانون ألزم المؤسسات المالية الأجنبية بتوفير البيانات الشخصية لكل العملاء الأمريكيين لديها<sup>١٨٠٥</sup>.

### المبحث الثاني

#### أحكام الحق في السرية في النظام الضريبي المصري والسعودي

فسوف نتناول أحكام الحق في السرية في كل من النظام الضريبي المصري والنظام الضريبي السعودي إطار المطلبين التاليين:

المطلب الأول: أحكام الحق في السرية في ظل النظام المصري.

المطلب الثاني: أحكام الحق في السرية في ظل النظام السعودي.

#### المطلب الأول

#### أحكام الحق في السرية في ظل النظام القانوني المصري

منح المشرع المصري للمصلحة الحق في الحصول على المعلومات فقد نص في المادة ٩٥ علي أن يلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم الضبطية القضائية وتمكينهم من الاطلاع على ما لدية من دفاتر ومستندات ومحركات، كما ألزم الممول بتوفير البيانات والمحركات والدفاتر والمستندات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة وذلك بموجب المادة ٩٦ من ذات القانون .

وقرر المشرع التزام عام علي جميع الجهات الحكومية بما في ذلك النيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع بالامتثال عن اطلاع موظفي المصلحة ممن لهم الضبطية القضائية علي ما يريدون الاطلاع عليه من الوثائق والأوراق بغرض الربط الضريبي ، بما في ذلك حسابات وودائع وخزائن العملاء بالبنوك ، بل وعلي جميع هذه الجهات موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة ، وذلك طبقاً لنص المادة ٩٧ و ٩٨ و ٩٩ من ذات القانون .

<sup>١٨٠٤</sup> - وقد لوحظ في السنوات الأخيرة من زيادة ملحوظة في إبرام اتفاقيات ضريبية دولية تمكن السلطات الضريبية من تبادل المعلومات الخاصة بالممولين بين الدول المختلفة ، مما يؤدي إلى مزيد من انتهاك خصوصية الممول على المستويين الوطني والدولي د. رمضان صديق محمد ، بحث بعنوان الموازنة بين حق الممول في الخصوصية وحق الإدارة الضريبية في الحصول علي المعلومات ، المؤتمر العلمي الثاني لكلية القانون الكويتية بعنوان التحديات المستجدة للحق في الخصوصية المنعقد في الفترة ١٦/١٥ فبراير ٢٠١٥.

<sup>١٨٠٥</sup> - المعجم الوجيز، مجمع اللغة العربية، وزارة التربية والتعليم مصر، ١٩٩٤، ص ٣٠٨.



من هنا يتبين ان حق المصلحة في الحصول علي معلومة حق عام ومطلق لا يحده اي قيد ولا تمتنع امامه اي جهة مهما كانت ، فهو حق يشمل جميع الجهات الحكومية وجميع البنوك وكل من لديه معلومات تفيد في ربط الضريبة .

وفي مقابل هذا الحق للمصلحة ، أوجب عليها ضرورة مراعاة خصوصية الممول وألزامها بعدم إفشاء أسرارها حيث قرر في المادة ١٠١ من قانون الضريبة علي الدخل أنه يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة . ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً، ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من الممول أو بناء على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاء 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 .

فاذا لم تقم المصلحة ممثلة في شخص موظفيها باتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالممول لأنه قدم هذه الوثائق الخاصة بطرق ملزمه قانوناً ، ومن ثم لزم على القانون حمايته، وادنى درجات الحماية أن يحافظ المعني بالفحص الضريبي أو أي شخص له دور في ربط وتحصيل الضريبة، أو الفصل في المنازعات الضريبية الناشئة عنها، كان ذلك مما يثار بشأنه المسؤولية ومن ثم العقاب .

او لا الملزمون بمراعاة السرية :

يتبين من نص المادة ١٠١ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن الملتمسون بمراعاة السرية هم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة، فليس كل العاملين بالمصلحة ملزمون بمراعاة سرية الممول كما هو الحال في النظام الضريبي السعودي وإنما يقتصر هذا الإلتزام علي العاملين المختصين بربط وتحصيل والفصل في المنازعات الضريبية فيخرج من نطاق هذا الإلتزام في النظام الضريبي المصري العاملين المختصين بحصر الممولين والإداريين وعمال الخدمات رغم انهم من السهولة بالنسبة لهم الإطلاع علي بيانات الممولين وأسرارهم ولهذا يهيب الباحث بالمشرع الضريبي أن يمد نطاق هذا الإلتزام الي كل العاملين بالمصلحة أسوة بالنظام الضريبي السعودي ولأنه يمكنهم الإطلاع علي أسرار الممولين شأنهم شأن من يقوم بربط وتحصيل الضريبة والفصل في المنازعات الناشئة عن الضريبة .

حالات اطلاق الغير علي بيانات الممولين

قرر المشرع الضريبي انه لا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً. ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابي من الممول أو بناء على نص في أي قانون آخر، ولا يعتبر إفشاء 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، يتبين من هذا النص انه يجوز لمن لا يرتبط عملهم بربط الضريبة أو تحصيلها اطلاق الغير علي أي ورقة أو بيان أو غيره، لهذا يهيب الباحث بالمشرع الضريبي ضرورة تعديل هذا النص ليضم جميع العاملين بالمصلحة .

الاستثناءات علي الحق في السرية .

قرر المشرع أنه يجوز لمن له شأن في ربط الضريبة أو تحصيلها إطلا غير علي اوراق وبيانات وملف الممول أو غير ذلك من المعلومات والبيانات في الأحوال الآتية :

- ١ - الأحوال المصرح بها قانونا .
- ٢ - بناء علي طلب من الممول .
- ٣ - بناء علي نص في أى قانون آخر ،
- ٤ - إعطاء بيانات للمتازل إليه عن المنشأة
- ٥ - تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الايرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتعظيم الذي يصدر به قرار من الوزير .

وهكذا يتبين ان المشرع الضريبي المصري لم يقرر صراحة اعطاء بيانات عن الممولين بناء علي أمر قضائي ، أو بناء علي اتفاقية دولية لتبادل المعلومات مع الدول الاخرى لتجنب التهرب الضريبي عن طريق الملاذات الضريبية، ويهيب الباحث بالمشرع الضريبي ضرورة تحديد الجهات التي يجوز لمصلحة الضرائب اطلاعهم علي بيانات الممولين تحديد صريحا واضحا لا لبس فيه

#### المطلب الثاني

##### احكام الحق في السرية في ظل النظام السعودي

إذا كان من حق مصلحة الزكاة والدخل السعودية الحصول علي المعلومات طبقاً لنص المادة ٦١ من نظام الضريبة علي الدخل<sup>١٨٠٦</sup>، فإن من حق الممول احتراح خصوصيته والحفاظ علي سرية المعلومات التي تتوصل اليها مصلحة الزكاة والدخل بمناسبة تحديد وعائه الضريبي، والسرية هو المصطلح المستخدم لمنع الكشف عن معلومات لأشخاص غير مصرح لهم بالأطلاع عليها أو الكشف عنها، وقد قررت هذا الحق في نظام ضريبة الدخل السعودي المادة ٥٩ من ذات النظام<sup>(١٨٠٧)</sup> والتي تنص علي :

أ- تحافظ المصلحة وجميع العاملين بها علي سرية المعلومات المتعلقة بالمكلفين التي يطلعون عليها بحكم وظائفهم ، واستثناء من ذلك يجوز لهم الكشف عن المعلومات للجهات الأتية فقط : ١ - موظفو المصلحة لغرض تنفيذ واجباتهم وفقاً للنظام .

٢ - موظفوا مصلحة الجمارك لغرض تطبيق النظام الجمركي .

٣ - ديوان المراقبة العامة لأغراض التدقيق والمراجعة بحكم اختصاصه

٤ - السلطات الضريبية للدول الاجنبية وفقاً للمعاهدات الدولية .

٥ - الاجهزة المسؤولة عن تطبيق النظام لغرض الملاحقة الجنائية للمخالفات الضريبية .

<sup>١٨٠٦</sup> - ابن منظور ، لسان العرب ، المجلد الرابع ص ٣٥٦ ، ٣٥٧

<sup>١٨٠٧</sup> - تفسير بن كثير ، الجزء الرابع ، ٥١٣٨٨ - ١٩٦٩ م ، دار المعرفة ، بيروت ، لبنان ص ٤٩٨ ، تفسير القرطبي ، الجامع لأحكام القرآن ، دار المعرفة ١٣٨٨ هـ ١٩٦٦ م المجلد العاشر .

٦ - أي جهة قضائية في المملكة بناء علي أمر منها لتحديد الضريبة الواجبة علي المكلف في قضية تنظرها .

ب - يلتزم الشخص الذي تلقي معلومات بمقتضي الفقرة أ من هذه المادة بالمحافظة علي سريتها ، وعدم استخدامها إلا للغرض الذي طلبت من أجله .

ج - يجوز كشف معلومات متعلقة بمكلف ما الي شخص آخر بنا علي موافقة خطية من المكلف .

الملتزمون بالحفاظ علي السرية في النظام الضريبي السعودي:

يتبين من نص المادة ٥٩ من نظام الضريبة علي الدخل السعودي أن الالتزام بمراعاة السرية التزم عام ، حيث يقع علي عاتق كل فرد من أفراد المصلحة أيا كانت وظيفته ، كما يقع علي عاتق المصلحة ذاتها باعتبارها شخص اعتباري يمثلها رئيسها أو وزير المالية<sup>١٨٠٨</sup> .

فلا ينحصر الالتزام بمراعاة السرية علي الأشخاص الذين لهم صلة بربط الضريبة فقط بل يمتد الالتزام ليقع علي عاتق كل شخص في المصلحة سواء له علاقة برط الضريبة أم ليس له علاقة ، أي سواء كان من الفنين العاملين بالفحص أم من الإداريين أم من عمال الخدمات

ومحل هذا الحق هو اي معلومات تتعلق بالمكلف سواء كانت لها صلة بالنشاط الخاضع للضريبة ام ليست لها علاقة بالنشاط الخاضع للضريبة فكل معلومة تصل لأي فرد من أفراد المصلحة مصونة الحق في السرية وأي إفشاء لها يعتبر إخلال بهذا الحق .

صاحب الحق في السرية في النظام الضريبي السعودي:

طبقا لنص المادة ٥٩ من نظام الضريبة علي الدخل السعودي فإن صاحب هذا الحق هو المكلف ، والمكلف طبقا لنظام الزكاة والدخل السعودي هو الشخص الخاضع للضريبة ، والشخص الخاضع للضريبة طبقا لأحكام النظام السعودي هو :

اولا: - شركة الأموال المقيمة عن حصص الشركاء الغير سعوديين<sup>١٨٠٩</sup> .

ومن ثم فحوص الشركاء السعوديين ليست خاضعة للضريبة ولهذا يري الباحث ان حصص الشركاء السعوديين لا يتمتعون بالحق في السرية لأنهم غير مكلفين ، ومن ثم فإن إفشاء المعلومات المتعلقة بها لا تقع تحت طائلة القانون ولا يعاقب عليه القانون ومن هنا يري الباحث ضرورة مد الحق في السرية لجميع الشركاء في شركات الاموال سواء كانوا سعوديين ام غير سعوديين تحقيقا لمبدأ المساواة وهو من المبادئ الاساسية في القوانين الوضعية أو الشريعة الاسلامية .

ثانيا - الشخص الطبيعي المقيم غير سعودي الذي يمارس النشاط في المملكة<sup>١٨١٠</sup> .

ثالثا- الشخص غير المقيم في المملكة والذي يمارس النشاط في المملكة من خلال منشأة دائمة .

رابعا - الشخص غير المقيم الذي لديه دخلا من مصدر في المملكة .

<sup>١٨٠٨</sup> - مجلة مجمع الفقه الاسلامي ، العدد الثامن ، الجزء الثالث ، ص ٤٠٩ ، ١٤١٥ هـ ، جدة

<sup>١٨٠٩</sup> - د. منير رياض حنا ، المسئولية الجنائية للأطباء والصيدالة ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، طبعة ١٩٨٩ ، ص ١٦٠ .

<sup>١٨١٠</sup> - د. محمود شبيب خطاب: دروس في الكتمان من الرسول القائد ، دار الارشاد ، طبعة ١٩٦٩ ، ص ١١ .

خامساً - الشخص الذي يعمل في مجال استثمار الغاز الطبيعي

سادساً- الشخص الذي يعمل في مجال إنتاج الزيت والمواد الهيدروكربونية.

الإستثناءات علي الحق في السريه :

نقصد بذلك بيان متي يجوز لمصلحة الزكاة والدخل اعطاء بيانات ومعلومات عن الممول ، وقد حددت المادة ٥٩ من نظام ضريبة الدخل السعودي هذه الحالات ويمكن تصنيفها الي حالتين

الحالة الأولى : بناء علي موافقة المكلف .

ويشترط في الطلب ان يكون مكتوب ، فلا يجوز افشاء اسرار الممول بناء علي موافقة شفوية منه ، كما يشترط في الموافقة ان تكون صريحة لا تحتمل ادني شك علي معني غير المقصود منها ، هنا يثور التساؤل هل يجوز إفشاء السرية بناء علي موافقة من وكيل الممول ، ويعتقد الباحث انه لا إجتهد مع صريح النص حيث قررت المادة ٥٩ من نظام الضريبة علي الدخل حيث اشترطت المادة لجواز افشاء اسرار الممول ان تكون هناك موافقة خطية من المكلف فقط ولو اراد المشرع جواز الموافقة من وكيل الممول لنص علي ذلك صراحة ، فلا ينسب لساكت قول ، ولهذا اري ان الموافقة علي كشف بيانات ومعلومات الممول تكون من الممول ذاته ولا يعتد بالموافقة الصادرة من وكيلة .

الحالة الثانية : بناء علي توافر حالة من الحالات التالية :

١ - موظفو المصلحة لغرض تنفيذ واجباتهم وفقاً للنظام .

فيجوز للمصلحة ولأي فرد فيها كشف معلومات عن المكلف لاي موظف في المصلحة بغرض القيام بعمليات الحصر والفحص والتحصي .

٢ - موظفو مصلحة الجمارك لغرض تطبيق النظام الجمركي .

٣ - ديوان المراقبة العامة لأغراض التدقيق والمراجعة بحكم اختصاصه

فيجوز كشف بيانات المكلف لموظفي ديوان المراقبة العامة وذلك بغرض تنفيذ اختصاصاته ، وهو الجهة المختصة بالرقابة اللاحقة علي جميع ايرادات الدولة ومصروفاتها ومراقبة كافة أموال الدولة المنقولة والثابتة ، وكذلك الرقابة علي جميع الأجهزة الحكومية

٤ - السلطات الضريبية للدول الأجنبية وفقاً للمعاهدات التي تكون المملكة طرفاً فيها، وذلك نظراً لأهمية تبادل المعلومات الضريبية بالنسبة للإدارات الضريبية لما لها من أثر فعال في تعزيز قدرتها علي تطبيق أحكام القانون الضريبي<sup>١٨١١</sup> ، لهذا فالمملكة تتيح تبادل المعلومات مع السلطات الضريبية للدول الأجنبية التي ترتبط بالمملكة بمعاهدات تبادل المعلومات.

٥ - الأجهزة المسؤولة عن تطبيق النظام لغرض الملاحقة الجنائية للمخالفات الضريبية.

٦ - أي جهة قضائية في المملكة بناءً علي أمر منها لتحديد الضريبة الواجبة علي المكلف في قضية تنظرها، أو لأي أمر إداري أو جنائي آخر تنظره ، فيجوز كشف بيانات المكلف بناء علي أمر قضائي بمناسبة اي قضية تنظرها وتحتاج الي بيانات عن الممول لكشف وجهة الحق فيها .

### المبحث الثالث

<sup>١٨١١</sup> - أبي نصر إسماعيل الفرابي - تاج اللغة - الصحاح ، الجزء الخامس ، دار إحياء التراث العربي ، الطبعة الاولى ، ص ١٩٥٣ ، طبعة سنة ١٤١٩ هـ - ١٩٩٩ م

## المسؤولية الناشئة عن الاخلال بحق الممول في السرية

يثير الاخلال بحق الممول في السرية ثلاث انواع من المسؤولية وهي : المسؤولية المدنية ، والمسؤولية الادارية ، والمسؤولية الجنائية . وسوف نتناول هذا المبحث من خلال مطلبين :

المطلب الاول: المسؤولية المدنية.

المطلب الثاني: المسؤولية الادارية.

المطلب الثالث : المسؤولية الجنائية.

## المطلب الاول

## المسؤولية المدنية

يشترط لقيام المسؤولية المدنية أن يكون هناك ضرر قد أصاب الممول نتيجة لهذا الإفشاء ولقد كانت الصورة التقليدية للالتزام بحفظ السر تلك الخاصة بحفظ الأسرار المهنية، التي تفترض قيام المهني : كمامور الضرائب والباحث القانوني ، وموظفي الادارات الضريبية الخ...ممن يقومون بمهام وظائفهم ومهنتهم، وما يستتبع ذلك من ضرورة الالتزام بالحفاظ على تلك الأسرار وعدم إفشائها للغير . ونظرا لأهمية هذه الالتزامات فقد تدخل المشرع بالعديد من الجزاءات والأحكام التي تضمن الحفاظ على الأسرار والخصوصيات، مع تقرير الجزاءات الرادعة لكل من يخل بهذه الالتزامات، سواء كانت جزاءات تأديبية أو مدنية.

والمسؤولية الناشئة عن إفشاء السر تقوم على الخطأ والضرر وعلاقة السببية، ويقع عبء اثبات الاركان الثلاثة للمسؤولية علي عاتق المدعي ( الممول ) فهو المطالب بإثبات هذه العناصر، وعليه، فالممول المتضرر مما قام به موظف مصلحة الضرائب من إفشاء لأسراره، مطالب بإثبات خطأ ذلك الموظف أو إهماله، فإذا ترك مأمور الضرائب الدفاتر والملفات مفتوحة وكان أحد الأشخاص حاضرا فاستقر بصره على هذه الأوراق، أو ألم بأسرار أخرى، فإن هذا الإهمال يرتب المسؤولية، إذا ما نتج عنه ضرر للممول، أو أن يطلب أحد الأشخاص بيانا عن ملف أحد الممولين فيسلمه له مأمور الضرائب دون التحقق من شخصيته، ثم يتضح أنه ليس هو صاحب الشأن ، فالممول المتضرر يجب عليه في هذه الحالات إثبات هذا الإهمال الواقع من الموظف .

ويرجع إلقاء عبء إثبات عناصر المسؤولية على عاتق الممول إلى كون الالتزام بمراعاة السرية التزام بامتناع عن عمل، فيجب على الممول في هذا الالتزام أن يثبت حصول الإخلال به، أما إثبات سرية المعلومة فيستخلصها القاضي من ظروف الواقعة وظروف الحال ، ولا نتفق مع ما ذهب اليه البعض من أن الممول المتضرر لكي يكسب دعواه عليه أن يثبت الخاصية السرية للمعلومات التي تم إفشاؤها، وما يلاحظ على هذا الرأي هو أنه يرهق المتضرر بإثبات صفة السرية، وهذا فيه تكليف لا طائفة منه .

كما يجب على الممول أن يثبت الضرر الذي لحقه بسبب الإفشاء الذي قام به موظف المصلحة، وهي واقعة مادية يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات، كما يقع على الممول المتضرر عبء إثبات علاقة السببية بين خطأ الموظف والضرر الناتج عن الإخلال بالسر، وذلك لأن مسؤولية الموظف في المصلحة عن الاخلال بمراعاة سر الممول هي مسؤولية تقصيرية مصدرها نص القانون وهو العمل غير المشروع، وليست تعاقدية، ولهذا فعبء اثباتها يقع علي المدعي في بكافة طرق الإثبات .

يمكن للموظف أن ينفي علاقة السببية عن طريق السبب الأجنبي، فيثبت أن قوة قاهرة أو حادث فجائي أو خطأ الممول نفسه هو الذي كان وراء إفشاء الموظف لسرية بيانات الممول وتعتبر الوقائع المكونة للخطأ والضرر وعلاقة السببية بينهما، من المسائل الواقعية التي تستقل محكمة الموضوع بتقديرها.

وتتقدم دعوى التعويض عن المسؤولية من جراء إفشاء السر الذي ارتكبه الموظف بالمصلحة في إطار العمل غير المشروع، بمضي خمس سنوات تبتدئ من اليوم الذي علم فيه الممول المتضرر بوقوع الضرر وبالجبهة المسؤولة عنه، ولا يبدأ حساب الخمس سنوات إلا من تاريخ العلم بهذين الأمرين معا. وتتقدم دعوى التعويض في جميع الأحوال بمضي عشرين سنة من وقت حدوث الضرر.

### المطلب الثاني

#### المسؤولية الإدارية

إذا تأكد إخلال الموظف بواجبات الوظيفة وخرج علي مقتضياتها ، فإن ذلك يستوجب تطبيق العقوبة التأديبية المناسبة ، جزاء له علي فعله المنحرف ، فكل من يخالف واجبات وظيفته إيجابا أو سلبا أو إتيانه عملا من الأعمال المحرمة عليه يرتكب ذنبا إداريا ، يستوجب توقيع عقوبة تأديبية عليه مع عدم الإخلال بالجزاء الجنائي .

#### شروط توافر المسؤولية الإدارية

يلزم لتوافر المسؤولية الإدارية توافر ثلاثة أركان شأنها شأن المسؤولية الجنائية وهي الركن المادي والركن المعنوي والركن الشرعي ، فالركن المادي يتمثل في الفعل الايجابي أو السلبي الذي يتخذه الموظف مخالفا لواجبات وظيفته، أما الركن المعنوي فيتمثل في ان يكون الموظف كامل الإدراك والوعي أثناء قيامه بالمخالفة الوظيفية بصرف النظر عن قصد تحقق نتيجة فعله من عدمه ، فيكفي ان يصدر الفعل عن إرادة أئمة ، والإرادة الأئمة في المجال التأديبي لا تعني العمد بل يكفي لتوافرها عدم ماعاة الدقة والحرص ، أي مجرد الخطأ ولو لم يكن عمد .

أما الركن الشرعي فغير متوافر علي وجه ما هو معروف في المسؤولية الجنائية الذي يخضع لقاعدة لا جريمة بدون نص قانوني ، فلا يوجد تحديد للأفعال المؤتمة إداريا وانما كل ما هو مخالف لواجبات الوظيفة يمثل جريمة إدارية ، الأمر الذي يشكل خطورة علي الموظف نظرا للسلطة الادارية الواسعة التي تتمتع بها الإدارة في مجال التأثيم .

ويتوافر الركن الشرعي في شأن جريمة افشاء أسرار الممولين في النص القانوني الذي يحظر علي الممول افشاء اسرار توصل اليها من خلال وظيفته فمثلا نجد في قانون الخدمة المدنية المصري رقم ١٨ لسنة ٢٠١٥ ينص علي ( يتعين علي الموظف الإلتزام بأحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية وغيرها من القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات المنفذة لها .

وعلي ذلك فإخلال مأمور الضرائب بأحكام المادة ١٠١ من قانون الضريبة علي الدخل يعتبر مخالفة تستوجب التأديب ، وإذا كان المشرع لم يحدد الجرائم التأديبية كما هو الحال في قانون العقوبات الا أنه حدد العقوبات المستحقة علي المخالفات الإدارية وهي الإنذار، الخصم من الأجر ، تأجيل الترقية ، الإحالة الي المعاش ، الفصل من الخدمة .

كما نجد في النظام السعودي بالإضافة الي نص المادة ٥٩ من نظام الضرائب علي الدخل ، هناك نص المادة ١٢ من الخدمة المدنية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤٩ وتاريخ ١٠/٧/١٣٩٧ هـ والمعمول به اعتبارا من ١/٨/١٣٩٧ هـ والتي وحظرت علي الموظف العام أن يقوم بإساءة استعمال سلطته الوظيفية، أو استغلال نفوذه، أو قبول الرشوة أو طلبها بأي صورة من الصور المنصوص عليها في نظام مكافحة الرشوة، أو قبول الهدايا أو الإكراميات أو خلافه بالذات أو بالوساطة لقصد الإغراء من أرباب المصالح، أو إفشاء الأسرار التي يطلع عليها بحكم وظيفته ولو بعد تركه الخدمة.

فإذا توافرت هذه الأركان استحق الموظف العقوبة التأديبية وهذه العقوبات يحددها علي سبيل الحصر قانون الوظيفة العامة في جمهورية مصر العربية أو قانون الخدمة المدنية في المملكة العربية السعودية ، ويجوز للموظف التظلم من هذا الجزاء طبقاً للجراءات والمواعيد التي يحددها القانون .

### المطلب الثالث

#### المسؤولية الجنائية

لا تثير إفشاء الموظف لأسرار الممول المسؤولية المدنية والادارية فحسب ، بل تثير أيضا المسؤولية الجنائية ولذلك جرم المشرع المصري بعض الأفعال التي تمس سرية الحياة الخاصة ببعض نصوص قانون العقوبات من ذلك المادة ٣١٠ عقوبات مصري المتعلقة بسر المهنة، والتي تقرر أن كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعا إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سر خصوصي الوقائع المعروضة عليها أوتمالشريعة الاسلامية ولما كانت المحاكم في النظام القانوني السعودي تطبق علي ن عليه فأفشاءه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة شهور أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه مصرياً<sup>١٨١٢</sup>.

ويري الباحث ان هذه العقوبة لا تتناسب البتة مع خطورة الآثار المترتبة علي الاضرار التي تترتب علي الممول ومصالحة في حالة افشاء اسراره ولهذا يهيب الباحث بالمشرع الي تغليظ هذه العقوبة بالنظر الي فداحة الآثار المترتبة علي هذه الجريمة .

أما في النظام القانوني السعودي لا يوجد نص قانوني وضعي يجرم افشاء سر المكلف ، إلا انه لما كانت افشاء الأسرار من الأمور غير الجائزة في الشريعة الاسلامية ، ولما كانت المحاكم في هذا النظام تطبق علي الوقائع المعروضة عليها الشريعة الاسلامية ، ولهذا فإنه تعتبر افشاء الاسرار جريمة ويستحق مرتكبها عقوبة تعزيرية ، لأنه من المعاصي ، ولم يرد بشأنه عقوبة محددة ، والعقوبات التعزيرية هي التوبيخ الذي لا يصل لحد السب أو القذف والتغريم ، والحبس والجلد .

#### الخاتمة

مما تقدم يتبين لنا ان افشاء أسرار الممولين من اهم المحظورات علي مصلحة الضرائب ، حيث اجمعت عليه أحكام التشريع الضريبي في كلا من النظام الضريبي المصري والنظام الضريبي السعودي ، ولا يجوز له افشاء اسرار الممولين إلا في الحالات المقرر قانوناً، وقد خلصنا من هذا البحث الي النتائج التالية :

- كان نطاق الالتزام بالسرية في النظام الضريبي السعودي اوسع نطاقاً من النظام الضريبي المصري حيث يشمل في النظام الضريبي السعودي كل العاملين بالمصلحة بينما يقتصر في النظام الضريبي المصري علي من لهم شأن بربط وتحصيل الضريبة ومن لهم الحق في الفصل في المنازعات الضريبية .

- حدد النظام الضريبي السعودي الاستثناءات الي يجوز فيها افشاء سر الممولين بصورة اشمل واكثر تحديداً من النظام الضريبي المصري

<sup>١٨١٢</sup> د. سعد علي رمضان : المسؤولية المدنية الناشئة عن الإخلال بالالتزام بالسرية دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي - رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠٠٦ ، ص ٢٧ .

- إن إخلال العاملين بمصلحة الضرائب بالإلتزام بمراعاة السريه تثير المسؤولية المدنية والمسؤولية الادارية والمسؤولية الجنائية .

وانطلاقا من هذه النتائج توصل الباحث الي التوصيات الآتية :

- ضرورة تعديل نص المادة ١٠١ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليتسع نطاق الإلتزام بمراعاة السرية لي جميع العاملين بالمصلحة ولا يقتصر علي من لهم شأن في ربط وتحصيل الضريبة والفصل في المنازعات الناشئة عن الضريبة .

- ضرورة تدخل المشرع الجنائي بتعديل العقوبة المقرر علي جريمة افشاء الأسرار حيث ان العقوبة الحالية لا تتناسب البتة مع ما يترتب علي الممول من أضرار نتيجة ارتكاب هذه الجريمة .



المراجع :

- ١ - أحمد فؤاد عبد الباسط : الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة ، الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، ٢٠٠٥ .
  - ٢ - أحمد كامل سلامة ، الحماية الجنائية لأسرار المهنة ، مطبعة جامعة القاهرة طبعة ١٩٦٢ .
  - ٣ - أبي نصر إسماعيل الفرابي - تاج اللغة - الصحاح ، الجزء الخامس ، دار إحياء التراث العربي ، الطبعة الأولى ، طبعة سنة ١٤١٩ هـ - ١٩٩٩ م .
  - ٤ - المعجم الوجيز ، مجمع اللغة العربية ، وزارة التربية والتعليم مصر ، ١٩٩٤ .
  - ٥ - ابن منظور ، لسان العرب ، المجلد الرابع
  - ٦ - تفسير بن كثير ، الجزء الرابع ، ١٣٨٨ هـ - ١٩٦٩ م ، دار المعرفة ، بيروت ، لبنان .
  - ٧ - تفسير القرطبي ، الجامع لأحكام القرآن ، دار المعرفة ١٣٨٨ هـ ١٩٦٦ م المجلد العاشر .
  - ٨ - د. رمضان صديق محمد ، الموازنة بين حق الممول في الخصوصية وحق الإدارة الضريبية في الحصول علي المعلومات المؤتمر العلمي الثاني لكلية القانون الكويتية المنعقد في الفترة ١٦/١٥ فبراير ٢٠١٥ .
  - ٩ - سعد علي رمضان : المسؤولية المدنية الناشئة عن الإخلال بالالتزام بالسرية ، دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة المنصورة ، ٢٠٠٦ .
  - ١٠ - د. منير رياض حنا ، المسؤولية الجنائية للأطباء والصيادلة ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، طبعة ١٩٨٩ .
  - ١١ - د. محمود شيب خطاب : دروس في الكتمان من الرسول القائد ، دار الارشاد ، طبعة ١٩٦٩
  - ١٢ - د. سعد علي رمضان : المسؤولية المدنية الناشئة عن الإخلال بالالتزام بالسرية دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي - رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة المنصورة ، ٢٠٠٦ .
  - ١٣ - د. مأمون سلامة : قانون الأحكام العسكرية «العقوبات والإجراءات» القاهرة ، دار الفكر العربي ، ١٩٨٤ .
  - ١٤ - د. محمود نجيب حسني : قانون العقوبات ، القسم الخاص ، دار النهضة العربية ، ١٨٩١ .
  - ١٤ - د. مصطفى أحمد عبد الجواد : التزام المحامي بالمحافظة على أسرار العميل ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٥ .
- المجلات العلمية :
- ١ - مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والقانونية ، العدد ١٠ ، المجلد ١ ، عدد شعبان ١٤٣٤ هـ - يونيو ٢٠١٣ .
  - ٢ - مجلة مجمع الفقه الاسلامي ، العدد الثامن ، الجزء الثالث ، ص ٤٠٩ ، ١٤١٥ هـ ، جدة المواقع علي شبكة الإنترنت

[http://www.aleqt.com/٢٠١٤/٠٧/٢٥/article\\_٨٧٠٥٩٥](http://www.aleqt.com/٢٠١٤/٠٧/٢٥/article_٨٧٠٥٩٥).

<https://sitcegypt.org/?p=٤٠٤٨> -