الموازنة بين حق الممول في الخصوصية وحق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات

أ.د. رمضان صديق(*)

(*) أستاذ التشريعات المالية والضريبية – عميد كلية الحقوق جامعة حلوان

المقدمة:

يسجل التاريخ أن مصر الفرعونية هي أول من عرف السر المهني، حيث كان صاحب الصنعة ملزماً بالحفاظ على أسرار العمل، كما كان الطبيب ملتزماً بالحفاظ على الأسرار، فإذا خالفها وتوفي المريض دفع الطبيب رأسه ثمناً لذلك[1]. وإن أول من وضع قاعدة السر المهني عند الأطباء هو أبوقراط، ويروى [2] أنه قال: «إن كل ما يصل إلى بصري وسمعي وقت قيامي بمهمتي، أو في غير وقتها مما يمس علاقتي بالناس ويتطلب كتمانه سأكتمه، وسأحتفظ به في نفسي، محافظتي على الأسرار المقدسة». ثم انتقل هذا الالتزام إلى القساوسة، ثم المحامين الذين ورثوا بدورهم هذا الالتزام من القديسين، لأن المحامي نتاج من عالم القديس الذي كان يرتدي الجبة[3]. والعلاقة بين السر secret والقداسة sacred واضحة في اللفظ الأجنبي[4].

ومن الهدي النبوي أدلة كافية على ضرورة حفظ الأسرار، ومنه قوله صلى الله عليه وسلم: «الحديث بينكم أمانة»، و»آية المنافق ثلاث ....إذا أو تمن خان»، وأوصى أمير المؤمنين علي كرم الله وجهه: «سرك أسيرك، فإذا تكلمت به صرت أسيره، وأعلم أن أمناء الأسرار أقل وجوداً من أمناء الأموال، فحفظ الأموال أيسر من كتم الأسرار»، وقال الخليفة العادل عمر بن عبد العزيز: «القلوب أوعية، والشفاه أقفالها، فليحفظ كل إنسان مفتاح سره»[5].

وقد أوصى فقهاء الشافعية الأطباء بأن يغضوا أبصارهم عن المحارم عند دخولهم على المرضى، وألا يفشوا الأسرار، ولا يهتكوا الأستار، ولا يتعرضوا لما ينكر علمهم [6].

(1) عبد الحميد الشواربي: شرح قانون العقوبات، دراسة مقارنة في الشريعة الإسلامية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991، ص 385، وماروك نصر الدين: المسؤولية الجزائية عن إفشاء سر المهنة، مجلة موسوعة الفكر القانوني، ج 1، ص 5.

(2) Jacques Hameline , Andre" Damine : Les regles de la profession d'avocat, Dalloz , Paris, 2000, p.309 et 310.

(3) بومدان عبد القادر: المسؤولية الجزائية للطبيب عن إفشاء السر الطبي، رسالة ما جستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/2011.

(4) حسين النوري: سر المهنة المصرفي في القانون المصري والقانون المقارن، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1974.

(5) عبد الحميد الشواربي: مسؤولية الأطباء والصيادلة والمستشفيات المدنية والجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991، ص 200.

(6) ابن أبي صبعة: عيون الأنباء في طبقات الأولياء، الجزء رقم 2، منشورات دار الثقافة، بيروت، ص 124.

وقد أصدرت المنظمة العالمية للطب الإسلامي ما يعرف بالدستور الإسلامي لمهنة الطب، والذي جاء فيه [1]:«إن حفظ أسرار الناس وستر عوراتهم واجب على كل مؤمن، وهو على الأطباء أوجب، ويجب على الطبيب أن يصون أي معلومات وصلت إليه خلال مزاولته مهنته عن طريق السمع أو البصر أو الفؤاد أو الاستنتاج، وأن يحيطها بسياج كامل من الكتمان». ويقول المثل العربى: «كل سر جاوز الاثنين شاع»، و «إذا ضاق صدرك بسرك فصدر غيرك به أضيق». و قال الأستاذ بيرنارد هور في مؤلفه «الأسرار المهنية»: «أقول ليس هناك دفاع جيد دون اعترافات.. ولا اعترافات دون ثقة.. ولا ثقة دون سر».

تعريف السر في القانون:

هو كل ما يضر إفشاؤه بالسمعة والكرامة، ويرى بعض الباحثين أن النبأ يصح أن يعد سراً ولو لم يكن البوح به مشيناً بصاحبه إذا ترتب على إفشائه ضرر أدبي أو مادي بصاحبه [2].

يذهب القضاء الفرنسي إلى اعتبار النبأ سراً، ولو كان شائعاً بين الناس، طالما لم يتأكد، وبعدها تزول عنه صفة السرية [3]. ويرى فقهاء القانون [4] إلى أنه ليس سراً يؤتمن ما بلغ الشخص من وقائع لم يعلمها بصفته الوظيفية، كأن يرى الطبيب زوجة المريض تمزِّق وثيقة خاصة به، أو ما ارتبط ببحث علمي ينشر فيه الطبيب خبرته في علاج مرض معين دون أن يذكر المريض الذي عالجه، أو أن يكون الأمر شائعاً بين عدد كبير يصعب إحصاؤهم، أو أن يكون في كتمان السر خطراً يجب الإبلاغ عنه قبل وقوعه، لأن كتمان السر هنا يتحول إلى جريمة يعاقب عليها القانون.

وفي الشأن الضريبي يتطلب ملء الإقرار الضريبي أن يفصح الممول أمام السلطات الضريبية عن كثير من المعلومات أو البيانات الشخصية، مثل [5] بيانات عن

---

(1) جاء ذلك في المؤتمر الأول للمنظمة، والمنعقد بدولة الكويت عام 1981.

(2) أحمد كامل سلامة: الحماية الجنائية لأسرار المهنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، 1988، ص 37.

(3) وجيه محمد خيال: المسؤولية الجنائية للطبيب في النظام السعودي، 1416هـ، ص 54.

(4) محمود نجيب حسني: شرح قانون العقوبات الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 760.

(5) Ttker B.B: Federal Income Tax returns confidentiality vs. public disclosure, 1981, p.482

هويته ومكان إقامته وحالته الاجتماعية، ومن يعولهم أو يتصل بهم، ودخله وإيراداته وتبرعاته، أو مساهماته الخيرية ونفقاته العلاجية أو الطبية وغيرها، كما يتعيِّن عليه أن يحتفظ بسجلات تفصيلية ودفاتر محاسبية تدوِّن حساباته على أن تكون دقيقة أو كافية لإعداد إقراره الضريبي اللازم للإفصاح عند المراجعة الضريبية.

وفي الحفاظ على السرية التزام أخلاقي تفرضه اعتبارات المروءة وحسن العلاقات بين الناس، فإن الإنسان الذي اختار شخصاً ليودعه سراً من أسراره، فإنما يكون قد اختصه بذلك لاعتقاده في حسن أخلاقه وعدم تصور أن يفشي السر، وما قد يقع عليه من ضرر نتيجة ذلك يأتي من هذا الشخص الذي ائتمنه. ومن ثم كان إفشاء السر الواجب كتمانه ردة أخلاقية تفقد الناس ثقتهم في من يتعاملون معهم، على الرغم من أن الممول يود لو كانت هذه المعلومات ملكاً له وحده لا يجبر أن يبوح بها إلى أي أحد ولو كانت مصلحة الضرائب.

مشكلة البحث:

تتمتع الإدارات الضريبية بسلطات 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 تساعدها 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.

وقد أثارت هذه السلطات الواسعة التساؤل عن مدى مشروعيتها، في ظل تعاظم الاهتمام بحقوق الإنسان، ومن بينها حقه في الخصوصية، حيث يتهم بعض الباحثين التشريعات الضريبية بانتهاك هذا الحق من خلال تغوُّل الإدارة الضريبية وتعسفها في ممارسة سلطاتها التي خولها لها القانون. ومما زاد من وطأة هذا الاتهام ما لوحظ في

السنوات الأخيرة من زيادة ملحوظة في إبرام اتفاقيات ضريبية دولية تمكِّن السلطات الضريبية من تبادل المعلومات الخاصة بالمولين بين الدول المختلفة، مما يؤدي إلى مزيد من انتهاك خصوصية المول على المستويين الوطني والدولي.

لذلك حرصت التشريعات الضريبية على توفير عدد من الضمانات القانونية التي تكفل احترام حق المول 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، وأن تراعي الدول عند تبادلها للمعلومات الضريبية حق المول في احترام خصوصيته، سواء التي تتعلق بذاته، أو بنشاطه، أو بأسرار مهنته، أو بقدرته التنافسية في السوق.

ونهدف من هذا البحث إلى تعيين حدود الموازنة بين حق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق قوانين واتفاقيات الضرائب، وبين حق المول في احترام خصوصيته، وذلك في إطار مقارن، للوقوف على كيفية تحقيق هذا التوازن، وما يقترح لضمان ذلك في التشريعات العربية.

خطة البحث:

نرى أن يتكون هذا البحث من ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: حق المول في الخصوصية.

المبحث الثاني: حق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات.

المبحث الثالث: الضمانات القانونية لاحترام حق المول في الخصوصية.

المبحث الأول

حق الممول في الخصوصية

يحرص الشخص أن تظل بعض المعلومات عنه سرية لا يجوز أن يطلع أحد عليها إلا بإذنه، وذلك لأسباب عدة، منها [1] : أن يتجنب مقارنته بغيره من الناس سواء كانت نتيجة المقارنة لصالحه أو ضده، أو خشية أن يؤدي كشف هذه المعلومات عن الوقوف على قدراته الإبداعية والسطو عليها، أو أن تحد من استقلاليته، أو أن يكون عرضة للتدخل غير المأمون من خصومه، أو أن يكون هدفاً للسماسرة ومندوبي العروض التجارية والمحتالين، أو أن يكون عرضة للسرقة، أو حتى لا يساء استخدام هذه المعلومات من قبل منافسيه للإضرار به اقتصادياً.

وكذلك فإن من موجبات حفظ الأسرار حماية المصالح الأدبية والمادية لصاحب السر، فقد يترتب على إفشاء سر من أسراره كالمرض أو الاتهام بجريمة انصراف الناس عنه، وانتقاص قدره أمامهم، أو أن يفقد وظيفته أو يخسر الترقية التي كان يأملها، أو يؤدي إفشاء أسراره المصرفية إلى الإضرار بمركزه المالي .

وفي حفظ الأسرار مصلحة مؤكدة للمجتمع، وخاصة بالنسبة لبعض المهن التي يوجب قانونها حماية أسرار المتعاملين، إذ يعطي الالتزام بسر المهنة الثقة اللازمة التي يحتاجها المتعامل كي يفرغ أسراره في مستودع أمين، وهو على يقين من أن من أفضى إليه بسره لن يبوح به لغيره، مما يوفر للمهنة المعلومات الكافية لنجاحها، فالمريض لن يشفى على نحو صحيح إلا إذا أفضى لطبيبه بكافة أسرار مرضه، كذلك فإن حفظ البنك لأسرار عملائه يشجع العملاء على إيداع أموالهم لديه، ولدى الخزانة العامة مصلحة مؤكدة في الالتزام بأسرار الممولين تتمثل في تشجيع هؤلاء الممولين على الادلاء ببيانات ومعلومات كافية عن أوضاعهم المالية، مما يوفر للإدارة الضريبية فرصة تحصيل الضريبة على نحو دقيق وصحيح.

(1) Cynthia Blum, "Sharing Bank Deposit Information with Other Countries: Should Tax Compliance or Privacy Claims Prevail" (2004) 5 Fla. Tax Rev. 579 .

وهذه الدوافع لا تقبلها المجتمعات التي تدعو إلى الاقتصاد الحر[1]، لأنها ترى أن من خصائص اقتصاديات السوق التدفق الحر للمعلومات بما يزيد من المنافسة لصالح المجتمع ككل، وما يقتضيه ذلك من تضييق حدود السرية التي تحد من تدفق البيانات ولو كانت ذات طابع شخصي إلا في أضيق الحدود. ذلك لأن احتفاظ منشأة بوضع قوي في السوق يجعلها تحقق أرباحاً أعلى من المعتاد، يحفز غيرها من المنشآت المتنافسة لأن تحذو حذوها، وذلك باقتفاء أثرها والتعرف على معلومات كافية أو كاملة عنها. ولا شك أن توافر هذه المعلومات يجعل المنشآت المتنافسة الأخرى تتمكن من دخول السوق ومنافسة تلك المنشأة، ومن ثم تنكسر حدة الاحتكار أو المركز المتميز الذي تتبوأه المنشأة ذات الأرباح الكبيرة، فتعم الفائدة على المجتمع بسبب هذه المنافسة. ولذلك فإن الاحتفاظ بالمعلومات وعدم إذاعتها قد يقلل من ظروف المنافسة، ويكرس أوضاعاً احتكارية يضار بها المجتمع كله لصالح طائفة من الأفراد يحتفظون بهذه المعلومات لتحقيق مآرب خاصة مما يضر بمناخ المنافسة في الاقتصاد الحر.

فضلاً عن أن التشبث بالحق في الخصوصية لمنع المجتمع من معرفة المعلومات الكافية عن المتعاملين في السوق، يخلق مناخاً ضبابياً يولد التضليل وسوء الفهم والقصور في التحليل الناتج عن نقص المعلومات، مما يؤدي إلى تضارب أو خلل في القرارات الاقتصادية تنعكس سلباً على حجم التعامل في الأسواق وطبيعته، وعلى سياسات التسعير. فقد يؤدي إخفاء معلومة عن حقيقة مرض رئيس مجلس إدارة شركة، أو تعثره المالي أو مدى التزام الشركة ضريبياً، إلى انعكاسات غير مرغوبة، بعكس فيما لو كانت المعلومات المؤكدة متاحة للجمهور.

ويفيد تبادل المعلومات الضريبية أو الإفصاح عنها فيما بين الإدارة الضريبية والجهات الحكومية الأخرى في تكامل القوانين السارية في الدولة[2]، حيث يتم مقارنة هذه المعلومات مع ما توافر لدى الجهات الأخرى من معلومات عن نفس الممول في التأكد من صحة هذه المعلومات وتكاملها واكتمال أوجه النقص فيها، بما يفيد في تفاعل تطبيق القوانين الأخرى، وخاصة ما يتعلق باكتشاف الجرائم وتحقيقها أو منعها.

(1) Yionont Bubery : The policy condition underlying tax secrecy , Draft version, pp. 4-5.
(2) Australian Government: The Treasury : Review of Taxation Secrecy and Disclosure Provisions, Discussion Paper, August 2006, p. 10.

المبحث الثاني

حق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات

تشير بعض التقديرات[1] إلى أن الدول النامية تخسر حوالى 124 مليار دولار سنوياً بسبب وجود أصول تابعة لها في المراكز المالية والملاجئ الضريبية، وإن من الأسباب المهمة لخروج هذه الأصول من موطنها، اتباع المراكز والملاجئ نظاماً صارماً للسر، حيث تختفي الحقيقة عن الدولة الأم ولا يمكنها فرض الضريبة على مواطنيها.

أدى انتشار المراكز المالية Financial Centers في مناطق الأوفشور، وإساءة استخدامها في التهرُّب الضريبي من الدول الأم، إلى الدعوة لتوفير مناخ الشفافية الضريبية الدولية، التي تتطلب توفير آلية فعالة لتبادل المعلومات الضريبية بين الدول المختلفة، وقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عدة معايير قياسية لتوفير هذه الشفافية [2]. وهذه المعايير هي:

1- خلق آليات لتبادل المعلومات بناء على طلب الدول.

2- السماح بتبادل المعلومات بين الدول للمساعدة في تطبيق القانون الداخلي لكل دولة، سواء فيما يتصل بالعقوبات الجنائية أو المدنية.

3- عدم فرض عوائق على تبادل المعلومات بين الدول بسبب اختلاف النظم القانونية للدول.

4- احترام الضمانات والقيود التي تفرضها القوانين على تبادل بعض المعلومات.

5- فرض السرية الشديدة على المعلومات التي يتم تبادلها.

6- توفير المعلومات الموثقة والتي تكشف عن هوية الشخص أو حساباته البنكية، وإمكانية استخدام هذه المعلومات في حالة ممول معين.

(1) DEV KAR & DEVON CARTWRIGHT-SMITH, GLOBAL FINANCIAL INTEGRITY, ILLICIT FINANCIAL FLOWS FROM DEVELOPING COUNTRIES: 2002–2006, 9 (Dec. 2008), available at http://www.gfip.org/ storage/gfip/executive%20-%20final%20version%201-5-09.pdf.

(2) ("OECD")'s Principles of Transparency and Effective Exchange of Information at the OECD Global Forum on Taxation held in Melbourne, 2005.

وقد اعتمدت إحدى لجان مجلس النواب لولاية كاليفورنيا the Senate Governance and Finance Committee، بالولايات المتحدة، مشروع قانون تمهيداً لإصداره يلزم الإدارة الضريبية بنشر قائمة سنوية بأكبر مائة وخمسين شركة دافعة للضريبة في الولاية كل عام على ضوء إقراراتها السنوية، بحيث تكشف القائمة بعض المعلومات الضريبية، منها اسم كل شركة وما يستحق عليها من ضرائب، على أن تقوم الإدارة الضريبية بالولاية بتعديل هذه القائمة بما يعكس الظروف والمتغيرات التي تطرأ على وضع الشركة ضريبياً، ويعكس مدى التزامها بالقانون الضريبي.

ويهدف هذا المشروع[1] إلى دعم سياسة الشفافية والقدرة على المحاسبة في المجتمع، خاصة وأن هذه المعلومات لا تختلف كثيراً عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها علناً حالياً، وتتطلبها قوانين أخرى كقانون التجارة وقانون البورصة.

ومن شأن هذا الإفصاح أن يساعد المجتمع على التعرف على التحليل الموضوعي للتشريع الضريبي، بما يمكن من معرفة من يدفع الضرائب، وماذا يدفع، ومن الذي يستفيد فعلاً من التغييرات الضريبية، وكيف يمكن تعديل القانون لتحقيق أهدافه بفعالية أكبر على ضوء بيانات حقيقية وصحيحة.

وانصب اعتراض المعارضين لهذا المشروع على أن المعلومات المطلوبة تخرق مبدأ السرية، وتنتهك حق الشركات في الاحتفاظ بمعلوماتها التي إن أفصح عنها علناً لأدت إلى الإضرار بها أو بمركزها التنافسي في السوق، فضلاً عن أن الاعتماد على بيانات الإقرار لا تقدم حكماً صحيحاً على الالتزام الضريبي الفعلي الواقع على الشركة، حيث يمكن أن يتعرض هذا الإقرار لمراجعة إدارة الضريبة، وأن تسفر هذه المراجعة على زيادة في الدين الضريبي المستحق على الشركة، وأن نتيجة هذه المراجعة لن تظهر إلا بعد سنتين على الأقل من تاريخ تقديم الإقرار، مما يعني أن البيانات التي وردت في الإقرار خلال سنة ما، قد تختلف عن البيانات النهائية التي تسفر عنها المراجعة الضريبية بعد ذلك.

(1) Senate Committee Analysis of AB 2439, available at http://www.leginfo.ca.gov/pub/11-12/bill/asm/ab_2401- 2450/ab_2439_cfa_20120621_170310_sen_comm.html.

كما أن ما تقدمه الإدارة الضريبية على موقعها الإلكتروني من بيانات إحصائية عن الضرائب التي تدفعها مجموعات الممولين من فئات التجار والصناع والمهنيين وغيرهم كافٍ في التحليل الموضوعي للتشريع الضريبي، دون حاجة للكشف عن هوية الممولين وأسمائهم على الكافة، لأن هذا الكشف لن يفيد إلا الصحف في إثارة الرأي العام، وقد يضر بالحماية المقررة لهذه المعلومات لصالح المجتمع أكثر مما يفيد[1].

وفي نفس السياق فإن الجدل يثور[2] حول مدى أحقية الإدارات الضريبية في الإطلاع على بيانات الممولين لدى المصارف، حيث يذهب المعارضون إلى أن العلاقة بين البنك وعميله تقوم على الثقة التي يوليها العميل بالبنك، الذي يودع لديه أمواله أو يقترض منه، في أن لا يفشي سراً عن معاملاته للغير، وأن هذه السرية لازمت تلك العلاقة من قديم وعلى أساسها تم دعم العمل المصرفي ونجح في المساهمة في تنمية المجتمع، بينما يرى المؤيدون أنه يجب أن تطلع الإدارة الضريبية على معلومات الممولين وحساباتهم لدى المصارف، لما في ذلك من فائدة في كشف تعاملاتهم التي قد تكون خافية على الإدارة الضريبية، ومن ثم يقل حجم التهرب، أو التجنب الضريبي، ويتم تقدير الضريبة على الممول تقديراً دقيقاً، ويساعد في تطبيق القوانين الأخرى كقانون غسل الأموال، على سبيل المثال.

ولن يضر الإفصاح المصرفي للإدارة الضريبية بتراث المحافظة على السر، ولا بالعلاقة بين العميل والبنك، باعتبار أن الإدارة الضريبية في معظم الدول ملزمة بالمحافظة على الأسرار، وأن اطلاعها على معلومات العملاء لن يستخدم إلا في تطبيق قوانين الضرائب، مما يقلِّل من التكلفة الإدارية التي يتحملها المجتمع في الوصول إلى حقيقة تعاملات الممولين في حال إخفاء معلوماتهم المصرفية عن الإدارة الضريبية، فضلاً عن أن هذا الإخفاء يعوق تطبيق الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي التي تلزم الدول بتبادل المعلومات الضريبية لأغراض الحد من التهرب الضريبي الدولي[3].

(1) Richard D. Pomp, "Corporate Tax Policy and the Right to Know: Enhancing Legislative and Public Access," State Tax Notes, Mar. 7, 1994, p. 603, or 94 STN 45-21.
(2) OECD : Improving access to Bank information for tax purposes, Paris 2000, p. 8.
(3) OECD, Committee on Fiscal Affairs: Taxation and abuse of tax secrecy, Paris, Report 1985.

وفي الواقع التشريعى، نجد [1] أن عدداً كبيراً من الدول يلزم البنوك بالإفصاح التلقائي عن بعض تعاملات العملاء مع البنوك، كالحصول على الفائدة البنكية، أو تغير المركز المالي للعميل في نهاية السنة. ومن هذه الدول، أستراليا، كندا، الدانمارك، فنلندا، فرنسا، البرتغال، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة، وحتى في الدول التي لا تلزم البنوك بهذا الإفصاح التلقائي، مثل النمسا، بلجيكا وألمانيا، فإن لدى وزير المالية سلطة إجبار البنوك على هذا الإفصاح عندما تحتاج المصلحة العامة ذلك.

كما أعلنت دول مجموعة العشرين(G20) في أبريل 2009 نهاية عصر سرية البنوك end the era of bank secrecy، وذلك كي تتمكن الدول من مكافحة التهرب الضريبي الناشئ من استغلال المراكز المالية الواقعة في المناطق الخارجية (الأوفشور) وسرية المصارف [2]. ويتوقع بذلك أن تزيد الإيرادات الضريبية، وتتحسن ظروف العدالة في فرض الضريبة بين المشروعات سواء التي تعمل في تلك المراكز أو في غيرها.

ولقد أولت الأمم المتحدة اهتماماً بمكافحة هروب رؤوس الأموال من الدول النامية إلى الدول المتقدمة، وذلك في مؤتمرها الذي عقد في مونتريه المكسيكية عام 2003 تحت عنوان دور الأمم المتحدة في تمويل التنمية UN –Financing for Development، والذي خلص [3] إلى أهمية التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية بين الدول لمكافحة إساءة استخدام أصحاب رؤوس الأموال للتشريعات والنظم الضريبية في الدول المختلفة، وسياج السرية المفروض على المعلومات الضريبية في التهرب من الضريبة أو تجنبها، مما يقلل من الإيرادات الضريبية التي تحتاجها الدول لتحقيق التنمية.

وفي مصر ألزم المشرِّع المصري في المادة السادسة من قانون سوق المال، كل شركة طرحت أوراقاً مالية لها في اكتتاب عام، أن تقدِّم على مسؤوليتها إلى الهيئة تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها، على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التي تفصح عن المركز المالي الصحيح. وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المشتركة

(1) OECD : Improving access to Bank information for tax purposes, Paris 2000,pp. 70-71.
(2) OECD: The era of Bank secrecy is over, 26 October, 2011.
(3) TAXJUSTICEBRIEFING – Automatic Tax Information Exchange –September 2010.

طبقاً للمعايير المحاسبية ولقواعد المراجعة التي تحددها أو تحيل اليها اللائحة التنفيذية وتخطر الهيئة بالميزانية وبالقوائم المالية تقريري مجلس الإدارة ومراقب الحسابات عنها قبل شهر من التاريخ المحدد لانعقاد الجمعية العمومية،

وللهيئة فحص الوثائق المشار اليها في الفقرات السابقة، أو تكليف جهة متخصصة بهذا الفحص، وتبلغ الهيئة الشركة بملاحظاتها، وتطلب إعادة النظر في هذه الوثائق بما يتفق ونتائج الفحص، فإذا لم تستجب الشركة لذلك التزمت بنفقات نشر الهيئة لملاحظاتها والتعديلات التي طلبتها، ويتم النشر على الوجه المبين بالفقرة التالية.

ويجب على الشركة نشر ملخص وافٍ للتقارير النصف سنوية في صحيفتين يوميتين واسعتي الانتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية، كما يجب على كل شركة تواجه ظروفاً جوهرية طارئة تؤثر في نشاطها أو في مركزها المالي، أن تفصح عن ذلك فوراً، وأن تنشر عنه ملخصاً وافياً في صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعتى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية. ثم جاء المشرِّع المصري وعاقب على مخالفة هذه الأحكام، وذلك بقوله في المادة 65 من ذات القانون بأنه: «مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أي قانون آخر، يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه، ولا تزيد على خمسين ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين ....» .

ولا شك أن هذا الإفصاح يحقق المساواة التي يهدف المشرِّع إلى تحقيقها بالحيلولة دون إخفاء معلومات ليستفيد منها البعض دون البعض الآخر. ولكن هناك من يرى أن في هذا الإفصاح – الذي يقود إلى العقاب الجنائي في حالة عدم الالتزام به – اعتداء على مصالح الشركة أو المؤسسة ذاتها وعلى مصالح كبار المساهمين فيها، ذلك لأن الإفصاح يقود إلى توفير بيانات الشركة للجميع بمن فيهم منافسيها التجاريين على نحو يمكنهم من التعرف على مواطن الضعف والقوة بالشركة. كذلك فإن كبار مالكي الشركة لا يحبذون هذا الإفصاح، لأن في ذلك إعلاناً عن حجم ثروتهم، إذ إن من متطلبات الإفصاح إعلان نسبة ملكية كل مساهم بالشركة، وبالتالي يصبح من السهل التعرف على قيمة استثمارات المساهمين بالشركة من خلال ضرب عدد أسهمهم في سعر سهم الشركة.

بيد أن هذا التحفظ مردود عليه من منظورين: الأول، أن الالتزام بالإفصاح لا يقع على شركة دون أخرى، فهو إلزام عام يقع على كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية، ومن ثَمّ لا يصح النعي على هذا الالتزام بأنه قد يكشف أسرار الشركة أمام غيرها من الشركات. والثاني، أن هذا التحفظ يعد تعبيراً عن مصالح مرجوحة، بل يمكن القول: إنه تعبير عن مصالح خاصة وأنانية، وبالتالي لا يصمد أمام المصالح الراجحة التي يحققها هذا الإفصاح، خاصة أنه يؤكد مبدأ دستورياً وهو المساواة بين الكافة.

ويكاد يجمع الفقهاء على أن السبب الرئيسي لوجود هذه الحماية هو تحقيق المساواة بين كافة المساهمين والمستثمرين، بحيث لا تكون هناك تفرقة بين كبارهم وصغارهم، وبصفة خاصة بين القائمين على الإدارة والمقربين منهم وبين بقية المساهمين. ولا شك أن هذه المساواة تتحقق بإعلان الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة أو الشركة والتطورات التي تطرأ عليه، وكافة العمليات المستقبلية التي يمكن أن تؤثر على مركزها، (الاندماج مع شركة أخرى، أو الدخول في عمليات صناعية أو تجارية، أو جلب عدد من المستشارين الماليين للشركة ممن يعترف لهم الجميع بالكفاءة والقدرة على القيام بعمليات ناجحة لمصلحة الشركة أو المؤسسة مصدرة الأوراق المالية). وهذا الإعلان يوجه ليس فقط إلى المساهمين في الشركة أو المؤسسة، وإنما إلى الكافة حتى يتسنى لهؤلاء الإقبال على أسهم هذه الشركة أو تلك عن بيِّنة.

المبحث الثالث

الضمانات القانونية

لاحترام حق الممول في الخصوصية

تعريف السر الضريبي:

يعني السر الضريبي Tax Secrecy أو ما يطلق عليه أحياناً بمبدأ الخصوصية الضريبية Tax Privacy principle: الإجراءات المبينة في القانون الضريبي، والتي تهدف إلى تقييد الإدارة الضريبية، أو تمنعها من الإفصاح إلى طرف ثالث عن البيانات التي حصلت عليها بمناسبة إجراء الربط الضريبي، ما لم يأذن لها الممول بهذا الإفصاح.

ويقابل مبدأ الالتزام بالسرية أو الخصوصية مبدأ الشفافية الضريبية Tax Transparency، والذي يرى أن للمجتمع حقاً في الحصول على المعلومات عن كافة أنشطة الحكومة، بما فيها نشاطها في تحصيل الضرائب وإنفاقها، أو ما يسمى بالحق العام في أن نعرف Public Right to Know، وما يتطلبه من علم الجمهور بالظروف الخاصة بالأنشطة الاقتصادية، ومنها البيانات والمعلومات الكافية عن الممولين وطبيعة أنشطتهم.

ولا ريب أن غلبة أحد المبدأين –السرية والشفافية– يؤثر في الاقتصاد والحوكمة والتزام الممول أو إذعانه، ومناخ النشاط الاقتصادي في الدولة وتكاليف الإذعان وغير ذلك. ولذلك يثور التساؤل: إلى أي حدٍّ يكون للأفراد حقوق – تحميها القوانين – في إخفاء بياناتهم الشخصية عن أولئك الذين لهم مصلحة في كشفها، كالإدارات الضريبية، والشركاء والدائنين، والمنافسين في السوق، إذ يمكن أن تقدِّم البيانات الشخصية لهم منفعة تمكنهم من التعرف على صورة دقيقة للشخص سواء كان ممولاً أو شريكاً أو صديقاً أو تاجراً منافساً، تجعل الحاصل على هذه المعلومات قادراً

على الحكم على قدرات الشخص والتعامل معه على نحو قد يختلف في حال لم يحصل على هذه المعلومات[1].

حماية أسرار الممولين في التشريع المقارن:

حاولت مصلحة الضرائب الأمريكية IRS منذ أول قانون للضريبة على الدخل صدر عام 1862 لتمويل الحرب الأهلية، النص على الإعلان عن أسماء الممولين، ومبلغ الضريبة التي يدفعونها، للتيقن من صحة التزامهم من خلال إطلاع الجميع على هذه البيانات، فيتاح لمن يعلم منهم خلاف ذلك إبلاغ مصلحة الضرائب به، وحيئذٍ يقل التهرب، أو تتقلص احتمالات ارتكابه، حين يعلم الممول أن غيره قد يبلغ عنه.

ولكن هذا النص لم يوافق الكونجرس على إصداره في هذا الوقت، وأصر على الرفض في كل مرة يحاول المشرعون إحياءه[2]، بعد مناقشات طويلة بين أصحاب الاقتراح بوضع النص وأعضاء البرلمان حول العلاقة بين الحق في الخصوصية الضريبية Tax Privacy وواجب الممول نحو الالتزام بقانون الضريبةIndividual tax compliance.

ولم تيأس الإدارة الضريبية من تحقيق الأمل في إقرار هذا النص، في ظل فجوة ضريبية tax gap تتسع بين المبالغ التي يدفعها الممول بناءً على إقرارات يقدمها للإدارة الضريبية في سرية، وبين المبالغ التي يتعين أداؤها فيما لو كانت هذه الإقرارات قد قدمت على نحو أكثر التزاماً بالقانون، حيث بلغ [3] تقدير هذه الفجوة حوالي 345 مليار دولار عام 2006.

وعودة إلى تاريخ القانون الضريبي الأمريكي[4] فإنه خلال القرن التاسع عشر والنصف الأول من القرن العشرين، كانت الإقرارات الضريبية تعلق في قاعات المحاكم،

(1) R.Posner : The Economy of Justice , 1981, pp. 232-233.
(2) Boris I. Bittker, Federal Income Tax Returns—Confidentiality vs. Public Disclosure, 20 WASHBURN L.J. 479, 480–81 (1981).
(3) OFFICE OF TAX POL'Y, U.S. DEP'T OF THE TREASURY, A COMPREHENSIVE STRATEGY FOR REDUCING THE TAX GAP 5–6 (2006).
(4) Paul Schwartz: The future of Tax Privacy, National Tax Journal, Vol.LXI, No.4, Part 2, December 2008, p. 883.

أو تذاع عبر الصحف والجرائد، ولم ينعدم خلال هذه الفترة صوت المعارضين، أو المدافعين عن حقوق الإنسان، وهم يطالبون بسرية الإقرارات، وحماية المعلومات الخاصة بها من تداولها بين الكافة حماية لخصوصية الممولين.

ولقد تكرست هذه الحماية في قانون الإصلاح الضريبي 1976 الصادر عام 1976 Tax Reform Act of، الذي تضمن حماية للخصوصية الضريبية، انسجاماً مع منظومة التشريعات التي أصدرتها الولايات المتحدة خلال عقد السبعينيات لحماية الخصوصية بوجه عام. ومن أهم ما تضمنه قانون الإصلاح الضريبي في هذا الشأن، إلغاء الرخصة التي كانت ممنوحة لرئيس الجمهورية في أن يصدر القرارات المنظمة للإفصاح عن البيانات الضريبية، ووضع هذه السلطة في يد البرلمان (الكونجرس) وحده الذي أصبح مخوَّلاً بتحديد قائمة الاستثناءات التي تتيح الإفصاح عن البيانات الخاصة، ولقد تضمنت هذه القائمة الحالات التي يجوز فيها الإفصاح عن البيانات الضريبية استثناءً، ومنها الإفصاح لأغراض الكشف عن جرائم جنائية، أو نظر منازعات مدنية، أو لتقديم والعون الدعم للأطفال، ولمحاربة الإرهاب.

وإذا عدنا إلى أول قانون ضريبي أصدرته الولايات المتحدة عام 1862، والمسمى بقانون الضريبة على الدخل لتمويل الحرب الأهلية The Civil War Income Tax of 1862، وما تلاه من قوانين ضريبية، نلاحظ أن المشرِّع الأمريكي كان متردداً في التصريح المطلق بإذاعة إقرارات الممولين، والمنع المطلق لاطلاع الكافة على ما تتضمنه هذه الإقرارات من معلومات، وهو تردد ناشئ من صعوبة الموازنة بين المصلحة العامة التي تتحقق من إذاعة البيانات في كشف الممولين المتهربين وردعهم، وبين مصلحة الأفراد في حماية بياناتهم ومعلوماتهم من تداولها بين الناس، وما في ذلك من خطر الاعتداء على أسرارهم وخصوصياتهم. لذا نجد أن هذه القوانين تحاول أن تقف موقفاً وسطاً بين الحظر والإباحة، فهي لا تصرح بإذاعة الإقرارات أو إعلانها على الجمهور بالوسائل العامة، كتعليقها على الدور وفي الأماكن العامة، أو نشرها بالصحف، وإنما تكتفي بأن يُصرح لمن يرغب من الاطلاع على هذه البيانات لدى مكتب الضرائب المختص لأغراض فحصها أو تحقيقها لمن له مصلحة في ذلك. واقتصر الحق– وفقاً لقانون 1894 – في الاطلاع على من يتقدم لوزارة المالية بطلب

الاطلاع، ثم ألزم القانون الصادر عام 1924 مصلحة الضرائب بإعداد قائمة تفصيلية تتضمن أسماء الممولين وعناوينهم ومبلغ الضريبة الذي يدفعه كل منهم وفقاً لإقراره الضريبي. على أن تكون هذه القائمة متاحة لفحصها من قبل الجمهور، ولكن لدى مكتب أو فرع مصلحة الضرائب بالإقليم المختص. ولكن المحكمة العليا Supreme Court توسعت[1] في نطاق هذا القانون بأن قضت بجواز الإعلان عن هذه القائمة في الصحف، باعتبار أن القانون الصادر عام 1924 لم يحظر صراحة نشر هذه البيانات على الكافة. وقد رأت الإدارة الأمريكية أن هذا التفسير ليس مقبولاً وهذا أدى إلى تعديل القانون عام 1927، للاكتفاء بأن تتضمن القائمة أسماء الممولين وعناوينهم دون ذكر المبالغ التي تم دفعها.

وخلال عام 1934 أصدر الكونجرس قانوناً غير مشهور، يعرف بالقصاصة الوردية pink slip، إشارة للون الورق الذي يستخدم لأغراض القانون، والذي يتيح الإعلان عن بيانات الممولين، أفراداً أو شركات، وهذه البيانات تشتمل على اسم الممول وعنوانه ودخله الإجمالي، والخصومات الإجمالية، وصافي هذا الدخل، وغيرها من معلومات ضريبية، ولكن المعارضة الشديدة لهذا القانون نجحت في إلغائه العام التالي مباشرة.

ولقد أفاض أحد الباحثين[2] في المقارنة بين وجهتي النظر المؤيدة والمعارضة للإفصاح عن بيانات الممولين، من خلال استعراض موقف رئيس الدولة هاريسون Benjamin Harrison المؤيد، ورئيس مصلحة الضرائب ميلون Andrew Mellon المعارض. والتي تتلخص في أن هاريسون يرى أن من مصلحة الدولة إذاعة بيانات العامة ليطلع الكافة عليها وفحصها، لكشف ما يعتريها من مخالفات أو تهرب ضريبي، لضمان أداء كل فرد الضريبة المستحقة عليه دون نقصان، لأن هذه الضريبة تعود على المجتمع ككل، ومن ثم فإن لكل فرد في هذا المجتمع الحق في التيقن من أن الضريبة التي يدفعها الممولون تؤدى كاملة، ويشبه ذلك حق الشريك في الشركة في أن يعرف كيف يؤدي شريكه العمل لضمان سلامة الشركة، ولا ريب أن الدولة

(1) US.v.Dickey, 268 US ,378 (925)
(2) Paul Schwartz, op. cit, pp. 888-892.

كالشركة تتكون من أفراد المجتمع شركاء الوطن. بينما يرى ميلون أن طبائع النشاط الاقتصادي ومصلحة الخزانة العامة تفضل الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات الخاصة بالممولين، فرجال الأعمال يفضلون أن تكون أسرار مزاولتهم للنشاط، وإبرام الصفقات سرية عن أعين منافسيهم لضمان نجاحهم في السوق، كما أنه من مصلحة الخزانة العامة أن يشعر الممول بالأمان وهو يقدم إقراره الضريبي متضمناً كافة تفصيلات المعاملات التي أبرمها والدخل أو الربح الذي يحققه دون خشية أن يطلع عليه أحد من غير العاملين بالمصلحة الملزمين بالحفاظ على أسراره، بدلاً من أن يكون إقراره الضريبي معرَّضاً لإعلانه أو إذاعته على الغير فتكشف خططه، ويعرف مركزه المالي، مما يضطره إلى إخفاء كثير من الحقائق أو المعاملات حتى يتفادى أضراراً أكبر من مبلغ الضريبة.

ويشبه الممول في هذا الموقف المتهم أمام محاميه، فالمتهم وهو يعلم أن المحامي مؤتمن على أسراره، ولا يجوز له إفشاءها لهيئة الاتهام أو القضاء، تجعله مطمئناً لأن يقر للمحامي بكافة وقائع الدعوى وتفصيلاتها التي تمكن المحامي من الدفاع عنه بأفضل صورة، وكذلك الممول يجب أن يشعر بالأمان وهو يقر لمصلحة الضرائب بمعاملاته دون خشية إفشاء أسراره والإضرار بمصلحه الخاصة.

كما أن الحفاظ على أسرار الممول مقابل ضمان تدفق المعلومات التي يقر بها الممول نفسه، قد يخفف من التكاليف والأعباء التي تتكبدها الإدارة الضريبية لكشف المعلومات التي يخفيها خشية الإضرار بها عند إذاعتها على الغير. ومن ثم تقلل سياسة سرية البيانات من تكاليف الجباية وتحقق الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

وعلى الرغم من مرور ما يناهز التسعين عاماً على معارضة ميلون لإعلان بيانات الممولين، فإن إدارة الضريبة الأمريكية[1] مازالت على العهد لرئيسها الأسبق، حيث أصدرت في عام 2000 تحذيراً من الاتجاه نحو إعلان أسماء المتخلفين عن تقديم الإقرار، أو دفع الضريبة على الجمهور، لما في ذلك من ضرر أكبر على الخزانة العامة.

(1) US , Department of Treasury : Office of Tax Policy: Report to the Congress on Scope and use of Taxpayer Confidentiality and disclosure provision , vol. 1, : Study of general provisions , Washington D.C, October , 2000, p. 5.

ولا يعني ذلك أن الإدارة الضريبية الأمريكية ترفض إطلاقاً الإفصاح عن معلومات الممولين، بل إن هناك من الحالات التي يسمح فيها بالإفصاح عن هذه المعلومات، منها الإعلان عن العقوبات التي توقع على المخالفين لقانون الضريبة، والتصريح بالاطلاع وكشف المعلومات الخاصة بالشركات والجمعيات التي لا ترمي إلى الكسب، وذلك للمساهمين في هذه الشركات أو إلى إدارة البورصة وفق ضوابط معينة.

وقد رأى القضاء الدستوري[1] في الولايات المتحدة أن الشركات لا تتساوى مع الأفراد في حماية الخصوصية « corporation can claim no equality with individuals enjoyment of a right to privacy» أي أنها ترى أن خصوصية الأفراد أو الأشخاص الطبيعيين أشد وأكثر حماية من خصوصية الأشخاص الاعتبارية. على أنه لا يفهم من ذلك أن الشركات أو الأشخاص الاعتبارية لا تتمتع بأي حصانة أو خصوصية، بل إن لها قدراً من الخصوصية[2]، يوفر الحماية لبياناتها وأسرارها بعيداً عن أعين المنافسين، أو بما لا يربك الأسواق، ويضر بالممارسات المحاسبية والضريبية السليمة.

وقد أدت إساءة الرؤساء الأمريكيين وعلى رأسهم روزفلت، ونيكسون– في فضيحته الشهيرة ووتر غيت – للسلطة المخولة لهم بتحديد أو التصريح بإفشاء أسرار الممولين، واستغلال ذلك في أغراض شخصية أو حزبية ضيقة، إلى أن وافق الكونجرس في عام 1976 على إلغاء الرخصة المخولة للرؤساء في هذا الشأن[3]، وجعلت على رئيس الجمهورية إذا أراد الإفصاح عن معلومات في إقرارات الممولين أن يقدم بذلك طلباً كتابياً إلى إدارة الضريبية، وأن يوقع هذا الطلب بنفسه.

وفي المقابل أصبح الإفصاح عن إقرارات الممولين، بعد أحداث الحادي عشر من سبتمبر 2001، متاحاً بصورة أكبر نطاقاً، وأكثر مرونة، عندما يكون الأمر متعلقاً

(1) Supreme Court: U. S v. Morton Salt Co, 338U. S.632(1925).
(2) David Lenter, Joel Selmord and Douglas Schackelford:public disclosure of Corporate tax Information: Accounting Economics and Legal perspectives,Natinal Tax Journal , vol. 56, No. 4, December 2003, pp. 803-830.
(3) David Melon Cannadine,An American Life , Alferd Knopf, New York , 2007, p. 514.

بشبهة جريمة إرهابية، حيث يكون على الإدارة الضريبية المبادرة بالإفصاح إلى الجهات المعنية لدرء الخطر المحتمل قبل وقوعه، أو للمعاونة في اكتشافه[1].

كما استخدمت بيانات الممولين الضريبية لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية، منها جواز الإفصاح عن بيانات الممولين لمصلحة الطفل الذي يعاني من إهمال والديه، وذلك باستخدام هذه المعلومات في تتبع الوالدين ومعرفة جهة عملهم ومصادر دخولهم، كما تستخدم هذه البيانات في معاونة الجهات الحكومية على التقصي عن الأشخاص المتوقفين أو المتخلفين عن سداد ديونهم الحكومية، لإمكان تحصيلها منهم.

ويرى بعض الباحثين[2] أن الاهتمام بإعلان أو الكشف عن بيانات الممولين للحصول على معلومات منها لجهات حكومية أو غير حكومية تقل أهميتها في الوقت الحاضر، وفي المستقبل، بالنظر إلى التطور الكبير في وسائل الاتصالات، حيث يسمح الإنترنت، ومن خلال تصفح المواقع المنتشرة على شبكة المعلومات الدولية، بالتعرف على الأنشطة والبيانات الاقتصادية أو حتى الشخصية، مما يتيح للجميع الاطلاع دون عناء، ودون حاجة إلى إجراءات الكشف عن هذه المعلومات لدى إدارة الضريبة.

ومع أن هذا الرأي يتمتع بقدر من الصحة، إلا أنه مازالت كثير من البيانات الشخصية، وتفصيلات الصفقات والمعاملات التجارية وتشابكها، لا يمكن التعرف عليها من خلال الإنترنت، مما يجعل لملفات الإدارات الضريبية أهمية في الحصول على هذه البيانات أو التفصيلات.

التعاون الدولي بشأن الأسرار الضريبية:

في مارس 2009 وجدت دول عدة مما يطلق عليها الملاذات أو الملاجئ الضريبية Tax Havens نفسها ملزمة بتبادل المعلومات لأغراض ضريبية، وذلك بموجب اتفاقيات دولية، سواء كانت اتفاقيات ثنائية مثل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي Double Taxation Agreements أو اتفاقيات تبادل المعلومات الضريبية Tax Exchange Information Agreements، أو اتفاقيات جماعية تبنتها

(1) Section 6103(j)(7) (c)

(2) Paul M.Schwartz and Edward Janger, Notifications of data security breaches,Mitchigan Law Review, Vol. 105, no. 5, March 2007,pp. 913-984.

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في بداية القرن الحالي، كي تتغلب على مثالب النص الوارد في الاتفاقيات الضريبية الثنائية لتبادل المعلومات سواء من حيث نطاق تطبيقه وفعاليته[1]، فنطاق تطبيق الاتفاقية الثنائية محدود بالدولتين المتعاقدتين، ومن ثم لا يشمل المعلومات الضريبية التي تحتاجها الإدارات الضريبية، ولكنها موجودة في دول أخرى لم تبرم معها اتفاقيات ثنائية.

وأن تطبيق نص المادة 26 من الاتفاقية الثنائية غير فعال بالقدر الكافي في الكشف أو الإفصاح عن كافة المعلومات المطلوبة، فهو أولاً يشترط أن تقدم الدولة طلباً كتابياً بالمعلومات التي تريدها، بما يفترض أن تكون الدولة على علم بالمعلومات التي تطلبها، وهو أمر قد يتعارض مع كون الدولة ليست على علم كامل بظروف وأوضاع الممول، ومن ثم فهي لا تعرف بالضبط ما المعلومات الملائمة لحالته.

كما أن النص يستبعد أنواعاً من المعلومات يمنع الإفصاح عنها على الرغم من أهميتها، لذلك جاءت الاتفاقيات الجماعية الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية أكثر تفصيلاً، وأوسع نطاقاً.

وخشية من توقيع العقاب على دول الملاذات الضريبية وإدراجها في القائمة السوداء التي تعدها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فقد قبلت عدة دول من هذه الملاجئ أن تعيد التفاوض حول اتفاقياتها الدولية، وتقبل تبادل المعلومات الضريبية وفقاً لنص المادة 26 في النموذج الثنائي، كما قبلت ملاذات أخرى الدخول في الاتفاقيات الجماعية لتبادل المعلومات، حتى يتوفر في شأنها الحد الأدنى من الإفصاح الضريبي الذي يجنبها القائمة السوداء. وقد بلغ عدد الدول التي أبرمت اتفاقية جماعية مع دول منظمة التعاون والتنمية حوالى 49 دولة حتى عام 2009.

ومع ذلك فإن التفاؤل ليس كبيراً إزاء المتوقع من الاتفاقيات الجماعية، لأنها [2] مازالت تمنع التبادل التلقائي للمعلومات بين الدول، وذلك باشتراطها أن يكون التبادل

(1) Markus Meinzer : Tax Information Exchange Arrangements , TAX JUSTICE BRIEFING, May 2009, p. 2.

(2) Sheppard, Lee : Don't Ask, Don't Tell, Part 4: Ineffectual Information Sharing, in: Tax Notes (23 March 2009), 14111418

بناء على طلب، وهذا الطلب يحتاج إلى مستندات تؤيده، ومن ثم فقد تجد الدولة الطالبة للمعلومات أنه ليس لديها ما تبرر به طلبها، أو تحدد القدر الكافي من هذه المعلومات، مما يعرِّض طلبها للرفض، أو يكشف عن ما تفكر فيه، مما يعطي فرصة للممول المتهرب أو المخطئ بأن يتوخى الحذر أو يطمس أدلة اتهامه.

ضوابط إفشاء الأسرار في الاتفاقيات الضريبية:

تتضمن معظم الاتفاقيات الضريبية نصاً ينظم تبادل المعلومات Exchange of Information بين السلطات المختصة بتطبيق الاتفاقية الضريبية في كلا البلدين المتعاقدين، وقد اتجهت الدول حديثاً إلى إبرام اتفاقيات أخرى منفصلة للتعاون في تبادل المعلومات الضريبية Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters سواء كانت اتفاقيات ثنائية أو جماعية.

ويحدد هذا النص الغرض من تبادل هذه المعلومات، وقد يكون الغرض محدداً، أي تبادل المعلومات لمكافحة الغش، أو التهرب الضريبي، أو للتحقيق في جريمة ضريبية، أو واسعاً وهو أن يكون التبادل بناءً على طلب الدولة المتعاقدة لمناقشة الحالة الضريبية لممول معين. وقد يقتضي تطبيق هذا النص الإفصاح عن معلومات سرية خاصة بممول معين، وما يرتبط بها من إفصاح لأسرار ممولين، أو غير ممولين، آخرين، ولكن في حدود ما يقتضيه نص الاتفاقية وبشروطه.

وغالباً ما تحظر الاتفاقيات الضريبية – المادة –26 إجبار الدولة المتعاقدة على تبادل معلومات مع الدولة الأخرى لا يمكنها الإفصاح عنها وفق تشريعاتها الداخلية، ولا أن تتبادل مع الدولة الأخرى معلومات تتعلق بصناعة أو تجارة أو عمل، أو بسر من أسرار المهنة أو بتركيبة صناعية، أو إذا تعارض تبادل هذه المعلومات مع النظام العام في الدولة المطلوب منها الإفصاح.

وتلزم الاتفاقيات الضريبية الدول المتعاقدة بأن تعامل المعلومات التي حصلت عليها بموجب الاتفاقية من الدولة المتعاقدة الأخرى على أنها معلومات سرية وفق القانون الذي يحكم سرية المعلومات لديها، ويمتنع على هذه الدولة أن تفصح عن تلك المعلومات لغير السلطات المختصة التي حددتها الاتفاقية، وهي الجهات القائمة بأعمال الفحص والتحصيل الضريبي، بما في ذلك الجهات التي تنظر المنازعة الضريبية سواء

كانت جهات إدارية كلجان الطعن، أو قضائية كالمحاكم المختصة. فضلاً عن هذه الاتفاقيات تلزم الدول بأن تقدم ما لديها من معلومات، أو ما تستطيع أن تحصل عليه من معلومات وفقاً لقانونها الداخلي دون أن تمنحها الاتفاقيات السلطة في جمع هذه المعلومات، ومن ثم فإن دولة مثل سويسرا يفرض قانونها الداخلي حظراً على كشف المعلومات المصرفية، يجعل الإدارة الضريبية بها لا تستطيع أن تكشف للدول الأخرى معلومات عن مصارفها، لا تتوافر لديها هي نفسها.

ومن أجل هذا كان نموذج الاتفاقية الجماعية الذي أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1988 أكثر شمولاً ليتغلب على بعض هذه الصعوبات [1]، إذ نص على أن يكون التبادل لجميع المعلومات، وأن يكون تلقائياً دون طلب، إلا أن استجابة الدول لتوقيع هذه الاتفاقية محدوداً، لم يتجاوز 18 دولة حتى عام 2008.

الوضع في الولايات المتحدة الأميركية:

في عام 1862 صدر قانون ضريبة الدخل للحرب الأهلية The Civil War Income Tax كانت المعلومات الضريبية متاحة للعامة، حيث كانت تُعلق قرارات الربط الضريبي على أبواب المحاكم وتنشر في الصحف، ولكن السماح بفحصها كان قاصراً على أغراض الضريبة حيناً، ومسموحاً به لغير ذلك من الأغراض حيناً آخر، وكانت هذه العلانية مقصودة لأغراض دعم الالتزام بالقانون الضريبي والإذعان له[2]. ثم حظر القانون الصادر في عام 1840 نشر قرارات الربط الضريبي في الصحف، كما اشترط لفحص إقرارات الضريبة الحصول على إذن خاص من رئيس مصلحة الضريبة، ثم أصبح هذا الإذن بعد ذلك – في عام –1924 قاصراً على المفتشين العموميين القائمين التابعين لمصلحة الضرائب.

وقد اعتبرت المحكمة العليا [3] أن اسم الممول وعنوانه وقيمة ما يجب دفعه من ضريبة من قبيل المعلومات العامة التي يحق للغير الاطلاع عليها، ثم تعالت الصيحات المنددة بعلانية المعلومات الضريبية، وازدادت دعوات الاحتفاظ بسريتها، وذلك من

(1) Spencer, David: Mutual Assistance Convention Has its Limitations, in: Journal of International Taxation (January / February 1991.

(2) US Department of Treasury , Office of Tax Policy, October 2000, p. 15 .

(3) The US Supreme Court , US v. Dickey , 1925.

رجال الأعمال والمدافعين عن الحق في الخصوصية ومن الإدارة الضريبية ذاتها، بحجة أن علانية المعلومات الضريبية توفر الحماية والأمن للممولين مما يزيد من إذعانهم للقانون الضريبي.

ومع ذلك فقد أيَّدت الإدارة الضريبية الأمريكية إمكان السماح بالاطلاع على المعلومات الضريبية في حالة التهرب الضريبي لكشف أولئك المخالفين للقانون الضريبي، وكذلك بحق المساهمين في الشركات بالاطلاع على حسابات الشركة لدى الإدارة الضريبية، بشرط أن لا تقل حصة المساهم في الشركة عن واحد في المائة من رأسمالها[1].

وقبل أن يصدر قانون الإصلاح الضريبي Tax Reform Act عام 1976 كان لرئيس الجمهورية سلطة إصدار القواعد التي تجيز الإفصاح عن المعلومات الضريبية، وأصبح الأمر بعد هذا القانون، الذي أكد على سرية المعلومات الضريبية، في يد الكونجرس الذي خوله القانون سلطة وضع استثناءات لما يجوز الإفصاح عنه من هذه المعلومات. وقد أصدر الكونجرس قائمة بهذه الاستثناءات التي تجيز الإفصاح عن المعلومات الضريبية في القضايا الجنائية، والقضايا المدنية، وفي حالات الدعم الجبري للأطفال Child Support Enforcement ولمواجهة الإرهاب.

الوضع في كندا:

تقررت حماية خصوصة الممول وسرية معلوماته في كندا بموجب قانون ضريبة الدخل الصادر عام 1917، الذي قرر عدم الإفصاح عن هذه المعلومات إلا في حالات استثنائية، وتقع على الموظف الذي يخالف هذا الحظر عقوبة الغرامة التي لا تتجاوز مائتي دولار[2].

(1) Majorie Konhauser, Doing the Full Money Will publicizing increase tax compliance, Canadian Journal of Law and jurisprudence , Vol. 38, No. 1, 2005

(2) نص القانون الصادر عام 1917 على أنه :

"No person employed in the service of His Majesty shall communicate or allow to be communicated to any person not legally entitled thereto, any information obtained under the provisions of this Act, or allow any such person to inspect or have access to any written statement furnished under the provisions of this Act. Any person violating any of the provisions of this section shall be liable on summary conviction to a penalty not exceeding two hundred dollars."

وأكدت المحكمة العليا الكندية Canadian Supreme Court [1] على أهمية الاحتفاظ بالسر الضريبي للممول باعتباره الضمانة التي تكفل حماية حقه في الخصوصية، ويجب أن يكون إفشاء السر بحذر، بحيث لا يجوز الإفصاح عنه إلا في الحالات التي يقررها القانون لاعتبارات تتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية وفعالية تطبيق القانون.

"the privacy interest of the taxpayer with respect to his or her financial information, and the interest of the Minister in being allowed to disclose taxpayer information to the extent necessary for the effective administration and enforcement of the Income Tax Act and other federal statutes … Section 241 reflects the importance of ensuring respect for a taxpayer›s privacy interests, particularly as that interest relates to a taxpayer›s finances. Therefore, access to financial and related information about taxpayers is to be taken seriously, and such information can only be disclosed in prescribed situations. Only in those exceptional situations does the privacy interest give way to the interest of the state»

وتحاط الأسرار في كندا، عموماً، بسياج واق بموجب ميثاق الحقوق والحريات The Canadian Charter of Rights and Freedoms، فلا يجوز إفشاء الأسرار إلا بإذن من القضاء، كما يحظر الإفصاح عن أسرار الممولين إلا في جريمة تهرب ضريبي. ومع ذلك فإن هذه الحماية لا تمتد إلى خارج حدود الدولة، فهي لا تمنع الدول الأخرى من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالكنديين، ولا تشمل الحماية المعلومات التي توجب القوانين الأخرى الإفصاح عنها، مثل قانون غسل الأموال، وقانون الضرائب، ووفقاً للأوضاع التي تقررها هذه القوانين.

(1) Case: Slattery (Trustee of) v. Slattery, 3 S.C.R. 430 (1993).

فقانون الضرائب على الدخل الكندى Income Tax Act يعطي للإدارة الضريبية سلطات واسعة في الاطلاع على بيانات ومعلومات الممولين من الممول نفسه، ومستشاريه، وموظفيه السابقين، ومن شركائه في العمل، بل لها أن تطلب معاونة الغير لتمكينها من فحص الممول وتقدير الضريبة عليه. وفي المقابل يقع على هذه الإدارة واجب الاحتفاظ بأسرار الممول فيما عدا الحالات[1] التي يسمح بها قانون الضريبة، أو تقررها القوانين الأخرى، مثل قانون تخطيط المعاشات Pension Planning Act، وقانون تأمين البطالة Unemployment Insurance Act.

ويحاول كل من قانون الخصوصية The Privacy Act وقانون النفاذ إلى المعلومات The Access to Information Act تحقيق التوازن بين حق الشخص في حماية معلوماته الشخصية من التداول بغير إذنه، وحق المجتمع في المعرفة والحصول على المعلومات، بأن قرر ضوابط للإفصاح عن هذه المعلومات، ويتشدد في حالات الإفصاح عن معلومات الممولين لدى الإدارة الضريبية.

وحين رفضت الإدارة الضريبية الكندية طلب إعطائها بيانات إحصائية عن نتائج تطبيق نص تبادل المعلومات في الاتفاقية الأمريكية الكندية لمنع الازدواج الضريبي، لتشمل معلومات عن عدد الطلبات التي تقدمت بها كل دولة للأخرى، ونسبة ما تم قبوله في كل منها، وأعداد الممولين المرتبطين بها والضريبة التي تم تحصيلها نتيجة ذلك، وكان الرفض مستنداً إلى قانون الخصوصية الكندي، وإلى أن هذه المعلومات التي تم الحصول عليها من الولايات المتحدة الأمريكية سرية لا يجوز الإفصاح عنها بموجب القانون الأمريكي الذي يحظر على الجهات الأجنبية الإفصاح عن معلومات عن أمريكيين. وكان قضاء أول درجة قد أيَّد الإدارة الضريبية في منع الإفصاح عن تلك البيانات، ولكن المحكمة العليا قضت[2] بأن المعلومات المطلوبة ليست مستمدة من الإدارة الأمريكية بل هي معلومات كندية، وأن ليس كل المعلومات يمكن حظرها، فالبيانات الإحصائية التي لا تتضمن أسماء محددة لممولين معيين لا يشملها هذا الحظر.

(1) Sec.241 of the Act.

(2) Sherman v. Minister of National Revenue, 25 C.P.R. (4th) 32 (Fed. Ct. App. May 6, 2003).

That exemption from disclosure under s. 13(1) applies only with respect to information received by Canada from the U.S., and not to all information exchanged, unless the information received from the U.S. would be incidentally revealed by the disclosure of the Canadian information. Statistics the Minister generated from information received from the U.S. would similarly not be covered by exemption, unless disclosure would reveal the contents of the underlying confidential information itself.

نطاق الاحتفاظ بالسر:

يرى القضاء الفرنسي أن للاحتفاظ بالسر نطاقاً مطلقاً لا يجوز الحد منه أو تقليصه، باعتباره من النظام العام، ونتيجة لذلك فإن المتابعة الجنائية للنيابة العامة لا ترتبط بتاتاً بشكاية الضحية أو بالضرر الذي أصاب هذه الأخيرة، وأنه لا يحق لأحد أن يحرر المحامي من هذا الالتزام ولو كان صاحب السر نفسه

وقد أكدت محكمة النقض الفرنسية هذا الرأى بقولها: «حيث إن المحامي كان ملزماً دائما بحماية سر غير قابل للإفشاء بخصوص كل ما يصل إلى علمه، وإن هذا الالتزام القطعي من النظام العام، فإنه لا يتأتى لغيره الاطلاع عليه»[1]. وفسرَّت ذلك محكمة الجنايات بفرنسا تفسيراً أكثر دقة ووضوحاً للطابع المطلق للسر المهني بقولها: «حيث إن التخلي عن اعتبار السر المهني التزاماً مطلقاً لتحويله إلى التزام نسبي يعني القضاء عليه، وفتح الباب لتقديرات تحكمية في حالة إباحة خرقه عند الضرورة».

بيد أن جانباً كبيراً من الفقه ينكر النطاق المطلق للاحتفاظ بالسر، واعتبروا أن الحفاظ على السر المهنى ذو طابع نسبي، لأنه مبرر للمصلحة الشخصية لصاحب السر، وأن الاحتفاظ بالسر وجد لحماية صالحه الخاص، وأن هذا الصالح الخاص يحقق في نفس الوقت مصلحة عامة، تتمثل في توطيد دعائم الثقة في الممارسة السليمة لبعض الوظائف والمهن[2].

(1) Pandectes Françaises – « Secret professionnel « , n°21.

(2) بومدان عبد القادر: المسؤولية الجزائية للطبيب عن إفشاء السر الطبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزى وزو، 2010/ 2011، ص 34.

جريمة إفشاء السر المهني:

تتوافر جريمة إفشاء السر في ركنها المادي بعمل الإفشاء، ويقصد به إذاعة السر ممن أوتمن عليه، بأي وسيلة من وسائل الإفشاء، كالقول والنشر والإذاعة، سواء تم ذلك بالحديث إلى الغير أو الكتابة عنه أو بإلقاء محاضرة. وسواء تم الإفشاء صراحة، أو ضمناً بأن يكون تلميحاً كافياً للدلالة على السر، أو يكون بعدم اتباع الوسائل الاحتياطية التي تكفل حفظه، كأن يرى الغير يفتح ملف أحد الممولين ويقرأ شيئاً منه أو يدون معلومات دون أن ينهره أو ينزع ما كتبه.

كما يقع الإفشاء مهما ازداد عدد الأفراد العالمين بالسر، شريطة ألا يتعداهم وأن يكونوا جميعاً ممن لهم الشأن في حفظ السر واستخدامه، وتحقق واقعة الإفشاء من عدمها هي من المسائل الموضوعية التي يعود أمر تقديرها لقاضي الموضوع وحده[1]. فلا يعفى من المسؤولية إذن كون السر معروفاً لمأمور الضرائب والمراجع والمدير العام وللمحاسب والمحامي، فكل منهم مسؤول عن الإفشاء لو صدر عنه، دون أن يدرأ المسؤولية عنه الادعاء بذيوع السر وانتشاره، لأنهم جميعاً مؤتمنون على هذا السر بحكم القانون.

كما تتوافر جريمة الإفشاء بالسر سواء تم الإفشاء عن كامل السر الذي يعلمه المؤتمن به، أو بجزء منه، فيستوى عندئذٍ، أن يفشي مأمور الضرائب سر الممول عن جزء من نشاطه أو تعاملاته، أو عن تعاملاته كلها، إذ لم يشترط القانون أن يكون الإفشاء كاملاً.

ويثور الخلاف في الشخص المؤتمن على السر عندما يجمع بين صفتين، الأولى توجب احتفاظه بالسر، والثانية توجب إفشاء ذات السر، كالمحامي الذي يلتزم بأسرار موكله، وفي نفس الوقت يعمل خبيراً لدى جهة يتعين عليه إبداء الرأي بشأن هذا الموكل، وفي رأينا أنه يجب ترجيح الاحتفاظ بالسر، وليس للمحامي أن يفشي سر هذا الموكل إلى الجهة التي يعمل خبيراً لديها، وكل ما في الأمر أن يتنحى المحامي عن الاستمرار بعمله في خصوص هذا الموكل منعاً من تعارض المصالح.

(1) أحمد كامل سلامة، مرجع سابق، ص 398.

ويجب أن يتوافر في جريمة الإفشاء بالأسرار الركن المعنوي، وهو قصد العمد، ومن ثم لا تقع الجريمة إذا كان الإفشاء قد تم سهواً أو إهمالاً، فمأمور الضرائب الذي ينسى ملف أحد الممولين في وسيلة المواصلات التي كان يستقلها، مما مكن غيره من الاطلاع على هذا الملف وما يحتويه من أسرار، لا يعد مفشياً للسر، طالما ثبت أن الإفشاء راجع إلى إهمال مأمور الضرائب.

ولإثبات الركن المعنوي في جريمة الإفشاء يجب توافر عنصري العلم والإرادة، أي أن يكون الشخص المؤتمن على السر عالماً بأنه ملزم بحفظ السر، وأن إرادته اتجهت إلى إفشائه رغم ذلك. ويجب أن تتوافر في الشخص صفة المؤتمن به وقت علمه بهذا السر لاوقت إفشائه، وبالتالي فإن مأمور الضرائب الذي يعلم بسر أحد الممولين أثناء توليه الوظيفة ملزم بهذا السر ولا يجوز إفشاؤه ولو بعد تركه لها، ولا عبرة للقول بأنه يفشي سراً في وقت لم يكن مؤتمناً عليه.

ولقد تكفلت القوانين المختلفة بتحديد الأشخاص الملزمين بحفظ الأسرار المهنية، ولكن على سبيل المثال لا الحصر، ومن ذلك نص المادة (310) من قانون العقوبات، والمادة رقم من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

والسر ملك لصاحبه لا يجوز لغيره الإفصاح عنه إلا بإذن منه، أو لمصلحته، أو لضرورة يوجبها القانون. فأما عن إذن صاحب السر فليس على المؤتمن بالسر أن يكون حريصاً على سر أكثر من حرص صاحبه عليه، وبالتالي فإذا ما صرَّح صاحب السر للمؤتمن بأن يفشي سره للغير زال عبء الالتزام بحفظ السر عن كاهل المؤتمن عليه، ومن ذلك أن يصرح الممول لمأمورية الضرائب أن تطلع زوجته أو دائنيه عن البيانات الخاصة به في ملفه الضريبي.

كذلك قد يكون في إفشاء السر مصلحة محققة لصاحب السر كأن يضطر الطبيب إلى إعلام زوجة المريض أو مرافقه بسر مرضه حتى يقوم على علاجه على نحو صحيح، (حكم النقض رقم 1832 لسنة 10 ق جلسة 9/12/1940)، أو تقوم الإدارة الضريبية بالإفصاح عن المركز الضريبي للمول بأنه غير مدين أو معفى من الضرائب مثلاً حتى يمكن الإفراج عن بعض مستحقاته لدى جهات أخرى.

أو أن يكون الإفصاح عن السر واجباً مقرراً على مأموري الضرائب بموجب نصوص قانونية أخرى، كقانون هيئة الرقابة الإدارية، وقانون الجهاز المركزي للمحاسبات مثلاً.

ويثور التساؤل عن مدى جواز الإفشاء بالسر في حالة الضرورة ؟

وتتنازع الإجابة على هذا السؤال مصلحتان، مصلحة صاحب السر في أن يظل السر محفوظاً، ومصلحة غيره في أن يطلع على السر لتوقي ضرر حال، أو محتمل يقع عليه إذا لم يعلم بهذا السر في حينه.

والمثال الذي يوضح ذلك بجلاء حالة الطبيب الذي يعالج مريضاً بمرض معدٍ، حين يسأل عنه والد الفتاة التي يرغب هذا المريض في زواجها، فهل يظل محتفظاً بسر هذا المرض حتى يحقق لمريضه مصلحته في الزواج من الفتاة التي يريدها، أم يفشي خطورة مرضه لوالد هذه الفتاة حتى لا تصيبها العدوى فتمرض، ولقد رجَّح القضاء الفرنسي مصلحة المريض في أن لا يفشي سره لدى والد الفتاة حتى لا يتسبب هذا الإفشاء في وقوع ضرر على الطبيب نفسه من الدعاوى بالتعويض التي قد تلحقه بسبب هذا الإفشاء، أو لحماية أسرار المرضى من أن الأطباء الذين قد يتذرعون بصوت الضمير لإفشاء أسرار مرضاهم على الرغم من عدم وقوع ضرر جسيم على الغير، أو أن يكون الضرر محتملاً، مما يعرض الحماية المقررة للسر للخطر بسبب ضعاف النفوس من المؤتمنين على الأسرار الذين قد يتخذون حججاً واهية لإفشاء الأسرار، وما في ذلك من خطر على المهنة أو المجتمع.

بيد أنه إذا كان الضرر المتوقع من كتمان السر كبيراً ومضراً بالمصلحة العامة، فإنه يفضل إفشاء السر ترجيحاً للمصلحة العامة للمجتمع على حساب المصلحة الخاصة لصاحب السر، ولذلك قُضي في فرنسا ببراءة الطبيب الذي أفشى سر أحد مرضاه بمرض جلدي حين رآه يستحم في حمام سباحة عمومي حماية لصحة المرتادين على هذا الحمام من العدوى[1].

(1) أحمد كامل سلامة، المرجع السابق، ص 495.

وبتطبيق ذلك في المجال الضريبي فإن ترجيح المصلحة العامة في كشف السر عن كتمانه حماية للمصلحة الخاصة لصاحبه يحتاج إلى تأمل وحذر، لأن التذرع بحماية المصلحة العامة يمكن أن يفتح باباً واسعاً لإفشاء أسرار الممولين دون وجود ضابط أو معيار معين يسمح لمأموري الضرائب بإفشاء أسرار مموليهم بدعوى تعرض المصلحة العامة للخطر، ويكون من السهل حينئذٍ على مأمور الضرائب أن يدرأ عن نفسه تهمة إفشاء السر بحجة حمايته للمصلحة العامة للخطر في حالات عدة، منها: أن يطلع المجتمع على إقرارات شركة معينة لإثبات إفلاسها أو تعثرها المالي، ويفوِّت عليها فرصة الحصول على مناقصة عامة، أو صفقة معينة بدعوى حماية المجتمع من فشل المناقصة أو الصفقة، أو كشف بيانات خاصة عن الممول تتعلق بوضعه المالي أو الاجتماعي لمنعه من استيراد سلعة أو إبرام اتفاق معين مع جهة من الجهات الحكومية.

ولذا فإننا نعتقد أن الأحوال التي قررها القانون الضريبي، وغيره من القوانين الأخرى، كافية لتوافر حالة الضرورة التي تبرر إفصاح السر، ولا يجوز التوسع فيها، خشية انهيار الحماية المكفولة لأسرار الممولين من أساسها. ولكن إذا كان إفشاء السر لازماً لمصلحة المؤتمن بحفظه، فإن الفقه والقضاء متفقان على حق المؤتمن بالسر أن يفشي السر في حال حماية مصلحته الخاصة، ولكن بالقدر الذي يحمي هذه المصلحة فقط، وأن يكون الإفشاء أمام القضاء وليس أمام وسائل الإعلام. ومن ذلك حالة الطبيب الذي اتهمه ملاكم بالتقصير في علاج عينه مما اضطره إلى خسارة المباراة، الأمر الذي دفع الطبيب إلى إفشاء سر مريضه أمام القضاء، بأن قدم ما يفيد أن هذا الملاكم كان يعاني من مرض قديم في عينه[1].

ولا يشترط الفقهاء أن يكون إذن صاحب السر بإفشائه صريحاً، بل يمكن أن يكون ضمنياً، ومن ذلك فإن توكيل المحامي فيه إذن ضمني له بأن يستخدم ما علمه من أسرار موكله لصالحه في الدعوى .

(1) موفق علي عبيد، المسؤولية الجزائية للأطباء عن إفشاء السر المهني، رسالة ماجستير، منشورة، عمان، 1988، ص 531.

وفي كل الأحوال يجب أن يكون صاحب السر على بينة وهو يأذن للمؤتمن بإفشائه، وذلك عن نية وإدراك، فلا يصح الإذن الصادر من صاحبه وهو غير مدرك، أو في حال مرضية لا تمكنه من الوعى التام بما يأذن به.

ويشترط أن يصدر الإذن من صاحب السر نفسه، وإن تعدد أصحاب السر الواحد أو الأسرار التي ترتبط فيما بينها ارتباطاً لا يقبل التجزئة، وجب حصول الإذن منهم جميعاً، فالسر الضريبي المقرر لشركة التضامن يلزم لإفشائه الحصول على موافقة جميع الشركاء، كذلك الإذن المقرر لصالح شركة الواقع بسبب الميراث يلزم أن يصدر من الورثة جميعاً، ما لم يكن السر المأذون بإفشائه متعلقاً بأحد الشركاء أو بعضهم دون ان يرتبط بغيره من الشركاء، كبيانات خاصة بالشريك وحده فيما يتعلق بحالته الاجتماعية أو ذمته المالية الخاصة، بخلاف البيانات التي ترتبط بالشركة كشخصية معنوية وترتبط فيما بينها ارتباطاً لا يقبل التجزئة، كمعاملات الشركة وأرباحها وفروعها ووضعها المالي وغيره، مما يلزم للإفصاح به الحصول على إذن الشركاء جميعاً أو من يمثلهم قانوناً.

ويثور التساؤل عن الخطابات المتبادلة بين الزوجين والواردة في ملف الممول، هل يصح الإفصاح عنها إذا قام بالإذن بذلك الزوج الممول دون زوجته غير الممول؟

والإجابة هنا تكمن في طبيعة هذا الخطاب ومحتواه، فإذا كان يتضمن أسراراً ضريبية فإنه يكفي لإذاعته الحصول على إذن الممول وحده وهو هنا الزوج وليست الزوجة، أما إذا كان الخطاب لا يتضمن أسراراً ضريبية وإنما يتعلق بأمور شخصية فإنه لا شأن لقانون الضريبة به. وذلك مع مراعاة المادتين (24) و(26) من قانون العقوبات المصري التي توجب الإبلاغ عن وقوع الجريمة حتى ولو علم بها المؤتمن على السر، إذا كانت من الجرائم التي للنيابة العامة رفع الدعوى العمومية عنها دون تعليق على إذن أو طلب، تحقيقاً لمصلحة جنائية عامة.

وفي حال مخالفة الالتزام بالسر المهني فقد قررت المادة (310) عقوبات جزاء الحبس والغرامة، مع إمكان حصول المضرور بإفشاء الشر على تعويض إذا توافرت أركان المسؤولية المدنية من خطأ وضرر وعلاقة السببية، وفي هذه الحالة يحق

للمضرور مطالبة الجهة التي يعمل فيها المؤتمن بالسر بالتعويض وفقاً لأحكام مسؤولية التابع عن أعمال تابعيه، وبذلك قضى بمسؤولية البنك عن الضرر الذي ترتب عن قيام موظفيه بإفشاء أسرار عميله المصرفية.

ويثور التساؤل عما إذا كان على المؤتمن بالسر أن يفشيه إذا علم بقصد أو نية ارتكاب جريمة دون القيام بها، فذهب بعضهم إلى ضرورة الإفشاء في هذه الحالة كي تتمكن السلطات من اتخاذ الإجراءات لمنع وقوعها، بينما رأى آخرون أن على المؤتمن أن يبلغ عن الجريمة إذا تمت واكتشفت أثناء، أو بمناسبة، ممارسته لمهنته، دون أن يكون ملزماً بالتبليغ إذا كان لدى المجرم مجرد عزم على ارتكابها[1].

وفي فرنسا استقر الرأي[2] على جواز الإبلاغ منعاً من وقوع الجريمة، فكي يلتزم المؤتمن بالسر بالإبلاغ أن لا تكون الجريمة قد تمت نهائياً، وهو الشرط الوحيد، فإذا كان الشخص الذي يعالجه الطبيب قد أصيب بطلق ناري أثناء ارتكابه الجريمة فعلى الطبيب أن يلتزم الصمت، لأنه إن أبلغ السلطات بعد وقوع الجريمة يكون قد أفشى سر مريضه.

وقد اعتنق القضاء السوري هذا المبدأ باجتهاد محكمة النقض[3] فيها بأنه: «إذا كانت المعلومات التي اطلع عليها المحامي والتي أسر بها إليه أصحاب العلاقة من شأنها ارتكاب جنحة التحايل على القانون، فلا يمكن أن تصان، ويمكن الشهادة بها أمام القضاء، وخاصةً وأنه لم يكن وكيلاً لأحد طرفي العقد عند تنظيمه». ومن ثم يعتبر عدم إبلاغ المؤتمن على السر للمعلومات التي تكشف الجريمة قبل وقوعها لمنع تنفيذها تستراً على جريمة ومساعدة للمجرم، مما يوقعه تحت طائلة المسؤولية والعقاب[4].

---

(1) محمود محمود مصطفى، مدى المسؤولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سراً من أسرار مهنته، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الأول، السنة 11، 1941، ص 678.

(2) على حسن نجيده، التزامات الطبيب في العمل الطبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992، ص 226.

(3) اجتهاد محكمة النقض السورية رقم / 1707 / أساس / 2366 / تاريخ 1981/11/4.

(4) أسامه إبراهيم علي التايه، مسؤولية الطبيب الجنائية في الشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، ديسمبر 1994، ص 74.

ويرجح أن لا يدلي المؤتمن على السر بشهادته أمام القضاء فيما أوتمن عليه من سر، وإلا كان مفشياً له، ما لم يكن المؤتمن خبيراً انتدبته المحكمة للقيام بأعمال الخبرة، فهو بذلك يكون جزءاً من القضاء، ولا يعتبر ما يفشيه لها من سر في حدود مهنته تجاوزاً يحاسب عليه، لأنه والقضاء في هذه الحالة سواء [1].

وفي هذا المنحى تنص المادة (65) من قانون المحاماة المصري على ما يلي : «على المحامي أن يمتنع عن أداء الشهادة عن الوقائع أو المعلومات التي علم بها عن طريق مهنته إلا إذا كان ذكرها له بقصد ارتكاب جناية أو جنحة».

أما المحاسبون القانونيون، فإن قانون مهنة المحاسبة المصري لم يلزمهم صراحة بواجب الاحتفاظ بسر المهنة، ولكنهم ملزمون به بموجب أداب المهنة التي توافقت عليها الجمعيات الراعية للمهنة، ومنها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، التي توجب على المحاسبين بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل أو صاحب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهني.

ويجب على المحاسبين أن يراعوا المحافظة على السرية ما لم يحصلوا على رخصة محددة بالإفصاح عن معلومات، أو كان هناك واجب قانوني أو مهني بالإفصاح. ويستمر واجب المحافظة على سرية المعلومات حتى بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب والعميل أو صاحب العمل.

حماية السر الضريبي في القانون المصري:

وفقاً لنص المادة (101) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 أنه: «يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون، أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، بمراعاة سرية المهنة». ويدخل ضمن هؤلاء المؤتمنون بالسر: مأمور الضرائب والمراجع ومديرو المأمورية، وأعضاء لجان الطعن الحكوميين، والأعضاء

(1) بومدان عبد القادر، المسؤولية الجزائية للطبيب عن إفشاء السر الطبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزى وزو، 2010/2011، ص 63، ص 64.

الخارجيون من القضاة والمحاسبين، وقضاة المحاكم، وأعضاء النيابة العامة المنوط بهم حضور قضايا الضرائب، والخبراء المنتدبون في هذه القضايا.

وأضافت المادة (101) المذكورة حظراً على أي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو بيان ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً، ويدخل ضمن هؤلاء الإداريون وموظفو الأرشيف وعمال الخدمات المعاونة.

وبينت المادة (101) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، أنه يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية بناءً على طلب كتابي من الممول 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 وزير المالية، وعلى هذا تكون الأحوال التي يجوز فيها إفشاء السر الضريبي هي:

إذن الممول:

أجازت المادة (101) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 أن ياذن الممول للإدارة الضريبية بأن تفصح عن أسراره المدونة بملفه الضريبي إلى الغير، وذك بأن تقوم بإعطاء هذا الغير بيانات من الملف الضريبي للممول، أي أن المشرِّع يقر القاعدة التي ترفع عن السر حصانته متى رضي صاحب السر الذي يعنيه أمره دون سواه، أي أن رضاءه يعتبر سبباً من أسباب الإباحة يرفع عن الإفشاء.

ولكن اشترطت أن يكون الإذن في صورة طلب كتابي يقدمه الممول صاحب السر إلى الإدارة الضريبية، ومن ثم لا يجوز للمصلحة أن تفشي سراً للممول بناء على إذن شفوي منه، ولا بناء على تصريح ضمني يستخلص من واقع الحال، كأن يعتاد الممول اصطحاب هذا الغير معه عند زيارة المأمورية، أو يكون حاضراً معه أثناء معاينة منشأته أو الإدلاء بأقواله في محضر المناقشة.

ويستثنى من ذلك حالة الإذن بإعطاء بيانات من الملف الضريبي للممول إلى المتنازَل إليه، ولو تم في غياب المتنازِل، أي أنه لا يشترط في هذه الحالة تعليق حصول المتنازل

إليه عن البيانات الضريبية للمنشأة المتنازل عنها أن يتقدم الممول المتنازل بطلب إلى الإدارة الضريبية بذلك، ولا أن يحضر المتنازِل إلى المأمورية المختصة. على أنه يجب الحذر من أن حق المتنازَل إليه في الحصول على البيانات الضريبية مقيدة ببعض البيانات لا بجميعها، فليس له سوى الحصول على البيانات المتصلة بالمنشأة المتنازل عنها فقط، وليس عن جميع منشآت الممول وصادر دخله الأخرى الخاضعة للضريبة، وليس له أيضاً أن يحصل على بيانات بالملف الضريبي تتناول أسرار المتنازل الخاصة إلا بالقدر الذي يرتبط بالمنشأة المتنازل عنها، فليس له أن يحصل على بيانات عن حالة الممول الاجتماعية، ولا درجة ثرائه، ولا وضعه الوظيفي مثلاً.

ويعتبر بعض الكتَّاب[1] أن التزام الموظف بالسر الضريبي هو التزام مزدوج نحو الدولة ونحو الممول الفرد، وهذان الالتزامان مستقلان كل منهما عن الآخر، فلا يستطيع الممول بإرادته المنفردة أن يعفي الموظف من مراعاة السر، لما قد يكون في ذلك من تعارض بين رغبة الفرد والمصلحة العامة، وعلى المحكمة أن تفصل في هذا التعارض مع تفضيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة.

بناء على نص قانوني:

تنص المادة (310) من قانون العقوبات المصري على أن: «كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سراً خصوصياً أؤتمن فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها تبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر وبغرامة لا تتجاوز خمسين جنيهاً مصرياً. ولا تسري أحكام هذه المادة في الأحوال التي يرخص فيها قانوناً بإفشاء أمور معينة كالمقرر في مواد قانون المرافعات المدنية والتجارية، ومفاد هذا النص أن المشرِّع لم يجعل حماية سر المهنة حقاً مطلقاً لصاحب السر، ذلك أن القانون استثنى من هذه القاعدة حالات خاصة أوجب فيها على كل من أؤتمن على السر أن يفشيه، أو رخص له في ذلك.

(1) أحمد كامل سلامة، المرجع السابق، ص 286 287–، وزكريا بيومي، الموسوعة، ص 731.

ويتبين من استقراء الحالات التي أجاز القانون فيها لحامل السر أن يفشيه أن المادة (207) مرافعات (المقابلة للمادة (203) مرافعات قديم) تنص على أنه: «لا يجوز لمن علم من المحامين أو الوكلاء أو الأطباء أو غيرهم عن طريق مهنته أو صناعته بواقعة أو معلومات أن يفشيها ولو بعد انتهاء خدمته أو زوال صفته»، وتنص المادة (208) مرافعات (المقابلة للمادة (204) مرافعات قديم) على أنه: «ومع ذلك يجب على الأشخاص المذكورين في المادة السابقة أن يؤدوا الشهادة على تلك الواقعة، أو المعلومات متى طلب منهم من أسرَّها إليهم، على ألا يخل ذلك بأحكام القوانين الخاصة بهم، وتنص المادة (209) مرافعات (المقابلة للمادة (205) مرافعات قديم) على أنه: «لا يجوز لأحد الزوجين أن يفشي بغير رضا الآخر ما أبلغه إليه أثناء الزوجية ولو بعد انقضائها إلا في حالة رفع دعوى من أحدهما على صاحبه أو إقامة دعوى على أحدهما بسبب جناية أو جنحة وقعت منه على الآخر».

ويؤخذ من هذه النصوص أن المشرِّع يقر القاعدة التي ترفع عن السر حصانته متى رضي صاحب السر الذي يعنيه أمره دون سواه، أي أن رضاءه يعتبر سبباً من أسباب الإباحة يرفع عن الإفشاء. ولا يغير من هذا النظر أن النصوص المشار إليها قد وردت في صدد الشهادة أمام القضاء، لأنه إذا كان المشرِّع في صدد الشهادة التي يترتب عليها نتائج بالغة الأثر قد أجاز إفشاء السر برضاء صاحبه، فإن هذا الرضاء يعتبر من باب أولى مبرراً لإفشائه في الحالات الأخرى التي تقل خطراً عن أداء الشهادة.

وعلى مقتضى ما تقدم يكون قبول الممول اطلاع اللجنة القضائية على إقرارات الضريبة المقدمة منه عن السنوات من 1949 إلى 1951 مبرراً لاطلاع اللجنة على هذه الإقرارات الخاصة بضريبة الإيراد العام مادام الممول قبل ذلك[1]. وقد تشدَّد المشرِّع الضريبي في وجوب مراعاة سرية تداول البيانات المتعلقة بالممولين حفاظاً على أسرارهم، مما يقتضي إطلاق هذه السرية بحيث يحظر قيام موظفي مصلحة الضرائب بإطلاع الغير على الأوراق والبيانات التي تقدم إليهم سواء أكانت من الممولين أنفسهم، أو من غيرهم، أو تلك التي يحصل عليها موظفو المصلحة بحكم عملهم عن

(1) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 936 جلسة 1960/8/10، ملف رقم 3/1/68.

طريق البحث والتحري والاستهداء، ويستثنى من ذلك الأحوال التي أجاز فيها قانون العقوبات إفشاء الأسرار، ومن بينها حالة إذن القانون التي عبرت عنها المادة (310) عقوبات بقولها: «ولا تسري أحكام هذه المادة إلا في الأحوال التي لم يرخص فيها قانوناً بإفشاء أمور معينة».

ولئن كانت المادة (37) من قانون مجلس الدولة رقم 47 لسنة 1972 قد أجازت لهيئة مفوضي الدولة – في سبيل تهيئة الدعوى – الاتصال بالجهات الحكومية ذات الشأن، ومن بينها مصلحة الضرائب، للحصول على ما يكون لازماً من بيانات وأوراق إلا أن ذلك لا يتعدى إلى مخالفة الحظر المنصوص عليه في المادة (84) من قانون الضرائب على الدخل – رقم 14 لسنة –1939 طالما أن ذلك الاطلاع الذي أبيح لهيئة مفوضي الدولة لا يندرج تحت أي من الحالات التي يرتفع فيها عن إفشاء أسرار الممولين صفة التجريم، وبهذه المثابة فإنه يمتنع على مصلحة الضرائب إجابة هيئة مفوضي الدولة إلى طلبها الخاص بموافاتها بالبيانات والأوراق المتعلقة ببعض الممولين بمناسبة نظر الدعوى المرفوعة عليهما من آخرين ما لم يرتض ذلك من تعلقت بهم هذه البيانات من الممولين، سواء كانت هذه البيانات مقدمة من الممولين أنفسهم أو من أية جهة أخرى[1].

وترتيباً على ذلك فإن البيانات الخاصة بالممولين تعتبر بيانات سرية لا يجوز إفشاءها إلا في حالتين: الأولى، أن يكون إفشاء البيانات الضريبية بناء على طلب الممول، باعتبار أنه صاحب السر لذى قرر القانون حمايته، فإذا ارتضى إفشاءه تحلل حامل السر من التزامه بسرية البيانات المودعة لديه. والثانية، أن ينص القانون على إلزام حامل السر بتقديم البيانات المودعة لديه.

وفي نفس الوقت ليس في القانون نص يلزم مصلحة الضرائب بإفشاء سرية البيانات بناء على تصريح صادر من المحكمة للمتهم بالحصول على شهادة من مصلحة الضرائب بالإيراد العام للمدعي لتكون هذه الشهادة عنصراً من عناصر الدفاع ضده، لأن حق الدفاع المكفول للمتهم لا يجوز أن يتخذ طريقاً لإفشاء البيانات التي تكفَّل القانون لأصحابها المحافظة على سريتها وكتمان أمرها على الغير، وليس

(1) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 563 بتاريخ 1974/10/9، ملف رقم 190/2/37.

هناك نص في القانون يبيح تزويد المتهم بدليل غير مشروع كمثل إفشاء سر المهنة، ومن يقوم بهذا الإفشاء يرتكب جريمة في هذه الحالة. ولا يغير من ذلك ما هو ثابت بمحضر الجلسة من أن الدفاع عن المعنَّي لم يعترض على استخراج الشهادة سالفة الذكر لأنه يجب أن يكون إعلان السر بناءً على موافقة صاحبه وأن تكون موافقته صريحة واضحة، ولا يجوز استنتاجها ضمناً من ظروف الحال[1].

وتبين مما تقدم اتجاه المشرِّع بوضوح في أنه عندما يهدف إلى إعطاء أي جهة من جهات التحري أو الضبط أو التحقيق الحق في ممارسة سلطة معينة ينص صراحة، فلولا النص في قانون الرقابة الإدارية على حقها في طلب الاطلاع والتحفظ على الملفات والبيانات من الجهة الموجودة لديها بما في ذلك الجهات التي تعتبر البيانات التي تتداولها سرية لكان لها هذا الحق، وهو نفس الأمر بالنسبة لجهات الكسب غير المشروع، وينطبق ذلك على النيابة العامة أيضاً، فالسلطات المخولة لها بما هو وارد في نصوص قانون الإجراءات الجنائية وقانون العقوبات وغيرهما من القوانين، وجاء نص المادة (206) إجراءات جنائية مصداقاً لهذا النظر، إذ بغير إعطاء النيابة العامة حق ضبط جميع الخطابات والرسائل والجرائد والمطبوعات والطرود (...) وتسجيل المحادثة في جناية أو جنحة يعاقب عليها بالحبس مدة تزيد على ثلاثة أشهر (....) ما كان لها هذا الحق، ومن ثم فإن النيابة العامة لا يكون لها الحق في ضبط ملفات مصلحة الضرائب أو الاطلاع عليها أو المطالبة بضمها في غير الأحوال المقررة قانوناً، ومادام لا يوجد نص صريح يعطيها هذا الحق.

ولا يغير من ذلك القول بأن موظف الضرائب يلتزم إذا ما علم أثناء تأدية عمله، أو بسبب تأديته بوقوع جريمة أن يبلغ النيابة العامة عنها وفقاً لحكم المادة (206) إجراءات جنائية، وأن النيابة العامة ذاتها ملتزمة بالمحافظة على سرية ما يودع لديها من أسرار تزوَّد بها أو تُكشف لها وتخرج عن إطار الجريمة التي تنتهي إلى قيامها طبقاً للمادة (75) من قانون الإجراءات الجنائية، لأن هذا القول من شأنه أن يهدر جميع النصوص القانونية التي توجب على موظف الضرائب المحافظة على سر المهنة، وأن

(1) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 بتاريخ 1/7/1977 ، ملف رقم 11/5/86.

التزام النيابة بالمحافظة على سرية ما يودع لديها من أسرار لا يعني أن يباح لمصلحة الضرائب إفشاء أسرارها، لأن كل سلطة مطالبة بالمحافظة على السرية في نطاق عملها ما دام القانون ألزمها بذلك، وأن إفشاءها لما يكون لديها من بيانات هو إفشاء لسرية عملها حتى ولو كان ذلك لسلطة أخرى ملزمة بالحفاظ على سرية بياناتها[1].

ولا يوجد في أحكام قانون الإجراءات الجنائية ما يوجب على الموظفين العموميين الادلاء لدى النيابة العامة أو لدى غيرها من الهيئات القضائية بما أوجب له القانون سرية خاصة، بل إن المادة (287) من هذا القانون تحيل على أحكام قانون المرافعات فيما يتعلق بأسباب الإعفاء من الشهادة، وأن المادة (206) مرافعات تنص على أن: «الموظفون والمستخدمون والمكلفون بخدمة عامة لا يشهدون ولو بعد تركهم العمل بما قد يكون قد وصل إلى علمهم في أثناء قيامهم به من معلومات لم تنشر بالطرق القانونية، ولم تأذن السلطة المختصة في إذاعتها، ومع ذلك فلهذه السلطة أن تأذن لهم في الشهادة بناءً على طلب المحكمة أو أحد الخصوم». ولما كان القانون رقم (14) لسنة 1939 قد منع الإدلاء ببيانات عن الممولين، وأنه فرض لذلك سرية خاصة مطلقة لا يجوز لأي سلطة أن تأذن بإفشائها، لذلك فإنه يتعين رفض طلب النيابة الإدلاء ببيان عن مضمون الإقرار الذي أدلى به أحد الممولين[2].

ولما كان ما تطلبه إدارة المخابرات العامة في الظروف العادية من بيانات عن الممولين، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، هو من قبيل الإفشاء بسر من شخص أؤتمن عليه بحكم عمله أو صناعته، وكان الغرض من حظر الإفشاء هنا ليس المصلحة على أسرار الناس التي يؤتمن عليها موظفو المصلحة بحكم الضرورة فحسب، وإنما حكمته المحافظة على المصلحة العامة، إذ لو قد أبيح لهؤلاء الموظفين هذا الإفشاء لأحجم الناس عن اطلاعهم على حقيقة مراكزهم وخفايا معيشتهم، وامتنعوا عن معاونتهم، بل لتعمدوا إخفاء أمور هي ضرورية للوقوف على حقيقة أحوالهم لربط الضرائب على الممولين. لذلك فإن مراعاة سر المهنة والمصلحة العامة تقضي عدم

(1) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 442 بتاريخ 21/4/1990، ملف رقم 37/2/400.
(2) إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية، الفتوى رقم 88 بتاريخ 24/4/1955.

إعطاء مندوبي إدارة المخابرات العامة ما يطلبون عن شركات أو أفراد حصلت عليها مصلحة الضرائب بحكم وظيفتها[1].

حالة تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية:

أجازت الفقرة الأخيرة من المادة (101) من قانون الضريبة على الدخل، إفشاء البيانات المدونة بالملفات الضريبية للممولين بغرض تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

ويهدف هذا النص إلى تفعيل سياسة الدمج بين مصلحتى الضرائب العامة والمبيعات بعد أن أصبحتا مصلحة واحدة باسم مصلحة الضرائب المصرية، على الرغم من وجود قانونين يحكمان الضرائب المختصة بهما، ويمكن أن تنضم إليهما مصلحة الجمارك، ومصلحة الضرائب العقارية، باعتبار أن هذه المصالح تعتبر مصالح إيرادية.

ولا يتم تبادل البيانات والمعلومات في هذه الحالة تلقائياً، وإنما يجب أن يكون من خلال تنظيم يصدر به قرار من وزير المالية، وفي غياب هذا التنظيم يمتنع تبادل المعلومات والبيانات السرية، وتلتزم كل مصلحة بواجبها بالاحتفاظ بأسرار الممولين وفقاً للقوانين التي تحكمها.

الحالات التي تقيد من حق المصلحة في الاطلاع على البيانات السرية:

يترتب على إلزام موظفي الضرائب بسر المهنة عدم جواز استعمال حق الاطلاع لرقابة أعمال ممول آخر إلا بأمر القضاء، فلا يجوز تكليف أي منشأة بإعطاء مندوبي المصلحة بيانات، أو تقديم مستخرجات من دفاترها، أو حساباتها عن الحالة المالية لممول آخر يتعامل معها إلا بأمر من المحكمة في دعوى مقامة فعلاً، ما لم يقرر القانون خلاف ذلك. كأن يجيز القانون لمندوبي مصلحة الضرائب الاطلاع لدى جهات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة عن تعاملات الممولين الآخرين مع تلك الجهات.

(1) إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد، فتوى رقم 443 بتاريخ 10/3/1957.

ومن ناحية أخرى، فقد أحاط المشرِّع إقرارات الكسب غير المشروع بسرية خاصة نظراً لاتصالها بخصوصيات الأفراد، ولكونها نظاماً استثنائياً بحتاً يتعارض مع حريات الأفراد والحريات المقررة لهم، وحفاظاً على هذه السرية أوكل المشرِّع في المادة الثامنة من القانون رقم 131 لسنة 1952 إلى لجنة مكونة من رجال القضاء مهمة فحص هذه الإقرارات.

وإذا كان لمصلحة الضرائب حق الاطلاع لدى مصالح الحكومة، فإن هذا الحق ليس مطلقاً، بل هو مقيد وفقاً لما هو وارد في المادة (45) من اللائحة التنفيذية التي تنص على أنه: «لا يجوز لموظفي مصلحة الضرائب بأي حال من الأحوال استعمال حق الاطلاع في غير الأغراض المتصلة بربط الضريبة». ولما كان قانون الكسب غير المشروع نظاماً استثنائاً مقصوداً به محاربة الكسب غير المشروع، وليس المقصود منه ربط الضريبة أو محاربة التهرب منها، لهذا ولسريته الشديدة التي أوجبها المشرِّع للإقرارات، وكذلك لتقييد حق مصلحة الضرائب في الاطلاع، فإنه ليس من حق المصلحة أو مندوبيها الاطلاع على إقرارات الكسب غير المشروع[1]. إلا أن هذا الرأي قد عدل عنه مجلس الدولة، ورأى[2] أنه لما كان المشروع بقانون الكسب غير المشروع رقم (62) لسنة 1975 قد ألزم المؤتمن على السر بتقديم البيانات التي تقرر هيئات فحص وتحقيق إقرارات الذمة وشكاوى الكسب غير المشروع الاطلاع عليها، فقد وجب على مصلحة الضرائب موافاة إدارة الكسب غير المشروع بملف الضريبة الخاص بالممول، دون أن تحتج المصلحة بسرية هذه البيانات. ولقد ورد هذا الرأي بنص صريح في قانون الضرائب على الدخل بعد ذلك، كان آخره نص المادة (97) من القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي ألزم إدارات الكسب غير المشروع بتمكين مندوبى مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يكون لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة، كما يتعين عليها موافاة المصلحة بجميع ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة.

(1) الشعبة الثالثة – فتوى رقم 2825 بتاريخ 29/9/1953.

(2) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 بتاريخ 1/7/1977، ملف رقم 11/5/86.

كذلك فإن حق مصلحة الضرائب في الاطلاع على الملفات جوازياً لا وجوبياً، إذ تقرر المادة (98) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية.

كذلك فإن المادة (99) من ذات القانون قد قيَّدت حق العاملين بمصلحة الضرائب في الاطلاع على البيانات المتعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم السرية، إلا بعد أن يطلب وزير المالية من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بالاطلاع.

الأحوال التي يجوز فيها إفشاء الأسرار بغير قيد:

تلتزم مصلحة الضرائب بالاحتفاظ بسر المهنة القاصر على الأمور الضريبية، أي الأمور التي تتصل بربط وتحصيل الضريبة والفصل في منازعاتها، دون غير ذلك من الأمور التي يجوز الإفصاح عنها بغير انتهاك لسر المهنة، ومن ذلك ما قضت به محكمة النقض بأن إشهار البيع بالمزاد الذي قامت به مصلحة الضرائب يتسم بالعلانية تبعاً لاشتراك الجمهور فيه، ومن ثم لا يعد أمراً من الأمور الضريبية المتصلة بسر المهنة، لأنه من الأدلة التي يمكن الحصول عليها من مصلحة الضرائب أو من غيرها[1].

كذلك لا يعد إفشاء للأسرار الضريبية البيانات التي أفصحت عنها المصلحة عن الممول في جلسة علنية أمام القضاء لاعتبارات تتعلق بالعدالة ومقتضيات الحكم القضائي، وهي كذلك ليست مسؤولة عما ينشر في الصحف عن بيانات عن الممول مستقاه من أحكام قضائية أعلنت في جلسة علنية.

حق الإدارة الضريبية في إجبار الغير على كشف الأسرار:

أثير التساؤل[2] عن مدى أحقية الإدارة الضريبية المغربية في الاطلاع على دفاتر المحامين وسجلاتهم، لمعرفة ما تحويه من بيانات عن عملائهم كي تقوم بتطبيق قانون

(1) حكم النقض بتاريخ 27/2/1979، س 30 ع 1 ص 647، مثبت في موسوعة د. زكريا بيومى، ص 735.
(2) . Lettre d'information juridique, juin 1996, Idefisc.

الضريبة، فرفض المحامون، وأيدتهم نقابتهم المهنية [1] بعدم جواز اطلاع الإدارة الضريبية بمعلومات عن موكليهم، وذلك لالتزام المحامين بسر المهنة، وأن السر المهني الذي يلتزم به المحامي إنما هو ملك للموكل وحده وليس للمحامي أن يتصرف فيه بإذنه، وإلا وقع تحت طائلة العقاب.

وقد أيد القضاء المغربى هذا الرأي، حين قضى ببطلان الإخطارات الضريبية الموجهة للمحامي من الإدارة الضريبية لتمكينها من الاطلاع، واعتبر القضاء ذلك خرقاً لقانون المحاماة الذي لا يسمح للوكيل العام بالاطلاع على حسابات المحامين إلا بواسطة النقيب[2].

جريمة إفشاء الأسرار الضريبية:

تُعرف هذه الجريمة بأنها إفصاح موظف الإدارة الضريبية المخوَّل صفة الضبط القضائي عن المعلومات والبيانات المالية المتعلقة بنشاط المكلفين، التي أطلع عليها بحكم وظيفته إلى الغير، الذي يسعى إلى الإضرار بمصالحهم، هذا ويعد الكسب الناجم عن هذا الإفصاح كسباً غير مشروع يوجب المسؤولية القانونية[3].

من هذا التعريف نجد أن هناك طائفة من موظفي الإدارة الضريبية خولوا صفة الضبط القضائي، لغرض الاطلاع على دفاتر المكلفين وأوراقهم ومستنداتهم، بغية تقديرهم ضريبياً بصورة عادلة، إلا أنهم ولرغبتهم في الكسب غير المشروع والإثراء على حساب الخزانة العامة يتجهون إلى الإفصاح عن المعلومات والبيانات التي اكتنفت هذه الدفاتر إلى الغير، مسببين الضرر المزدوج للدولة والمكلف.

---

(1) بتاريخ 10/2/2003، تبنى مجلس هيئة المحامين بالرباط مضمون هذه الدراسة وقرر ما يلي:
– حث الزملاء المعنيين بعملية المراقبة على عدم تمكين مفتشي إدارة الضرائب من الاطلاع على الملفات والوثائق الموجودة بالمكتب.
– مراسلة وزارة المالية ومديرية الضرائب من أجل إبلاغهما مدى خطورة وعدم قانونية هذه المراقبة.

(2) خالد خالص، أتعاب المحامي مجلة المحاكم المغربية، العدد 96، السنة 2002.

(3) انظر البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية للطباعة، 1972 ، ص303 .

المعلومات الضريبية ذات الحماية:

تذهب بعض الدراسات[1] إلى أنه يمكن تصنيف المعلومات الضريبية المقرر حمايتها من العلانية، أو ضرورة الاحتفاظ بها سراً، ولا يجوز للإدارة الضريبية كشفها إلا استثناءً، إلى ثلاثة أنواع هي:

1- المعلومات التي تتصل بالشؤون الخاصة لمول آخر.

2- المعلومات التي تم التوصل إليها بمناسبة الوظيفة، أو العمل الضريبي الرسمي.

3- المعلومات التي تم الإفصاح عنها، أو الحصول عليها بموجب قوانين أخرى.

وتكاد تتفق التشريعات المقارنة على أن المعلومات الشخصية عن الممول يجب حمايتها، فلا يتم إفشاؤها إلا استثناء، إما بموافقة الممول، أو في الأحوال التي يقررها القانون حصراً. ومنها المعلومات التي تكشف عن هوية الممول مثل اسمه ورقم ملفه وتفصيلات حياته الشخصية، وما يتم استخلاصه من إقراره الضريبي بشأن نشاطه الخاضع للضريبة[2]، وغيرها من معلومات شخصية حصلت عليها الإدارة الضريبية بموجب القوانين.

أما المعلومات التي لا تكشف عن هوية الممول فليس لها هذا القدر من الحماية، كما لا تتمتع بالحماية المعلومات المفصح عنها من قبل الممول أو المتاحة عنه علناً للجمهور، فلإدارة الضريبة أن تفصح عن المعلومات المتداولة في قضية تم الحكم فيها بجلسة علنية [3].

ويثور التساؤل عن مدى جواز قيام مأمور الضرائب أو وكيل الممول بالإبلاغ عن الممول الذي استشاره في ارتكاب جريمة تهرُّب ضريبي في الإبلاغ عنه.

ونرى أنه لا وزر على المأمور أو وكيل الممول إن أبلغ عنه في هذا الحالة، لأنه بذلك لم يخرق سراً ضريبياً، بل إنه يبلغ عن جريمة يمكن وقوعها، وبذلك قضت محكمة

(1) The Australian Government , The Treasury : Review of Taxation Secrecy and Disclosure Provisions, pp. 17-18.
(2) EU Directive 95/46/EC.
(3) Section 241 of the Canadian Income Tax Act 1952.

النقض المصرية بأنه [1] إذا استطلع أحد المتهمين رأي محاميه في ارتكاب جريمة، وهي الاتفاق مع أحد الشهود على أن يشهد زوراً، فهذا الأمر ولو أنه سر علم به المحامي بسبب مهنته، إلا أن من حقه بل من واجبه أن يفشيه لمنع وقوع الجريمة وفقاً للمادة (205) مرافعات، فإذا أخذت المحكمة بمعلومات المحامي عن تلك الواقعة واستندت إليها في التدليل على أن المتهم موكله كان يسعى في تلفيق شهادة فلا يمكن إسناد الخطأ إليها في ذلك.

(1) طعن رقم 1999 سنة 3ق جلسة 27/12/1933

الخاتمة

تبيَّن لنا أن العولمة وتطور وسائل الاتصالات التي حطمت كثيراً من قيود المكان والزمان، وأتاحت للممولين عامة، والشركات دولية النشاط Multinational Corporations بوجه خاص، إمكانات هائلة في التهرب من الضريبة الوطنية، أو على الأقل تجنبها، سواء باستخدام الملاذات أو الملاجئ الضريبية، أو باتباع طرق التخطيط الضريبي المتقن لاستغلال الثغرات القانونية، أو بالتهرب غير المشروع باستخدام تقنيات التكنولوجيا ووسائل الاتصال الحديثة، مما أدى إلى عدم إمكان دولة بذاتها أن تتصدى لهذه الأساليب، التي تقلل من حصيلتها الضريبية، وتجعل هذه الدول في حاجة ماسة إلى تعاون دولي لمحاصرة هذه الظاهرة، مع مراجعة للتشريعات الضريبية التي تعيق هذا التعاون، أو تقلل من فاعلية الجهود التي تبذل محلياً وإقليمياً للحد منها.

ومن بين هذه التشريعات، ما تقرره قوانين الضرائب من أحكام بشأن حق الإدارة الضريبية في الاطلاع، وسلطتها في كشف أسرار الممولين، للتعرف على حقيقة تعاملاتهم، ومدى التزامهم بقوانين الضرائب، إذ غالباً ما يضيق من هذه السلطات عدد من الضوابط التي تمنع إساءة استعمالها، أو تضر بحق الممول، كإنسان، في حماية سره، أو احترام خصوصيته.

والملاحظ أن هذه الضمانات بدأت تضيق أو تتقلص بفعل التطورات التكنولوجية الحديثة التي دعت كلاً من الدول والمنظمات الدولية المتخصصة إلى توسيع سلطة الاطلاع على السر الضريبي، وتمكين الدول الأجنبية من أن تتعاون فيما بينها لإفشاء أسرار ممولي لأغراض ضريبية، وذلك بموجب اتفاقيات ثنائية تبرم بين الدول المعنية. ومع ذلك، فإنه مازال للممول الحق في احترام خصوصيته، وأن لا تتعسف الدول في استعمال سلطتها في الاطلاع على أسرار الممولين في غير الأغراض الضريبية التي يحددها القانون.

المصادر والمراجع:

المصادر العربية:

- عبد الحميد الشواربي، شرح قانون العقوبات، دراسة مقارنة في الشريعة الإسلامية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991. وماروك نصر الدين: المسؤولية الجزائية عن إفشاء سر المهنة، مجلة موسوعة الفكر القانوني، ج 1.
- بومدان عبد القادر، المسؤولية الجزائية للطبيب عن إفشاء السر الطبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010/ 2011.
- حسين النوري: سر المهنة المصرفي في القانون المصري والقانون المقارن، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1974.
- عبد الحميد الشواربي، مسؤولية الأطباء والصيادلة والمستشفيات المدنية والجنائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1991.
- ابن أبى صبعة، عيون الأنباء في طبقات الأولياء، الجزء رقم 2، منشورات دار الثقافة، بيروت.
- أحمد كامل سلامة، الحماية الجنائية لأسرار المهنة، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة، 1988.
- وجيه محمد خيال، المسؤولية الجنائية للطبيب في النظام السعودي، 1416هـ.
- محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات الخاص، دار النهضة العربية، القاهرة.
- موفق علي عبيد، المسؤولية الجزائية للأطباء عن إفشاء السر المهني، رسالة ماجستير، منشورة، عمان.
- محمود محمود مصطفى، مدى المسؤولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سراً من أسرار مهنته، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الأول، السنة 11، 1941.
- على حسن نجيده، التزامات الطبيب في العمل الطبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992.

- أسامه إبراهيم علي التايه، مسؤولية الطبيب الجنائية في الشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، ديسمبر 1994.
- خالد خالص، «أتعاب المحامي» مجلة المحاكم المغربية، العدد 96، 2002.
- البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، الإسكندرية، دار الجامعات المصرية للطباعة، 1972.

فتاوى وأحكام قضائية:

- اجتهاد محكمة النقض السورية رقم /1707 / أساس /2366 / تاريخ 1981/11/4.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 936 جلسة 1960/8/10، ملف رقم 3/1/68.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 563 بتاريخ 1974/10/9، ملف رقم 190/2/37.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 بتاريخ 1977/7/1 ، ملف رقم 11/5/86.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 442 بتاريخ 1990/4/21، ملف رقم 37/2/400.
- إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية، الفتوى رقم 88 بتاريخ 1955/4/24.
- إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد، فتوى رقم 443 بتاريخ 1957/3/10.
- الشعبة الثالثة – فتوى رقم 2825 بتاريخ 1953/9/29.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 بتاريخ 1977/7/1، ملف رقم 11/5/86.
- حكم النقض بتاريخ 1979/2/27، س 30 ع 1 ص 647، مثبت في موسوعة د. زكريا بيومى.

مراجع أجنبية:

- Jacques Hameline et Andre Damine, Les regles de la profession d'avocat, Dalloz , Paris, 2000, p.309 et 310
- Ttker B.B: Federal Income Tax returns confidentiality vs. public disclosure, 1981, p.482
- Cynthia Blum, "Sharing Bank Deposit Information with Other Countries: Should Tax Compliance or Privacy Claims Prevail" (2004) 5 Fla. Tax Rev. 579 .
- Yionont Bubery : The policy condition underlying tax secrecy , Draft version, pp. 4-5.
- Australian Government: The Treasury : Review of Taxation Secrecy and Disclosure Provisions, Discussion Paper, August 2006, p. 10.
- DEV KAR & DEVON CARTWRIGHT-SMITH, GLOBAL FINANCIAL INTEGRITY, ILLICIT FINANCIAL FLOWS FROM DEVELOPING COUNTRIES: 2002–2006, 9 (Dec. 2008), available at http://www.gfip.org/ storage/gfip/executive%20-%20final%20version%201-5-09.pdf.
- OECD")'s Principles of Transparency and Effective Exchange of Information at the OECD Global Forum on Taxation held in Melbourne, 2005.
- Senate Committee Analysis of AB 2439, available at http://www.leginfo.ca.gov/pub/11-12/bill/asm/ab_2401-2450/ab_2439_cfa_20120621_170310_sen_comm.html.
-Richard D. Pomp, "Corporate Tax Policy and the Right to Know: Enhancing Legislative and Public Access," State Tax Notes, Mar. 7, 1994, p. 603, or 94 STN 45-21.
- OECD : Improving access to Bank information for tax purposes, Paris 2000, p. 8.

- OECD, Committee on Fiscal Affairs: Taxation and abuse of tax secrecy, Paris, Report 1985.
-OECD : Improving access to Bank information for tax purposes, Paris 2000,pp. 70-71.
- OECD: The era of Bank secrecy is over, 26 October, 2011.
-TAXJUSTICEBRIEFING – Automatic Tax Information Exchange –September 2010.
-R.Posner : The Economy of Justice , 1981, pp. 232-233.
-Boris I. Bittker, Federal Income Tax Returns—Confidentiality vs. Public Disclosure, 20 WASHBURN L.J. 479, 480–81 (1981).
- OFFICE OF TAX POL'Y, U.S. DEP'T OF THE TREASURY, A COMPREHENSIVE STRATEGY FOR REDUCING THE TAX GAP 5–6 (2006).
- Paul Schwartz: The future of Tax Privacy, National Tax Journal, Vol.LXI, No.4, Part 2, December 2008, p. 883.
- US.v.Dickey, 268 US ,378 (925)
- Paul Schwartz, op. cit, pp. 888-892.
- US , Department of Treasury : Office of Tax Policy: Report to the Congress on Scope and use of Taxpayer Confidentiality and disclosure provision , vol. 1, : Study of general provisions , Washington D.C, October , 2000, p. 5.
- Supreme Court: U. S v. Morton Salt Co, 338U. S.632(1925).
- David Lenter, Joel Selmord and Douglas Schackelford:public disclosure of Corporate tax Information: Accounting Economics and Legal perspectives,Natinal Tax Journal , vol. 56, No. 4, December 2003, pp. 803-830.
- David Melon Cannadine,An American Life , Alferd Knopf, New York , 2007, p. 514.

- Section 6103(j)(7) (c)
-Paul M.Schwartz and Edward Janger, Notifications of data security breaches,Mitchigan Law Review, Vol. 105, no. 5, March 2007,pp. 913-984.
- Markus Meinzer : Tax Information Exchange Arrangements , TAX JUSTICE BRIEFING, May 2009, p. 2.
- Sheppard, Lee : Don't Ask, Don't Tell, Part 4: Ineffectual Information Sharing, in: Tax Notes (23 March 2009), 14111418
-Spencer, David: Mutual Assistance Convention Has its Limitations, in: Journal of International Taxation January / February 1991.
- US Department of Treasury , Office of Tax Policy, October 2000, p. 15 .
- The US Supreme Court , US v. Dickey , 1925.
- Majorie Konhauser, Doing the Full Money Will publicizing increase tax compliance, Canadian Journal of Law and jurisprudence , Vol. 38, No. 1, 2005
- Case: Slattery (Trustee of) v. Slattery, 3 S.C.R. 430 (1993).
- Sherman v. Minister of National Revenue, 25 C.P.R. (4th) 32 (Fed. Ct. App. May 6, 2003).
- Pandectes Françaises – « Secret professionnel « , n°21.
- The Australian Government , The Treasury : Review of Taxation S crecy and Disclosure Provisions, pp. 17-18.
- EU Directive 95/46/EC.
- Section 241 of the Canadian Income Tax Act 1952.

الموضـوع	الصفحة
المقدمة	367
تعريف السر في القانون	368
مشكلة البحث	369
خطة البحث	370
المبحث الأول– حق الممول في الخصوصية	371
المبحث الثاني– حق الإدارة الضريبية في الحصول على المعلومات	373
المبحث الثالث– الضمانات القانونية لاحترام حق الممول في الخصوصية	379
تعريف السر الضريبي	379
حماية أسرار الممولين في التشريع المقارن	380
التعاون الدولي بشأن الأسرار الضريبية	385
ضوابط إفشاء الأسرار في الاتفاقيات الضريبية	387
الوضع في الولايات المتحدة الأميركية	388
الوضع في كندا	389
نطاق الاحتفاظ بالسر	392
جريمة إفشاء السر المهني	393
حماية السر الضريبي في القانون المصري	399
إذن الممول	400
بناء على نص قانوني	401
حالة تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية	406
الحالات التي تقيد من حق المصلحة في الاطلاع على البيانات السرية	406
الأحوال التي يجوز فيها إفشاء الأسرار بغير قيد	408
حق الإدارة الضريبية في إجبار الغير على كشف الأسرار	408
جريمة إفشاء الأسرار الضريبية	409
المعلومات الضريبية ذات الحماية	410

الموضوع	الصفحة
الخاتمة	412
المصادر والمراجع	413
أولاً– المصادر العربية	413
فتاوى وأحكام قضائية	414
مراجع أجنبية	415