

إفشاء المعلومات الجبائية في ظل التشريع الضريبي

Disclosure of tax information in light of the tax legislation between criminalization and permissibilityد. فاطمة زعزوعة¹،¹ كلية الحقوق جامعة بلحاج بوشعيب – عين تموشنت، (الجزائر)

– مخبر أسواق، تشغيل، تشريع ومحاكاة الدول المغاربية–

تاريخ الاستلام: 2021/05/12 تاريخ القبول للنشر: 2021/06/22 تاريخ النشر: 2021/06/30



ملخص:

من متطلبات العمل الضريبي وجود الثقة بين أطراف العلاقة الضريبية، ومن مظاهر هذه الثقة الحفاظ على سرية المعلومات الجبائية، التي يخضع لها كل موظفي الإدارة الجبائية، الذين لديهم معلومات ووثائق ذات طابع سري، والتي تلقوها أثناء أدائهم لمهامهم أو بمناسبتها وحتى خارجها، ويترتب على هذا الالتزام تسليط عقوبات جزائية، وأخرى تأديبية، إلا إذا نص القانون خلاف ذلك، ومنح الحق لموظفي إدارة الضرائب من البوح بالمعلومات الجبائية، وهو ما يجعل لمبدأ سرية المعلومة الجبائية في هذا الإطار يتميز بنظام قانوني خاص جدا بين ما هو مجرم وما هو مباح . لذا كان الهدف من وراء هذه الدراسة التعريف بسرية المعلومات الجبائية وما قد يترتب عنها في حال إفشاءها وذلك بتسليط عقوبات على مرتكبيها، مع إبراز حالات الإباحة بإفشاء المعلومة الجبائية للهيئات التي تطالب بها والمحددة وفقا للقانون الضريبي .

الكلمات المفتاحية: إدارة الضرائب، المعلومة الجبائية، سرية المعلومة الجبائية، الضرائب، الإباحة، العقوبات

Abstract

the requirements of tax work is the existence of trust between the parties to the tax relationship, and one of the manifestations of this trust is the preservation of confidentiality of tax information, to which all employees of the tax administration are subject to debt information of a confidential nature, and which they received during the performance of their duties or in accordance with it and even outside it. Compliance with penalties and other disciplinary penalties, unless otherwise stipulated by the law and granting tax administration employees the right to disclose tax information, which is what makes the principle of confidentiality of tax information in this framework.

Keywords: tax administration, tax information, confidentiality of tax information, taxes, legalization, penalties.

مقدمة:

إن المعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب والتي تخص المكلفين بالضريبة مؤمنة بواسطة مبدأ السر المهني، فيمنع أي عون من أعوان الإدارة الجبائية أن يفشي لطرف آخر أي معلومة تتعلق بوضعيتهم الجبائية أو المحاسبية أو المالية، وذلك تحت طائلة عقوبات تأديبية وجزائية، ولم يفرق المشرع بين تلك المعلومات المسربة بمناسبة أداء الوظيفة أو خارجها، كأن يتم منح معلومات جبائية لمنافس للشخص المسربة معلوماته، وهو الأمر الذي جعل المشرع الجزائري الضريبي ينظم مبدأ سرية المعلومات بأحكام قانونية منها ما ذكر في قانون الإجراءات الجبائية ومنها ما ذكر في قانون العقوبات، وأضفى السرية الكاملة على المعلومات والبيانات الضريبية وجعل من موظفي الضرائب أمناء عليها، ولا يجوز الإباحة بها، وقيامه بإفشاء أسرار المكلف بالضريبة دون وجه حق أو يسيء استعمال المعلومات السرية التي يتحصل عليها في غير الأغراض الضريبية المخصصة لها يعرضه إلى مسائلة جزائية .

إذن سرية المعلومات حق يوازن بين مصلحة المكلف بالضريبة من جهة بالحفاظ على خصوصيته وفي الحصول على المعلومات الضريبية لاستخدامها للصالح العام وفي حدود ما يقرره القانون من جهة أخرى؛ وهذا التوازن لن يتحقق إلا إذا تحققت سرية المعلومات الضريبية من قبل أعوان الإدارة الضريبية وأي إخلال بالتزام يعتبر جريمة في حق المكلف بالضريبة، وعليه وإن كانت القاعدة هي التجريم في إفشاء المعلومات الضريبية من قبل موظفي إدارة الضرائب إلا أن هناك حالات يبيح فيها القانون الجبائي الخروج عن القاعدة ويصبح الأمر مباحا لأعوان الإدارة الجبائية في إفشاء هذه المعلومات .

وما يلاحظ من خلال المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية أنها تحيل إلى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات. وذلك بتوقيع الجزاء على أعوان الإدارة الجبائية ويكون بذلك المشرع الضريبي قد حدد حالات الإباحة لسرية المعلومات الضريبية وجرم هذا الفعل في حال الخروج عن ما هو مباح.

ولدراسة هذا الموضوع لابد من طرح الإشكالية التالية :

هل يشكل إفشاء المعلومات الجبائية جريمة في كل الأحوال ؟ أم أن هناك حالات يكون فيها الإفشاء مشروعاً.

المنهج المتبع :

من خلال هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي لمعرفة مفهوم سرية المعلومات الضريبية وأساسها القانوني مع تحليل النصوص القانونية التي نظمت هذا المبدأ وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية وقانون العقوبات،

ومن جهة أخرى المنهج الاستقرائي فيما يتعلق بدراسة الجانب الإجرائي الذي اتبعه المشرع الجزائري من أجل تحديد الأفعال التي تشكل جريمة إفشاء السر الضريبي وكذا العقوبات المقررة لها .

أهداف الدراسة :

- تحديد مفهوم سرية المعلومات الجبائية وما يترتب عنها من أضرار في حال إفشاءها وذلك بتسليط عقوبات على مرتكبيها

- معرفة الحالات التي يكون فيها عون إدارة الضرائب مسئولا عن أخطائه الشخصية ومرتكبا لفعل مجرم قانونا

- تحديد الأسس القانونية التي يبنى عليها مبدأ سرية المعلومة الجبائية

- تحديد حالات التجريم التي نص عليها المشرع بسبب إفشاء معلومات جبائية

- تحديد الحالات التي يباح فيها إفشاء المعلومات الضريبية أو الجبائية.

وكانت دراستنا مقسمة إلى مبحثين :

المبحث الأول : تجريم إفشاء سرية المعلومات الجبائية

المبحث الثاني : حالات إباحة إفشاء المعلومات الجبائية

المبحث الأول :

تجريم إفشاء سرية المعلومات الجبائية

عاقب المشرع الجزائري كل من قام بإفشاء المعلومات الضريبية من موظفي الضرائب وأعوانها والتي تحصلوا عليها خلال وبمناسبة أدائهم لمهمتهم أو خارج أدائهم لوظيفتهم على مستوى إدارة الضرائب ؛ غير أن الفقه اختلف حول الأساس القانوني الذي تقوم عليه هذه الجريمة بأركانها المادي والمعنوي والشرعي.

وكغيرها من الجرائم لابد لنا من تحديد العناصر التي يقوم عليها كل ركن من أركان الجريمة - جريمة إفشاء المعلومات الجبائية- حتى نتمكن من تحديد العقوبات المقررة لها وفقا للقانون تطبيقا لمبدأ لا عقوبة إلا بنص ولكن قبل هذا سوف نتطرق إلى مفهوم سرية المعلومات مع تبيان أساسها القانوني وذلك من خلال المطلب الموالي.

المطلب الأول: مفهوم سرية المعلومات وأساسها القانوني

تعددت مفاهيم سرية المعلومات الضريبية نظرا لعدم تعريفها من قبل المشرع تعريفا جامعاً مانعاً وترك مسألة التأصيل في مفهومها إلى الفقهاء (الفرع الأول) واختلفوا من حيث أساسها القانوني (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: تعريف سرية المعلومات الجبائية

قبل تعريف سرية المعلومات الجبائية لابد من تحديد المعنى اللغوي والاصطلاحي للمعلومات.

لغة : يقصد بها اليقين والمعرفة .

أما اصطلاحاً: فيعبر عنها برمز أو مجموعة رموز تتطوي على إمكانية الإفضاء إلى المعنى¹.

في حين أن مفهوم السر فهو الذي تكتمه وتخفيه النفس ولا يطلع عليه أحد لدفع ضرر أو لجلب مصلحة، كما وعرفته المنظمة الدولية للتوحيد القياسي ايزو على أنه " ضمان أن تكون المعلومات متاحة فقط لأولئك الذين يؤذن لهم بالاطلاع"².

فكأصل عام، المعلومات السرية هي عبارة عن معلومات حساسة يكون الوصول إليها مقتصرًا على أشخاص محددين بمقتضى القانون والتشريعات، وللوصول إليها لابد من الحصول على إذن خاص وإلا اعتبر الشخص مرتكباً لفعل مجرم.

وبالتالي يعرف مبدأ السرية وفقاً للقواعد العامة بأنه عدم إفشاء الأسرار التي يطلع عليها الموظف بحكم عمله إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب التعليمات، ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد ترك الوظيفة³.

أما عن تعريف سرية المعلومات الضريبية فهي: كل ما ورد إلى علم موظفي الضرائب أثناء وبسبب ممارسة مهنتهم، وكل ما عهد به المكلف بالضريبة إليهم من معلومات أو بيانات .

كما يمكن تعريفها أنها تلك المعلومات التي يكون الاطلاع عليها وحيازتها مقصوراً على الأشخاص المصرح لهم فقط، ويكون محظوراً على غيرهم، وفي حالة الحصول عليها ممن ليس له حق الوصول والاطلاع عليها يكون مرتكباً لفعل غير مشروع، وهو انتهاك لسرية المعلومات⁴.

ومن هذا فإن سرية المعلومات الضريبية التي أوتن عليها موظف الضرائب تعتبر من السلوكيات، التي يجب أن يقوم بها، حتى في غياب النص القانوني نظراً لارتباطها بالوظيفة التي يقوم بها والتي تمس جوانب شخصية للمكلف بالضريبة متمثلة في ممتلكاته، وثرواته ودخله... الخ.

إلا أن ما يجب الإشارة إليه هو ضرورة التمييز بين المعلومات والبيانات، فهذه الأخيرة عبارة عن الأعداد والحروف الأبجدية والرموز، التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها، وترجمتها

¹ حسين عبيد عون الله، أحكام سرية المعلومات الخاصة (دراسة مقارنة)، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، مصر، 2015، ص 39.

² ياسر حسين بهنس، الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي، مركز الدراسات العربية، ط1، مصر، 2015، ص 16.

³ ماهر صلاح العلاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري - دراسة مقارنة -، جامعة بغداد، كلية الحقوق، العراق، 1996، ص 120.

⁴ حسين عبيد عبد الله، مرجع سابق، ص 41.

ومعالجتها، أما المعلومات تعرف بأنها بيانات تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها أي أنها بيانات معالجة¹.

وتعرفها الموسوعة البريطانية: " بأنها الحقائق والأفكار التي يتبادلها الناس في حياتهم العامة، ويكون ذلك التبادل عادة عبر وسائل الاتصال المختلفة، وعبر مراكز ونظم المعلومات المختلفة في المجتمع ".²

بعدما عرفنا سرية المعلومات الضريبية وجب علينا البحث عن الأساس القانوني لهذا المبدأ والذي اختلف الفقه حوله وهذا ما سوف نعالجه في الفرع الموالي .

الفرع الثاني: الأساس القانوني لسرية المعلومات الجبائية

اختلف الفقه حول الأساس القانوني للالتزام بسرية المعلومات بين نظرية العقد عامة وسرية المعلومات الضريبية خاصة.

فمنهم من يرى أن سرية المعلومات تجد أساسها في العقد، فأى موظف على مستوى إدارة الضرائب يتلقى معلومات سرية من صاحبها وهو المكلف بالضريبة فكأنما تبادلًا مع الرضا، وأن الرضا تولد عنه عقد يرتب التزامات متبادلة بقبوله حفظ السر، اذن تقوم هذه النظرية على مبدأ الحرية التعاقدية، فصاحب السر له مطلق الحرية في اختيار الطرف الآخر الذي يأتمنه على سره وعدم إفشائه، وبالمقابل فان الطرف الآخر له مطلق الحرية في قبول الالتزام وإبرام العقد أو رفضه³.

أما المشرع الجزائري وبالرجوع إلى أحكام المادة 54 من القانون المدني فإنها تنص على "العقد اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص آخريين بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء ما"، اذن إن كان أساس الالتزام بالسر هو أساس عقدي فما هي الطبيعة القانونية للعقد ؟ فهناك من يرى انه عقد وديعة، وهناك من يرى انه عقد وكالة، في حين يرى بعض آخر انه عقد خدمة، والآخر عقد مسمى .

أ /عقد وديعة : اعتمد أنصار هذا المذهب إلى ما اعتمد عليه المشرع الفرنسي من خلال أحكام المادة 1940 من القانون المدني الفرنسي إلى اعتبار عقد الوديعة مقدسا اد شُبّهت هذه النظرية السر المعهود به إلى شخص بعقد الوديعة على أساس أن المودع لديه لا يستطيع أن يستخدم الشيء المودع دون اذن صريح من

¹ خالد ممدوح إبراهيم، الجرائم المعلوماتية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2009، ص54.

² انظر في ذلك الموسوعة البريطانية، التي تأسست سنة 1768 بالولايات المتحدة الأمريكية، دار النشر الموسوعة البريطانية المحدودة، ص 1585.

³ معتز نزيه صادق مهدي، الالتزام بالسرية والمسؤولية المدنية -دراسة مقارنة-، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص22.

المودع¹، أما المشرع الجزائري فقد عرف عقد الوديعة بالمادة 590 من القانون المدني على أنها عقد يسلم بمقتضاه المودع شيئاً منقولاً إلى المودع لديه، على أن يحافظ عليه لمدة وعلى أن يردّه عينا.

غير أن هذه النظرية وجهت لها عدة انتقادات أهمها أن الوديعة في القانون المدني ترد فقط على الأشياء المادية المنقولة وهو ما لا ينطبق على السر محل الالتزام².

ب/ عقد إيجار الخدمة : اعتمد أنصار هذا المذهب على اعتبار أن العقد هو عقد إيجار الخدمة بالنسبة للالتزام بالسر المهني إذ يجد أساسه في صاحب السر والعميل الذي قبل خدمته، كالعقد المبرم بين المحامي وموكله، فلا بد من كتمان السر المعهود إليه من جراء التعاملات، هذا ما جعل بالفقهاء يعتمدون هذه النظرية على أساس أن ما يربط الطرفين عقد إيجار خدمة³.

و لكن حتى هذه النظرية لم تسلم من النقد على أساس أن الالتزام في عقد إيجار الخدمة هو التزام بتحقيق نتيجة، في حين أن التزام المحامي هو بدل عناية .

ج/ عقد غير مسمى : ارتكزت هذه النظرية على أساس أن العقود المسماة تقوم على التراضي بين الطرفين، وأن يتعهدا بعدم إفشاء الأسرار المعهودة إليهم، غير أن هذه النظرية قد ينعدم فيها الرضا أحيانا، مما يربط استحالة في تنفيذها، وهذا ما أدى إلى نقدها على أساس أن المصلحة العامة أولى بالحماية من المصلحة الخاصة .

ادن ونظرا للانتقادات الموجهة إلى نظرية العقد وجدت نظرية النظام العام، والتي ترتكز على فكرة مؤداها أن المشرع الجنائي حينما تدخل وقام بتجريم بعض صور إفشاء الأسرار كان ذلك حماية لمصلحة المجتمع أكثر منها من مصلحة الفرد .

فالالتزام بسرية المعلومات يجد أساسه في المصلحة العامة وإلا اعتبر أي إفشاء لهذه المعلومات بمثابة اعتداء على المجتمع، غير أن هذه النظرية أيضا وجهت لها انتقادات لأنها لم تحدد مفهوم النظام العام الذي يختلف باختلاف الزمان والمكان، ويتطور مفهومه حسب التطورات الاجتماعية والاقتصادية، ورغم هذه الانتقادات يمكن اعتبارها خير وسيلة لتبرير الأساس القانوني للالتزام بسرية المعلومات الضريبية ما دام أن مفهوم النظام العام مفهوم مرن يحقق المصلحة السياسية والاقتصادية والاجتماعية ويختلف من نظام إلى آخر⁴.

¹ سعيد عبد اللطيف حسن، الحماية الجنائية للسرية المصرفية -دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص157

² معتز نزيه صادق مهدي، مرجع سابق، ص 25

³ بوساحة نجاه، المسؤولية المدنية الناشئة عن إنشاء السر البنكي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص 62 .

⁴ ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 34.

وكذلك: هشام ليوسف، الحماية الجنائية للسر المهني، المركز القومي للإصدار القانونية، ط1، مصر، 2015، ص 29.

غير أن هذه النظرية أيضا وجهت لها انتقادات مما عجل في ظهور نظرية المصلحة، وتعتبر هذه الأخيرة الأنسب لتبرير الحماية الجنائية للسر المهني، كما أنها تتميز بالمرونة الكافية التي تجعلها موجهة لقاعدة الكتمان لمصلحة المجتمع إذ أنها تبرر حالات يكون فيها الإفشاء مبررا وملحا لوجود مصلحة اقراها القانون وبالتالي إذ وجدت مصلحة اجتماعية أسمى من مصلحة في الكتمان فيجب الكشف عن السر وإفشائه¹.

وعليه إلى جانب هذه النظرية ولتحديد موقف المشرع الجزائري نجد أن نظرية العقد لم تكف بالغرض، لذلك وجدت أيضا نظرية الالتزام وذهب البعض إلى اعتبار الالتزام بالسر التزام ببذل عناية، ومن ثم فلا يطلب من المدين تحقيق نتيجة وإنما فقط بذل جهد وعناية لازمة لتحقيق نتيجة، في حين يرى البعض الآخر أنه التزام بتحقيق نتيجة، وهنا لا بد من تحقيق نتيجة معينة²، لكن هنا يثور السؤال هل الالتزام بتحقيق نتيجة هو التزام مطلق أم نسبي؟ فبالرجوع إلى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات نجد أن المشرع الجزائري أخذ بفكرة النظام العام النسبي ويستشف ذلك من عبارة "..... وافشوها في غير الحالات التي وجب عليهم القانون إفشاءها..".

فالالتزام بالسر الضريبي يبقى من المسائل النسبية نظرا لاعتبارات عدة، منها علو المصلحة العامة، وحماية المال العام داخل الإدارات الجبائية. وإفشاء سرية المعلومات الجبائية تعد جريمة قائمة بأركانها يعاقب عليها القانون الجزائري وهذا ما نعالجه في المطلب الثاني .

المطلب الثاني: أركان جريمة إفشاء سرية المعلومات الجبائية والعقوبات المقررة لها

تنص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية³ على ما يلي: "يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به . غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين.

كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب.

¹ هشام ليوسفي، مرجع سابق، ص 33.

² معتز نزيه صالح صادق مهدي، مرجع سابق، ص 69.

³ استحدث قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج 79، الجزائر، 2001 .

ادن من خلال المادة يتضح جليا أن المشرع أوضح أركان جريمة إفشاء المعلومات الجبائية (الفرع الأول) غير انه فيما يخص العقوبات المقررة لها فقد أحالها إلى أحكام المادة 301 قانون عقوبات، كما وانه بين من خلال هذه المادة ما يمكن اعتباره خارجا عن مجال التجريم بالرغم من إفشائه من قبل إدارة الضرائب (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: الركن المادي والمعنوي لجريمة إفشاء سرية المعلومات الجبائية

كباقي الجرائم المنصوص عليها قانونا فإن جريمة إفشاء سرية المعلومات الضريبية تقوم على أركان، وهي الركن المادي والركن المعنوي، ويتحققها يوقع جزاء على مرتكبها.

أولاً: الركن المادي لجريمة إفشاء سرية المعلومات الجبائية.

يتحقق السلوك الإجرامي في جريمة إفشاء سرية المعلومات الجبائية عندما يقوم موظف إدارة الضرائب باطلاع الغير على معلومات ضريبية بأية طريقة سواء عن طريق الكتابة أو المشافهة أو الإشارة، أو نشره في جريدة¹، أو تسليمه باليد إلى شخص آخر غير مصرح له بمعرفة مضمونه أو الإدلاء به أمام القضاء بصفة شاهداً أو خبيراً دون موافقة السلطات المختصة التي منحها القانون هذه الصلاحية² ويتوفر هذا الركن ولو كان الإفشاء بجزء من المعلومات الضريبية وأي كانت الضريبة، أو الشخص المستفيد، ولا يعد العاملون في الضرائب من الأشخاص المستفيدين، إذ لا ترتكب جريمة الإفشاء سرية المعلومات إذا كانت لشخص آخر موظف في إدارة الضرائب لأن الجميع يعدون من الأمناء على سرية المعلومات.

كما أنه ولقيام هذا الركن لا يشترط أن يكون صريحا أو ضمنيا، كما انه لا يشترط العلنية، ويتحقق الركن المادي أيضا ولو كان متعلقا بجزء من المعلومة الجبائية، كما يتحقق أيضا ولو كان موضوعه واقعة معروفة، بمعنى إذا كانت هذه الواقعة معروفة وكانت غير مؤكدة فان إفشائها يضفي عليها صفة اليقين .

غير أنه يجب التنويه إلى أن صفة الموظف أي الفاعل لا يعتد بها وقت إفشاء السر بل وقت علم الجاني بها، فموظف الضرائب ملزم بكتمان سرية المعلومات الضريبية حتى بعد خروجه على التقاعد وبمفهوم آخر، إذا علم الموظف بالسر بعد خروجه على التقاعد وأفشاه فلا يعد في حكم الجاني، لأن الأصل في التجريم هو عدم الإخلال بالقواعد الأخلاقية وأصول المهنة أو الوظيفية. ومن تم فان كل موظف زالت عنه الصفة لم يعد في حكم الأشخاص المسؤولين عن سرية المعلومات الضريبية اذا لم يكن على علم بها وقت أدائه لوظائفه .

و الشروع في الإفشاء متصور ولكنه غير معاقب عليه وفي حالة إفشاء المتهم سر المجني عليه إلى شخص آخر كان يعتقد انه لا يعلم، والحقيقة انه يعلم به على سبيل اليقين فالجريمة غير قائمة ولا عقاب لها .

¹ ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص 41.

² عمار فوزي كاظم المياحي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية – قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل- ط1، دار النشر للتوزيع، مصر، 2019، ص 155 .

ثانيا: الركن المعنوي لجريمة إفشاء سرية المعلومات الجبائية .

لا يكفي الركن المادي للمساءلة على نشاط يعتبر جريمة من الناحية القانونية، بل لابد من توفر الركن المعنوي أيضا، وتعتبر جريمة إفشاء سرية المعلومات الضريبية من الجرائم العمدية إذ اشترط المشرع القصد الجنائي لقيامها، بمفهوم آخر أنه إذا أفشى موظف الضرائب لمعلومات ضريبية دون قصد إحداثها بإهمال منه أو خطأ أو عدم الاحتياط والتبصر فلا يعتبر مرتكبا لجريمة إفشاء سرية المعلومات الضريبية.

كما وأن المشرع لم يشترط النية الخاصة أو نية الإضرار بالغير، ذلك إن الفعل في حد ذاته من الأفعال الشائنة التي لا تحتاج إلى قصد خاص .

كما يقوم القصد الجنائي في هذه الجريمة على عنصري العلم والإرادة .

فمتى علم الجاني أنه سيفشي سرا عمدا لم يصل إليه إلا عن طريق وظيفته ولا يرضي صاحب السر بإفشائه يتحقق عنصر العلم في القصد الجنائي، بالإضافة إلى عنصر الإرادة التي تتجه فيها نية الجاني إلى ارتكاب سلوك إفشاء سرية المعلومات الجبائية، ومن ثم فلا يعاقب موظف الضرائب الذي يفشي سرا بإهمال منه أو عدم الاحتياط في المحافظة عليه أو كتمانها¹، غير أنه لا تقوم الجريمة إذا أفشى السر احد مساعديه الذي يجهل أن للواقعة صفة السر، وإن السر قد أودع لديه بصفته صديق فقط لا أمينا عليه أو أنه كان يضمن أن رضا صاحب المعلومة محل السر قد يتحقق قبل الإفشاء .

فبعد تحديد أركان الجريمة فما هي العقوبات المقررة لها؟ وهذا ما نتناوله في الفرع الموالي .

الفرع الثاني: العقوبات المقررة لجريمة إفشاء سرية المعلومات الجبائية .

باستقراء نص المواد 65-69 من قانون الإجراءات الجبائية والتي أكدت على إلزامية السر المهني لموظفي الضرائب وأحالت في توقيع العقوبة إلى قانون العقوبات وذلك من خلال المادة 301 منه.

و من ثم نجد أن المشرع الضريبي لم ينص على عقوبة خاصة لجريمة إفشاء سرية المعلومات لموظفي إدارة الضرائب، وإنما ترك مسألة توقيع الجزاء للقواعد العامة وذلك ما جاء به قانون العقوبات بالمادة 301 منه على أن (يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبالغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج الأطباء والجراحون والصيدال والقبالات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك ... الخ². وبالتالي المشرع الجزائري منع أي شخص من أعوان الضرائب، تحت طائلة العقوبات التأديبية

¹ ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص 53.

² الأمر 66-156 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم بالأمر رقم 20-01 مؤرخ في 30 يوليو 2020، ج ر 44، الجزائر، 2020 .

والجزائية، أن يفشي لطرف آخر أي معلومة تتعلق بوضعيتهم الجبائية والمحاسبية والمالية، سواء بمناسبة ممارسة مهامهم أو خارجها، كأن يفشي إلى طرف آخر الوضعية الجبائية لمنافس ما أو أن يطلع طرف آخر غير مؤهل على أرقام حساباتهم البنكية.

و بالتالي كقاعدة عامة الإفشاء بسرية المعلومات الضريبية دون موافقة السلطات المختصة التي منحها القانون ذلك تعد جريمة قائمة بجميع أركانها ومعاقب عليها وفقا لما هو مقرر ضمن قانون العقوبات، ولكن استثناءا هناك حالات إباحة إفشاء المعلومات الضريبية وهذا ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني .

المبحث الثاني:

حالات إباحة إفشاء المعلومات الجبائية

خروجا عن القاعدة العامة لسرية المعلومات الضريبية أباح المشرع الضريبي على موظفي الضرائب بإفشاء أسرار المكلفين بالضريبة، ولا يعتبر هذا الأخير بحكم الجاني ولا توقع عليه أي عقوبة، ما دام أن الإباحة بسرية المعلومات الجبائية جاءت بنص قانوني.

و وضع المشرع مثل هذه الحالات جاء لضمان المصلحة العامة، أي بالسر أكثر من المصلحة في حفظه وبالرجوع إلى أحكام المواد 65-66-67-68-69 من قانون الإجراءات الجبائية فإننا نجد هذه الحالات والتي يمكن تقسيمها إلى حالات إباحة متعلقة بهيئات قضائية (المطلب الأول) وأخرى بهيئات غير قضائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: حالات الإباحة المقررة لصالح القضاء والهيئات المساعدة له

حدد المشرع الجزائري الضريبي وفقا للأحكام المادتين 67-68 من قانون الإجراءات الجبائية حالات إفشاء سرية المعلومات الجبائية وتزويد الهيئات القضائية والضباط المساعدين لها بكل المعلومات الأساسية للفصل في النزاع المطروح أمام العدالة أو بهدف محاربة عمل غير مصرح به من طرف المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: حالات الإباحة المقررة للهيئات المساعدة للقضاء

تنص المادة 2/68 قانون إجراءات جبائية على ما يلي :

"... يمكن للأعوان المعتمدين لهذا الغرض والمكلفين التابعين ... والضباط والأعوان المحققين للشؤون البحرية والنقل الحصول من الإدارة الجبائية على كل المعلومات والوثائق الضرورية لتأدية مهامهم من أجل ممارسة العمل غير المصرح به".

فباستقراء هذه المادة فإن القانون أجاز لموظف الضرائب إمداد الجهات المعاونة للعدالة او المساعدة لها والتي من شأنها محاربة كل الأعمال غير المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة بالمعلومات اللازمة، فيجوز كل

من المحلفين التابعين لأجهزة الضمان الاجتماعي ومحلفي الصناديق التعاضدية، ومفتشي العمل وضباط الأعوان المحلفين للشؤون البحرية والنقل مطالبة الإدارة الجبائية ومن موظفيها أي معلومة ضريبية من ملف المكلف بالضريبة، وعلى موظف الإدارة الضريبية إمدادهم بتلك المعلومات، فدور إدارة الضرائب هو دور تيسير وتسهيل على الضباط والأعوان المعتمدين على ملفات المكلفين بالضريبة ولا يعتبر ذلك من قبيل السرية¹.

الفرع الثاني: حالات الإباحة المقررة للجهات القضائية

أولاً: حالات الإباحة بمناسبة أداء الشهادة أمام القضاء

تنص المادة 67 ق.إ.ج، جبائية على ما يلي: "عندما تقدم الإدارة شكوى قانونية ضد مدين ما ويفتح تحقيق بذلك لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستنطقهم حول الوقائع موضوع الشكوى".

فمن خلال هذا النص يتضح جليا أن المشرع الضريبي استثنى حالة تقديم الشهادة من قبل موظف الضرائب أمام القاضي المطروح أمامه نزاع ضريبي. فلا بد لموظف إدارة الضرائب أن يقدم كل المعلومات التي يطلبها منه قاضي التحقيق المطروح أمامه النزاع حتى يتمكن من الفصل فيه وفقا لهذه المعلومات ولا يعتبر الموظف قد خرج عن السر المهني، وإنما العكس إذا ما طلب منه تقديم معلومات وامتنع عن الامتنال لقاضي التحقيق، فإن ذلك قد يعرضه لعقوبات جزائية لأن الشهادة تعتبر من أهم الأدلة التي يستعين بها القاضي، كما أن المشرع من خلال أحكام المادة 69. من قانون إجراءات جبائية أكد أنه في حالة وجود أي نزاع حول تقدير رقم الأعمال الذي أنجزه المكلف بالضريبة، فإن لموظفي الضرائب الحق في تقديم أي معلومات من شأنها فض النزاع ولا يعتبر ذلك مخالفا لأحكام السر المهني.

ثانيا : التبليغ عن الجرائم:

وهي من حالات الإفشاء المنصوص عليها قانونا اذا ما كانت هناك جريمة قد ارتكبت بالفعل أو أنها على وشك أن ترتكب، فيكون القصد من التبليغ إحاطة السلطات المختصة بها، لاتخاذ هذه الجهات ما يلزم لمنع أو ملاحقة مرتكبو الجريمة، ولا يرتكب المبلغ في هذه الحالة جريمة إفشاء السر كمن يبلغ عن جريمة التهرب الضريبي أو الغش الضريبي أو جريمة الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم². ادن على موظفي الضرائب عامة أثناء تأدية مهامهم وبمجرد أن يصل إلى علمهم وقوع جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا تبليغ النيابة العامة أو الضبطية القضائية لاتخاذ التدابير اللازمة .

¹ - هشام ليوسفي، المرجع السابق، ص 146.

- ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص 71.

² يعاقب على هذه الجريمة طبقا لنص المادة 31 من قانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المؤرخ في 20 فبراير 2006، ج ر 14، الجزائر، 2006 .

المطلب الثاني: حالات الإباحة المقررة لصالح الهيئات غير القضائية

إلى جانب الهيئات القضائية أقر المشرع للموظف الضرائب بحق تقديم معلومات ضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة ولا يعتبر هذا الأخير مرتكباً لأي جريمة خاصة بإفشاء سرية المعلومات الجبائية، وقد يكون إفشاء المعلومة للهيئات الإدارية والوطنية لها المصلحة في معرفة المعلومات الضريبية كما قد يكون الإفشاء بهذه المعلومات لهيئات غير وطنية.

الفرع الأول: الإباحة لصالح الهيئات الإدارية الوطنية

بالرجوع إلى المادة 65 فقرة ثانية قانون إجراءات جبائية فقد منح المشرع رخصة لموظفي الضرائب للبوح بالمعلومات الضريبية إلى لجان الطعن المحددة قانوناً¹ حتى تتمكن هذه اللجان من أداء مهامها في حل النزاع المطروح أمامها.

وعليه لا ترتكب إدارة الضرائب أي جريمة إفشاء لسرية المعلومات إذا أفشت بمعلومات إلى لجان الطعن سواء كانت ولائية، جهوية أو مركزية لأن هذه اللجان تختص بفض النزاع المطروح بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة حول تقدير هذه الأخيرة، على أن تلتزم الإدارة الضريبة بتقديم تلك المعلومات الضريبية التي تخص السنوات المتنازع عليها أي في حدود النزاع المطروح².

كما أن المادة 66 من قانون إجراءات جبائية منحت أيضاً الحق لإدارة الضرائب ولموظفيها بإفشاء المعلومات الضريبية إلى الخبراء المدعويين لتقديم تقرير حول الأعمال المتعلقة باكتتاب التصريحات من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وما يماثلهم وذلك بتحديد العلاوات والتعويضات التي يطالبون الدولة والولايات والبلديات بها.

غير أن المشرع أكد على أن هؤلاء الخبراء يكونون مدعويين لإجراء الخبرة في إطار هذه الأعمال، ومن ثم فإن المشرع منح هذا الحق فقط للخبراء المعيّنين بموجب حكم قضائي، أي أن القاضي عينهم في إطار الفصل في منازعة جبائية، وحددت له مهامها، فإذا طالب بأي معلومات ضريبية من إدارة الضرائب تمنح له دون أن يكون موظفوها قد ارتكبوا أي جريمة تخص إفشاء المعلومات.

وكذا بالنسبة للمعلومات الضريبية المطلوبة من طرف الأعوان التابعين لأجهزة الضمان الاجتماعي والصناديق التعاضدية ومفتشي العمل التي تطالب الإدارة الجبائية عن طريق المحضر القضائي بتزويدها بالمعلومات اللازمة فإن الإدارة الضريبية ملزمة بتزويدهم بكل المعلومات الضريبية ما دام أن هذه الهيئات تعمل في إطار محاربة الجرائم الواقعة على المال العام كالتهرب الضريبي، الغش الضريبي ... الخ.

¹ طبقاً لأحكام المادة 81 مكرر قانون إجراءات جبائية تتمثل لجان الطعن في اللجنة الولائية للطعن، اللجنة الجهوية واللجنة المركزية للطعن.

² Fonton el -Ghazali, le secret professionnel et le droit des impôts, Paris, 1984, p10

على أن تمنح الإدارة الجبائية المعلومات المطالب بها من قبل الهيئة المعنية بلغة واضحة، مع إعطائها الحق في المطالبة بتصحيحها أو توضيحها، كما أن للإدارة الحق في إفشاء المعلومة الجبائية إما كلياً أو جزئياً بحسب الطلب المقدم إليها ولا يمكنها تجاوز ذلك.

الفرع الثاني: حالات الإباحة المقررة للهيئات غير الوطنية

تنص المادة 2/65 قانون إجراءات جبائية على ما يلي: "... كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب".

أكد المشرع الجزائري من خلال هذا النص على تبادل المعلومات الضريبية بين الدول، وكان هذا التأكيد منبثق عن مجموع الاتفاقيات التي صادقت عليها في المجال الضريبي، إذا اعتمدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) نموذجاً للاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالدخل والثروة يأخذ في الاعتبار تبادل المعلومات والتعاون من أجل تحصيل الضريبة، كما يجري منذ 2013 التنسيق بين دول المنظمة في إطار المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية للبحث عن الحلول للمشكلات التي يعاني منها النظام الجبائي الدولي، وتقديم مساعدات للدول النامية من أجل تطوير إدارتها الضريبية، وتبادل المعلومات الجبائية وفقاً للاتفاقيات الجبائية.

و تعتبر الاتفاقية المبرمة من قبل هذه المنظمة في مجال المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الجبائي والتي دخلت حيز التنفيذ في 2011/06/01 من أهم بنودها تحديد نطاق المساعدة الإدارية المتبادلة اد نصت المادة الأولى منها على نطاق المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية، كما حددت المواد 5، 6، 7 منها على أساليب تبادل المعلومات إما بناءاً على طلب دولة وإما بصفة تلقائية بمجرد استفادة المكلف بالضريبة من تخفيضات أو إعفاءات جبائية في إحدى الدول الأطراف في الاتفاقية¹.

و من خلال هذه الاتفاقية نجد أن عملية تبادل المعلومات بين الدول يعني الإدارات الجبائية من المسائلة الجنائية بناءاً على إفشاء المعلومات الضريبية ما دام أن القانون أعفاهم من ذلك حماية للدول .

هذا وقد أكد المشرع الجزائري من خلال المادة 1/68 قانون إجراءات جبائية على ضرورة التعاون في تقديم المعلومات الضريبية لمنظمات المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين والذين يبلغون المنظمات أو الهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة، واستثناهم من إلزامية السر المهني، وإنما أصبح من واجبهم التعاون في تقديم المعلومات للفصل في الشكاوى المعروضة عليها والمتعلق بدراسة الملفات التأديبية².

¹ مهداوي عبد القادر، آليات القانونية للاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفاثر السياسية والقانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ورقة، الجزائر، 2015، ص 07.

² المادة 68 قانون إجراءات جبائية .

الخاتمة

من خلال ما تم ذكره نستنتج أن المشرع الجزائري مثله مثل باقي التشريعات الأخرى، قد جرم فعل إفشاء السر الجبائي من قبل موظفي الضرائب، وعلة ذلك طبيعة العلاقة القائمة بين الطرفين، أي المكلف بالضريبة وموظفي إدارة الضرائب والتي أساسها الثقة الكاملة التي يضعها المكلف بالضريبة في إدارة الضرائب.

و طبقا لمبدأ الشرعية المنصوص عليه قانونا فإنه لا يمكن اعتبار فعل ما جريمة إلا اذا نص القانون على ذلك بحيث نجد أن كلا من النص العام المتمثل في قانون العقوبات والنص الخاص المتمثل في قانون الإجراءات الجبائية قد اعتبر فعل إفشاء المعلومات الجبائية أو السر الضريبي في غير الأحوال المنصوص عليها قانونا جريمة معاقب عليها قانونا .

هذا وقد منح المشرع الضريبي لموظفي إدارة الضرائب رخصة للبوح بما هو سر من معلومات ضريبية وحدد حالات الإباحة التي تخرج عن القاعدة في تجريم إفشاء المعلومات الجبائية دون أن يرتكبوا أي فعل مجرم حفاظا على المصلحة العامة للإدارة الضريبية، والمصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة، غير أنه لابد من توعية أكبر لموظفي الضرائب للحفاظ على سرية المعلومات الضريبية حتى تعم الثقة بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب.

التوصيات :

- الالتزام العام بالحفاظ على سرية المعلومات، حيث يلزم كل شخص بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله الالتزام بالسر المهني عامة والضريبي خاصة .
- ضرورة تخزين المعلومات الجبائية ضمن وسائل الكترونية مع وضع أرقام سرية معززة بأنظمة حماية عالية الجودة من الفيروسات .
- ضرورة ملائمة التشريع الجبائي مع مقتضيات الجديدة التي أفرزتها العولمة وإيجاد حل لبعض المشاكل التي يطرحها التعامل مع التقنيات الحديثة وما يمثلها من خطر على المعلومات الضريبية .
- ضرورة زيادة الوعي القانوني والاهتمام بموضوع سرية المعلومات الجبائية، وذلك بنشر الوعي والثقافة القانونية على مختلف المستويات .

قائمة المراجع والمصادر

أولا القوانين

- 1- القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج 79، الجزائر، 2001.
- 2- الأمر 66-156 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم بالأمر رقم 20-01 مؤرخ في 30 يوليو 2020، ج 44، الجزائر، 2020.
- 3- قانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المؤرخ في 20 فبراير 2006، ج 14، الجزائر، 2006.

ثانيا المراجع :

1- الكتب

- 1- الموسوعة البريطانية، التي تأسست سنة 1768 بالولايات المتحدة الأمريكية، دار النشر الموسوعة البريطانية المحدودة، الو م ا، 2008.
 - 2- حسين عبيد عون الله، أحكام سرية المعلومات الخاصة (دراسة مقارنة)، مكتبة الوفاء القانونية، ط1، مصر، 2015.
 - 3- خالد ممدوح إبراهيم، الجرائم المعلوماتية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2009.
 - 4 - سعيد عبد اللطيف حسن، الحماية الجنائية للسرية المصرفية -دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
 - 5- عمار فوزي كاظم المياحي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية - قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل - ط1، دار النشر للتوزيع، مصر، 2019.
 - 6- ماهر صلاح العلاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري -دراسة مقارنة-، جامعة بغداد، كلية الحقوق، العراق، 1996.
 - 7- معتز نزيه صادق مهدي، الالتزام بالسرية والمسؤولية المدنية -دراسة مقارنة-، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.
 - 8- هشام ليوسف، الحماية الجنائية للسرية المهني، المركز القومي للإصدار القانونية، ط1، مصر، 2015.
 - 9- ياسر حسين بهنس، الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي، مركز الدراسات العربية، ط1، مصر، 2015.
- 2- المذكرات والرسائل
- 1- بوساحة نجاة، المسؤولية المدنية الناشئة عن إنشاء السر البنكي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.

3- المقالات

- 1- مهداوي عبد القادر، آليات القانونية للاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، دفا تر السياسية والقانون، العدد الثاني عشر، جانفي 2015، ورقلة، الجزائر، 2015.
المراجع باللغة الأجنبية

1 -Fonton el -Ghazali ,le secret professionnel et le droit des impôts ,Paris ,1984