مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية

**اسم المقال:** التزام الإدارة الضريبية بالحفاظ على السرية الضريبية في ظل تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني: دراسة مقارنة
**اسم الكاتب:** أحمد زياد دبك
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9844
**تاريخ الاسترداد:** 2026/11/01 10:37 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جامعة الشارقة
UNIVERSITY OF SHARJAH

# مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية

مجلة علمية محكمة




المجلد 22، العدد 2
ذو الحجة 1446هـ / يونيو 2025م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 2616-6526

https//:doi.org/10.36394/jls.v22.i2.5

# التزام الإدارة الضريبية بالحفاظ على السرية الضريبية في ظل تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني "دراسة مقارنة"

**أحمد زياد دبك**[1]

**تاريخ الاستلام: 19-08-2024** **تاريخ القبول: 23-01-2025**


## ملخص البحث:

تركز هذه الدراسة بشكل أساسي على كيفية تعامل المشرع الفلسطيني مع مسألة الحفاظ على سرية معلومات المكلفين، التي تقع ضمن نطاق التزامات الإدارة الضريبية، التي تلتزم بحمايتها من الإفشاء، وتتجلى أهمية هذا الالتزام في حمايته أسرار المكلفين باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من حياتهم الخاصة، وفي هذا السياق، ينص القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 على التزام السرية، ويُنظِّم جريمة إفشائها بموجب المادة (44) منه، وقد بيّنت الدراسة المقارنة في هذا البحث نقصاً في الدقة والوضوح بشأن تحديد حدود التزام السرية الضريبية في القانون الفلسطيني، بالإضافة إلى غموض في توصيف العناصر القانونية الموضوعية والشخصية لارتكاب جريمة الإفشاء، وهذا الأمر أبرز أهمية معالجة هذه النقائص لضمان حماية فعالة للخصوصية، ولذلك، يوصي البحث بضرورة مراجعة نص المادة (44) المذكورة آنفاً، من خلال توضيح حدود نطاق الالتزام بالسرية ومن ثم تحديد الحدود المادية والمعنوية لقيام مخالفة هذا الالتزام، وذلك لتعزيز ثقة المكلفين في نظام ضريبي فعال يكرس اليقين في نصوصه


**الكلمات الدالة:** السرية الضريبية، السر المهني، ضريبة الدخل، المعلومات الضريبية.

(1) كلية الحقوق- الجامعة العربية الأمريكية (رام الله – فلسطين)

ahmad.dabak@aaup.edu

## تمهيد:

يُعد الحفاظ على السرية الضريبية مبدأً أساسياً يلتزم به النظام الضريبي الحديث؛ إذ يمثل الضمانة الأساسية لحماية خصوصية البيانات التي تجمعها السلطات الضريبية خلال أداء مهامها المتعددة في تحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، وربطها، وتحصيلها، وتسوية المنازعات الناشئة عنها، وهذا المبدأ يمنع الموظفين من الإفصاح عن المعلومات إلا في حالات استثنائية يسمح بها القانون (جاسم، 2009، ص: 238)، وتُشكل المعلومات الضريبية عنصراً مهماً ضمن الموارد المالية للأفراد الخاضعين للضريبة، ومن ثَمّ تعد جزءاً من حياتهم الخاصة كبياناتهم الشخصية المعهودة إلى الأطباء والمحامين (بهنس، 2015 أ، ص: 21)، ويضمن هذا المبدأ عدم استخدام المعلومات لأهداف غير ضريبية قد تؤدي إلى ضرر مادي أو معنوي (غائب، 2010, ص: 303)، وفي هذا السياق، قام المشرع الضريبي بوضع ضوابط محددة للوصول إلى المعلومات والوثائق الضريبية، مؤكداً أن السرية حق للمكلفين بالضريبة وواجب على موظفي الضرائب، كما هو موضح في المادة (44) من القرار بقانون رقم 8 لعام 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، التي تؤكد على حماية المعلومات الضريبية وتجريم الإفشاء أو الإبلاغ غير المصرح به قانوناً

وتعد السرية الضريبية التزاماً تشريعياً ضريبياً متميزاً يقوم جوهره على التزام الأشخاص، سواء أكانوا ملزمين بالضريبة أم لا، بتقديم الوثائق والمعلومات الضريبية للسلطات الضريبية بهدف تعزيز قدرتها على تنفيذ وظائفها الرقابية بكفاءة (يحيى، 2019 - 2020، ص: 63)، ويُعد مخالفة هؤلاء الأشخاص لالتزام تقديم هذه المعلومات جريمة تهرب ضريبي وفقاً للمادة (37) من القرار بقانون المذكور أعلاه، وفي المقابل، تلتزم السلطات الضريبية بالحفاظ على سرية المعلومات التي تحصل عليها وفقاً للفقرتين (1) و (2) من المادة (44) منه، ومخالفة هذا الالتزام يعد جريمة بموجب المادة (44 / 3) نفسها، ومن ثم، فإن هذا التوازن في الالتزامات بين المكلفين والسلطات الضريبية يسهم في بناء علاقة متينة مبنية على الثقة المشتركة والتعاون بينهما، مما يؤدي في النهاية إلى إرساء نظام ضريبي كفء يلبي مصالح جميع الأطراف

## أهمية البحث:

يسلط هذا البحث الضوء على الدور المهم الذي تؤدّيه الإدارة الضريبية في حماية سرية معلومات ضريبة الدخل، كما هو موضح في المادة (44) المذكورة آنفاً، إذ تعد هذه المسؤولية أساسية لضمان خصوصية المكلفين وتعزيز الثقة في النظام الضريبي، والالتزام بالسرية من قبل جميع الأطراف المعنية بعملية ربط الضريبة وتحصيلها يعزز هذه الثقة، ومع ذلك، فإن منح موظفي الضريبة سلطة واسعة للاطلاع على المعلومات الخاصة قد يشكل مخاطر على الحياة الخاصة، مما يمكن أن يؤدي إلى تداعيات سلبية تشمل تعرض المكلفين لأضرار مادية أو معنوية، وتقويض الثقة

في النظام الضريبي، ولذا، يأتي هذا البحث لرفع الوعي بأهمية الحفاظ على السرية في ظل تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني، مما يسهم في تعزيز ثقة المواطنين بالنظام الضريبي، ويحفزهم على تقديم معلومات دقيقة وكاملة، وهذا بدوره يسهم في تحسين كفاءة جباية الضرائب ويحافظ على حق المكلفين في سرية بياناتهم الضريبية.

## مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة الرئيسية في هذا البحث في الثغرات القانونية الناتجة عن غموض نص المادة (44) من القرار بقانون الفلسطيني المذكور، التي تشدد على أهمية حماية سرية المعلومات الضريبية للمكلفين، وهذا الغموض قد يفتح المجال لإفشاء المعلومات المالية الخاصة بالمكلفين دون موافقتهم، مما يترتب عليه أضرار مادية أو معنوية، وعلاوة على ذلك، يضعف هذا الغموض ثقة المواطنين في الإدارة الضريبية، مما قد يؤثر سلباً على استقرار الإيرادات الضريبية التي تعتمد عليها الخزينة العامة

## أسئلة البحث:

يطرح هذا البحث التساؤل الرئيس الآتي: هل وضع القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني حدوداً محددة لالتزام السرية ومخالفته؟ ومن هذا السؤال الرئيس يتفرع التساؤلان الآتيان: ما حدود الالتزام بالسرية؟ وما حدود تجريم مخالفة هذا الالتزام؟

## أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى استكشاف مدى الوضوح والدقة في نص المادة (44) المذكورة آنفاً، وتحليله لتحديد الالتزام بالسرية الضريبية وما يعتبر مخالفة لهذا الالتزام، مما يتيح الإحاطة بجميع جوانب هذا الالتزام، وكما يقدم هذا البحث توصيات لمعالجة الثغرات الناتجة عن غموض نص هذه المادة، بهدف تعزيز ثقة المكلفين في النظام الضريبي من خلال تعزيز حماية سرية معلوماتهم الضريبية

## منهج البحث:

يعتمد الباحث أولاً المنهج الوصفي لشرح وتوضيح التفاصيل الخاصة بالمادة (44) المذكورة آنفاً، ثم ينتقل إلى المنهج التحليلي الذي يسمح بفحص عميق للجزئية ذات الصلة من خلال الرجوع إلى المصادر والمراجع المتعلقة بموضوع الدراسة؛ لفهم معمق لهذه المسألة، وكما يستخدم المنهج المقارن من خلال مقارنة جزئيات هذا البحث بتشريعات ضريبية أخرى كلما استدعى الأمر ذلك؛ لاستخلاص أفضل الحلول التي يمكن أن تعزز وتحمي سرية معلومات ضريبة الدخل في فلسطين

**خطة البحث:**

يتمحور هذا البحث حول دراسة التنظيم القانوني لحماية السرية في تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني، ولذلك سيُركز على تناول مبحثيين رئيسيين: الأول يدرس نطاق الالتزام بالسرية الضريبية من خلال مطلبين؛ حيث يتناول المطلب الأول مضمون الالتزام بسرية المعلومات الضريبية، بينما يدرس المطلب الثاني الاستثناءات من قاعدة الالتزام بالسرية الضريبية، أما الثاني فيتناول نطاق تجريم انتهاك هذا الالتزام من خلال مطلبين، حيث يناقش المطلب الأول الأوصاف المادية لجريمة إفشاء السرية الضريبية، في حين يتناول المطلب الثاني الأوصاف الشخصية لهذه الجريمة، وبناءً على ذلك، سيتم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين منفصلين على النحو الآتي: -

## المبحث الأول: نطاق التزام السرية الضريبية

**تمهيد وتقسيم:**

يتم تحديد نطاق الالتزام بسرية معلومات ضريبة الدخل من خلال المادة (44) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، التي تشمل قاعدة الالتزام بالسرية والاستثناءات المقررة عليها، وبناءً على ذلك، سيتناول هذا المبحث حدود الالتزام بالسرية الضريبية في مطلبين: الأول يتناول مضمون الالتزام بسرية المعلومات الضريبية، بينما يتناول الثاني الاستثناءات القانونية المحددة لهذا الالتزام، وذلك على النحو الآتي:-

### المطلب الأول: مضمون الالتزام بسرية المعلومات الضريبية.

على الرغم من التأكيد الواضح في القوانين الضريبية على أهمية الالتزام بالسرية، إلا أنها لم تقدم تعريفاً أو تحديداً واضحاً لمفهوم السرية نفسه (بهنس، 2015 أ، ص: 15)، وفي ضوء هذا الاغفال التشريعي، نجد من الفقه القانوني من يرى أن الخصوصية، على الرغم من ارتباطها الوثيق بمفهوم السرية، إلا أنها لا تعد مرادفاً لها، فالسرية تُوحي إلى الكتمان الشديد أو التام، التي لا يجوز إفشائها، بينما الخصوصية تتعلق بأمور حياة المكلفين الشخصية (المشايخي، 2020، ص: 42)، التي قد لا تكون بالضرورة سرية (أحمد، 2011 / 2012، ص: 14).

وفي هذا السياق، تُعتبر الخصوصية مفهوماً يتضمن جوانب شخصية للغاية للفرد، وإن كانت لا تشكل أسراراً دائماً، ومع ذلك، في حال تصنيفها كأسرار، تصبح هذه الأمور شديدة الخصوصية (الحليم، 2018، ص:27)، لذلك نجد أن المشرع في الولايات المتحدة، يُستخدم مصطلح "الخصوصية" كمرادف للسرية في مجال الضرائب (Hambre, 2015, p. 60)، وعلى هذا النحو، يؤكد بعض فقهاء القانون الضريبي على أن الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية

للأفراد يستند إلى مبدأ احترام الحياة الخاصة، وهو مبدأ ينص عليه في العديد من الدساتير (الفحل، 2016، ص: 69 وما بعدها) (سدخان، وطه، 2018، ص:10).

ويتجلى هذا المفهوم بوضوح في إطار المادة (11) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لعام 2003، التي تقر بالحرية الشخصية كحق طبيعي مضمون ولا يمكن المساس به، كما تعزز هذا الحق الدستوري من خلال التأكيد أيضاً على قدسية حرمة المساكن وفقاً للمادة (17) منه، بالإضافة إلى ذلك، تُجرم المادة (32) من القانون الأساسي نفسه أي انتهاك لحرمة الحياة الخاصة، مما يعكس الحاجة إلى وضع تعريفات واضحة ومحددة للسرية ضمن التشريع الضريبي لتعزيزها.

وعلى الرغم من أن القانون الفلسطيني لم يقدم تعريفاً محدداً لمفهوم السرية، إلا أنه تناول هذا المفهوم بشكل عملي في نص المادة (44 / 1) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، حيث تنص هذه المادة على أن " يلتزم من اطلع على المستندات والمعلومات والكشوف وقرارات التقدير المعدة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون بالحفاظ على سريتها وعدم إفشائها لأية جهة أخرى..."، وبذلك يمكن القول إن القانون يتعامل مع مفهوم السرية من خلال تحديد التزام واضح وصريح بالحفاظ على الكتمان وعدم الإفشاء، وهو ما يُعد تناولاً فعلياً لمفهوم السرية، حتى وإن لم يتم تعريفه بشكل صريح، مما يضمن حماية المعلومات الضريبية ويعزز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية

ومن خلال استعراض المادة (44 / 1) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، يتضح أن مفهوم السرية الضريبية يتطلب حماية صارمة لبيانات محددة على سبيل الحصر، وإن كانت المادة تشير إلى هذه البيانات بشكل عام دون تحديد دقيق لنوعيتها، مكتفية بعبارة "قرار التقدير المعدة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون"، فإن هذا الغموض قد يثير تساؤلات بخصوص مدى دقة وشمولية التزام السرية الضريبية، وهذا يستدعي تفسيراً شاملاً يُفهم منه أن الالتزام بالسرية يشمل جميع المعلومات المالية المرتبطة بعمليات ربط الضريبة أو تحصيلها، بغض النظر عن طبيعتها (جواد، 2020، ص:244)، وبالتالي، ينبغي أن يغطي هذا الالتزام جميع الأسرار المالية المتعلقة بالمكلفين بالضرائب أو المرتبطين بهم، بما في ذلك حساباتهم، ومعاملاتهم، وأوضاعهم المالية، وأنشطتهم، ومشاريعهم، وثرواتهم، ومهنهم، مع التأكيد على أن هذه المعلومات لا ينبغي أن تُستخدم لمنفعة الأشخاص المطلعين عليها أو لتبليغها لأطراف ثالثة، حيث يُعد ذلك جريمة بموجب المادة (44 / 3) المذكورة آنفاً.

وتجدر الإشارة إلى أن التشريعات الضريبية غالباً ما تخاطب الأشخاص الخاضعين للضرائب سواءً أكانوا الطبيعيين أم المعنويين (سرور؛ والمري، 2022، ص:155)، غير أنه يلاحظ من المادة (44 / 1) المذكورة آنفاً أنها لا تخاطب المكلفين مباشرةً، بل تركز على موظفي الإدارة الضريبية، مُلقية عليهم واجب الحفاظ على كتمان البيانات التي يُقدمها المكلفون أو غيرهم، ويُعد هذا الالتزام بمثابة حق للمكلفين، يندرج في إطار النظام العام (صديق، 2015، ص: 392)، وهذا

التوجه يُظهر اعترافاً بأهمية حماية الخصوصية الضريبية للمكلفين، ويعبر عن التزام أساسي يمتد إلى ما هو أبعد من الأفراد الخاضعين للقواعد الضريبية، ليشمل مسؤولية الإدارة الضريبية نفسها في ضمان سلامة وسرية هذه البيانات أو المعلومات.

وكما أسلفنا، فإن المادة (44 / 1) سللفة الذكر قد حددت الوثائق التي تشملها السرية، وهي تشمل المستندات، والمعلومات، والكشوف، وقرارات التقدير المعدة وفقاً لأحكام القرار بقانون، ومع ذلك، عند مقارنة هذه المادة بمواد أخرى من القرار بقانون نفسه، نلاحظ تنوعاً وتقطعاً في اختيار المشرع للمصطلحات الخاصة بالوثائق والمعلومات المتعلقة بالالتزامات الضريبية، فعلى سبيل المثال، نجد استخدام مصطلحات مثل "سجلات" و"مستندات مالية" و"السجلات الحسابية والمستندات" في المادة (23)، واستخدم مصطلح "دفاتر" في المادة (37)، بالإضافة إلى "الكشوفات" و"النماذج" في المادة (42)، وهذا التباين في المصطلحات يجعل القانون غير متكامل ويؤدي إلى تعقيد فهمه وتطبيقه. ولذا، فإنه من الضروري أن يوحد المشرع المصطلحات المستخدمة في القانون لضمان تكامله وسهولة تطبيقه، مما يسهم في تعزيز الثقة بين المكلفين والسلطات الضريبية ويشجع الامتثال الطوعي

وعند مقارنة هذه المادة بالمادة (47) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني الملغى رقم 17 لعام 2004، نجد أن الأخيرة تتضمن صياغة أوسع، إذ تعتبر كافة الأوراق والبيانات وإقرارات التقدير والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين أسراراً لا يجوز إفشاؤها، إذ تنص على: "جميع الأوراق والبيانات وإقرارات التقدير نسخها والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها..."، وهذا التوسع في الصياغة يثير تحدياً في التمييز بين الوثائق التي تندرج تحت نطاق السرية الضريبية وتلك المرتبطة بالالتزامات الضريبية الأخرى، ومع ذلك، فإن الفجوة بين المصطلحات المستخدمة في المادة (44 / 1) من التشريع النافذ وتلك التي تصف الالتزامات الضريبية في مواده الأخرى، قد تفتح المجال لتفسيرات متنوعة بشأن نطاق السرية الضريبية وما يُستثنى منها، فمثلاً، تلزم المادة (20) من القرار بقانون لسنة 2011 المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي مرفقًا بحساباتهم الختامية وشهادات المدقق القانوني، وهو ما يعزز من حماية المعلومات الحساسة المتعلقة بدخولهم. ولذا، من الضروري أن يوحد المشرع المصطلحات المستخدمة في القانون لضمان تكامله وسهولة تطبيقه.

وعليه، تعكس مقارنة القانون المُلغى بالقرار بقانون النافذ تحولاً في وضوح نطاق البيانات التي تدخل ضمن إطار السرية، بينما قدم القانون المُلغى توضيحاً ملموساً من خلال تصنيف الأوراق، البيانات، إقرارات التقدير، والمعلومات المتصلة بدخل المكلفين كأسرار غير قابلة للإفشاء، ويبرز ذلك في تعبير "بدخول المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها" في المادة 47 من القانون الملغى، ولكن يُلاحظ أيضاً أن القرار بقانون النافذ لم يحدد صراحة الأشخاص أصحاب الأسرار، ولا يحدد بدقة طبيعة البيانات أو المعلومات المعتبرة بأنها سرية، سواء أكانت مقتصرة على الدخل أم تشمل أيضاً

جوانب أخرى مثل الوضع الشخصي للأشخاص الخاضعين للضريبة، وهذا الغموض في تحديد نطاق الالتزام بالسرية الضريبية يؤدي إلى حاجة ماسة لتوضيحات وتعديلات تشريعية تعمل على تحديد البيانات المشمولة بالحماية السرية وتلك التي لا تندرج تحت هذا التصنيف بشكل واضح، لتقليل مساحة التأويل وتحسين اليقين الضريبي (بركات، 2020، ص: 20)، وعليه، فإن تحديد هذه العناصر بشكل دقيق سيعزز فهم القانون وتطبيقه بشكل أكثر فعالية، مما يسهم في خلق نظام ضريبي أكثر استقراراً ويقيناً لجميع الأطراف المعنية.

وعلاوة على ذلك، تُظهر المادة (44 / 1) المذكورة آنفاً توسيع دائرة الأشخاص الملزمين بالمحافظة على سرية البيانات الضريبية، لتشمل أي شخص "...اطلع على المستندات..."، وهذا التحديد الواسع يُمكن أن يُطبق على مجموعة واسعة من الأفراد، انطلاقاً من العاملين المسؤولين عن تقدير الضريبة وتحصيلها، مروراً بالقضاة الذين ينظرون في المنازعات الضريبية، وصولاً إلى النيابة العامة، بالإضافة إلى المحامين ومدققي الحسابات الذين قد يحتاجون للاطلاع على هذه البيانات خلال أدائهم لواجباتهم المهنية، مما يُشابه التوجه في التشريع العراقي كما يُشير فرج (2022، ص:493 وما بعدها)

ومع ذلك، عند تحليل نص الفقرات 3 و4 و5 من المادة (44) بعمق، نجد أن الالتزام بالسرية يقتصر بشكل أساسي على الموظفين الذين يتعاملون مع هذه المستندات بشكل مباشر، وعلى العكس من ذلك، كانت المادة (47) من القانون الملغى تحدد دائرة الأشخاص المطالبين بالسرية بشكل أكثر تحديداً، محصورة في الأشخاص الذين ينفذون أحكام القانون فقط، مما يشير إلى تباين في الوضوح والشمولية بين القرار بقانون النافذ والقانون الملغى فيما يتعلق بتحديد الأطراف الملزمة بالسرية، كما نجد الفقرة (2) من المادة (44) نفسها تقدم توجيهاً محدداً للأشخاص الذين يتعاملون مع المعلومات أو البيانات الضريبية في إطار مهامهم الوظيفية، بضرورة الحفاظ على سريتها؛ إذ تنص على: "مما يكون قد اضطلع به في سياق القيام بواجباته بمقتضى هذا القرار بقانون"، وهذا النص يبين بوضوح أن الالتزام بحماية السرية لا ينتهي مع انتهاء الخدمة الوظيفية، بل يستمر حتى بعد انقضاء العلاقة الوظيفية، مما يعزز الحماية الطويلة الأمد للبيانات والوثائق الضريبية.

وفي المقابل، نجد أن المشرع المصري قد وسّع نطاق الالتزام بالسرية ليشمل كل شخص له علاقة بربط أو تحصيل الضريبة بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله، وذلك وفقاً للمادة 6 من قانون رقم 206 لسنة 2020 بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، مما يوفر وضوحاً أكبر في تحديد المسؤولين عن الحفاظ على سرية المعلومات الضريبية، وهذا التحديد الدقيق يقلل من إمكانية التأويل ويعزز من استقرار النظام الضريبي ويضمن تطبيقاً أكثر فعالية لجميع الأطراف المعنية. علماً أن التعقيد والغموض وعدم وضوح النصوص الضريبية قد يحفز المكلفين على التفكير في التهرب من الضرائب كوسيلة دفاعية مشروعة في موجهة ضريبة غير عادلة (المير، 2020، ص:101)

وبناءً عليه، تبرز الحاجة إلى توضيح دقيق للأشخاص المعنيين بحماية السرية لضمان تطبيق عادل وفعال للقانون، دون إلقاء عبء غير مبرر على أطراف قد لا تكون مسؤولة مباشرة عن تنفيذ القانون، الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في صياغة المادة (44 / 1) بما يضمن تحديداً واضحاً للمسؤولين عن الحفاظ على السرية، مما يعزز التوازن بين حماية المعلومات الضريبية وضمان الشفافية وبناء الثقة في النظام الضريبي، وكما أن توحيد المصطلحات المستخدمة في القانون يسهم في تكامله وسهولة تطبيقه، مما يعزز من الامتثال الطوعي ويقلل من إمكانية التأويل، وبالتالي بناء نظام ضريبي أكثر استقراراً وفعالية.

## المطلب الثاني: الاستثناءات على قاعدة الالتزام بالسرية الضريبية.

من الجدير بالذكر أن الالتزام بالسرية لا يكون مطلقاً دائماً، إذ تجيز الفقرة الثانية من المادة (44) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني للجهات المنفذة لهذا القرار بقانون استثناءً الخروج عن التزام السرية، دون اعتبار ذلك إفشاء لها، بشرط أن يقتصر ذلك على الأغراض الضرورة لتنفيذ أحكام هذا القرار بقانون أو أثناء التحقيق في جرائم ضريبة الدخل، حيث تنص هذه الفقرة على: "لا يُكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القرار بقانون أو اطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز أي مستند أو كشف أو قرار تقدير أو نسخ عنها في أي محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بأن يفشي أمام أي محكمة أو بأن يبلغها أي أمر أو أي شيء مما يكون قد اضطلع به...إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه أو من أجل [تعقب] أي جرم يتعلق بضريبة الدخل."

ومن خلال تحليل النص السابق بشكل معمق، يمكن ملاحظة تشابه واضح مع نص المادة (49) من قانون ضريبة الدخل الأردني الملغى رقم 57 لسنة 1985، التي تشدد على عدم إفشاء أي أسرار محددة في النص أمام أي محكمة باستثناء محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، أو الإفشاء أمام أي محكمة أخرى فقط عند الضرورة لتطبيق أحكام القانون كما يقرره المدير في كل حالة، أو لمتابعة الجرائم المتعلقة بضريبة الدخل، حيث تنص هذه المادة على: "لا يُكلف الشخص المعين بمقتضى هذا القانون أو المضطلع بتنفيذ أحكامه بأن يبرز أي مستند... في أية محكمة غير محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل أو بأن يفشي أمام أي محكمة أو بأن يبلغها أي أمر أو شيء مما يكون قد اطلع عليه...إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكامه حسبما يقرره المدير في كل حالة تنشأ بمقتضى هذه الفقرة أو من أجل تعقب أي جرم يتعلق بضريبة الدخل..."، ويعزز الديوان الخاص بتفسير القوانين في الأردن هذا المعنى، مُقرراً أن الأسرار الضريبية يجب ألا تُفشى لأي جهة غير مخولة قانونياً، وفقاً لما هو منصوص عليه في المادة (49) المذكورة آنفاً؛ إذ قال: "إن المعلومات المشار إليها، حتى لو كانت سرية، تظل سرية ويُمنع تسريبها إلى أي جهة لا يخولها القانون معرفتها بحكم المادة 49 من قانون ضريبة الدخل..." (الديوان الخاص بتفسير القوانين، 1999، ص: 3550)

ومن خلال المقارنة بين النصين الفلسطيني والأردني سالفي الذكر، يُلاحظ التوافق بينهما بشأن مسألة إبراز المستندات أو الإفشاء عن المعلومات الضريبية السرية، فكلا النصين يشترطان عدم الكشف عن المعلومات أو الوثائق أمام المحاكم، باستثناء تلك المتعلقة بمحكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، حيث يُسمح بالكشف عن المعلومات فقط عندما يكون ذلك ضرورياً لتطبيق احكام تشريع ضريبة الدخل، ومع ذلك، يظهر الاختلاف في أن النص الأردني يمنح المدير سلطة تقديرية ليقرر ما إذا كانت المعلومات الخاصة بالمكلفين ضرورية للإفصاح بها لأغراض تنفيذ القانون، ويمكنه أيضاً الامتناع عن الكشف عنها إذا لم يجد ضرورة لذلك (الفحل، 2016، ص: 75)، وهذا يعكس نية المشرع الأردني في إيجاد توازن مرن بين حماية السرية وتلبية متطلبات تنفيذ أحكام التشريع الضريبي، من خلال منح المدير سلطة تقديرية تعتمد على ظروف كل حالة على حدة.

وفي سياق تطبيق هذه الاستثناءات، يظهر حكم المحكمة البداية الأردنية بصفتها الاستئنافية بتاريخ 30 / 5 / 2009 (محكمة بداية عمان، 2019، الحكم رقم 3367 / 2019) والذي أكدت فيه المحكمة على رفض طلب استئناف للحصول على معلومات ضريبية بسبب مخالفة ذلك لأحكام المادة (66) من قانون الضريبة العامة على المبيعات والمادة (51) من قانون ضريبة الدخل المؤقت، مما يعكس التزام المحاكم بالحفاظ على سرية المعلومات الضريبية إلا في الحالات التي ينص عليها القانون بشكل صريح، كما أكدت المحكمة نفسها بتاريخ 31 / 8 / 2021 على أن تصرف الموظفين بعدم تقديم المشروحات المطلوبة من المشتكي، وإحالة الأمر إلى الدائرة القانونية، كان نابعاً من التزامهم بالأنظمة والقوانين المتعلقة بحماية سرية المعلومات الضريبية، وعليه اعتبرت المحكمة أن ما قام به الموظفون لا يشكل جريمة يعاقب عليها القانون، بل هو جزء من الالتزام القانوني بمبدأ السرية الذي يحكم عملهم. (محكمة بداية عمان، 2019، الحكم رقم 1760 / 2021)

ولتسليط الضوء على كيفية الكشف عن المعلومات بواسطة الموظفين الضريبيين خلال تنفذ لواجباتهم وفقاً لأحكام التشريع الضريبي النافذ، نجد أن المادة (24) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني تحدد بدقة الإجراءات اللازمة لإبلاغ الإشعارات والمراسلات إلى المكلفين شخصياً أو من يمثلهم قانوناً، ويظهر أن تشدد المشرع في هذا الاجراء هو لحماية أسرار المكلفين وعدم إفشائها للغير، وذلك يستفاد بنصها: "... يبلغ المكلف بالذات أو المفوض عنه قانوناً..."، ولكن، أي تجاوز للطابع الشخصي لهذا الإجراء يُعتبر خرقاً لمبدأ السرية، ويؤدي أيضاً إلى إبطال الإجراءات المتخذة (العامري، 2019، ص: 213)

ومن الجدير بالذكر أن نطاق إجراءات التبليغ المحددة في المادة (24) يقتصر بشكل خاص على الإشعارات والمراسلات المنصوص عليها ضمن أحكام القانون نفسه، كما يتضح من نصها: "يجري تبليغ أي إشعار أو مراسلات صادرة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون..."، وهذا يشمل، على سبيل المثال، تبليغ إشعارات قرارات التقدير وفقاً للمادتين (28) و(29) أو تبليغ الإنذارات الخطية بدفع الضرائب والغرامات وفقاً للمادة (33).

كما تؤكد المادة (24) أيضاً على ضرورة إجراء التبليغ وفق الطرق المحددة بوضوح في نصها: "بإحدى الطرق الآتية..."، وهذا يؤكد على حصرية ودقة الإجراءات المتبعة للتبليغ، ومع ذلك، عند مراجعة الوسائل المقبولة للتبليغ المنصوص عليها في هذه المادة، نلاحظ أن المشرع الضريبي الفلسطيني قد وسع طرق التبليغ المقبولة قانوناً، متضمناً النشر في الصحف المحلية كوسيلة للتبليغ في حال كان من الصعب الوصول إلى المكلف بطرق التبليغ الشخصية التقليدية، حيث تنص هذه المادة على: "إذا تعذر تبليغ المكلف... للمدير إجراء التبليغ من خلال النشر في صحيفتين محليتين يوميتين، ويعتبر هذا النشر تبليغاً قانونياً ومنتجاً لجميع آثاره."، وهذا الإجراء يثير جدلاً حول مدى احترامه لقاعدة الالتزام بالسرية، خاصة عند النظر في بدائل مثل تعليق الإشعارات في مكان إقامة المكلف، وعليه، يمكن اعتبار استخدام طرق بديلة دون اتباع الإجراءات المحددة قانوناً انتهاكاً لمبدأ السرية، لعدم الالتزام بالإجراءات المحددة للتبليغ، مما يؤكد على أهمية التقيد بالقواعد القانونية المعتمدة لضمان حماية الأسرار الضريبية للمكلفين

وفي هذا السياق، يمكن التأكيد أن التبليغات القانونية لا تعتبر انتهاكاً للسرية الضريبية إذا تمت وفق الأطر القانونية المعمول بها، إلا أن اللجوء إلى النشر كوسيلة للتبليغ، رغم أنه لا يشكل انتهاكاً مباشراً لقواعد السرية، قد يؤدي إلى كشف معلومات ضريبية حساسة، مما يثير قلقاً بشأن انتهاك خصوصية المكلفين، وهذا يعد تجاوزاً لحقوقهم الأساسية وحرياتهم المكفولة دستورياً (ذوادي، 2017، ص: 35)، وبناءً على ذلك، يوصي هذا البحث بأن يعيد المشرع الفلسطيني النظر في آليات التبليغ المعتمدة في تشريع ضريبة الدخل، واقتصارها على طرق التبليغ الخاصة، ويقترح التركيز على تطوير واعتماد وسائل حديثة مثل البريد الإلكتروني المشفر والبوابات الإلكترونية الآمنة، التي يمكن أن توفر قنوات اتصال موثوقة مع المكلفين دون المساس بأمان البيانات الضريبية، مما يعزز من حماية السرية وفعالية التبليغ

وفي الختام، يمكن القول إن الالتزام بالسرية الضريبية يشكل عنصراً أساسياً في حماية خصوصية المكلفين وتعزيز الثقة في النظام الضريبي، ولضمان احترام هذا الالتزام وتطبيق الاستثناءات القانونية بدقة، من المهم تجنب أي انتهاكات قد تضعف الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، وبناءً على ذلك، نوصي بتحديث آليات التبليغ في تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني، والتركيز على تطوير واعتماد طرق حديثة وفعالة تضمن حماية البيانات الضريبية وتعزز من فعالية التواصل بين المكلفين والإدارة الضريبية، وهذا من شأنه أن يسهم في تحقيق نظام ضريبي كفء وعادل يلبي مصالح جميع الأطراف

## المبحث الثاني: نطاق تجريم مخالفة التزام السرية الضريبية

### تمهيد وتقسيم:

تعتبر السرية الضريبية عنصراً حيوياً لحماية بيانات الأفراد المتعاملين مع السلطات الضريبية، وإفشاء هذه السرية لا يهدد خصوصية المكلفين فحسب، بل يُمثل أيضاً خطراً على النظام القانوني الضريبي بأكمله وعلى ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية، مما ينجم عنه تأثيرات سلبية جسيمة على المكلفين والخزينة العامة (صديق، 2015، ص:371)، ولهذا، تعمل التشريعات الضريبية على وضع إطار جزائي خاص يعاقب على خرق السرية الضريبية بهدف حماية هذه السرية بشكل فعّال، حيث تُجسد المادة (44 / 3) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011 هذا الاتجاه من خلال تجريم إفشاء الأسرار لطرف ثالث، وسنتناول في هذا المبحث مطلبين رئيسيين؛ الأول يتعلق بالأوصاف المادية لجريمة إفشاء السرية، والثاني بالأوصاف الشخصية لهذه الجريمة

### المطلب الأول: الأوصاف المادية لجريمة إفشاء السرية الضريبية.

إن المادة (15) من القانون الأساسي المعدل الفلسطيني لعام 2003 تنص على مبدأ دستوري يقضي بعدم إمكانية تجريم أي فعل أو فرض عقوبة دون وجود نص قانوني واضح، حيث تؤكد هذه المادة هذا المبدأ بعبارتها: "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني... ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لنفاذ القانون"، وهذا يعني أن العرف لا يمكن أن يشكل أساساً لتحديد الجرائم أو العقوبات، كما لا يجوز للسلطة التنفيذية تجريم أفعال لم ينص عليها القانون، إلا في الحدود الدستورية (مرسي، 2009، ص: 71)، والمادة المذكورة آنفاً تؤكد أيضاً على ضرورة أن يكون نص القانون واضحاً ونافذاً عند ارتكاب الفعل لضمان عدم معاقبة المكلفين على أساس أفعال لم تُصنف كجرائم في ذلك الوقت، وبالتالي، ليس للقاضي التوسع في تفسير القوانين بشكل يؤدي إلى تجريم أفعال لم يحددها المشرع صراحةً كجرائم، أو لفرض عقوبات أشد من تلك المحددة بنص قانوني (سرور والمري، 2022، ص: 78 وما بعدها)

وبالتالي، فإن مبدأ شرعية التجريم والعقاب يتطلب بشكل قاطع أن تتطابق الأوصاف الخاصة للجريمة المرتكبة مع الأوصاف العامة المحددة في نصوص التجريم القانونية، وهذا يعني أنه في حالة عدم تطابق الفعل المرتكب مع الوصف القانوني المحدد، لا يمكن اعتباره جريمة، ولذا، يشترط لتطبيق القانون وجود نص قانوني صريح يجرم الفعل ويحدد العقوبة على ارتكابه (نصار، 2018، ص: 222 وما بعدها) وهذا المبدأ يطبق على كافة النصوص القانونية، سواءً أكانت ضمن قانون الجنائي العام أم القوانين الخاصة ومن ضمنها التشريعات الضريبية التي تجرم السلوكيات المخالفة لأحكامه، وتقرير العقوبات المناسبة

(الخضيري، 2018، ص: 57 وما بعدها)، وعلى الرغم من أن التشريعات الضريبية لا تعد بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبات جنائية (زيدان، 2022، ص: 345)، إلا أنها قد تتضمن أحكاماً تجرم سلوكيات محددة وتقرر لها عقوبات، مما يؤكد على الحاجة إلى الدقة والصراحة في تحديد الجرائم وتحديد العقوبات بشكل محدد وواضح في كل القوانين، وفي هذا السياق، شددت المحكمة الدستورية العليا المصرية في حكمها (رقم 50 لسنة 37 قضائية "دستورية" بجلسة 2 / 5 / 2019م) على أهمية أن تكون النصوص العقابية مصاغة بوضوح ودقة، بحيث تكون خالية من أي لبس أو غموض، بقولها: "... وجوب صياغة النصوص العقابية بطريقة واضحة محددة لا خفاء فيها أو غموض..."

عند تطبيق هذا المبدأ على الجرائم الضريبية، التي تعتبر جزءًا من قانون العقوبات الخاص، نجد أن التشريع الضريبي يستند إلى مبدأ آخر جوهري ، ألا وهو مبدأ قانونية الضرائب، الذي بمقتضاه لا يمكن فرض أية ضريبة عامة إلا بقانون، وذلك نظراً لخطورة الضريبة العامة وتأثيرها المباشر على حياة المواطنين (البكري، 2021، ص:69)، وفي هذا الإطار ينفرد المشرع العادي بوضع القواعد العامة المجردة المتعلقة بالضرائب العامة، وذلك في معظم الأنظمة الديمقراطية (شيعاوي، مارس 2006، ص: 141)، ومنها فلسطين، حيث تُؤكد المادة (88) من القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لعام 2003 أن فرض الضرائب يتم فقط بموجب قانون

وهذا التداخل بين مبدأ شرعية التجريم والعقاب ومبدأ قانونية الضرائب يوضح أن الجرائم الضريبية لا يمكن أن تُفرض أو تُعاقب إلا إذا كانت منصوصاً عليها بوضوح في القانون الضريبي، وبمعنى آخر، فالجرائم الضريبية تستمد شرعيتها من القانون الضريبي، الذي بدوره يستند إلى الأساس الدستوري المنصوص عليه في المادة 88 من القانون الأساسي، ولذا، فإن المادة (44 / 3) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني تُعد أساساً قانونياً لتجريم إفشاء الأسرار الضريبية، حيث تحدد صراحةً الأوصاف المادية والشخصية للأفعال التي تُعتبر جريمة في هذا السياق، ومع ذلك، يظل التوسع في تفسير هذه المادة محدودًا، حيث يجب أن يكون النص واضحًا وصريحاً لتجنب أي لبس أو تأويل غير مقصود

وفي هذا السياق تعتبر جريمة إفشاء المعلومات للغير من القضايا المعقدة التي تستلزم التمعن في طبيعتها القانونية، فمن العناصر الأساسية لإتمام أية جريمة يأتي الركن المادي، الذي يضم النواحي الملموسة والخارجية للفعل الجرمي(مجيد، 2019، ص:21)، وهذا الركن يقوم على ثلاثة مقومات هي السلوك المجرم، والنتيجة الإجرامية المترتبة عليه، والعلاقة السببية بين الفعل والنتيجة (العبيدي، 2019، ص: 234)، ومن هذا المنطلق، تصنف الجرائم إلى نوعين: جرائم الضرر، التي تتطلب حدوث نتيجة إجرامية ملموسة كنتيجة للفعل المادي، بحيث يكون تأثير الجريمة وضررها محسوساً وقابلاً للقياس، وجرائم

الخطر (الشكلية) التي لا تتطلب سوى وقوع الفعل المجرم نفسه دون الحاجة إلى تحقق نتيجة ضرر ملموسة، حيث يكفي الفعل المجرم لتحقق الجريمة نظراً للخطر المحتمل (الجبوري، 2018، ص: 74)، وفي هذا السياق يطرح التساؤل الاتي:- هل تُصنَّف جريمة تبليغ المعلومات الضريبية للغير ضمن جرائم الضرر أم جرائم الخطر؟

وللإجابة عن هذا السؤال، نقوم بتحليل الفعل المجرم المنصوص عليه في المادة (44 / 3) المذكورة آنفاً، حيث يُظهر بوضوح تركيز المشرع على مراحل تنفيذ الفعل الجرمي بنصها " كل موظف يتم العثور في حيازته على مستندات أو معلومات أو كشوف أو قوائم تقدير تتعلق بدخل أو مفردات دخل أي من المكلفين وقام أو حاول تبليغ تلك المعلومات أو أي مما ورد فيها خلافاً للمكلف المعني أو يجر منفعة عليه خلافاً لأحكام هذا القانون. "التي تشير إلى مراحل تنفيذ الفعل الجرمي، وفي هذا الإطار، يُلاحظ وجود تباين في الشروحات أو التحليلات حول مفهوم "المحاولة" وكيفية تمييزها عن الشروع في ارتكاب الجريمة، حيث يرى بعض الفقه أن المحاولة تسبق الشروع في الجريمة، وأنها تقع في مرتبة أعلى من الاعمال التحضيرية وأقل من مرتبة الشروع، بمعنى أن هؤلاء يعتبرون المحاولة مرحلة تتجاوز الأعمال التحضيرية دون أن تبلغ مرحلة الشروع، بينما يعتبر آخرون أن المحاولة مرادفة للشروع، مؤكداً على أن الجريمة تتحقق بمجرد المحاولة، وأن هذا النشاط الإجرامي يعد بداية تنفيذ الجريمة ومجرماً قانونياً (محمد، 2018، ص: 140)، ومن وجهة نظري، سواءً أكانت المحاولة أقل من الشروع أم مرادفة له أم جريمة تامة، فهي بنص القانون مجرمة، وأنه لا يتطلب لحدوثها نتيجة إجرامية، ولذلك تصنف المحاولة ضمن جرائم الخطر وليس من جرائم الضرر، خاصة أن الشروع في أية جريمة يعتبر جريمة حطر، مع الأخذ بعين الاعتبار الشروع في الجنح بحاجة الى نص في القانون لتجريمه (دبك، يونيو 2025، ص: 73 - 74)

كما أن استخدم المشرع عبارة "تبليغ تلك المعلومات أو أي مما ورد فيها خلافاً..." يُسلط الضوء على متطلب أساسي لتحقق السلوك الإجرامي، وهو تبليغ سر وظيفي (سدخان؛ وطه، 2018، ص:17)، وهذا السر وفقاً لتعريفات الفقه القانوني، هو المعلومات التي يحصل عليها الفرد بناءً على وظيفته أو مهنته والتي تكون ذات صلة بتنفيذ القانون الضريبي (علام، 2012، ص: 124)، وفي هذا الإطار فهناك من الفقه القانوني من يوسع هذا النطاق بحيث لا يقتصر فقط على إفشاء المعلومات الضريبية بل يمتد ليشمل أيضاً المعلومات غير الضريبية التي يمكن أن يحصل عليها الشخص "بمناسبة" الوظيفة، وليس فقط "بحكم" الوظيفة باعتبارها من مسؤولياته المباشرة (جاب الله، 2019، ص: 134)، وهذا التوسع يعكس فهماً أعمق للسلوكيات التي يمكن أن تُعرض السرية الضريبية للخطر، مؤكداً على أهمية ضمان حماية هذه البيانات أو المعلومات من أي إفشاء قد ينتج عن المكلفين الذين يتعاملون مع هذه المعلومات سواءً أكان بحكم وظيفتهم المباشرة أم بمناسبتها

كما أنه ليس من صلاحية الموظف الضريبي التدخل في الحياة الخاصة للمكلفين أو التجسس عليهم (سدخان. وطه، 2018، ص:24)، فهو لا يحصل على البيانات او المعلومات إلا تنفيذاً للقانون (الحرازي، 2012 ص: 212)، وعندما يقوم الموظف بتبليغ طرف ثالث، غير المكلف المعني بالمعلومات الضريبية التي يمتلكها بموجب وظيفته، بدون الاستناد إلى استثناء قانوني صريح، يُعتبر ذلك سلوكاً إجرامياً ( بهنس، 2015ب، ص:76)، سواءً أكان ذلك بشكل كتابي أم شفهي (جاب الله، 2019، ص: 48)، وسواءً أكان جزئياً أم كلياً؛ لأن القانون لا يشترط ان يكون التبليغ كاملاً (صديق، 2015، ص: 393)

ولكن، لنفترض بأن الموظف لم يقم بفعل التبليغ الإجرامي، بل أدى سلوكه غير المباشر إلى دفع الطرف الثالث على التكهن واكتشاف المعلومة ذاتياً، ولكن، في ظل التعريف الضيق للفعل الإجرامي المحدد بـ "التبليغ" بشكل صريح، قد لا يُعتبر هذا السلوك ضمن إطار الإفشاء طالما لم يحصل تبليغ مباشر من قبل الموظف، لذا، يُقترح في البحث توسيع المشرع لنطاق الفعل الإجرامي ليشمل هذه الأفعال غير المباشرة؛ لأنه بهذا النهج سيُسهم في تحقيق حماية أكثر شمولاً للمعلومات الضريبية، ويضمن أن يبقى الموظفون الضريبيون في حالة تيقظ دائم لأهمية هذه المعلومات في تعاملاتهم، ويؤكد على ضرورة حمايتها من جميع أشكال الإفشاء سواءً أكانت كانت هذه السلوكيات مباشرة أم غير مباشرة، ومن خلال ذلك، ستتعزز ثقة المكلفين بالنظام الضريبي، مما يسهم في الحفاظ على كفاءة ونزاهة الإدارة الضريبية.

والعنصر الثاني في الركن المادي للجريمة يتمثل بالنتيجة الإجرامية، الذي يُعبر عن أثر الفعل الإجرامي الذي يستلزمه القانون لإتمام الجريمة قانونياً (محمود، 2019، ص:97)، ومن خلال تحليل الصياغة القانونية لجريمة إفشاء المعلومات حسب العبارة المستعملة من قبل المشرع الفلسطيني المذكورة آنفاً، يتضح أنه لا يشترط وقوع ضرراً على الشخص المتعلقة به هذه الأسرار عند إبلاغها لطرف ثالث؛ لكون سياسة التجريم المتعلقة بإفشاء السر تقوم على رعاية المصلحة العامة والحفاظ على الوظيفة، وليس لحماية صاحب السر لكي يُعتبر العنصر المادي لجريمة الإفشاء تاماً (بهنس، 2015 أ، ص. ص: 18، 19)، وبناءً على ذلك، تعتبر الجريمة تامة بمجرد ارتكاب الفعل الإجرامي (السلوك) دون الحاجة إلى توافر النتيجة الإجرامية أو العلاقة السببية بين الفعل والنتيجة، وهذه الفئة من الجرائم - كما أسلفنا -تُصنف ضمن جرائم الخطر، التي لا تتطلب وقوع النتيجة الإجرامية أو وجود علاقة سببية بين الفعل والنتيجة (بو عزم، 2021، ص: 117).

وعليه، فإن جريمة إفشاء المعلومات الضريبية للغير تُصنف أنها ذات الصفة الخاصة التي لا ترتبط بضرر أو نية الإضرار (بهنس، 2015أ، ص:43)، وذلك نظراً لأن هذه الجرائم تركز بشكل أساسي على الأفعال التي من خلال طبيعتها، تشكل خطراً على المصلحة الضريبية وثقة المكلفين، والخطورة والإضرار المحتمل بالسرية والأمان الضريبيين هي ما يُشكل جوهرها، مما يصنفها ضمن جرائم الخطر

ولكن، في القانون الجنائي العام، مجرد وجود الركن المادي للجريمة ليس كافياً لترتيب المسؤولية الجنائية؛ إذ يُعد الركن المعنوي، الذي يربط بين نوايا الجاني والفعل الجرمي نفسه، شرطاً أساسياً لقيام الجريمة (نصار، 2018، ص: 215)، وفي غيابه فإن الجريمة الجنائية لن تحدث، وقد يظهر الركن المعنوي عبر النية (العمد) التي تعكس توافر الذنب في سلوك الجاني، أو عبر الإهمال (الخطأ غير العمدي) (السبعاوي، 2014، ص:415)، وعموماً، تُصنف الجرائم كجرائم عمدية في الأساس، ولكن، لتجريم الاهمال يجب أن يوسع المشرع الأفعال المجرمة لتشمل الإهمال (صديق، 2018، ص:394)

ونظراً لأن المشرع الضريبي لم يوسع نطاق التجريم في المادة (44 / 3) المذكورة آنفاً ليشمل الإهمال، فإن الأفعال التي تُرتكب بإهمال لا تُعتبر جرائم إفشاء سرية ضريبية، التي يمكن أن تنشأ من هذه الأفعال، وإذا تضرر شخص نتيجة لإهمال كهذا، يمكنه رفع دعوى للمطالبة بتعويضات مادية ومعنوية ضد الشخص المهمل أو ضد الإدارة الضريبية التي يتبع لها الجاني، ضمن إطار المسؤولية المدنية (حمدونة، 2019، ص: 193 وما بعدها)، ويُشار هنا إلى أن المادة (50) من قانون المخالفات المدنية رقم (36) لسنة 1944 الساري في فلسطين تنص على أن الشخص الذي يسبب ضرراً للآخرين بسبب إهماله يُعتبر قد ارتكب مخالفة مدنية ويكون مسؤولاً عن التعويض، وهذا يُظهر وجوب التمييز بين المسؤوليتين الجنائية والمدنية في حالات الإهمال، ويؤكد على أهمية الدقة في النصوص القانونية لتحديد نطاق التجريم والعقوبات المترتبة عليه

وفي ظل التطور التكنولوجي السريع، فمن الضروري أن يعيد المشرع الضريبي الفلسطيني النظر في توسيع نطاق جريمة إفشاء السرية الضريبية لتشمل الوسائل الإلكترونية، على غرار التشريع الجنائي الفرنسي (بهنس، 2015، ص: 47)، وهذا التوسع يصبح ضرورياً خاصة في الحالات التي يهمل فيها الموظفون المختصون في اتخاذ التدابير الكافية لحماية البيانات الضريبية الإلكترونية من الإفشاء، وتوسيع نطاق تحديد العنصر المادي بهذا الشكل سيكون خطوة فعالة نحو تعزيز الحماية القانونية للمعلومات الضريبية، وتأكيد مسؤولية من يهملون في حمايتها، وفي هذا السياق، نجد أن بعض القوانين المقارنة في مجال جرائم الحاسب الآلي، كما أشار إليها الحليم (2018، ص: 89)، تجرم الإهمال الذي يؤدي إلى إفشاء المعلومات الخاصة الإلكترونية، وهذه التشريعات تقدم نموذجاً يُمكن الاستفادة منه في تعزيز التنظيم القانوني الضريبي لمواكبة التحديات التي يفرضها العصر الرقمي، مما يُمكن من معالجة الثغرات القائمة وضمان حماية أكثر شمولاً لأسرار المكلفين في مواجهة المخاطر الإلكترونية، ولذا، يمكن للمشرع في هذه الجرائم الالكترونية دمج أحكام المادة (44) من القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم 10 لسنة 2018 بشأن الجرائم الإلكترونية وتعديلاته

والركن المعنوي للجريمة بشكل عام يتمثل في القصد الجنائي العام، الذي يستلزم وجود العلم والإرادة، والقصد الخاص الذي يقتضي اشتراط النص القانوني المتعلق بالتجريم اشتراط توفر نية الإضرار، الذي يعد النتيجة الجرمية (طنطاوي، 2005، ص:53)، وعلى الرغم من عدم النص على القصد الجنائي العام كشرط لقيام الجريمة الخاصة ضمن المادة (44 / 3) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل المذكورة آنفاً، إلا أن شأن هذه الجريمة شأن جرائم التقنين الجنائي العام، التي تستلزم كقاعدة عامة القصد العام من حيث ركنها المعنوي، الذي يقتضي أن يعلم الشخص الملزم بالسرية بأن المعلومات التي يبلغها للطرف الثالث أنها تندرج ضمن الوثائق والمعلومات السرية التي علم بها بمناسبة مباشرة وظيفته (بهنس، 2015أ، ص: 19)، وأن ارادته تتجه للكشف عن هذه الأسرار وليس الاضرار بصاحب السر ( بهنس، 2015أ، ص: 47)، بمعنى آخر، حتى دون النص صراحةً على ضرورة القصد العام أو الخاص في نص المادة (44 / 3)، يُفهم من السياق العام للتشريعات الجنائية بأن وجود العلم بسرية المعلومات والإرادة في كشفها يكفي لتوفر الركن المعنوي للجريمة، دون الحاجة إلى إثبات نية الإضرار بالمكلف كشرط لتحقيقها، وهذا التوجه يُبرز أهمية السرية في المجال الضريبي وضرورة حمايتها من أي إفشاء، حتى لو لم يقصد الجاني إحداث ضرر مباشر بالمكلف

وفي الختام، نؤكد على ضرورة أن يتم تحديد أوصاف جريمة إفشاء السرية الضريبية باعتبارها جريمة خاصة تحققاً لمبدأي الشرعية الجنائية وقانونية فرض الضريبة، وهذان المبدآن الأساسيان يستلزمان وجود تحديد واضح ومحدد للجرائم الضريبية

## المطلب الثاني: ـ الأوصاف الشخصية لجريمة إفشاء السرية الضريبية.

عند تحليل الفقرة الثالثة من المادة (44) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011، نجد أن هذه الفقرة تحدد أوصاف لكل من الجاني والمجني عليه، والجاني حسب هذا النص، هو "الموظف" الذي يحوز الأسرار ضريبية المحددة، من ناحية أخرى، (المجني عليه) في هذا السياق هو "المكلف"، أي الشخص الذي تتعلق به الأسرار الضريبية بنصها: " كل موظف يتم العثور في حيازته على مستندات أو معلومات أو كشوف أو قوائم تقدير تتعلق بدخل أو مفردات دخل أي من المكلفين..."، وهذا يطرح تساؤلات مهمة حول من هو المكلف؟ ومن هو الموظف؟

وللإجابة عن هذين السؤالين، نلاحظ أن المادة الأولى من القرار بقانون المذكور سابقاً تعرف "المكلف" على أنه "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها..."، وبناءً على هذا التعريف، يتضح أن 'المجني عليه' في جريمة الإفشاء المحددة في المادة (44 / 3) هو المكلف الذي انتهك حقه في الحفاظ على سرية معلوماته الضريبية، ولذلك، يستلزم لإتمام

هذه الجريمة أن يكون الفعل المجرم موجهاً نحو الشخص المكلف بدفع الضريبة أو توريدها أو اقتطاعها، وبالإضافة إلى ذلك، قد يمتد تأثير الجريمة ليشمل أفراداً آخرين مرتبطين بهذا المكلف، مثل الشركاء في الشركات إذا كان المكلف شخصاً معنوياً ( بهنس، 2015أ، ص: 45)، وذلك طالما أن الانتهاك يتعلق بسرية المعلومات الخاصة بهم أيضاً، وبينما إذا كانوا هؤلاء المتأثرين بفعل الإفشاء غير مرتبطين بالمكلف، فلا يُعتبر الإفشاء ضمن الجرائم وفقاً للمادة (44 / 3) المذكورة لعدم توافر أحد عناصر الجريمة وهو المكلف

وفيما يتعلق بتحديد صفة الجاني، نجد أن المادة (44 / 3) تذكر أن الجاني هو الموظف الذي يحوز الأسرار الضريبية، أي الذي يمتلك الوصول إلى المعلومات والمستندات الضريبية السرية، وتعتبر هذه الصفة للموظف عنصراً جوهرياً في تحديد المسؤولية القانونية للجاني؛ لأنها تشكل الأساس لقيام الفعل الجرمي للإفشاء، حيث تُرتبط العقوبات المفروضة على مثل هذه الجرائم بشكل مباشر بالدور الذي يلعبه الفاعل كموظف لديه صلاحية للوصول إلى المعلومات السرية، ومع ذلك، فإن غياب هذه الصفة في جريمة إفساء السر المهني الضريبي كما يحددها القانون الضريبي، لا يعني استحالة المساءلة الجنائية، بل يمكن في هذه الحالات اللجوء إلى استخدام قوانين جنائية أخرى لتحقيق العقاب المناسب، كما يشير شومان (2023، ص 42)

ومن الجدير بالملاحظة أن الفقرة الأولى من المادة (44) سالفة تستخدم عبارة "يلتزم من اطلع ..."، وهذا يوسع دائرة المسؤولية لتشمل جميع الأشخاص الذين يتمكنون من الوصول إلى المعلومات السرية بناءً على مواقعهم الوظيفية، وفي المقابل، تركز الفقرة الثالثة منها على تحديد نطاق المسؤولية بشكل أكثر دقة، مقتصرةً على "الموظف"، وهذا التباين يثير تساؤلات حول مدى الحماية الجنائية المقصودة، حيث يبدو أن الهدف من الحماية الجنائية المحددة في الفقرة الثالثة هو حماية السرية الواردة في الفقرة الأولى، وذلك من خلال فرض عقوبات على من ينتهك هذا الالتزام من بين الذين تمكنوا من الوصول إلى المعلومات بحكم وظائفهم، وهذا الاختلاف بين الفقرتين يسلط الضوء على التحديات المتعلقة بتحديد المسؤولين عن ضمان السرية الضريبية، ويؤكد على أهمية تحديد دائرة الأشخاص الملتزمين بالسرية بشكل دقيق وشامل

على عكس المشرع العراقي الذي الزم كل "موظف أو مكلف بخدمة عامة" بالحفاظ على السرية، معتبراً أي انتهاك لها جريمة إفشاء ضريبي (سدخان؛ و وطه، 2018، ص: 14)، وكذلك القانون المصري الذي نجد أنه يوسع نطاق الأشخاص الملزمين بالسرية ليشمل كل من له علاقة بالعملية الضريبية، سواءً في ربط أو تحصيل الضريبة أو الفصل في المنازعات المتعلقة بها، كما هو موضح في المادة (6) من قانون الإجراءات الضريبة الموحد رقم (206) لسنة 2020 التي نصت على أنه: "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو

عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة." ومن ثم نجد المادة (69) من نفس القانون المصري نفسه تعاقب كل من يخالف السرية، وبهذا النهج تبرز مرونة المشرع المصري في التعامل مع جرائم الإفشاء دون تحديد محدد لنطاق الأشخاص، مما يتيح المجال لتطبيق عقوباتها على نطاق واسع من الأشخاص الذين قد ينتهكون هذا الالتزام، بغض النظر عن موقعهم أو صفتهم الوظيفية في النظام الضريبي، بنصها: "يُعاقب ... كل من:...( د) لم يلتزم بأحكام المواد (6،7...) من هذا القانون."

فاختيار المشرع المصري لعبارة "كل شخص" يعكس فهماً عميقاً لطبيعة الالتزام المهني بالسرية، الذي لا ينتهي بترك المنصب الوظيفي، وأن المسؤولية تجاه حماية هذه الأسرار تستمر حتى بعد ترك الموظف لوظيفته، وبالتالي فإن الموظف المختص الذي يعلم بسر أحد المكلفين أثناء توليه الوظيفة ملزم بهذا السر، ولا يجوز إفشاؤه ولو بعد تركه لها، فلا عبرة للقول بأنه يفشي سراً في وقت لم يكن مؤتمناً عليه (الصديق، 2015، ص:394)، بينما إذا اطلع الشخص بالسر بعد تركه الوظيفه وأفشاه فلا يعد في حكم الجاني (زعزوعة، 2021، ص:285)، وهذا النهج يعد مهماً للحفاظ على الثقة في النظام الضريبي والإدارة العامة، ويعتبر ضماناً للمكلفين بأن المعلومات التي يقدمونها للسلطات الضريبية ستظل سرية، حتى بعد انتهاء العلاقة الوظيفية للموظفين الملزمين بالسرية.

على عكس المشرع الفلسطيني الذي حددها بالموظف فقط، بمعنى أنه يكون للموظف الصفة الجنائية طالما كان يشغلها، وبمجرد مغادرته للوظيفة، يفقد صفة الموظف، ومن ثم تنعدم المسؤولية عن جريمة إفشاء السرية الضريبية بالنسبة له، دون أن يأخذ في الاعتبار استمرارية التزام الحفاظ على السرية حتى بعد انتهاء العلاقة الوظيفية، وذلك بموجب المادة (44 / 3) من القرار بقانون الفلسطيني، التي تستخدم عبارة" الموظف"، وذلك على خلاف المادة (49 / ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني المُلغى رقم (57) لسنة 1985 التي كانت توسع من نطاق المسؤولية بعبارة "كل من وجدت في حيازته او تحت رقابته....وبلغ أو حاول"، لذا، نرى أنه كان يُفترض بالمشرع الفلسطيني أن يتبع النهج الذي اعتمده التشريع الأردني الذي كان نافذاً عند إصدار هذا القرار بقانون، بدلاً من تحديد المسؤولية بالموظف الذي يحوز الاسرار المحددة قانوناً، وعليه فإنه من الضروري أن يُعيد المشرع النظر في الصياغة المستخدمة لتوسيع دائرة الأشخاص المسؤولين جنائياً لتشمل أيضاً من تركوا الخدمة متبعاً منهجية التشريع المصري أو الأردني، باعتبار أن هذه الحماية تستمر مدى الحياة

وفي سياق تحديد النطاق الشخصي لجريمة إفشاء السرية الضريبية، يُلاحظ أن العاملين في إدارة ضريبة الدخل يتوفر فيهم بشكل جلي صفة الموظف العام، وهم بذلك يخضعون للمعايير والأحكام القانونية المطبقة على موظفي الدولة بشكل عام (عبده، 2023، ص:35)،

وهذا التصنيف يشمل جميع العاملين في هذه الإدارة، في المراحل المختلفة لعملية تقدير ضريبة الدخل وتحصيله، سواءً في الهيكل المركزي أو فروعها في المحافظات، يشمل ذلك المسؤولين عن تقدير الضرائب وتحصيلها، وأيضاً يشمل الموظفين الإداريين المنوط بهم إجراء التفتيش الضريبي، فهؤلاء جميعاً، يحظر عليهم القيام أو المحاولة في تبليغ المعلومات والوثائق السرية المتعلقة بالمكلفين التي تقع بحوزتهم بسبب واجباتهم الوظيفية

ومع ذلك، في السياقات القانونية الدولية الأخرى، مثل القانون الأمريكي، لا تنطبق السرية على نسخ الإقرارات الضريبية التي يتم الحصول عليها من قبل موظفي الحكومة غير التابعين لمصلحة الضرائب خلال تحقيقات لا تتعلق بإدارة الضرائب، وهذا الأمر يبرز تحديات كبيرة فيما يتعلق بحماية المعلومات الضريبية عند تبادلها مع جهات حكومية أخرى، خصوصاً عندما تُستخدم لأغراض غير ضريبية، وعلى الرغم من الحماية القانونية للمعلومات الضريبية في معظم الحالات، فإن استثناءات معينة تسمح بالكشف عنها في سياقات مختلفة، مما يعرض هذه المعلومات لمخاطر إضافية تتعلق بالسرية والاستخدام غير المصرح به (Hatfield, 2023, p.17)

كما أن استخدام مصطلح "الموظف" في التشريع يكتسب بُعداً شاملاً، فهو لا يقتصر على المكلفين العاملين ضمن الهيكل التنظيمي لإدارة ضريبة الدخل، بل تمتد لتشمل مختلف الفئات الوظيفية المرتبطة بعملية الضريبة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك، يمتد هذا المفهوم ليشمل الإدارات القضائية والمالية والإدارية خارج نطاق دائرة ضريبة الدخل، مثل الوزير أو الموظفين المفوضين خطياً كما تنص المادة (26) من القرار بقانون بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني: " للوزير أو الموظف المفوض من قبله خطياً خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون أو خلال أربع سنوات..."، كذلك، يمتد ليشمل تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وفقاً للمادة (29) منه بنصها: على "تشكل محكمة خاصة تسمى (محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل) ضمن ملاك السلطة القضائية وتنعقد برئاسة قاضي لا تقل مرتبته عن قاضي محكمة عليا وعضوية قاضيين..."، بالإضافة إلى ذلك، يشمل موظفي الوزارة الحقوقيين المفوضين بتمثيل الدائرة في المتابعات القضائية استناداً للمادة (29 / 5) بنصها: "يتولى أي من موظفي الوزارة الحقوقيين وبتفويض خطي من قبل الوزير بناء على تنسيب من المدير تمثيل الدائرة في متابعة الدعاوى..."، وأيضاً يمتد ليشمل العاملين في متابعة جرائم ضريبة الدخل في المحاكم الجنائية المختصة، وأي موظف ذي صلة بحيازتها، وبذلك، يخضع هؤلاء جميعاً لتصنيف "الموظف" ويُحظر عليهم تبليغ المعلومات والوثائق التي تقع في حيازتهم بسبب واجباتهم الوظيفية، والتي تتعلق بالمكلفين، وإلا سيكونون مرتكبين لجريمة إفشاء السرية الضريبية

كما يمتد نطاق تعريف "الموظف" ليشمل الموظفين الذين يعملون على تنفيذ تشريعات أخرى ويتم تبادل المعلومات الضريبية معهم، وذلك وفقاً للمادة (23 / 4) من القرار بقانون الفلسطيني نفسه التي تسمح بتبادل المعلومات بنصها: " للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية وتبادل المعلومات الضريبية اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون مع الدوائر المالية والضريبية أو أية دائرة أو جهة أخرى وفقاً لأحكام القانون."، وهذا يعني أن أي موظف يطلع على المعلومات الضريبية ضمن هذا الإطار يتحمل مسؤولية حمايتها والحفاظ عليها وفقاً لأحكام القانون، مما يلزمه بالامتثال لنفس القواعد والمحظورات المطبقة على موظفي دائرة ضريبة الدخل بشأن سرية المعلومات الضريبية

ومع ذلك، في السياق الدولي، قد يتم استخدام المعلومات الضريبية المتبادلة لأغراض أخرى غير ضريبية إذا تم الاتفاق على ذلك بين الدول المعنية، وهو ما قد يطرح تحديات إضافية في الحفاظ على سرية المعلومات وحمايتها من الاستخدام غير المصرح به (Huiskers-Stoop, Breuer & Nieuweboer, 2022, p. 95)

ولكن، يلاحظ من نص المادة (23/5) أن تبادل المعلومات الضريبية لا يقتصر على موظفي دائرة ضريبة الدخل ونظرائهم في الدوائر المالية والضريبية الحكومية، بل يمتد ليشمل "أية دائرة أخرى وفقاً لأحكام القانون"، وهذه الصياغة الواسعة تطرح تساؤلات حول تعريف "الدائرة الأخرى"، التي قد تشير إلى جهات في القطاع العام أو الخاص، أو حتى كيانات دولية (ليلة، 2022، ص: 395)، علاوة على ذلك، تضفي عبارة "وفقا لأحكام القانون" مزيداً من الغموض، نظراً لأن مصطلح "القانون" قد ينطوي على مجموعة واسعة من الأطر القانونية، سواءً أكانت مالية أم أمنية أم استثمارية، أم غيرها، وهذا التوسع لا يضمن بالضرورة أن جميع الأطراف المشاركة في تبادل المعلومات تحمل صفة "الموظف" بالمعنى الذي يستوجب المسؤولية الجنائية في سياق جريمة إفشاء السرية الضريبية

وفي سياق تطبيق المادة (44 / 3) من القرار بقانون الفلسطيني المذكور آنفاً، تُعتبر جريمة إفشاء السرية الضريبية جريمة جنائية خاصة تتطلب توافر صفة معينة في الجاني، وهي أن يكون موظفاً، وهذه الصفة تحد من دائرة الأشخاص المسؤولين عنها، مما يعني أن من لا يحمل صفة الموظف لا يمكن اعتباره جانياً في سياق هذه الجريمة، ولكنه قد يكون مسؤولاً عن جريمة أخرى تحت قانون جنائي مختلف، على سبيل المثال، البنوك التي تحوز على معلومات ضريبية سرية تتعلق بالمكلفين بضريبة الدخل، حيث إن هذه البنوك تخضع للقرار بقانون رقم (9) لسنة 2010م بشأن المصارف الذي يحظر على من يطلع بحكم مهنته أو وظيفته إفشاء هذه المعلومات وذلك وفقاً للمادة (32) منه، كما أن هذا القرار بقانون الاخير قد جرم انتهاك أحكامه وفقاً للمادة (54) منه التي نصت على أنه: "يعاقب كل من يخالف أحكام هذا القانون..."، وهذه الجريمة الخاصة تنطبق فقط على العاملين بالبنك

ويُلاحظ أن الجرائم ليست دائماً تُرتكب من قبل شخص واحد فقط، بل قد تشمل عدة مساهمين تربطهم علاقة ذهنية مشتركة لارتكاب الجريمة، وعلى الرغم من تعدد المشاركين، تظل الجريمة في جوهرها واحدة، وليُعتبر الأفراد مساهمين في الجريمة، يُشترط وجود وحدة في الأفعال المساهمة والنتيجة الإجرامية التي يسعون لتحقيقها، وهذا ما يُعرف بالمساهمة في الجريمة أو الاشتراك فيها (الخضري، 2018، ص:119)، وفي سياق جريمة إفشاء السرية الضريبية، إذا قام موظف بإفشاء معلومة ضريبية سرية إلى صحفي وفقاً للمادة (44 / 3) المذكورة آنفاً، فإن الموظف يُعد الفاعل الأصلي فيها نظراً لدوره في الإفشاء الأولي، وفي حال قام الصحفي بنشر هذه المعلومة، فإنه يُعد مساهماً في الجريمة من خلال دوره في تمتيد نطاق انتشار السرية الضريبية، ومع ذلك، فإن المادة (44 / 3) لا تُعاقب الشركاء أو المساهمين غير المباشرين في الجريمة، وهو ما يثير تساؤلاً حول مدى شمولية العقوبة على هؤلاء المساهمين

على النقيض من ذلك، نجد أن المادة (37) من نفس القرار بقانون المتعلقة بجرائم التهرب الضريبي، تُوسّع النطاق الشخصي بنصها: "كل من تهرب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره على القيام بأي فعل من الأفعال الآتية..."، وهذا التوسيع في نطاق التجريم في جريمة التهرب الضريبي يعكس توجه المشرع لتعزيز الحماية القانونية، ويفتح المجال لتطبيق العقوبات على جميع المتورطين، سواء كانوا فاعلين أصليين أو مساهمين أو شركاء بالتبعية

وفي سياق تحديد طبيعة الجرائم الضريبية، نجد أن هناك من يرى أنها ذات طبيعة جنائية عادية، مما يعني أن القانون الجنائي العام يجب أن يطبق في حال عدم وجود تشريعات خاصة تنظم هذه الجرائم في القانون الضريبي (دبك، 2023 ، ص186)، ووفقاً لهذا الرأي، فإنه في ظل غياب نص خاص ينظم المساهمة التبعية في جريمة إفشاء السرية الضريبية كما في المادة (44 / 3) السابقة الذكر، يفترض الرجوع في هذه المسألة إلى الأصل وهو القانون الجنائي العام، الذي يحكمه قاعدة عامة تقر بأن الشريك في الجريمة يُعاقب بالعقوبة المحددة للجريمة نفسها، ما لم يستثنى بنص صريح (هرجة، 2021، ص:385)، ومن جهة أخرى، هناك من يرى أن الجرائم الضريبية تُعد جرائم خاصة تختلف عن الجرائم العادية بسبب طبيعة الأحكام الخاصة التي تنظمها (محمود، 2019، ص.ص: 27، 117)، وهذا التصنيف يدل على خصوصية الجرائم الضريبية ويؤكد على ضرورة وجود أحكام قانونية ضريبية خاصة تتوافق مع طبيعتها الضريبية الخاصة.

وفي الختام، يتضح أن جريمة إفشاء السرية الضريبية تُرتكب فقط من قبل من ينطبق عليه وصف "الموظف"، بينما في جريمة التهرب الضريبي، كما نصت عليها المادة 37، تم توسيع نطاق التجريم ليشمل الشريك والمساهمين بالتبعية والشروع، وهذا التباين في النصوص يظهر أن المشرع قد ضيق نطاق التجريم لجريمة إفشاء السرية الضريبية، فلو كان ينوي توسيع نطاق التجريم ليشمل الشريك في جريمة إفشاء السرية الضريبية، لكان

قد أدرج بنداً واضحاً بذلك، كما فعل في المادة 37 المذكورة آنفاً. وبالتالي، في غياب نص قانوني محدد يُجرم مشاركة الشريك، لا يمكن ملاحقته قانونياً على أساس مشاركته في الجريمة وفقاً للمادة (44 / 3) الآنفة الذكر

## الخاتمة:

تناول البحث التنظيم القانوني للسرية في تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني، من خلال التعرف على حدود الالتزام بالسرية، ومن ثم تحديد حدود جريمة إفشاء السرية، وانتهى إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، التي نحدد أهمها في النقطتين الآتيتين:

### أولا- النتائج:

هناك تباين وغموض فيما يتعلق بتحديد نطاق السرية الضريبية، مما يشكل تحدياً في تحديد التنظيم القانوني لنطاق السرية، خاصة في ظل غياب تعريف واضح وشامل للمعلومات والوثائق التي تدخل في مضمون هذا الالتزام وأشخاصه

رغم كون قاعدة السرية الضريبية مبدأً أساسياً في النظام الضريبي، إلا أنها ليست مطلقة، فالالتزام بالسرية الضريبية يسمح باستثناءات عند الضرورة لتنفيذ القانون أو التحقيق في جرائم ضريبة الدخل وفق المادة (44 / 2) من القرار بقانون الفلسطيني، وهي مشابهة للمادة (49) من قانون ضريبة الدخل الأردني الملغى، فكلا النصين يسمح بالإفشاء المحدود لتحقيق أغراض قانونية محددة، مع التأكيد على حماية الأسرار الضريبية من الإفشاء غير المصرح به.

تصنف جريمة إفشاء السرية الضريبية كجرائم الخطر وليس الضرر؛ إذ يكفي توفر السلوك الإجرامي المتمثل في تبليغ الأسرار أو محاولة ذلك، فضلاً عن أن تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني لم ينص على شرط القصد العام أو الخاص، ولم يجرم أيضاً إهمال الموظف الذي يؤدي إلى إفشاء الاسرار الضريبية

حددت الفقرة الأولى من المادة (44) نطاق الالتزام بالسرية ليشمل كل من اطلع على المعلومات الضريبية، مما يعني أن الالتزام بالحفاظ على السرية يمتد إلى نطاق أوسع من الأشخاص، ولكن الفقرة الثالثة من نفس المادة تقصر نطاق التجريم على "الموظف" فقط، وهذا التباين يؤدي إلى نقص في الحماية الجنائية، حيث ينبغي أن تشمل العقوبات جميع الأشخاص الملزمين بالسرية، بما في ذلك بعد تركهم للوظيفة، على غرار ما هو معمول به في التشريعات المصرية والأردنية

**ثانياً- التوصيات:**

إجراء تعديلات تشريعية لتوضيح نطاق الالتزام بالسرية من حيث المضمون المادي والشخصي، بما يضمن حماية حقوق المكلفين الأساسية ويعزز ثقة المواطنين في النظام الضريبي

تعزيز إجراءات حماية السرية الضريبية في القانون الفلسطيني مع الحفاظ على الاستثناءات الضرورية، من خلال تحديد دقيق للحالات التي يُسمح فيها بالإفشاء وضمان وجود آليات رقابية متشددة لمنع أي تجاوزات غير مبررة

تعديل تشريع ضريبة الدخل الفلسطيني ليشمل تجريم إهمال الموظف الذي يؤدي إلى إفشاء الأسرار الضريبية، وإدراج شرط القصد العام أو الخاص لضمان محاسبة الأفعال التي تشكل خطراً حقيقياً على سرية المعلومات الضريبية، مما يعزز من فعالية الحماية القانونية لهذه الأسرار

توسيع نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة إفشاء السرية الضريبية لتشمل جميع الأشخاص المرتبطين بالعملية الضريبية، سواء أكانوا في الخدمة أم بعد تركهم لها، كما هو الحال في التشريعات المصرية والأردنية، لضمان حماية أوسع وأشمل للسرية الضريبية

## قائمة المصادر والمراجع:

أولاً- المراجع العربية:


أحمد، نشوى رأفت إبراهيم (2011/2012). حماية الحقوق والحريات الشخصية في مواجهة التقنيات الحديثة [رسالة دكتوراه غير منشورة] جامعة المنصورة.

بركات، على لطفي رجب (2020). نظرية البطلان في القانون الضريبي [رسالة دكتوراة غير منشورة] جامعة المنوفية.

البكري، محمد عزمي (2021). التعليق على قانون الضريبة للعقارات المبنية. دار محمود للنشر والتوزيع.

بهنس، ياسر حسن (2015). الجرائم الضريبية. مركز الدراسات العربية.

(2015). الحماية الجنائية للسرية في القانون الضريبي. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.

بو عزم، عائشة (2021). جرائم جباية الشركات التجارية. مركز الكتاب الأكاديمي.

جاب الله، عصام عبد الله (2019). الالتزام بالسرية في قانون العمل. منشورات الحلبي الحقوقية.

جاسم، عبد الباسط علي (2009). حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي. مجلة الرافدين للحقوق، 11(41). 244-203. http://search.mandumah.com/Record/422869

الجبوري، خالد مجيد عبد الحميد (2018). النظرية العامة للتجريم الوقائي. المركز العربي للدراسات والنشر.

جواد، زكرياء (2020). حق الاطلاع الضريبي بين الأسس والضوابط والآثار المترتبة عليه. مجلة المنارة للدراسات القانونية، (خاص)، 256-239. مسترجع من http/1059066 :Record/com.mandumah.search//

الحرازي، محمد علي عوض (2012). المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، دار النهضة العربية.

الحليم، جمال صالح عبد الحليم (2018). الحماية الجنائية للحق في الخصوصية في مواجهة نظم المعلومات. دار النهضة العربية.

حمدونة، محمد سمير توفيق (2019). ولاية القضاء على المنازعات الضريبية وتنازع الاختصاص القضائي بنظرها [رسالة دكتوراه غير منشورة]. جامعة المنصورة.

الخضيري، سمر خضر صالح (2018). الأحكام العامة للجريمة الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني [رسالة دكتوراه غير منشورة] جامعة الإسكندرية.

دبك، أحمد زياد (2023). إشكالية تحديد الأشخاص المشمولين بالمصالحة وفقاً لتشريع ضريبة الدخل الفلسطيني_ دراسة تحليلة مقارنة. المجلة الدولية للقانون، 12(2)، 204-171. https://dx.doi.org/10.29117/irl.2023.0274

دبك، أحمد زياد (2024). مظاهر إخلال أفعال التهرب من ضريبة الدخل بمبدأ الشرعية في التشريع الفلسطيني. مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، 21(2). 86-58 https://doi.org/10.36394/jls.v21.i2.3

ذوادي، عادل (2017). الحماية الدستورية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري. مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية، (2). 44-22. https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/419/1/2/67588

زعزوعة، فاطمة (2021). إفشاء المعلومات الجبائية في ظل التشريع الضريبي. المجلة النقدية للقانون والعلوم

السياسية، 16(2). 251-266. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/159262

زيدان، عاطف (2022). شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل. دار محمود للنشر والتوزيع.

السبعاوي، مجيد خضر أحمد (2014). نظرية السببية في القانون الجنائي. المركز القومي للإصدارات القانونية.

سدخان، سناء محمد و وطه، نورس رشيد (2018). الجرائم الماسة بحق المكلف الضريبي في حياته الخاصة، مجلة الدراسات والبحوث القانونية، (10)، 36-7. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/70124

سرور، احمد فتحي سرور والمري، بهاء (2022). الجرائم الضريبية. دار الأهرام للنشر والتوزيع.

شومان، خالد رياض (2023). حرمة المسكن في ضوء الفقه الإسلامي والقانون الوضعي. دار الكتب العلمية.

شيعاوي، وفاء (2006). تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية. مجلة الاجتهاد القضائي، (3). 133- 151. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/11665

صديق، رمضان (2015). الموازنة بين حق الممول في الخصوصية وحق الإدارة في الحصول على المعلومات. مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، 3(10). 365-420. https://journal.kilaw.edu.kw/wp-content/uploads/2018/09/Stricking-the-balance-between-the-taxpayer-right-to-privacy.pdf

طنطاوي، إبراهيم حامد (2005). الحماية الجنائية لسرية معلومات البنوك. دار النهضة العربية.

العامري، أحمد إسماعيل عبد الله (2019). حماية التبليغ للخاضعين للضريبة وفق التشريعين اليمني والمغربي. مجلة محيط للدراسات والأبحاث القانونية، 3. 241-212. http://search.mandumah.com/Record/1019370

عبد العاطي، رضا السيد (2016). التصالح في الجرائم الضريبية. دار محمود للنشر والتوزيع.

عبده، محمد السيد السيد (2023). السلطة التقديرية لمأموري الضرائب بين التشريع والتطبيق ورقابة القضاء [رسالة دكتوراه غير منشورة]جامعة المنصورة.

العبيدي، صدام حسين ياسين (2019). استغلال الموظف العام لمنصبه الوظيفي وعلاجه في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، المركز العربي للنشر والتوزيع.

علام، السيد أحمد محمد (2012). الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي. دار النهضة العربية.

غائب، السيدة فضيلة عباس (2010). مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي. مجلة الرافدين، 12(46). 298-232. http://search.mandumah.com/Record/415714

الفحل، عباس مفرج (2016). الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي. منشورات زين الحقوقية.

فرج، محمد حاتم (2022). الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف في الشؤون الضريبية. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والعلوم السياسية، 11(43). 487- 511. search@mandumah.com

القرار الديوان الخاص بتفسير القوانين رقم 6 لسنة 1999 الصادر بتاريخ 29/7/1999، الجريدة الرسمية الأردنية رقم (4379)، الصادرة بتاريخ 16/9/1999، ص: 3550.

ليلة، علام (2022). التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي. المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، 6(1). 418-394. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/184107

مجيد، سحر فؤاد (2019). الجرائم المستحدثة. المركز العربي للنشر والتوزيع.

المحكمة الدستورية العليا المصرية رقم 50 لسنة 37 قضائية "دستورية" جلسة 2/5/2019 المنشورة: https://

.www.sccourt.gov.eg

محكمة بداية عمان- بصفتها الاستئنافية. (2019). الحكم رقم 3367 لسنة 2019. المملكة الأردنية الهاشمية، وزارة العدل. تم الاسترجاع من موقع قسطاس: https://qistas.com

محكمة بداية عمان- بصفتها الاستئنافية. (2021). الحكم رقم 1760 لسنة 2021. المملكة الأردنية الهاشمية، وزارة العدل. تم الاسترجاع من موقع قسطاس: https://qistas.com

محمد، نصر الدين سليمان (2018). جريمة إختلاس المنفعة وتقاضي العمولات من أعمال الوظيفة العامة، المركز العربي للنشر والتوزيع.

محمود، حمادة خير (2019). السياسة الجنائية للجريمة الضريبية. [سالة دكتوراة غير منشورة] جامعة عين شمس .

مرسي، عبد المولى محمد (2009). قانون الجزاءات العقابية في الجرائم الضريبة – القواعد الموضوعية والإجرائية مكتبة شادي.

المشايخي، نجم حبيب جبل (2020). التنظيم الدستوري للحق في الخصوصية وضماناته القضائية. المركز العربي للبحوث والدراسات والبحوث العلمية.

المير، الحسن (2020). الحق في الحصول على المعلومة الضريبية وإشكالية التهرب الضريبي. مجلة القانون والأعمال، (53). 89-105. https://search.emarefa.net/detail/BIM-1317518

نصار، هاشم منصور " محمد هاشم" (2018). دور السلطات العامة في تكييف الجرائم التي يرتكبها الموظف العام. مركز الكتاب الأكاديمي.

هرجة، مصطفى مجدي (2021). موسوعة التعليق على قانون العقوبات. دار محمود للنشر والتوزيع.

يحي، بدايرية (2020-2019). الحماية القانونية للمكلف بالضريبة في التشريع الجزائري [اطروحة دكتوراه غير منشورة] جامعة باتنة.

**الترجمة الصوتية لمصادر ومراجع اللغة العربية: Romanized Arabic References:**

ʾaḥmadu nashwā rʾaft ʾibrāhym (2011/2012). ḥimāyatu alḥuqūqi wa-l-ḥirayāat al-shakhṣiyyati fī mūājahati al-tiqniyyāti alḥadīthati [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin jāmiʻatu al-mnṣwra

barakātun ʻalā luṭfī rajabin (2020). naẓariyyatu albuṭlāni fī alqānūni alḍiraybiyyi [risālatu dakatwarātin ghayru manshūratin jāmiʻatu almanūfiyyati

al-bakriyyu muḥammadu ʻazmī (2021). al-taʻlīqu ʻalā qānūni al-ḍarībati lil-ʻaqāriāt al-mabniyyati dāru maḥmūdin lil-nashri wa-l-tawzīʻi

bahnas yāsiru ḥasanin (2015). aljarāʾimi alḍuryabyi#ta markazu al-dirāsāti alʻarabiyyati

(2015). alḥimāyatu aljināʾiyyatu lil-sariyyati fī alqānūni alḍiraybiyyi markazu al-dirāsāti alʻarabiyyati lil-nashri wa-l-tawzīʻi

bw ʻazmin ʻāʾisha (2021). jarāʾimu jibāyati al-sharikāti al-tijāriyyati markazu alkitābi alʾakādīmiyyi

jābu Allāhi ʻiṣāmu ʻabdi Allāhi (2019). aliāltizāmu bi-l-sariyyati fī qānūni al-ʻamali manshūrātu al-ḥalabiyyi al-ḥuqūqiyyati

jāsim ʻabdi albāsiṭi ʻaliyyin (2009). ḥaqqu aliāṭṭilāʻi al-ḍiraybiyyi limūʾaẓify alʾidārati al-ḍiryibbayi fī al-tashrīʻi al-ḍiraybiyyi alʻirāqiyyi mijallatu al-rāfidayni lil-ḥuqūqi 11(41). 203-244. http://search.mandumah.com/Record/422869

al-jjabwaryi khālid mujīdu ʻabdu alḥamīdi (2018). al-naẓariyyatu alʻāmmatu lil-tajrīmi al-wqiʾiay almarkazu alʻarabiyyu lil-dirāsāti wa-l-nashri

jawādun zakariyyāʾa (2020). ḥaqqu aliāṭṭilāʻi al-ḍiraybiyyi bayna alʾususi wa-l-ḍawābiṭi wa-lʾāthāri almutarattibati ʻalayhi mijallatu almanārati lil-dirāsāti alquanwinnayi (khāṣṣun)، 239-256. mustarjaʻun min Record/com.mandumah.search//: http/1059066

al-ḥirāziyyu muḥammadu ʻaliyyi ʻawaḍin (2012). al-munāzaʻātu al-ḍiraybiyyatu wawasāʾilu ʾinhāʾihā dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

alḥalīmi jamālu ṣāliḥin ʻabdi alḥalīmi (2018). al-ḥimāyatu al-jināʾiyyatu lil-ḥaqqi fī al-khuṣūṣiyyati fī mūājahati naẓmi al-maʻlūmāti dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

ḥamdūnatu muḥammadu samīri tawfīqin (2019). wilāyatu alqaḍāʾi ʻalā almunāzaʻāti al-ḍiryibbayi watanāziʻu aliākhtiṣāṣa alqaḍāʾiyya binaẓarihā [risālatu dukutwarāh ghayru manshūratin jāmiʻatu almanṣūrati

alkhuḍayriyyi smr khḍr ṣāliḥ (2018). alʾaḥkāmu alʻāmmatu lil-jarīmati al-ḍiryibbayi wafqan liqānūni ḍarībati al-dakhli alfilasṭīniyyi [risālatu dukatwarāh ghayru manshūratin jāmiʻatu alʾiskandariyyati

dbk ʾaḥmd zīād (2023). ʾishkāliyyata taḥdīdi alʾashkhāṣi almashmūlīna bi-l-muṣālaḥati wafqā ltshrīʻi ḍarībati al-dakhli alfilasṭīniyyi drāsa taḥlīla muqārinatun almajallatu al-dawliyyatu lil-qānūni 12(2)، 171-204. https://dx.doi.org/10.29117/irl.2023.0274

dbk ʾaḥmd zīādin (2024). maẓāhiru ʾikhlāli ʾafʻāli al-taharrubi min ḍarībati al-dakhli bimabdaʾi al-sharʻiyyati fī al-tashrīʻi alfilasṭīniyyi mijallatu jāmʻa al-shāriqati lil-ʻulūmi alqānūniyyati 21(2). 58-86 https://doi.org/10.36394/jls.v21.i2.3

dhwādī ʻādil (2017). alḥimāyatu aldustiwwaruya limabdaʾi surriyyati almaʻlūmāti al-ḍiryibbayi fī al-tashrīʻi aljazāʾiriyyi mijallatu almanāri lil-buḥūthi wa-l-dirāsāti alquanwinnayi wa-l-sīāsiyyati (2). 22-44. https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/419/1/2/67588

zaʻzūʻa fāṭima (2021). ʾifshāʾu almaʻlūmāti aljibāʾiyyati fī ẓilli al-tashrīʻi alḍarraybiyyi almajallatu al-naqdiyyatu lil-qānūni wa-l-ʻulūmi al-sīāsiyyati 16(2). 251-266. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/159262

zaydānu ʻāṭifin (2022). sharḥi ʾaḥkāmi qānūni al-ḍarībati ʻalā al-dakhli dāru maḥmūdin lil-nashri wa-l-tawzīʻi

al-sabʻāwiyyu mujīdu khaḍirin ʾaḥmadu (2014). naẓariyyatu al-sababiyyati fī alqānūni aljuniʾiʾī almarkazu alqawmiyyu lil-ʾiṣdārāti alqānūniyyati

sadkhān sanāʾu muḥammad w wṭh nwrs rashīd (2018). aljarāʾimu almāssatu biḥaqqi almukallafi alḍarraybiyyi fī ḥayātihi alkhāṣṣati mijallatu al-dirāsāti wa-l-buḥūthi al-qānūniyyati (10)، 7-36. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/70124

surūrun aḥmd futḥī surūrun wa-l-mariyyu bahāʾun (2022). aljarāʾimi al-ḍiryibbayu dār al-ʾāhrāmi lil-nashri wa-l-tawzīʻi

shūmāna khālidu rīāḍin (2023). ḥurmatu almaskani fī ḍawʾi alfiqhi alʾislāmiyyi wa-l-qānūni alwaḍʻiyyi dāru alkutubi alʻilmiyyati

shayʻāwiyyun wafāʾin (2006). tafsīru al-nuṣūṣi al-ḍiryibbayi fī ʾiṭāri mabdaʾi almashrūʻiyyati mijallatu aliājtihādi alqaḍāʾiyyi (3). 133-151. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/11665

ṣdyq rmḍān (2015). almūāzanatu bayna ḥaqqi almumawwali fī alkhuṣūṣiyyati waḥaqqi alʾidārati fī alḥuṣūli ʻalā almaʻlūmāti mjla kulliyyati alqānūni alkawītiyyatu alʻālamiyyati 3(10). 365-420. https://journal.kilaw.edu.kw/wp-content/uploads/2018/09/Stricking-the-balance-between-the-taxpayer-right-to-privacy.pdf

ṭanṭāwiyyun ʾibrāhīmu ḥāmidin (2005). alḥimāyatu aljināʾiyyatu lisariyyati maʻlūmāti albunūki dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

alʻāmiriyyu ʾaḥmadu ʾismāʻīlu ʻabdi Allāhi (2019). ḥimāyatu al-tablīghi lil-khāḍiʻīna lil-ḍirībati wafqa al-tashrīʻayni alyamaniyyi wa-l-maghribiyyi mijallatu muḥīṭin lil-dirāsāti wa-l-ʾābḥāthi alquanwinnayi 3. 212-241. http://search.mandumah.com/Record/1019370

ʻabdu al-ʻāṭī riḍā al-sayyidi (2016). al-taṣāluḥu fī al-jarāʾimi al-ḍiryibbayi dāru maḥmūdin lil-nashri wa-l-tawzīʻi

ʻabduhu muḥammadi al-sayyidi al-sayyidi (2023). al-sulṭatu al-taqdīriyyatu limaʾamūriyyi al-ḍarāʾibi bayna al-tashrīʻi wa-l-taṭbīqi waruquābati alqaḍāʾi [risālatu dukutwarāh ghayru manshūra#jāmiʻatu almanṣūrati

alʻubaydiyyu ṣaddāmu ḥusayn yāsīnu (2019). astighlālu almūʾaẓẓafi alʻāmmi limanṣibihi alwaẓīfiyyi waʻilājuhu fī al-sharīʻati alʾislāmiyyati wa-l-qānūni alwaḍʻiyyi almarkazu alʻarabiyyu lil-nashri wa-l-tawzīʻi

ʻallāmu al-sayyidu ʾaḥmadu muḥammadin (2012). aljarāʾimi alḍuryabyi#ta wa-l-taṣāluḥu al-ḍiraybiyyi dāru al-nahḍati alʻarabiyyati

ghā'ibun al-sayyidati faḍīlata 'abbāsin (2010). mabda'u surriyyati alma'lūmāti al-ḍiryibbayi fī qānūni ḍarībati al-dakhli al'irāqiyyi mijallatu al-rāfidayni 12(46). 232-298. http://search.mandumah.com/Record/415714

alfaḥli 'abbās mufarrijin (2016). al-ḍamānātu al-dusutwirrayu lil-mukallafi fī almajāli al-ḍiraybiyyi manshūrātu zaynin alḥuqūqiyyati

farajun muḥammad ḥātimin (2022). alḥimāyatu alqānawniyyatu libaya'anāt wamu'lawamāti almukallafi fī al-shu'ūni alḍiryibbayi mijallatu kulliyyati alqānūni lil-'ulūmi alquanwinnayi wa-l-'ulūmi al-sīāsiyyati 11(43). 487- 511. search@mandumah.com

alqarāru al-dīūānu alkhāṣṣu bitafsīri alqawānīni rqm 6 lsna 1999 al-ṣādiru btārykh 29/7/1999، al-jryda al-rasmiyyatu al'urdunniyyati rqm (4379)، al-ṣādra bitārīkhi 16/9/1999، ṣ 3550.

layla 'lām (2022). al-tabādulu al-dawliyyu lil-mu'lawamit al-ḍiryibbayi ka'āliyatin limukāfaḥati al-taharrubi al-ḍiraybiyyi al-dawliyyi almajallatu al'akāadyimmayu lil-buḥūthi alquanwinnayi wa-l-sīāsiyyati 6(1). 394-418. https://www.asjp.cerist.dz/en/article/184107

majīdun siḥru fu'uādi (2019). aljarā'imi almustaḥidathu almarkazu al'arabiyyu lil-nashri wa-l-tawzī'i

almaḥkamatu aldustiwwaruya al'ulyā almiṣriyyatu raqmu 50 lsna 37 qaḍi'i'iaya " dastiwriyyatun " jilsata 2/5/2019 almanshūratu https://www.sccourt.gov.eg.

maḥkamatu bidāyati 'ammān- biṣifatihā aliāsti'ināfiyya (2019). alḥukmu raqmu 3367 lisanati 2019. almamlakatu al'urdunniyyati alhāshimiyyatu wizāratu al'adli tamma aliāstirjā'u min mawqi'i qisṭās https://qistas.com

maḥkamatu bidāyati 'ammān- biṣifatihā aliāsti'ināfiyya (2021). alḥukmu raqmu 1760 lisanati 2021. almamlakatu al'urdunniyyati alhāshimiyyatu wizāratu al'adli tamma aliāstirjā'u min mawqi'i qisṭās https://qistas.com

muḥammadun naṣri al-dīni sulaymāna (2018). jarīmatu 'ikhtilāsi almanfa'ati wataqāḍī al'umūlāti min 'a'māli alwaẓīfati al'āmmati almarkazu al'arabiyyu lil-nashri wa-l-tawzī'i

maḥmūd ḥamādata khayrin (2019). al-sīāsatu aljinā'iyyatu lil-jarīmati al-ḍiryibbayi [risālatu dakatwarātun ghayru manshūratin jāmi'atu 'ayni shamsin

mursī 'abdi almawlā muḥammadin (2009). qānūnu aljazā'āti al'uqibbayi fī aljarā'imi al-ḍarībati – alqawā'idu almawḍū'iyyati wa-l-'ijrā'iyyati maktabatu shādī

almashāyikhiyyu najmu ḥabībin jabalun (2020). al-tanẓīmu al-distiwwury lil-ḥaqqi fī alkhuṣūṣiyyati waḍamānātihi alqaḍā'iyyati almarkazu al'arabiyyu lil-buḥūthi wa-l-dirāsāti wa-l-buḥūthi al'ilmiyyati

almayru alḥasani (2020). alḥaqqu fī alḥuṣūli ʻalā almaʻlūmati al-ḍiryibbayi waʾishkālayi al-taharrubi alḍarraybiyyi mijallatu alqānūni wa-l-ʾāʻmāli (53). 89-105. https://search.emarefa.net/detail/BIM-1317518

naṣṣārun hāshim manṣūrin " muḥammadu hāshimin (2018). dawru al-sulṭāti alʻāmmati fī takyīfi aljarāʾimi allatī yartakibuhā almūʾaẓẓafu alʻāmmu markazu alkitābi alʾakādīmiyyi

harjatu muṣṭafā majdī (2021). mawsūʻatu al-taʻlīqi ʻalā qānūni al-ʻuqūbāti dāru maḥmūdin lil-nashri wa-l-tawzīʻi

yaḥya bidāyriyata (2019-2020). alḥimāyatu alqānawniyyatu lil-mukallafi bi-l-ḍarībati fī al-tashrīʻi al-jazāʾiriyyi [aṭrūḥatun dukutwarāh ghayru manshūratin jāmiʻatu bātinata

**ثانياً: المراجع الأجنبية:**

Hambre, A.-M. (2015). Tax confidentiality: A comparative study and impact assessment of global interest. Örebro Studies in Law 6. Örebro University. Retrieved from https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:791300/INSIDE01.pdf.

Hatfield, M. (2024). Safeguarding taxpayer data. Forthcoming in 26 FLA. TAX REV. University of Washington - UW Law; University of Washington - School of Law. Available at SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4806598

Huiskers-Stoop, E., Breuer, A., & Nieuweboer, M. (2022). Exchange of information, tax confidentiality, privacy and data protection from an EU perspective. European Law Review, 2. Retrieved from https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2022/2/ELR-D-22-00030.pdf

# The Tax Authority's Obligation to Maintain Tax Confidentiality Under the Palestinian Income Tax Legislation "A Comparative Study"

**Ahmed Ziad Dabk**[1]

## Abstract:

This study primarily focuses on how the Palestinian legislator addresses the issue of safeguarding taxpayer information, which falls under the tax authority's obligations to protect it from disclosure. The importance of this obligation lies in protecting the confidentiality of taxpayers as an integral part of their private lives. In this context, the Income Tax Decree - Law No. 8 of 2011 mandates confidentiality and criminalizes its breach under Article 44. The comparative study presented in this research reveals a lack of precision and clarity regarding the scope of tax confidentiality obligations in Palestinian law, along with ambiguity in defining the substantive and personal legal elements for the commission of the offense of disclosure. This highlights the importance of addressing these shortcomings to ensure effective privacy protection. Therefore, the research recommends reviewing the text of the aforementioned Article 44 by clarifying the scope of the confidentiality obligation and then specifying the material and moral boundaries for violating this obligation, to enhance taxpayers' confidence in an effective tax system that ensures legal certainty in its provisions.

**Keywords:** Tax confidentiality, professional secrecy, income tax, Tax Information.

(1) Faculty of Law - Arab American University (Ramallah - Palestine)
ahmad.dabak@aaup.edu