محاضرة بعنوان:

الأساس القانوني للسر الضريبي:

لقد أثار موضوع الأساس القانوني للسر المهني مناقشات عديدة في الفكر القانوني , فقد اختلف الفقه والقانون حول تحديد اساسه من حيث الطبيعة القانونية للسر المهني , إذ أن الالتزام بالسر المهني ليس الغرض منه حماية مصلحة الافراد فقط , بل حماية المصلحة العامة , ولبيان الاساس القانوني للالتزام بالسر المهني نبين موقف الفقه, وكذلك القوانين وكما يلي :

- موقف الفقه :

إذا كان الالتزام بالسر المهني يجد أساسه في القانون . فإن الفقه له فضل السبق في بيان أساسه ، إلا أنه أختلف في تحديد أساس هذا الالتزام فذهب فريق الى اعتماد العقد أساساً لهذا الالتزام ، بينما ذهب فريق آخر الى اعتماد النظام العام وهي كالآتي:

اولا-نظرية العقد كأساس للالتزام بالحفاظ على السر المهني :

يكمن اساس هذه النظرية في الاتفاق بين العميل (المودع للسر) و الامين (المودع لديه السر) ويرتكز أصحاب هذه النظرية على إنها تسمح بتفسير الالتزام بالسر المهني فالعميل يبقى سيد سره و يستطيع أن يعفي الأمين من الالتزام به في أي وقت.

ومؤدى هذه النظرية يكمن في حماية صاحب السر وإمكانية إعفائه للمودع لديه.

ولتحديد الرابطة التعاقدية التي تربط بين صاحب السر و الملتزم بحفظ السر فقد اختلف انصار هذه النظرية حول هذه الرابطة فمنهم من يرى بأنها قائمة على عقد الوديعة و الآخر يرى بانه عقد وكالة والثالث يرى بأنها عقد غير مسمى وهي كالآتي:

(1) عقد وديعة : يرى اصحاب هذه النظرية أن صاحب السر هو (المودع) و متلقي السر هو (المودع لديه) اي أن السر في ذاته هو الوديعة محل التعاقد و يبررون رأيهم هذا بالاستناد الى نص المادة 378 من قانون العقوبات الفرنسي القديم والتي رتبت جزاءً لكل من يتلقى سراً بمقتضى وظيفته أو مهنته إذا قام بإفشاء هذا السر.

فالمادة السابقة اشارت الى هؤلاء بعبارة (مودع لديهم) أي أن السر المودع لدى الأمين هو (عقد وديعة).

اما في مصر فقد نص قانون العقوبات المصري في المادة 310 عبارة (... أو غيرهم مودعاً إليه...) ، وهذا يدل على أنه طبيعة العلاقة التعاقدية هي عقد الوديعة.

لكن هذا الرأي تعرض للانتقاد بسبب الاختلاف من حيث الطبيعة القانونية بين السر والوديعة ، لأن السر في الغالب هو من الأمور المعنوية من الصعب استردادها ، وأن استخدام العبارة (مودع لديهم) أو (مودعاً أليه) في كلا القانونين السابقين لا يمثل المعنى الحقيقي المقصود من نفس العبارة المستخدم في القانون المدني ، فضلاً عن ذلك ان عقد الوديعة لا يتم إلا بالقبض و الدليل على ذلك هو ما نص عليه القانون المدني العراقي.

وهذا لا ينطبق على السر الوظيفي لأن الموظف لا يقبض شيئاً عندما يعلم بأسرار دائرته ، ومن ناحية اخرى فأن عقد الوديعة عقد رضائي يتم برضاء المودع و المودع لديه ، وخلاصة القول لا يمكن تشبيه السر بالوديعة لاختلاف طبيعة كل منها.

(2) عقد الوكالة : نظرا للانتقادات التي تعرضت لها نظرية (عقد الوديعة) ذهب جانب من الفقه الى القول بأن اساس الالتزام بالسر المهني يكمن في عقد الوكالة التي عرفها المشرع العراقي في القانون المدني بأنها (عقد يقيم به شخص غيره مقام نفسه في تصرف جائز معلوم)، وعليه يكون الوكيل ملزم بالتصرف لصالح موكله دون الاضرار به .

لكن هذه النظرية تعرضت هي الاخرى للنقد نتيجة للاختلاف في طبيعة العلاقة بين مودع السر والأمين عليه في عقد الوكالة ، كذلك فأن الوكالة تنتهي بانتهاء العمل موضوعها او بوفاة الموكل ، اما السر فيبقى قائماً ، لأن المحامي يلتزم بالسر بينه وبين عميله بعد انتهاء العلاقة حيث يظل الالتزام به قائماً.

(3) العقد غير المسمى : بعد رفض فكرتي عقدي الوديعة والوكالة برز أتجاه ثالث يرى بأن الالتزام بالسرية هو بمثابة عقد غير مسمى ، فالعقد غير المسمى هو مالم يخصه القانون بإسم معين ولم يتول تنظيمه لذلك يخضع في تكوينه وفي الآثار التي تترتب عليه للقواعد العامة .

ومن انصار هذا الاتجاه الفقيه الفرنسي شر مانيته حيث كان هدفه من اعتناق نظرية (العقد غير المسمى) هو لغرض تبرير اباحة افشاء السر بإرادة الطرفين مادامت صفة السرية فقد انشئت باتفاق الطرفين لذلك يمكن ان تختفي باتفاق هاتين الإرادتين، لكن هناك من يرى بأن هذه النظرية لا تصلح اساساً لالتزام بعض المهنيين بحفظ السر المهني لأن المحامي يبقى ملتزماً بالحفاظ على اسرار موكله ولو لم يقم الاخير بدفع اتعاب المحاماة لوكيله.

وبناءً على ما تقدم نخلص إلى ان نظرية العقد لم تلقِ قبولاً لدى العديد من الفقهاء رغم كل ما قيل فيها من الاوصاف لذلك وجهت لها العديد من الانتقادات أهمها :

1- إنها لا يمكن تطبيقها على الوظائف والمهن كافة .

2- كما انها تخالف الواقع لأنه اذا كانت المصلحة الشخصية لصاحب السر هي المبرر لوجوب الكتمان ومن ثم يجوز الافشاء بموافقة صاحب السر .

3- ومن ناحية اخرى فأن رضاء صاحب السر بإفشاء فإن ذلك لا ينفي عنه الصفة الجرمية وذلك لزعزعته للثقة المتطلبة في ممارسة بعض المهن وهذا بدوره يؤدي الى الاضرار بالمجتمع.

4- ومن الانتقادات الأخرى التي وجهت اليها فأن فكرة العقد ليست حتمية في تغيير المسؤولية المدنية الناشئة عن افشاء الأسرار لأنه قد يلجأ الى خطأ المدين او المسؤولية التقصيرية لتفسير هذه المسؤولية .

5- كما أن افشاء الأسرار الوظيفة يرتب مسؤولية جزائية بموجب قانون العقوبات كون هذا الفعل مجرماً ومسؤولية تأديبية بسبب الاخلال بواجبات الوظيفية.

ثانيا- نظرية النظام العام :

نتيجة للانتقادات التي وجهت الى نظرية العقد ، ظهرت نظرية النظام العام حيث ذهب انصار هذه النظرية الى اعتبار اساس الالتزام بالسر المهني يكمن في فكرة النظام العام، فهو فكرة قوامها المصلحة العامة لأن مصلحة المجتمع ترجح على مصالح الأفراد .

وقد اختلفت آراء الفقهاء كثيرا في تحديد نطاق النظام العام و اعطاء تعريف محدد له ، لأن جميعها تدور حول المصلحة العليا للمجتمع سواء أكانت مصلحة اجتماعية او اقتصادية او سياسية ، لذلك فأن فكرة النظام العام واسعة بحيث لا يمكن حصرها في مجالات معينة ، لكن ذلك لا يمنع من وضع أطر عامة يجب مراعاتها وأن كل تصرف مخالف لها جزاءه البطلان.

نخلص مما تقدم ان هذه النظرية تعرضت للنقد ومن أبرز تلك الانتقادات :

1- أنها لم تحدد المقصود بالنظام العام فهو يتطور ويختلف باختلاف التطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والاخلاقية ومن مجتمع لآخر.

2- كما انها تؤدي الى افلات الامين من المسؤولية والعقاب ، فقد يصدر خطأ من جانب الأمين ولكنه يحتمي خلف الحق في التزام السرية ، مما يؤدي الى اهدار مصلحة المجتمع مقابل مصلحة الأمين الشخصية وهو يتناقض مع أساس هذه النظرية.

3- لم يحدد انصار هذه النظرية ما المقصود بالنظام العام , هل هو مطلق لا يمكن الخروج عليه بصفة مطلقة حتى ولو تعلق الأمر بصاحب السر نفسه فلا يسمح بأي إفشاء للسر , أم يعني به النظام العام النسبي الذي يبيح إفشاء السر في بعض الحالات التي لا تتعارض مع المصالح الاجتماعية .

4- في الحقيقة ان هذه النظرية لا تصلح لكل صور الالتزام بالسرية , لكنها أوجدت أساساً قانونياً لصور الالتزام بالسرية التي فشلت نظرية العقد في تأسيسها , لذا فأنه يمكن اعتبارها خير وسيلة لتبرير الاساس القانوني للالتزام بالسر المهني ما دام ان مفهوم النظام العام مرن يتعلق بتحقيق مصلحة اقتصادية او اجتماعية او سياسية معينة ويختلف من نظام الى اخر حسب المصلحة المراد تحقيقها .

بعد استعراض الانتقادات التي وجهت الى نظرية النظام العام ونظرية العقد نأتي الى موقف القوانين المقارنة , أما بالنسبة لموقف القانون الفرنسي يتضح أنه أخذ بنظرية النظام العام , إذ قضت محكمة النقض الفرنسية في حكم لها بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1966 إن النص الوارد في المادة 378 من قانون العقوبات بشأن الحفاظ على السر المهني له صفة العمومية والإطلاق بحيث يشمل كل الأسرار التي أفضى بها العميل للمهني أو تلك التي حصل عليها المهني اثناء أو بسبب ممارسته مهنته , كما يطبق هذا النص على كل من كانت مهنتهم أو وضعهم يوجب عليهم الالتزام بحفظ السر ولا يجوز للمهني افشاء هذا السر لأنه قد تقرر لتأكيد الثقة الضرورية لممارسة بعض المهن.

أما عن موقف القانون المصري إذ سار هو الأخر في الأخذ بنظرية النظام العام من خلال نص المادة (310) من قانون العقوبات إذ جاء فيها (كل من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً اليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سراً خصوصياً أؤتمن عليه فأفشاه في غير الأحوال التي يلزمه

القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيهاً مصرياً) .

ومن هذا النص يتضح ان المشرع المصري لم يحدد الأمناء على السر على سبيل الحصر وانما أورد ذكرهم على سبيل المثال , إذ ذكر أعضاء المهن الطبية والموظفين والعاملين لأهميتهم في لجوء الأفراد اليهم طلباً لخدماتهم الضرورية وبذلك يضطرون للكشف لهم عن اسرارهم .

أما موقف المشرع العراقي من النظريتين في تحديد الأساس الفقهي (للسر المهني) فتبين انه أخذ بنظرية النظام العام من خلال المادة (437) من قانون العقوبات التي تقضي بأنه (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تزيد عن مائتين دينار أو بأحدي هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته أو فنه أو طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً أو استعمله لمنفعته او منفعة شخص أخر...).

مما سبق يتبين ان القانون العراقي كان اكثر وضوحاً بسبب عدم ذكره الأمناء على السر على سبيل المثال كما فعل المشرع المصري , وذلك لما قد يظهر في المستقبل من حالات جديدة ، أذ ترك الأمر لكل صاحب مهنه تنطبق عليه المادة أعلاه في المستقبل.

- موقف القوانين :

يقصد بالأساس القانوني للسر المهني النصوص القانونية التي سنها المشرع من أجل الزام المهني على احترام السر ، وقد وضع المشرع العراقي نصوصاً عدة في هذا المجال وأهمها تلك التي يتضمنها الدستور ، وقانون العقوبات , وكذلك قانون انضباط موظفي الدولة , وهي كالآتي:

اولا: الدستور :

لقد اورد الدستور العراقي العديد من الحقوق للمواطنين العراقيين ومن اهم هذه الحقوق ، هو ما ورد في المادة (17) إذ نصت على أنه: (اولاً : لكل فرد حق في الخصوصية الشخصية ، بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين ، والآداب العامة. ثانياً: حرمة المساكن مصونة ، ولا يجوز دخولها او تفتيشها او التعرض لها إلا بقرار قضائي وفقا للقانون).

كما نصت الدساتير العربية على حرمة الحياة الخاصة ومها الدستور الاردني حيث نص في المادة (7) منه (1. الحرية الشخصية مصونة)، كذلك الدستور المصري لسنة 1971 إذ أكد على أن: (لحياة المواطنين الخاصة حرمة يحميها القانون . وللمراسلات البريدية والمحادثات التلفونية وغيرها من وسائل الاتصال حرمة وسريتها مكفولة ولا تجوز مصادرتها او الاطلاع عليها او رقابتها) . كما أكد دستور 2014(للحياة الخاصة حرمة وهي مصونة لا تمس ...) .

أما بالنسبة لموقف الدستور الفرنسي , قد قرر المجلس الدستوري في يناير عام 1977 دستورية الحرية الفردية , إذ تتسع هذه لتشمل حرية الحياة الخاصة , ولم يقف ذلك الأمر على هذا الحد , بل نصت المادة (76) من الدستور الفرنسي المعدل لعام 2008 (مواطنو الجمهورية الذين لا يسري عليهم نظام الحالة المدنية للقانون يحتفظون بأحوالهم الشخصية مالم يتنازلوا عنها) .

ومن خلال النصوص التي جاءت بها الدساتير العربية والاجنبية ، نجد أنها قامت بوضع قواعد واضحة من أجل حماية الحياة الخاصة للفرد و حرمته و اعتباره وحظر اي تعدي على السر المهني باعتباره جزءً من هذه الحياة الخاصة.

ثانيا: قانون العقوبات

جرم المشرع العراقي على غرار موقف القوانين العقابية المقارنة ، افشاء السر المهني وذلك في المادة (437) جاء فيها : (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين و بغرامة لا تزيد على مائتي الف دينار او بإحدى هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته او مهنته او صناعته او فنه او طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانونا...).

والمشرع المصري هو الآخر جرم كل من يفشي السر الخاص إذ نص في المادة (310) على أنه : (كل من كان من الأطباء او الجراحين ... مودعاً اليه بمقتضى صناعته او وظيفته سر خصوصي ائتمن عليه فأفشاه في غير الاحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة اشهر او بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه مصري).

والمشرع الأردني أيضاً عاقب على افشاء الاسرار المهنية ذلك في المادة 355عقوبات إذ جاء فيها :(يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات كل من حصل بحكم وظيفته أو مركزه الرسمي على أسرار رسمية وأباح هذه الأسرار لمن ليس له صلاحية الاطلاع عليها أو الى من لا تتطلب طبيعة وظيفته ذلك الاطلاع وفقاً للمصلحة العامة) .

أما القانون الفرنسي قد أكد على الالتزام بحفظ الأسرار المهنية وعاقب على افشائها ذلك في المادة (458) من قانون العقوبات لعام 1992 جاء فيها : (إن كل من كان من الأطباء أو الجراحين وضباط الصحة والصيادلة والقابلات المولدة وجميع الأشخاص المؤتمنين على الأسرار لجانب وضعهم أو مهنتهم الذين يقدمون على افشاء الاسرار . في غير الحالات التي يلزمهم أو يحميه فيها القانون يعاقبون بالحبس ...).

بعد عرض النصوص العقابية المقارنة يتضح أن القانون العراقي والأردني كانا أكثر وضوحاً من القانونين المصري والفرنسي , وذلك بسبب عدم ذكرهم الأمناء على السر على سبيل المثال , وإنما أعطوا صفة عامة ومميزة إذ جاءت نصوصهم عامة ولم يحصروا طوائف الأشخاص الذين ينطبق عليهم السر , وهذا مسلك محمود من المشرع العراقي والأردني ذلك أن تخصيص اللفظ قد يؤدي الى عد استيعاب طوائف معينة في التطبيق العملي ممن يفشون الأسرار المهنية في المستقبل.

ثالثا: قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (14) لسنة 1991 النافذ :

الزم المشرع العراقي على الموظف كتمان الأسرار المهنية بنص المادة (4) من القانون أعلاه إذ جاء فيها : (كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته أو أثنائها إذا كانت سرية بطبيعتها أو يخشى من افشائها الحاق الضرر بالدولة أو الأشخاص . أو صدرت اليه أوامر من رؤسائه بكتمانها ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته , ولا يجوز له أن يحتفظ بوثائق رسمية سرية بعد احالته على التقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه كان) .

ويتضح مما سبق أن التزام الموظف بالحفاظ على أسرار الوظيفة لا ينتهي حتى بعد انتهاء علاقته بالإدارة وهو من الالتزامات الوظيفية النادرة التي تستمر بعد انتهاء العلاقة الوظيفية لأنه خروجه من وظيفته لا يعدل من صفة هذه الأسرار بل تبقى سرية، فالموظف العام يطلع بحكم عمله الوظيفي على أسرار وأشياء خاصة بالعمل لم يكن بمقدوره أن يعلم بها أو يطلع عليها لولا وجوده في الوظيفة , لذا يتعين عليه الحفاظ على هذه الأسرار حرصاً على المصلحة العامة وحمايةً لمصالح الأفراد التي تتعلق بهم هذه الأسرار لما يسببه إفشائها من ضرر , لذلك يحرص المشرع دائماً على أن يحظر على الموظف إفشاء تلك الأسرار.

في هذا الصدد أكد المشرع المصري على التزام الموظف بالسر المهني الخاص أو الحكومي ويتضح ذلك من نص المادة (310) عقوبات , كما ورد النص على التزام الموظف بالأسرار المهنية في المادة 77 من قانون العاملين في الدولة إذ جاء فيها : (أن يفشي الأمور التي يطلع عليها بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب تعليمات تقضي بذلك ويظل هذا الالتزام قائماً ولو بعد ترك العامل للخدمة...)

أما المشرع الأردني قد حظر على الموظف تحت طائلة المسؤولية التأديبية الإقدام على أي من الأعمال التالية : (ب-الافضاء بأي بيانات أو معلومات عن المسائل التي صدر بشأن سريتها تعليمات أو قرارات أو تشريعات خاصة , أو يجب أن تظل مكتومة بطبيعتها . جـ-الاحتفاظ لنفسه بأي وثيقة أو مخابرة رسمية أو نسخة منها أو صورة عنها أو تزويد الصحف والمجلات ووكالات الانباء بها أو بأي معلومات عنها دون أن يكون ذلك من صلاحياته) .

كما أن المشرع الفرنسي أعطى للإدارة الحق في أن يصمت موظفوها عن افشاء الاسرار التي تتعلق بالوقائع او المعلومات التي عرفوها اثناء ممارستهم لوظائفهم , وهذا السر الاداري مصون بموجب المادة (10) من قانون 1959 والخاصة بتنظيم السر المهني للموظف في فرنسا , كما حظرت تلك المادة كل اطلاع على الاوراق والمستندات الخاصة بالخدمة.

مما سبق يتضح لنا ان القوانين المقارنة أقرت بإلزام الموظف بكتمان الأسرار والمعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم عمله أو وظيفته أو خدمته وعدم افشائها للأخرين ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد انتهاء خدمته , ذلك لأن الحق في حفظ وعدم افشائها يُعدُّ من أعظم أوجه الحق في حرمة الحياة الخاصة .