

الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب

م. معتز علي صبار

مدرس المالية العامة والتشريع المالي

كلية القانون - جامعة الانبار

المخلص

تتكفل النصوص القانونية بحماية الحياة الخاصة للمكلف في إطار القوانين الضريبية وهي توازن في هذا الإطار بين مصلحتين ، أحدهما مصلحة عامة تتمثل بمصلحة الخزينة العامة للدولة في ضمان تدفق الإيرادات الضريبية ، ومصلحة خاصة تتجسد بحق الخصوصية للمكلف والتي تتمثل بالمحافظة على كل ما يدخل ضمن مفهوم السرية ، فنجد أن نصوص القانون الضريبي توجب على الإدارة الضريبية المحافظة على أسرار المكلف ، وعدم جواز إفشائها إلا في الأحوال التي يجيزها القانون والتي تكون عادة ضرورية لتنفيذ أحكام القانون الضريبي تمسكاً بمبدأ السر المهني ، من جانب آخر نجد أن القانون الضريبي يمنح السلطة المالية بعض الامتيازات في سبيل الوصول إلى حقيقة الدخل الخاضعة للضريبة كحق الاطلاع والتحري والتفتيش على أن لا يؤدي استعمال هذه الامتيازات إلى انتهاك حرمة الحياة الخاصة للمكلف وإنما ينبغي أن تمارس في الإطار المسموح به قانوناً .

بالمقابل لا يجوز للمكلف الامتناع عن تزويد الإدارة الضريبية بالتقارير والمستندات والوثائق التي تطلبها من أجل تقدير دخله الخاضع للضريبة أو منعها من الاطلاع على سجلاته أو زيارة مقر عمله متذرعاً بمبدأ الخصوصية .

المقدمة

توطئة :-

إنّ تنامي حاجات الإنسان في الوقت الحاضر وسعيه المستمر إلى تحقيق حياة أكثر رفاهية فرض على الدولة المعاصرة أعباء ومهام جسيمة للارتقاء بما تقدمه من خدمات في نواحي الحياة كافة ، ومن أجل تحقيق هذه المهام فإن الدولة بحاجة متزايدة إلى الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقاتها ، ولاشك أن إيرادات الضريبة تعد من أهم هذه الموارد ، إذ تشكل حصيلة الضريبة خصوصاً الضريبة المفروضة على الدخل ، الشطر الأكبر من الإيرادات الضريبية التي ينبغي على كل مكلف الالتزام بأدائها لمصلحة الدولة ، بالمقابل يسعى العديد من المكلفين إلى التهرب من أداء دين الضريبة ويتبعون في سبيل ذلك طرق مختلفة ، بيد أن هذا الأمر لا مراء أنه يختلف من مجتمع لآخر وذلك حسب درجة الوعي ، وثقافة المجتمع ، والإحساس بالمسؤولية العامة فضلاً عن الأسباب الأخرى ، كالثقة بتصرفات الإدارة العامة في حسن إنفاق المال العام .

إنّ المشاكل التي تعترض عمل الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة من قبل المدينين بها لا شك أنه ينعكس سلبياً على إيرادات الدولة ، ومن ثم قدرتها

على أداء مهامها هذا من جانب ، ومن جانب آخر وفي إطار دراستنا لهذا الموضوع سنبحث فيما إذا كان هناك تعارض بين عمل الإدارة الضريبية وما تتمتع به من امتيازات وصلاحيات في سبيل التوصل إلى حقيقة دخل المكلف وجباية الضريبة المستحقة ، ومدى تعارض هذه الصلاحيات أو السلطات مع مبدأ الحياة الخاصة للمكلف أو تدخلها في شؤونه الخاصة التي كفلت الدساتير حرمتها وسريتها وما أثر ذلك على حصيلة الضرائب .

والسؤال الذي يطرح هنا ، ما مدى سلطات الإدارة الضريبية في تتبع دخل المكلف ، أم أن القانون حدد لها إطاراً معيناً لا تتجاوزه بما يكفل عدم انتهاك حرمة الحياة الخاصة ؟ ثم هل أن للمكلف الحق بالدفع بالسرية في مواجهة الإدارة الضريبية والى أي مدى يمكنه الاحتجاج بوجه الإدارة الضريبية متذرعاً بمبدأ الحياة الخاصة ؟ لذا سنقسم دراسة الموضوع على بحثين ، نكسر الأول لبيان مبدأ السرية الضريبية أما الثاني فسنعقده لبحث السرية في مواجهة الإدارة الضريبية ، يتقدمها تمهيد عن ماهية الحياة الخاصة .

منهجية الدراسة

تم بحث الموضوع وفق أسلوب يتجلى من خلال النقاط الآتية :-

١. الاستناد إلى نصوص الدساتير والمواثيق الدولية لحقوق الإنسان ونصوص القوانين الضريبية ذات الصلة بموضوع الحياة الخاصة للمكلف .

٢. استعراض دور الفقه والقضاء وما جاء به من وجهات نظر متباينة بصدد توسيع وتقليص مفهوم الحياة الخاصة ، ومدى جواز الخروج عليها من عدمه .

فرضية الدراسة

١. تنطلق هذه الدراسة من فرضية مفادها أن الحياة الخاصة للمكلف مصنونة بموجب نصوص القوانين الوضعية فضلاً عن أحكام الشريعة الإسلامية ، إلا أن ذلك يتطلب أن لا يكون سبب في إعاقة عمل أجهزة الدولة مما يتسبب في هدر جزء من المصلحة العامة المتمثلة بمصلحة الخزينة العامة للدولة بضياح جزء من إيرادات الدولة الضريبية .

٢. نظراً لخصوصية المصلحة موضوع الحماية من قبل القانون الضريبي المتمثلة بمصلحة الخزينة العامة للدولة نجد أن المشرع الضريبي قد أعطى للإدارة الضريبية أحياناً سلطات واسعة في التثبت من حقيقة دخل المكلف الخاضع للضريبة وذلك من خلال الاطلاع على سجلاته ومراسلاته والتحري عن حقيقة دخله ونشاطه وكذلك تفتيش مقر عمله ، والتحقق معه إذا اقتضى الأمر للوصول إلى تقدير صحيح للضريبة ، لكن بالمقابل ينبغي المحافظة على سرية كل ما يتعلق بنشاط المكلف وذلك حفاظاً على الحياة الخاصة للمكلف المكفولة دستورياً .

تمهيد

إِنَّ الْأَصْلَ الشَّرْعِيَّ لِحُرْمَةِ الْحَيَاةِ الْخَاصَّةِ يَنْبَعُ مِنْ قَوْلِهِ تَعَالَى : جِيئَ بِهَا
 الَّذِينَ ءَامَنُوا أَجْتَنِبُوا كَثِيرًا مِّنَ الظَّنِّ إِنَّ بَعْضَ الظَّنِّ إِثْمٌ وَلَا تَجَسَّسُوا وَلَا يَغْتَبَ
 بَعْضُكُم بَعْضًا أَنُحِبُّ أَحَدُكُمْ أَنْ يَأْكُلَ لَحْمَ أَخِيهِ مَيْتًا فَكَرِهْتُمُوهُ وَاتَّقُوا اللَّهَ
 إِنَّ اللَّهَ تَوَّابٌ رَّحِيمٌ ١ .

لقد أولت التشريعات أهمية فائقة لحرمة الحياة الخاصة للأفراد ، إذ كان للفقهاء
 الدور الرائد في إبراز جوهر حرمة الحياة الخاصة ونطاقها ، وكيفية حمايتها كما
 يبرز دور القضاء الخلاق بهذا الصدد بعدّه حصن الحريات .

من الواضح أن التشريعات الوضعية التي أعطت للحياة الخاصة مفهوم
 واسع هي التشريعات الضريبية^٢ ، إذ تبنت مفهوم الحياة الخاصة ومنعت انتهاك
 الحق في خصوصية المعلومات ، وحماية البيانات الشخصية على نحو يوفر
 الحماية لحياة الأفراد من مخاطر تقنية المعلومات وقيدته باعتبارات المصالح
 الوطنية العليا وحقوق الأفراد .

^١ سورة الحجرات الآية ١٢ .

^٢ ينظر : نص المادة (٥٣) والفقرة (٢/٥٦م) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣)
 لسنة ١٩٨٢ النافذ ، كذلك نص المادة (١٤٦) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم
 (١٥٧) لسنة ١٩٨١ ، كذلك المادة (٥٩) من نظام مصلحة الزكاة والدخل السعودي ، مجموعة
 أنظمة ضريبة الدخل وفريضة الزكاة في نهاية عام ١٤١٤ هـ ، الرياض ، ينظر : د. سلطان بن
 محمد علي السلطان ، المحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر ، ط٣ ، ١٤٢٥ هـ - ٢٠٠٤ م ،
 ص ٧٦-٧٥ .

أما الدساتير العربية فأن اتجاهاتها بهذا الصدد تتفق مع التزاماتها الدولية المقررة في المواثيق الدولية والاتفاقات التي وقعت عليها في ميدان حقوق الإنسان^١ ، ويمكن من خلال الاطلاع على النصوص الدستورية العربية ذات العلاقة بالخصوصية يتبين ما يلي :-

أولاً : أن سقف حماية الخصوصية يتمثل بحماية المسكن والمراسلات كأصل عام في الدساتير العربية وليس ثمة سقف أعلى إلا في نطاق محدود ، إذ أغلب الدساتير العربية يقتصر سقف الحماية للخصوصية فيها على مظهر من مظاهرها المادية إذ ورد النص فيها على حرمة المسكن وحظر تفتيشه إلا وفقاً للقانون كما قررت حرمة المراسلات أو سربيتها وقيدت الاطلاع عليها في حدود القانون أيضاً ، إذ تكاد النصوص أن تكون متطابقة بشأن هذين الحقين ، ومن ذلك نص الفقرة (٢) من المادة (١٧) من الدستور العراقي الحالي لسنة ٢٠٠٥ إذ نصت على أنه : (١ . لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين والآداب العامة . ٢ . حرمة المساكن مصنونة ولا يجوز دخولها أو تفتيشها أو التعرض لها إلا بقرار قضائي ، ووفقاً للقانون)^٢ .

^١ إذ تنص المادة (١٢) من الميثاق العالمي لحقوق الإنسان على أنه : (لا يجوز تعريض أحد لتدخل تعسفي في حياته الخاصة أو في شؤون أسرته أو مسكنه أو مراسلاته وكل ما يمس سمعته أو شرفه) .

^٢ كما نصت المادة (١٥) من الدستور العراقي الحالي على أن : (لكل فرد الحق في الحياة والأمن والحرية ولا يجوز الحرمان من هذه الحقوق أو تقييدها إلا وفقاً للقانون وبناءً على قرار صادر من جهة قضائية مختصة) .

ومن الدساتير العربية التي أوردت ذات النص الدستور المصري لسنة ١٩٧١ إذ تنص (ف/٧ م/٥) منه على أنه : (كل اعتداء على الحرية الشخصية أو حرمة الحياة الخاصة للمواطنين وغيرها من الحريات العامة التي يكفلها الدستور جريمة لا تسقط الدعوى الجنائية والمدنية الناشئة عنها بالتقادم ، وتكفل الدولة تعويض لمن وقع الاعتداء عليه) ، كذلك المادة (٤٥) منه نصت على أنه : (للحياة الخاصة حرمة خاصة يحميها القانون) .

كما نص الدستور الأردني لسنة ١٩٥٢ في المادة (١٠) منه على أنه : (للمسكن حرمة فلا يجوز دخولها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبالكيفية المنصوص عليها فيه) .

يتضح من النصوص الدستورية سالفة الذكر أن مفهوم الحياة الخاصة غير محصور في مجال معين من هذه الحقوق بمعنى أن حرمة الحياة الخاصة ليس محصوراً في مجال المراسلات أو المسكن أو الحرية الشخصية للفرد ، إذ أن مفهوم الحياة الخاصة يمكن أن يتسع في كل زمان وحضارة وحسب درجة ثقافة الشعوب ؛ لذلك يذهب بعض الفقه إلى القول بأن الحرية الفردية لها مفهومان ، الأول ضيق يقتصر على حرية التنقل ويعرفها أصحاب هذا الاتجاه بأن الحرية الفردية هي : الحالة التي يكون من خلالها الفرد غير موقوف أو محتجز ويتمتع بحرية التنقل .

أما المفهوم الثاني للحرية الفردية فيرتبط بفكرة الأمان على حد تعبير العلامة (Rivero) ومن هذا التصور الواسع لمفهوم الحرية يتضح أنها تشتمل على قسمين هما حرية التنقل ، وحرية الحياة الخاصة ، وحرمة كل ما من شأنه أن يمثل تعدي أو انتهاك لهذه الحقوق وما يتفرع عنها^١ .

لذا فإن الحق في حرمة الحياة الخاصة يمثل عصب الحرية الشخصية وركيزة أساسية لحقوق الإنسان والحريات العامة وتبعاً لذلك يقتضي هذا الحق الاحترام من قبل السلطات العامة والأفراد كما يقتضي في الوقت ذاته أن تكفل له السلطات الحماية القانونية ضد الانتهاكات غير المشروعة ، بيد أنه يجب ملاحظة أن هذا الحق غير مطلق بل هو مقيد باعتبارات المصلحة العامة التي تسمو على المصلحة الخاصة في حالة التعارض ، إذ أن المصلحة العامة هي التي تحدد نطاق حرمة الحياة الخاصة وفقاً لمبدأ المشروعية وذلك من خلال الموازنة بين مصلحة الفرد في الحق في الخصوصية وبين حاجة المجتمع للأمن والنظام العام^٢ .

المبحث الأول

مبدأ سرية الضريبة

^١ ينظر : د. حسام الدين الاهواني ، الحق في احترام الحياة الخاصة ، القاهرة ، ١٩٧٨ ، ص ٣٧ .
^٢ ينظر : د. محمود عبد الرحمن محمد ، نطاق الحق في الحياة الخاصة ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ٥٥ .

الأصل أن الشؤون الضريبية تحكمها قاعدة السرية ، ومن ثم فإن كل علانية من شأنها أن تُعلم الغير بموقف ضريبي ما تُعد مستبعدة كونها تتضمن اعتداء على الحياة الخاصة للمكلف أو للإدارة الداخلية للمشروع ، ولكن للمشرع أن يخرج على هذا الأصل في إطار قيود مشددة احتراماً لمبدأ الحياة الخاصة^١ .

وعموماً يمكن تعريف السر لغةً بأنه :- ما يكتمه الإنسان في نفسه ، وهو كل ما يضر إفشائه بسمعة مودعه أو كرامته بل كل ما يضر إفشائه بالسمعة والكرامة عموماً^٢ .

أما عن السر الضريبي فيمكن تعريفه بأنه :- كل ما يتعلق بنشاط أو دخل الأشخاص الخاضعين لأحكام القانون الضريبي من بيانات أو تقارير وقوائم التقدير ونسخها وكل معلومة من شأن الإعلان عنها يضر بالمكلفين .

إنّ النصوص القانونية تحظر على الموظف والمكلف بخدمة عامة إفشاء ما يصل إلى علمه من معلومات أثناء قيامه بأداء واجبه الوظيفي إذا كانت سرية بطبيعتها أو يخشى من إفشائها إلحاق الضرر بالدولة أو الأشخاص ، أو إذا

^١ ينظر : د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في مجال الضريبة ، لجنة التأليف والتعريب والنشر ، ١٩٩٩ ، ص ٢٤٥ .

^٢ ينظر : د. عصمت عبد المجيد بكر ، شرح قانون الإثبات العراقي ، ط ٢ ، العاتك لصناعة الكتاب ، بغداد ، ٢٠٠٧ ، ص ١٩٢ .

صدرت له الأوامر من رؤسائه بكتمانها ، ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته^١ ، كما لا يجوز له الاحتفاظ بأي وثائق رسمية سرية بعد إحالته على التقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه^٢ ، بالمقابل ما مدى جواز الاحتجاج بالسر الضريبي في مواجهة القضاء من قبل المكلفين بالالتزام السرية المهنية ، وفي ضوء ما تقدم سنتناول الموضوع بالبحث على مطلبين ، وعلى النحو الآتي :-

المطلب الأول

نطاق مبدأ سرية الضريبة

تحدد التشريعات ومنها التشريع الضريبي نطاق الالتزام بسرية الضريبة ، ويخضع لهذا الالتزام كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضريبة أو في النظر فيما يتعلق بها من منازعات ، كما لا يجوز لأي من العاملين في الإدارة الضريبية ممن لا يتصل عملهم بربط أو

^١ ينظر : نص المادة (٨٩) من قانون الإثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ النافذ .
^٢ ينظر : نص المادة (٤) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ ، للمزيد ينظر : د. غازي فيصل مهدي ، شرح أحكام قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ ، بغداد ، ص١٧-١٨ ، كذلك منعت المادة (٨٨) من قانون الإثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ الموظف والمكلف بخدمة عامة من إفشاء ما وصل إلى علمه أثناء قيامه بواجبه من معلومات لم تنشر بالطرق القانونية ولم تأذن الجهة المختصة في إذاعتها ولو بعد تركه العمل .

تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أي ورقة أو تقرير أو معلومة مما يتعلق بدخل المكلف كونها تُعد أسراراً محظور إفشاؤها^١ .
ولبيان نطاق مبدأ سرية الضريبة سنبحثه في الفرعين الآتيين :-

الفرع الأول

الأشخاص الخاضعين لمبدأ سرية الضريبة

إنَّ نطاق مبدأ سرية الضريبة يتجسد بخضوع عدة فئات لهذا المبدأ ، كما أن هناك حالات خروج عليه على سبيل الاستثناء وفي الأحوال التي يصرح بها القانون ، ويترتب على ذلك نتيجتين هما :-

^١ إذ تنص المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ على أنه : (تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلف أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون ...) ، كما تنص المادة (١٤٦) من قانون الضرائب على الدخل في مصر رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ على : (كل شخص بحكم وظائفه أو اختصاصه أن يتدخل في وعاء ورقابة وتحصيل ومنازعات الضرائب ...) فيخضع هؤلاء للالتزام بالسرية الضريبية .

النتيجة الأولى :- لا يمكن أن يحتج في مواجهة الرؤساء المباشرين في أداء الضرائب ، إذ إن الالتزام بالسرية لا يخضع له الموظف بصفته الفردية لكونه يتعلق بالإدارة بصفة جماعية ؛ لذلك فإن ما يتم الحصول عليه من معلومات وتقارير ضريبية تتعلق بنشاط ودخل المكلف يمكن أن تستخدم من أجل ضرائب أخرى حتى يتم تقدير هذه الضرائب وتحصيلها من قبل إدارات ضريبية مختلفة ، لذا فإن المبدأ العام بشأن الضرائب هو الوضوح داخل جهاز الضرائب بأكمله وبقية دوائر الدولة بما يجيزه القانون^١ .

النتيجة الثانية : - من خلال الاطلاع على النصوص الضريبية المتعلقة بالسرية نجد أنه يخضع لسرية البيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلف أو ما يتعلق بها من منازعات^٢ ؛ لذا لا تشمل السرية البيانات التي تتوافر للجميع أو يستوجب القانون فيها العلانية خصوصاً إذا كانت ضرورية لتنفيذ أحكام القانون ، وبناءً على ذلك قضت محكمة النقض المصرية بأنه (لما كان إشهار البيع في المزاد العلني الذي قدمه المطعون عليه الأول تدليلاً على انتفاء الضرورة الملجئة للبيع لدى المطعون عليه الثاني يتسم بسمة العلانية تبعاً لإشراك الجمهور فيه ، فإن هذا الدليل يعد جائزاً قبوله منه ، ولا يعد في ذلك أن الإدارة الضريبية وتحرزاً منها رفضت إعطاء بيانات عنه تبعاً لأنها

^١ ينظر : د. محمد محمد عبد اللطيف ، مصدر سابق ، ص ٢٤٦ ، ينظر بهذا الخصوص أيضاً د. سلطان بن محمد علي السلطان ، مصدر سابق ، ص ٧٥-٧٦ .

^٢ ينظر : نصوص المواد (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ والمادة (١٤٦) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

ليست طرفاً في الدعوى وأخذاً بالسرية التي يفرضها القانون عليها لأن عدم جواز الإدلاء بقولها في هذا الشأن لمظنة أن يكون للمستند مصلحة أو صلة بربط الضريبة لا يحول دون تقديم الدليل من آخر طالما يمكن الحصول على ما سلف بيانه^١ .

يتضح من الحكم أعلاه أن للإدارة الضريبية أن تبدي قولها وتصرح به ولا تُسأل قانوناً ، ولا يعد إدلائها بهذه المعلومات خروجاً على مبدأ السرية طالما كان الأمر متوافراً لدى الجميع ولا يشمل مبدأ السرية لكون النزاع المعروض عليها يتسم بسمة العلانية للجمهور ، ومن ثم لا يعد هذا الإفصاح عن البيانات خروجاً على مبدأ السرية الضريبية .

الفرع الثاني

حالات الخروج على مبدأ السرية الضريبية

من المعلوم أن الحياة الخاصة للمكلف مكفولة دستورياً^٢ ، لذا لا يجوز القيام بأي فعل من شأنه أن يشكل مساساً بما يتصل بالحياة الخاصة للمكلف إلا وفقاً

^١ ورد هذا الحكم في المجموعة برقم (٢٨) فبراير لسنة ١٩٧٩ السنة (٣٠) ، ص ٦٤٧
^٢ ينظر : نص المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

لأحوال التي يجيزها القانون ، وبناءً على ذلك يجوز للإدارة الضريبية وفيما يتعلق بالشأن الضريبي الخروج على مبدأ سرية الضريبة أحياناً دون أن يعد هذا الخروج إخلالاً بالحياة الخاصة للمكلف وذلك في حالات محددة هي :-

١. إذا أجاز القانون للسلطة المالية ممثلة بالإدارة الضريبية تقديم البيانات الضريبية إلى الغير (كدوائر الدولة) ففي مثل هذه الحالة يرتفع الالتزام بالسرية ولا يشكل ذلك خروجاً على السر المهني ، من ذلك أيضاً تزويد الجهات الرقابية بإقرارات الكشف عن الذمة المالية والبيانات المتعلقة بالدخل غير المشروع وليس للإدارة الضريبية الاحتجاج بسرية البيانات .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرع الضريبي العراقي قد أكد على حق السلطة المالية في تزويد دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي بالبيانات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون أو من أجل تعقب جرم يتعلق بالضريبة كالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي^١ .

بناءً على ما تقدم لا يجوز تقديم أو كشف البيانات الضريبية إلى أية جهة في غير الأحوال المصرح بها قانوناً .

٢. إذا طلب صاحب الشأن كالمكلف بموجب أحكام القانون الضريبي إنشاء البيانات لأن السرية الضريبية تقررت لمصلحته أي لحماية حياته الخاصة

^١ ينظر : نص المادة (١٥) والفقرة (٢) من المادة (١٧) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ .

كالمعلومات المتعلقة بمفردات دخله ، ومن ثم يكون له الحق في أن يتنازل عن هذه الحماية ، فإذا ارتضى المكلف إفشاء البيانات سقط هذا الالتزام على من فُرض عليه ^١.

بالمقابل يرصد قانون العقوبات عقاباً جزائياً لكل من علم بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته أو طبيعة عمله سراً فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً إذا كانت هذه الأسرار تتصل بالحياة الخاصة للمكلف أو عائلته ^٢.

المطلب الثاني

تطبيق مبدأ سرية الضريبة في مواجهة القضاء

اتضح لنا فيما تقدم أن القوانين الضريبية تحظر على أعضاء السلطة المالية إفشاء ما يتعلق من بيانات أو تقارير أو معلومات تتصل بدخل المكلف إلا ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو للفصل في المنازعات الضريبية ، والسؤال الذي يطرح هنا ، ما مدى جواز إحجام موظفي الإدارة الضريبية عن تزويد المحاكم بالمستندات والمعلومات متذرعين بالسر الضريبي أو المهني ؟

^١ ينظر : د. عصمت عبد المجيد بكر ، مصدر سابق ، ص ١٩٤ .
^٢ ينظر : نص المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل كما تنص الفقرة (١) من المادة (٤٣٨) من نفس القانون على (من نشر بإحدى طرق العلانية أخباراً أو صوراً أو تعليقات تتصل بأسرار الحياة الخاصة أو العائلية للأفراد ولو كانت صحيحة إذا كان من شأن نشرها الإساءة إليهم) ، للمزيد ينظر : د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات ، القسم الخاص ، ط ٤ ، دار النهضة العربية ، سنة ٢٠١٢ ، ص ٨٥١ .

للإجابة على هذا السؤال سنتعرض لموقف كل من المشرع والفقهاء وذلك في

فرعين :-

الفرع الأول

موقف المشرع من السرية الضريبية في مواجهة القضاء

أسلفنا أن المشرع الضريبي حظر على موظفي الإدارة الضريبية إفشاء كل ما يصل إلى علمهم من بيانات أو معلومات أو تقارير أو نسخها كونها من الأسرار التي تتعلق بدخل المكلف وهو ما يدخل ضمن مفهوم الحياة الخاصة المصونة دستورياً^١ ، وأجاز على سبيل الاستثناء الإعلان عنها في الأحوال التي يجيزها القانون^٢ .

كما اتضح لنا أن هناك نصوص قانونية مبنوثة بين ثنايا العديد من القوانين تتعلق بالحفاظ على الأسرار المهنية التي تصل إلى علم الموظف أو المكلف بخدمة عامة ويستمر هذا الالتزام حتى بعد انتهاء عمله أو إحالته على التقاعد^٣ .

وتجدر الملاحظة أن المشرع قد رصد عقاباً جزائياً لمن يخالف الالتزام بالسرية إلا إذا كان الخروج على مبدأ السرية في الأحوال التي نص عليها القانون

^١ ينظر : نصوص المواد (١٥-١٧) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ .

^٢ ينظر : نص المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

^٣ ينظر : نص المادة (٤) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام العراقي رقم (١٤)

لسنة ١٩٩١ ، وكذلك نص المادتين (٨٨-٨٩) من قانون الإثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة

١٩٧٩ المعدل ، كذلك نص الفقرة (١) من المادة (٤٦) من قانون المحاماة العراقي رقم (١٧٣)

لسنة ١٩٦٥ .

كأن تكون البيانات والمعلومات السرية ضرورية لتنفيذ أحكام القانون أو أن الإعلان عنها يتعلق بالكشف عن جريمة جنائية أو جنحة أو منع ارتكابها^١، أو إذا ارتضى صاحب الشأن الإفصاح عنها أو للفصل في المنازعات التي تكون منظورة أمام القضاء^٢، وذلك تغليياً للمصلحة العامة على المصلحة الخاصة للمكلف .

الفرع الثاني

موقف الفقه من السرية الضريبية في مواجهة القضاء

يختلف موقف الفقه بهذا الصدد في اتجاهين :-

الاتجاه الأول : يذهب إلى أن للقضاء أن يطلب من موظفي دوائر الدولة تزويده بالوثائق والبيانات المطلوبة سواءً أكان الطلب بحكم أو أمر أم بخطاب من المحكمة ولا يصح الاحتجاج في مواجهتها من قبل دوائر الدولة (كالإدارة الضريبية) بسريتها ؛ وذلك لأن المحاكم أمينة على الحقوق وعلى النظام العام فإذا وجدت أن من المصلحة العامة عدم إعلانها بأن تبقى المعلومات على سريتها فالمحكمة أن تجعل المحاكمة سرية حتى لا يتم الكشف عن هذه المعلومات أو

^١ ينظر : نص المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ .
^٢ ينظر : نص المادة (١٤٦) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

البيانات ، وليس لدوائر الدولة أن تمتنع عن تزويدها بما تطلبه متذرة بالسر المهني ؛ لأنه يجب عليها تطبيق القانون قبل غيرها^١ .

الاتجاه الثاني : يساير أصحاب هذا الاتجاه ما ذهب إليه المشرع بجواز التمسك بالسر الضريبي في مواجهة القضاء مؤسسين رأيهم على موقف المشرع الذي يفرض على الموظف أو المكلف بخدمة عامة بكنم ما يصل إلى علمه من أسرار بسبب مهنته أو عمله ، ولا يسقط عنه هذا الالتزام إلا في الأحوال التي يصرح بها القانون والتي سبقت الإشارة إليها^٢ .

كما أن أصحاب هذا الرأي مستندين على بعض أحكام القضاء كمجلس الدولة المصري الذي ذهب إلى وجوب التزام موظفي الإدارة الضريبية بعدم إفشاء الأسرار التي تتعلق بدخل المكلف وإلا تعرضوا للمساءلة القانونية^٣ .

الفرع الثالث

تقييم وموازنة

من خلال الاستعراض السابق لنصوص القوانين واتجاهات الفقه وبعض أحكام القضاء نجد إن من حق القضاء الطلب من الدوائر الرسمية تزويده بالأوراق

^١ ينظر : د. محمد محمد عبد اللطيف ، مصدر سابق ، ص ٢٤٧ .
^٢ وهي حالتين : ١ . إذا ورد نص يسمح للموظف أو المكلف بخدمة عامة وكان مؤتمناً على الأسرار المهنية تزويد الجهات الرسمية بها . ٢ . إذا وافق صاحب الشأن الكشف عن السر .
^٣ ينظر : د. زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، القاهرة ، ص ٤٨٣ .

والسجلات والبيانات ومنها ما يتعلق بنشاط المكلف وفقاً لأحكام القوانين الضريبية إذا كانت هذه المستندات والمعلومات المطلوبة من قبل القضاء ضرورية للفصل في المنازعات المعروضة أمامه في مواجهة الخصوم أو الإدارة الضريبية .

ويجدر التأكيد هنا أن النصوص الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي التي تتعلق بحفظ الأسرار الضريبية جلها يتعلق بالمعلومات الخاصة بمفردات دخل المكلف كونها تعد من المسائل التي تدخل ضمن مفهوم الحياة الخاصة له ، بيد أن المشرع الضريبي أجاز للسلطة المالية أن تزود دوائر الدولة بالمعلومات والأوراق التي تدخل ضمن مفهوم السرية ، ولكن يشترط لسقوط الالتزام بالسرية أن يكون مقتضى الإفصاح عنها الضرورة اللازمة لتنفيذ أحكام القانون الضريبي أو لتعقب جرم يتعلق بالضريبة ، يفهم من ذلك أن المبرر الذي أقره المشرع للكشف عن البيانات المحظور إفشاؤها أن تكون تستهدف الوصول إلى حقيقة دخل المكلف أو تقدير أو ربط وتحصيل الضريبة أو أنها كانت تستهدف إدانة مالية أو تعويض في حال ارتكاب فعلاً يشكل مخالفةً لأحكام القانون الضريبي كالتهرب من أداء دين الضريبة أو أنها لازمة للفصل في المنازعات الضريبية^١ .

وعموماً ومن باب مفهوم المخالفة ، أنه في حالة عدم وجود نص تشريعي يسمح بالكشف كما يدخل في إطار السرية الضريبية فإنه يجوز للإدارة الضريبية

^١ ينظر : نص المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، وكذلك المادة (١٤٦) من قانون الضرائب على الدخل المصري سبقت الإشارة إليه .

أو للعاملين فيها التمسك بالسري المهني الضريبي وذلك لوجود مانع قانوني أو مصلحة مشروعة يستهدفها القانون ألا وهي مصلحة المكلف ، إذ إن مبدأ الحياة الخاصة له قيمة دستورية ، ومن ثم فإن الخروج على مبدأ السرية يقتضي وجود نص قانوني يجيزه أو إذا ارتضى صاحب المصلحة المحمية قانوناً الكشف عن هذه المعلومات لأن هذه الحماية مقررة لمصلحته ، ومن ثم فإن موافقته بإفشاء السر يرفع عن حامله واجب الكتمان^١.

كما يذهب القاضي الدستوري الفرنسي إلى رفض سرية الشؤون الضريبية لعدم عدها من المسائل التي تتعلق بخصوصية المكلف مبرراً توجهه بالقول أن الضرائب يجب أن تخرج عن نطاق الحماية المفروضة لخصوصية الحياة الخاصة^٢ ، إذ أن القول بغير ذلك من شأنه إقرار عدم المساواة أمام الضرائب العامة^٣.

^١ ينظر : نص المادة (٨٩) من قانون الإثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ المعدل .
^٢ قرار المجلس الدستوري الفرنسي بتاريخ (١٩٨٣/١٢/٢٩) ينظر بهذا الخصوص : د. أمين عاطف صليبيا ، دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠٠٢ ، ص ٣١٨ ، وفي ذات السياق رفض المجلس الدستوري الفرنسي جميع مواد القانون الهادفة إلى الحد من التهرب الضريبي والتي تسمح للسلطة الإدارية بتفتيش منازل المكلفين إلا إذا كان لدى المفتش تكليف من القضاء لغرض تفتيش منزل أو مكتب المكلف وذلك امتداداً للخصوصية المنبثقة عن حرمة المنزل .

^٣ إن مبدأ المساواة أمام الضريبة هو أحد المبادئ الدستورية إذ تنص المادة (١٤) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ على أن (العراقيون متساوون أمام القانون ...) كذلك ورد ذات النص في الدستور المصري لسنة ١٩٧١ بموجب المادة (٤) كذلك الدستور الفرنسي الصادر عام ١٩٥٨ بموجب المادة (٢) ورد ذات النص ، أما المادة (٦) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الفرنسي الصادر في ١٧٨٩ فقد نصت على أنه (يجب أن يكون القانون واحد للجميع سواءً حين يحمي أو حين يعاقب) .

المبحث الثاني

السرية في مواجهة الإدارة الضريبية

إذا كانت الإدارة الضريبية ملزمة بالالتزام السرية في إطار علاقتها مع المكلف فإن لهذا الأخير أيضاً أن يحتمي بالسرية في مواجهة الأولى ، بيد أن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي يمكن أن تقع بذريعة السرية لا يمكن أن تكون ثمرة النشاط الذي تضطلع به الإدارة الضريبية ، إذ أنه يتطلب تظافر الجهود من قبل الغير مع الإدارة الضريبية ؛ لذلك نجد أن المشرع قد يخرج عن إطار مبدأ السرية المفروضة على الغير في مواجهة الإدارة الضريبية ، ومن ثم فإن نطاق التعاون الضريبي قد اتسع ولم يعد قاصراً على المكلف والإدارة الضريبية فحسب وإنما امتد ليشمل الغير أيضاً ، ومن هنا نجد أن الضريبة تأخذ بُعداً جماعياً ، لذا سنقسم الكلام عن السرية في مواجهة الإدارة الضريبية على المطلبين الآتيين :-

المطلب الأول

التمسك بالسرية في مواجهة الإدارة الضريبية

تُعد الضريبة أساساً مسألة فردية كونها تعتمد على دخل المكلف أو أرباحه أو إدارة خاصة بالمشروع ، ومن ثم يقع على عاتق المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بمركزه الاقتصادي والمهني وبطبيعة نشاطه وحقيقة دخله فضلاً لالتزامه بتقديم كل ما تطلبه منه الإدارة الضريبية من أسانيد وتقارير تتعلق بتقدير وفرض الضريبة ، وليس له الحق أن يرفض إجابة طلب الإدارة الضريبية عما تطلبه من بيانات أو معلومات بحجة الاحتماء بمبدأ احترام الحياة الخاصة .

فالمكلف ملزم بتقديم ما يكون ضرورياً لغرض الضريبة استناداً إلى مبدأ ضرورة الضريبة ، ومبدأ مكافحة التهرب الضريبي ، أما عن احترام الحياة الخاصة فإنه لا يعني بالنسبة للمكلف إلا التزام الإدارة الضريبية بالمحافظة على سرية البيانات والتقارير والمستندات الضريبية المتعلقة بمفردات دخله في حوزتها ، وعدم الكشف عنها إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً ، وبالمقابل للمكلف أن يرفض تزويد الإدارة الضريبية بأية بيانات لا تتعلق بفرض الضريبة كونها تمثل تدخلاً في الحياة الخاصة له ، كما قد يحظر المشرع على الإدارة الضريبية الاطلاع على

بعض البيانات أو استخدامها ، ولعل المعلومات والبيانات المتعلقة بالإحصاء أو التعداد السكاني خير دليل على ذلك ، إذ منع المشرع الاطلاع على مثل هذه البيانات أو نشرها من قبل أي فرد أو مؤسسة أو إبلاغ شيئاً منها ، والحكمة في سريتها هي توفير الطمأنينة للأفراد للإدلاء بمعلومات صحيحة عن حياتهم الخاصة ، ومن الخشية من اتخاذها دليلاً ضدهم^١ .

من جانب آخر ألزم المشرع الضريبي دوائر الدولة تزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات والوثائق اللازمة لتنفيذ أحكام القانون الضريبي وليس لهذه الدوائر الامتناع عن تنفيذ هذا الواجب بحجة السرية إذ تنص المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بأنه : (على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية - بطلب منها - البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون .)

المطلب الثاني

حق الإدارة الضريبية في مواجهة الغير

يمنح قانون ضريبة الدخل العراقي السلطة المالية عدة امتيازات في مواجهة الغير ، وهذه الامتيازات قد تتمخض عن واجب يقع على الغير مثل واجب تزويد

^١ ينظر : نص المادة (٤٠) لسنة ٢٠٠٨ من قانون التعداد السكاني العراقي ، وكذلك المواد (٦) - (٨) من القانون رقم (٢٧) لسنة ١٩٦٣ لتنظيم الإحصاء والتعداد السكاني المصري .

الإدارة الضريبية بالبيانات والمعلومات الضرورية لتطبيق أحكام القانون^١ ، كما قد تتبع هذه الامتيازات عن حق للإدارة الضريبية مثل حق الاطلاع^٢.

فمن جانب يقع على عاتق الموظفين العاملين في مؤسسات الدولة التزام يتمثل بإبلاغ الإدارة الضريبية بكل بيان أو معلومة يتصل بعملهم من شأنه أن يساعد الإدارة الضريبية من تنفيذ أحكام القانون الضريبي بالتوصل إلى تقدير الدخل الخاضع للضريبة وجبايتها أو يمنع ارتكاب مخالفة لأحكام القانون الضريبي كارتكاب طرق احتيالية أو غش يؤدي إلى التهرب من أداء الضريبة ، وسواء أكان هذا العلم يتعلق بدعوى قضائية أم تحقيق جنائي ولو انتهت هذه الإجراءات بالحفظ^٣.

وأساس هذا الالتزام ينبثق من المصلحة العامة التي تسمو على مبدأ احترام الحياة الخاصة للمكلف^٤.

^١ إذ تنص الفقرة (١) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بأنه (على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية - بطلب منها - البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون) .

^٢ تنص الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على أنه (للسلطة المالية أن تتحرى أو تتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين) .

^٣ ينظر : د. محمد محمد عبد اللطيف ، مصدر سابق ، ص ٢٥٦ ، كذلك ينظر : د. عصمت عبد المجيد ، مصدر سابق ، ص ١٩٤ ، كما أكدت على هذا الالتزام المادة (١٤٨) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

^٤ ينظر : د. أمين عاطف صليبا ، مصدر سابق ، ص ٣١٨ .

من جانب آخر منح القانون الضريبي الإدارة الضريبية حق الاطلاع في مواجهة الغير - كالمكلف - للتحقق من دخله الحقيقي إذ تنص (ف/٢ ، م/٢٨) على أن (للسلطة المالية أن تتحرى عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين) ، كما أكد على هذا الحق القانون الضريبي المصري وذلك بواجب التزام جميع الإدارات الحكومية بتزويد الإدارة الضريبية بالوثائق والمستندات اللازمة لفرض الضريبة ولا يجوز لها الامتناع عن القيام بهذا الواجب متذرة بالسر الضريبي^١ .

في ضوء ما تقدم يتضح أن للإدارة الضريبية الحق بالاطلاع على ما يفيدها من أوراق أو وثائق أو بيانات أو معلومات بشأن الضريبة سواء أكانت موجودة لدى الجهات الحكومية أم في مقر عمل المكلف أو لدى أي جهة تعتقد بوجود ما يفيدها في تقدير الضريبة ؛ لذلك سنبحث حق الإدارة في مواجهة الغير وذلك في فرعين :-

^١ إذ تنص المادة (١٤٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ على أنه : لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك إدارات الكسب غير المشروع ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أية حالة بحجة المحافظة على سر المهنة من اطلاع موظفي الإدارة الضريبية على ما يريدون الاطلاع عليه لديها من وثائق وأوراق لغرض ربط الضريبة المقررة كما يتعين في جميع الأحوال على هذه الجهات موافاة الإدارة الضريبية بجميع ما تطلبه من بيانات .

الفرع الأول: حق الاطلاع

يُعد حق الاطلاع من أهم الحقوق التي منحها المشرع الضريبي للسلطة المالية ويراد به سلطة يمنحها القانون إلى موظفي الإدارة الضريبية للاطلاع على الأوراق والوثائق والملفات الخاصة بالمكلف نفسه أو الأوراق والوثائق والملفات الخاصة بالجهات الأخرى التي يتعامل معها المكلف للتحقق من صحة بياناته والتثبت من مركزه المالي الحقيقي^١ ، إذ ينبثق عن هذا الحق إمكانية موظفي الإدارة الضريبية من التحري عن مدخولات المكلفين من خلال زيارة محلات عملهم والاطلاع على نشاطهم أو استدعاء المكلف إلى مقرات الإدارة الضريبية والاستفسار عن كل ما له علاقة بنشاطهم^٢ ، وقد يتسع هذا الحق ليشمل فحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والوقوف على طبيعتها ، وجلب ما تراه السلطة المالية مناسباً لها فضلاً عن إلزام المكلف أو من له صلة بالدخل بتقديم

^١ ينظر : رائد ناجي أحمد الجميلي ، التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة النهرين سنة ٢٠٠٠ ، ص ٢٤٩ .

^٢ ينظر : د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، بلا مطبعة ، بلا سنة طبع ، ص ٢٢٥ ، كما أكد على هذا الحق نظام مسك الدفاتر التجارية الصادرة لأغراض تنفيذ قانون الضريبة على الدخل في العراق المرقم (٢) لسنة ١٩٨٥ إذ نصت على أنه (١ . للسلطة المالية بأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال والسجلات والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطه وعمل المكلف أو من يقوم مقامه أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز هذه المهمة للسلطة المالية) ، كذلك أكد على هذا الحق للإدارة الضريبية المشرع المصري وذلك بموجب المادة (٣٩) من قانون الضرائب على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ إذ نصت (لموظفي مصلحة الضرائب على المبيعات ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في الاطلاع على الأوراق والدفاتر والوثائق أياً كان نوعها والمتعلقة بالضريبة)

التسهيلات لها من أجل تمكينها من انجاز مهامها والإجابة على كل استفساراتها علاوةً على تدقيق الحسابات التي يقدمها المكلف^١ ، لكي تستطيع الإدارة الضريبية تقدير الضريبة المستحقة بشكل دقيق أو بنسبة صحيحة أقرب إلى الحقيقة التي يحاول المكلف إخفاءها .

ومن الجدير بالملاحظة هنا أن تطبيق حق الاطلاع قد تعرض لانتقادات عدة تتركز جلها من خشية إساءة استعماله ضد المكلف بالتدخل أو التعارض مع ما يدخل ضمن مفهوم الحياة الخاصة للمكلف ، وهذا ما يتعارض مع مبدأ حرمة الحياة الخاصة للمكلف وعدم إفشاء أسرارها التي كفلها الدستور ؛ لذا تمت إحاطة هذا الحق بضمانات مختلفة تتركز جميعها في عدم كشف أسرار المكلف أو إفشائها عند قيام الإدارة الضريبية باستعمال حق الاطلاع .

ففي العراق ألزم المشرع الضريبي العاملين في الإدارة الضريبية أو من لهم صلة بتنفيذ أحكام هذا القانون المحافظة على جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين بعدها أسراراً محظور

^١ ينظر : د. رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ١٥٤ .

إفشاؤها إلا في الأحوال التي يجيزها القانون وذلك صوتاً لحياة المكلف الخاصة^١ ،
خصوصاً بعدما كفلها الدستور^٢ .

الفرع الثاني حق التفتيش

تقرر النصوص القانونية الضريبية حق السلطة المالية في التقصي والبحث عن حقيقة الدخل الخاضعة للضريبة بهدف تحقيق معرفة أكثر دقة للمادة الخاضعة للضريبة وذلك من خلال الكشف وإجراء التفتيش للمكان التي يمارس فيها المكلف نشاطه والدخول فيها وذلك من قبل لجان مختصة بالتفتيش ولغرض عدم إساءة استعمال هذا الحق من قبل موظفي الإدارة الضريبية وما يشكله من تعدي أو مساس بمفردات الحياة الخاصة للمكلف ، ألزم القانون قيام اللجنة المختصة بالكشف سواء أتقدمت للكشف بسائر أعضائها أم انتداب أحد الأعضاء للقيام بهذه المهمة أن تقوم بعملها بصحبة مختار المنطقة التي يقع فيها المكان الذي تروم دخوله أو برفقة شخصين معروفين من المحلة أو القرية على أن يتم الكشف في الأوقات المناسبة من النهار في أي عقار كائن في منطقتهم للكشف

^١ ينظر : نص المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، كذلك نص على هذا الحق المشرع الضريبي المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وذلك بموجب المادتين (١٤٦-١٤٧) .

^٢ ينظر : نصوص المواد (ف٢/م١٧-١٥) من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ .

عليه بشرط أن يخبروا ساكنيه ويراعوا في ذلك راحتهم كما لهم أن يطلبوا من ساكني العقار بيان المعلومات المتعلقة بالعقار المشغول من قبلهم^١.

ولضمان مبدأ حرمة المساكن تلزم النصوص الدستورية عدم إجراء الكشف عليها أو دخولها إلا في الأحوال التي يجيزها القانون^٢، وقد نص الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ على ذلك صراحة وذلك بموجب الفقرة (٢) المادة (١٧) بقولها : (حرمة المساكن مصونة ولا يجوز دخولها أو تفتيشها إلا بأمر قضائي وفق القانون) .

أما عن موقف القضاء بخصوص حماية حرمة المنزل وكل ما يعد مكاناً لخصوصية الإنسان منزلاً كان أم مكتباً فيذهب المجلس الدستوري الفرنسي إلى عدم دستورية كل نص قانوني يسمح للإدارة الضريبية بتفتيش منازل المكلفين مشروطاً أن يكون لدى من يقوم بالتفتيش تكليف من قبل القضاء بعد أن يكون الأخير قد دقق في موضوعية طلب التفتيش ، ولا شك أن هذا التشدد من قبل القضاء لحرمة المنزل والأماكن الخاصة منبثقاً من مبدأ حرمة الحياة الخاصة^٣.

^١ ينظر : نص الفقرة (١) من المادة (١٣) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل ، ينظر كذلك : د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٥٥ .

^٢ إذ تنص المادة (١٠) من الدستور الأردني لسنة ١٩٥٢ على هذا المبدأ بقولها : (للمسكن حرمة فلا يجوز دخولها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبالكيفية المنصوص عليها فيه) ، كما نصت المادة (٤٥) من الدستور المصري لسنة ١٩٧١ الملغي على كفاية هذا المبدأ .

^٣ ينظر : د. أمين عاطف صليبا ، مصدر سابق ، ص ٣١٩ .

الخاتمة

في نهاية بحثنا لا بد من إيراد أهم ما توصلنا إليه من نتائج فضلاً عما نراه من توصيات :-

أولاً : النتائج

أ- اتفاق كل من المشرع والفقهاء والقضاء على حرمة الحياة الخاصة ، ومنع إفشاء الأسرار التي تضر بحياة المكلف فضلاً لكل ما يعد من شؤون المكلف الخاصة وخصوصاً ما يتعلق بمفردات دخله وسجلاته ، والمكان الذي يزاول فيه نشاطه ومنزله وذلك من خلال النصوص القانونية سواء الواردة في الدستور أم في القوانين العادية فضلاً عن أحكام القضاء التي تشدد على حرمة الحياة الخاصة مع التأكيد على أن الامتيازات التي منحها القانون الضريبي للسلطة المالية عند تقدير دخل المكلف والمتمثلة بحق الاطلاع أو التحري والتفتيش يجب أن تمارس في الإطار الذي رسمه القانون دون أن يمثل ممارسة هذه الحقوق من قبل السلطة المالية تعدياً أو انتهاكاً لمبدأ حرمة الحياة الخاصة وذلك استناداً إلى مبدأ ضرورة الضريبة ، ومبدأ المساواة أمام الضرائب فضلاً عن منع التهرب من أداء الضريبة ، ؛ لذا نعتقد أنه لا يوجد تعارض بين هذه الحقوق ومبدأ سرية الضريبة .

ب- إنَّ مبدأ سرية الضريبة يخضع له فئات معينة تتمثل بالموظف في الإدارة الضريبية بصفة فردية كما أنه يتعلق بالإدارة بصفة جماعية ، ومن ثم لا يخضع لهذا المبدأ سوى البيانات والوثائق والأوراق الخاصة بتحصيل الضرائب ، ولا يشمل

مبدأ السرية الضريبية البيانات والمعلومات التي تتوافر للجميع أو يستوجب القانون فيها العلانية لمقتضيات المصلحة العامة التي تسمو على المصلحة الخاصة كالحالات التي أجاز فيها المشرع قيام الإدارة الضريبية بتزويد دوائر الدولة والمحاكم مما لا ترى فيه محظوراً من إعطائه وقد حصرها المشرع في الحالات الضرورية لتنفيذ أحكام القانون أو لتعقب أي جرم يتعلق بالضريبة أو غيرها أو منع ارتكابه .

ثانياً : التوصيات

نودُّ أن نلفت نظر المشرع الضريبي إلى التشدد في حماية الحياة الخاصة وما يدخل ضمن مفرداتها ، وعدم جواز أي عمل من شأنه أن يشكل انتهاكاً لها إلا ما يتعارض مع مقتضيات المصلحة الوطنية العليا .

لا شك أن الضريبة تُعدُّ ضرورة يجب إقرار الحماية القانونية لها بالشكل الذي يضمن ديمومة إيراداتها لمصلحة خزينة الدولة كونها تشكل مورداً سيادياً ، ونحن نساير المشرع الضريبي فيما منحه من امتيازات للسلطة المالية من أجل الوصول إلى حقيقة دخل المكلف ، وتحصيل دين الضريبة المستحق فيه ولمنع التهرب الضريبي على أن لا يؤدي هذا المسعى من قبل المشرع إلى الخروج على مبدأ حرمة الحياة الخاصة ؛ لذا ينبغي إحاطة امتيازات السلطة المالية بمزيد من الضمانات في إطار نصوص القانون الضريبي وبشكل صريح بما يكفل عدم إساءة استعمالها لهذه الصلاحيات على نحو يشكل انتهاكاً لحرمة الخصوصية للمكلف

وحصرها في أضيق الحدود خصوصاً فيما يتعلق بتفتيش الأماكن الخاصة للمكلف كالمقر أو المكتب الذي يدير فيه نشاطه أو منزله أو العقار الذي يسكنه .

المصادر والمراجع

- القرآن الكريم
- د. أمين عاطف صليبا ، دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، لبنان ، ٢٠٠٢ م .
- د. حسام الدين الاهواني ، الحق في احترام الحياة الخاصة ، القاهرة ، ١٩٧٨ م .
- د. رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، ٢٠١٢ م .
- د. زكريا محمد بيومي ، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، القاهرة .
- د. سلطان بن محمد علي السلطان ، المحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر ، ط٣ ، ١٤٢٥ هـ - ٢٠٠٤ م .
- د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، بلا مطبعة ، بلا سنة طبع .
- د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، ٢٠٠٧ م .

- د. عصمت عبد المجيد بكر ، شرح قانون الإثبات العراقي ، ط ٢ ، العاتك لصناعة الكتاب ، بغداد ، ٢٠٠٧ م .
- د. غازي فيصل مهدي ، شرح أحكام قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ م .
- د. محمد محمد عبد اللطيف ، الضمانات الدستورية في مجال الضريبة ، لجنة التأليف والتعريب والنشر ، ١٩٩٩ م .
- د. محمود عبد الرحمن محمد ، نطاق الحق في الحياة الخاصة ، القاهرة ، ١٩٩٤ م .
- د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات ، القسم الخاص ، ط ٤ ، دار النهضة العربية ، ٢٠١٢ م .

الرسائل

- رائد ناجي أحمد الجميلي ، التهرب الضريبي مع إشارة إلى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، مقدمة إلى جامعة النهرين ، كلية الحقوق ، ٢٠٠٠ م .

القوانين

١. دستور جمهورية العراق الحالي لسنة ٢٠٠٥ .
٢. الدستور المصري الملغي لعام ١٩٧١ .
٣. الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ .
٤. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

٥. قانون ضريبة العقار العراقي رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل .
٦. قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .
٧. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ .
٨. قانون الإثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ المعدل .
٩. قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ .
١٠. قانون المحاماة العراقي رقم (١٧٣) لسنة ١٩٦٥ .
١١. قانون التعداد السكاني العراقي رقم (٤٠) لسنة ٢٠٠٨ .
١٢. قانون الضرائب على المبيعات المصري رقم (١١) لسنة ١٩٩١ .

Abstract

The legal texts undertake the protection of the private life of the tax payer in the field of the tax laws . It Sustains in this field between two conveniences , one of them is the public Convenience which deals with the public treasure of the state, in guaranteeing the continuation of the tax resources . The second is the private convenience of life which is embodied in the privacy of the tax payer in preserving all what is kept under secrecy . The tax rules impose on the tax directory to keep the secrets of the tax payer and the imper missibility of revealing them publicly, such as, the necessity of practising the rules of tax law, depending on the vocational privacy . from other side, the tax law gives the finance directory some allowances in order to reach the read incomes that come under the taxes, such as the right of checking, investigation on the condition, the use of such there right should not violate the private life of tax payer . But, they should be practised in the conditions that are legally permitted .

According to another angle, the tax payer has no right not to supply the tax directory with the reports, documents and information that are required in order to evaluate the income due to tax, or stop the tax directory from checking his documentations or visiting his work place due to his privacy .