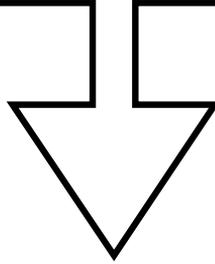


التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع

العراقي

The balance between tax obligations and constitutional rights in Iraqi legislation



م. منتهى جواد كاظم
كلية القانون-جامعة ذي قار

Muntaha jawad kadhim

Abstract

Iraq's tax laws and legislation establish many obligations That are the responsibility of the tax holders, The tax administration also gives many powers Such as the tax authority to investigate and inspect tax-related income to determine the amount of the tax, So a balance had to be struck between tax-administration powers and the rights of the mandate holders. This prevents the abuse of the tax administration and preserves the constitutional rights of tax officials.

the opening statements: taxpayers- Tax administration authorities- Constitutional rights.

الملخص

تقرر القوانين والتشريعات الضريبية في العراق العديد من الالتزامات التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة، كما تمنح الإدارة الضريبية العديد من السلطات والصلاحيات اللازمة لقيامها بالاطلاع والتحري والبحث والنفثيش عن دخل المكلف بالضريبة وحتى تستطيع الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف لتحديد مقدار الضريبة المستحقة.

وفي ظل هذه الالتزامات والسلطات المقررة للإدارة الضريبية، فإن المكلف بالضريبة يتمتع ببعض الحقوق والحريات والضمانات الدستورية والقانونية، والتي من خلالها يمكن إيجاد نوع من التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وبين حقوق المكلفين بالضريبة، وبما يكفل عدم تعسف الإدارة في استخدام سلطاتها وصلاحياتها على وجه غير مشروع يمس الحقوق والحريات المقررة للمكلف بالضريبة.

الكلمات الافتتاحية: المكلف بالضريبة-سلطات الإدارة الضريبة- الحقوق الدستورية.

المقدمة

لم تكن العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور، ويرجع ذلك لسوء نظرة كلاً منهما للأخر، فالمكلف لم يكن يرى موظفي الإدارة الضريبية إلا جانياً وظيفته الحصول على أكبر قدر من الأموال، في حين أن موظفي الإدارة الضريبية كانوا يروا أنفسهم يقوموا بواجب مقدس هدفه تحقيق المصلحة العامة دون مراعاة أي حقوق أو مصالح خاصة للأفراد المكلفين بالضريبة.

هذا وفي ظل ما تتمتع به الإدارة الضريبية من سلطات مختلفة مقرر لها من خلال القوانين الضريبية، مع عدم تمتع المكلف بالضريبة بضمانات حقيقية كل ذلك قد جعل هنالك عدم توازن في القوى بين الإدارة الضريبية والمكلف، مما يجعل هذا الأخير في موضع الضعف دائماً، حيث قد تسيء الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها أثناء القيام بنشاط تحديد الوعاء الضريبي، أو حساب الضريبة من خلال إصدار قرارات تعسفية قد تضر بمصالح المكلف بالضريبة أو تتعدى على الحقوق المقررة له في الدستور والقانون.^(١)

لهذا أصبحت التشريعات الضريبية الحديثة تقوم على أساس إيجاد نوع من التوازن بين الحقوق المقررة للمكلف وفقاً أحكام الدستور - مثل الحق في عدم أفشاء أسراره وحماية حياته الخاصة، والحق في التنقل من مكان لآخر دون وضع قيود عليها وغير ذلك من الحقوق الأخرى - وبين الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة والسلطات المقررة للإدارة الضريبية والتي تمس في كثير من الأحيان الحقوق المقررة للمكلف.

ذلك لأن إيجاد هذا النوع من التوازن يؤدي إلى تحميل المكلف للأعباء الضريبية وعدم تفرقه من سداد الضرائب المستحقة للدولة، إما في حالة شعور المكلف أن خضوعه للضريبة يمس حقوقه وحرياته الأساسية فإنه يسلك طريق التهرب والغش الضريبي.

إشكالية البحث وتساؤلاته:

تقرر القوانين والتشريعات الضريبية التزامات معينة على المكلفين الخاضعين للضريبة، كما تمنح الإدارة الضريبية بعض السلطات التي تؤثر على الحقوق والحرريات الشخصية للمكلفين، مما يجعل هذه الالتزامات والسلطات المقررة تمس الحقوق والحرريات الدستورية، مما ينتج عنه إشكالية دستورية وقانونية تتمثل في ضرورة إيجاد نوع من التوازن بين الحقوق الدستورية وبين الالتزامات الضريبية.

من خلال الإشكالية السابقة يظهر تساؤلاً رئيسياً يتمثل: ما مدى وجود التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في العراق؟

ويتفرع عن التساؤل السابق العديد من التساؤلات الفرعية الأخرى التي تتمثل فيما يأتي:

- من هو المكلف بالضريبة ومن هي الإدارة الضريبية ؟
- ما هي الالتزامات التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة في العراق؟
- ما هي السلطات المقررة للإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي؟
- ما هي الضمانات والحقوق الدستورية والقانونية والتي تكفل إقامة التوازن بين التزامات المكلف وحقوقه؟

أهمية الموضوع:

تظهر أهمية هذا الموضوع في أن المكلف بالضريبة يقع على عاتقه العديد من الالتزامات إلى جانب تمتع الإدارة الضريبية بالعديد من السلطات التي تجعل من المكلف بالضريبة الطرف الأضعف في عملية الرقابة الضريبية، حتى أنه في كثير من الأحيان لا يعلم أنه محاط ببعض الحقوق الدستورية والقانونية التي تكفل حمايته وتؤدي إلى إقامة نوع من التوازن بين التزاماته وسلطات الإدارة وبين حقوقه وحياته الدستورية، لذا فإن من الأهمية إظهار تلك الحقوق والضمانات المقررة للمكلف بالضريبة.

أهداف البحث:

يهدف هذه البحث للتعرف على :

- بيان أهم الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة في العراق.
- توضيح السلطات التي تمتع بها الإدارة الضريبية في العراق.
- توضيح الحقوق والضمانات المقررة للمكلف بالضريبة والتي تكفل إقامة نوع من التوازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف وبين حقوقه وحياته الدستورية.

منهج البحث:

للإحاطة بجميع جوانب الموضوع وقصد الإجابة على الإشكالية السابق ذكرها والتساؤلات الناتجة عنها، فإنه سيتم الاعتماد على المنهج التحليلي بحيث نقوم بتحليل النصوص الدستورية والتشريعية للوقوف على موقف المشرع من المسألة محل البحث نصاً وروحاً، غير مكثفياً بما ورد بين ثنايا تلك النصوص، بل مبرزاً ما هو كامن خلف النصوص مسترشداً برأي الفقه القانوني وأحكام القضاء المقارن ما أمكن ذلك.

تقسيمات البحث:

تناولنا في المبحث الأول أطراف العلاقة الضريبية تطرقنا فيها الى مفهوم المكلف بالضريبة في المطلب الأول, أما في المطلب الثاني فعرجنا على مفهوم الإدارة الضريبية, أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الحقوق الدستورية والضمانات الإجرائية ودورها في حماية المكلف بالضريبة, بحثنا في المطلب الأول الحقوق الدستورية الشخصية للمكلف بالضريبة و تفرغ المطلب الثاني لبحث الضمانات الإجرائية المقررة للمكلف في المنازعة الضريبية , ثم ختمنا البحث بخاتمة مبيّن فيها ابرز النتائج والتوصيات .

المبحث الأول: أطراف العلاقة الضريبية

تعد فرض الضرائب من الحقوق السيادية التي تتمتع بها الدولة في مواجهة كل مواطنيها، حيث تعتمد الحكومات بشكل كبير على الضرائب كأحد الإيرادات العامة في الدولة، والتي يتم من خلالها إشباع الحاجات و سداد النفقات العامة للدولة .

وإذا كانت الضرائب تُعرف بأنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بما حسب قدراتهم المالية، ومن خلالها تقوم السلطات العامة بتحويل الأموال اخصلة نحو تحقيق الأهداف المحددة من قبل السلطة العامة في الدولة (٢)

فالضرائب هي اقتطاع نقدي جبري تجرية الدولة أو أحد هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدرتها التكاليفية.(٣)

هذا وقد عرف قانون ضريبة الدخل العراقي الضريبة على الدخل بأنها تلك الضريبة التي يتم فرضها على الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون(٤)

وبذلك نجد أن القانون قد حدد أن الضريبة تكون على الإيراد الصافي للدخل وتولى الدولة مسؤولية تحصيل الضرائب من خلال أحد هيئاتها العامة ويطلق عليها الإدارة الضريبية والتي

تمثل أحد أطراف العلاقة الضريبية، أما الطرف الثاني في العلاقة الضريبية فيتمثل في الملتزم أو المكلف بالضريبة، وفيما يلي نتناول بيان أطرف العلاقة الضريبية والالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة، والسلطات المقررة للإدارة الضريبية في التشريع العراقي وذلك من خلال مطلبين: .

المطلب الأول: مفهوم المكلف بالضريبة

إن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة تقوم على أساس فكرة المديونية، حيث يمثل المكلف بالضريبة بمثابة المدين، وتكون الإدارة الضريبية بمثابة الدائن في مقابلة المكلف، ولبيان المقصود بالمكلف بالضريبة باعتباره أحد أطرف العلاقة الضريبية، فإننا نتناول التعريف به ، واهم الالتزامات التي تقع على عاتقه في التشريع العراقي وذلك من خلال فرعين.

الفرع الأول: تعريف المكلف بالضريبة

إن لفظ المكلف بالضريبة لم يتم تعريفه تعريفاً دقيقاً من الناحية القانونية، حيث عرف قانون ضريبة الدخل العراقي المكلف بأنه : كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون .^(٥) ولبيان مفهوم المكلف بالضريبة بشكل أوضح فإننا نتناول تعريف المكلف في اللغة ثم تعريف المكلف بالضريبة في الاصطلاح الفقهي:

أولا تعريف المكلف في اللغة:

كَلَّفَ يَكْلِفُ، تَكْلِيفًا، فَهُوَ مُكَلَّفٌ، وَ التَّكْلِيفُ: الأَمْرُ بِمَا يَشُقُّ عَلَيْكَ وَقَدْ كَلَّفَهُ تَكْلِيفًا

يقال كَلَّفَهُ أَمْرًا أَوْ جَبَهُ أَوْ فَرَضَهُ عَلَيْهِ.^(٦)

فالتكليف في اللغة يفيد بأنه أمر يصدر ممن يملكه لمن يطيقه يلزمه القيام بعمل أو الامتناع عنه، ويكون المكلف هو ذلك الشخص الذي صدر الأمر له أي يكون هو الملزم بالقيام بشيء أو الامتناع عن شيء بحسب التكليف الصادر له.

ثانياً تعريف المكلف بالضريبة في الاصطلاح الفقهي:

يُعرف المكلف بالضريبة بأنه " الشخص الطبيعي أو الاعتباري-شركات ومنشآت مختلفة- الذي تفرض عليه الضريبة وفقاً لأحكام القانون الضريبي، ومن ثم يتوجب عليه دفعها إلى الإدارة الضريبية". (٧)

كما يُعرف المكلف بالضريبة بأنه " كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية ويكون تحصيلها مصرح به وفقاً للقانون، فهو يشمل أي شخص يتمتع بأحد المداخل المنصوص عليها قانوناً، حيث يكون ملتزم بدفع الضريبة المقررة". (٨)

فالمكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، والذي يحدده المشرع الضريبي كمدین للضريبة وفقاً لشروط معينة تتولى تحديدها التشريعات والقوانين الضريبية في الدولة. (٩)

تعريف الباحث للمكلف بالضريبة:

مما تقدم يمكن لنا تعريف المكلف بالضريبة بأنه "كل شخص -طبيعي أو اعتباري- يكون ملتزم بسداد الضرائب المستحقة إلى الإدارة الضريبية في المواعيد المحددة قانوناً وفقاً لما تنص عليه القوانين والتشريعات الضريبية النافذة في الدولة".

فالمكلف بالضريبة يشمل الشخص الطبيعي أو الأشخاص الاعتبارية من الشركات والمؤسسات وغيرها من الهيئات التي تكون لها شخصية اعتبارية، والذي يكون ملزم بسداد الضرائب المستحق -سواء كانت هذه الضرائب عليه بصفة شخصية أو كان ملزم باستقطاعها أو تحملها وفق لأحكام القانون- للإدارة الضريبية التي تتولى تحصيل وجمع الضرائب وفقاً لما تنص عليه القوانين الضريبية في الدولة.

الفرع الثاني: التزامات المكلف بالضريبة في القانون العراقي.

يعرف الالتزام الضريبي بأنه الخضوع لأحكام قانون الضريبة والامتثال له عن طريق قيام المكلفين بواجباتهم التي يقرها ذلك القانون (١٠)

هذا وتضع القوانين والتشريعات الضريبية العديد من الالتزامات التي يقع على عاتق المكلف بالضريبة القيام بها وتنفيذها، حيث أن التزام المكلف بسداد الضريبة ليس هو الالتزام الوحيد الذي يقع على عاتقه، بل هناك التزامات متعددة يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها واحترامها وإلا تعرض للمسؤولية القانونية (١١)

وفيما يلي نتناول بيان أهم الالتزامات الضريبية في القانون العراقي والتي تتمثل فيما يأتي:

١- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي:

يُعرف الإقرار الضريبي بأنه بيان مكتوب يقدمه المكلف بالضريبة أو الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضحاً فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك (١٢)

هذا قد الزم القانون العراقي كل مكلف بالضريبة بوجوب تقديم الإقرار الضريبي، حيث نص على أنه "١- للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أم لا.

٢- على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر. (١٣)

فالمادة السابقة تلزم كل مكلف بالضريبة بتقديم الإقرار الضريبي وسواء كان هذا المكلف مسجلاً لدى الإدارة الضريبية أم غير مسجل، وسواء طلبت الإدارة الضريبية من المكلف ذلك أم لم تطلب ذلك.

وقد حدد المشرع وجوب تقديم الإقرار قبل اليوم الأول من حزيران، أي أن المكلف يكون له التقدم بالإقرار خلال الفترة من ١/١ من كل سنة إلى ٥/٣١ من السنة نفسها، إما إذا كانت الإدارة الضريبية هي من طلبت من المكلف تقديم الإقرار فيجب تقديمه خلال ٢١ يوم من تاريخ التبليغ أو النشر (١٤)

ويكون من سلطة الإدارة الضريبية التحري والاستعلام عن صحة ما جاء بالإقرار من معلومات وبيانات، واتخاذ كافة الإجراءات التي حددها القانون للتحقق من صحة الإقرار، وينتهي الفحص أما بالموافقة على صحة ما ورد بالإقرار ومن ثم اعتماده، أو الاعتراض عليه وتصحيح ما ورد به، أو استبعاده كلياً وتقدير الوعاء الضريبي استناداً إلى أساليب أخرى لقياس الدخل بطرق التقدير. (١٥)

وتجدر الإشارة إلى أن بعض التشريعات تلزم المكلف في البداية بوجود إخطار الإدارة الضريبية ببدء النشاط التجاري أو المهني ومن ذلك ما نص عليه التشريع الجزائري حيث نص على أنه: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاصين بالضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوماً الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشي الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة" (١٦).

كما نص القانون المصري على أنه: "يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجاري، وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنيّاً بصفة مستقلة، أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده، وعلى المصلحة، أن تصدر له البطاقة الضريبية" (١٧).

فالمادة السابقة قد عدت استخراج المكلف للبطاقة الضريبية لأول مرة بمثابة إخطار الإدارة الضريبية بمزاولة النشاط، ومن ثم لا يتطلب من المكلف بإخطار الإدارة الضريبية بالبدء بمزاولة، حيث يقوم طلب استخراج البطاقة الضريبية مقام ذلك، وبالحديث في القانون العراقي لم نتوصل إلى نص يوجب على إلزام المكلف بالضريبة بإخطار الإدارة الضريبية ببدء النشاط التجاري أو المهني، بل يلزم القانون كل مكلف يخضع للضريبة، سواء كان مسجلاً أم غير مسجل لدى الإدارة الضريبية، بتقديم الإقرار الضريبي فقط، مما يستدعي تعديل القانون والنص بشكل صريح بإلزام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية عند بدء مزاولة النشاط.

٢- الإلتزام بتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية:

يجب على المكلف بالضريبة أن يقوم بتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية، ذلك لأن الإدارة الضريبية تقوم بعدد من الأعمال أثناء عملية الرقابة الضريبية مثل القيام بعملية الاطلاع والتحري والتفتيش على السجلات والبيانات المتعلقة بدخل المكلف بالضريبة، فيكون على المكلف بالضريبة أن يقدم للإدارة الضريبية أو من يمثلها كل التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمتها أثناء القيام بأعمالهم والإجابة على كافة الأسئلة للاستفسار عن أعماله وتقديم كافة الملفات والسجلات غير ذلك (١٨)

هذا وقد نص قانون مسك الدفاتر التجارية العراقي على هذا الالتزام بنص صريح حيث نص على أنه " للسلطة المالية، بأمر تحريري، إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وأجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة". (١٩)

وبهذا يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم كافة التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية أثناء ممارسة أعمالها القانونية الخاصة بتحديد الوعاء الضريبي أو التأكد من صحة التقارير-الإقرارات الضريبية- المقدمة من المكلف بالضريبة، ولهذا يعتبر منع موظفي الإدارة الضريبية من القيام بأعمالهم جريمة يعاقب عليها القانون (٢٠)

ورغم ذلك لم يتضمن نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي النص على عقوبات جزائية في حالة مخالفة تلك الالتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة مما يستدعي وجوب التدخل من قبل المشرع العراقي ووضع نصوص عقابية في حالة مخالفة تلك الالتزامات.

٣-الالتزام بمسك الدفاتر التجارية:

إذا كان المكلف بالضريبة يمارس نشاطاً تجارياً فإن القانون يلزمه بمسك الدفاتر التجارية، حيث نص القانون على أنه "يجب على التاجر أن يكون لديه عدد من الدفاتر وهي دفتر اليومية العام، دفتر الأستاذ العام، دفاتر المخزنية، محافظ المراسلات والمستندات الأخرى". (٢١)

ومن خلال النص السابق نجد أن التاجر المكلف بالضريبة يلتزم بمسك الدفاتر الأتية :

- دفتر اليومية العام:

وهو دفتر يسجل فيه التاجر كافة معاملاته اليومية من بيع وشراء وإيرادات ومصاريف وغير ذلك، بل أن التاجر يسجل فيه مصروفاته الشخصية، والحكمة من قيد المصاريف الشخصية تظهر في حالة إفلاس التاجر، إذ من الممكن اعتبار التاجر مفلساً بالتقصير إذا كان ينفق على حياته الشخصية مبالغ لا تتناسب مع حالة تجارته ومركزه المالي. (٢٢)

- دفتر الأستاذ العام:

هو من الدفاتر المهمة بالنسبة للتاجر حيث يتم عن طريقة تبسيط العمليات التجارية المختلفة، وتظهر فيه النتائج النهائية لتحركات وقيود عناصر المشروع، فهو صورة فحائية لحالة المشروع. (٢٣)

- دفاتر المخزنية:

وهي دفاتر يُسجل فيها المواد الأولية ودفتر البضاعة التامة الصنع ودفتر البضاعة المشتراة لغرض البيع وغيرها.

- محافظ المراسلات والمستندات الأخرى:

وهي دفاتر يتم فيها نسخ جميع الرسائل والبرقيات التي يرسلها التاجر أو التي يتلقاها، وتظهر أهمية احتفاظ التاجر بمراسلاته أن معظم المعاملات التجارية تقع عن طريق المراسلات والبرقيات، بحيث يمكن الاعتماد عليها في إثبات هذه المعاملات، ويمكن في الوقت الحاضر استخدام آلات النسخ السريع أو تصوير نسخ من هذه المراسلات والبرقيات والمستندات الاحتفاظ بها في ملف خاص، بل أن يتم تخزين هذه المراسلات في الأجهزة الإلكترونية الحديثة والتي يمكن أن تغني عن هذا الدفتر. (٢٤)

ولم يقتصر إلزام المشرع التاجر المكلف بالضريبة بمسك هذه الدفاتر والسجلات التجارية فقط، وإنما الزمه بوجود الاحتفاظ بها لمدة سبع سنوات تبدأ من انتهاء السنة الحسابية، حيث نجد القانون قد نص على أنه " لا يحق للمكلف أتلاف الدفاتر والمستندات والمراسلات الواردة في هذا النظام أو التصرف بها بأي شكل ما لم يحصل على موافقة السلطة المالية بطلب تحريري إلا

إذا مضت عليها مدة تزيد على سبع سنوات من انتهاء السنة الحسابية التي تعود لها المكتسبة تقديراتها الدرجة القطعية". (٢٥)

4- الالتزام بدفع الضريبة المستحقة في المواعيد المحددة:

يعد الالتزام بدفع الضريبة هو الالتزام الرئيس الذي تسعى الدولة إلى وضع العديد من الضوابط والالتزامات الأخرى لتحقيقه ، فالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية، والالتزام بمسك الدفاتر وغيرها من الالتزامات الأخرى، إنما تم النص عليها من أجل تحقيق هذا الالتزام-سداد الضريبة- فهو الهدف المنشود التي تسعى إليه الإدارة الضريبية لتحقيقه.

وهو ما يوجب على المكلف بالضريبة القيام بسدادها في المواعيد المحددة قانون، حيث نص القانون على أنه " يجب على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها ، ويعتبر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع". (٢٦)

وهذا الالتزام ينشأ عنه أن يقوم المكلف أو وكيله بالذهاب إلى الإدارة الضريبية وسداد مقدار الضريبة المستحقة حيث أن دين الضريبة محمول لا مطلوب، بمعنى أنه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه للوفاء بدين الضريبة متى استحق موعدها دون انتظار أن تطالب به الإدارة الضريبية، فمتى جاء الموعد المحدد قانوناً لسداد دين الضريبة وجب على المكلف الذهاب إلى الإدارة الضريبية والقيام بسدادها. (٢٧)

هذا وينبغي النص في القانون على جواز الدفع الإلكتروني تماشياً مع التطورات التكنولوجية الحديثة بحيث يقوم المكلف بالضريبة بسداد الضريبة المستحقة عبر الموقع الإلكتروني للهيئة العامة للضرائب باستخدام وسائل الدفع الإلكترونية وبما يحقق تسهيل سداد الضرائب على المكلفين وسرعة القيام بذلك.

المطلب الثاني: مفهوم الإدارة الضريبية

تحتل الإدارة الضريبية موقعاً مهماً ضمن إدارات وهيئات الدولة، فهي التي يقع على عاتقها تحصيل وجمع الضرائب من المكلفين بالضريبة، وتوريدها للخزانة العامة في المواعيد المحددة قانوناً، والتي تعد أهم إيراداتها في الدولة.

ولهذا فإن المشرع العراقي قد منح الإدارة الضريبية العديد من السلطات والصلاحيات التي تمكنها من القيام بهذه المهمة الهامة وهي تحصيل الضرائب العامة، ومن خلال هذا المطلب نتناول تعريف الإدارة الضريبية والسلطات المقررة لها في القانون العراقي وذلك من خلال فرعين.

الفرع الأول: تعريف الإدارة الضريبية

تناول قانون ضريبة الدخل العراقي تعريف السلطة المالية على أنها موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في القانون.^(٢٨)

ويطلق على هذه السلطة الإدارة الضريبية -السلطة الجبائية - وتُعرف الإدارة الضريبية بأنها " تلك الجهة الإدارية التي تختص بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها لحماية حقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، وتتولى عملية اقتراح التعديلات للتشريعات والقوانين الضريبية للوصول بها إلى درجة الإتقان وبما يحقق المصلحة العامة للدولة".^(٢٩)

كما تُعرف بأنها ذلك الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي ويعمل كهمزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الضريبي.^(٣٠)

كما تُعرف بأنها أحد طفي العلاقة الضريبية ويقع على عاتقها تنفيذ القوانين الضريبية، وتطبيق السياسة المالية للدولة واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية.^(٣١)

تعريف الباحث:

يمكن لنا تعريف الإدارة الضريبية بأنها إحدى الهيئات الإدارية التابعة لوزارة المالية، وتختص بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية، والتحقق من سلامة تطبيقها وذلك حماية لمصالح الخزينة

العامة وحقوق المكلفين بالضريبة، ويتولى القانون الضريبي تحديد سلطاتها واختصاصاتها والواجبات الواقعة عليها" فالإدارة الضريبية وفقاً لما سبق هي جزء من السلطة التنفيذية حيث أنها تمثل أحد الهيئات الإدارية التابعة لوزارة المالية، وقد اختصها المشرع بتنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية بما يضمن حقوق الخزانة العامة، ويضمن حقوق الممولين -المكلفين بالضريبة- كما يقع على عاتق الإدارة الضريبية العمل على تطوير التشريعات والقوانين الضريبية من خلال تقديم الاقتراحات التشريعية للجهات المختصة.

وفي العراق تتولى الأشراف على شؤون الضريبة ما يعرف بالهيئة العامة للضرائب إحدى مديريات وزارة المالية، وبالتالي تكون هذه المديرية وفروعها في المحافظات هي السلطة المالية ممثلة بالموظفين المخولين بالمهام الرقابية في المجال الضريبي بالعراق (٣٢)

الفرع الثاني: سلطات الإدارة الضريبية في التشريع العراقي

لقد منح المشرع العراقي العديد من السلطات الواسعة للإدارة الضريبية، وحتى تستطيع هذه الأخيرة القيام بالواجبات المنوطة إليها، وبما يسمح للإدارة الضريبية من التأكد من صحة الإقرارات الضريبية، ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، والتي يمكن من خلالها الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة.

وفيما يلي نتناول أهم سلطات الإدارة الضريبية -مديرية الضرائب- في القانون العراقي والتي تتمثل فيما يأتي:

١- سلطة التحري:

يتمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري، وتُعرف هذه السلطة بأنها الواجبات المفروضة قانوناً على مأموري الضبط القضائي في دوائر اختصاصهم، والتي من خلالها يتم جمع المعلومات والقرائن التي تفيد في معرفة الحقيقة إثباتاً أو نفياً لوقعة معينة (٣٣)

هذا وقد نص قانون ضريبة الدخل العراقي على تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري في المجال الضريبي، حيث نص على أنه " للسلطة المالية أن تتحرى وتحقق عن دخل المكلف

الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بان لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين" (٣٤)

والتحري من قبل موظفي الإدارة الضريبية يقوم على جمع الإيضاحات وإجراء كل ما يلزم لتحقيق الواقعة، ومن ذلك أن يقوم الموظف بطلب من مأمورية ضرائب أخرى بموافاته بملف معين للمول آخر ليستدل منه على صدق بيانات تقدم بها من يسند إليه ارتكاب الجريمة، أو يخاطب منشأة ما للأدلاء بمعلومات عن مستندات لها أصل في أوراق لديه يشوبها الغموض أو الشك، وغير ذلك من الإجراءات التي قد تكشف عن وقوع الجريمة وعن حقيقة دخل المكلف الخاضع للضريبة، ومدى صدق البيانات التي قدمها للإدارة الضريبية. (٣٥)

وقد أحسن المشرع العراقي بالنص على تلك السلطة بشكل صريح حيث أن التحري له أهمية كبيرة مثل أهميتها في الجرائم العادية، فسلطة التحري تلعب دور فعال في كشف الجرائم الضريبية من جرائم التهرب أو الغش الضريبي وعدم صدق البيانات والمعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة، ومن ثم تحريك الدعوى الجزائية ضد المكلف بالضريبة المخالف للقوانين والتشريعات الضريبية (٣٦)

٢- سلطة الاطلاع:

تُعد سلطة الإطلاع من أكبر السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية والتي تمس حرية الأفراد وحقوقه الدستورية، لكونها تحول للإدارة الضريبية الاطلاع على أسرار المكلف من خلال الاطلاع على أوراقه ومستنداته ومرسلاته الخاصة مما يؤدي إلى كشف هذه الأسرار (٣٧) وتعرف سلطة الاطلاع الضريبي بأنها تلك السلطة التي قررها المشرع للإدارة الضريبية بهدف التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية (٣٨)

كذلك تعرف سلطة الاطلاع بأنها السلطة التي منحها المشرع لموظفي الإدارة الضريبية ذو الاختصاص الخاص ليطلبوا بمقتضاها من المكلف بالضريبة أن يقدم كافة المستندات والسجلات التي تبين دخله لبحثها ودراستها ، وكذا أن يطلبوا من المؤسسات الحكومية والهيئات والمنشآت

الخاصة أن تقدم كل ما يرويه للاطلاع عليه من دفاتر وأوراق ومستندات لأجل التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي وتوضح المركز المالي للمكلف بالضريبة (٣٩)

هذا وقد قرر المشرع العراقي لموظفي الإدارة الضريبية سلطة الاطلاع حيث نص قانون ضريبة الدخل على أنه " يجب 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" (٤٠)

والمشرع العراقي يهدف من وراء تقرير هذه السلطة تمكين موظفي إدارة الضريبة من ربط الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية للمكلف، ولهذا لا يجوز منع موظفي الإدارة الضريبة من الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمرسلات وغيرها من الأشياء التي يمكن من خلالها تحديد المركز المالي للمكلف الخاضع للضريبي ، بل يجب على المكلف وعلى الجهات الأخرى توفير كل ما تطلبه الإدارة الضريبة من مستندات وأوراق وسجلات ودفاتر، وتتجه التشريعات إلى اعتبار منع موظفي الإدارة الضريبة من الاطلاع على تلك الأشياء جريمة يعاقب عليها القانون (٤١)

ولهذا نص قانون ضريبة الدخل على أنه " يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية:
-من لم يقدم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون" (٤٢)

وتجدر الإشارة إن العقوبة السابقة بحاجة إلى التعديل وتقرير عقوبة الحبس إلى جانب عقوبة الغرامة مع زيادة الحد الأدنى للغرامة نظراً لانخفاض قيمة الدينار وبما يحقق الردع للمخالف ويضمن قيام موظفي الإدارة الضريبة بواجباتهم.

٣- سلطة التفتيش:

يتمتع موظفي الإدارة الضريبي بسلطة التفتيش، وهي تعرف بأنها سلطة الاطلاع على محل منحه القانون حرمة خاصة لوصفه مستودع سر صاحبه لضبط ما قد يحتوي عليه من أدلة تساهم في كشف الجريمة^(٤٣)

كما تعرف بأنها إجراء من إجراءات التحقيق يقوم به موظف مختص للبحث عن أدلة جريمة معينة في مكان معين، أو لدى شخص معين وفقاً لأحكام القانون^(٤٤)

هذا وقد منح قانون ضريبة الدخل العراقي السلطة لوزير المالية في تقرير سلطة التفتيش لموظفي الإدارة الضريبية، حيث نص على أنه للوزير أو من يخوله أن يصدر تعليمات لتطبيق أحكام هذا القانون تتناول الأمور التالية :

-التفتيش والتحري عن دخل الأشخاص الخاضعين للضريبة ومصادرهم^(٤٥)

وبهذا فإن التفتيش كسلطة من سلطات الإدارة الضريبية يتمثل في كونه وسيلة قانونية تلجأ إليها الإدارة الضريبية عندما تتأثر الشكوك لديها بوجود ممارسات تدليسيه لدى المكلف الضريبي للتهرب أو الغش الضريبي، عندها يكون للسلطة المالية الحق في القيام بأجراء المعاينة والتفتيش بالبحث والفحص في كل محلات المكلف الخاضع للضريبة بهدف البحث عن مصادر دخله أو المستندات والوثائق التي تارت حولها شبهات التهرب^(٤٦)

وتقتصر حدود عملية التفتيش على البحث عن الدفاتر والمستندات المتعلقة بتهرب أو غش المكلف أو غيرها من الجرائم الضريبية الأخرى، والتي تفييد في كشف حقيقة إيرادات وأرباح المكلف وتكشف عن الجريمة التي ارتكأها^(٤٧)

وبالنظر إلى قانون ضريبة الدخل العراقي نجد أنه لم ينص على منح موظفي الإدارة الضريبية سلطة التفتيش، وإنما اكتفى بالنص على سلطة الاطلاع والتحري فقط، ومع ذلك يجوز منح موظفي الإدارة سلطة التفتيش بناءً على قرار من الوزير المختص حيث نص القانون على أنه: "للوزير أو من يخوله أن يصدر تعليمات لتطبيق أحكام هذا القانون تتناول التفتيش والتحري عن دخل الأشخاص الخاضعين للضريبة ومصادرهم^(٤٨)."

والنص السابق يشير إلى إمكان تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التفتيش بناءً على تعليمات يتم إصدارها من الوزير أو من ينوبه، وإن كنا نرى وجوب النص على تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التفتيش في ما يخص مكان عمل الممول على الأقل حتى يتم الكشف عن الجرائم التي وقعت من الممول من خلال القانون وليس من خلال التعليمات وبما يمنح موظفي الإدارة الضريبية هذه السلطة بشكل قانوني يتفق مع أحكام الدستور والذي نص على أنه " لا يكون تقييد ممارسة أي من الحقوق والحريات الواردة في هذا الدستور أو تحديدها إلا بقانون أو بناء عليه، على ألا يمس ذلك التحديد والتقييد جوهر الحق أو الحرية"^(٤٩)

ومن خلال سبق يظهر إن موظفي الإدارة الضريبية يتمتعون بالعديد من السلطات الواسعة والتي قد تمس في كثير من الأحيان الحقوق والحريات المقررة للمكلفين الخاضعين للضريبة، مما يستدعي وجود عدد من الحقوق والضمانات التي تكفل عدم تعسف الإدارة الضريبية في ممارسة السلطات المقررة لها، وتحمي حقوق وحريات المكلفين بالضريبة.

المبحث الثاني: الحقوق الدستورية والضمانات الإجرائية ودورها في حماية المكلف بالضريبة

إذا كانت القوانين والتشريعات الضريبية قد وضعت على عاتق المكلف بالضريبة العديد من الالتزامات، ومنحت الإدارة الضريبية العديد من السلطات والامتيازات مثل سلطة التحري والاطلاع والتفتيش، كل ذلك في سبيل الوصول إلى معرفة الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، فلا يمكن بحال من الأحوال أن يؤدي استعمال تلك السلطات المقررة للإدارة الضريبية في انتهاك الحقوق الدستورية والقانونية، وإنما ينبغي أن تمارس الإدارة الضريبية السلطات المقررة لها في الإطار المسموح به قانوناً وبما لا يؤدي إلى انتهاك حرمة الحياة الخاصة للمكلف. لهذا فإن المكلف بالضريبة يتمتع بالعديد من الحقوق الدستورية والضمانات القانونية التي تكفل إقامة نوع من التوازن بين السلطات المقررة للإدارة الضريبية والالتزامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة، بما يضمن عدم انتهاك الحقوق الدستورية المقررة للمكلف بالضريبة.

وفيما يلي نتناول بيان الحقوق الدستورية المقررة للمكلف، والضمانات الإجرائية التي تكفل حماية المكلف من تعسف استخدام الإدارة الضريبية للسلطات المقررة لها وذلك على نحو ما يأتي:

المطلب الأول: الحقوق الدستورية الشخصية للمكلف بالضريبة

لقد تناولت الدساتير العراقية المتعاقبة بداية من النظام الأساسي لعام ١٩٢٥م وتعديلاته وصولاً إلى دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥م الحالي النص على أن الحرية الشخصية مصونة وأنها لا تمس، وأن اختلفت هذه النصوص الدستورية في كفالة الحريات والحقوق الشخصية وكيفية حمايتها من أي اعتداء، وقد نص دستور ٢٠٠٥ النافذ على أن: " لكل فرد الحق في الحياة والأمن والحرية، ولا يجوز الحرمان من هذه الحقوق أو تقييدها إلا وفقاً للقانون وبناء على قرار صادر من جهة قضائية مختصة".^(٥٠)

وتُعرف الحقوق الشخصية بأنها مجموعة من الحقوق تنصب على مقومات وعناصر الشخصية ذاتها في مظاهرها المختلفة، وهذه الحقوق تثبت للشخص لكونه إنساناً ولذلك فإن هذه الحقوق يتمتع بها المواطن كما يتمتع الأجنبي على حدٍ سواء دون تمييز.^(٥١)

ولما كانت الحقوق والحريات الشخصية تتعلق بشخص الإنسان مادياً، ومعنوياً أي ببدنه، وكرامته، وكيانه، فإنها تعد في نظر الكثير من الفقهاء أهم الحريات العامة.^(٥٢)

ويتمتع المكلف بالضريبة بهذه الحقوق الدستورية ولا يمكن أن تحد الالتزامات التي تقع على عاتقه أو السلطات المقررة للإدارة الضريبية من هذه الحقوق إلا في الإطار المسموح به قانوناً، وفيما يلي نتناول بيان أهم الحقوق التي يتمتع المكلف بالضريبة وفقاً لما ينص عليه الدستور وذلك من خلال ثلاثة فروع.

الفرع الأول: احترام حقوق الإنسان وحرياته الأساسية

تناول دستور جمهورية العراق النص على العديد من الحقوق الدستورية التي يتمتع بها كافة المواطنين في الدولة، ويجب على الإدارة الضريبية احترام تلك الحقوق عند ممارسة وظائفها،

ومن الحقوق التي يتمتع بها المكلف ولا يجوز المساس بها الحق في الحياة والأمن والحرية، حيث نص الدستور على أنه " 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". (٥٣)

وبهذا يكون على عاتق الإدارة الضريبية احترام تلك الحقوق الدستورية المقررة للمكلف بالضريبة، بحيث لا يكون للإدارة الضريبية انتهاك تلك الحقوق أو المساس بها .

فالدستور يكفل حماية الحقوق والحريات إما كفالة مباشرة من خلال قواعده، أو بطريق غير مباشر من خلال مبادئه وذلك بأن يترك للمشرع تحديد إطار هذه الحماية في إطار مبادئ عامة يقررها ويوفر ضماناتها، ومن ناحية أخرى وكأصل عام يتدخل المشرع لتنظيم الحقوق والحريات. (٥٤)

وإذا كان الدستور قد نص على العديد من الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة والتي يجب على الإدارة الضريبية احترامها ، فإن عملية فرض الضريبة على المكلفين وتحصيلها والرقابة عليها ومنع التهرب من دفعها وفقاً لأحكام القانون وملاحقة مرتكبي الجرائم الواقعة خلافاً لأحكام هذا القانون، تتطلب القيام ببعض الإجراءات لجمع الأدلة والتحري عن مرتكبي هذه الجرائم والتي قد تؤدي إلى المساس بحقوق وحريات المكلفين، ومن هنا يبدو ضرورياً وضع الضوابط اللازمة لاحترام الدولة لحقوق المكلفين وحرياتهم في المجال الضريبي. (٥٥)

وتمثل تلك الحقوق عصب الحريات الشخصية والركائز الأساسية لحقوق الإنسان وحرياته العامة، مما يقتضي على السلطات العامة بما فيها الإدارة الضريبية احترامها ضد الانتهاكات غير المشروعة ويمثلاً الاعتداء على تلك الحقوق جريمة تستوجب الجزاء الجنائي والإداري فضلاً عن إمكانية التعويض المدني عن تلك الاعتداءات والانتهاكات لتلك الحقوق الدستورية. (٥٦)

هذا ومن الحقوق الدستورية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة عدم جواز تفتيشه مسكنه إلا بناء على قرار قضائي من السلطات المختصة، حيث نص الدستور على أنه " حرمة المساكن مصونة ولا يجوز دخولها أو تفتيشها أو التعرض لها إلا بقرار قضائي ووفقاً للقانون". (٥٧)

وبالتالي فإن القانون الضريبي وأن كان نص على سلطة الإدارة الضريبية في القيام بالتفتيش إلا أن ذلك لا يعني منح الإدارة الضريبية حق التفتيش لمسكن المكلف أو مكتبه للحصول على هذه الأوراق دون الحصول على إذن مسبق بذلك من السلطات القضائية المختصة.^(٥٨) حيث أن حرمة مسكن المكلف ومكان عمله مصنونة بنصوص الدستور، وبالتالي يكون من الواجب على الإدارة الضريبية احترام تلك الحقوق المقررة للمكلف بالضريبة.

الفرع الثاني: حق المكلف في عدم إفشاء أسرار

يُعد حق المكلف في عدم إفشاء أسرار من الحقوق الدستورية الشخصية، ويشمل هذه الحق حقه في سرية المراسلات والمكاتبات الشخصية والسجلات والبيانات الخاصة، حيث يتعلق هذا الحق بالقومات المعنوية للشخصية ووجوب الحفاظ على أسرار الشخص وعدم التدخل فيها باعتبارها من الحقوق الشخصية والتي يجب حمايتها والتعويض عن الأضرار التي تلحق بها.^(٥٩) وقد تناول دستور جمهورية العراق النافذ النص على حماية الحياة الخاصة للشخص في أكثر من موضع حيث نص على أنه " لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية بما لا يتنافى مع حقوق الآخرين والآداب العامة " .^(٦٠)

كما نص الدستور أيضا على أن "حرية الاتصالات والمراسلات البريدية والبرقية والهاتفية والإلكترونية وغيرها مكفولة، ولا يجوز مراقبتها أو التنصت عليها، أو الكشف عنها، إلا لضرورة قانونية وأمنية، وبقرار قضائي" .^(٦١)

وتطبيقاً لهذه الحقوق الدستورية فإن القوانين والتشريعات الضريبية تلزم موظفي الإدارة الضريبية بواجب الالتزام بالسرية المهنية^(٦٢)

بحيث يجب على كل موظف من موظفي الإدارة الضريبية عدم إفشاء أي من الأسرار أو البيانات أو المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتي يتم الاطلاع عليها أثناء ممارسة وظائفهم الرقابية لتحرى عن دخل المكلف الخاضع للضريبة ، ويعتبر إفشاء الموظف لأي من هذه الأسرار جريمة يعاقب عليها القانون^(٦٣)

ولهذا نص قانون ضريبة الدخل على أنه " تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم " (٦٤)

كذلك أشارت المادة (٥٦) فقرة (٢) من ذات القانون على تجريم إفشاء أي أسرار تتعلق بأي معلومات أو بيانات بدخل المكلف بالضريبة، وكان الواجب على المشرع جمع تلك النصوص في مادة واحدة وهي المادة (٥٣) من القانون لأنها تتضمن أحكاماً تخص موضوع واحد وحتى لا يحدث إرباك في مواد القانون من حيث صياغته (٦٥)

كما نص القانون على عقوبة في حالة مخالفة هذا الالتزام تتمثل في العقوبة بالغرامة التي لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار (٦٦)

إلا أننا نرى أن النص السابق يحتاج إلى تشديد العقوبة لكي يحقق الردع العام والخاص وبحيث تصبح العقوبة السجن والعزل من الوظيفة، نظراً لخطورة البيانات والمعلومات التي يطلع عليها موظفي الإدارة الضريبية مما يستدعي تدخل المشرع بالتعديل.

وبهذا نجد أن النصوص القانونية وتطبيقاً للنصوص الدستورية التي تقر حق المكلف في الحياة الخاصة وفي عدم إفشاء أسرارها، قد اتجهت إلى تقرير التزامات على كل موظفي الإدارة الضريبية

تتمثل في حظر إفشاء أي معلومات أو بيانات كانت سرية بطبيعتها أو يخشى من إفشائها إلحاق الضرر بالمكلفين بالضريبة ويبقى هذا الالتزام قائماً على الموظف حتى بعد إحالته للتقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه. (٦٧)

الفرع الثالث: الحق في التنقل وحرية السفر

حق التنقل هو حق الشخص في الحركة والانتقال من مكان لمكان داخل حدود الدولة والخروج منها والعودة إليها دون قيود إلا وفقاً لأحكام القانون، وتعد حرية التنقل أمراً طبيعياً ملازماً لحق الحياة، ولا تحتاج إلى الاعتراف بها من أجل ممارستها، وإنما تحتاج إلى تنظيم ممارسة هذا الحق على نحو يكفل مصلحة الإنسان والمجتمع. (٦٨)

وهو يعد من الحقوق الدستورية اللصيقة بالشخصية والتي يتمتع بها كافة المواطنين في الدولة، وقد نص الدستور العراقي على هذا الحق حيث نص على أنه " للعراقي حرية التنقل والسفر والسكن داخل العراق وخارجه" ^(٦٩) وبهذا يكون للمكلف بالضريبة حرية التنقل من مكان إلى مكان آخر أو السفر إلى خارج العراق ، دون الحاجة إلى حصول على آذن أو تصريح من الإدارة الضريبية.

ولا يكون من سلطة الإدارة الضريبية تقييد هذه الحرية لإجبار المكلف على دفع ما عليه من ضرائب أو غير، ذلك إلا في حالة الحصول على أذن قضائي من الجهات القضائية المختصة. حيث نص قانون ضريبة الدخل العراقي على أنه " إذا اقتنعت السلطة المالية بان أحد الأشخاص يحاول السفر إلى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي تفرض عليه أصالة أو نيابة كلها أو جزءاً منه فلها أن تطلب إلى الجهات المختصة تأخيرها أو منعه من السفر مبينة هويته وإن الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق إلا بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية تشير إلى رفع ذلك الحظر عنه" ^(٧٠)

فالمادة السابقة توضح أن منع المكلف بالضريبة من التنقل أو السفر لا يكون إلا من خلال صدور قرار قضائي من الجهات المختصة بناء على طلب من الإدارة الضريبية إذا رأت أن المكلف يحاول الهروب من سداد الضرائب المستحقة عليه.

أما في غير ذلك من الأحوال فلا يجوز للإدارة الضريبية تقييد الحقوق والحريات المقررة للمكلف، حيث أن المشرع يحيط الحقوق الدستورية بسياج من القداسة لا يجوز اختراقها إلا بنصوص القانون وعبر أحكام القضاء. ^(٧١)

وعلى هذا فإن النصوص الدستورية تقرر العديد من الحقوق التي يتمتع بها المكلف في مواجهة السلطات المقررة للإدارة الضريبية وبما يحقق نوع من التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية والحقوق المقررة للمكلف بالضريبة.

بحيث لا يجوز أن تستباح حقوق الإنسان بكل مفرداتها أثناء قيام الإدارة الضريبية بعملية الرقابة الضريبية كحقوق المكلف في حرمة المسكن والانتقال وحرية السفر حتى وإن كان في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب والرسوم، لأن الدستور الذي كفل هذه الحقوق أسمى من كل القوانين، وقد وضع القيود والإجراءات التي تكفل صيانتها، أما القول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي في منزلة أعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول وبخالف مبدأ المشروعية. (٧٢)

المطلب الثاني: الضمانات الإجرائية المقررة للمكلف في المنازعة الضريبية

تتجه التشريعات والقوانين الضريبية إلى النص على تمتع المكلف بالضريبة ببعض الضمانات الإجرائية التي تكفل حماية المكلف من تعسف السلطات المقررة للإدارة الضريبية، حيث يكون من حق المكلف الاعتراض على التقدير الضريبي الصادر من جهة الإدارة الضريبية أمام هذه الأخيرة، كما يكون له الحق في الاعتراض أمام الجهات القضائية المختصة، وتتناول ذلك من خلال فرعين.

الفرع الأول: حق المكلف في الاعتراض أمام الإدارة الضريبية

يكون من حق المكلف بالضريبة الاعتراض على التقدير الضريبي من خلال التقدم بطلب مكتوب يتقدم به المكلف أو من ينوب عنه إلى مقدر ضريبة الدخل لإعادة النظر في قرار التقدير الصادر عنه، والذي تم تبليغه للمكلف، وذلك لوجود أسباب تبرر إعادة النظر بقرار التقدير (٧٣)

وقد تناول قانون ضريبة الدخل العراقي النص على هذا الحق " للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه أن يقدم اعتراضا خطيا إلى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير أو إلى أية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه مبينا أسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه أن يقدم إلى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لأثبات اعتراضه". (٧٤)

فالمشروع من خلال هذا النص يقرر الحق في التظلم من قرار التقدير الصادر من الإدارة الضريبية، بحيث يمكن أن يتم قبول الاعتراض من قبل الإدارة الضريبية وتقوم بتصحيح

الأوضاع القانونية التي تم الاعتراض عليها من قبل المكلف بحيث يعاد النظر في مقدار الضريبة أو الأقساط المتعلقة بها، كما قد يتم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية بشكل ودياً على قيمة الضريبة المستحقة أو غير ذلك ويكون الاتفاق في هذه الحالة حاسماً للتراع^(٧٥) وفي حالة رفض الإدارة الضريبية الاعتراض المقدم من المكلف بالضريبة، فيكون من حقه الاعتراض أمام الجهات القضائية المختصة.

الفرع الثاني: حق المكلف في الاعتراض أمام القضاء

يُعد حق المكلف في الاعتراض أمام الجهات القضائية على قرارات التقدير الضريبي الصادرة من الإدارة الضريبية أو غير ذلك من الأعمال والقرارات الأخرى، من الحقوق الدستورية المقررة له ، حيث نص الدستور على أنه " يحظر النص في القوانين على تحصيل أي عمل أو قرار إداري من الطعن " .^(٧٦)

وبهذا فإن حق اللجوء إلى القضاء يعتبر من الحقوق الدستورية الهامة التي تكفل حماية المكلف بالضريبة من اعتداء أو تعسف من قبل الإدارة الضريبية، ذلك لأن القرارات الصادرة من الإدارة الضريبية هي قرارات إدارية يقبل الطعن فيها أمام الجهات القضائية المختصة^(٧٧) وقد اتجه المشرع العراقي إلى تقرير حق المكلف في الطعن في قرارات الإدارة الضريبية أمام لجان التدقيق ، حيث نص القانون على أنه " للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل أو الضريبة أن يستأنف قرارها لدى لجنة التدقيق بعريضة يقدمها إليه أو إلى أية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه، وعليه أن يثبت ذلك بالوثائق والسجلات والبيانات الأخرى".^(٧٨)

فالمشرع قد منح الحق للمكلف بالضريبة في الاعتراض على قرار التقدير الضريبي أو فرضها أمام اللجان الاستئنافية ، والتي يتم تشكيلها من قاضي من الصنف الثاني وعضوين اثنين من الموظفين المختصين بالأموال المالية ويتم تعيين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم^(٧٩)

ونرى أنه من الأفضل أن يتدخل المشرع العراقي بتعديل القانون ويتم إلغاء نظام لجان الاستئناف ويكون مجلس الدولة هو المختص بنظر تلك الدعاوى، نظراً لما يكفله ذلك من تحقيق العدالة للمكلفين بدفع الضريبة، على أن يتم تخصيص دوائر (جهات محددة) في محكمة القضاء الإداري تختص بنظر الطعون الضريبية.

إذ أن مجلس الدولة العراقي وفق لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي لا يُعد مختص بنظر المنازعات الضريبية ولهذا قرار المجلس في العديد من أحكامه رفض الدعوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية واستند في ذلك " إلى أن محكمة القضاء الإداري تختص بالنظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية الصادرة عن الموظفين التي لم يعين مرجعاً للطعن فيها، وأن الاعتراض على فرض الضريبة يتم أمام السلطة المالية، وفي حالة رفضها يكون الاعتراض أمام لجنة الاستئناف وفق نص المادة ٣٥ من قانون ضريبة الدخل " (٨٠)

ورغم ذلك فقد نظرت محاكم القضاء الإداري بالعراق بعض الدعوى المتعلقة بالمنازعات الضريبية في دعاوى متشابهة لتلك التي رفضتها ، ومنها نظرها لدعوى مقامة ضد قرار السلطة الضريبية بمنع منح الإعفاء المطلق للمدعية بالرغم من كونها قد انفصلت عن زوجها قبل نشوء الواقعة المنشأة للضريبة مما يجعل الرابطة الزوجية التي على أساسها تم احتساب الضريبة غير موجودة مما يجعل المدعية مستقلة عن زوجها ومكلفة لذاتها ويكون لها طلب الإعفاء، و عليه قررت المحكمة إلغاء القرار المطعون عليه " (٨١)

وعليه يجب تدخل المشرع لمنع هذا التعارض في الأحكام والنص على منح القضاء الإداري سلطة نظر المنازعات الضريبية لتحقيق العدالة للمكلفين بالضريبة والحفاظ على حقوقهم وحررياتهم العامة من أي اعتداء قد يقع من قبل الإدارة الضريبية.

وبهذا نجد أن الدستور والتشريعات قد قررت العديد من الحقوق والضمانات التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، والتي تكفل في إقامة التوازن بين السلطات المقررة للإدارة الضريبية، وبين الحقوق المقررة للمكلف بالضريبة، وبما يكفل عدم تعسف الإدارة الضريبية في استخدام السلطات المقررة لها استخدام غير مشروع ينطوي على انتهاك أو اعتداء على حقوق وحرريات المكلف بالضريبة.

الخلاصة

انتهينا من هذه الدراسة والتي تحمل عنوان " التوازن بين الالتزامات الضريبية والحقوق الدستورية في التشريع العراقي " حيث استعرضنا الالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة، وكذلك السلطات المقررة للإدارة الضريبية والتي قد توسع المشرع في تقريرها، مما استدعي النص على بعض الحقوق والضمانات الدستورية والقانونية والتي إقامة التوازن بين الالتزامات الواقعة على المكلف والحقوق المقررة لها، وبما يسمح للإدارة الضريبية من القيام بوظائفها والوصول إلى معرفة الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة ودون الاعتداء على حقوقه وحرياته الدستورية والقانونية.

هذا وقد أسفر البحث في هذه الموضوع عن مجموعة من النتائج والتوصيات نود في ختامه أن نبينها، وسنسردها في البداية ما توصلنا إليه من نتائج، ثم نتبعها بما نريد أن ندلي به من توصيات، ونتناول هذه وتلك على النحو التالي.

أولاً النتائج:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى ما يأتي:

١- إن المكلف بالضريبة هو كل شخص -طبيعي أو اعتباري- يكون ملتزم بسداد الضرائب المستحقة إلى الإدارة الضريبية في المواعيد المحددة قانوناً وفقاً لما تنص عليه القوانين والتشريعات الضريبية النافذة في الدولة.

٢- وضعت القوانين والتشريعات الضريبية العديد من الالتزامات التي يقع على عاتق المكلف الالتزام بها وألا أصبح مخالفاً للقانون.

-توسع المشرع العراقي في تقرير العديد من السلطات والصلاحيات للإدارة الضريبية من أجل القيام بوظائفها على الوجه المطلوب وبما يضمن عدم حدوث قهرب أو غش من قبل المكلفين بالضريبة.

٣- تناول دستور جمهورية العراق النافذ النص على العديد من الحقوق والحرريات التي تكفل تحقيق التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وبين التزامات المكلف بالضريبة وحقوقه القانونية،

والتي تساهم بشكل كبير في حمايتهم من أي تعسف أو إساءة لاستعمال السلطات من جانب الإدارة الضريبية وبما يحقق التوازن بين أطراف العلاقة الضريبية.

٤- إن إيجاد نوع من التوازن بين حقوق المالك بالضريبة والتزاماته والسلطات المقررة للإدارة الضريبية، يؤدي إلى تحميل المالك للأعباء الضريبية وعدم قهره من سداد الضرائب المستحقة للدولة، إما في حالة شعور المالك أن خضوعه للضريبة يمس حقوقه وحرياته الأساسية فإنه يسلك طريق التهرب والغش الضريبي.

ثانياً التوصيات:

تتمثل أبرز التوصيات التي نود أن نوصي بها في ختام هذه الدراسة فيما يلي:

١- نوصي المشرع العراقي بوجوب تشديد العقوبة المقررة في حالة إفشاء الموظف لأي من الأسرار الخاصة بالمكلف الخاضع للضريبة، وبموجب تصح العقوبة المقررة هي السجن بالإضافة إلى الغرامة والعزل من الوظيفة.

٢- يجب العمل على زيادة الضمانات الدستورية والتي يتمثل أهمها في وضع نصوص دستورية تكفل حماية البيانات الشخصية للمكلفين بالضريبة وعدم إفشاء تلك البيانات لأي سبب كان، وكذا النص على حرمة مسكن المالك بالضريبة وحرمة مكان عمله بحيث لا يجوز انتهاك حرمة تلك الأماكن إلا في حالة وجود إحدى الجرائم الضريبية وبناء على قرار من الجهات القضائية المختصة، وبما يكفل حماية المالك بالضريبة من أي اعتداء أو تعسف من قبل الإدارة الضريبية.

٣- نرى أنه من الأفضل أن يتم إلغاء نظام لجان الاستئناف ويكون مجلس الدولة العراقي هو المختص بنظر تلك الدعاوى، نظراً لما يكفله ذلك من تحقيق العدالة للمكلفين بالضريبة، على أن يتم تخصيص محكمة داخل محكمة القضاء الإداري تختص بنظر الطعون الضريبية.

٤- يجب توعية موظفي الإدارة الضريبية بأهمية تحسين العلاقة مع المكلفين بالضريبة، وبما يساهم في خلق نوع من التعاون بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

-نوصي المشرع العراقي بإنشاء لجان مركزية تكون مهمتها مراقبة موظفي الإدارة الضريبية والتحقق من مدى احترام موظفي الإدارة الضريبية للحقوق والحريات المقررة للمكلفين بالضريبة.

٥- يجب العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، عن طريق وسائل الصحافة والأعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بالندوات الثقافية والدينية والاجتماعية في المؤسسات والجامعات والنقابات وغيرها من الأماكن الأخرى، والتي توضح الحقوق المقررة للمكلفين وبما يساهم في نشر الوعي الضريبي ويجس على التزام المكلفين بسداد الضرائب المستحقة للدولة.

الهوامش

(١) ينظر:

-RICHER(Richer), les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Thèse our le doctorat en droit, université Jean Moulin, lyon3, 1996.p5

(٢) د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة - الجزائر، الطبعة الرابعة، ٢٠٠٨، ص ١٣

(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر- الموصل، العراق ٢٠١٠، ص ١٣٦

(٤) المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته

(٥) المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته

(٦) محمد بن محمد الزبيدي، تاج العروس من جواهر القاموس، دار الهداية- القاهرة، دون طبعة وتاريخ، ص ٣٣٢ / ٢٤
، د. أحمد مختار عبد الحميد عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، عالم الكتب- القاهرة، الطبعة الأولى، ١٤٢٩ هـ - ٢٠٠٨، ص ٣ / ١٩٥٠

(٧) د. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي" دراسة حالة العراق"، مجلة الاقتصاد الخليجي، عدد(١٩)، العراق ٢٠١١، ص ٢٤٢

(٨) د. محمد محي سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع- القاهرة، ٢٠٠٢، ص ١٤٧

(٩) برحاني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه - كلية الحقوق جامعة البليدة، الجزائر ٢٠٠٦، ص ١١٧

(١٠) د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية- القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٦، ص ٤١

(١١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية - بيروت، ١٩٨٩، ص ١٤ وما بعدها

- (١٢) د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية- القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٦، ص ٤١، ص ٢١٢
- (١٣) المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (١٤) د. راند ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي-كلية القانون جامعة الفلوجة، ط٣، العراق، ٢٠١٧، ص ١٨١
- (١٥) د. على أحمد زين، تطوير الإقرار الضريبي، المؤتمر الثامن لإصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد (١)، القاهرة ٢٠٠٣، ص ٢
- (١٦) المادة (١٨٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.
- (١٧) المادة (٧٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- (١٨) د. عباس مفرح فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي" دراسة في التشريعات الضريبية"، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، عدد (٨)، العراق ٢٠١٦، ص ٢٨٣
- (١٩) المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل
- (٢٠) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٦٨
- (٢١) المادة (١/١) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل
- (٢٢) د. نادية فضيل، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر، ٢٠٠٦، ص ١٦
- (٢٣) د. على سيد قاسم، مراقب الحسابات "دراسة قانونية مقارنة"، دار الفكر العربي-القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩١، ص ١٦١
- (٢٤) مؤيد سلطان نايف، الدفاتر التجارية، رسالة ماجستير-جامعة الشرق الأوسط، الأردن ٢٠١٥، ص ٦١
- (٢٥) المادة (١/٥) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥
- (٢٦) المادة (٤٤) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٢٧) د. عادل فليح العلي، الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة كلية الحقوق-جامعة الكويت، مجلد (٣٣) عدد (٤)، ٢٠٠٩، ص ٣٣٠
- (٢٨) المادة (١٣/١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٢٩) د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر- بيروت، لبنان ١٩٩٤، ص ١٠٩
- (٣٠) د. منور أوسرين، أحمد هو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية للطباعة والنشر-بودواو، الجزائر ٢٠٠٩، ص ٧٧
- (٣١) حسام أحمد فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٢٩
- (٣٢) د. عباس مفرح فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٧٧

- (٣٣) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية-الكتاب الأول-، دار النهضة العربية- القاهرة، الطبعة العاشرة، ٢٠١٦، ص ٧٠٠
- (٣٤) المادة (٢/٢٨) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٣٥) د. حسن صادق المرصفاوي، سلطة الضبط القضائي في تشريعات الضرائب، مجلة مصر المعاصرة، مجلد (٥٤) عدد (٣١١)، مصر ١٩٦٣، ص ١٠٤
- (٣٦) ينظر: JCL soyer, Manuel le droit penal et de procedure, N°470, Paris,1984, P 2441
- (٣٧) د. عبد الباسط على جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الغدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافيدين للحقوق، مجلد (١١) عدد (٤١)، العراق ٢٠٠٩، ص ٢٠٣
- (٣٨) د. حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مجلة قضايا الحكومة، عدد (٢) السنة الثانية، القاهرة ١٩٦٢، ص ٥
- (٣٩) د. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الخامد- عمان، الأردن ٢٠٠٤، ص ٤١٤
- (٤٠) المادة (١/٢٨) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٤١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية-بيروت، ١٩٨٩، ص ٣٦٨
- (٤٢) المادة (٥٦/أولاً-١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٤٣) سليم كمنون، قاضي الجباية ومراجعة المحاسبة، مجلة القضاء والتشريع، عدد (٨)، السنة (٤٨)، تونس ٢٠٠٦، ص ٢١١ وما بعدها
- (٤٤) د. براء منذر كمال، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار ابن الأثير للطباعة والنشر- الموصل، الطبعة الأولى، العراق ٢٠١١، ص ١٤٤
- (٤٥) المادة (٣-٦١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٤٦) د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٨٠
- (٤٧) د. مجدى محمد على، ماهية التفتيش في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري وحالات بطلانه، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد (٢)، القاهرة ٢٠٠١، ص ٤٨٢
- (٤٨) المادة (٣-٦١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.
- (٤٩) المادة (٤٦) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٥٠) المادة (١٥) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٥١) د. نبيل إبراهيم سعد، المدخل إلى القانون (نظرية الحق)، منشورات الحلبي الحقوقية-بيروت، الطبعة الأولى، لبنان ٢٠١٠، ص ٤٣

- (٥٢) د. شمس مرغني، القانون الدستوري، عالم الكتب- القاهرة، ١٩٧٨، ص ٦٧٢
- (٥٣) المادة (١٥) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٥٤) د. أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق- القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٠، ص ٨٥
- (٥٥) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث- جامعة دمشق، مجلد (٣٩) عدد (٤٤)، سوريا ٢٠١٧، ص ٧١
- (٥٦) د. معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية-جامعة كركوك، مجلد (٢) الإصدار (٥)، العراق ٢٠١٣، ص ٢٢٦
- (٥٧) المادة (١٧/ثانياً) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٥٨) د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، دون طبعة ٢٠٠٥، ص ١٢٣
- (٥٩) د. حسام الدين الاهواني، الحق في احترام الحياة الخاصة، دار النهضة العربية- القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٧٨، ص ١٤٦.
- (٦٠) المادة (١٧/أولاً) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٦١) المادة (٤٠) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٦٢) السر المهني في المجال الضريبي هو: التزام كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في تقدير أو تحصيل الضرائب أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات أو أي شخص آخر من العاملين لدي الضريبة ممن يطلعون على بيانات تتعلق بالضريبة بعدم إفشاء الأسرار التي تتعلق بأعمال المكلف التي تخضع للضريبة والبيانات المتعلقة بها، ينظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي "دراسة مقارنة"، جامعة الكويت- الكويت، الطبعة الأولى ١٩٩٩، ص ٢٤٦.
- (٦٣) ينظر:
- OECD: center for tax olicy and administration: taxayers Right and ,obhigations ractice Note,Tax Guidanceseries,p5**
- (٦٤) المادة (٥٣) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٦٥) د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي "دراسة مقارنة"-القسم الأول-، المكتبة الوطنية-بغداد، ١٩٩٧، ص ٢٣٣
- (٦٦) المادة (٥٣) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٦٧) د. معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مرجع سابق، ص ٢٢٨
- (٦٨) د. فرحان نزال المساعيد، التنظيم الدستوري والقانوني لحق التنقل، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، مجلد (١١) عدد (٤)، الأردن ٢٠١٥، ص ٦٢٧
- (٦٩) المادة (٤٤/أولاً) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٧٠) المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته

- (٧١) د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق-القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٢، ص ٤٤٨
- (٧٢) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مرجع سابق، ص ٧٥
- (٧٣) د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة كلية الحقوق، مجلد (٣٢) عدد (١)، الكويت ٢٠٠٨، ص ٤٢٨
- (٧٤) المادة (١/٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٧٥) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مرجع سابق، ص ٢٠٥
- (٧٦) المادة (١٠٠) من الدستور العراقي النافذ عام ٢٠٠٥
- (٧٧) د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، مرجع سابق، ص ٤٢٥
- (٧٨) المادة (١/٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- (٧٩) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مرجع سابق، ص ٢٠٦، المادة (١/٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.
- (٨٠) ينظر في تفاصيل هذه القرارات الدعوى رقم: ٥٠/قضاء إداري/١٩٩٦ بتاريخ ١٠/٢١/١٩٩٦، والدعوى رقم ١٢/قضاء إداري/١٩٩٨ بتاريخ ١٣/٥/١٩٩٨، والدعوى رقم ٢٨/إداري تمييز/١٩٩٨ بتاريخ ٦/٨/١٩٩٨
- (٨١) قرار محكمة القضاء الإداري ٥٦/إداري تمييز/٩٥ بتاريخ ١٠/١/١٩٩٥ رقم الإعلام ٥٩ غير منشور
- قائمة المراجع والمصادر:
- أولاً الكتب والمراجع العربية القانونية:
- ١- د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية-بيروت، ١٩٨٩.
 - ٢- د. أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق-القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٠.
 - ٣- د. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، دار الشروق-القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٢.
 - ٤- د. أحمد مختار عبد الحميد عمر، معجم اللغة العربية المعاصرة، عالم الكتب-القاهرة، الطبعة الأولى، ١٤٢٩ هـ - ٢٠٠٨.
 - ٥- د. براء منذر كمال، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية، دار ابن الأثير للطباعة والنشر-الموصل، الطبعة الأولى، العراق ٢٠١١.
 - ٦- د. حسام الدين الاهواني، الحق في احترام الحياة الخاصة، دار النهضة العربية-القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٧٨.
 - ٧- د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر-بيروت، لبنان، ١٩٩٤.
 - ٨- د. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الحامد-عمان، الأردن ٢٠٠٤.
 - ٩- د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر-الموصل، العراق ٢٠١٠.

١٠. د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية- القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٦.
١١. ١٢- د. راند ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي -كلية القانون جامعة الفلوجة، ط٣، العراق ٢٠١٧.
١٢. د. على سيد قاسم، مراقب الحسابات "دراسة قانونية مقارنة"، دار الفكر العربي -القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٩١.
١٣. د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي "دراسة مقارنة" - القسم الأول-، المكتبة الوطنية -بغداد، ١٩٩٧.
١٤. د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي "دراسة مقارنة"، جامعة الكويت- الكويت، الطبعة الأولى ١٩٩٩.
١٥. د. منور أوسرير، أحمد حمو، جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية للطباعة والنشر- بودواو، الجزائر ٢٠٠٩.
١٦. د. محمد محي سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع- القاهرة، ٢٠٠٢.
١٧. د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة -الجزائر، الطبعة الرابعة، ٢٠٠٨.
١٨. محمد بن محمد الزبيدي ، تاج العروس من جواهر القاموس، دار الهداية- القاهرة، دون طبعة وتاريخ.
١٩. د. نادية فضيل، القانون التجاري، ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر، ٢٠٠٦.
٢٠. د. نبيل إبراهيم سعد، المدخل إلي القانون(نظرية الحق)، منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت، الطبعة الأولى، لبنان ٢٠١٠.
- ثانياً الرسائل والمذكرات الجامعية:
- ١- برحماني محفوظ، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة البليدة، الجزائر ٢٠٠٦.
- ٢- حسام أحمد فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٨.
- ٣- مؤيد سلطان نايف، الدفاتر التجارية، رسالة ماجستير-جامعة الشرق الأوسط، الأردن ٢٠١٥.
- ثالثاً الأبحاث والدوريات :
- ١- د. حسن المرصفاوي ، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مجلة قضايا الحكومة، عدد(٢) السنة الثانية، القاهرة ١٩٦٢.
- ٢- د. حسن صادق المرصفاوي، سلطة الضبط القضائي في تشريعات الضرائب، مجلة مصر المعاصرة، مجلد (٥٤) عدد (٣١١)، مصر ١٩٦٣.
- ٣- د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني ، مجلة كلية الحقوق، مجلد (٣٢) عدد (١)، الكويت ٢٠٠٨.
- ٤- سليم كمون، قاضي الجباية ومراجعة المحاسبة، مجلة القضاء والتشريع، عدد (٨)، السنة (٤٨)، تونس ٢٠٠٦.
- ١- د. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي "دراسة حالة العراق"، مجلة الاقتصاد الخليجي، عدد(١٩)، العراق ٢٠١١.

- ٥- سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مجلة جامعة البعث- جامعة دمشق، مجلد (٣٩) عدد(٤٤)، سوريا ٢٠١٧
- ٦- د. علي أحمد زين، تطوير الإقرار الضريبي، المؤتمر الثامن لإصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد (١) ، القاهرة ٢٠٠٣
- ٧- د. عادل فليح العلي، الطبعة القانونية لدين الضريبة، مجلة كلية الحقوق- جامعة الكويت، مجلد (٣٣) عدد (٤)، الكويت ٢٠٠٩
- ٨- د. عبد الباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الغدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد (١١) عدد (٤١)، العراق ٢٠٠٩
- ٩- د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي" دراسة في التشريعات الضريبية"، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، عدد (٨)، العراق ٢٠١٦
- ١٠- د. فرحان نزال المساعيد، التنظيم الدستوري والقانوني لحق النقل، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، مجلد (١١) عدد (٤)، الأردن ٢٠١٥
- ١١- د. مجدى محمد على، ماهية التفتيش في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري وحالات بطلانه، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد (٢)، القاهرة ٢٠٠١
- ١٢- د. معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية -جامعة كركوك، مجلد (٢) الإصدار (٥)، العراق ٢٠١٣.
- رابعاً القوانين والتشريعات:
- ١- دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ .
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته
- ٣- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل
- ٤- قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.
- ٥- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- خامساً المراجع الأجنبية:

1-RICHER(Richer), les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, Thèse our le doctorat en droit, université Jean Moulin, lyon3, 1996.

2-JCL soyer, Manuel le droit penal et de procedure, N°470, Paris,1984

3-OECD: center for tax olicy and administration: taxayers Right and ,obhigations ractice Note,Tax Guidanceseries