

مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي**ذي الرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ (*)****السيدة فضيلة عباس غائب****المدرسي المساعد****كلية الحقوق / جامعة الموصل****المستخلص:**

إن من متطلبات العمل الضريبي إن تكون هناك ثقة متبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية متمثلة في الإدارة الضريبية والمكلف و من مظاهر هذه الثقة الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات المتعلقة بهذين الطرفين حتى يكون العمل الضريبي مستقراً ولا يتردد المكلف في تقديم معلومات تخصه وتخص دخله الخاضع للضريبة فضلاً عن أهمية المبدأ بالنسبة للإدارة الضريبية نفسها باعتبارها جهة تمثل الدولة.

ABSTRACT

Some of the requirements for the Tax are that there must be a mutual confidence between the parties concerned.

Tax is represented in the Tax administration and the taxpayer. Among the manifestations of such confidence is the

(*) أستلم البحث في ٢٠١٠/٩/٧ *** قبل للنشر في ٢٠١٠/٩/٢١.

secrecy of the information and data related to these two parties in order for the taxing process to be disable.

The taxpayer does not hesitate to present information of immediate concern for him and his income subject to tax, in addition to the importance of the principle for the tax administration itself as a body representing the state.

المقدمة :

إن من متطلبات العمل الضريبي، أن تكون الثقة متبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية المتمثلة في الإدارة الضريبية والمكلف ومن مظاهر هذه الثقة الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بهذين الطرفين حتى يكون العمل الضريبي مستقراً ولا يتردد المكلف في تقديم أية معلومات تخصه أو تخص نشاطه ودخله الخاضع للضريبة فضلاً عن أهمية هذا الأمر بالنسبة للإدارة الضريبية نفسها لأن مصلحتها تقتضي الحفاظ على امن وسرية معلوماتها الأمر الذي يجعلها تحتفظ بهيبتها وسلطتها كجهة تمثل الدولة التي تعدّ صاحبة السيادة والسلطان في كل شيء ومن هنا جاء مبدأ في غاية الأهمية هو مبدأ سرية المعلومات الضريبية الذي تعده القوانين من بين أهم الالتزامات التي تتعلق بالإدارة الضريبية وهو بالمقابل يعتبر من الحقوق التي للمكلف أن يطالب بها في نطاق العمل الضريبي.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الحفاظ على مصلحتين مصلحة المكلف ومصلحة الإدارة الضريبية.

فرضيات البحث

- تحديد مفهوم مبدأ سرية المعلومات الضريبية.
- الشروط الواجب توافرها لتحقيق هذا المبدأ
- مبدأ سرية المعلومات الضريبية ليس مبدأ مطلقاً وإنما ترد استثناءات عليه.
- هناك مسؤولية قانونية تترتب على الإخلال بمبدأ سرية المعلومات الضريبية. بأشكاله الثلاثة ، التأديبية ، الجنائية والمدنية .

إشكالية البحث

تسليط الضوء على مبدأ سرية المعلومات الضريبية وبيان موقف المشرع العراقي منه، إذ يعد مبدأ سرية المعلومات الضريبية من المبادئ التي تحكم عمل الإدارة الضريبية، وهذا المبدأ وان كان قد جاء بخصوصه نصوص محددة في قانون ضريبة الدخل إلا إن هذا القانون لم يحدد مفهوماً معيناً للسرية فضلاً عن نطاقه، فإن ما جاء به المشرع العراقي يفاد من نصوصه ضمناً في بعض الأحيان، أما عن العقوبات، فهي لم تأت متلائمة مع ما يقره قانون العقوبات والتي لم يشير قانون ضريبة الدخل إلى إمكانية الرجوع إليه بصورة صريحة لهذا يسلط البحث الضوء على مبدأ سرية المعلومات الضريبية

منهج البحث

اعتمد البحث المنهج التحليلي.

هيكلية البحث

تم البحث في الموضوع وفقاً للهيكلية الآتية:
 المبحث الأول: ماهية مبدأ سرية المعلومات الضريبية.
 المبحث الثاني : نطاق سرية المعلومات الضريبية.
 المبحث الثالث : الاستثناءات التي ترد على المبدأ والآثار التي تترتب على الإخلال به.

المبحث الأول ماهية مبدأ سرية المعلومات الضريبية

يتناول هذا المبحث ماهية سرية المعلومات الضريبية وفي ثلاثة مطالب يخصص المطلب الأول لتعريف المبدأ ومبرراته ومن ثم شروطه وفي المطلب الثاني وأخيراً بيان الأساس القانوني له في المطلب الثالث.

المطلب الأول

تعريف مبدأ سرية المعلومات الضريبية ومبرراته
السر لغة ما يكتمه الإنسان في نفسه^(١) وكل خبر يقتصر العلم به على مجموعة من الأشخاص.
أما السر الوظيفي: فهو ما يتصل بالمعلومات والإجراءات والقرارات التي يطلع عليها الموظف من خلال ممارسة الوظيفة العامة، فهو يتعلق عموماً بالتزام العاملين في الدولة بالمحافظة على أسرار الأشخاص الخاصة بعمله أو مهنته أو تجارته أو ذمته المالية الذي تقع بحوزتهم أثناء مباشرة عملهم فضلاً عن كل ما يتعلق بالوظيفة العامة.
ويعرف مبدأ السرية على وفق القواعد العامة بأنه عدم إفشاء الأسرار التي يطلع عليها الموظف بحكم عمله إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب التعليمات

(١) د. خالد الزبيدي، التزام الموظف العام بعدم إفشاء أسرار الوظيفة العامة في القانون الأردني - دراسة مقارنة، كلية القانون - جامعة اليرموك، ص على الموقع الالكتروني:

<http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net>

ويظل هذا الالتزام قائماً حتى بعد ترك الوظيفة^(١). ولا تخرج القواعد الضريبية في تقريرها لهذا المبدأ عموماً وضريبة الدخل خاصة عن ماهو مقرر في أعلاه إذ يفهم هذا المبدأ في مجال ضريبة الدخل بأنه 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 لدى الضريبة ممن يطلعون على بيانات تتعلق بالضريبة بعدم إفشاء الأسرار التي تتعلق بإعمال المكلف التي تخضع للضريبة والبيانات المتعلقة بهم^(٢). ويوجد هذا المبدأ له مبررات في مجال ضريبة الدخل التي تتمثل في تحقيق المصلحة العامة ومصلحة المكلف بشكل أساسي وقد يحقق أحيانا مصلحة غيرهم من الأشخاص.

أولاً: تحقيق المصلحة العامة:

توجب المصلحة العامة على الموظف كتمان ما يطلع عليه من أسرار لما يؤدي إليه ذلك من:

أ. تدعيم الثقة المتبادلة بين الإدارة والموظف بصورة عامة إذ إن انعدامها يؤدي إلى فقدان سلطة الإدارة وهيبتها، وكذلك كي لا يتهرب المواطن من الكشف عن البيانات الضريبية لمختلف أعمال الإدارة وخاصة تلك التي تتعلق بالعمليات الحسابية وتتطلب الكشف عن نشاط المواطن والمعلومات الخاصة به كذلك التي تتعلق بنشاطه الخاضع للضريبة، حيث يتطلب بيان دخل المكلف كاملاً وكل عملية تتعلق به من معلومات لها علاقة بتقدير

(١) د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري (دراسة مقارنة)، جامعة بغداد - كلية القانون، ١٩٩٦، ص ١٢٠.

(٢) د. محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي (دراسة مقارنة) بين مصر والكويت وفرنسا، جامعة الكويت، ط ١، ١٩٩٩، ص ٢٤٦.

- ب. الضريبة ودفعها^(١). ولهذا فإن الحفاظ على أسرار المكلف من شأنه ان يدفع إلى الثقة بالإدارة الضريبية، وبالتالي الحفاظ على الضريبة كمصدر من مصادر تمويل الإنفاق العام ورسم خطوط الموازنة العامة.
- ج. تحسين أداء المرافق العامة وإدارتها ويأتي هذا الارتباط بما ذكر في أعلاه حيث ان ازدياد الثقة بالإدارة شأنه ان يدفع إلى تحسين الأداء والعمل فيها الأمر الذي ينعكس على راحة المواطن ويدفعه الى الالتزام بعمله او اداء واجباته الضريبية الامر الذي يعود بالنفع على خزانة الدولة التي تنفق امالها في ادارة وتحسين المرافق العامة^(٢).
- د. الحفاظ على أخلاقيات العمل الوظيفي ذلك ان إسرار العمل الوظيفي هي ليس ملكاً شخصياً للموظف وبالتالي لا يجوز له اطلاق غيره عليها اذ يعد ذلك من مظاهر الإساءة إلى الإدارة عموماً والى المرفق العام خصوصاً إلا إذا أجاز له القانون ذلك وكان هذا الأمر واجبا عليه بحكم القانون والأنظمة والتعليمات^(٣).

ثانياً: تحقيق مصلحة المكلف:

إذ إن البوح بإسرار المكلف أو معلوماته الشخصية قد تلحق به الضرر أو بنشاطه الاقتصادي وبهذا فإن تقرير هذا المبدأ من شأنه ان يوفر له الحماية اللازمة

(١) مثلاً عملية دفع الضريبة عبر قنوات حقيقية كالوسائل الالكترونية م خلال عمليات التمويل البنكي وهذه تحتاج إلى أرقام سرية خاصة تتعلق بحسابات المكلف مع البنك وتكون بالطبع معلومة للإدارة الضريبية. أنظر: قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. خالد الزبيدي، مصدر سابق، ص ٤.

(٣) عمار فوزي المياحي حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، أطروحة دكتوراه، جامعة النهريين-٢٠٠٤، ص ٧٠.

والتي تمنع التجاوز عليه كشخص أو على نشاطه الخاضع للضريبة إذ تتعلق هذه البيانات بعناصر الحياة الخاصة للمكلف كفرد فهي تمثل إحدى عناصر الذمة المالية له، ولهذا فإنها يجب إن تحاط بسرية بالغة لضمان المحافظة عليها من أي تجاوز أو اعتداء^(١). أي أن هذا الالتزام يقع على الإدارة الضريبية ضماناً وتأميناً خاصاً للممولين وحماية إسرارهم التي يوجب القانون عليهم اطلاع موظفي الإدارة الضريبية عليها فالقانون لا يستبيح هذه الإسرار لغير ذي غاية معينة وإنما يوازن بين مصلحة العامة في لزوم تقدير وتحصيل الضريبة على وفق دخل المكلف الحقيقي وبين مقتضى المصلحة الخاصة للمكلف في المحافظة على إسراره التي قد تلحق الضرر به في مجال نشاطاته^(٢).

ثالثاً: حماية الغير :

يقصد به كل شخص من غير المكلف أو الإدارة الضريبية من الذين يقدمون معلومات أو بيانات تتعلق بدخل المكلف الذي كان قد أخفاها أو حاول إخفاءها، وكان لهذه المعلومات شأن في تقدير الضريبة أو زيادتها فمن المفروض إن حماية هؤلاء الأشخاص بعدم الإفصاح عن شخصياتهم وقد أشار قانون ضريبة الدخل إلى هؤلاء بعبارة المخبرين وافر منحهم المكافآت عن أية معلومات يقدمونها وتعلق بدخل المكلف^(٣).

(١) د. محمد محمد عبداللطيف، مصدر سابق، ص ٢٤٦.

(٢) البشري الشوربجي، الجرائم المالية والتجارية، جرائم الضرائب والرسوم، بلا تاريخ، بلا مكان طبع،

(٣) المادة ٢٦ من قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢.

المطلب الثاني الأساس القانوني للالتزام بمبدأ سرية المعلومات الضريبية

يعدّ السر الوظيفي من بين الالتزامات التي تفرض على من يشغل الوظيفة العامة وان هذا الالتزام وغيره يأتي بأداة قانونية تتمثل في القوانين والأنظمة التي تنظم علاقة الموظف بالدولة، إذ يخضع الموظف في حياته الوظيفية لما تقرره القوانين والأنظمة من أحكام ومنها التزامه بالسر الوظيفي، ولهذا فإنه إذا أريد البحث في الأساس القانوني لهذا الالتزام فإنه ينبغي الرجوع إلى المصادر التشريعية المتمثلة في الدستور والقوانين والأنظمة والتعليمات.

وفي مجال ضريبة الدخل فإن هذا الالتزام لا يخرج عن ما تقرره القواعد القانونية العامة المقررة في الدستور والقانون الجنائي والقوانين التي تتعلق بالوظيفة العامة، كالقانون الإداري وقانون انضباط موظفي الدولة في حين نجد أساسه فيها أولاً ثم فيما تضمنه نصوص قانون ضريبة الدخل والتعليمات التي تصدر عن الإدارة الضريبية، وتأسيساً على ذلك فإن تناول الأساس القانوني للالتزام بمبدأ سرية المعلومات سيكون أولاً في النصوص التشريعية العامة وثانياً الأساس التشريعي الذي تقرره القوانين الضريبية والتعليمات الإدارية الصادرة عن جهة الإدارة الضريبية.

أولاً: الأساس القانوني الذي توفره النصوص التشريعية العامة

١. الدستور.
٢. القوانين التي تتعلق بالوظيفة العامة.
 - أ. قانون العقوبات.
 - ب. قانون انضباط موظفي الدولة.

يعدّ الدستور الأساس في تقرير بعض الالتزامات تعبيراً عن مدى خطورة وأهمية هذه الالتزامات بالنسبة للدولة والمواطن، ويعدّ مبدأ السرية من ضمن المبادئ التي تتضمنها الدساتير الذي يشير إلى مدى أهمية هذا الالتزام بالنسبة للدولة لأنه يلعب دوراً في المحافظة على أمنها وحماية المعلومات المتعلقة بها بمواطنيها من أي تجاوز أو اعتداء يسببه كشف تلك المعلومات أو تقديمها للغير، وقد تنص الدساتير على هذا الالتزام بصورة صريحة^(١) أو بصورة ضمنية ومنها الدستور العراقي حيث جاءت المادة ٤٠ من الدستور العراقي لسنة (٢٠٠٥) لتشير ضمناً إلى هذا المبدأ فقد قررت عدم جواز الكشف عن المراسلات والاتصالات إلا لضرورة قانونية وأمنية^(٢).

كما جاء في المادة (١٧) على كفاية الحق في الخصوصية الشخصية للمواطنين العراقيين من خلال هذين النصين اللذين خص بهما الدستور العراقي للمواطنين العراقيين إذ يمكن عد مبدأ السرية قائماً بالنسبة للمعلومات التي تخص أي مواطن عراقي مهما كانت صفته ومن ضمنها المكلف بدفع الضريبة فيما يتعلق بتقرير هذا المبدأ بالنسبة للمعلومات الخاصة بالدولة فلم يأتي الدستور العراقي بنص صريح يشير إلى ذلك بل ترك الأمر للقوانين والأفضل لو كان قد تضمن مثل هذا النص صراحة كما فعلت الدساتير الأخرى مثل الدستور المصري^(٣).

ثانياً: القوانين التي تتعلق بالوظيفة العامة أو تنظيم إحكامها

(١) المادة ٦٠ من الدستور المصري لسنة ١٩٧١.

(٢) نصت هذه المادة على حرية الاتصالات والمراسلات البريدية والبرقية والهاتفية والالكترونية، ولا يجوز مراقبتها أو التصنت عليها، أو الكشف عنها إلا لضرورة قانونية وأمنية، وبقرار قضائي.

(٣) كما نصت المادة (١٧). ان "لكل فرد الحق في الخصوصية بما لا يتناقض مع حقوق الآخرين والآداب العامة".

أ. قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٢٤) لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ٢٠٠٨ وجاء هذا القانون بنص صريح يشير إلى مبدأ سرية المعلومات والبيانات التي تتعلق بالوظيفة العامة وألزم فيه الموظف بالالتزام على ما يطلع عليه من معلومات ووثائق بحكم الوظيفة أو إثناءها^(١). ولما كان هذا القانون ينظم عمل موظفي الدولة عموماً بما فيهم موظفيها في السلطة المالية فإنه بدون شك يطبق على موظفي الإدارة الضريبية كنص عام ينظم التزامات الموظف العمومي هذا إلى جانب النصوص الخاصة التي تضمنها قانون ضريبة الدخل.

ب. قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ، ينظم هذا القانون موضوع السرية ، إذ أوجبت على الموظف أو المكلف بالخدمة العامة أو كل من يعلم بحكم نشاطه الاقتصادي بسر بعدم إفشائه في غير الأحوال المصرح بها قانونياً أو استعماله لمنفعته أو منفعة شخص آخر^(٢). كما أنه بين العقوبات التي تفرض في حالة إفشاء هذه الأسرار التي تراوحت بين الغرامة والحبس والسجن^(٣).

ثالثاً: الأساس القانوني الذي تقرره نصوص قانون ضريبة الدخل والتعليمات الصادرة من الإدارة الضريبية.

(١) الفقرة (٧) من المادة ٤ من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام.

(٢) المادة ٤٣٧ من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ .

(٣) المادة ٣٢٧ من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ .

١. نصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ أشار المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ إلى موضوع سرية المعلومات الضريبية بنص المادة ٥٣ التي أعدت المعلومات والبيانات والتقارير وقوائم التقدير الخاصة بدخل المكلف الخاضع للضريبة والتي تدخل ضمن الملف الضريبي وخلال مراحل العمليات الضريبية جميعها سرية ، إذ ألزم القانون السلطة المالية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب بالمحافظة على أسرار المكلفين التي تقع بين يديها بمناسبة حق الاطلاع أو أي مناسبة أخرى، قد امتد هذا الالتزام ليشمل النسخ الضوئية لتلك المعلومات والبيانات مما يتعلق بدخل المكلف^(١).

٢. التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب تخص الإدارة الضريبية هذه التعليمات بصورة عامة موظفيها وسلطة الاطلاع بصورة خاصة.

أ. التعليمات الخاصة بضوابط الاطلاع الضريبي، تداول الوثائق الرسمية ، إذ نصت هذه التعليمات على مسائل معينة تتعلق بأمن المعلومات الضريبية والوثائق والمقررات الصادرة منها وحفظها من خلال^(٢):
 - إيجاد أفضل الصيغ الأمنية لحفظ الوثائق والمستندات والبيانات المتعلقة بالمكلفين والإدارة وعدم السماح لغير الأشخاص الذين خولهم القانون صلاحية الاطلاع عليها.
 - التزام موظفي الإدارة الضريبية في لجنة المسح المركزي الموحدة عند طباعتهم لمسودات حصر الموجودات وكشف الحسابات بالقيام بحفظ

(١) المادة ٥٣ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل النافذ.

(٢) التعليمات المالية رقم ٢٤١ / ١٠٢٦ / الصادرة بتاريخ ١٩٩٥/٣/١، القسم الإداري، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.

هذه المسودات في مكان أمين أو إتلافها تجنباً لاطلاع الغير عليها، فضلاً عن ذلك أوجبت هذه التعليمات على رئيس لجنة المسح المركزية الموحدة الاحتفاظ بالنسخ الضوئية للمسودات المشار إليها في أعلاه في أماكن آمنة تضمن الحفاظ على سريتها.

- إلزام جميع موظفي الهيئة العامة للضرائب ومنهم موظفو لجنة المسح المركزية الموحدة مهما كانت درجاتهم الوظيفية بانجاز معاملاتهم المتعلقة بتقدير دين الضريبة ودراسة ملخصات جولاتهم الميدانية خارج الدائرة، على ان يتم انجاز العمل داخل الدائرة حفاظاً على سرية العمل والمعلومات المتعلقة بالمكلف كما منعتهم هذه التعليمات من تزويد الغير بمفاتيح خزائنهم الحديدية سواء كانوا من الموظفين أم الأشخاص العاديين.

ب. التعليمات الخاصة بمنع تصوير الكتب الرسمية وعدم إمكانية رفع الأحجبة عنها وتتضمن هذه التعليمات منع موظفي لجنة المسح المركزية الموحدة في استنساخ جميع الأوراق المتعلقة بالمكلفين الذين يراجعون الهيئة العامة للضرائب لانجاز معاملاتهم الخاصة بالتحاسب الضريبي، إذ عدتها مخالفة تشمل سلوكاً ضاراً بالمصلحة العامة في شأنه إن يعرقل تطبيق القانون لكونه يخالف قواعد السرية المهنية.

ويبدو من خلال ما تقدم إن لمبدأ سرية المعلومات الضريبية أساساً عاماً يلتزم بموجبه موظف السلطة المالية شأنه في ذلك شأن أي موظف عام يخضع في التزامه هذا لإحكام تلك القوانين، أما فيما يتعلق بمجال ضريبة الدخل فإن مبدأ الذاتية الذي يتمتع به القانون الضريبي يفرض نفسه على الأحكام العامة التي تقرها القوانين السارية مثل قانون انضباط موظفي الدولة وقانون العقوبات إلا انه مع هذا لا يخرج في تقريره لأحكام السرية عنها كفكرة عامة كما لا تخرج تعليمات

الإدارة الضريبية عن هذا الإطار إلا فيما يتعلق بالعقوبة والتي جاء بها قانون ضريبة الدخل مختلفة عن القاعدة العامة التي أقرها قانون العقوبات وسوف يتعرض البحث لها تفصيلاً في موضع لاحق.

المطلب الثالث

شروط مبدأ سرية المعلومات الضريبية

من خلال ما تقدم و بيان مفهوم السرية بصورة عامة وتحديد مفهومه في مجال ضريبة الدخل فإنه لكي يمكن القول بوجود هذا المبدأ وقيامه يجب إن تتوفر شروط معينة تتعلق في جانب منها بالموظف نفسه، وفي جانب آخر بالمعلومات التي يحظر إفشائها أو بالسر. أولاً: فيما يتعلق بالموظف:

ان يتعلق الالتزام ابتداءً بموظف عام أو مكلف بخدمة عامة، ويعرف الموظف العام بأنه "كل شخص عهدت إليه وظيفة دائمة داخلية في الملاك الخاص بالموظفين"^(١).

وينطبق هذا المفهوم على موظفي السلطة المالية إذ يعدون من الموظفين العموميين الذين يكون لهم جميع الحقوق وعليهم جميع الواجبات التي تقع على الموظف العام ومنها التزامه بواجب المحافظة على أسرار وظيفته والتي يلتزم به أياً كانت صفته كموظف ضريبي أو يعده احد أعضاء الضبط القضائي في مجال ضريبة الدخل^(٢).

(١) المادة ٢ من قانون الخدمة المدنية العراقي رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠ المعدل النافذ.

(٢) د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الاردن ، ٢٠٠٨ ، ط١،

ثانياً: فيما يتعلق بالمعلومات :

يتطلب الأخذ بمبدأ السرية بالنسبة للمعلومات التي تدخل تحت حكم هذا المبدأ ان تتوفر فيها شروط معينة وهي:

١. ان تمثل المعلومات أسراراً بطبيعتها أو بسبب الظروف المحيطة بها، يعرف السر بأنه كل نبا يهتم صاحبه كتمانها، أو كل ما يضر إفشاءه بالسمعة أو الكرامة ولو لم يطلب صاحبه كتمانها، كما عرفه البعض بأنه كل ما يعرفه الأمين أثناء أو بمناسبة ممارسته لمهنته وكان إفشاؤه ضرر لشخص أو لعائلة اما لطبيعتها أو بحكم الظروف المحيطة به^(١). وينطبق هذا التعريف على كل ما يتعلق بالعمل الضريبي مما يصل إلى علم موظف الإدارة الضريبية التي يحظر القانون إفشاؤها سواء تلك التي تتعلق بالمكلف مثل البيانات والمعلومات الشخصية والعائلية وتلك التي تتعلق بدخله والمنازعات التي تثور بشأنه والتي تصل إلى علم موظفي الإدارة الضريبية بحكم عملهم، وكذلك تلك البيانات التي تتعلق بعمل الدائرة نفسها والتي يطلع عليها أولئك الموظفون بحكم عملهم واختصاصاتهم في تمشية المعاملات الضريبية.

٢. إن لا يكون السر معلوماً للكافة

ويقصد بذلك إن المعلومات التي تعدّ أسراراً يجب المحافظة عليها يلزم فيها ان لا تكون معلومة من قبل أشخاص لا تربطهم بصاحب السر (المكلف) علاقة خاصة كما لو كانت علاقة عائلية أو علاقة عمل، كذلك إذا كانت تلك المعلومات معروفة لدى الكافة ولكن غير مؤكدة من قبل الموظف العام، فإذا قام هذا الآخر بتأكيدا للآخرين يكون قد أفشى سراً، وأصبحت معلومة للكافة وبالتالي يكون قد

(١) البشري الشوريجي ، مصدر سابق ص ٣٠.

اخذ بالتزامه بالإبقاء عليه سراً^(١)، وهذا الأمر ينطبق على المعلومات الضريبية للمكلف إذ إنها تعدّ أسراراً على الرغم من علم عدد من الأشخاص من المقربين اليه والذين تربطهم به علاقة عمل كالشركاء أو العاملين والمستخدمين لديه^(٢).

٣. أن يكون علم الموظف بالمعلومات التي تعتبر إسراراً أثناء ممارسته وظيفته أو بسببها

يجب إن يكون علم موظف الإدارة الضريبية بالسر أو المعلومات المتعلقة بالمكلف واقع في اختصاصه أو بسبب وظيفته أي لا يكفي ان يكون علمه بالسر بصفة شخصية وإنما بحكم وظيفته أو اختصاصه وعمله وله شأن في تنظيم الملف الضريبي للمكلف وكذلك له شأن في تقدير وتحصيل الضريبة أو الفصل في المنازعات التي تتعلق بالضرائب بل يضاف إلى ذلك كل موظف في الإدارة الضريبية تمكنه وظيفته أو اختصاصه أو عمله من الاطلاع على سر من أسرار المكلفين^(٣).

فضلا عن الموظفين الذين يمارسون أعمالاً تتيح لهم الاطلاع على تلك المعلومات مثل عمليات النسخ والطباعة، وأولئك الذين يتبعون دوائر أخرى ويتيح لهم عملهم الاطلاع على أسرار المكلفين والإدارة الضريبية بسبب ارتباط دوائرهم بالعمل الضريبي ويطلبون الاطلاع على المعلومات الضريبية لغرض تمشية المعاملات في دوائر الدولة الأخرى مثل المحاكم ودوائر التسجيل العقاري وغيرها من الدوائر الأخرى.

(١) د. خالد الزبيدي، مصدر سابق، ص ٧ .

(٢) البشري الشوربجي مصدر سابق ص ٣٠.

(٣) المصدر نفسه، ص ٣٠٦.

المبحث الثاني

نطاق مبدأ سرية المعلومات الضريبية

ان الحديث عن مبدأ سرية المعلومات الضريبية يقتضي بيان نطاق عمل هذا المبدأ، ولكي يتم تطبيقه لابد أولاً ان يكون هناك موضوعاً يتعلق بهذا المبدأ من بيانات أو معلومات تشكل المادة التي يجب حظر إفشاؤها، ولا بد ثانياً من ان يكون هناك أشخاص محدودين يتعلق بهم هذا الالتزام حصراً دون غيرهم، ولهذا سوف يتناول هذا المبحث بيان النطاق الموضوعي والنطاق الشخصي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية ضمن مطلبين كالآتي:

المطلب الأول: النطاق الموضوعي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية

المطلب الثاني: النطاق الشخصي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية

المطلب الأول

النطاق الموضوعي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية

يتعلق النطاق الموضوعي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية بالبيانات والمعلومات التي تشكل المادة أو الموضوع الأساسي لهذا المبدأ من حيث إن عمل الدوائر الحكومية إجمالاً وليس فقط الدوائر الضريبية يتطلب ان تكون هناك الكثير من الوثائق التي تتضمن بيانات ومعلومات منها ما يتعلق بالمكلف نفسه والتي تعتبر أسراراً خاصة به كبيانات الدخل والبيانات الشخصية وغيرها، ومنها ما يتعلق بالإدارة الضريبية نفسها كالتعليمات والتقارير وغيرها، ومع هذا فإن بعض البيانات تخرج عن دائرة هذا المبدأ لتشكّل استثناءً على الأصل العام لمبدأ السرية، ومن خلال ما تقدم فإنه يمكن تناول النطاق الموضوعي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية على النحو الآتي:

أولاً: المعلومات والبيانات التي تتعلق بالمكلف يتعلق بكل ما يلزم المكلف بتقديمه من الإقرارات الضريبية وما تؤيد صحته من أوراق وبيانات ووثائق^(١). والتي تشكل ما يطلق عليه الملف الضريبي للمكلف، إذ ان ارتباط المكلف بدائرة ضريبة الدخل يبدأ بالقيام بعملية التسجيل لدى هذه الدائرة وفتح ملف ضريبي خاص به وهنا يجب عليه ان يقدم العديد من البيانات ومنها^(٢):

١. البيانات الشخصية والعائلية

وهي تشمل صور البطاقة الشخصية الخاصة به وبعائلته ويكون ذلك لبيان وضع المكلف فيما إذا كان أعزب أو متزوجاً وبيان الإعفاءات والسماحات وغيرها، وشهادة التخرج التي تؤهل المكلف مزاوله مهنة معينة كالطبيب أو المحامي وكذلك الترخيص الذي يمنح من الجهات المختصة لمزاولة المهنة كوزارة الصحة التي تمنح إجازة فتح العيادة للطبيب وهوية نقابة المحامين التي تجيز للمحامي فتح مكتب محاماة.

٢. البيانات الخاصة بدخل المكلف الخاضع للضريبة

وتشمل جميع الوثائق والمستندات التي تثبت مصدر دخل المكلف في نشاط معين كشهادة التخرج التي تؤهل المكلف لمزاولة مهنة معينة، وكذلك التراخيص أو إجازات ممارسة هذه المهنة التي تصدر من الجهات المختصة، وكذلك صورة عقد إيجار محل العمل، كالعيادة أو مكتب المحاماة أو عقد ملكيتها، وفي حال كان نشاط المكلف يأخذ شكل شركة فيجب إيراد نسخة من عقد الشركة ضمن مستندات الملف الضريبي ذلك لأهمية هذا الموضوع في مسألة التقدير وفرض الضريبة لأن

(١) طالب نور الشرع، مصدر سابق، ص ١٨٥.

(٢) د. سنية احمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر،

الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٤٠، ص ٦٢.

الشركة تعامل معاملة مختلفة عن الشخص الطبيعي إذ تقرر القوانين الضريبية عدم تمتعها بالسماحات التي تقرر للأعباء العائلية والشخصية لتجرد الصفة العائلية فيها^(١).

فضلاً عما تقدم فإنه يشمل كل المعلومات المتعلقة بالدفاتر التجارية والسجلات اليومية والسجلات وصولات البيع، ومسودات القيود وصور التعاقدات ونسخ الكشوفات للجروودات المخزنية التي يطلع عليها الموظف أثناء ممارسته اختصاصه^(٢).

٣. البيانات المتعلقة بالذمة المالية للمكلف

وتشمل كل المعلومات التي تتوفر لدى الإدارة الضريبية عن الذمة المالية للمكلف مثل رصيده في البنك والأموال التي تعود إليه من عقارات ومنقولات وغيرها مما يصل إلى علم الإدارة الضريبية أثناء أو بسبب عمليات التقدير والتي من خلالها يتم التوصل إلى حقيقة دخل المكلف الذي يخضع للضريبة ويتم ذلك من خلال عمليات التقدير بصورة عامة سواء كانت تتم بالاتفاق أم بصورة إدارية^(٣).

ثانياً: المعلومات والبيانات المتعلقة بالإدارة الضريبية

وتشمل الأوامر والتعليمات والوثائق الرسمية التي تصدر عن الإدارة الضريبية وتتعلق بها ويعملها كدائرة مالية والتي يشار إليها بعبارات يفهم منها ذلك مثل (سري) أو (سري وشخصي) حيث يعبر عن رغبتها في عدم اطلاع أي جهة

(١) أ. زينب منذر جاسم ، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية ، دراسة مقارنة رسالة ماجستير ، كلية القانون جامعة الموصل ٢٠٠٤ ص ٣٢ - ٣٣.

(٢) عمار فوزي المياحي ، مصدر سابق ص ١٩.

(٣) علي هادي عطية ، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون الدخل العراقي رسالة ماجستير جامعة بغداد كلية القانون ٢٠٠١ ص ٦٢.

عليها لتعلقها بها حصراً مثل الكتب الرسمية التي تحدد ضوابط معينة للعمل الضريبي أو التي تتعلق بموظفي السلطة المالية أنفسهم أو التي توفر المعايير الفنية لعمليات الاقتطاع والتقدير وإجراء عمليات الفحص الضريبي وغيرها من المهام مما يتعلق بممارسة العمل الضريبي^(١).

المطلب الثاني

النطاق الشخصي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية

يتعلق النطاق الشخصي لمبدأ سرية المعلومات الضريبية بتحديد الأشخاص الذين يشملهم الالتزام بمبدأ السرية في مجال ضريبة الدخل إذ إن عمل الإدارة الضريبية يتضمن الكثير من الاختصاصات لموظفيها، بالإضافة إلى تلك الأعمال التي تصاحب العمليات الضريبية في بدايتها حتى نهايتها والتي يتولى القيام بها أشخاص لا يختصون بعمل محدد بذاته مثل عمل المخمنين أو أعضاء الضبط القضائي وإنما يمارسون أعمال إصدار الكتب الرسمية وطباعتها ونسخها وما إلى ذلك من أعمال تصاحب إصدار وثيقة رسمية أو معاملة حكومية وغيرها ولهذا فإنه في مجال ضريبة الدخل يمكن تحديد فئات عدة يشملهم الالتزام بمبدأ السرية وتشمل الآتي:

١. موظفو الإدارة الضريبية بصورة عامة.
٢. موظفو التحصيل والتقدير.
٣. الموظفون الذين يباشرون حق الاطلاع.
٤. الموظفون الذين يتولون منازعات الضريبة.
٥. الغير.

(١) انظر الكتاب الصادر عن أمانة مجلس الوزراء بالعدد ٨٣١٨ في ٤ تشرين الثاني ٢٠٠٠ المتعلق بالتحاسب الضريبي الذي أشير إليه سري وعلى الفور.

١. موظفو الإدارة الضريبية بصورة عامة:
ويقصد بهم جميع الموظفين الذين يعملون لدى الإدارة الضريبية وهم الذين يتواجدون داخل الهيئة أو الإدارة الضريبية وفروعها ولا يتولون إعمالاً فنية تدخل ضمن نطاق العمليات الضريبية كالتقدير والتخمين والاطلاع وغيرها إنما يقتصر عملهم على إجراء عمليات الطباعة والنسخ والتصوير للأوراق والمستندات وغيرها من الأعمال الأخرى^(١).

٢. موظفو التحصيل والتقدير :
ويقصد بهم الموظفين الذين يمارسون مهام تتعلق بالحسابات الخاصة بالمكلف وعمليات التقدير والتحصيل والتدقيق الضريبي وغيرها مما يتطلب عمل الإدارة.

٣. الموظفون الذين يباشرون حق الاطلاع :
ويقصد بها كل من يمارس عمليات التدقيق والتخمين وموظفي قسم الرقابة إذ جرى العمل في الهيئة العامة للضرائب على تشكيل لجان مختصة مهمتها التحري عن مدخولات المكلفين وزيارة أماكن مزاولة نشاطهم وتدقيق وفحص البيانات والمعلومات الخاصة بكل مكلف وأهم هذه اللجان، لجنة المسح الميداني التي تتولى تقدير دخل أصحاب المحلات التجارية المشهورة وذوي السمعة الكبيرة والبيع بالجملة، ولجنة الكشف الخاص التي تختص بالاطلاع موقعياً على نشاط المكلف اما بمبادرة السلطة المالية أو بناءً على طلب منه.
وكذلك لجان الكشف التي تشكل سرياً وتنتقل بصورة مفاجئة إلى مكان مزاولة نشاط المكلف للوقوف على دخله الحقيقي ويلزم هؤلاء بعدم إفشاء الأسرار

(١) الفقرة ٢ من المادة ٥٦ من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

التي تتعلق بمال المكلف التي تصل إلى عملهم بمناسبة ممارستهم لهذه المهام التي مرّ ذكرها أعلاه^(١).

٤. الموظفون الذين يتولون النظر في منازعات الضريبة :
ويقصد بهم كل من يتولى النظر في المنازعات التي تتعلق بالضريبة بمختلف مراحلها ابتداءً بمرحلة الاعتراض حتى مرحلة التمييز وتتمثل هذه الجهات بالإدارة الضريبية في مرحلة الاعتراض وأعضاء لجان الاستئناف في المرحلة الثانية والتي تتكون من قاضٍ من الصنف الثاني وعضوين من الموظفين المختصين بالشؤون المالية وعضوين احتياط في حالة غياب احد الأعضاء. أما في مرحلة التمييز فهم قاضي محكمة التمييز رئيساً واثنين من المدراء العامين في وزارة المالية وممثل عن اتحاد الغرف التجارية عضواً وممثل اتحاد الصناعيين عضواً يضاف إلى كل هؤلاء كتاب الضبط وغيرهم من الموظفين^(٢).

٥. الغير :

لم يقتصر قانون ضريبة الدخل العراقي الالتزام بالسرية على الموظفين الذين يعملون لدى السلطة المالية وموظفي القطاع العام فقط وإنما اضاف لهذا المفهوم أشخاص آخرين بالإشارة إليهم بعبارة الغير، ويتعلق هذا المفهوم بنوعين من الأشخاص: الأول: يتعلق باولئك الذين يكلفون بأداء واجبات رسمية متعلقة بالضريبة وان لم يكونوا موظفين لدى السلطة المالية كما هو الحال بالخبير والمهندس أو المقاول.

(١) د. عبد الباسط علي جاسم حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١١، العدد ٤١، السنة ١٤ أيلول ٢٠٠٩ ص ٢٢٥-٢٢٦.

(٢) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، ٢٠٠٢ ص ٤١٩ و ٤٣٢.

أما النوع الثاني فهم المكلفون الآخريين الذين يراد مقارنة إقرارات الدخل والإرباح والمبالغ الواجب خصمها في حساباتهم بما يماثلها لدى مكلف آخر لكي يقتنع بأنه يعامل بشكل متساوي مع غيره من المكلفين ولكن يجب أن يكون ذلك بناءً على موافقة المكلف الذي تتعلق به تلك البيانات وإلا عدّ الأمر انتهاكاً للسرية^(١).

المبحث الثالث

الاستثناءات التي ترد على مبدأ سرية المعلومات الضريبية والآثار التي تترتب على الإخلال به

ان مبدأ سرية المعلومات الضريبية ليس مبدأ مطلقاً وإنما ترد عليه عدد من الاستثناءات منها مايتعلق بالبيانات التي يتناولها الالتزام بالسرية والتي تمثل نطاقه الموضوعي، ومنها مايتعلق بالأشخاص الذين يشملهم هذا الالتزام ويمثلون نطاقه الشخصي .

ويترتب على الأخذ بهذا المبدأ في نطاق قانون ضريبة الدخل جملة من الآثار تتمثل في نهوض مسؤولية الموظف الذي يثبت عليه ارتكاب فعل الإفشاء وتتمثل هذه المسؤولية في ثلاث جوانب هي الجانب التأديبي الذي يوقع على الموظف العقوبات الإدارية التي تنص عليها القوانين المتعلقة بالوظيفة العامة، كقانون انضباط موظفي الدولة، وهناك المسؤولية الجنائية التي تترتب في حال كان فعل الإفشاء يمثل جريمة يعاقب عليها القانون سواء قانون العقوبات او قانون ضريبة الدخل، وأخير المسؤولية المدنية في حال اذا ماترتب على فعل الإفشاء ضرر يلحق بالمكلف، حيث يحق له المطالبة بالتعويض طبقاً لإحكام القانون المدني .

(١) اشار الى ذلك قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ بنص صريح وسيعرض له البحث في موضع لاحق .

ولهذا سيتناول هذا المبحث عرض هذه المواضيع تباعا ضمن مطلبين وفقا للخطة الآتية :-

المطلب الأول :- الاستثناءات التي ترد على مبدأ سرية المعلومات الضريبية
المطلب الثاني :- الآثار القانونية للتي تترتب على إفشاء المعلومات الضريبية

المطلب الأول

الاستثناءات التي ترد على مبدأ سرية المعلومات الضريبية

إن مبدأ سرية المعلومات الضريبية شأنه شأن اغلب المبادئ القانونية لا يعدّ مبدأ مطلقاً يشكل قاعدة عامة يعمل بها في كل الأحوال وإنما ترد عليه عدد من الاستثناءات التي يتوجب فيها الخروج على قاعدة السرية التي تشكل الأصل العام وهذه الاستثناءات قد تتعلق بالنطاق الموضوعي لمبدأ السرية أي (البيانات) أو قد تتعلق بالنطاق الشخصي أي الأشخاص وفيما يلي تناولها تباعاً.

أولاً: الاستثناءات التي تتعلق بالنطاق الموضوعي :

١. يخرج من نطاق السرية البيانات الضريبية التي تتوفر للجميع على سبيل المثال بيع أو عرض عدد من ممتلكات المكلف بالمزايدة العلنية فعلية البيع بالمزايدة العلنية تعدّ بحد ذاتها إشهاراً مما ينفي عنها صفة السرية^(١).
٢. إذا كانت البيانات مما يستلزم القانون تقديمها للغير، وهذا ينفي الالتزام بالسرية، و ينطبق هذا فقط بالنسبة للجهات التي صرح القانون بها، وبالتالي يكون التزام الإدارة الضريبية بتقديم البيانات لها فقط دون غيرها^(٢). هذا وقد

(١) د. محمد محمد عبد اللطيف، مصدر سابق، ص ٢٤٦.

(٢) وهذا ما قضت به محكمة النقض في فرنسا، المصدر نفسه، ص ٢٤٧.

- أخذ قانون ضريبة الدخل في العراق عند إلزام الإدارة الضريبية بتقديم البيانات لجهات محددة .
٣. البيانات التي يطلب المكلف إفشاؤها. وهذا يكون بناءً على طلب صاحب الشأن (المكلف) في إفشاء المعلومات لأن سرية المعلومات الضريبية تقررت لمصلحته وبالتالي يكون له الحق في التنازل عن هذه الحماية، ويكون هذا بناءً على طلب كتابي من المكلف أو الشريك أو وكيله الرسمي. ويأتي هذا الاستثناء من القواعد العامة التي قررها قانون العقوبات حيث يرجع إليه في حال عدم وجود نص خاص^(١).
٤. البيانات والمعلومات التي لا تعدّ محظورة بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ أو أي قانون آخر. وتشمل جميع البيانات التي تعتبر علنية بطبيعتها ولا تحتاج إلى إطار من السرية لحمايتها مثل التعليمات والنصوص القانونية والتي ترتأى السلطة المالية أنها كذلك حيث ان الأمر هنا متروك لسلطتها التقديرية^(٢).
٥. البيانات التي يعدّ إعطاؤها ضرورياً لتنفيذ أحكام القوانين الأخرى. لقد اخذ بهذا الاستثناء قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ

(١) نصت على هذا الاستثناء المادة ٤٣٧ من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ التي جاء فيها "يعاقب كل من علم بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته أو طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً أو استعمله لمنفعته أو منفعة شخص آخر، ومع ذلك فلا عقاب إذا أذن بإفشاء السر صاحب الشأن فيه أو إذا كان إفشاء السر مقصود به الأخبار".

(٢) قيس حسن عواد البد راني، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - ، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٢. ص ٩٦

حيث ألزم الهيئة العامة للضرائب ممثلة بقسم الشركات بتزويد مديرية تصفية الشركات في دائرة مسجل الشركات في وزارة التجارة بجميع المعلومات المتعلقة بمزاولة الشركات لنشاطها أو ثبت في الكشوفات التي تعدها هذه المديرية ان نشاط الشركة محدود وان رصيدها ينخفض إلى مادون النسبة القانونية لاستمرارها^(١).

٦. البيانات التي يعدّ الكشف عنها لازماً لعملية التقدير الضريبي. تنطوي عمليات التقدير الضريبي على الكشف عن حقيقة تعاملات المكلفين التجارية مع غيرهم من ذوي المهن المختلفة وإذا قام الموظف الضريبي بإفشاء محدد للمعلومات المتعلقة بأوجه نشاط هؤلاء المكلفين غير المصرح عنها إلى الجهة المسؤولة عن تقديرها ضريبياً فان هذا سوف يؤدي إلى تحقيق منافع من أهمها تحقيق العدالة في مجال التقدير الضريبي من جانب ومراعاة مصالح الخزينة من جانب آخر^(٢).

٧. البيانات التي تعدّ لازمة لتعقب جرم يتعلق بالضرائب عدا ما تعلق بمفردات دخل المكلف الشخصي يجب في هذه الحالة ان تختص الجريمة بالمسائل الضريبية حصراً وليس اية جريمة خارج نطاق الشأن الضريبي حيث يعتبر إفشاء هذه البيانات مباحاً، شريطة ان لا تتعلق المعلومات بتحديد مفردات الدخل الشخصي للمكلف حيث لا يجوز إفشاءها لأي سبب كان^(٣).

(١) انظر القرار رقم (٢١٣) ك٢ لسنة ٢٠٠٠ الصادر عن اللجنة الاستئنافية الثالثة، الهيئة العامة للضرائب، الوزارة المالية، ٢٠٠١.

(٢) عمار فوزي المياحي ، مصدر سابق، ص ٧٤.

(٣) د. قيس حسن عواد البدراني، مصدر سابق، ص ٩٧.

ثانياً: الاستثناءات التي تتعلق بالنطاق الشخصي :

١. المديرون والرؤساء المباشرون في السلطة المالية: ذلك أن الالتزام بالسرية لا يخص الموظف بصفة فردية ولكنه يتعلق بالإدارة بصفة جماعية، ذلك ان الملف الضريبي يتم تكوينه بمناسبة ضريبية معينة يمكن استخدامه من اجل ضرائب أخرى على سبيل المثال ضريبة الدخل وضريبة العقار حيث يتم اعتبار ما دفع من ضرائب كضريبة العقار قبل النفقات جائزة الخصم ولكي يكون ذلك يجب الرجوع إلى المعاملات الضريبية للمكلف لهاتين الضريبتين حتى لو كان تقدير هذه الضرائب وتحصيلها تم من قبل إدارات مختلفة فالمبدأ هو الوضوح داخل جهاز الضرائب بأكمله^(١).
٢. دوائر الدولة والقطاع العام. يتعلق هذا الاستثناء بإمداد الجهات الحكومية وشبه الحكومية كدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي في العراق بكل البيانات والمعلومات اللازمة لاستكمال المعاملات المتعلقة بالمكلف مثل مديرية تصفية الشركات أو دائرة التسجيل العقاري أو البنوك والمصارف الحكومية أو الهيئات الرقابية كهيئة النزاهة أو مكاتب المفتشين العاملين وغيرهم ، ويشترط لذلك موافقة الهيئة العامة للضرائب وان لا تكون البيانات مما يحضر إفشاؤه^(٢).

(١) محمد محمد عبداللطيف، مصدر سابق، ص ٢٤٦.

(٢) رفل حسن حامد سلطان، وواجبات أعضاء الضبط القضائي في التشريع الضريبي العراقي النافذ، مجلة الرافدين، مجلد ١١، العدد ٣٩، السنة ١٤، ص ٣٧٧.

٣. الجهات المختصة في النظر في منازعات الضريبة. ويقصد بها اللجان المختصة بنظر النزاعات المتعلقة بضريبة الدخل والمتمثلة في لجان الاعتراض والاستئناف والتمييز حيث يجوز إفساء السر الضريبي أمامها في حال كانت هناك بيانات تتعلق بجريمة ضريبة ويكون التمسك بهذه البيانات في مواجهة الخصوم أو الإدارة على حد سواء. وقد أشار قانون ضريبة الدخل العراقي إلى هذا الاستثناء صراحة عندما أجاز في المادة (٥٣) على إعطاء المعلومات اللازمة لتعقب جرم يتعلق بدفع الضريبة المترتبة على احد المكلفين لكن مع ذلك أورده بقيد محدد وهو أن لا تتعلق تلك البيانات بمفردات دخل المكلف^(١).

٤. المكلفون الآخرون. لم تجز القوانين الضريبية ومنها القانون العراقي اطلاق أي مكلف على أسرار المكلفين الآخرين حيث انه لا يجوز الإفضاء بأي بيان مستقى من دفاتر مكلف آخر أو مستنداته حيث أشار قانون ضريبة الدخل العراقي صراحة إلى هذا الاستثناء عندما حظر على من اطلع على معلومات أو بيانات أو قوائم أو أوراق أو تقارير ونسخ تختص بدخل شخص آخر إن يعطيها أو يبلغها إلى غير من فوض باعطاءها أو بتبليغها إليه^(٢). ولكن استثناءً تحصل عندما يراد مقارنة إقرارات الدخل والإرباح والمبالغ الواجب خصمها من احد المكلفين بمثيلاتها لدى مكلف آخر لكي يفتنع بأنه يعامل بشكل متساوي مع غيره من المكلفين. الا ان هذا فيه انتهاك للسرية لأنه يمكن المكلف من التعرف على بيانات غيره من المكلفين.

(١) يكون هذا التحديد في القانون العراقي لمنع المحاكم من النظر في الدعاوي المتعلقة بضريبة الدخل حيث نصت المادة ٥٥ من قانون ضريبة الدخل على (لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون).

(٢) انظر: (أولاً / ٢) من المادة ٦ ٥ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

٥. الورثة والمنتازل إليهم. يعدّ الورثة والمنتازل إليهم من الأشخاص الذين يباح إفشاء الأسرار الضريبية أمامهم ذلك ان التزامات المكلف الضريبية وحقوقه كافة تنتقل تلقائياً إليهم بمجرد اتصافهم بهذه الصفة فالالتزام الضريبي لا ينتهي بوفاة المكلف وإنما يمتد لما بعد ذلك ويتحمل واجب أدائه وورثته وهذا يقال بالنسبة للمنتازل إليه^(١).

المطلب الثاني

الآثار القانونية التي تترتب على إفشاء المعلومات الضريبية

يترتب على تحقق حالة إفشاء المعلومات الضريبية مجموعة من الآثار القانونية التي تسري بحق الموظف الذي يثبت عليه فعل الإفشاء، إذ تحرك مسؤوليته الإدارية والجنائية إلى جانب المسؤولية المدنية ويكون ذلك بعد ان يتم تحريك الموضوع من اي فرع من فروع الهيئة العامة للضرائب الذي يكون الموظف تابعاً له إذ يتم استكمال إجراءات التحقيق معه للتأكد من صحة ارتكابه لهذا الفعل أم لا، ويفتصر دور الفرع على هذا الحد حيث تحال جميع الأوراق مع نتيجة التحقيق إلى مركز الهيئة العامة للضرائب لاستكمال النظر في

(١) المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ التي تنص "إذا مات الشخص ولم تفرض الضريبة على دخله في السنة التقديرية أو خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الوارث ومن انتقلت إليه التركة أو تولى توزيعها مسؤولاً عن متطلبات الضريبة التي تترتب على المتوفى...".

الموضوع^(١). إذ تعدّ هي الجهة المخولة بنظر الموضوع والبت فيه استناداً إلى ما ثبت من أدلة وشهادة الشهود إذ يتولى القسم القانوني في الهيئة النظر في هذا الموضوع، وهو الذي يختص بنظر جميع المخالفات التي يرتكبها موظفو الهيئة العامة للضرائب خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ وبعد التحقيق في الموضوع يتخذ قراراً إما ببراءة الموظف كون الفعل الذي ارتكبه لا يشكل جريمة افشاء أو بإدانته وعندها تأخذ مسؤولية الموظف احد الأشكال الآتية^(٢):

١. المسؤولية التأديبية

إذا ثبت على الموظف ارتكاب فعل الإفشاء من قبل اللجنة التحقيقية التي قامت بالتحقيق في الموضوع بناء على المعلومات والأدلة وشهادة الشهود تنهض بحق الموظف هذه المسؤولية ويترتب على ذلك ان تطبق بحقه إحدى العقوبات الانضباطية التي ينص عليها قانون انضباط موظفي الدولة التي يعدّ الكتمان من بين الواجبات التي تلقى على عاتق الموظف، حيث تفرض العقوبة بحقه بحسب مدى جسامة الفعل الذي ارتكبه ومدى أهمية المعلومات التي قام بافشاءها على أن لا يكون فيها ما يحرك مسؤوليته من الناحية الجنائية.

٢. المسؤولية الجنائية

تنهض هذه المسؤولية في حال كان فعل الموظف يشكل جريمة على وفق احكام قانون العقوبات في هذه الحالة يحال الموظف إلى المحكمة المختصة (محكمة الجنح) التي تقرر كونه مذنب أم غير مذنب، فإذا ثبتت براءته تصدر حكماً بذلك أما اذا ثبت كونه مدان في هذه الحالة فتصدر حكماً عليه بموجب أحكام قانون

(١) بناء على اللقاء الذي تم مع معاون مدير فرع الهيئة العامة للضرائب في الساحل الأيمن ومدير شعبة الأفراد.

(٢) عمار فوزي المياحي، مصدر سابق، ص ٢١٨.

العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل. نصت المادة (٣٢٧) من قانون العقوبات على انه "يعاقب بالحبس مدة لاتزيد على ثلاث سنوات وبالغرامة التي لاتزيد على ثلاثمائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين، كل موظف أو مكلف لخدمة عامة أفشى أمراً وصل إلى علمه بمقتضى وظيفته لشخص يعلم وجوب عدم إخباره به، وتكون العقوبة السجن اذا كان من شأن هذا الإفشاء إن يضر مصلحة الدولة". والذي يثير الجدل في هذا الموضوع ان قانون العقوبات يطبق في حين أن قانون ضريبة الدخل قد حدد عقوبة جاءت بها المادة ٥٦ / ٢ من هذا القانون والتي تمثلت في الغرامة التي تتراوح بين (١٠٠ - ٥٠٠) دينار لكن هذا النص معطل ، وفي هذه الحالة يثار التساؤل متى يطبق اذا وجد الموظف مدان، فهل هناك تمييز بين الأفعال من حيث شدتها فيطبق النص الضريبي في الحالات البسيطة والنص الجنائي في الحالات الشديدة، ام ان النص الضريبي يبقى معطلاً لتطبيق أحكام قانون العقوبات بشكل واضح في هذا المجال علماً ان القاعدة العامة تقضي بأن النص الخاص يقيد النص العام ولا نرى وجوداً لمثل هذا الأمر في هذا الموضوع، إلا إذا فهم الأمر على انه قانون ضريبة الدخل يحيل ضمناً إلى أحكام قانون العقوبات في موقف يماثل موقف التشريعات الأخرى^(١). ولذا كان على المشرع العراقي أن ينتبه إلى هذا الخلل فيغير النص بالإحالة إلى قانون العقوبات بشكل صريح كما هو الحال في التشريعات الأخرى أو إن يغيّر العقوبة المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل لتتلاءم مع شدة الفعل المرتكب بحيث تقترب من العقوبة المقررة في قانون العقوبات أو ما يماثلها.

(١) تلتزم القوانين في المحاكم المختصة ينظر قضايا ضريبة الدخل من هذا النوع أو أي نوع آخر بالرجوع الى ما يقره قانون العقوبات حال تضمن عقوبات أشد انظر المادة (١٣١) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمادة (٥٧) من قانون الضريبة الاردني رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩ المؤقت.

٣. المسؤولية المدنية

يشترط لنهوض هذه المسؤولية ان يكون هناك ضرر قد لحق بأحد المكلفين الذين قام الموظف الضريبي بإفشاء الأسرار المتعلقة به بحيث أصابه ضرر في تجارته أو مهنته ونشاطه أو بسمعته أو حياته الخاصة وهنا تحرك المسؤولية المدنية طبقاً لأحكام القانون المدني العراقي حيث تعين المحكمة التعويض بحسب الأحوال وما يقره القانون، و تكون محكمة البداية هي المختصة بنظر هذا النوع من الدعاوي^(١).

الخاتمة

بعد الانتهاء من البحث، فقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات الآتية:

أولاً: النتائج:

- ١- لم تخرج القواعد الضريبية في تقرير ماهية مبدأ سرية المعلومات الضريبية عموماً وفي قانون ضريبة الدخل خصوصاً كما هو مقرر في القواعد العامة.
- ٢- تقرر مبدأ السرية بشكل أساسي لحماية مصلحتين مصلحة المكلف ومصلحة الإدارة الضريبية.
- ٣- وجد مبدأ سرية المعلومات الضريبية أساسه في الدستور والقوانين والتعليمات الصادرة من الإدارة الضريبية.
- ٤- يوجد نطاق شخصي للمبدأ تمثل بالأشخاص الذين يقع عليهم واجب الالتزام بالسرية فضلاً عن جانب موضوعي يشمل البيانات والمعلومات التي يلتزم الأشخاص بعدم إفشاءها.
- ٥- أورد قانون ضريبة الدخل العديد من الاستثناءات على مبدأ سرية المعلومات إلا انه استبعد من نطاق هذا الاستثناء مفردات دخل المكلف.

(١) المادة (٢٠٩) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل.

- ٦- تترتب ثلاث إشكال من المسؤولية بحق الموظف الذي يرتكب فعل الإفشاء وهي المسؤولية التأديبية وأخرى جنائية وأخرى مدنية وهذه تأتي بحسب شدة الفعل وتوافر الجانب الجنائي والضرر الذي يستوجب التعويض.
- ٧- لم يحيل القانون العراقي بشكل صريح إلى قانون العقوبات في تطبيق عقوبة إفشاء سر المهنة مع ان التطبيق العملي يشير إلى ذلك ومن الأفضل لو تضمن نصاً يحيل إليه كما هو الحال في القوانين الأخرى.

ثانياً: التوصيات:

١. الإحالة بصورة صريحة في باب العقوبات في الرجوع إلى قانون العقوبات اذا ما تطلب الأمر عقوبة اشد مما هو موجود في قانون ضريبة الدخل بالنسبة لعقوبة إفشاء المعلومات الضريبية وكذلك العقوبات التي تخص المواضيع الضريبية الأخرى من خلال تضمين قانون ضريبة الدخل النص الآتي: "مع عدم الإخلال بأية عقوبة اشد ينص عليها قانون العقوبات يعاقب من تثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكابه إحدى المخالفات والجرائم التالية".
٢. تعديل العقوبة المقررة لجريمة إفشاء المعلومات الضريبية بجعلها الحبس لمدة ستة أشهر أو الغرامة مع تعديل مبلغ الغرامة بالشكل الذي يتناسب و التطورات الحاصلة في الأسعار.

المصادر

أولاً: القوانين:

١. القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ المعدل النافذ.
٢. قانون الخدمة المدنية العراقي رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠ النافذ
٣. قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ المعدل النافذ.
٤. الدستور المصري لسنة ١٩٧١.
٥. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٢ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
٦. الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥.
٧. قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٨. قانون انضباط موظفي الدولة رقم ٢٤ لسنة ١٩٩١ المعدل بالقانون رقم ٥ لسنة ٢٠٠٨.
٩. قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت رقم ٢٩ لسنة ٢٠٠٩.

ثانياً: التعليمات المالية والقرارات:

١. التعليمات المالية رقم ٢٤١ / ١٠٢٦ الصادر بتاريخ ١٩٩٥/٣/١ الشعبة الإدارية / الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.
٢. القرار رقم ٢١٣ كانون الثاني لسنة ٢٠٠٠ الصادر عن اللجنة الاستئنافية الثالثة، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.
٣. كتاب أمانة مجلس الوزراء السابق بالعدد ٨٣١٨ في تشرين الثاني ٢٠٠٠ المتعلق بالتحاسب الضريبي.
٤. التعليمات المالية رقم ١٧٥٧/٥٦٦٨/٥ بتاريخ ٢٠٠٢/٢/٢٣، القسم القانوني، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية.

ثالثاً: الكتب:

١. البشري الشوربجي - الجرائم الضريبية والتجارية، جرائم الضرائب والرسوم، بلا تاريخ، بلا مكان طبع.
٢. د. سنية أحمد يوسف، الإطار القانون للملف الضريبي، دار الجامعة الحديثة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
٣. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الاردن ، ٢٠٠٥، ط١.
٤. د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، ٢٠٠٢.
٥. د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، جامعة بغداد، كلية القانون، ١٩٩٦.
٦. محمد محمد عبداللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، جامعة الكويت ، ١٩٩٩ .

رابعاً: الرسائل الجامعية:

١. زينب منذر جاسم، ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٤.
٢. عمار فوزي المياحي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٤.
٣. علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١.

٤. قيس حسن عواد البد راني، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل – دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٢.

خامساً: البحوث المنشورة في المجالات:

١. د. خالد الزبيدي، التزام الموظف العام بعدم إفشاء أسرار الوظيفة العامة في القانون الأردني، دراسة مقارنة على الموقع الإلكتروني:

<http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net>

٢. رفل حسن حامد، سلطات وواجبات أعضاء الضبط القضائي في التشريع الضريبي العراقي النافذ، مجلة الرافدين، كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، مجلد ١١ العدد ١٣٩ السنة ١٤.

٣. د. عبدالباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد ١١ العدد ٤١ ايلول ٢٠٠٩.