

حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية

في التشريع الضريبي العراقي^(*)

د. عبد الباسط علي جاسم

أستاذ المالية العامة والتشريع المالي المساعد

كلية الحقوق / جامعة الموصل

القدمة :

تعد سلطة الاطلاع من السلطات الماسة بحرية الأفراد لكونها تخول الإدارة الضريبية الاطلاع على أسرار المكلف من خلال الاطلاع على أوراقه ومستنداته ومراسلاته الخاصة مما يؤدي إلى كشف هذه الأسرار، ولكن هذه الأسرار ليست أهم من مصلحة الدولة في تحصيل الضريبة والوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف باستخدام كافة الوسائل ومن بين هذه الوسائل سلطة الاطلاع أو حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية. إذن هدف الإدارة الضريبية من ذلك هو ليس معرفة أسرار المكلف وإنما الوصول إلى الوعاء الإجمالي للمكلف أي معرفة الدخل الحقيقي للمكلف.

أولاً: أهمية البحث :

إن لدراسة سلطة الاطلاع الضريبي أهمية كبيرة جداً لكونه يحقق غايات وأهداف متعددة أهمها:

١. التحقق من وعاء الضريبة للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف.
٢. مطابقته مع إقراراته.
٣. مكافحة التهرب الضريبي وصولاً للعدالة الضريبية.

ثانياً: مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في التعارض بين مصلحتين مصلحة الأفراد في الحفاظ على أسرارهم ومصلحة الدولة في الاطلاع على تلك الأسرار، لذا فلا

(*) أستلم البحث في ٢٣/٤/٢٠٠٩ *** قبل للنشر في ٥/٤/٢٠٠٩ .

يحق للأفراد الامتناع عن تقديم الأوراق والمستندات بحجة سريتها لأن مصلحة الدولة تغلو على مصلحتهم.

ثالثاً: فرضية البحث :

إن دراسة الاطلاع الضريبي تتطلب الإجابة عن التساؤلات الآتية:

١. هل الاطلاع الضريبي هو إجراء قضائي بمعنى التفطيش أم المعاينة أم يختلف عنهما؟
٢. هل المشرع الضريبي نص على الاطلاع الضريبي أم لا؟
٣. متى يتم ممارسة الاطلاع الضريبي في وقت الموظف أم في وقت المكلف؟ وفي أي مكان؟
٤. هل الاطلاع الضريبي حق أم واجب؟

رابعاً: هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة سلطة الاطلاع الضريبي في التشريع العراقي مع إجراء دراسة مقارنة للتشريعين (المصري، السوري) للوقوف على ما تضمنته هذه التشريعات من أحكام سواء أكان ذلك في الجانب النظري أم العملي (التطبيقي) والوصول لمعرفة مدى اتفاق هذه التشريعات مع التشريع الضريبي العراقي من عدمه من أجل تفعيل دور سلطة الاطلاع الضريبي بغية تحقيق غاية أو هدف المشرع.

خامساً: منهجية البحث :

اعتمد البحث أسلوب المنهج التحليلي الوصفي المقارن بين القانون العراقي والقوانين العربية المتمثلة بالقانون السوري والمصري فضلاً عن إجراءات تطبيقية للأنظمة والقوانين المشار إليها في أعلاه.

سادساً: نطاق البحث :

تركز نطاق البحث على جانب نظري يشمل دراسة قانونية مقارنة للموضوع وجانب عملي (تطبيقي) من أجل الوصول للفائدة المرجوة لهذه الدراسة.

سابعاً: هيكلية البحث :

لبلوغ ما تقدم تتوزع مادة البحث العلمي على أربعة مباحث وكما يأتي:

المبحث الأول: ماهية حق الاطلاع الضريبي.

المبحث الثاني: السلطة المختصة بمباشرة حق الاطلاع الضريبي.

المبحث الثالث: وقت ومكان ممارسة حق الاطلاع الضريبي.

المبحث الرابع: الالتزامات القانونية الناشئة عن حق الاطلاع الضريبي.

الخاتمة: تحتوي على أهم الاستنتاجات والمقترحات التي توصل إليها الباحث.

المبحث الأول

ماهية حق الاطلاع الضريبي

للتعرف على ماهية الشيء لابد من التعريف به ليتجلى لنا المقصود منه لذا سنتناول تعريف حق الاطلاع الضريبي لغةً واصطلاحاً ثم تمييزه عما يشته به من الحقوق التي تمارسها الإدارة الضريبية أثناء قيامها بممارسة أعمالها في مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول: تعريف حق الاطلاع الضريبي
المطلب الثاني: تمييز حق الاطلاع عما يشته به

المطلب الأول

تعريف حق الاطلاع الضريبي

يقتضي ابتداءً إعطاء المعنى اللغوي لحق الاطلاع ومن ثم المعنى الاصطلاحي له وكما يأتي:

الفرع الأول

تعريف حق الاطلاع لغةً

يراد بالحق لغةً بأنه الوجود حقيقةً، المتحقق وجوده، والحق خلاف الباطل جمعهُ حقوق وحقائق، والحق (الملك) والحق يعني الموجود الثابت الذي لا يسوغ إنكاره^(١) والحق إذا انتقل من لغة الاقتصاد إلى لغة القانون سمي حقاً مالياً أي له قيمة مالية، والحق مصلحة يحميها القانون وهو إما عيني أو شخصي أو أدبي.

(١) ابن منظور (لسان العرب)، معجم لغوي للعلامة الشيخ عبد الله العلايلي، المجلد الثاني، لبنان، بيروت، بت،

أما الاطلاع لغةً فهو يأتي بمعنى اطلع على الشيء أي نظره وعلمه وأشرف عليه، واطلع على الأمر يطلع طلوياً واطلع عليه اطلاعاً واطلعه وتطلعه أي علمه وطلعه إياه فنظر ما عنده^(١).

الفرع الثاني

تعريف حق الاطلاع اصطلاحاً

من خلال الرجوع إلى قوانين ضريبة الدخل سواءً أكان منها العراقي أم المقارن لم يرد تعريف لهذا الحق فمن المعلوم أن التعريفات ليس من شأن المشرع بل من شأن الفقه والقضاء لذا فقد عرف الفقه حق الاطلاع بأنه سلطة منحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية^(٢)، كما عرفت بأنها حق إدارة الضرائب في الاطلاع على الأوراق والوثائق كلها التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها^(٣)، وعرفت أيضاً بأنها السلطة المخولة إلى أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص الضريبي الخاص، في أن يطلعوا على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي^(٤).

يتضح من خلال التعريفات أعلاه بأن حق الاطلاع الضريبي هو إجراء رقابي للتأكد من صحة الإقرار المقدم من قبل المكلف وعليه يمكن صياغة تعريف جامع ومانع لحق الاطلاع الضريبي بأنه إجراء رقابي تمارسه السلطة الضريبية للتأكد من صحة الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف.

المطلب الثاني

تمييز حق الاطلاع الضريبي عما يشبهه به

(١) محمد مرتضى الزبيدي (تاج العروس)، ج٦، لبنان، بيروت، بت، ص٣١٠٥.

(٢) ينظر: حسن المرصفاوي (حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية) بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة، السنة

(٦)، العدد (٣)، القاهرة، ١٩٦٢، ص٥.

(٤) ينظر: حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر) مكتبة مصلحة الضرائب، ١٩٤٥، ص٦٤٥.

(١) ينظر: جمال فوزي شمس (ظاهرة التهرب الضريبي)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة عين شمس،

١٩٨٢، ص٤٤٧.

من المعلوم أن القانون قد خول السلطة المالية أثناء ممارسة أعمالها لسلطات واسعة منها ما يتعلق بالتفتيش والرقابة والمعاينة فضلاً عن الاطلاع. لذا لا بد من التمييز بينها وبين حق الاطلاع الضريبي للابتعاد عن اللبس والتداخل بينهما وكما يأتي:

الفرع الأول

التفتيش

يعد التفتيش أحد إجراءات التحقيق لذا كان بالأجدر أن يوكل إلى سلطات التحقيق وليس لموظفي السلطات المالية.

إلا أن القانون قد نص استثناءً من الأصل على إجازة موظفي الضريبة ممن يتمتعون بصفة الضبط القضائي الخاص^(١) من إجراء الاطلاع والتفتيش، وقد سارت أغلب التشريعات على منح موظفي الإدارة الضريبية صفة الضبط القضائي لاتصالهم بالنشاط المالي، فقد منح قانون تعريف الإجراءات الفرنسي المعمول به سنة ١٩٥٩ صفة الضبط القضائي موظفي الإدارة الضريبية إذ نصت المادة (١٥) منه على أن (موظفي الإدارة الضريبية يتمتعون بصفة الضبط القضائي) ونصت المادة (٢٨) على أنهم يباشرون وظيفة الضبطية القضائية بالشروط وفي الحدود التي تقررها القوانين الخاصة^(٢)، كما قد أوردت قوانين الولايات المتحدة الأمريكية نصوصاً تتضمن الفئات التي منحت مهام البوليس بشكل خاص في الجرائم التي تقع ضمن دوائر اختصاصها فقط. مثل قانون ولاية

(١) لقد حدد المشرع على سبيل الحصر صفة الضبط القضائي في المادة ٣٩ من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم ٤٣ لسنة ١٩٧١ حيث قسمتهم إلى فريقين أولهما: اختصاص شامل لجميع الجرائم ويطلق عليهم (ذوي الاختصاص العام) وثانيهما: يقتصر في صفته على جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها ويطلق عليهم (ذوي الاختصاص الخاص) وأشار إليهم المشرع بقوله في الفقرة الخامسة من المادة (٣٩) == (الأشخاص المكلفون بخدمة عامة الممنوحون سلطة التحري عن الجرائم واتخاذ الإجراءات بشأنها في حدود ما خولوا به بمقتضى القوانين الخاصة ..) وقد عرفت الفقرة (٢) من المادة (١٩) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل المكلف بخدمة عامة بأنه (كل موظف أو مستخدم أو عامل انيطت به مهمة العمل في خدمة الحكومة ودوائرها الرسمية والمصالح التابعة لها أو الموضوعة تحت رقابتها ... الخ).

(٢) مشار إليها في د. محمود محمود مصطفى (شرح قانون العقوبات القسم العام)، ط١٠، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٨٣، ص٢٢٧؛ د. محمد علي السالم آل عياد الحلبي (اختصاص رجال الضبط القضائي)، ط١، ذات السلاسل، بم، ١٩٨٢، ص٧٨ الهامش.

نيويورك فقد نصت المواد (١-٢٠-٢٣-٣٤) على من يخولون صفة ضابط المصالحات وضابط البوليس، ونص من بينهم في الفقرة (٧) على مدير الضرائب والمالية^(١).

وفي مصر نصت المادة (١٠٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه (لموظفي مصلحة الضرائب الذين تعينهم اللائحة التنفيذية صفة مأموري الضبطية القضائية لإثبات ما يقع من المخالفات ضد تنفيذ القانون وضد اللوائح المتفرعة عنه) ونصت المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية لذلك القانون والمعدلة بالقرار رقم ٢٦٤ لسنة ١٩٤١ ثم القرار رقم ٤٤ لسنة ١٩٥٥ على أن (يكون لموظفي مصلحة الضرائب الفنيين الذين لهم حق الاطلاع صفة الضبط القضائي في إثبات الجرائم التي تقع بالمخالفة لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه والقرارات المنفذة له)، وقد أخذ المشرع الأردني^(٢) بهذا الاتجاه أيضاً وكذلك المشرع العراقي^(٣) قد سائر الاتجاه الحديث الذي اقتضته المصلحة العامة.

وعلى أية حال فإن الاطلاع إجراء ينطوي على خطورة من حيث أن له صفات التفتيش وإن كان يختلف عنه من حيث أنه إجراء رقابي يتعلق بتنفيذ أحكام القانون الضريبي بعكس التفتيش الذي يعد أحد إجراءات التحقيق ولا تجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة وبقصد ضبط أدلتها^(٤).

والاطلاع يشبه التفتيش من ناحية المحل فمحل الاطلاع ذو طبيعة متميزة هو أوراق أو دفاتر أو مستندات أو مراسلات المكلف إلا أنه يختلف عنه من حيث مداه ونطاقه فالاطلاع لا يمتد إلا للأوراق والمستندات التي يقدمها المكلف ومن ثم لا يجوز لموظف الإدارة الضريبية أن يقوم بنفسه بالبحث عنه بخلاف التفتيش الذي يكون محور عمله البحث عن الأوراق والمستندات والأماكن من قبل موظفي الإدارة الضريبية أنفسهم وعليه إذا ما قام الموظف بنفسه فتح أدراج المحل وعثر على دفتر فإنه يعد متجاوزاً لسلطة الاطلاع الضريبي لكون الاطلاع لا يخوله التفتيش^(٥).

الفرع الثاني

(١) مشار إليه في المرجع نفسه، ص ٧٨-٧٩.

(٢) المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

(٣) المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) د. أحمد فتحي سرور (الجرائم الضريبية)، ط ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٣٥.

(٥) حسن المرصفاوي، مصدر سابق، ص ٧.

حق الاطلاع رقابياً

هو نوع من أنواع الرقابة حيث تتبع في هذا النوع الرقابة كل مرحلة من مراحل الصرف وتتابع تنفيذه خطوة خطوة لتحديد نقاط الضعف واكتشاف الحلول المناسبة لها لذلك فهي تزيد من فاعلية نظام الرقابة في المشروع، فتجري الرقابة على إقرار التنفيذ على وفق المعلومات باستمرار وتغيير وتوجيه الأحداث والأعمال أو تعديلها. فهي رقابة ذاتية تقوم بها أجهزة داخل الوحدة الإدارية أو الاقتصادية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخلها يتم على وفق التخطيط والسياسات الموضوعية وتتميز بالوضوح والشمول وهي تأخذ صور متعددة منها:

١. طلب البيانات والوثائق اللازمة عن سير التنفيذ أثناء السنة المالية.
 ٢. تعديل الميزانية بالاعتمادات الإضافية أو نقل الاعتمادات أو تخزينها.
- فهي إذا اسلوب مهم يتم بموجبها مراقبة إجراءات المكلف المالية والفنية أثناء الوصول إلى النتائج.

أما حق الاطلاع من الناحية الضريبية فهو المرحلة التحضيرية التي يتم فيها تقدير المكلف عن الوعاء الضريبي للسنة المالية وهذه التي يمكن تنفيذها من خلال الدراسة الميدانية لحالة المكلف في الوقت الحاضر وكما هو معلوم فإن المكلف عندما يقدم إقراره تقوم الإدارة الضريبية بالتحقق من صحته.

وتختلف وسائل التحقق باختلاف مصادر المعلومات فقد تكون هذه المصادر داخلية أو خارجية حسب الجهة المقدمة لهذه المعلومات فالمعلومات الداخلية هي التي ترد من مصدر داخل الهيئة العامة للضرائب (المركز) أو من الفروع المرتبطة بها ويكون ذلك على شكل تبادل للمعلومات بين المخمنين أي التي ترد في البيانات المالية لأحد المكلفين عن مكلف آخر.

أما المصادر الخارجية فهي التي ترد من مصادر خارج الهيئة ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

١. الهيئة العامة للكمارك.
٢. وزارة التجارة.
٣. التنمية الصناعية.
٤. النقابات المهنية.
٥. الهيئة العامة للسياحة.
٦. الدوائر الصحية (كالمطاعم والمخابز وصالونات الحلاقة) أي جميع المحلات التي تحصل على إجازة صحية ويتم التأكد من قسم الرقابة لرئاسة الصحة – الكشوفات الدورية.

٧. دوائر الكهرباء (المحلات التي تمارس نشاط صناعي للتأكد من صرفيات الكهرباء).

وغيرها من الجهات الأخرى ولكن مما تجدر الإشارة إليه في الوقت الحاضر هو أن هناك كثير من المصانع متوقفة عن العمل بسبب الوضع الأمني وعدم استقرار الكهرباء بشكل مستمر فضلاً عن وجود البضاعة الأجنبية والإقبال عليها بشكل كبير مما أدى إلى توقف مصانع الخياطة والنسيج^(١).

نتيجة لذلك فقد أعطى المشرع العراقي الحق لموظفي الإدارة الضريبية بالتحقق من دخل المكلف من خلال فحص السجلات وجرد الموجودات والتأكد من وجودها الفعلي استناداً إلى الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل ولم يتوقف هذا الحق للسلطة المالية عند هذا الحد بل قد يصل الأمر للإطلاع على الجوانب والمجالات في العلاقات الاقتصادية وحتى وإن كانت جهات رسمية ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يقيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين بناءً على كتاب يصدر من الخبير في الهيئة العامة للضرائب وكما موضح في النموذج رقم (١) وقد أوجد التطبيق العملي في الهيئة العامة للضرائب نوعين من المكلفين وهم مكلفون مشمولون بنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل ومكلفون غير مشمولون بذلك وكما يأتي:

أولاً: المكلفون المشمولون بنظام مسك الدفاتر التجارية :

فقد ألزم المشرع العراقي فئات معينة من المكلفين بمسك الدفاتر التجارية وتقديمها عن التحاسب الضريبي واتخاذها أساساً لتقدير الضريبة وهذه الفئات يمكن تقسيمها إلى ثلاث فئات:

١. الفئة الأولى: تلتزم هذه الفئة بتقديم حساباتهم الختامية إلى السلطة المالية بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب الحسابات^(٢).

٢. الفئة الثانية: تلتزم هذه الفئة بتقديم حساباتهم من دون اشتراط تصديقها أو تدقيقها من مراقب الحسابات^(٣).

(١) مقابلة أجريت مع موظفي الهيئة العامة للضرائب/ الساحل الأيمن بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٤.

(٢) ينظر الفقرة أولاً من المادة السابعة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥، الوقائع العراقية ذي العدد ٣٠٣٠ في ٢٨/١/١٩٨٥.

(٣) الفقرة ثانياً من المادة السابعة من النظام نفسه.

العدد/
التاريخ/

وزارة المالية
الهيئة العامة للضرائب
قسم الرقابة والتدقيق

إلى/
م/

لأغراض ضريبة الدخل واستناداً إلى المادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
نرجو تحديد أي من الجهات أعلاه قامت بتنفيذ العروض المثبتة في القائمة المرفقة طياً مع تثبيت المبلغ والتاريخ.
راجياً تعاونكم معنا خدمةً للصالح العام ... مع التقدير

المرفقات

الخبير

نموذج رقم (١)

٣. الفئة الثالثة: تلتزم بمسك دفاتر محاسبية حسب النماذج المعدة من السلطة المالية وحسب طبيعة كل مهنة أو حرفة ولكن هذه الفئة تلتزم بمسك الدفاتر التي تساعد على معرفة دخلهم لحين إعداد نماذج الدفاتر المطلوبة، كما خولت السلطة المالية وضع نماذج للدفاتر التجارية التي تمسك ضمن هذه الفئة وتغلب على هذه الفئة صفة المهن التي لا تعد بالمهن التجارية (كالأطباء والمحامين والمهندسين) أو الحرف البسيطة (كالحاددين أو الحلاقين)^(١) ولقد كانت هناك محاولة للسلطة المالية بوضع نماذج خاصة بالأطباء، إلا أنها لم تنجح لأن السلطة المالية لم تلزمهم بمسكها فضلاً عن ضعف الوعي الضريبي والمحاسبي^(٢). وقد حدد نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي النافذ الدفاتر التي ينبغي للفئات الثلاثة الواردة أعلاه من تنظيمها وهي^(٣):

- أ- دفتر اليومية العام وأي دفتر يومية مساعد تقتضيه طبيعة العمل كدفتر يومية الصندوق ويومية المشتريات ويومية المبيعات.
- ب- دفتر الأستاذ المساعد وأي دفتر من دفاتر الأستاذ المساعد كدفتر أستاذ الموجودات الثابتة ودفتر أستاذ الذمم ودفتر أستاذ المخازن.
- ج- دفتر أو محاضر المراسلات والمستندات الأخرى على أن يتم حفظها بشكل متسلسل من حيث تاريخ إعداد كل منها وحدودها.

أما المشرع المصري فقد ألزم الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً بإمسك دفاتر وسجلات منتظمة، وكذلك ألزم الشخص الاعتباري الخاضع لضريبة الدخل^(٤)، ويلاحظ أن المشرع المصري لم يحدد فئات معينة بذاتها كما فعل المشرع العراقي لأداء هذه الالتزامات، وترك القانون

(١) ينظر الفقرة ثالثاً من المادة السابعة من نظام مسك الدفاتر رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

(٢) عصام علي محمد حسن (دراسة وتقوم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول إلى وعاء ضريبة الدخل)، بحث دبلوم عالي محاسبة ضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٤، ص ١١.

(٣) المادة الأولى من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

(٤) المادة (٧٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقد ألزمت هذه المادة الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً بإمسك دفاتر وسجلات منتظمة إذا تجاوز رأسماله المستثمر = (٥٠) ألف جنيه، أو كان رقم أعماله السنوي أكثر من (٢٥٠) ألف جنيه أو بلغ صافي الربح السنوي أكثر من (٢٠) ألف جنيه، ومن ثم أعفى المشرع أصحاب الأنشطة الصغيرة في مسك الدفاتر.

للتعليمات المالية تحديد نوعية الدفاتر والمستندات^(١). أما المشرع السوري فقد أورد نصاً عاماً ألزم فيه المكلف الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية - فئة الأرباح الحقيقية - بمسك دفاتر منتظمة وكاملة تظهر أرباحها الحقيقية، ولكنه لم يعط وصفاً بمضمونها ولم يفرض أسلوباً معيناً بمسكها وكذلك أجاز المشرع لوزير المالية إصدار قرار يحدد به القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية^(٢).

وقد اشترط النظام لصحة هذه الدفاتر الشروط الآتية^(٣):

- أ. أن تمسك الدفاتر باللغة العربية.
- ب. أن تكون خالية من الشطب والحك والفراغ.
- ج. أن يكون الدفتر مصدقاً لدى كاتب العدل.
- د. لا يجوز إتلافها إلا بموافقة مدير عام الهيئة العامة للضرائب وبعد مرور سبعة سنوات.

أما المشرع المصري فقد أولى في شروط صحة الدفاتر التجارية أهمية بالغة من خلال تحميله الإدارة الضريبية عبء الإثبات عند رفض الإقرار الضريبي المصادق عليه من محاسب مجاز قانوناً من واقع الدفاتر والمستندات التجارية، إذ نص صراحةً على ضرورة أن تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي كما جاء من المكلف وتكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها بأمانتها ومدى إظهارها للحقيقة وانتظامها من حيث الشكل ووفقاً للأصول المحاسبية ولا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بها إلا بناءً على دلائل موضوعية أو مستندات تثبت عدم صحتها وبالتالي فإن عبء إثبات عدم صحة الدفاتر تقع على عاتق مصلحة الضرائب^(٤). لذا أصدرت تعليمات حددت فيها الأحوال التي لا يعتد بالدفاتر التجارية^(٥). أما المشرع السوري فلم يحدد شروط صحة الدفاتر التجارية إلا أنه يجب أن تكون موافقة مع ما جاء في أحكام القانون التجاري السوري النافذ^(٦).

(١) لمزيد من التفصيل راجع: د. جلال الشافعي (الموسوعة الضريبية)، جامعة القاهرة، مصر، ١٩٩٩، ص ٣٣٤.

(٢) المادة (٦) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٢) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ النافذ.

(٤) المادة (٨٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) د. جلال الشافعي، مصدر سابق، ص ٤٠٠.

(٦) د. خالد الخطيب (المحاسبة الضريبية)، المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٨٦، ص ٣٣٧.

أما عن حجية هذه الدفاتر فالسؤال الذي يطرح نفسه هو ما مدى قبول أو رفض السلطة المالية لهذه الدفاتر في حالة كونها مستوفية للشروط؟ للإجابة عن هذا التساؤل فيمكن القول أن السلطة المالية لا يجوز لها رفض تلك الدفاتر مادامت أصولية بمعنى استيفائها للشروط والضوابط القانونية التي حددها نظام مسك الدفاتر رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ومادام بالإمكان معرفة الخسائر والأرباح الحقيقية من خلالها^(١) أما في حالة كونها لا تتوفر فيها الشروط المطلوبة فيمكن للسلطة المالية رفضها وعدم الأخذ بها على أن يكون القرار مسبباً^(٢)، ولكن هل يجوز للسلطة المالية الأخذ ببعض ما ورد في هذه الدفاتر ورفض البعض الآخر أو بمعنى آخر هل يجوز لها الأخذ بما ورد من أرباح ورفض ما ورد فيها من خسائر.

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن الرجوع إلى قرار لجنة التدقيق رقم ٧٧ في ١٩٥٩/١١/١٨ حيث أجابت بالنفي بقولها (للشركة الحق في أن تطالب بخصم الخسائر الواردة في سجلاتها على أساس القرار غير قابل للتجزئة). كما جاء في حيثيات قرار محكمة التمييز رقم ٥٢ في ١٩٦٠/٢/٢ (بأن السلطة المالية بعد أن اعتمدت سجلات الشركة في احتساب الأرباح يجب أن تأخذ بما فيها من خسارة إذ أن الدفاتر التجارية تكون حجة للتاجر وعليه لا يجوز تجزئة مضامين المستند الذي يتضمن وقائع معينة فيعتد بصحة بعضها ولا يعتد بصحة البعض الآخر). ويذهب الدكتور صالح عجينة^(٣) مذهباً آخر إذ يرى أن من حق السلطة المالية تجزئة الدفاتر فتأخذ بالأرباح وترفض الخسائر لسببين هما:

- أ. لا يوجد في نظام مسك الدفاتر نصاً صريحاً يمنع السلطة المالية من سلوك ذلك.
- ب. قد يبالغ المكلف بالخسائر حتى تستغرق دخله كله أو الجزء الأعظم منه بل قد ينظم حساباته بخسائر غير واقعية وحتى يتستر عليها أي على خسارته يذكر إلى جانبها أرباحه الحقيقية على أساس أن السلطة المالية إما أن تقبل كل حساباته بأرباحها وخسائرهما أو ترفضها كلها. والواقع أن

(٢) حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢)، ط١، بغداد، ١٩٨٨، ص ٢٠١-٢٠٢.

(٣) المصدر نفسه، ص ٢٠٢.

(٤) د. صالح عجينة (ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية)، رسالة دكتوراه مقدمة إلى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٠، ص ٤٧٩-٤٨٠.

ما ذهب إليه الدكتور عجينة صحيح ذلك لأنه وطبقاً للقاعدة من يملك الكل يملك الجزء وبمعنى آخر من يملك الأكثر يملك الأقل فإذا كان للسلطة أن ترفض كل حسابات المكلف، فلا أقل من أن تقبل جزءاً منها وترفض الجزء الآخر. وما الحكم إذا كانت الدفاتر التجارية صحيحة ولا شائبة فيها غير أنها أغفلت الناحية الشكلية التي يطلبها النظام وهي تصديقها لدى كاتب العدل، أو بمعنى آخر هل يحق للسلطة المالية رفض الدفاتر في حالة عدم تصديقها لدى كاتب العدل؟ للإجابة عن هذا التساؤل يمكن الرجوع أيضاً إلى القرارات التمييزية بهذا الشأن ومنها قرار اللجنة التمييزية رقم ٤٠ لسنة ١٩٥٢ بتاريخ ١٩٥٢/٣/٢٨ إذ جاء فيه (... ظهر أن لجنة التدقيق العامة في مدينة البصرة رفضت قبول دفاتر اللجنة المنظمة وفق الأصول لمجرد أنها - كما فهم من الفقرة ٣ من لائحة السلطة المالية - غير مصدقة لدى كاتب العدل، دون أن تلاحظ أن عدم التصديق وحده لا يكفي لرد الدفاتر موضوعة البحث إذا كانت خالية من كل شائبة سيما وأن السلطة المالية أخذت بمندرجاتها سابقاً... لذا قرر نقض القرار...) وكذلك قرار لجنة التدقيق الأولى في ١٩٧٤/٢/٩ حيث جاء فيه (أما الطعن الثاني المتضمن عدم تصديق دفتر اليومية من الكاتب العدل فهو لا يقدح في صحة الحسابات إذ لا يوجد نص في القانون ولا في نظام مسك الدفاتر يقضي برفض الحسابات في حالة عدم التصديق دفاتر اليومية من كاتب العدل لذا قرر رد هذا الطعن... الخ) وكذلك القرار التمييزي المرقم ١٠ بتاريخ ١٩٤٩/٤/٢٨ إذ جاء فيه (... أن مجرد تصديق الدفاتر من كاتب العدل لا يكفي للاعتقاد بصحة محتوياتها يلزم دائرة الضريبة بالأخذ بها ما لم تؤيد بمستندات ووثائق يمكن الاعتماد عليها). من خلال القرارات المشار إليها أعلاه يتضح بأن السلطة المالية تأخذ بصحة الدفاتر التجارية حتى وإن أغفلت عدم التصديق لدى كاتب العدل.

أما عن الإجراءات المتخذة للمكلفون المشمولون بنظام مسك الدفاتر التجارية فهي تتمثل بنوعين من التقدير هما الإداري والميداني^(١) وكما يأتي:
الأول: التقدير الإداري:

(١) بالرغم من عدم ورود هذه التسمية في القانون إلا أن الهيئة العامة للضرائب قد دأبت عليها، ينظر على سبيل المثال

تعليمات الهيئة العامة للضرائب بالعدد ١٤٦٥٧ في ١٩٩٤/٨/٧ والمنشورة في الكتاب السنوي لسنة ١٩٩٤.

يقصد بالتقدير الإداري بأنه تقدير الدخل المباشر الذي تقوم به السلطة المالية مستندة فيه إلى ما يتوفر لديها من معلومات وأن الغاية المتوخاة منه هو الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف^(١).
وينبغي على السلطة المالية أن لا تؤدي هذه الطريقة إلى تقدير تعسفي^(٢)، ولكن يمكن الحد من احتمال التعسف بإعطاء المكلف حق الطعن في التقدير الإداري.

ويعاب على هذه الطريقة لأنها تؤدي للتدخل في حياة المكلف والاطلاع على أسرار مهنته لذلك فإن هذه الطريقة قليلة الشيوع في التشريعات الحديثة، فلا يقر القانون اللجوء إليها إلا إذا لم يقدم المكلف الإقرار الخاص به في الفترة المحددة أو عدم إمساك الدفاتر المنتظمة أو الحسابات^(٣).

وقد أخذ المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بالتقدير الإداري حيث نص في المادة (٣٠) منه على أنه (بعد انقضاء المدة المعينة لتقديم التقارير وفق المادة (٢٧) تنظر السلطة في التقارير المقدمة لها ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقررره مما يتييسر لها جمعة من المعلومات. أما من لم يقدم تقريراً واعتقدت السلطة المالية أنه يخضع للضريبة فلها أن تقدر دخله وتفرض الضريبة عليه ولا يرفع هذا التقرير المسؤولية عن المكلف بسبب عدم تقديمه التقرير في الوقت المعين).

وعلى ذلك فالسلطة المالية تلجأ إلى طريقة التقدير الإداري لعدة أسباب:
١. حالة امتناع المكلف عن تقديم الإقرار الذي يلزمه قانون الضريبة بتقديمه أو امتناعه عن تقديم حساباته ومستنداته التي ينص عليها القانون، لذلك يحق للسلطة المالية في هذه الحالة التقدير بنفسها كعقاب له على سوء نيته^(٤).

(١) عبد الكريم صادق بركات (النظم الضريبية)، النظرية والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، ١٩٧٦، ص ٦٦.

(٢) Gaudement, p.m., précis de finances publiques, T.2, paris, Editions Montchrestien, 1970, p.229.

نقلاً عن د. عادل أحمد حشيش (اقتصاديات المالية العامة)، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ١٩٨٣، ص ٢٣١.

(٣) Lois Trotabase, Science et technique fiscals deuxieme edition, paris, 1960, p.306.

(٤) د. عادل فليح ود. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٨٩، ص ٨٤. يقابل ذلك ما هو مقرر في التشريع الضريبي المصري فيما يتعلق بضريبة

٢. إذا راود السلطة المالية الشك بصحة الإقرارات التي يقدمها المكلف أو في حالة توجيه طعون لحساباته لشكها بصحة نتائج تلك الحسابات فللسلطة المالية أن تقدر المادة الخاضعة للضريبة تقديراً إدارياً^(١) ومن قبيل ذلك ما ذهبت إليه هيئة التمييز في قرار لها رفضت فيه حسابات المكلف لأنها لا تمثل الوضع المالي الصحيح للمكلف لكثرة الملاحظات الواردة عليها وجرى تقدير دخل المكلف إدارياً^(٢).

٣. وفي حالات أخرى يكون المشرع هو الذي رسم طريق التقدير الإداري كأسلوب وحيد لتقدير وعاء الضريبة إذا توقع المشرع إن هذه الطريقة لا تؤدي في هذه الحالات إلى نتائج سيئة، ومن الأمثلة على ذلك أنه يجري تقدير إيرادات العقارات السنوية تقديراً إدارياً بواسطة لجان تقدير تولفها السلطة المالية، وتقوم هذه اللجان بالكشف الموقعي على العقارات وتقدير إيراداتها السنوية وذلك لأغراض ضريبة العقار بالعراق، وكذلك نجد المشرع الضريبي المصري أعطى للسلطة المالية سلطة مسح الأراضي الزراعية وتقسيمها إلى أحواض وتقدير القيمة الإيجارية للطين المتجمع في كل حوض فيها، وعادةً يجري تقدير الضريبة على العقار أو الطين لمدة طويلة^(٣).

٤. فضلاً عن ذلك يجري تقدير مدخولات المكلف إدارياً في حالة عدم التوصل معه إلى اتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

الثاني: التقدير الميداني:

وهو التقدير الذي أشارت إليه المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ حيث أشارت إلى (أولاً -

الأرباح التجارية والصناعية المادة (٤٥) من القانون الملغي رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ وضريبة المهن غير التجارية المادة (٧٥) من القانون نفسه التي أحالت الحكم إلى المادة (٤٥) ويقابل هذه المواد المادة (٩٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والمادة (٩٠) من القانون الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(١) د.محمد فؤاد إبراهيم (مبادئ علم المالية العامة)، ج ١، ملتزم الطباعة والنشر، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٦٠، ص ٣٢٨؛ د.هاشم الدباغ (التقدير الإداري في ضريبة الدخل)، مجلة ديوان التدوين القانوني، العدد ١، السنة ٢، مطبعة التضامن، بغداد، ١٩٦٣، ص ٥٥.

(٢) قرار هيئة التمييز رقم (٣/هيئة تمييزية/١٩٩٦)، غير منشور.

(٣) د.رفعت المحجوب (المالية العامة)، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٨١، ص ٣٠٩؛ د.محمد طه بدوي ود.محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط ١، دار المعارف، مصر، ١٩٥٩، ص ٢٤٠.

للسلطة المالية وبأمر 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 ونشاطه وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة السلطة المالية وإجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة - ثانياً - لممثل السلطة المالية أن يجلب إلى دائرته ما يراه مهماً من دفاتر أو مستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها على أن ينظم بذلك محضر تحريري للتسليم والتسلم يوقع من ممثل السلطة المالية والمكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته وتعطى لهم نسخة (منه).

ما تقدم يتضح بأن التعليمات قد أعطت الحق للسلطة المالية بإيفاد من يمثلها للاطلاع على طبيعة أعمال المكلفين والاستفسار عن دخولهم وأنشطتهم ويتم ذلك بأمر تحريري من قبل مدير عام الهيئة العامة للضرائب وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أن يقدم التسهيلات لموظف السلطة المالية وفي حالة امتناعه عن ذلك فسوف يعرض نفسه للعقوبات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وتحديداً للفقرة أولاً من المادة ٥٦ وكما موضح في النموذج رقم (٢) ولممثل السلطة المالية جلب ما يراه مهماً إلى دائرته على أن يتم ذلك وفق محضر للاستلام والتسليم ويزود بنسخة منه وكما موضح في النموذج رقم (٣).

بسم الله الرحمن الرحيم

العدد/
التاريخ/

وزارة المالية
الهيئة العامة للضرائب
مكتب المدير العام

إلى/
العنوان

م/تسهيل مهمة

استناداً إلى الفقرة (٢) من المادة الثامنة والعشرين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والفقرة ثانياً من المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ تم تكليف الموظفين المدرجة أسماؤهم أدناه بوضع اليد على السجلات والمستندات وجلبها

إلى مقر الهيئة العامة للضرائب لأغراض تتعلق بضريبة الدخل وفي حالة امتناعكم عن تسليمها يتم إحالتكم إلى القضاء وفقاً للفقرة أولاً من المادة ٥٦ من القانون المذكور أعلاه.

-١

-٢

-٣

المدير العام

/ / /

نموذج رقم (٢)

محضر وضع يد

استناداً إلى أمركم السري المرقم في / / /
والمتضمن وضع اليد على سجلات ومستندات المكلف ()
الواقع في وضعت اللجنة يدها على السجلات والمستندات
الآتية:

- ١
- ٢
- ٣

المكلف اللجنة	عضو قسم الرقابة	عضو	رئيس
------------------	-----------------	-----	------

نموذج رقم (٣)

ويمكن القول أن عملية إحضار السجلات تختلف باختلاف التقدير إذ يقوم المكلف في الحالة الأولى (التقدير الإداري) بإحضار كافة السجلات والمستندات واللوائح المالية اللازمة إلى الهيئة العامة للضرائب نتيجة تمسكه بحساباته لذلك فإنه يعتمد إلى تقديم كل ما موجود لديه من بيانات وحتى في بعض الأحيان إضافة حسابات وهمية لإثبات صحة حساباته. أما في الحالة الثانية (التقدير الميداني) تقوم الهيئة العامة للضرائب وبصورة مفاجئة بتكليف من يمثلها بجلب ما موجود في وقت محدد لدى المكلف من سجلات ومستندات ووضع اليد عليها وإحضارها إلى مركز الهيئة، لذلك فإن المكلف يعتمد في هذه الحالة إخفاء ما يستطيع إخفاءه من بيانات وبالتالي فليس من الضروري أن تكون كافة السجلات والمستندات التي وتم وضع اليد عليها هي السجلات الموجودة فعلاً أثناء عملية الكبس فقد تكون هناك سجلات ومستندات معينة موجودة في مكان آخر لم يحصل عليها موظف السلطة المالية في حينه، حيث يكون لخبرة الفاحص الضريبي^(١) دور مهم في هذا المجال من خلال دراسة التحليلات والمقارنات اللازمة والتوصل إلى النتائج لغرض الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف الخاضع للضريبة وإحالة ما تم التوصل إليه إلى لجنة التخمين المركزية لمحاسبة المكلف على أساس تلك النتائج.

(١) نظراً لأهمية دور الفاحص الضريبي هناك من اشترط توافر شروط معينة فيه منها: (١. التأهيل العلمي والعملية، ٢. الحياد والاستقلال، ٣. بذل العناية المعقولة للوصول إلى الحقيقة، ٤. أن يتميز بالفطنة والفراسة، ٥. أن يتميز بالعرفنة المطلقة أو شبه المطلقة)

ينظر: د. محمد صادق شمس (بحث في تأطير إجراءات الرقابة الضريبية في العراق) مجلة المالية، العدد الأول، وزارة المالية، بغداد، ١٩٨٩، ص ٢٤.

مما يجب التنويه إليه هو أن المشرع المصري قد نهج منهجاً مخالفاً للتشريع العراقي والسوري في النص على الفحص بصورة مباشرة حيث نص (على المصلحة فحص قرارات الممولين سنوياً من خلال عينة تصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة)، كما أنطت هذه المهمة إلى مأمورية مختصة بالفحص حيث نص على أن (تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ...). ينظر المواد (٩٤-١٠١) الخاصة بالفحص الضريبي من القانون المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أما المشرع العراقي فبتم الفحص عن طريق المحميين والمدققين مكتبياً ويمارسها كذلك شعبة تدقيق حسابات المكلفين في قسم الرقابة والتدقيق في مركز الهيئة لذا نأمل من المشرع العراقي تنظيم حالة الفحص الضريبي كما فعل ذلك المشرع المصري.

مما تقدم يتضح بأن المكلف قد يعتمد إلى التهرب الضريبي إما عن طريق تقديم حسابات غير صحيحة أو بإخفاء معلومات ضرورية عن النشاط، وهذا بدوره يؤدي ضياع موارد مهمة تعود للخزانة العامة فضلاً عن الصرفيات التي تنفقها السلطة المالية على موظفيها للتحقق من صحة ذلك النشاط. والأمر المهم في هذا كله هو الوعي الضريبي للحد من مشكلة التهرب.

ثانياً: المكلفون غير المشمولين بنظام مسك الدفاتر:

يتم تقدير الضريبة على هذا النوع من المكلفين على أساس الذي تم تقديره بواسطة لجان المسح الضريبي وتنتهي هذه العملية بمصادقة المكلف وموظف السلطة المالية على التقدير وتعتمد اللجنة في تقدير الضريبة على الحالة العامة للمكلف والاطلاع على أي تغيير يطرأ على هذه الحالة.

ومن خلال كل ما سبق يتضح بأن حق الاطلاع هو ليس الرقابة أثناء التنفيذ فقط بل يشمل في بعض الأحيان الإجراءات الثلاثة مجتمعة (سابقة، أثناء التنفيذ، لاحقة) فيكون من ضمن هذا المفهوم الرقابة اللاحقة إذ يتم الاطلاع على السجلات والمستندات التي سبق الاطلاع عليها وتدقيقها مرة أخرى وبالصلاحيات التي أعطاها القانون للفاحص الضريبي أو قد يكون من ضمن هذا المفهوم أيضاً الرقابة السابقة وعليه يمكن أن تحدد ثلاثة عوامل للتمييز بين حق الاطلاع رقابياً وضريبياً هي:

١. من حيث التشريع:

إن حق الدولة هو حق عام لذلك ألزم المشرع الضريبي العراقي المكلفين كافة بتقديم ما لديهم من معلومات عن دخولهم وفرض عقوبات على المكلفين الذين لا يقومون بذلك، أما المكلف فلا يلتزم في أغلب الأحيان بتقديم هذه المعلومات للمراقب الخارجي.

٢. من حيث الهدف:

إن الهدف من وضع القوانين والتعليمات الضريبية هو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وبالتالي فإن هدف الفاحص الضريبي أوسع من هدف المراقب الخارجي.

٣. من حيث الجهة:

إن الجهة التي يمثلها الفاحص الضريبي تفوق من حيث الأهمية الجهة التي يمثلها المراقب الخارجي لذلك فإن مسؤولية الفاحص الضريبي هي أوسع من مسؤولية المراقب الخارجي فإذا كانت مسؤولية المراقب الخارجي مدنية (تعاقدية) من مدى صحة البيانات الواردة في تقريره وتقديره عن كل خطأ سبب ضرراً

وجنائية (فيما يتعلق في صورية البيانات) وتأديبية فإن مسؤولية الفاحص الضريبي تكون المسؤوليات السابقة فضلاً عن مسؤولية وظيفية.

الفرع الثالث

حق المعاينة

وهو ذلك الحق الذي يدخل ضمن التقدير الميداني للسلطة المالية فهو انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف ويقوم بعمل معاينة يثبت فيه ما شاهد بعينه كما أسلفنا سابقاً (كأنواع السلع وكميتها ونوع النشاط الذي يمارسه وعدد العمال والآلات وكمية الإنتاج وعدد ساعات العمل وعدد أيام الراحة الأسبوعية...) ^(١) أي أن الغاية من المعاينة هو التأكد من صحة إقرار المكلف وعليه فإنه يلتقي مع حق الاطلاع في هذا الغرض أي أن كليهما يمثلان إجراءات الفحص الضريبي والذي بواسطتهما يمكن التوصل إلى صحة المعلومات والبيانات المتعلقة بالدخل. أما وجه الاختلاف بينهما يكمن في أن المعاينة تتطلب انتقال الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف ويتم فحص البيانات والسجلات هناك أما حق الاطلاع الضريبي فقد يتم الاطلاع داخل مركز الهيئة أو في مكان العمل أي أن حق الاطلاع أوسع من حق المعاينة.

المبحث الثاني

السلطة المختصة بمباشرة حق الاطلاع الضريبي

إذا رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل إذ حدد السلطة المختصة بمباشرة حق الاطلاع الضريبي وهي السلطة المالية ^(٢) وذلك من خلال نص الفقرة الثانية من المادة (٢٨) من القانون في أعلاه إذ نصت على أن (السلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما

(١) د.عبد الباسط وفا (فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٢٠؛ د.محمد علي هاشم (ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية)، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد/٨، السنة/٥، القاهرة، ١٩٨٥، ص ١٢٨.

(٢) السلطة المالية هي موظف أو مجموعة موظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون. ينظر: الفقرة (١٣) من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين). من خلال النص يتضح بأن السلطة المالية هي مفهوم واسع يندرج تحته مجموعة من الهيئات ولكن الذي يخص بحثنا ولاسيما الجهات الخاصة بالتقدير ففي الهيئة العامة للضرائب يمارس هذا الحق المدققون والمخمنون وموظفو قسم الرقابة، وقد جرى العمل في الهيئة العامة للضرائب على تشكيل لجان مختصة تتولى التحري عن مدخولات المكلفين وزيارة أماكن مزاولة نشاطهم وتدقيق وفحص البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين وأهم هذه اللجان ما يأتي:

١. لجنة المسح الميداني: والتي تتولى تقدير دخل أصحاب المحلات التجارية المشهورة وذوي السمعة الكبيرة والبيع بالجملة^(١).
٢. لجان الكشف الخاص: وتضم هذه اللجنة أعضاء من السلطة المالية وبضمنهم المخمن المختص للاطلاع موقعياً على مزاولة نشاط المكلف إما بمبادرة السلطة المالية أو بناءً على طلب المكلف نفسه^(٢).
٣. لجان الكبس: وهذه اللجان تشكل سرياً وتنتقل بصورة مفاجئة إلى أماكن مزاولة النشاط للوقوف على دخل المكلف الحقيقي وذلك من خلال فحص سجلاته ووثائقه واستفسار المكلف ومن له علاقة بمصدر دخله. وتتولى هذه اللجان مهامها عندما يصل إليها إخبار إلى مركز الهيئة في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي المختصة بالاطلاع^(٣)، كما أعطى المشرع الضريبي العراقي حق للإدارة في الاطلاع على البيانات والسجلات الخاصة بالمشاركات، إذ ألزم المشرع الضريبي العراقي الشريك المتقدم في المشاركة أو الذي ينييه الشركاء عنهم أن يهيء ويقدم تقريراً إلى السلطة المالية يبين فيه دخل الشركة وحصه كل شريك وعنوانه مشفوعاً بصورة من الحساب وعليه القيام بتقديم المستندات والسجلات التي تطلبها

(١) تعليمات وضوابط ومؤشرات تقدير الدخل الضريبي للسنة ٢٠٠٣ التقديرية الفصل الأول، مبادئ وأسس عامة، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم الأعمال التجارية والمهن، بغداد، العدد ١٤/١٣٠٨ في ٢٠٠٢/١/١٥ ط ١.

(٢) وأكدها قرار الهيئة التمييزية رقم ١٩٩٥/٢٠ في ١١/٧/١٩٩٥ (فعلى لجنة الاستئناف أن تجري الكشف موقعياً للوقوف على النشاط اليومي لمطعم المكلف وتبني رأيها كسند للقرار الذي تصدره بناءً على ما يثبت لها بالكشف)، منشور في الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب لسنة ١٩٩٧، ص ١٢.

(٣) أكد هذا قرار اللجنة الاستئنافية الأولى رقم ٢١/١٧/٢٠٠٢ في ٢٦/١٢/٢٠٠٢ غير منشور.

منه^(١)، فضلاً عن ذلك فقد سمح المشرع في نظام مسك الدفاتر التجارية للإدارة الضريبية بأمر تحريري بإيفاد من يمثلها لزيارة محلات المكلفين للاطلاع على طبيعة أعمالهم وفحص الدفاتر والمستندات والاستفسار عن كل ما له علاقة بنشاط المكلف وإلزام المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة الإدارة الضريبية^(٢). وقد أكد قرار اللجنة الاستئنافية الأولى ممارسة الاطلاع من قبل السلطة المالية (قيام السلطة المالية وبناءً على توفر معلومات لديها بكبس مكتب آشور، فقد عثرت على أوراق ومذكرات تثبت أن المستأنف لديه نشاط ومشاركة في المكتب المذكور ... وحيث أن الأوليات والأوراق التحقيقية وما جاء بلوائح السلطة المالية كلها تؤيد وتثبت أن للمستأنف نشاط تجاري في المكتب وكان قد تم العثور على مفكرة تشتمل على نشاطه التجاري...)^(٣).

أما المشرع الضريبي المصري فقد أعطى سلطة الاطلاع للإدارة الضريبية على جميع المستمسكات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمكلف سواء ما كان لديه أم لدى الجهات الحكومية الخاصة وخول بذلك موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبط القضائي^(٤)، وقد أكدت محكمة النقض المصرية حق موظفي الضرائب ومندوبيهم في الاطلاع على دفاتر الممول^(٥)، أما المشرع السوري فقد

(١) الفقرة (٣) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ النافذ.

(٣) قرار اللجنة الاستئنافية الأولى رقم ٢١ ل ٢٠٠٢/١٢/٢٦ في ٢٠٠٢/١٢/٢٦، الهيئة العامة للضرائب، غير منشور. ومن الجدير بالذكر أنه تم اللقاء بمدير الساحل الأيسر للضرائب بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٢٤ وخلال الاستفسار عن المخالفات المكبوسة أشار لي بأنه بعد عام ٢٠٠٣ قلت هذه الحالات بسبب قلة ممارسة بعض أوجه النشاط== إما بسبب الوضع الأمني أو بسبب انقطاع التيار الكهربائي بشكل مستمر وفي الفروع (المحافظات) فإن هذا الإجراء يمارس في أضيق الحدود وذلك بسبب تطلب الأمر موافقة مدير عام الهيئة العامة للضرائب وتشكيل لجان للقيام بهذا العمل ... وكان الهدف من زيارة الفرع هو الحصول على مخالفات لمدة عام لغرض دراستها بشكل تطبيقي استكمالاً للجان النظرية.

(٤) يراجع المواد (٩٥-١٠١) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) نقض الطعن ذو الرقم ١٥٩٨ س٤٨ ق في ١٥/١١/١٩٨٢، أنور طلبة (مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها محكمة النقض) منذ عام ١٩٣١-١٩٨٦، الدائرة المدنية والتجارية والأحوال الشخصية، القاهرة، ١٩٨٧، ص ٥٠٥.

تناول سلطة الاطلاع في عدة مواد قانونية^(١)، ونص صراحة على تخويل الموظفين الماليين المفوضين بالاطلاع على قيود المكلفين ووثائقهم وأوراقهم كلما اقتضت أعمال التدقيق ذلك وقد تم النص على تطبيق الحكم ذاته على جهات القطاع العام^(٢).

أما المشرع الأردني فقد تناول سلطة الاطلاع في المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ١٤ لسنة ١٩٩٥.

أما المشرع الفرنسي فقد نص صراحةً على الاطلاع بصفته الحق المعترف للإدارة للحصول على معلومات متعلقة بوضع دافع الضريبة ولا بد أن يكون حق الاطلاع محدداً بالبحث عن المعلومات ولا يمكن ممارسته من قبل الإدارة إلا لدى أشخاص معينين عامين أو خاصين بموجب القانون (LPF)^(٣).

أما المشرع الانكليزي والأمريكي فقد أشارا إلى سلطة الاطلاع بصورة غير مباشرة من خلال منح السلطات الضريبية إجراء التدقيق الرياضي والحسابي لدفاتر وبيانات المكلفين لكشف الأخطاء والتعرف على نشاطهم، واتجهت هذه الدول إلى التدقيق والفحص الآلي لجميع بيانات وكشوف المكلفين باعتبار أن الفحص والرقابة الآلية أكثر دقة وشمولاً^(٤).

من خلال ما تقدم يتضح بأن ممارسة سلطة الاطلاع تحقق عدة نتائج يمكن إجمالها بما يأتي^(٥):

١. **فحص الأوراق:** إن موظف السلطة المالية المكلف بحق الاطلاع يمارس عمله للتأكد من صحة البيانات التي قدمها المكلف في إقراراته، أو لفحص نشاطه من أجل الوصول إلى الوعاء الحقيقي في حالة عدم تقديمه الإقرار

(٢) المواد (٢٤، ٧٨) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣، لمزيد من التفصيل يراجع: د. رفيع الاختيار (المحاسب الضريبي)، ط ١، المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٦٥، ص ٢٦١-٣٨٥.

(٤) المادة (١٠٩) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣ النافذ.

(٥) المقصود به مؤسسات خاصة ومحاكم وإدارات عامة ومصارف وشركات التأمين. ينظر: ==

=Michel Bouvier, Introduction ou droit fiscal, et ala, Theorie de Limpot, paris, 1995, pp86-87.

(١) ينظر:

Simon James and Christopher Nobes, The economic of taxation, 3edition camelot press, Southampton, Great Britan, 1988, p219.

(٣) المرصفاوي، مصدر سابق، ص ص ٢٥-٢٦.

الضريبي أو للتحري عن وقائع التهرب الضريبي سواء وقعت من المكلف أم من غيره.

٢. **ضبط الأوراق:** أثناء ممارسة الاطلاع قد يجد الموظف المكلف بهذا الحق مستند يشكل جريمة ضريبية كمستند مزور أعد لغرض التهرب من الضريبة أو جزء منها وحينئذ يكون أمام أمرين أولهما إثبات مضمونه في المحضر الذي يحرره والثاني ضبط هذا المستند وتحريره والأمر الثاني بطبيعة الحال أفضل من الأول لكونه قد يؤدي إلى إفساح المجال والوقت أمام المكلف لإخفائه، فضلاً عن أن ممارسة عمله هذا من قبيل أحد أعضاء الضبط القضائي.

٣. **تحرير محضر:** كما أسلفنا سابقاً فإن الموظف المكلف بممارسة حق الاطلاع تكون له صفة الضبط القضائي الأمر الذي يتطلب تنظيم محضر يثبت فيه جميع الإجراءات التي يباشرها طبقاً لنصوص القانون.

المبحث الثالث

وقت ومكان ممارسة حق الاطلاع الضريبي

لغرض استكمال الفائدة المرجوة من ممارسة حق الاطلاع الضريبي لابد من معرفة وقت ومكان ممارسة هذا الحق وسيكون ذلك على وفق مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول

وقت ممارسة حق الاطلاع الضريبي

يعد الوقت عاملاً مهماً سواء أكان ذلك للمكلف أم للإدارة الضريبية وعليه فالسؤال الذي يطرح نفسه هو في أي وقت يباشر هذا الحق في وقت عمل المكلف أم في ساعات عمل الموظف وهل يجوز مباشرته أيام العطل الرسمية للدولة؟ للإجابة عن هذا التساؤل لابد من الرجوع إلى القواعد العامة في القانون الإداري التي حددت ساعات العمل الرسمي للموظف ما لم تقتضي المصلحة العامة بخلاف ذلك^(١). ولكون السلطة المالية التي تمثلها الإدارة الضريبية جهازاً إدارياً عاماً فإنها تخضع لتلك القواعد فضلاً عن أن قانون ضريبة الدخل النافذ لم ينص على

(١) د.ماهر صالح علاوي الجبوري (مبادئ القانون الإداري/دراسة مقارنة)، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة

الموصل، ١٩٩٦، ص ١١٧.

وقت محدد للاطلاع وعليه فإن المصلحة العامة تتطلب إلى ممارسة حق الاطلاع بوقت ساعات العمل العادي للمكلف.

ومن المعلوم فإن تحديد ساعات العمل العادية بالنسبة إلى المنشآت والشركات لا تثير أية إشكالية فهي محددة مسبقاً وعلى العامل الالتزام بها أما فيما يتعلق بالمنشأة الفردية (المشروع الفردي) فإنها لا تخضع لساعات محددة الأمر الذي يتطلب الرجوع إلى الواقع المستمد من طبيعة النشاط الذي تباشره المنشأة. فلو كان الاطلاع على دفاتر وأوراق مقهى ليلي مثلاً فيتم ذلك أثناء ساعات الليل وكذلك الحال عند الاطلاع على دفاتر طبيب في عيادته فيكون ذلك أثناء أوقات العمل الرسمية له أي عند المساء. والقول بخلاف ذلك سيوصلنا إلى نتائج غير مقبولة فهو يؤدي إلى التهرب الضريبي طالما لا تصلهم يد الضريبة ومعرفة الوعاء الحقيقي لهم^(١). أما فيما يتعلق بالشطر الثاني من السؤال فقد أجابت عليه الفقرة أولاً من المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية حيث نصت على أن الاطلاع يحصل خلال زيارة محلات أعمال المكلفين أي أن تتم الزيارة في الوقت الذي تكون فيه المحلات مفتوحة للعمل، وعليه لا يجوز مباشرته في الأيام التي تكون فيها تلك المحلات مغلقة كأيام العطل الرسمية والأعياد للدولة والتي يلتزم بها الكافة ولا في أيام العطل الخاصة بالمنشأة نفسها كأيام الجمع أو السبت أو الأحد أو الأعياد الخاصة بديانة المكلف. فالغاية من ذلك القيد هو رعاية مصلحة الأخير ويتفرع على هذا أن للمكلف أن يسمح بإجراء الاطلاع في تلك الأيام وفي غير ساعات العمل العادي سواء أكان ذلك بحضوره أم بحضور عاملاً أم خبيراً أم محاسباً^(٢). ولا يحق له تعطيل عمل موظف الإدارة الضريبية بحجة غيابه.

ونحن نرى أن ربط وقت حق الاطلاع بوقت عمل المكلف وليس بوقت عمل الموظف هو الذي يحقق المصلحة العامة لاسيما من خلال معرفة الدخل الإجمالي للمكلف وتوزيع التكاليف الجائز الخصم والإعفاءات والسماحات وصولاً للدخل الصافي الذي تفرض عليه الضريبة هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن عمل الموظف قد لا يتطابق مع عمل المكلف حتى من الناحية القانونية لكون عمل الموظف يخضع لقواعد قانون الخدمة المدنية، أما عمل المكلف فقد يخضع لقواعد قانون العمل.

(١) طالب نور عبود الشرع (الجرمة الضريبية) أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠٠،

ص ١٤٦؛ المرصفاوي، مصدر سابق، ص ١٢-١٣.

(٢) المرصفاوي، مصدر سابق، ص ١٣-١٤.

المطلب الثاني

مكان ممارسة حق الإطلاع الضريبي

لدى الرجوع إلى تعليمات أو نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ في الفقرة الأولى التي نصت 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 ونشاطه وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وإجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهنة) أما الفقرة الثانية فقد نصت على أن (لممثل السلطة المالية أن يجلب إلى دائرته ما يراه مهماً من دفاتر ومستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها على أن ينظم محضر تحريري بالتسليم والتسلم يوقع من ممثل السلطة المالية والمكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته وتعطى له نسخة منه) من خلال الفقرتين أعلاه يتضح بأن مكان ممارسة حق الإطلاع الضريبي في التشريع العراقي له مكانين الأول مكان عمل المكلف حسب الفقرة الأولى أما الموقع الثاني فهو داخل الإدارة الضريبية أي المركز وبالرغم من موضوعية هذا الإجراء باعتبار السلطة المالية سلطة حيادية إلا أن ذلك الأمر لا يخلو من النقد إذ يمكن أن ينقد بالآتي^(١):

١. إيقاف استمرار عمل المكلف.
٢. تحميله نفقات نقل المستمسكات من وإلى المكان المخصص.
٣. تكديس المستمسكات في المكان المحدد مما قد يستوجب توفير مساحات واسعة عند ممارسة هذا الإجراء ممارسة فعالة.
٤. احتمال ضياع أو فقدان تلك الأوراق أو إتلافها إذا ما تكدست مع غيرها في المكان المخصص لها.

يلاحظ أن هذا النقد مبالغ فيه ففي حالة إيقاف استمرار عمل المكلف يمكن الرد عليه بأن المكلف يستطيع أن يدون هذه العمليات في دفاتر مستقلة إلى أن تنتهي دائرة الضريبة من تدقيق أوراقه، ثم يصار إلى تدوين تلك العمليات فيها فضلاً عن أن المنشآت أصبحت في الوقت الحاضر تستعين لشمسية أعمالها بوسائل تقنية متطورة كالحاسوب تمكن من تدوين العمليات وحفظها على النسخ الأصلية. أما في حالة تحميل المكلف نفقات نقل المستمسكات من وإلى المكان

(١) محمد صادق شمسة، مصدر سابق، ص ١٨؛ المرصفاوي، مصدر سابق، ص ١٥.

المخصص لإجراء الاطلاع فيمكن الرد عليه بأن دائرة الضريبة هي التي يقع عليها واجب نقل تلك الأوراق، ومن ثم يرفع عن كاهل المكلف عبء الإنفاق وهذا ما أكدته نص الفقرة (ثانياً) من المادة (السادسة) من نظام مسك الدفاتر التجارية إذ نصت على أنه (لممثل السلطة المالية أن يجلب إلى دائرته ما يراه مهماً من دفاتر أو مستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها). أما في ما يتعلق بتكديس المستمسكات في مكان واحد الأمر الذي يتطلب مساحات واسعة عند ممارسته فيمكن الرد عليه بأن حق الاطلاع الضريبي هو حق جوازي وليس وجوبي لذا فإن السلطة المالية لا تمارس هذا الحق على جميع المكلفين فقط عند تدقيق بعض الإقرارات الضريبية ولبعض المكلفين وليس جميعهم. أما فيما يتعلق باحتمال ضياع أو فقدان تلك الأوراق أو إتلافها فيمكن الرد عليه أيضاً بأن تلك الأوراق يتم جلبها وتسلمها بمحضر تسليم واستلام وتوقيع موظف الإدارة الضريبية ومن معه ومن قبل المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته وتعطى لهم نسخ من المحضر وهذا ما أكدته الفقرة الثانية من المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية حيث نصت على أنه (لممثل السلطة المالية أن يجلب إلى دائرته ما يراه من دفاتر أو مستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها على أن ينظم بذلك محضر تحريري بالتسليم والتسلم يوقع من يمثل السلطة المالية أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته وتعطى لهم نسخة منه) وهذا يعني تعرض الموظف المسؤول عن حفظ تلك الأوراق إلى المسؤولية التأديبية إذا ما تعرضت للضياع أو التلف مما يجعله حريصاً في الحفاظ عليها فضلاً عن حق المكلف بالتعويض إذا ما لحقه ضرراً من جراء ذلك^(١). ولتجنب جميع هذه الانتقادات فقد ذهب المشرع المصري بخلاف المشرع العراقي هو أن يجري الاطلاع في مكان وجود الأوراق والمستندات، أي يتعين على موظف الإدارة الضريبية الذي يمارس حق الاطلاع أن ينتقل إلى حيث توجد الأوراق والمستندات سواء أكان ذلك في مقر المنشأة أم في مكان آخر خصص لوجودها فيه أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق^(٢). أما المشرع السوري فقد جاء موافقاً للمشرع المصري استناداً للمادة السابقة من قانون التهرب الضريبي على أن الاطلاع والتحري يجب

(١) طالب الشرع، مصدر سابق، ص ١٤٨.

(٢) الشطر الأخير من المادة (٩٩) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولمزيد من التفصيل ينظر:

د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل/القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، ط ١، دار

النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٤٥٥ وما بعدها.

أن يتم في أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين^(١). في حين ذهب المشرع اللبناني أبعد من ذلك بالنص على أنه (لا يجوز لمأموري فرض الضرائب أن ينقلوا السجلات أو المستندات التي توضع تحت تصرفهم بل عليهم مراجعتها في مكانها)^(٢).

لكل ما تقدم ونظراً لكثرة الانتقادات الموجهة لممارسة حق الاطلاع الضريبي في مقر الهيئة العامة للضرائب وتماشياً مع القوانين الحديثة ولاسيما القانون المصري والسوري، لذا نقتراح إلغاء نص الفقرة الثانية من المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والاكتفاء بالفقرة الأولى لممارسة حق الاطلاع الضريبي فضلاً عن أن هذه الفقرة ليس لها دور كبير أو تفضيل في الجانب العملي وبالوقت ذاته تتعارض مع نص الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل التي تنص على أن (للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ...).

البحث الرابع

الالتزامات القانونية الناشئة عن حق الاطلاع الضريبي

أثناء ممارسة حق الاطلاع الضريبي فإن القانون يفرض عدة التزامات منها ما تتعلق بالمكلف والجهات ذات العلاقة ومنها ما تتعلق بالإدارة الضريبية لذا سوف نبحثها في مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول

التزامات المكلف والجهات ذات العلاقة

(١) قانون التهرب الضريبي رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٣ والذي يعتبر نافذاً من تاريخ ١/١/٢٠٠٤.

(٢) المادة (٣٤) من قانون ضريبة الدخل اللبناني الصادر في ٤ كانون الأول ١٩٤٤. ينظر: د.عبد الرؤوف قطيش

ضريبة الدخل في لبنان، دار الحلود، بيروت، ١٩٩٥، ص ٢٣٤.

لقد ألزم المشرع العراقي المكلف والجهات ذات العلاقة بتسهيل عمل موظفي السلطة المالية أثناء قيامهم بممارسة سلطة الاطلاع فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل على أنه (للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين) يلاحظ أن المشرع أعطى الحق للسلطة المالية من التحري والتحقق لذا يتوجب على كل مكلف أن يسهل عمل السلطة المالية وهذا ما أكدته الفقرة الأولى من المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية حيث نصت على أنه (... وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وإجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهنة) وكذلك الغير الذي يقوم مقام المكلف أو الذي يعمل بمعيته في حالة غياب المكلف أو نقص في أهليته بسبب الصغر أو الإفلاس.

كما ألزم المشرع الشريك المتقدم أو من ينبيه الشركاء عنهم أن يهيء ويقدم تقريراً إلى السلطة المالية يبين فيه دخل المشاركة وحصص كل شريك وعنوانه مشفوعاً بصورة الحساب كما أن عليه القيام بتقديم كافة المستندات والسجلات والبيانات التي تطلبها منه السلطة المالية^(١)، أما في حالة عدم سكنى أحد الشركاء في العراق فعلى الوكيل أو المفوض أو المدير الذي يتولى أمور المشاركة أن يقدم التقارير والبيانات المقترضية^(٢)، كما ألزم المشرع الضريبي دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط أن يقدموا إلى السلطة المالية البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق القانون^(٣). وفي حالة امتناع المكلف أو من يقوم مقامه أو تأخر في تقديم البيانات والمعلومات التي تطلبها السلطة المالية فإنه سوف يقع تحت طائلة العقاب^(٤). أما المشرع المصري فقد ذكر صراحةً أن يلتزم المكلف باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات^(٥)، أما المشرع السوري فقد منح الاطلاع على البيانات والمعلومات

(١) الفقرة (٣) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) الفقرة (٥) من المادة نفسها، والقانون نفسه.

(٣) الفقرة (١) من المادة (٢٨) من القانون نفسه.

(٤) الفقرة (أولاً/١) من المادة (٥٦) من القانون نفسه.

(٥) المادة (٩٥) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

والوثائق المتعلقة بالتكاليف بالضرائب والرسوم للعاملين المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الذين يتمتعون بصفة الضابطة العدلية في معرض تطبيق هذا القانون^(١).

المطلب الثاني

التزامات الإدارة الضريبية

لقد ألزم المشرع الضريبي العراقي جملة من الالتزامات تقع على عاتق الإدارة الضريبية ولكن الذي يهمنا في هذا المجال الالتزامات الخاصة بممارسة سلطة الاطلاع الضريبي وهي على نوعين وكما يأتي:

الفرع الأول

الالتزام بعدم التعسف في استعمال حق ممارسة الاطلاع

يعد هذا الالتزام من الالتزامات العامة التي نص عليها غالبية الدساتير والقوانين إذ ألزم كل إدارة من إدارات الدولة بعدم التعسف وهي تمارس سلطاتها الممنوحة لها بموجب القانون وفي حالة حصول أي تعسف من قبل الإدارة فينبغي إزالته عن طريق رقابة القضاء لإعادة الأمور إلى ما عليه برفع هذا التعسف^(٢). والإدارة الضريبية هي إحدى إدارات الدولة فقد منحها القانون سلطات واسعة من بينها كما أسلفنا سابقاً سلطة ممارسة الاطلاع الضريبي لذا فعلى السلطات المالية عدم التعسف وهي تمارس هذه السلطة وفي حالة حصول تعسف فيمكن إزالته عن طريق الاعتراض أمام اللجان الاستثنائية أو التمييز. لذا فإن الإساءة في استعمال الحق لا يجوز المكلفين الاحتجاج به بشكل مطلق بحجة احتواء البيانات على الأسرار لكون المشرع قد قرر سياج من الضمانات للمحافظة على أسرار المكلفين^(٣).

الفرع الثاني

(٢) المادتان (٤، ٦) من قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي السوري رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٣.

(٣) د.محي محمد سعد (الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية) مطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٢٢٢.

(٤) د.مدحت عباس أمين (العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل)، مجلة المالية، العددان (١، ٢)، وزارة المالية، بغداد، ١٩٨٩، ص ٤٣.

الالتزام بعدم إفشاء سر المهنة

لجأت معظم التشريعات الضريبية على التزام الإدارة الضريبية بالمحافظة على سر المهنة وعدم إفشائه، فعندما منح المشرع الضريبي سلطة الاطلاع على بيانات المكلفين وأسرارهم فقد ألزم الإدارة الضريبية بعدم إفشاء هذه الأسرار التي تتعلق بأعمال المكلفين، أي أن سلطة الاطلاع الضريبي هي حق وواجب فهي حق الاطلاع على البيانات والمستندات بغية الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف الضريبي، وواجب على المكلفين بالاطلاع عدم إفشاء الأسرار التي يطلعون عليها. أي أن الموظفين المكلفين بسلطة الاطلاع لا يحق لهم إفشاء الأسرار لكونهم موظفين ومكلفين بخدمة عامة فضلاً عن أنهم مكلفين بصفة الضبط القضائي وتكمن الغاية من عدم إفشاء سر المهنة في الموازنة بين المصلحة العامة للإدارة الضريبية التي أوجبت سلطة الاطلاع والمصلحة الخاصة للمكلف التي تحتم عدم البوح في الأسرار التي يطلع عليها الإدارة الضريبية التي قد تلحق ضرراً بالمكلف سواء بشخصه أم صناعته أم مهنته.

والإفشاء قد يتحقق بإفشاء السر إلى الغير سواء أكان بالقول أم بالكتابة أم بالإشارة وأسرار المكلف كل ما يتعلق بنشاطاته من بيانات وكشوف وعلامات تجارية وتقارير فضلاً عن المعلومات الشخصية المتعلقة بحياة المكلف ومهنته وجميع المعلومات المتعلقة بالأوضاع الصحية والعائلية التي يؤدي إنشاؤها إلى الإضرار بمركز المكلف الاقتصادي والاجتماعي^(١). والسؤال الذي يطرح نفسه هل يجوز للإدارة الضريبية أن تسمح للغير الاطلاع على ملف أحد المكلفين بناءً على موافقة هذا المكلف؟ للإجابة عن هذا التساؤل يمكن الرجوع إلى القرار الذي أصدرته اللجنة القضائية للإصلاح الزراعي، بانتقال أحد أعضاء اللجنة إلى مراقبة ضرائب المينا للاطلاع على أصل إقرارات الضرائب المقدمة من أحد المكلفين عن الضريبة العامة على الإيراد، وموافقة المكلف المذكور على الاطلاع على ملفه بمأمورية الضرائب، وقد أفتت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة بعدم جواز اطلاع عضو اللجنة على ملف المكلف استناداً إلى أنه يتضمن إخلالاً من مصلحة الضرائب بواجب مراعاتها لسر المهنة ثم أفتت الجمعية العمومية للقسم الاستشاري للفتوى والتشريع بمجلس الدولة، بإجازة هذا الاطلاع طالما أن المكلف وافق عليه.

(١) ينظر: أحمد سمير أبو شادي (مجموعة المبادئ التي قررتها الجمعية العمومية للقسم الاستشاري للفتوى والتشريع

بمجلس الدولة معلقاً عليها في عشر سنوات ك/٢، ١٩٦٠، ك/٢، ١٩٧٠، دار الفكر العربي، ص١٨٩٢.

ونحن نذهب مع الاتجاه الذي يؤيد هذه الفتوى لمجلس الدولة المصري^(١) وذلك لكونه تصريح صاحب السر يرفع عن حامله واجب الكتمان، أي أن مسؤولية صاحب السر تنتفي إذا ما أفشي سر بنفسه، وذهب البعض بأن سند هذه الإباحة المبدأ العام الذي يقرره (حيث يحق للمجني عليه أن يتصرف في حقه يكون رضاه بأن يمس الغير به سبب إباحة لهذا المساس)^(٢). وقد أستقر قضاء النقض المصري على هذا المبدأ، إذ قضت محكمة النقض أن (لا عقاب بمقتضى المادة (٣١٠) من قانون العقوبات على إفشاء السر إذا لم يكن يحصل إلا بناء على طلب مستودع السر)^(٣).

مما تقدم يتضح بأن التزام الموظف الضريبي التزام مزدوج نحو الدولة والمكلف وهذان الالتزامان مستقلان بعضهما عن البعض الآخر، فلا يستطيع المكلف بإرادته المنفردة أن يعطي الموظف من كتمان السر، لما قد يكون في ذلك من تعارض بين رغبته والمصلحة العامة، وبالمقابل لا تستطيع الإدارة الضريبية إفشاء السر من دون موافقة المكلف^(٤).

وقد سائر المشرع العراقي هذا النهج إذ عد إفشاء السر بناءً على أذن صاحب الشأن فيه عذراً معفياً من العقاب^(٥). فإذا أجاز القانون إفشاء السر من قبل صاحبه فالسؤال الذي يطرح نفسه هل يجوز لموظفي الإدارة الضريبية والذين يتمتعون بصفة الضبط القضائي إفشاء بيانات لأية جهة حكومية أو شبه حكومية؟ للإجابة عن هذا التساؤل لا بد من الرجوع إلى نص الفقرة (الأولى) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الذي أجاز للسلطة بأن تعطي لدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي البيانات ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو من أجل تعقيب أي جرم يتعلق بالضريبة وبالوقت ذاته حظر إفشاء أية معلومات

(١) د. أحمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٢٣٨.

(٢) د. محمود نجيب حسني (شرح قانون العقوبات / القسم الخاص)، دار النهضة العربية، ١٩٩٢، ص ٧٧٧.

(٣) ينظر: حكم محكمة النقض المصرية في ١٢/٩/١٩٤٠ مجموعة القواعد القانونية الصادرة عن المكتب الفني لمحكمة النقض، ج ٥٥، رقم ١٦٢، ص ٢٩٥.

(٤) د. أحمد كامل سلامة (الحماية الجنائية لأسرار المهنة)، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ١٩٨٠، ص ٢٥٦.

(٥) ينظر: نص المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل التي تنص على أن (تعاقب ... فلا عقاب إذا أذن بإفشاء السر صاحب الشأن فيه أو كان إفشاء السر مقصوداً به الإخبار عن جنابة أو جنحة أو منع ارتكابها).

تتعلق بمفردات دخل المكلف^(١). هذا يعني أن الحظر والجواز يشمل السلطة المالية ومن يمثلها من أعضاء الضبط القضائي.

وبخلاف ذلك ذهب جانب من الفقه المصري^(٢)، بأنه لا يجوز لمصلحة الضرائب إعطاء أية بيانات لأية جهة حكومية أو شبه حكومية وتأكيداً لهذا الرأي فقد أفتى مجلس الدولة المصري أن ما يطلب من مصلحة الضرائب من بيانات من الممولين سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أم معنويين هو من قبيل إفشاء السر، فمراعاة سر المهنة يقتضي عدم إعطاء بيانات عن شركات أو أفراد حصلت عليها مصلحة الضرائب بحكم وظيفتها إلى مندوبي المخابرات العامة^(٣)، فضلاً عن ذلك لا يجوز للمصلحة إعطاء بيان للمحاكم الشرعية عن أرباح بعض الممولين أو رؤوس أموالهم^(٤).

ومما تجدر الإشارة به أنه يحظر على موظف الإدارة الضريبية الذي اطلع على أسرار مكلف ما، أن يقضي بها إلى مكلف آخر، أي أنه لا يجوز لموظف أن يطلع أي مكلف على أوراق ومستندات مكلف آخر وهذا ما قضى به مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٢٩/١/٢٥ بأن واجب سر المهنة يمنع مصلحة الضرائب من الإفشاء إلى ممول ببيان مستفاد من دفاتر ممول آخر فإجازة الاطلاع شيء والإفشاء بالبيانات شيء آخر^(٥).

أما عن موقف التشريعات الضريبية من الالتزام بعدم إفشاء سر المهنة فيلاحظ أن المشرع العراقي قد نص في المادة (٥٦/أولاً/٢) من قانون ضريبة الدخل على أنه (يعاقب ... من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو لم يفوضه الوزير ببيانها له) يتضح من النص أن المشرع الضريبي العراقي قد حظر إفشاء السر الضريبي وأن الموظفين الذين يقومون بإفشاء هذا السر يقعون تحت طائلة العقاب. كما أن المشرع الضريبي العراقي قد نص أيضاً على أنه (تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم

(١) ينظر: المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) ينظر: د. أحمد كامل سلامة، مصدر سابق، ص ٢٥٧.

(٣) إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد، فتوى رقم ٤٤٣ في ١٠/٣/١٩٥٧، مجموعة السنة الحادية عشر، ص ٤٧٤؛ نقلاً عن: المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

(٤) المصدر نفسه، الصفحة نفسها.

(٥) مشار إليه في: المصدر نفسه، ص ٢٦٠.

التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظوراً إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم إلا أن السلطة المالية تعطي دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي البيانات مما لا ترى محظوراً من إعطائه أو ما كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون أو من أجل تعقيب أي جرم يتعلق بالضريبة عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف^(١). يلاحظ أن المشرع العراقي قد أكد على إفشاء الأسرار ثم عاد واستثنى هذا الحظر لدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي كما أسلفنا سابقاً.

أما المشرع المصري فقد أكد أيضاً على ضرورة مراعاة سر المهنة حيث نص على أن (يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو اطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً، ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابي من الممول بناءً على نص في أي قانون آخر ولا يعتبر إفشاء للسرية إعطاء البيانات للمتنازل إليه عن المنشأة أو تبادل المعلومات والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية وفقاً للتنظيم الذي يصدر به قرار من الوزير)^(٢).

يلاحظ أن المشرع المصري قد حدد الجهات التي تلتزم بمراعاة أسرار المكلفين وهم كل شخص بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله بخلاف المشرع العراقي الذي ذكر عبارة من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم، فكان لفظة مطلقاً وغير محدد من جهة ومن جهة أخرى إن المشرع المصري قد حدد محل الالتزام بالمعلومات والبيانات التي تتعلق بربط الضريبة أو التحصيل أو الفصل في المنازعات الضريبية فضلاً عن أن المشرع المصري قد قيد إعطاء البيانات في الملفات الضريبية بتقديم طلب كتابي من المكلف أو بناءً على نص قانوني آخر^(٣). أما المشرع السوري فقد نص على التزام الإدارة الضريبية بالحفاظ على سر المهنة إذ نصت المادة (١١٤) منه على أنه (على كل شخص تدخل / بحكم وظيفته أو صلاحيته / في تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل

(١) ينظر: المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٢) المادة (١٠١) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) ينظر: د.حجي محمد سعد، مصدر سابق، ص ٢٢٥.

الخلافاً الناشئة عنها أن يتقد بسر المهنة...^(١). يلاحظ أن المشرع السوري جاء موافقاً لموقف المشرع المصري من حيث تحديد الأشخاص الملزمين بالحفاظ على سر المهنة، إذ ألزمت هذه المادة كل شخص أطلع بحكم وظيفته أو صلاحياته تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة وعدم إفشائها لأية جهة أخرى، فالمعلومات المتوافرة عن نشاطات المكلفين تعد سرية ولا يجوز منحها إلى أية جهة وخاصةً في حالات وجود نزاعات شخصية بين المكلف وأشخاص آخرين باستثناء القضاء^(٢). كما أكدت المادة (١١٥) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣ على أن يؤدي مراقبو الدخل اليمين القانوني أمام قاضي الصلح في منطقة عملهم قبل مباشرتهم العمل والمحافظة على سر المهنة، أي أن المشرع السوري قد أضاف ضماناً آخر لسر المهنة هو القسم بالمحافظة عليه فضلاً عن العقوبات التابعة له. وكذلك ألزم المشرع الفرنسي الإدارة الضريبية بالمحافظة على أسرار المكلفين وعدم إفشائها إلا أن هذا الالتزام لا يحول دون إطلاع ورثة مقدم الإقرار ومرفقاته طالما كانوا ملزمين بدفع الضريبة المستحقة على المتوفي^(٣).

من كل ما تقدم يتضح بأن المشرع العراقي كان غير موفق في النص على مراعاة سر المهنة إذ نص في أكثر من مكان على ذلك. فقد نص في المادة (٥٦/أولاً/٢) ونص في المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ويلاحظ أن النص الوارد في المادة (٥٦/أولاً/٢) ينقسه الصياغة القانونية بخلاف المادة (٥٣) لذا فنحن نقترح حذف الفقرة (٢) من المادة (٥٦/أولاً) والاكتفاء بنص المادة (٥٣) أو أن يصاغ بمادة مستقلة عن المادة (٥٦) مع الأخذ بنظر الاعتبار إيجابيات النصوص القانونية الواردة في التشريع الضريبي المصري والسوري والإحالة في العقوبة إلى نص المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات فيمكن صياغة النص ويكون بالشكل الآتي (يلتزم كل شخص يكون بحكم وظيفته أو

(٢) القانون السوري رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٣.

(١) التعليمات التنفيذية الصادرة بقرار من وزير المالية رقم ١٦/٦٣٨١ في ١٦/٣/٢٠٠٤ لأغراض ضريبة الدخل السوري رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣، مشار إليه في: دعاس أسعد سليم (شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية الصادر بالقانون رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٣)، ط ١، سوريا، ٢٠٠٤، ص ٣١٤.

(٢) يمكن للإدارة الضريبية الفرنسية أن تصرف النظر عن السر المهني ولها أن تطلب الاطلاع على أسرار المكلفين ولاسيما إذا كان الأمر يتعلق بالسر الطبي أو المعرفي ينظر:

Office National Interprofessionnel, des cereals, Cours de droit fiscal, JulIip, Free. France, 2001, p.4.

اختصاصه أو صلاحيته أو عمله في تقدير وتحصيل الضريبة أو الفصل بالمنازعات الناشئة عنها بسر المهنة) أما العقوبات فيمكن الرجوع لنص المادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي كما أسلفنا سابقاً.

الخاتمة :

من خلال دراسة سلطة الاطلاع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي/دراسة مقارنة، توصلنا إلى أهم النتائج والمقترحات التي يمكن استخلاصها بما يأتي:

أولاً: النتائج :

١. يختلف الاطلاع عن التفتيش كون الاطلاع الضريبي يتعلق بتنفيذ أحكام القانون الضريبي بخلاف التفتيش الذي يعد أحد إجراءات التحقيق ولا تجوز مباشرته إلا بعد وقوع الجريمة وبعد ضبط أدلتها. وكذلك يختلف الاطلاع عن الرقابة أثناء التنفيذ من حيث التشريع والهدف والجهة. وكذلك يختلف الاطلاع عن المعاينة باعتبار الاطلاع أوسع من المعاينة حيث قد يتم الاطلاع في مكان العمل أو في مركز الهيئة العامة للضرائب.
٢. إن المشرع الضريبي العراقي لم ينص صراحةً على سلطة الاطلاع وإنما نص على (التحري والتحقيق) الذي يعني سلطة الاطلاع الضريبي.
٣. يباشر سلطة الاطلاع الضريبي في وقت ساعات العمل العادي للمكلف وليس بوقت عمل الموظف والذي بدوره يؤدي إلى تحقيق المصلحة العامة، أما المكان فيكون في موقعين هما مكان المكلف ومقر الهيئة العامة للضريبة.
٤. تعد سلطة الاطلاع الضريبي حق وواجب فهو حق ممارسة الاطلاع الضريبي على أوراق ومستندات المكلف وبالوقت ذاته واجب عدم إفشاء الأسرار.
٥. بعد عام ٢٠٠٣ فإن حق الاطلاع الضريبي موزع في أضيق الحدود إما بسبب الوضع الأمني أو بسبب انقطاع التيار الكهربائي بشكل مستمر أما في الفروع فإن ممارسته تكون بشكل أقل من المركز بسبب تطلب الأمر موافقة مدير عام الهيئة العامة للضرائب.

ثانياً: المقترحات :

١. نظراً لكثرة الانتقادات الموجهة لممارسة حق الاطلاع الضريبي في مقر الهيئة العامة للضرائب وتماشياً مع القوانين الحديثة لاسيما القانون

المصري والسوري لذا نقترح إلغاء نص الفقرة الثانية من المادة السادسة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والتي تنص على أن (لممثل السلطة المالية أن يجلب الي دائرته ما يراه مهماً من دفاتر ومستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها...) والاكتفاء بالفقرة الأولى لتنظيم ممارسة هذا الحق في مكان عمل المكلف فضلاً عن أن هذه الفقرة ليس لها دور كبير في الجانب العملي وبالوقت ذاته تتعارض مع نص الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تنص على أن (للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها...) أي في مكان عمل المكلف.

٢. نقترح حذف الفقرة (٢) من المادة (٥٦/أولاً) والاكتفاء بنص المادة (٥٣) أو أن تصاغ مادة قانونية مستقلة عن المادة (٥٦) وتكون بالشكل الآتي: (يلتزم كل شخص بحكم وظيفته أو اختصاصه أو صلاحيته أو عمله في تقدير وتحصيل الضريبة أو الفصل بالمنازعات الناشئة عنها بسر المهنة).

٣. تماشياً مع الدستور الجديد لعام ٢٠٠٥ بصفة أن العراق دولة اتحادية لذا نقترح تفويض حق ممارسة الاطلاع الضريبي للفروع العاملة في المحافظات لغرض التخلص من الروتين الإداري المركزي وسرعة اتخاذ الإجراءات.

مراجع البحث :

أولاً: المعاجم اللغوية:

١. ابن منظور (لسان العرب)، معجم لغوي للعلامة الشيخ عبد الله العلي، المجلد الثاني، لبنان، بيروت، بت.
٢. محمد مرتضى الزبيدي (تاج العروس)، ج ٦، لبنان، بيروت، بت.

ثانياً: الكتب باللغة العربية:

١. أحمد سمير أبو شادي (مجموعة المبادئ التي قررتها الجمعية العمومية للقسم الاستشاري للفتوة والتشريع بمجلس الدولة للفترة من ١٩٦٠-١٩٧٠)، دار الفكر العربي.

٢. د. أحمد فتحي سرور (الجرائم الضريبية)، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
٣. أنور طلبية (مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها محكمة النقض للعام ١٩٣١-١٩٨٦)، الدائرة المدنية والتجارية والأحوال الشخصية، القاهرة، ١٩٨٧.
٤. د. جلال الشافعي (الموسوعة الضريبية)، جامعة القاهرة، مصر، ١٩٩٩.
٥. حبيب المصري (ضرائب الدخل في مصر) مكتبة مصلحة الضرائب، ١٩٤٥.
٦. حسن عداي الدجيلي (شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، ط١، بغداد، ١٩٨٨).
٧. خالد الخطيب (المحاسبة الضريبية) المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٨٦.
٨. دعاس أسعد سليم (شرح قانون الضريبة على الدخل في الجمهورية العربية السورية الصادر بالقانون رقم (٢٤) لسنة، ٢٠٠٣)، ط١، سوريا، ٢٠٠٤.
٩. د. رفيق الاختيار (المحاسب الضريبي) ط١، المطبعة الجديدة، دمشق، ١٩٦٥.
١٠. د. السيد عطية عبد الواحد (شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل/القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥)، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
١١. د. صالح عجينة (ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية)، رسالة دكتوراه مقدمة إلى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٠.
١٢. د. عادل أحمد حشيش (اقتصاديات المالية العامة) مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ١٩٨٣.
١٣. د. عادل فليح العلي ود. طلال محمود كداوي (اقتصاديات المالية العامة)، الكتاب الثاني مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٨٩.
١٤. د. عبد الباسط وفا (فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠١.
١٥. د. عبد الرؤوف قطيش (ضريبة الدخل في لبنان)، دار الخلود، بيروت، ١٩٩٥.
١٦. عبد الكريم صادق بركات (النظم الضريبية)، النظرية والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، ١٩٧٦.

١٧. د. ماهر صالح علاوي الجبوري (مبادئ القانون الإداري – دراسة مقارنة) دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٩٦.
١٨. د. محمد رفعت المحجوب (المالية العامة)، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٨١.
١٩. د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار (أصول التشريع الضريبي المصري)، ط١، دار المعارف، مصر، ١٩٥٩.
٢٠. د. محمد علي سالم آل عياد الحلبي (اختصاص رجال الضبط القضائي)، ط١، ذات السلاسل، بم، ١٩٨٢.
٢١. د. محمد فؤاد إبراهيم (مبادئ علم المالية العامة)، ج١، ملتزم الطباعة والنشر، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٦٠.
٢٢. د. محمود محمود مصطفى (شرح قانون العقوبات القسم العام)، ط١٠، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣.
٢٣. د. محمود نجيب حسني (شرح قانون العقوبات/القسم الخاص)، دار النهضة العربية، ١٩٩٢.
٢٤. د. محيّي محمد سعد (الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية) مطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨.
- ثالثاً: الرسائل الجامعية:**
١. د. أحمد كامل سلامة (الحماية الجنائية لأسرار المهنة)، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ١٩٨٠.
٢. جمال فوزي شمس (ظاهرة التهرب الضريبي)، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة عين شمس، ١٩٨٢.
٣. طالب نور عبود الشرع (الجريمة الضريبية) اطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠٠.
- رابعاً: البحوث المنشورة في المجلات:**
١. حسن المرصفاوي (حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية) بحث منشور في مجلة إدارة قضايا الحكومة السنة (٦) العدد (٣)، القاهرة، ١٩٦٢.
٢. عصام علي محمد حسن (دراسة وتقويم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول إلى وعاء ضريبة الدخل)، بحث دبلوم عالي محاسبة ضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٤.

٣. د. محمد صادق شمسة (بحث في تأطير إجراءات الرقابة الضريبية في العراق) مجلة المالية، العدد ١، وزارة المالية، بغداد، ١٩٨٩.
٤. د. محمد علي هاشم (ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) المجلة العلمية، من كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٨، السنة ٥، القاهرة، ١٩٨٥.
٥. د. مدحت عباس أمين (العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل)، مجلة المالية، العددان (١، ٢)، وزارة المالية، بغداد، ١٩٨٩.
٦. د. هاشم الدباغ (التقدير الإداري في ضريبة الدخل) مجلة ديوان التدوين القانوني، العدد ١، السنة ٢، مطبعة التضامن، بغداد، ١٩٦٣.

خامساً: القوانين والقرارات والتعليمات:

١. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ الملغي.
٢. قانون ضريبة الدخل اللبناني الصادر في ١٤/١، ١٩٤٤.
٣. قانون الإجراءات الفرنسي ١٩٥٩.
٤. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
٥. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٤٣) لسنة ١٩٧١ المعدل.
٦. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٧. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغي.
٨. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (١٤) لسنة ١٩٩٥.
٩. قانون ضريبة الدخل السوري رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣.
١٠. قانون الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي السوري، رقم (٢٥) لسنة ٢٠٠٣.
١١. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
١٢. القرار رقم (٢٦٤) لسنة ١٩٤١ من اللائحة التنفيذية للقانون المصري.
١٣. قرار تمييزي رقم (١٠) لسنة ١٩٤٩.
١٤. قرار الهيئة التمييزية رقم (٤٠) لسنة ١٩٥٢.
١٥. القرار رقم (٤٤) لسنة ١٩٥٩ من اللائحة التنفيذية للقانون المصري.
١٦. قرار هيئة التمييز رقم (هيئة تمييزية/١٩٩٦)، غير منشور.
١٧. قرار اللجنة الاستئنافية الأولى، لسنة ٢٠٠٢، الصادر عن الهيئة العامة للضرائب، غير منشور.
١٨. مجموعة القواعد القانونية الصادرة عن المكتب الفني لمحكمة النقض المصرية، ج ٥، رقم (١٦٢) لسنة ١٩٤٠.

١٩. تعليمات مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ العراقي.
٢٠. تعليمات الهيئة العامة للضرائب بالعدد (١٤٦٥٧) بتاريخ ١٩٩٤/٨/٧ والمنشور في الكتاب السنوي لسنة ١٩٩٤.
٢١. تعليمات الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، ١٩٩٧.
٢٢. تعليمات وضوابط ومؤشرات تقدير الدخل الضريبي، لسنة ٢٠٠٣، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب.
- سادساً: الكتب باللغة الإنكليزية والفرنسية:**
1. Gaudement, p.m., précis de finances publiques, T.2, paris, Editions Montchrestien, 1970.
 2. Lois Trotabase, Science et technique fiscals deuxieme edition, paris, 1960.
 3. Michel Bouvier, Introduction ou droit fiscal, et ala, Theorie de Limpot, paris, 1995.
 4. Office National Interprofessional, des cereals, Cours de droit fiscal, JuIip, Free. France, 2001.
 5. Simon James and Christopher Nobes, The economic of taxation, 3edition camelot press, Southampton, Great Britan, 1988.
- سابعاً: المقابلات:**
١. تم إجراء مقابلة مع موظفي الضرائب (الساحل الأيمن) كما أجريت مقابلة مع مدير الهيئة العامة للضرائب (الساحل الأيسر).
 ٢. تم الحصول على الشكل رقم (١ ، ٢ ، ٣) من الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، جمهورية العراق.