

واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل النافذ في العراق (*)

أ. رفل حسن حامد

مدرس قانون المالية العامة المساعد

كلية الحقوق - جامعة الموصل

القدمة :

أن المكلفين بأداء الضريبة أحياناً ما يخفون عن الإدارة الضريبية الكثير من المعلومات التي تكشف دخلهم الحقيقي ويرتكبون الكثير من الجرائم الضريبية لأجل التخلص من العبء الضريبي، لذا فهي تبذل جهوداً كبيرة لأجل مكافحة وكشف الجرائم الضريبية لما تمثله من خطورة تضيع على الدولة جزءاً من حصيلتها الضريبية التي تواجه بها أعباءها العامة، لأجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية عديدة على رأسها إعادة توزيع الدخل وتوجيه استخدامات الموارد وسد النقص في إيراداتها.

ان الجزاء هو رد الفعل الطبيعي للجريمة الضريبية ولكن موظف الإدارة الضريبية يجب أن لا يقف مكتوف الأيدي أمام الخارجين عن القانون الضريبي بل يجب عليه السعي لأجل منع ارتكاب الجريمة الضريبية، والكشف عنها عند ارتكابها من قبل المكلف بالضريبة، ولتحقيق ذلك منحت عدد من التشريعات الضريبية والقوانين الأخرى سلطات لقسم من موظفي الإدارة الضريبية كما فرضت عليهم عدداً من الواجبات حتى لا يتعسفوا في استخدام الصلاحيات الممنوحة لهم.

أسباب اختيار موضوع البحث:

(*) أستلم البحث في ٢٠٠٨/٨/٢٤ *** قبل للنشر في ٢٠٠٨/١١/٤ .

١. استقطاع الضريبة من فئة معينة من الناس ذي الدخل المحدود وخاصة الموظفين منهم، في حين تتزايد نسبة ارتكاب الجريمة الضريبية من قبل أصحاب المهن التجارية والصناعية بسبب تردي الوضع الأمني في العراق والذي قاد إلى عدم ممارسة موظف الإدارة الضريبية لسلطاته.
٢. حالة الفساد الإداري التي يعاني منها موظف الإدارة الضريبية والتي كان لها دور كبير في انتشار الجريمة الضريبية والتغاضي عن كشفها أو الإبلاغ عنها.

أهداف البحث :

١. المساهمة في إبراز الدور القانوني الذي يلعبه موظف الإدارة الضريبية في كشف الجريمة الضريبية والحد منها .
٢. سد الثغرات التي يعاني منها قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق والتي تؤدي إلى تحفيز المكلفين على ارتكاب الجريمة الضريبية ، فمن الطبيعي أن تكون تصرفات الفرد تبعاً لما يعود عليه من فوائد بغض النظر عن الأضرار التي تصيب الخزنة العامة للدولة .
٣. تطوير وسائل العمل المتبعة من قبل الهيئة العامة للضرائب لأجل كشف الجرائم الضريبية ومتابعة مرتكبيها عن طريق الإلمام بطرق التحري والتدقيق عنها ، ووضع قواعد منظمة للسياسة الضريبية بصفتها أداة تنفيذية للسياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة في ظل نظام ضريبي مالي موحد ومنظم متكامل .

مشكلة البحث :

١. تزايد المشاكل من الناحية العملية التي يعاني منها موظف الإدارة الضريبية عند ممارسته سلطاته كعضو ضبط قضائي ، بسبب عدم الخبرة القانونية لأكثر موظفي الهيئة العامة للضرائب فضلاً عن عدم إدراكهم ما عليهم من واجبات ولما لهم من سلطات.
٢. عدم تنظيم صفة وواجبات وسلطات موظف الإدارة الضريبية الممنوح صلاحيات عضو ضبط القضائي من قبل قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق مما قادنا إلى البحث في التشريعات المقارنة للضرائب على الدخل وفي نصوص قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق لسد الفراغ الذي يحيط بنصوص القانون الضريبي النافذ العراقي .

منهجية البحث:

جاءت الدراسة تحليلية مقارنة، إذ اشتملت على مقارنة قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق مع قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر وقانون ضريبة

الدخل النافذ في الأردن من ناحية النصوص الخاصة بالصفة الممنوحة لموظف الضريبة كعضو ضوابط قضائية خاص ، إذ لم ينص عليها قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق بشكل صريح ، بل نص عليها ضمناً كما أنه لم يحدد الواجبات المفروضة على موظف الضريبة كعضو ضبط قضائي خاص بشكل مفصل ولم يحدد أيضاً السلطات الممنوحة له ، مما قادنا إلى الاستعانة بقوانين أخرى استلزمها دراسة البحث .

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال مقارنة قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق بالقوانين الأخرى المقارنة محل هذه الدراسة ، لأجل توضيح وتقديم الحلول والمقترحات المتعلقة بصفة وواجبات وسلطات موظف الضريبة كعضو ضبط قضائي بشكل ينظم العلاقة بينه وبين المكلف بالضريبة بحيث يتحقق توازن قانوني لكلا الطرفين .

خطة البحث:

قسّم البحث إلى ثلاثة مباحث ، تناول المبحث الأول الصفة الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريعات الضرائب على ضريبة الدخل ، والذي قسّم إلى مطلبين ، تناول المطلب الأول تعريف الضبط القضائي ، فيما حدد المطلب الثاني صفة الضبطية القضائية الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية ، أما عن المبحث الثاني فقد تضمن واجبات موظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص والذي قسّم إلى ثلاثة مطالب ، تناول المطلب الأول تلقي البلاغات ، فيما تضمن المطلب الثاني تحرير المحاضر ، وانتهى المطلب الثالث بواجب الحفاظ على سرّ المهنة ، وأخيراً حدد المبحث الثالث السلطات الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص ، وقد قسّم إلى ثلاثة مطالب ، تناول الأول منها سلطة التحري وجمع الأدلة وكانت متمثلة في سلطة دخول المحلات التجارية وسلطة التحري ، أما المطلب الثاني فقد وضح سلطة الاطلاع ، فيما تضمن المطلب الثالث سلطة التحقيق الابتدائي المتمثلة في التفتيش والقبض والتحقيق .

المبحث الأول

الصفة الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي

ان تحديد السلطات لأي موظف في الدولة يتطلب تدخل المشرع بعد مراجعة الظواهر الاجتماعية ومعرفة مدى الحاجة إلى إعطائه تلك الصلاحيات

الوظيفية ، وهذا الأمر يرتبط ارتباطا وثيقا بالمصلحة التي ينبغي تحقيقها من التشريع.

ولأهمية الجريمة الضريبية بصفقتها جريمة اقتصادية خصص المشرعون موظفين معينين لأجل ممارسة سلطات أعضاء الضبط القضائي وهذا ما سيتناوله البحث ضمن سياق هذا المبحث الذي ينقسم إلى مطلبين يتناول المطلب الأول تعريف الضبط القضائي فيما يتناول المطلب الثاني صفة الضبطية القضائية الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية ، والذي ينقسم إلى فرعين يتناول الأول ممارسة موظفي الضريبة صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص من حيث الزمن فيما يشمل الثاني ممارسة موظفي الضريبة صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص من حيث المكان.

المطلب الأول

تعريف الضبط القضائي

يعرّف الضبط بأنه مجموعة من القواعد التي تفرضها السلطة العامة على الموظفين، وهي وظيفة من وظائفها، هدفها وقاية المجتمع وتحقيق النظام والامن، ويكون الضبط عن طريق اثبات واقعة في محضر مكتوب يسجلها عضو الضبط عن طريق مباغنة شخص وهو يرتكب جريمة من أي نوع كانت او يختفي عن السلطة العامة في حين تبحث العدالة عنه، او تصحيح وضع غير مستقيم بمعنى تحويله من الخلل الى الانضباط^(١).

اما الضبطية القضائية فهي الدور الأولي البوليسي الذي يسبق التحقيق والاعمال اللازمة لتنوير التحقيق لا لتنوير القاضي^(٢).
لقد عبر البعض عن الضبط القضائي بأنه التصدي لواقعة يصدق عليها وصف جريمة^(٣).

وهكذا يمكن ان نلخص وظيفة الضبط القضائي بانها مجموعة من الاجراءات اللازمة لاثبات وقوع جريمة وجمع ادلتها والبحث عن مرتكبيها قبل فتح التحقيق الابتدائي في الجريمة^(١).

(١) د. رمسيس بهنام ، الاجراءات الجنائية تأصيلا وتحليلا ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ ، ص ٤٢٢ .

(٢) جندي عبد الملك ، الموسوعة الجنائية، ج ٤ ، دار المؤلفات القانونية ، بيروت ، بدون سنة طبع ، ط ١ ، ص ٥١٠ .

(٣) د. رمسيس بهنام، مصدر سابق، ص ٤٢٢ .

اما عن الشخص الذي يمنح هذه الصفة فقد اطلق عليه عضو الضبط القضائي وعرف بأنه "هيئة من الموظفين ومجموعة من النظم والقواعد التي تساهم في كشف الجريمة وملاحقة المجرمين والمحافظة على الامن وقمع الاجرام والبحث والتحري" (٢).

وينقسم أعضاء الضبط القضائي عموماً الى أعضاء الضبط القضائي ذي الاختصاص العام "تقع جميع الجرائم في نطاق محل عملهم" وأعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص "تقع نوع خاص من الجرائم في نطاق محل عملهم" (٣).

اذن يجوز لأعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص العام ان يمارسوا وظيفة أعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص.

استندت فكرة الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص إلى اعتبارات معينة منها الزخم الحاصل في مهام أعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص العام وعدم كفاية عددهم لتغطية الحاجة للتحري وجمع الأدلة في الجرائم الاعتيادية، وهكذا أنيطت مهمة التحري وجمع الأدلة في الجرائم الاقتصادية إلى أعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص، من الذين لديهم خبرة ودراسة وتجربة بالتنظيم الصناعي والتجاري والمالي تفوق أحيانا أعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص العام (٤).

لقد ذهب عدد من المشرعين الى انشاء "بوليس خاص" او "بوليس اقتصادي" يقوم بمهمة البحث والتحري والاستدلالات في الجرائم الاقتصادية وخاصة في الدول التي ترتفع فيها نسبة الجرائم الاقتصادية وحيانا يكون هذا الجهاز ايضا غير كافي للقيام باعمال الضبطية القضائية، وعليه انيطت اعمال الضبط القضائي الى موظفي الدوائر والوزارات التي تقع الجريمة ضمن

(١) د. محمد عودة الجبور، الاختصاص القضائي لمأمور الضبط ، دراسة مقارنة ، دار العربية للموسوعات ، بيروت ، ١٩٨٦ ، ص ٤٠.

(٢) Gaston Stefani et. Georges Levasserure, procedure penal 2nd edition , Paris, 1962, p83.

(٣) سيد حسن بغال، قواعد الضبط والتفتيش والتحقيق في التشريع الجنائي، ط١، دار الفكر العربي، ١٩٦٦، ص ٢٣.

(٤) د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، أصول المحاكمات في الجرائم الاقتصادية ، شركة الحر للطباعة الحديثة ، بغداد ، ١٩٨٧ ، ص ٤٩.

اختصاصها ، وذلك بسبب التنوع في الجرائم الاقتصادية "ضريبية ، كمركية ، مصرفية ، صناعية" الأمر الذي يتطلب التخصيص لكل نوع من هذه الجرائم^(١) .
فاحيانا نجد كثيراً من الجرائم الاقتصادية التي تحدث بسبب جهل الناس
باحكام القانون او بسبب عدم ادراكهم لخطورة الجريمة وعليه فمن واجب أعضاء
الضبط القضائي ان يبصروهم بكل ذلك^(٢) .
اذن وظيفة عضو الضبط القضائي سواء كان ذا الاختصاص العام او
الخاص هي التحري وجمع الادلة والارشاد والتحذير لاجل منع وقوع الجريمة في
المجتمع أو لأجل الكشف عنها وابقاع العقوبات بمرتكبيها.

المطلب الثاني

صفة الضبطية القضائية الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية

بعد ان تم تعريف الضبط القضائي السؤال هو: على من تقع مهمة
الضبط القضائي في الجريمة الضريبية^(*) ؟
لاهمية الكشف عن الجريمة الضريبية استوجب بدهاة ان يباشر هذه
المهمة عضو له صفة الضبطية القضائية ولو اجزنا العكس لكان للشخص
الاعتيادي حق مباشرة مهمة الكشف عن الجريمة الضريبية، وهذا ما لا يتفق مع
القواعد العامة في القوانين والاجراءات الجنائية^(٣) .
لقد منحت معظم التشريعات الضريبية والجنائية حقا لموظفي الادارة
الضريبية بممارسة صفة الضبط القضائي وذلك لاتصالهم المباشر بالمكلف
بالضريبة. حيث جاء قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ بمنح حق لموظفين
معينين ممارسة مهام أعضاء الضبط القضائي والكشف عن الجريمة الضريبية

(١) محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في الاحكام والاجراءات الجنائية، ج١، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب
الجامعي ، ١٩٧٩، ص٢٢٦.

(٢) د. فخري عبد الرزاق الخديفي، مصدر سابق، ص٥٠.

(٣) الجريمة الضريبية (اعتداء على حق الخزانة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب، إذ رصد القانون لهذا الاعتداء
عقوبة جنائية). نقلاً عن البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار المعارف الجامعات المصرية،
الإسكندرية، ١٩٧٢، ص٢٤.

(٤) حسن صادق المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الادارة الضريبية، بحث منشور في مجلة ادارة قضايا حكومة السنة
(٦) ، العدد ٣، تموز ايلول ، ١٩٦٢، ص٧-٨.

حيث نص "السلطة المالية ان تتحرى وتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها...." (١).

والسلطة المالية هي موظف او مجموعة من الموظفين في الهيئة العامة للضرائب يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون (٢).

لقد اكد نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل العراقي النافذ والمرقم (٢) لسنة ١٩٨٥ على ما تقدم إذ نصت الفقرة اولا من المادة السادسة منه على "السلطة المالية بامر تحريري ايفاد من يمثلها لزيارة محلات اعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال...".

كما جاءت الفقرة الخامسة من المادة التاسعة والثلاثين من قانون اصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق بالنص على "الاشخاص المكلفون بخدمة عامة الممنوحين سلطة التحري عن الجرائم واتخاذ الاجراءات بشأنها بحدود ما خولوا به بمقتضى القوانين الخاصة".

والاشخاص المكلفون بخدمة عامة وهم موظفو الهيئة العامة للضرائب طبقا لقانون العقوبات العراقي (٣).

نستنتج من نصوص المواد السابقة الذكر ان قانوني ضريبة الدخل وأصول المحاكمات الجزائية النافذان في العراق اعطيا صفة أعضاء الضبط القضائي للسلطة المالية أو الادارة الضريبية لان موظف الضريبة هو الاقرب لكشف الجريمة الضريبية لاتصاله المباشر بالنشاط المالي للمكلف وهذا يعني ان أعضاء الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص هم من موظفي الادارة الضريبية من الذين خولهم القانون ممارسة صفة الضبط القضائي.

اما عن موقف المشرع الضريبي الأردني فان الكشف عن الجرائم المرتكبة يتم على وفق الاصول المحددة في قانون اصول المحاكمات الجزائية بغض النظر عن طبيعة الجريمة الا ان قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ اعطى حقا للموظفين المكلفين بتنفيذ احكامه بعض الصلاحيات التي تخولهم مهمة مراقبة

(١) فقرة (٢) ، المادة (٢٨) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ في العراق ، ط ١ ، ٢٠٠٤ .

(٢) فقرة (١٣) المادة (١) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ في العراق .

(٣) الفقرة ٢ من المادة (١٩) من قانون العقوبات العراقي النافذ والمعدل والمرقم (١١١) سنة ١٩٦٩ حيث نصت

على "المكلف بخدمة عامة كل موظف او مستخدم او عامل انيطت به مهمة عامة في خدمة الحكومة ودوايرها الرسمية وشبه الرسمية والمصالح التابعة لها او الموضوعة تحت رقابتها ويشمل ذلك رئيس الوزراء..... على العموم كل من يقوم بخدمة عامة باجر او بغير اجر.....".

او تدقيق الكشوف الضريبية المقدمة من قبل المكلفين والتدقيق في الدفاتر والسجلات الرسمية لهؤلاء المكلفين على اختلاف انواعهم من اجل البحث والكشف عن الجرائم التي تقع خلاف قانون ضريبة الدخل الاردني^(١). فقد نصت الفقرة أ من المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ والمرقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ على "للمدير او لأي موظف مفوض من قبله خطيا طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ احكام هذا القانون من اية جهة كانت" اما الفقرة (ب) من نفس المادة فقد نصت على "يجوز للمدير او لأي موظف مفوض من قبله خطيا ان يدخل في أي مكان يجري تعاطي عمل فيه وان يفحص البضائع المخزونة ...". وهكذا ترى الباحثة ان المشرع الضريبي في الاردن سار على نفس ما سار عليه المشرع الضريبي العراقي .

أما في مصر فقد نص قانون الضرائب الجديد النافذ وبشكل مباشر على اعطاء صفة الضبطية القضائية لموظفي مصلحة الضرائب حيث جاءت المادة (٩٥) "..... ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات. وللوزير ان ياذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون اخطار مسبق وذلك اذا توافرت للمصلحة اسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة".

لقد كان المشرع الضريبي في مصر اكثر توفيقا من المشرع الضريبي العراقي والاردني عندما نص صراحة على منح صفة الضبطية القضائية لموظفي مصلحة الضرائب بشكل مباشر، وعليه لا بد أن يأخذ المشرع العراقي بالنص صراحة وبشكل مباشر على منح صفة الضبطية القضائية لموظفي الهيئة العامة للضرائب.

اذن تمنح صفة الضبطية القضائية لموظفي الادارة الضريبية ليس فقط طبقا لقانون ضريبة الدخل في العراق بل طبقا لقانون أصول المحاكمات الجزائية في العراق أيضاً ولكن السؤال الذي يطرح نفسه ؛ على من تقع الرقابة لهؤلاء الموظفين عندما يمارسون عملهم كأعضاء ضبط قضائي؟

تقع رقابة موظفي الهيئة العامة للضرائب تحت اشراف قاضي التحقيق في العراق ولقاضي التحقيق ان يطلب من الهيئة العامة للضرائب النظر في

(١) د. نائل عبد الرحمن ، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية مقارنة، نشر بدعم الجامعة

الامور التي تتعلق باداء واجباتهم كأعضاء ضبط قضائي ، ومحاكمتهم انضباطيا او جزائيا اذا وقع منهم خطأ يستدعي ذلك^(١).

بعد ان تم عرض صفة أعضاء الضبط القضائي في تشريع ضريبة الدخل النافذ في العراق والتشريعات المقارنة السؤال هو ؛ أين ومتى يستطيع موظف الضريبة المخول بممارسة صفة الضبطية القضائية أن يمارس مهامه ؟ ولغرض الإجابة عن هذا السؤال يقسم الجواب إلى فرعين :
أولاً: ممارسة موظفي الضريبة صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص من حيث الزمن.

ثانياً: ممارسة موظفي الضريبة صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص من حيث المكان.

أولاً: ممارسة موظفي الإدارة الضريبية صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص من حيث الزمن

ان صفة عضو الضبط القضائي الخاص يمارسها موظف الضريبة اثناء اوقات العمل الرسمية في دوائر الدولة ، ولكن المقاهي الليلية التي تفتح بعد ساعات العمل الرسمية ، المحلات التجارية التي تستمر بالعمل بعد ساعات العمل الرسمية فكيف لعضو الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص ان يمارس عمله خاصة اذا اكتشف جريمة ضريبية بعد اوقات العمل الرسمي؟

لقد اختلف موقف التشريعات الضريبية في تلك المسألة فقانون ضريبة الدخل النافذ في العراق لم يشر مطلقاً إلى هذه المسألة ولم يحدد ساعات العمل لموظف الهيئة العامة للضرائب ليقوم بواجبه كعضو ضبط قضائي ، ولكن أحياناً تحدها القرارات الإدارية والتعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب ، وقد كان ذلك موقف قانون ضريبة الدخل النافذ في الاردن أيضاً.

اما في مصر فقد حدد قانون الضرائب الملغي اوقات عمل أعضاء الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص باوقات العمل الرسمية فقط^(١).

(١) نصت فقرة (ب) مادة (٤٠) قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل النافذ على "يخضع أعضاء الضبط القضائي لرقابة قاضي التحقيق وله ان يطلب من الجهة التابعة لها النظر في امر من تقع منه مخالفة لواجباته او تقصير في عمله ومحاكمته انضباطيا ولا يخل ذلك بمحاكمتهم جزائيا اذا وقع منهم ما يشكل جريمة".

اما قانون الضرائب المصري الجديد فقد اعطى حقا لأعضاء الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص دخول محل عمل الممول خلال ساعات عمل الممول نفسه^(٢).

فمثلاً ان الطبيب الذي يمارس عمله في العيادة بعد اوقات العمل الرسمية يمارس عضو الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص عمله خلال اوقات عمل العيادة وكذلك بالنسبة للمحامي وغيرها من المهن الاخرى التي يبدأ عملها او يستمر بعد اوقات ساعات العمل الرسمية.

ولأجل اكتمال نصوص قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق تهيب الباحثة بالمشرع العراقي ان يحدد زمن ممارسة موظف الهيئة العامة للضرائب صفة الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص خلال ساعات عمل المكلف بالضريبة لا خلال ساعات عمل الموظف نفسه^(*) ، ان عدم الإشارة الى هذا النص يؤدي احيانا الى ارتكاب جرائم ضريبية فلو افترضنا ان موظف الضرائب حامل صفة عضو ضبط قضائي خاص يقوم بفحص الدفاتر التجارية لاحد المكلفين بالضريبة واكتشف ان هناك تلاعب بحسابات الدفاتر ووضع يده على الخيوط الأولى لجريمة ضريبية وقد امتد به الوقت حتى تجاوز الاوقات الرسمية لعمل الهيئة العامة للضرائب فهو ان استمر في عمله قد يقال له تجاوز صفته كعضو ضبط قضائي وان ترك الدفاتر الى اليوم التالي يستطيع المكلف بالضريبة إزالة آثار ارتكابه الجريمة الضريبية .

(١) مادة (٨١) من قانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ بفرض الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة وعلى الارباح التجارية والصناعية على كسب العمل في مصر حيث نصت على "ويحصل الاطلاع بعد الترخيص به من المدير العام لمصلحة الضرائب حيث تؤخذ هذه البيانات اثناء ساعات العمل العادية".

(٢) مادة (٩٥) من قانون الضرائب المصري الجديد حيث نصت على "وللوزير ان ياذن لموظفي المصلحة ممن لديهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون اخطار مسبق...".

(*) اما عن الجانب التطبيقي لممارسة صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص من قبل موظفي الهيئة العامة للضرائب فعند زيارة الباحثة للهيئة العامة للضرائب فرع نينوى/الساحل الأيسر والسؤال عن هذا الموضوع وجد ان الموظف قلما يمارس صفته كعضو ضبط قضائي خاص في الوقت الحاضر بسبب تردّي الوضع الامني خاصة في بعض المناطق، وحيثما يمارس هذه الصفة خلال اوقات العمل الرسمية فقط ، وفي بعض الحالات الضرورية مثل وجود ادلة واضحة على ارتكاب جريمة ضريبية لا يمكن كشفها الا بعد ساعات العمل الرسمية لموظفي الإدارة الضريبية ، يطلب مدير الفرع موافقة مدير عام الهيئة العامة للضرائب ، وبعد حصول موافقته يستطيع موظف الضريبة أن يمارس عمله كعضو ضبط قضائي خاص بعد انتهاء اوقات العمل الرسمية .

يستطيع المكلف بالضريبة ان يستغل هذه الثغرة القانونية ويتهرب من دفع الضريبة وخاصة في بلد مثل العراق يعاني معظم سكانه من عدم وجود وعي ضريبي وعدم دراية بأهمية الضرائب ، كما يعاني أيضاً من قلة التعاون بين المواطن والحكومة لذا نطالب من الهيئة العامة للضرائب بما تملكه من صلاحيات إصدار تعليمات توسع من الحقوق الممنوحة لموظف الضريبة بهذا الخصوص.

ثانياً: ممارسة موظفي الإدارة الضريبية صفة أعضاء الضبط القضائي من حيث المكان

السؤال هو هل يجوز لموظف الضريبة الممنوح صفة عضو ضبط قضائي خاص ان يمارس عمله خارج نطاق اختصاصه المركزي؟

لم يتناول المشرع الضريبي في العراق ولا في التشريعات الضريبية المقارنة الاجابة عن هذا التساؤل ولكن اجاب قانون اصول المحاكمات الجزائية في العراق عن هذا السؤال فقد حدد حق ممارسة عضو الضبط القضائي لمهامه في حدود اختصاصه فقط^(١).

ان الصفة الممنوحة لموظف الضريبة كعضو ضبط قضائي يتوجب ضمان حسن استعمالها ويتمثل هذا في تعريفه على احوال المنطقة التي يعمل بها ضمن اختصاصه الوظيفي فان خرج عنها قد يترتب في بعض الاحيان المساس بحقوق المواطنين ، وهكذا فان صفة الضبط القضائي لا تكون لموظف الإدارة الضريبية الا في نطاق اختصاصه المركزي والذي يتحدد بمكان ضبط المتهم او ارتكاب الجريمة الضريبية.

أما عن زيارة الباحثة للهيئة العامة للضرائب فرع نينوى الساحل الأيسر والسؤال عن هذا الموضوع كان الجواب انه لو حدثت جريمة ضريبية في الساحل الأيمن واكتشف عضو الضبط القضائي الخاص في الساحل الأيسر تلك الجريمة فانه لا يمارس عمله كعضو ضبط قضائي لان الجريمة ليست من اختصاصه المركزي، ولكن احيانا يرتكب المكلف بالضريبة جريمة اخفاء معلومات كان يجب عليه تقديمها لاجل احتساب دخله كاملاً كأن يخفي بيانات عن دخله في الساحل الأيمن ولا يقدم الاقرار الضريبي الا عن دخله في الساحل الأيسر ففي هذه الحالة يتم المخاطبة بوقوع جريمة ضريبية عن طريق فروع الهيئة فقط، ولا يحق لموظف الضريبة ان يمارس عمله كعضو ضبط قضائي خاص حتى لو وقعت جميع ادلة ارتكاب الجريمة في يده.

(١) فقرة (١) مادة (٤٠) من قانون اصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق حيث نصت على "يقوم أعضاء الضبط القضائي باعمالهم كل في حدود اختصاصه... كما نصت المادة (٤٣) من قانون السالف الذكر "على عضو الضبط القضائي في حدود اختصاصه....".

إذن يمارس موظف الضريبة صفته كعضو ضبط قضائي خاص في نطاق اختصاصه المركزي فقط من دون ان ينص قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق على ذلك.

ان غموض وعدم اكتمال نصوص القانون المذكور آنفاً أدى الى الارتفاع المتزايد والمستمر للجريمة الضريبية وعدم كشفها وضياع مورد مهم من موارد الدولة لذا تشيد الباحثة بالمشروع الضريبي العراقي ان يتناول بشكل مفصل نطاق عمل موظف الضريبة حامل صفة عضو ضبط قضائي خاص من حيث اختصاصه المركزي والحالات التي يجوز بها ممارسة هذه الصفة خارج نطاق اختصاصه المركزي، والاشارة الى عدم التقيد بالاختصاص المركزي في حالة ثبوت ادلة واضحة لوقوع جريمة ضريبية.

لقد سارت تشريعات الضرائب على الدخل في مصر والاردن على نفس ما سار عليه المشروع الضريبي الخاص بضريبة الدخل النافذ في العراق من حيث السكوت عن تحديد الاختصاص المركزي لعضو الضبط القضائي ولكن حكمت محكمة النقض المصرية بـ "ان لمأمور الضبط القضائي ان يباشر وظيفته بعيدا عن دائرة اختصاصه متى كان ذلك في حدود الدعوى ذاتها التي من اختصاصه"^(١)

(١) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط ١، دار المعارف ، الاسكندرية، ١٩٦٣، ص ٢٣٠،

اشار اليه نقض جنائي مصري ١٥/٤/١٩٤٦.

البحث الثاني

واجبات موظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص

بعد أن بينا من يمنح صفة الضبط القضائي الخاص في كشف الجريمة الضريبية ، لا بد لنا من بيان الواجبات المفروضة عليهم .
إن وظيفة موظفي الضريبة حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص هي البحث عن الجرائم ومرتكبيها وجمع الاستدلالات وتثبيتها والمحافظة على سريتها التي تلزم التحقيق والدعوى تمهيداً لإقامة الدعوى الجزائية بتقديمها إلى الادعاء العام، إذا ما وجد ما يوجب ذلك^(١) . وإن قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق أعطى لموظفي الهيئة العامة للضرائب بعض الصلاحيات الخاصة لأجل الكشف عن الجريمة الضريبية إلا أنه لم يحدد نطاق وحدود ما يمارسونه من واجبات وما عليهم من التزامات بشكل مفصل في حين نصت بعض التشريعات الأخرى محل هذه الدراسة عليها.

قسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب يتناول المطلب الأول منه تلقي البلاغات أما عن المطلب الثاني فسوف يبين واجب تحرير المحاضر وأخيراً سوف يتناول المطلب الثالث المحافظة على سر المهنة.

المطلب الأول

تلقي البلاغات

لأجل حماية حقوق الخزانة العامة من الضياع ولأجل حماية دين الضريبة أوجب بعض القوانين الضريبية على موظف الضريبة حامل صفة عضو ضبط قضائي خاص تلقي البلاغات عن أية جريمة ضريبية.
إن علم الموظف بالجريمة الضريبية يأتي من خلال إحدى الطريقتين ، الأولى منها أن يكشف أمرها أثناء تأديته لواجباته الوظيفية كعضو ضبط قضائي خاص وفي هذه الحالة يباشر هو بنفسه الإجراءات التي يفرضها عليه القانون والمتمثلة بإبلاغ الإدارة الضريبية^(٢) .

(١) منصور نجيد، الأحكام العامة في قوانين الضرائب، مكتبة مصلحة الضرائب، بدون سنة طبع، ط١، ص٢٣٧.

(٢) مادة (٤٨) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق حيث نصت "كل مكلف بخدمة عامة علم أثناء تأدية عمله أو بسبب تأديته بوقوع جريمة أو اشتبه في وقوع جريمة تحرك الدعوى فيها بلا شكوى وكل من قدم

أما الطريقة الثانية فهي أن يبلغه أحد الأشخاص بوقوع جريمة ضريبية وفي هذه الحالة يتعين على الموظف تلقي البلاغ فإذا امتنع عن تلقي البلاغ وقع تحت المسؤولية التأديبية، ولقد فرض قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق على كل شخص يعلم بوقوع جريمة أن يقدم عنها بلاغاً سواء كان شفهيّاً أو كتابياً إلى الادعاء العام أو إلى أحد ممثلي عضو الضبط القضائي بشرط أن تكون تلك الجريمة مما يجوز رفع الدعوى الجنائية فيها بغير شكوى أو طلب^(١).

إن هذا الواجب لا يغير كون الجريمة الضريبية يتوقف رفع الدعوى الجزائية فيها على طلب مقدم من الإدارة الضريبية إلى الادعاء العام، لأن المشرع لم يقيد قبول البلاغ بأي قيد خلافاً لواجب التبليغ عنها، وعلى الرغم من أن قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق أوجب على أعضاء الضبط القضائي أن يبعثوا فوراً إلى الادعاء العام بالشكاوي والتبليغات التي ترد عليهم بشأن الجرائم بشكل عام^(٢). إلا أن هذا القيد لا ينطبق على البلاغات التي يتلقاها موظفو الإدارة الضريبية حاملو صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص لأن رفع الدعوى الجزائية في الجريمة الضريبية يتوقف على طلب يقدم من الإدارة الضريبية بعد استحصال موافقة الهيئة العامة للضرائب إلى الادعاء العام.

أما عن موقف قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق فقد فرض واجب الإبلاغ عن الجريمة الضريبية، وفرض واجب تلقي البلاغات على "السلطة المالية" وهذه العبارة شملت واجب تلقي البلاغات على الموظفين العموميين في الهيئة العامة للضرائب وعلى الموظفين الحاملين صفة الضبط القضائي الخاص، ولم يفرق القانون المذكور آنفاً بالإخبار عن وقوع الجريمة الضريبية بين الشخص العادي أو فيما لو كان المخبر موظفاً فعبارة "كل من قدم للسلطة المالية" التي جاءت بها المادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق شملت الشخص العادي والموظف سواء كان عادياً أم موظف ضريبة حامل صفة عضو ضبط قضائي خاص، لقد جاءت المادة الأنفة الذكر بعبارات شاملة لكل من يدلي معلومات بشرط أن تكون معلومات صحيحة وحقيقية شفوية كانت أم تحريرية عن أي مكلف بالضريبة قد قام بارتكاب جريمة ضريبية كأن أخفى دخله أو حاول أن يخفيه فأدى ذلك البلاغ إلى زيادة في تقدير الضريبة أو فرضها، ويمنح المبلغ في هذه الحالة مكافأة مالية يعينها الوزير على أن لا تزيد عن ٣٠% من قيمة

مساعدة بحكم مهنته الطبية في حالة يشبهه معها بوقوع جريمة وكل شخص كان حاضراً ارتكاب جنائية عليهم يخبروا فوراً أحداً من ذكروا في المادة (٤٧)." .

(١) مادة (٤٧) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق.

(٢) المادة (٤٧) و (٤٨) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق.

الضريبية وحفاظاً على سلامة المبلغ اعتبر قانون ضريبة الدخل السابق الذكر، اسم صاحب الاخبار من الأمور السرية التي تخضع لواجب سرية المهنة^(١). أما عن موقف التشريعات المقارنة محل هذه الدراسة فلم يشيراً كلاً من قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن وقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر عن واجب تلقي البلاغات أو عن واجب الإبلاغ عن وقوع جريمة ضريبية، ولكن فرض الأخير عقوبة الغرامة المالية على موظفي مصلحة الضرائب إذا قاموا بإخفاء وقائع علموها أثناء تأدية واجبهم ولم تفصح عنها المستندات التي شهدوا بصحتها^(٢)، بالرغم من أن قانون الضرائب الموحد المصري السابق الملغى أشار بنص واضح إلى واجب تلقي البلاغات من قبل الموظفين العموميين المختصين في مصلحة الضرائب وفرض عليهم أيضاً أن يبلغوا المصلحة بكل بيان يصل بعلمهم من شأنه أن يحمل على الاعتقاد بارتكاب غش في أمور الضرائب أو بارتكاب طرق احتيالية، الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة أو يكون من شأنها عدم أدائها سواء كان هذا العلم بمناسبة دعوى قضائية أو تحقيق جنائي ولو انتهى بالحفظ^(٣).

لقد كان قانون الضرائب النافذ في العراق موقفاً أكثر من القوانين الضريبية المقارنة محل هذه الدراسة فقد جاء بعبارات شاملة فرضت واجب تلقي البلاغات من قبل السلطة المالية، كما أنه شجع المواطن العادي وموظف الهيئة العامة للضرائب على التبليغ عن وقوع الجريمة الضريبية وذلك بتخصيص مكافأة مالية لكل شخص يبلغ عن وقوع جريمة ضريبية، مما يؤدي إلى التضييق من محاولات ارتكابها من قبل المكلفين بالضريبة.

المطلب الثاني

تحرير الحاضر

لأجل إعطاء قيمة قانونية لواجبات تلقي البلاغات والتحري وجمع الأدلة الخاصة بالجريمة الضريبية ، ولكي تكون تلك الإجراءات صالحة للاعتماد عليها من قبل الإدارة الضريبية لاتخاذ القرار المناسب بحق المتهم أو جب المشرع على موظفي الضريبة حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص أن يدونوا كل

(١) مادة (٥٤) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

(٢) مادة (١٣٢) من قانون الضرائب الموحد النافذ في مصر.

(٣) مادة (١٤٨) من قانون الضريبة الموحد والمرقم (١٨٧) لسنة (١٩٩٣) الملغى في مصر.

الإجراءات التي يمارسونها ضمن اختصاصهم الوظيفي في محاضر أولية تسمى محاضر الضبط.

الضبط أو ما يسمى ببعض القوانين الأخرى التقرير هو "الإفادة الممضاة من قبل المخول بالضبط" يراد به "محضر ضبط الواقعة" وعادةً يقوم بتحريره عضو الضبط القضائي^(١).

ولأجل الاطمئنان على قيام موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص بواجباته على وفق ما يوجبه القانون والذي فرض على عاتقه كشف وإثبات ما يقع من جرائم ضريبية، ألزم موظف الضريبة حامل الصفة المشار إليها بتحرير محضر الضبط مدون فيه وقت اتخاذ الإجراءات "الساعة، اليوم، الشهر، السنة" ومكانه وغالباً ما يكون الوقت هو نفس وقت وقوع الجريمة أو اكتشافها.

إن محضر الضبط يجب أن يتضمن البيانات والأوراق والمعلومات التي تم ضبطها عن الجريمة الضريبية، كما يجب أن يتضمن المحضر أسماء منظميه ووظائفهم وأسماء الشهود والخبراء وإقراراتهم وتوقيعهم عليها، كما يجب أن يتضمن أيضاً اسم مرتكب الجريمة ومهنته وعنوانه مفصلاً.

يجب تثبيت كل تلك البيانات بصورة مقروءة وبعيداً عن الحك والشطب فإذا وجد الأخير وجب وضعه بين قوسين والتوقيع عليه من قبل موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص^(٢).

وفيما يتعلق بموقف التشريعات الضريبية من واجب تحرير المحاضر فلم يشيراً قانوناً ضريبياً الدخل النافذين في العراق والأردن عن هذا الواجب، في حين أشار إليه قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر حيث فرض على موظفي الضريبة حامل صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص تدوين جميع ما يقع في أيديهم من بيانات ومعلومات مخالفة للقانون الضريبي في محاضر محررة^(٣).

(١) د. فخري عبد الرزاق الحديثي، مصدر سابق، ص ٦٧.

(٢) د. فخري عبد الرزاق الحديثي، المصدر نفسه، ص ٦٨.

(٣) مادة (١٢٨) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر حيث نصت على "للمصلحة تعيين مندوبين عنها من بين موظفيها... ويكون هؤلاء المندوبين ولغيرهم من موظفي المصلحة الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بناءً على طلب من وزير المالية صفة الضبطية القضائية وإثبات ما يقع من مخالفات لأحكام التشريعات المشار إليها وذلك في محاضر تحدد بياناتها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

ولكن فرض قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق على موظف الضريبة الممنوح صفة عضو الضبط القضائي الخاص تحرير محاضر موقعة من قبله ومن قبل الحاضرين وأوجب عليه أن يبين جميع الإجراءات التي اتخذت خلال قيامه بواجباته الوظيفية^(١) .

إن تحرير محضر الضبط واجب مهم من واجبات موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص لأنه يساعد الإدارة الضريبية على تقدير جسامة الجريمة المرتكبة ونوعها حتى يتسنى لها اتخاذ القرار المناسب بحق مرتكبها ألا وهو إما تحريك الدعوى الجزائية ضده أو فرض الغرامات المالية عليه أو إجراء التسوية الصلحية معه.

لذا تطلب الباحثة من المشرع العراقي الخاص بقانون ضريبة الدخل أن يفرض على موظفي الضريبة واجب تحرير محضر الضبط بنص قانوني صريح أسوة بقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر لأجل إكمال إجراء خطوات الضبط القضائي .

ومن الناحية التطبيقية لهذا الواجب فعند زيارة الباحثة للهيئة العامة للضرائب/فرع نينوى الساحل الأيسر والسؤال عن هذا الواجب كانت الإجابة أن الموظف المختص يقوم بتحرير محضر الضبط عندما يكتشف أن هناك جريمة ضريبية يدون فيه جميع المعلومات المذكورة سابقاً ويقدمه إلى الإدارة الضريبية ، وذلك بناءً على التعليمات التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب .

المطلب الثالث

الحفاظة على سر المهنة

عرف السر بأنه كل ما يعرفه الأمين أثناء أو بمناسبة ممارسة مهنته وكان إفشاؤه ضرراً للشخص أو لعائلته إما لطبيعته أو بحكم الظروف التي تحيط به^(٢) . وكتمان السر بحسب الأصل لا يزيد كونه واجباً أخلاقياً تمليه قواعد

(١) مادة (٤١) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق حيث نصت "أعضاء الضبط القضائي مكلفون في جهات اختصاصهم بالتحري عن الجرائم وقبول الاخبارات والشكاوي التي ترد إليهم... وعليهم أن يثبتوا جميع الإجراءات التي يقومون بها في محاضر موقعة منهم ومن الحاضرين يبين فيها الوقت الذي اتخذت فيه الإجراءات ومكانها ويرسلوا الاختبارات والشكاوي والمحاضر والأوراق الأخرى والمواد المضبوطة إلى قاضي التحقيق فوراً".

(٢) د. محمود محمود مصطفى، مدى المسؤولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سر من أسرار مهنته، مجلة القانون والاقتصاد

الشرف والأخلاق العامة، فعند اطلاع موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص على أسرار المكلفين الخاصة بأعمالهم بحكم وظيفته ، ويقوم بإيداعها طوعاً واختياراً عند من لا يكتم السر فأفشاءه ، فلا عقاب على الأخير قانوناً ، ولو أضر ذلك الإفشاء بالمكلف بالضريبة ، وإنما يعاقب القانون على من أفشى السر وأضر صاحبه والذي علمه بحكم وظيفته ، وليس الغرض من واجب المحافظة على سر المهنة هو حماية مصالح الأفراد فقط بل حماية المصلحة العامة لأن ضرر إفشاء السر يقع على المجتمع بعمومه لأنه يضر المصالح الحكومية عامة لا صاحب السر فقط.

لقد فرض على موظف الضرائب حامل الصفة المشار إليها الحفاظ على السر وإلا وقع تحت طائلة العقاب، ويجب أن لا يكون الوازع الصحيح له هو الخوف من العقاب بل يكون وازعه هو الشعور بالمسؤولية ويقظة الضمير وأن يذكر أن السر أمانة في عنقه ووديعة في ذمته فيجب أن لا يفشيه ، ويجب أن يقتنع أن السبب الوحيد الذي أباح له الشارع إجراءات التحري وجمع الأدلة والاطلاع على حسابات المكلفين بالضريبة وأوراقهم ومستنداتهم المالية هو الرغبة في قيام كل موظف بأداء واجبه ضمن وظيفته . إن صيانة الأسرار من قبل موظفي الضريبة حاملي الصفة المشار إليها هي خدمة وطنية للبلاد لأنهم سوف يكتسبون ثقة المكلفين وبذلك لا يجدون صعوبة عند القيام بواجباتهم^(١) .

هكذا فإن كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب أو الفصل فيها فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية ملزماً بمراعاة سر المهنة.

السؤال هنا هل يحق لموظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص أن يمتنع عن تقديم ما بحوزته من مستندات إلى مسؤوليه في الإدارة الضريبية بحجة المحافظة على سر المهنة ؟

من المعروف أن النظام الوظيفي يقتضي التدرج الرئاسي أي يخضع كل موظف في أداء وظيفته لأوامر مسؤوليه ، فعليه أن لا يمتنع عن تقديم ما يطلب منه من قبل مسؤوليه لأن مصلحة الخزانة في اقتضاء الدين الضريبي أعلى من هذا، وعليه تنتفي عنه المسؤولية عن جريمة إفشاء الأسرار بسبب الإباحة.

من الجدير بالذكر أنه لا يجوز للموظفين العاملين في مؤسسات الضرائب ممن لا يصل علمهم بإجراءات تحصيل الضرائب أو الاطلاع على بيانات المكلف

(١) إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، المنشأة العامة للمعارف، الإسكندرية، ط١، ٢٠٠٠، ص٣٥٨.

أو إجراء التحري وجمع الأدلة أو ممن ليس لهم صفة الضبطية القضائية الاطلاع على البيانات أو الأوراق أو محاضر الضبط الخاصة بالمكلف بالضريبة^(١). وفيما يتعلق بموقف قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق فقد أوجب على الموظف حظر أسرار المكلفين بالضريبة إذ نصت المادة (٥٣) منه على أن "تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم إلا أن للسلطة المالية أن 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".

كما أوجب القانون المذكور آنفاً في الفقرة (٢) من المادة (٥٦) على الشخص الاعتيادي لو وجدت لديه أية معلومات أو بيانات خاصة بدخل المكلف بالضريبة عدم إفشاء مضمونها^(٢).

ويلاحظ أن حظر إفشاء الأسرار جاء ضمن مادتين مختلفتين ويفترض أن ينقل نص الفقرة (٢) من المادة (٥٦) إلى الفصل المخصص للمادة (٥٣) لأنه يتضمن أحكام تخص موضوع واحد وحتى لا يحصل إرباك في مواد القانون من حيث الصياغة^(٣).

هكذا نلاحظ من المادة (٥٣) والفقرة (٢) من المادة (٥٦) الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق فرضت على غير الموظفين وعلى الموظفين الحفاظ على أسرار المكلفين بالضريبة فعندما ذكر عبارة "الموظفين وغيرهم" في المادة (٥٣) شمل بهذه العبارة الشخص العادي والموظف الذي يعلم بالحسابات الخاصة بالمكلف بالضريبة عن طريق ممارسته لمهامه كونه موظفاً عادياً أو يعلمها كونه أحد أعضاء الضبط القضائي الخاص لما يمارسونه من سلطات في دخول أماكن عمل المكلفين وإجراء التحريات والاطلاع على بياناتهم وحساباتهم .

(١) د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط١، ١٩٩٥، ص٥٤٣.
 (٢) فقرة (٢) مادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق حيث نصت "من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطائها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها إن لم يفوضه الوزير بيانها له".
 (٣) د.مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، القسم الأول، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٩٧، ص٢٣٣.

إن إخلال موظف الإدارة الضريبية حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص بالواجب الذي فرضه عليه القانون ألا وهو الحفاظ على أسرار مهنته سوف يخضع للعقوبة المقررة في قانون العقوبات^(١).

أما عن موقف قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن فقد سار على نفس ما سار عليه قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق فقد اعتبر جميع المعلومات المتعلقة بدخل المكلف بالضريبة سرية ومكتومة وفرض على الموظف أن يقدم تصريح موقع من قبله للمحافظة على الأسرار الرسمية حسب الصيغة التي يضعها الوزير فإذا ما أخل الموظف بهذا الواجب يعتبر أنه ارتكب جرماً خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن ويعاقب عند إدانته بغرامة لا تتجاوز مائتي دينار أو بالحبس أو بكلتا العقوبتين^(٢).

أما عن قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر فقد جاء بنص شامل ألزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته علاقة في ربط أو تحصيل الضريبة أو الفصل فيما يتعلق بالمنازعات الضريبية مراعاة سر المهنة، ولا يجوز للموظفين الذين ليس لهم علاقة بربط أو تحصيل الضريبة أو ليس لهم الحق بالاطلاع على المعلومات الخاصة بدخل الممول للضريبة أن يحصلوا على أية معلومات خاصة عن دخل الممول، كما حدد القانون المذكور أنفاً الحالات التي يجوز فيها إعطاء بيانات من الملفات الضريبية وهي بناءً على طلب كتابي من الممول نفسه أو نص صريح في أي قانون آخر، كما لم يعتبر قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر إعطاء البيانات للمتنازل إليه من المنشأة عن دخل المتنازل إفساءاً للسرية التي فرضها القانون^(٣).

إذن قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق كان أكثر توفيقاً من قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن لأنه نص صراحةً على الحالات التي يجوز بها إعطاء البيانات الضريبية وحدد الجهات التي يمكن أن تحصل على تلك البيانات^(٤)، كما أنه جعل عقوبة إفساء الأسرار خاضعة لقانون العقوبات العراقي، وكان قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر أكثر شمولية من كلا القانونين المذكورين أنفاً فقد حدد بنص صريح جميع الحالات التي يمكن فيها إعطاء بيانات ضريبية كما حدد الجهات التي يمكن أن يعطى إليها تلك البيانات، كما حدد بنص صريح

(١) مادة (٤٣٧) من قانون العقوبات العراقي حيث نصت "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تزيد على مائتي دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته أو مهنته أو صناعته أو فنه أو طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الأحوال المصرح بها قانوناً أو استعمله لمنفعته أو منفعة شخص آخر..."

(٢) مادة (٤٩) من قانون الضريبة على الدخل النافذ في الأردن.

(٣) مادة (١٠١) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

(٤) مادة (٥٣) من قانون الضريبة على الدخل النافذ في العراق.

على عدم اطلاع جميع الموظفين العاملين في مصلحة الضرائب على البيانات الخاصة بدخل الممول وعليه نشيد بالمشروع العراقي إلغاء الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق وشمولها مع المادة (٥٣) وتحديد الجهات التي يمكن أن تحصل على البيانات الضريبية بشكل أكثر شمولية والنص على عدم اطلاع موظفي الضريبة غير الممنوحين صفة الضبط القضائي أو ليس لهم علاقة بتحصيل الضريبة على بيانات الخاصة بدخل المكلف أو أي معلومات عنه^(*).

^(*) عند زيارة الباحثة للهيئة العامة للضرائب - فرع نينوى - الساحل الأيسر وسؤالها عن سرية الملفات الضريبية التي في حوزة موظف الإدارة الضريبية كان الجواب بعدم جواز اطلاع أي شخص (سواء كان باحثاً أو إحدى مؤسسات الدولة) على الملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة ، ولا على المخالفات أو الجرائم التي ارتكبوها، وفي حالة طلب بيان معين من قبل بعض الدوائر والقطاع الحكومي فإننا نمنح هذا البيان بشرطين الأول موافقة الهيئة العامة للضرائب والثاني أن لا يكون البيان محظوراً، أما إذا كان طلب البيانات الضريبية من قبل المحكمة فإننا نمنح البيانات لأن الهيئة العامة للضرائب هي التي وافقت على تحريك الدعوى الجزائية ضد المتهم المكلف بالضريبة.

المبحث الثالث

السلطات الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص

لأجل تمكين موظفي الهيئة العامة للضرائب حاملي الصفة المذكورة أعلاه من أداء عملهم على الوجه الأكمل منحت لهم بعض السلطات التي تساعدهم على تحقيق العدالة الضريبية ، وتخول تلك السلطات موظفي الضريبة حاملي الصفة المذكورة أعلاه جمع كافة المعلومات والبيانات التي تخص الجريمة الضريبية مما يساعد على التعرف على حقيقة وقوعها وأسبابها وتشخيص فاعلها أو فاعليها، وهم يباشرون هذه المهمة في حدود اختصاصهم بإجراء المعاينة محل ارتكاب الجريمة وفقاً للقواعد المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل أو القوانين الأخرى .

قسّم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب ، تناول الأول منها سلطة التحري وجمع الأدلة وقسّمت إلى سلطة دخول محل عمل المكلف بالضريبة وسلطة التحري ، أما المطلب الثاني فتضمن سلطة الاطلاع وقد وضح هذا المطلب بالتفصيل أنواع وأطراف ومحل سلطة الاطلاع، أما المطلب الثالث فقد تضمن سلطة التحقيق الابتدائي والتي قسّمت إلى سلطة القبض والتفتيش والتحقيق .

المطلب الأول

سلطة التحري وجمع الأدلة

ذكر أن موظف الضرائب حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص يصل علمه بالجريمة الضريبية إما عن طريق أداء وظيفته أو تلقي بلاغاً عنها سواء من شخص مجهول أو معلوم، وعندها يتوجب عليه حين تلقي البلاغات القيام بالتحري وجمع الأدلة والتحقق منها لكي يقدم المعلومات كاملة إلى الإدارة الضريبية، ولكن هذا لا يصرف إلى الذهن تشبيه موظف الضريبة حامل الصفة المذكورة أعلاه برجل الشرطة أو رجال الشرطة السرية ، بل يقتصر عمل الأول على جمع الأدلة والمعلومات والبيانات والإيضاحات عن الجريمة الضريبية ومركبيها بالطرق والوسائل الممكنة كافة^(١) .

إن سلطة التحري وجمع الأدلة تقسم إلى سلطة دخول محل المكلف بالضريبة وسلطة التحري .

(١) حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، مصدر سابق ، ص ٢٣٠ .

أولاً: سلطة دخول محل عمل المكلف بالضريبة

لأجل إجراء التحري وجمع الأدلة الخاصة بالجريمة الضريبية أجاز لموظف الإدارة الضريبية حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص بالدخول في أي مكان يمارس به عمل تجاري أو أي نشاط اقتصادي دون تفرقة بين تلك الأماكن التي يسمح بها للجمهور دخولها وبين تلك التي يقتصر الدخول بها على فئة معينة من الأشخاص لأجل إجرائه التحري وجمع الأدلة^(١).

ويتوجب على موظف الضريبة حامل الصفة المشار إليها أن يتخذ جميع الوسائل التحفظية عند دخوله محل عمل المكلف بالضريبة لأجل المحافظة على أدلة الجريمة الضريبية بحيث يحيط المتهم المكلف بالضريبة بقيود يطمئنه أن الأمر سار بالطريق الذي رسمه حتى لا يتسنى له إخفاء أدلة الجريمة الضريبية^(٢).

والسؤال هو هل يستطيع موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص من أن يدخل مكان مسكن المكلف بضريبة الدخل عند تلقيه بلاغ بوقوع جريمة ضريبية لأجل القيام بسلطة التحري وجمع الأدلة؟

منعت بعض القوانين دخول الأماكن الخاصة للأشخاص كمحل سكنهم^(٣)، وذهبت محكمة النقض المصرية إلى اعتبار دخول مسكن المكلف بالضريبة يخضع للقواعد العامة في قانون أصول المحاكمات الجزائية^(٤). أما عن موقف قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق عن سلطة دخول أماكن عمل المكلف

(١) د. فحري عبد الرزاق الحديثي، مصدر سابق، ص ٥٤.

(٢) حسن صادق المرصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ٢٣٢.

(٣) مادة (٢١) من قانون تنظيم التجارة رقم (٢٠) لسنة ١٩٧٠ المعدل حيث نصت "للسلطة تحقيقاً لأغراض هذا القانون أن تأمر بإجراء التحري في أي محل تجاري أو مستودع أو بناء أو محل آخر عدا محلات السكن..."، والمادة (٦) من قانون حماية الحيوانات والطيور البرية حيث تنص "للموظفي الدائرة المختصة وسواهم من المخولين من قبلها صلاحية دخول المحلات عدا دور السكن...".

(٤) أشار إليها د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديد للنشر، ١٩٩٩، ص ٣٠١ "قضت محكمة النقض من أن تفتيش مسكن الممول ومركز نشاطه يخضع للقواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجنائية، وعدم التزام المصلحة بهذه القواعد يبطل التفتيش والربط المستمد منه" انظر حكم المحكمة في الطعن رقم (١٥٩٨) لسنة (٤٨) في جلسة ١٥/١١/١٩٤٨ مشار إليه في مؤلف نقض مصري.

بالضريبة فقد جاء بنص عمومي أعطى فيه الحق للسلطة المالية أن تتحرى عن دخل المكلف وتبحث عنه في محل وجود أي عمل تجاري للمكلف^(١).

كما نص نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل النافذ في العراق على سلطة دخول أماكن عمل المكلف بالضريبة إذ نصت الفقرة (١) من المادة السادسة على "للسلطة المالية بأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيادة أعمال المكلفين..."، واستناداً إلى ما ذكر آنفاً يستطيع موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص دخول أي محل يمارس فيه نشاط تجاري، مقر شركة، متاجر، مخازن سلع، لأجل التحري وجمع الأدلة عن الجريمة الضريبية وتشخيص مرتكبيها.

أما عن قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن فقد نص صراحة على أن للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً ويشمل ذلك الموظفين الممنوحين صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص أن يدخلوا أي مكان يجري فيه تعاطي عمل تجاري وأن يتحرروا عن البضائع المخزونة والنقد والآلات كما أجاز لهم ضبط السجلات والحسابات والمستندات والاحتفاظ بها مدة لا تزيد على عشرين يوماً إذا اقتنع الموظف أن الاحتفاظ بها ضروري^(٢).

إن قانون ضريبة الدخل النافذ الأردني كان أكثر توفيقاً من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق لأنه أعطى الحق لموظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الاحتفاظ بالمستندات والسجلات في حالة ضبطها وهكذا لا يتسنى على المكلف بالضريبة المتهم بارتكابه جريمة ضريبية إخفاء معالم الجريمة.

لقد أخفق كل من القانونين السابقين الذكر آنفاً بعدم النص على تحديد ساعات دخول المحلات التجارية هل يتم في ساعات العمل الرسمية أم في أي وقت يختاره موظف الإدارة الضريبية حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص؟ كما أنهما لم يحددان دخول المحلات لأجل التحري وجمع الأدلة يكون بإشعار سابق حتى يتسنى للمكلف بالضريبة أن يهيئ الدفاتر والمستندات أم بإشعار مباشر؟

أجاب قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر عن هذه الأسئلة فقد ألزم الممول باستقبال موظفي الضريبة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وأعطاهم الحق بعد استحصال موافقة الوزير بدخول مقر أعمال الممولين خلال ساعات

(١) فقرة (٢) مادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

(٢) فقرة (ب) مادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل النافذ في الأردن.

عمل الممول نفسه دون حاجة إلى إشعار سابق إذا توفرت للمصلحة أسباب جديفة بوقوع جريمة ضريبية^(١).

وفي هذا المجال ينبغي على المشرع الضريبي في العراق أن يحدد ساعات دخول المحلات التجارية ماعدا محل سكنه في أوقات عمل المكلف بالضريبة، وبإشعار مباشر إذا توفرت لدى الهيئة العامة للضرائب أسباب تستدعي الشك بقيام جريمة ضريبية ، كما يفضل أن ينص التشريع صراحة على إلزام المكلف باستقبال موظف الضرائب حامل صفة الضبط القضائي الخاص وفتح له جميع ملفاته ودفاتره التجارية وأي شيء يطلب منه حول هذا الموضوع .

ثانياً: سلطة التحري :

يجوز لموظف الضريبة أن يتحرى ويجمع الأدلة عن الجريمة الضريبية بطريق الاستماع لأقوال الشهود كسؤال عمال المحل التجاري أو سؤال بعض أصحاب المحلات التجارية المجاورة، ولكن لا يستطيع موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص تحليفهم اليمين لأن تحليف اليمين يقتصر على إجراءات التحقيق لا على إجراءات التحري وجمع الأدلة.

كما يستطيع موظف الضريبة حامل الصفة المشار إليها آنفاً أن يسأل المتهم عن الفعل المسند إليه في مكان عمله، في حين ليس له الحق أن يطلب منه الامتثال أمامه بالحضور والإجابة عن الأسئلة الموجه له، وهذا السؤال يختلف عن استجواب المتهم الذي يناقش به المتهم لأجل إيقاعه واعترافه بالجريمة التي قام بارتكابها^(٢).

وأخيراً ينبغي على مدير الهيئة العامة للضرائب تزويد موظفي الضريبة حاملي صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص بهوية تثبت لهم صفة الضبطية القضائية^(٣) ، وزيادة في الحرص يستطيع موظف الضريبة حامل الصفة المشار إليها آنفاً أن يستعين بخبير إذا دعت الحالة إلى ذلك لأنه يستوجب التعرف على

(١) مادة (٩٥) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

(٢) حسن صادق المرصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ٢٢٣.

(٣) مادة (٢٨) من قانون تنظيم التجارة رقم (٢٠) لسنة ١٩٧٠ المعدل حيث نصت "يزود الوزير المختص جميع الموكول إليهم تنفيذ أحكام هذا القانون بهويات تثبت شخصيتهم عند القيام بواجباتهم ولذو العلاقة أن يتوثقوا من ذلك".

جميع عناصر الواقعة من جميع نواحيها قبل تقدير الإدارة الضريبية بتحريك دعوى جزائية ضد المتهم المكلف بالضريبة.

المطلب الثاني

سلطة الإطلاع

تعرف سلطة الاطلاع بأنها السلطة التي أعطاها المشرع لموظفي الإدارة الضريبية ذو الاختصاص الخاص ليطلبوا بمقتضاها من المؤسسات الحكومية والهيئات والمنشآت الخاصة أن تقدم كل ما يرونها للاطلاع عليه من دفاتر وأوراق ومستندات لأجل التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي^(١).

وهي سلطة غير مباشرة أشار إليها التشريع الانكليزي والأمريكي ومن خلالها تمنح أعضاء الضبط القضائي الخاص إجراء التدقيق الرياضي والحسابي لبيانات المكلفين لكشف الأخطاء وللتعرف على نشاطهم^(٢).

أولاً: أنواع سلطة الاطلاع

قسم البعض سلطة الاطلاع إلى :^(٣)

١. سلطة الاطلاع المباشر: وهي أداة تمكن موظفي الضرائب من الاطلاع

على الدفاتر الخاصة بالمكلف بالضريبة ووثائقه وأوراقه وإيراداته ومصروفاته حتى يتمكن الموظفون المذكورين من تثبيت تنفيذ جميع الأحكام التي يقررها القانون.

٢. سلطة الاطلاع غير المباشر: سلطة تمكن الإدارة الضريبية من معرفة

كل أو بعض نشاط المكلف عن طريقين:

أ. إخطار غير الإدارة الضريبية عن كل أو بعض عمليات المكلف بالضريبة.

ب. استعمال سلطة الاطلاع المباشر في دفاتر المكلف لمراجعة دفاتر مكلف آخر.

إن أصل إعطاء هذه السلطة لموظفي الإدارة الضريبية ذو الاختصاص الخاص هو مطابقة إقرار المكلف بضريبة الدخل لحقيقة دخله الحقيقي أو لأجل التعرف على حقيقة دخله في حالة عدم تقديمه للإقرارات الضريبية المطلوبة.

فيجب على موظف الضريبة ذي الاختصاص الخاص أن يكشف الجريمة الضريبية أثناء اطلاعه على أوراق المكلف في حدود حقه المقرر في تشريعات

(١) د. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الحامد، عمان، ٢٠٠٤، ص ٤١٤.

(٢) Simon James and Christopher Nobes, the economic of taxation, 3rd edition, Camelot press, Southampton, Great Britain, 1988, p.219.

(٣) د. حسن صادق المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٥.

الضرائب على الدخل، وتعدّ هذه الجريمة في حالة تلبس تبيح تفتيش المتهم ومحله وجميع أوراقه وضبطها والتي تفيد في كشف الجريمة الضريبية ومعرفة حقيقتها وفاعلها وأركانها، وأحياناً يشاهد موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص جريمة عرضية حينما يمارس وظيفته في الاطلاع على دفاتر أو أوراق المكلف فيجب عليه أن يضبطها ويفتش المكان بحثاً عن الأدلة^(١).

ثانياً: أطراف سلطة الاطلاع

سلطة الاطلاع تقتضي وجود طرفين، الأول عضو الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص والذي فرضت عليه التشريعات الضريبية محل هذه الدراسة المحافظة على سر المهنة. أما الطرف الثاني فهم بعض الشخصيات الطبيعية والمعنوية الذين فرضت عليهم تشريعات قوانين ضريبة الدخل محل هذه الدراسة واجب تقديم الأوراق والمستندات الواجب الاطلاع عليها والتي لا يحق لهم الامتناع عن تقديمها بحجة المحافظة على سريتها لأن المصلحة المالية للدولة تعلق هذه المصلحة.

هذا ما نجده في قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق ، إذ أعطى حقاً للسلطة المالية أن تتحرى عن دخل المكلف من مصادره لأجل تقدير الضريبة ولها الحق أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد أن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة^(٢).

أما عن قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ فقد ذكر أن لموظف الضريبة المفوض الحق بضبط السجلات والحسابات والمستندات^(٣) . وأخيراً أعطى قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر حقاً لأعضاء الضبطية القضائية بالاطلاع على ما لدى الممول من دفاتر ومستندات ومحركات^(٤).

نستنتج مما سبق أن قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق والقوانين الضريبية المقارنة محل هذه الدراسة اعتبرت أن لسلطة الاطلاع طرفين وهما السلطة المالية أو الإدارة الضريبية وكل شخص لديه دخل سواء كان مسجلاً أو غير مسجلاً في الهيئة العامة للضرائب أو سواء كان طبيعياً أو معنوياً، قطاع خاص أو مختلط أو اشتراكي.

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ط ٢، ١٩٩٠، ص ٢٣٦.

(٢) فقرة (٢) مادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

(٣) فقرة (٢) مادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن.

(٤) مادة (٩٥) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

وبالنسبة للشخص المعنوي فقد فرض قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق على دوائر الدولة الرسمية ومؤسساتها ومنشآت القطاع العام والمختلط وموظفيها أن تقدم إلى السلطة المالية أية بيانات أو معلومات تطلب منهم^(١).

إن هذا ما سار عليه قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر حيث فرض على الجهات الحكومية بما فيها جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات والنقابات وشركات القطاع العام أن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية كل ما يردونه للاطلاع عليه^(٢).

أما قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن فلم ينص على اعتبار الشخصيات المعنوية طرفاً في حق الاطلاع بل جاء بعبارة عامة شملت كل شخص مكلف بالضريبة ولديه دخل^(٣).

ترى الباحثة أن كلاً من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق وقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر كانا موفقين أكثر من قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن عندما نسا على اعتبار الأشخاص المعنوية طرفاً في سلطة الاطلاع. لكن هل الشخص المكلف بالضريبة والمعفى منها سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً يعد طرفاً في سلطة الاطلاع ؟

إن جميع التشريعات الضريبية تنص على حالات الإعفاء الضريبي ولكن بشروط معينة، فعليه إذا انتفى الشرط خضع المكلف للضريبة المقررة قانوناً، ولكن على هذا المكلف أن يقدم إلى الإدارة الضريبية دفاتر حساباته وكل ما يتوجب عليه تقديمه، وفي هذه الحالة ينتقي حق عضو الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص بممارسة سلطة الاطلاع على سجلات المكلف وحساباته، أما إذا امتنع المكلف عن تقديم حساباته بحجة أنه متمتع بالإعفاء الضريبي فإن لعضو الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص الحق بممارسة سلطة الاطلاع على دفاتر المكلف لأجل التأكد من خضوعه للإعفاء الضريبي طبقاً للقانون^(٤).

أما بخصوص موقف التشريعات الضريبية محل هذا البحث عن اعتبار المكلف المعفي من الضريبة طرفاً في سلطة الاطلاع، فلم ينص كلاً من قانونا الضريبة على الدخل النافذان في العراق والأردن على اعتبار المكلف المعفي من الضريبة طرفاً في سلطة الاطلاع، ولكن نص على ذلك قانون الضرائب الجديد

(١) فقرة (١) مادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

(٢) مادة (٩٧) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

(٣) فقرة (٢) مادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن.

(٤) د. حسن صادق المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٤-٢٥.

النافذ في مصر حيث نصّت المادة (١٠٠) منه على "تلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون أن تقدم إلى موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات".

نطلب من المشرع العراقي الخاص بقانون ضريبة الدخل بالنص على اعتبار المكلف بالضريبة والمعفي منها طرفاً في سلطة الاطلاع أسوة بقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

السؤال هل يستطيع عضو الضبط القضائي ذي الاختصاص الخاص أن يستعمل سلطة الاطلاع لأجل كشف حسابات مكلف آخر يشك أنه ارتكب جريمة ضريبية؟

لم يجب الفقه على هذا السؤال ، ولكن أجاب عنه بعض تشريعات قوانين الضرائب على الدخل مثل قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر حيث فرض على الممول أن يقدم إلى موظف المصلحة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية كل المعلومات والدفاتر التجارية التي تطلب منه لأجل التأكد من تثبيت أحكام القانون الضريبي سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين^(١).

أما عن موقف قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق فلم ينص صراحةً على اعتبار مكلف آخر بالضريبة طرفاً في سلطة الاطلاع لأجل كشف حسابات المكلف الأصلي بل أعطى حقاً لموظف الإدارة الضريبية المختص أن يطلب معلومات فقط دون أن يحدد ما المقصود بتلك المعلومات ، من أي شخص قد يفيد تقدير الضريبة لمكلف آخر^(٢).

أما قانون الضرائب الأردني فلم يعط لموظف الضريبة سلطة الاطلاع على دفاتر المكلفين بالضريبة لأجل كشف حسابات مكلف آخر.

وهكذا فإن المشرع الضريبي الخاص بقانون ضريبة الدخل العراقي كان موقفاً أكثر من المشرع الضريبي المصري ، فلا يجوز إعطاء سلطة الاطلاع لعضو الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص لأجل كشف حسابات مكلف آخر، بل من واجب عضو الضبط القضائي الخاص أن يكشف الجريمة الضريبية عند اطلاعه على دفاتر المكلف نفسه ، أو عن طريق التحري وطلب المعلومات وجمعها وهذا ما جاء به قانون الضريبة على الدخل النافذ في العراق^(٣)، والذي

(١) مادة (٩٩) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

(٢) فقرة (٢) مادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

(٣) مادة (٢) فقرة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

كان موفقاً أكثر من قانون الضريبة على الدخل النافذ في الأردن لأن الأخير سكت عن هذا الموضوع نهائياً.

نؤيد القانون الذي نص على عدم جواز ممارسة عضو الضبط القضائي الخاص سلطة الاطلاع على دفاتر وحسابات مكلف قد سبق الاطلاع عليها، وهو قانون الضرائب الجديد في مصر حيث جاءت المادة (٩٥) على "... ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تكتشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص".

هذا ما لم ينص عليه قانوننا الضرائب على الدخل النافذ في العراق والأردن ، وترى الباحثة أن قانون الضريبة على الدخل النافذ في العراق قد أهمل حالات أطراف سلطة الاطلاع وعليه تطلب الباحثة من المشرع العراقي أن يتناول جميع الحالات أسوةً بقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

ثالثاً: محل سلطة الاطلاع

المقصود بمحل سلطة الاطلاع : الدفاتر والوثائق والمستندات الخاصة بحسابات المكلف بالضريبة والتي يطلع عليها موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص استناداً إلى السلطة المخولة له.

الدفاتر والوثائق هي مجموعة من الأوراق، أما المستندات فهي إثبات لواقعة قانونية أو مادية ، وعلى المكلف بالضريبة أن يقدم جميع الأوراق التي تثبت حقوقه وواجباته إلى موظف الضريبة الحامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص، ويستطيع الأخير أن يطلب من المكلف أية ورقة يعتقد أن لها صلة بدخله للاطلاع عليها ، ولا يستطيع المكلف بالضريبة أن يدفع بدعوى عدم تعلق الورقة بشأن تقدير الضريبة، لأن تقدير ضريبة الدخل تتطلب أن تكون جميع الأوراق متكاملة منذ البداية، ومن الطبيعي أن يحدد موظف الضريبة المختص نطاق دخول تلك الورقة في مجال تقدير الضريبة أم لا.

أما عن موقف قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق من محل سلطة الاطلاع فقد أعطى حقاً للسلطة المالية أن تتحرى عن دخل المكلف من مصادره لأجل تقدير الضريبة ولها الحق أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد أن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة^(١)، إن كلمة معلومات كلمة عامة غير محددة فلم يحدد القانون المذكور أنفاً طبيعة تلك المعلومات هل هي أوراق أو مستندات أم معلومات شفوية، ولكن نجد نظام مسك الدفاتر التجارية النافذ في العراق قد حدد

(١) فقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

الدفاتر التي يجب على المكلف مسكها وهي دفتر اليومية العامة، ودفتر الأستاذ، والدفاتر المخزنية، ومحاضرات المرسلات والمستندات^(١).

أحياناً يقتضي وجود نشاط معين مسك دفاتر خاصة بإيراد ذلك النشاط والمصروفات، فهل لدى موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص سلطة اطلاع على تلك الدفاتر؟

نعم لدى موظف الضريبة حامل الصفة المذكورة آنفاً سلطة اطلاع على هذه الدفاتر سواء نص عليها القانون الضريبي أو أي قانون آخر، لأن كل شخص لديه دخل يخضع لسلطة الاطلاع التي نصت عليها قوانين ضريبة الدخل وبعض القوانين الأخرى^(٢).

أما بخصوص قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن فقد أعطى الحق لموظف الضريبة بضبط السجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمكلف^(٣)، كما نص أيضاً قانون التجارة الأردني النافذ بمسك فئة معينة من الدفاتر التجارية^(٤)، إذن لموظف الضريبة الممنوح صفة عضو الضبط القضائي الخاص الحق بالاطلاع على جميع السجلات والمستندات والحسابات والأوراق والدفاتر الخاصة بالمكلف بالضريبة.

وأخيراً جاء قانون الضرائب الموحد النافذ في مصر بإعطاء الحق لأعضاء الضبط القضائي الاطلاع على ما لدى الممول من دفاتر ومستندات ومحركات^(٥)، كما فرض على الممول مسك وتوفير البيانات وصور ودفاتر ومستندات ومحركات بما في ذلك قوائم الموردين وغيرهم وتقديمها إلى من لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب، كما فرض على الممول تقديم الدفاتر التي يفرضها عليه قانون التجارة أو غيره من القوانين وكذلك المحركات والوثائق

(١) فقرة (أ) و (ب) و (ج) و (د) من المادة (١) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ لأغراض ضريبة الدخل النافذ في العراق والمنشور بالوقائع العراقية رقم (٣٠٣٠) في ١٩٨٥/١/٢٨.

(٢) فقرة (١) مادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل النافذ في العراق حيث نصت "للسلطة المالية بأمر تحريفي إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمرسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطه".

(٣) فقرة (ب) من المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن.

(٤) التعليمات المرقمة (٧) لسنة ١٩٩٦ والمنشورة بالجريدة الرسمية الأردنية بالعدد (٤١٢٢) في ١٩٩٦/٦/١ الخاصة بتحديد الفئات الملزمة بمسك الدفاتر التجارية.

(٥) مادة (٩٥) من قانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

والدفاتر الملحقة والتي تمكن موظف مصلحة الضرائب من تثبيت تنفيذ الأحكام التي يقررها القانون الضريبي^(١) .

لقد كان قانون الضرائب الموحد النافذ في مصر أكثر توفيقاً من قانوني الضريبة على الدخل النافذين في العراق والأردن فقد جاء بنص كامل وصريح عن المستندات والدفاتر والمحركات التي يجب على الممول أن يقدمها إلى من له صفة الضبطية القضائية، في حين نجد الغموض والنقص الذي يكتنف الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق، مما قادنا إلى البحث في قوانين أخرى لأجل سد هذا النقص والغموض، فوجدت الباحثة نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل النافذ في العراق قد سد ذلك النقص .

إن قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن أكثر توفيقاً من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق فقد حدد محل سلطة الاطلاع بالدفاتر والمستندات والمحركات ولم يأت بكلمة عامة غير محددة وكان القانونان المذكوران آنفاً غير موفقين بالنسبة لقانون الضرائب الموحد النافذ في مصر إذ لم ينصا على أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم الدفاتر التي يفرضها عليه أي قانون آخر إلى موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص.

والجدير بالذكر أن محل سلطة الاطلاع لا يقتصر على الدفاتر والمستندات والمحركات الخاصة بالمكلف بالضريبة، فأحياناً يكون محل سلطة الاطلاع أية دعوى مدنية أو جزائية متى تعلق الأمر بتقدير الضريبة أو إقرار المكلف وهذا المحل لم ينصا عليه كلاً من قانوني الضرائب على الدخل النافذين في العراق والأردن بل نص عليه فقط قانون الضرائب الموحد النافذ في مصر فقد جاءت المادة (٩٨) على "للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجرّيه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون".

إن على المشرع العراقي الخاص بقانون ضريبة الدخل أن يزيل الغموض عن الفقرة (٢) من المادة (٢٨) ويوضح ما المقصود بكلمة معلومات التي نص عليها وإن ينص على ذكر جميع حالات محل سلطة الاطلاع سواء تلك التي يجب على المكلف مسكها من مستندات ومحركات ودفاتر وإيرادات أو ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بفحص أو ربط أو تقدير أو تحصيل الضريبة أسوةً بقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر.

(١) مادة (٩٩) من القانون المذكور أعلاه.

المطلب الثالث

سلطة التحقيق الابتدائي

لموظف الضريبية حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص القيام ببعض أعمال التحقيق الابتدائي في أحوال معينة وبشروط خاصة تكفل ضمان مختلف الحريات، وهذا الاختصاص استثنائي بحث من أصل القاعدة العامة التي تتضمن: لا اختصاص لسلطة الضبط القضائي في إجراء التحقيق الابتدائي، بل ينحصر اختصاصهم في أعمال الاستدلال فقط^(١).

وبهذا يستطيع موظف الضريبية حامل الاختصاص المذكور آنفاً مباشرة إجراءات التحقيق الابتدائي على سبيل الاستثناء أي بالنسبة للجرائم الضريبية فقط والتي خولوا بضبطها طبقاً للقيود الواردة في المواد (٥٢، ٤٣، ٤٤، ٤٦، ٤٧، ٧٩، ١٠٢، ١٠٣) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق، وتختلف سلطة التحري وجمع الأدلة عن سلطة التحقيق الابتدائي بأن الأولى يستطيع أن يمارسها موظف الضريبية حامل صفة الاختصاص المذكور آنفاً دون حاجة إلى استحصال إذن بممارستها أما الثانية فلا يستطيع موظف الضريبية ممارستها إلا بعد حصوله على إذن بممارستها من الادعاء العام أو قاضي التحقيق أو محقق ولا تمارس إلا بعد تحريك الدعوى الجزائية ضد المتهم المكلف بالضريبية.

إن سلطة التحقيق الابتدائي التي يمارسها موظف الإدارة الضريبية حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص تقسم إلى ثلاثة أقسام وهي سلطة القبض وسلطة التفتيش وسلطة التحقيق وكما يلي:

أولاً: سلطة القبض

القبض على أي إنسان إجراء له خطورته على الحرية الشخصية لذلك فإنه لا يضر العدالة إفلات مجرم من العقاب، بقدر ما يضرها التجاوز على حرية الناس والقبض عليهم دون وجه حق.

يعرّف القبض بأنه إمساك متهم من قبل المكلف بذلك ووضعه تحت تصرفه لفترة قصيرة من الزمن لإحضاره أمام السلطة المختصة بالتحقيق

(١) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ٢٣٤.

لاستجوابه والنظر بشأنه^(١) . والأصل عدم جواز إلقاء القبض على أي إنسان أو توقيفه إلا بموجب أمر صادر من محكمة أو قاضٍ أو في الأحوال التي يجوز فيها القانون^(٢) .

إلا أن قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق نص استثناءً على جواز إلقاء القبض على شخص بغير إذن من القاضي أو المحكمة في الحالات التي حددتها المادة (١٠٢) من القانون المذكور آنفاً (أ. لكل شخص ولو بغير أمر من السلطات المختصة أن يقبض على أي متهم بجناية أو جنحة في إحدى الحالات الآتية: (١) إذا كانت الجريمة مشهودة. (٢) إذا كان قد فر بعد القبض عليه قانوناً. (٣) إذا كان قد حكم عليه غيابياً بعقوبة مقيدة للحرية) .

ما ينطبق على موظف الإدارة الضريبية ذي الاختصاص الخاص الحالة الأولى والثانية فقط، وعليه يجوز له أن يقبض على المكلف بالضريبة إذا كانت الجريمة الضريبية جريمة مشهودة، أو إذا فرّ الأخير بعد إلقاء القبض عليه بجريمة ضريبية . ويقصد بالجريمة المشهودة، تلك الجريمة التي تكتشف أو تضبط حال التلبس بها^(٣) .

إن الجريمة الضريبية تعد جريمة مشهودة إذا شوهدت حال ارتكابها أو عقب ارتكابها ببرهنة يسيرة^(٤)، مثل مشاهدة مكلف خاضع لضريبة الدخل وهو يحرر مستنداً مع العميل بغير قيمة البضاعة الحقيقية التي باعها له، أو مشاهدة تاجر يقوم بكتابة حساباته بدفاتر خاصة به وكتابة حسابات أخرى بدفاتر يقدمها خصيصاً إلى موظف الإدارة الضريبية، أو امتناع المكلف عن تقديم التقارير الضريبية بعد انتهاء مدة التقديم المحددة قانوناً وبعد طلب الإدارة منه تقديمها، وغيرها من الجرائم الضريبية المختلفة.

إن تقدير الجريمة الضريبية يعود لموظف الضريبة ذي الاختصاص الخاص على وفق ما يستمده من ملابسات الواقعة التي بين يديه وهو بتقديره هذا

(١) عبد الأمير العكيلي، د. سليم حرية، أصول المحاكمات الجزائية، ج ١، شركة أيباد للطباعة، بغداد، ١٩٨٧، ص ١٢٢.

(٢) "لا يجوز القبض على أي شخص أو توقيفه إلا بمقتضى أمر صادر من قاضي أو محكمة أو في الأحوال التي يجيز فيها القانون ذلك". مادة (٩٢) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق.

(٣) عبد الأمير العكيلي، د. سليم حرية، مصدر سابق، ص ٣١.

(٤) مادة (١) فقرة (ب) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق.

يخضع لرقابة قاضي التحقيق^(١)، فإذا رأى الأخير أن الدلائل غير كافية بطل القبض وما بني عليه من إجراء التفتيش أو جمع للأدلة.

كما لا يجوز لموظف الضريبة ذي الاختصاص الخاص أن يخلق حالة التلبس، مثال أن يزعم بأنه يرغب بشراء بضاعة من محل أثاث، ويعرض على صاحب المحل أن يحرر له وصل أقل من المبلغ الذي اتفقا عليه، ففي هذه الحالة لا يستطيع موظف الضريبة إلقاء القبض عليه لأنه لجأ إلى طرق غير مشروعة في حدوث جريمة ضريبية.

إن موظف الإدارة الضريبية الممنوح صفة عضو الضبط القضائي الخاص ملزم بعدم اللجوء إلى الوسائل غير المشروعة لأجل ممارسة وظيفته فلا يحق له خداع المكلف بالضريبة من أجل ارتكاب الأخير جريمة ضريبية لأن ذلك يتعارض مع طبيعة وظيفته ومع القيم الأخلاقية للمجتمع^(٢).

يجوز العكس، أي لموظف الضريبة ذي الاختصاص الخاص، أن يلقي القبض على المكلف بضريبة الدخل وهو داخل محل عمله عند مشاهدته يرتكب جريمة ضريبية مع زبون يتعامل معه، أو في حالة فرار المكلف بعد اتهامه وإلقاء القبض عليه^(٣).

بخصوص زيارة الباحثة إلى الهيئة العامة للضرائب فرع نينوى الساحل الأيسر والسؤال عن هذا الموضوع كان الجواب في السابق وقبل فرض الحصار الاقتصادي على العراق كان لدينا في جميع فروع الهيئة قسم خاص للشرطة يقوم بإلقاء القبض على المكلفين بالضريبة عند ارتكابهم جريمة ضريبية وعند فرض الحصار ألغي القسم ولم يستحدث إلى اليوم، وأصبح الموظف يعاني كثيراً عند خروجه لأجل الاطلاع على حسابات المكلف بالضريبة أو لأجل تقديره الضريبة ويعاني أكثر في حالة اكتشافه جريمة ضريبية بسبب الوضع الأمني وعدم وجود قسم للشرطة في فرع الهيئة.

وهكذا تطلب الباحثة من الهيئة العامة للضرائب فتح قسم للشرطة في جميع أفرعها لأجل تثبيت تطبيق القانون الضريبي.

أما عن موقف تشريعات ضريبة الدخل محل هذه الدراسة من سلطة القبض فلم تنص جميعها على منح موظف الضريبة ذي الاختصاص الخاص

(١) راجع ص ١٠ من هذا البحث .

(٢) آمال عثمان، قانون العقوبات الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، ص ١٧٦.

(٣) مادة (١٠٢) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق.

سلطة القبض ولكن إذا سكتت التشريعات المذكورة آنفاً عن ذلك نستطيع الرجوع إلى القوانين الأخرى المكملة كقانون أصول المحاكمات الجزائية.
ثانياً: سلطة التفتيش :

التفتيش إجراء من إجراءات التحقيق يقوم به موظف مختص للبحث عن أدلة جريمة معينة في محل خاص أو لدى شخص وفقاً لأحكام القانون^(١).
إن حق التفتيش لا يباشر إلا إذا قامت دلائل كافية على أن شخصاً أو أشخاصاً معينين قد ارتكبوا جريمة ما وأن كشف الحقيقة والمساعدة في كشفها سيأتي نتيجة للتفتيش^(٢). ويحق لعضو الضبط القضائي الخاص أن يجري التفتيش الذي يجيزه قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق لعضو الضبط القضائي العام^(٣).

إن يملك موظف الإدارة الضريبية الممنوح صفة عضو الضبط القضائي الخاص سلطة التفتيش ، ولكن قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق* والقوانين المقارنة محل هذه الدراسة لم تخول موظف الضريبة حامل الصفة المذكورة آنفاً سلطة التفتيش، فعليه لا يحق أن يمارس هذه السلطة إلا بعد أن تحصل الهيئة العامة للضرائب على إذن من الادعاء العام بممارستها، مما يقيد عمل موظفي الإدارة الضريبية^(٤).

لقد ذهب رأي أن لموظف الضريبة حامل الصفة المذكورة أعلاه سلطة دخول المحلات والاطلاع على جميع حسابات المكلف بالضريبة وهي سلطة تقي بالغرض فلا داعي لممارسة سلطة التفتيش، وكان الرد على هذا الرأي أن السلطة الأولى هي سلطة استدلال ومراقبة الهدف منها التأكد من تطبيق أحكام قوانين ضريبة الدخل والذي يعتبر الأساس لتطبيق تشريعات قوانين الضرائب المباشرة

(١) محمود محمود مصطفى، الإثبات، ج٢، رقم ١٠٨، بلا سنة طبع، ص ١١٤.

(٢) محمود عودة الجبور ، مرجع سابق، ص ٣٢٥.

(٣) مادة (٧٢) فقرة (ب) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق حيث نصت "يقوم بالتفتيش قاضي التحقيق أو المحقق أو عضو الضبط القضائي بأمر من القاضي أو من يخوله القانون بإجراءه".

* حيث نصت المادة (١٨٥) من قانون الكمارك النافذ في العراق على (لموظفي الكمارك الاستعانة برجال شرطتها عن الاقتضاء الصعود إلى السفن داخل النطاق الكمركي لتفتيشها او المطالبة بتقديم بيان الحمولة " المانيست" وغيرها من المستندات الواجب تقديمها وفق أحكام هذا القانون ...) .

(٤) فخري عبد الرزاق الحديشي، مصدر سابق، ص ٦٤.

أما السلطة الثانية فلا يمكن البدء فيها إلا بعد تحريك الدعوى الجزائية من قبل الإدارة الضريبية أمام الادعاء العام^(١).

وذهب الآخر حول مدى الانتداب لتفتيش المحلات التجارية للمكلفين بالضريبة ومنازلتهم لضبط أوراقهم ومستنداتهم إلى القول بعدم إجازة هذا الانتداب، لأنه يزيل القيود والحدود التي حددتها القوانين الضريبية ويجعلها عديمة الجدوى من الناحية العملية ويفتح الباب أحياناً لإساءة استعمالها إلى أبعد الحدود لأن القوانين الضريبية فرضت جزاءات على عدم تقديم الأوراق والدفاتر التجارية فلا يجوز فرض جزاء آخر بطريق القياس^(٢).

هذا الرأي كان مردوده أن انتداب موظف الضريبة صاحب صفة عضو الضبط القضائي الخاص للتفتيش لم تورد عليها القوانين الضريبية أي قيد مما لا محل له لتقيدها دون موجب، والتفتيش ليس جزاء حتى يقال بعدم جواز توقيعه بطريقة القياس بل هو مجرد سلطة منحت لموظف الضريبة صاحب الاختصاص المذكور آنفاً^(٣).

إذن يستطيع موظف الإدارة الضريبية صاحب الاختصاص المذكور أعلاه ممارسة سلطة التفتيش بعد الحصول على أذن من الادعاء العام، فله أن يفتش منزل المتهم أو أي مكان تحت حيازته وضبط الأوراق والأشياء التي تساعد على كشف الحقائق إذا اتضح وجود قرينة قوية تستدعي الشك أو كانت الجريمة مشهودة^(٤).

كما يجوز لموظف الضريبة صاحب الاختصاص المذكور أن يضبط جميع الجرائم التي تظهر عرضاً سواء كانت جريمة ضريبية أو غير ضريبية أثناء تفتيش المتهم المكلف بالضريبة أو تفتيش منزله^(٥).

تري الباحثة أن التفتيش سلطة يجب أن يمارسها موظف الضريبة لأنه الأقرب إلى الجريمة الضريبية، وعند سؤال موظفي الهيئة العامة للضرائب/فرع نينوى الساحل الأيسر عن سلطة التفتيش كان الجواب أن الموظف لا يمارس سلطة التفتيش نهائياً ولا يعلم بحقه بتفتيش المكلف المتهم بعد إقامة الدعوى الجزائية ضده.

(١) حسن صادق المرصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ٢٤٩.

(٢) أحمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٢٤٤. نقلاً عن محمد رشاد، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في عرض هذا الرأي، ص ٣٠٦-٣٠٧.

(٣) أحمد فتحي سرور، مصدر سابق، ص ٢٤٤.

(٤) مادة (٧٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق.

(٥) مادة (٧٨) من القانون نفسه.

لذلك تطلب الباحثة من الهيئة العامة للضرائب أن تصدر تعليمات خاصة بشأن سلطات التحقيق الابتدائي الممنوحة لموظفي الضريبة.

ثالثاً: سلطة التحقيق

لم يخص المشرع الضريبي الخاص بضريبة الدخل النافذ في العراق (*) ولا التشريعات الضريبية المقارنة محل هذه الدراسة بالنص على أحكام خاصة بالتحقيق أو كيفية التصرف فيه عند حدوث جريمة ضريبية، وعليه فإن التحقيق والتصرف فيه يجري طبقاً لقانون أصول المحاكمات الجزائية. ويحق لموظفي الإدارة الضريبية الممنوحين صفة أعضاء الضبط القضائي الخاص بإجراء التحقيق بعد انتدابهم من قبل قاضي التحقيق طبقاً للمادة (٥٢) من قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق حيث نصت على "يقوم قاضي التحقيق، بالتحقيق في جميع الجرائم بنفسه أو بواسطة المحققين وله أن ينيب أحد أعضاء الضبط القضائي لاتخاذ إجراء معين"، وعليه يجب أن يكون موظف الضريبة منتدب من قاضي التحقيق أو المحقق أو عضو الادعاء العام لإجراء التحقيق ويجب أن يكون تفويض موظف الضريبة بشكل رسمي وصريح.

الخاتمة :

لقد حاولت الباحثة رصد جانب من التشريعات الخاصة بقانون ضريبة الدخل فاستقر الاختيار على الجزء المتعلق بواجبات وسلطات موظف الضريبة كعضو ضبط قضائي في كشف الجريمة الضريبية . لقد وجدت الباحثة أن قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق يفتقد الوضوح الكافي وتفتقر نصوصه إلى التناسق والانسجام بخصوص هذا الموضوع . فلذلك أصبح عرضة للتفسير والتأويل ، ومن بعض هذا التفسير ما يخطئ وما يصيب ، ومهما حسم الخلاف لصالح أي طرف من أطراف النزاع فالكل يخسر أموالاً وجهوداً ووقتاً ضائعاً ، والمجتمع يتحمل بالنهاية خسارة الطرفين .

(*) المادة (١٨٧) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ النافذ في العراق : (لموظفي الكمارك وضباط شرطتها عندما يكلفون بالتحقيق ، الاطلاع على وثائق الشحن والقوائم والمراسلات التجارية والعقود والسجلات وجميع الوثائق والمستندات أي كان نوعها ...) .

ولأجل سد الفراغ الذي يكتنف نصوص قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق بخصوص واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية حاملي صفة عضو الضبط القضائي الخاص ، قسّم البحث إلى ثلاثة مباحث انتهت إلى النتائج الآتية :

١. ينقسم أعضاء الضبط القضائي عموماً إلى أعضاء ضبط قضائي ذي الاختصاص العام ، وأعضاء ضبط قضائي ذي الاختصاص الخاص ، والأخير صفة تمنح لموظفي الإدارة الضريبية يمارسونها في الأوقات والأماكن المحددة من قبل تشريعات ضريبة الدخل أو التعليمات الصادرة من الإدارة الضريبية .

٢. يقع على موظف الضريبة حامل صفة عضو الضبط القضائي الخاص واجبات تتمثل في تلقي أي بلاغ يصل إليه شفهيّاً أو تحريريّاً عن وقوع الجريمة الضريبية ، وتبليغ الإدارة الضريبية عنها ، وأن يقوم بتحرير محضر يدون فيه كل المعلومات التي يحصل عليها أثناء ممارسة عمله والوقت والمكان واسم المكلف والشهود وغيرها من المعلومات بالتفصيل ، ويقع عليه أيضاً واجب الحفاظ على جميع أسرار مهنته وإلا وقع تحت طائلة العقاب .

٣. لموظف الإدارة الضريبية ذي الاختصاص الخاص ثلاث سلطات ، الأولى هي التحري وجمع الأدلة وتتمثل في سلطة دخول المحلات وسلطة التحري ، والثانية هي سلطة الاطلاع على جميع حسابات المكلف بالضريبة ، أما الثالثة فهي سلطة التحقيق الابتدائي وتشمل : سلطة القبض والتفتيش والتحقيق .

التوصيات :

يجب أن يكون للقانون روح وجوهر وليس مجرد نصوص صماء ، كما يجب أن يؤخذ منه ويرد عليه وقابل للتعديل ، أما التعليمات فهي ليست ملزمة للمكلف بالضريبة وإنما تكون للإرشاد فقط ، وعليه توصي الباحثة أن ينص قانون ضريبة الدخل بوضوح على جميع ما يخص النزاعات بين المكلف والإدارة الضريبية ، لأن النزاع بين الاثنين ظاهرة سلبية تعكس انخفاض مستوى الأداء الضريبي ، ومن المواضيع المهمة التي تخص هذا النزاع هو موضوع واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية في الكشف عن الجرائم الضريبية ، وعليه توصي الباحثة بما يلي :

١. أن يتناول المشرع العراقي الخاص بقانون ضريبة الدخل بنص صريح على إعطاء صفة الضبط القضائي لموظف الإدارة الضريبية ، وأن يحدد ساعات ممارسة هذه السلطة وهي ساعات عمل المكلف نفسه . كما

توصي الباحثة أيضاً أن يتناول قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق بشكل مفصل نطاق عمل موظف الإدارة الضريبية ذو الاختصاص الخاص من حيث اختصاصه المركزي ، والحالات التي يجوز له فيها ممارسة هذه الصفة خارج نطاق اختصاصه المركزي ، والإشارة إلى عدم التقيد بنطاق اختصاصه المركزي في حالة ثبوت أدلة واضحة بوقوع جريمة ضريبية .

٢. يجب على الإدارة الضريبية أن تتجنب النزاع بينها وبين المكلف بالضريبة كلما أمكن ذلك لأن النزاع بينهما يسبب إهدار بأموال المجتمع ، ولأجل تجنب اعتراض المكلف على أعمال الإدارة الضريبية ، ولكي يقتنع بعملها ، وحفاظاً على حقوق الطرفين ، توصي الباحثة المشرع العراقي الخاص بقانون ضريبة الدخل أن ينص صراحة بوجوب تدوين كل المعلومات التي يحصل عليها موظف الإدارة الضريبية من ذوي الاختصاص الخاص خلال ممارسة صفته في محاضر ضبط وتسليمها إلى الإدارة الضريبية .

كما توصي الباحثة أيضاً بالنص على عدم اطلاع جميع موظفي الإدارة الضريبية على ملفات المكلفين بالضريبة ، لأن ذلك يعد انتهاكاً لواجبات الحفاظ على سرّ المهنة. وتلتا في أي خطأ يحدث ، يجب على القانون المذكور أنفاً أن ينص على الحالات والجهات التي يسمح لها الاطلاع على البيانات الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

كما وتوصي الباحثة أيضاً بإلغاء الفقرة (٢) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق وشمولها مع الفصل المخصص للمادة (٥٣) لأنه يتضمن أحكام تخص موضوع واحد ، وحتى لا يحصل إرباك في مواد القانون من حيث الصياغة ، ولأجل توضيح المصطلحات والمفاهيم والألفاظ المستخدمة في متن القانون المذكور أنفاً .

٣. توصي الباحثة بتحديد السلطات الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية ذو الاختصاص الخاص بنص صريح يتضمن سلطة دخول محلات عمل المكلف التجارية منها والصناعية بإشعار مباشر ، ومنح الموظفين المذكورين أنفاً هويات تثبت لهم صفة الضبطية القضائية .

٤. سلطة الاطلاع من أهم السلطات التي تمنح لموظف الإدارة الضريبية ذي الاختصاص الخاص ، لأنها من أقرب الطرق التي تساعد على كشف الجريمة الضريبية ، لذلك توصي الباحثة أن ينص قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق على أنواع وأطراف ومحل سلطة الاطلاع والتي من

ضمنها اعتبار المكلف المعفو من أداء ضريبة الدخل طرفاً من أطراف سلطة الاطلاع ، وعدم جواز الاطلاع على حسابات مكلف بالضريبة سبق الاطلاع على حساباته ، وتحديد محل سلطة الاطلاع عن طريق تفسير ما المقصود بكلمة المعلومات الواردة في الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من القانون المذكور آنفاً . كما وتوصي الباحثة على تحديد محل سلطة الاطلاع سواء كانت تلك الملفات والأوراق والمستندات والدفاتر التي يجب على المكلف أن يقدمها إلى الإدارة الضريبية أو ملفات أية دعوى مدنية أو جزائية تتعلق بتقدير أو تحصيل أو ربط الضريبة أسوة بقانون الضرائب الجديد النافذ في مصر .

٥. تنمية الوعي والثقافة بين موظفي الإدارة الضريبية عن طريق إدراكهم بأن الضريبة تصدر بقانونٍ وتحكمها علوم وقوانين متعددة كالقانون المالي والإداري والجنائي وأصول المحاكمات الجزائية ... الخ وعليه يجب أن يعلم موظف الضريبة بكافة العلوم والقوانين التي تخص نطاق عمله واختصاصه بشكل وافٍ ودقيق ، فيجب أن يلم ويمارس سلطاته في التحقيق الابتدائي استناداً إلى قانون أصول المحاكمات الجزائية النافذ في العراق والتمثلة في سلطة التفتيش والقبض والتحقيق ، كما توصي الباحثة الهيئة العامة للضرائب بإنشاء قسم للشرطة داخل فروعها ، وإصدار تعليمات خاصة بسلطات موظف الضريبة ذو الاختصاص الخاص .

٦. الارتقاء بالكفاءة الفنية والعلمية لموظف الإدارة الضريبية والاهتمام الشديد بإعداد واختيار العناصر ذات الكفاءة العالية لممارسة مهام أعضاء الضبط القضائي وتوجيه عقاب للموظف المقصر بأداء واجبه كعضو ضبط قضائي خاص ويكون العقاب قانوني وليس توجيهي فقط .

٧. تعزيز وزيادة ملاك الإدارة الضريبية بالكفاءات الفنية من حملة الشهادات ذات الاختصاصات القانونية والمالية حيث تقل نسبة حملة الشهادات للملاك الحالي للهيئة العامة للضرائب ، وإقامة دورات لتطوير الملاكات الحالية من الناحية العلمية ودعم الدورات القيادية وخاصة للمدراء والمخمنين العاملين في الهيئة .

٨. دراسة إناطة مسؤولية أعضاء الضبط القضائي بوحدة تحري وتدقيق معينة وذلك بتعميق الاختصاص لدى الهيئة ورفع القدرات العلمية والعملية والاستعانة بأجهزة الحاسوب بهدف رفع درجة الثقة بالمحاضر

والتقارير المقدمة من قبل موظف الضريبة وتقريبها إلى الحقيقة المطلوبة وبناء علاقة صحيحة بين موظف الإدارة الضريبية والمكلف .

مراجع البحث :

المصادر العربية :

أولاً: الكتب :

١. آمال عثمان، قانون العقوبات الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٩ .
٢. إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، المنشأة العامة للمعارف، الإسكندرية، ط١، ٢٠٠٠ .
٣. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٢، ١٩٩٠ .
٤. البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار المعارف الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٢ .
٥. جندي عبد الملك ، الموسوعة الجنائية، ج٤، دار المؤلفات القانونية، بيروت ، بدون سنة طبع، ط١ .
٦. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط١، دار المعارف ، الاسكندرية، ١٩٦٣ .
٧. د.خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار مكتبة الحامد، عمان، ٢٠٠٤ .
٨. د. رمسيس بهنام ، الاجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ .
٩. سيد حسن بغال، قواعد الضبط والتفتيش والتحقيق في التشريع الجنائي، ط١، دار الفكر العربي، ١٩٦٦ .
١٠. د. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط١، ١٩٩٥ .
١١. د. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديد للنشر، الاسكندرية ، ١٩٩٩ .
١٢. عبد الأمير العكلي، د.سليم حربة، أصول المحاكمات الجزائية، ج١، شركة أباد للطباعة، بغداد، ١٩٨٧ .
١٣. د. فخري عبد الرزاق الحديثي، أصول المحاكمات في الجرائم الاقتصادية، شركة الحر للطباعة الفنية ، بغداد ، ١٩٨٧ .

١٤. د. محمد عودة الجبور، الاختصاص القضائي لمأمور الضبط، دراسة مقارنة، دار العربية للموسوعات، بيروت، ١٩٨٦.
١٥. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في الاحكام والاجراءات الجنائية، ج ١، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٧٩.
١٦. محمود محمود مصطفى، الإثبات، ج ٢، رقم ١٠٨، القاهرة، بلا سنة طبع.
١٧. د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، القسم الأول، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٩٧.
١٨. منصور نجيد، الأحكام العامة في قوانين الضرائب، مكتبة مصلحة الضرائب، القاهرة، ط ١، بدون سنة طبع.
١٩. د. نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية مقارنة، نشر بدعم الجامعة الاردنية، ١٩٨٦.

ثانياً : البحوث

١. حسن صادق المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الادارة الضريبية، بحث منشور في مجلة ادارة قضايا حكومة المصرية السنة (٦) ، العدد ٣، تموز ايلول، ١٩٦٢.
٢. د. محمود محمود مصطفى، مدى المسؤولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سر من أسرار مهنته، مجلة القانون والاقتصاد المصرية، السنة ١١ العدد ٥، سنة النشر، ١٩٥٨.

ثالثاً: القوانين والأنظمة :

١. قانون فرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية على كسب العمل المصري الملغى المرقم (١٤) لسنة ١٩٣٩.
٢. قانون العقوبات العراقي النافذ المرقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
٣. قانون تنظيم التجارة النافذ في العراق المرقم (٢٠) لسنة ١٩٧٠.
٤. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي النافذ المرقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل.
٥. قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٦. قانون الكمارك النافذ في العراق المرقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
٧. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل النافذ في العراق والمرقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والمنشور بالوقائع العراقية رقم (٣٠٣٠) في ١٩٨٥/١/٢٨.
٨. قانون ضريبة الدخل النافذ في الأردن المرقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.

٩. قانون الضريبة الموحدة المصري الملغى المرقم (١٨٧) في ١٩٩٣ .
١٠. قانون الضرائب الجديد الموحد النافذ في مصر والمرقم (٩١) لسنة

٢٠٠٥ .

رابعاً. التعليمات :

١. التعليمات المرقمة (٧) لسنة ١٩٩٦ والمنشورة بالجريدة الرسمية الأردنية بالعدد (٤١٢٢) في ١٩٩٦/٦/١ الخاصة بتحديد الفئات الملزمة بمسك الدفاتر التجارية .

المصادر الأجنبية :

1. Gaston Stefani et Georges Levasserure, producer penal 2nd edition, Paris, 1962.
2. Simon James and Christoper Nobes, the economic of taxation, 3rd edition, Camelot press, Southampton, Great Britain, 1988.