

وسائل وامتيازات السلطة المالية في تحديد وتحصيل دين الضريبة

اياذ عبد الحمزة بعيوي

وزارة الداخلية / كلية الشرطة

ayad_esawy@yahoo.com

الخلاصة

تُعَدُّ الوسائل والامتيازات المخولة للسلطة المالية في تحديد وتحصيل دين الضريبة وسيلة تهدف من خلالها المحافظة على الصالح العام ، وهذه الامتيازات تدور وجوداً وعمداً مع نصوص القوانين الضريبية ، فالزام المكلف بتقديم الاقرار الضريبي فضلاً عن الحق بالأطلاع على كل ما له علاقة بتحديد الدين الضريبي هي امتيازات استثنائية منحها القانون لتحديد دين الضريبة ، يقابلها وسائل تنفيذية واحتياطية لإلزام المكلف في دفع الدين الضريبي .
الكلمات المفتاحية: القانون الضريبي ، السلطة المالية ، تحصيل دين الضريبة ، تحديد دين الضريبة .

Means and privileges of the Financial Authority in Determining and Collecting the Tax Debt

Ayad A .Beawee Al Esawy

Ministry of Interior/ Police Acadmy

Abstract

The means and privilages vested in the financial authority in determining and collecting the tex dept are a means through which it aims to preserve the puplic interest, and these privilages exist and are not in line whith the provisions of tax laws. By submitting the tax declarations as well as the right to see everything related to determining the tax debt, correspondng to them with executive and reserve means to compel the taxpayer to pay tax dept.

Keywords: Tax law-Financial authority-collection of tax debt-determination of tax debt.

المقدمة

تتمتع السلطة المالية بوسائل وامتيازات تجاه المكلف الخاضع للضريبة تتيح لها تحقيق الهدف الذي تسعى اليه وهو تطبيق القانون الضريبي ، وهي في سعيها هذا أعترفت لها المشرع الضريبي بامتيازات و ضمانات سواء لتحديد دين الضريبة او لتحصيله، ولطبيعة هذه الإعتبارات التي قد تشكل قيلاً على حرية المكلفين ، لا بد من ان تراعي السلطة المالية أستعمال هذه الوسائل والامتيازات دون تعسف أو أساءة.

1- مشكلة البحث: هنالك عدم توازن بين طرفي العلاقة الضريبية والمتمثلة بالسلطة المالية والمخاطبين بها ، تتمثل في منح القانون للسلطة المالية وسائل وإمتيازات إستثنائية لتحديد دين الضريبة والتحقق من الواقعة المنشئة لها وتحصيلها ، وهذه الإمتيازات تمثل في حقيقة الأمر قيلاً على حق الفرد في حقوقه الأساسية التي أوجب القانون والدستور حمايتها ورعايتها .

2- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في محاولة تحليل النصوص القانونية ذات الشأن بالدين الضريبي ، ومحاولة الخروج بمقترحات من شأنها خلق توازن بين طرفي العلاقة الضريبية .

3- فرضية البحث: ان تعييد السلطة المالية بقانونية الضريبة من شأنه خلق نوع من التوازن بين المكلف الذي يسعى في المحافظة على حقوقه ، وبين السلطة المالية في ممارستها لهذه الإمتيازات دون تعسف بشكل يمنع أي سوء في الفهم وبالتالي تقليل المنازعات التي قد تنشأ عن الأختلاف في هذا الفهم لحدود هذه الامتيازات .

4- منهجية البحث: أعتد البحث على أسلوب المنهج الوصفي، من خلال وصف مفاهيم الدين الضريبي واهم الامتيازات والوسائل الممنوحة للسلطة المالية المتعلقة به.

5- تقسيم البحث : لبلوغ ماتقدم فقد توزعت مادة البحث

على مبحثين ، الأول ينطرق الى وسائل وأمتيازات السلطة المالية في تحديد دين الضريبة ، والثاني نتناول فيه وسائل وأمتيازات السلطة المالية في تحصيل دين الضريبة ، اما الخاتمة فتحتوي على أهم الأستنتاجات والمقترحات التي توصل اليها البحث.

المبحث الأول / أمتياز السلطة العامة في تحديد دين الضريبة

ان الادارة الضريبية بإعتبارها سلطة مالية لديها العديد من الوسائل والامتيازات التي تلجأ اليها في سبيل تحديد الوعاء الضريبي بالشكل الصحيح ووفق ما رسمه القانون دون الاعتداء على حق المكلف ، ولها في سبيل ذلك ان تعتمد على التقدير من خلال ما يقدمه المكلف من تقارير يدلي بها المكلف أو من يخوله عن مصدر دخله الخاضع للضريبة ، كما لها حق الأطلاع على الدفاتر والسجلات التي يمسكها المكلف ، وايضا إيقاع الحجز على اموال المكلف وعقاراته لتحصيل دين الضريبة ، وعليه سيتم تناول هذا المبحث في مطلبين : نخصص الأول لبيان كيف ان المكلف يكون ملزماً بتقديم الاقرار الضريبي ، أما المطلب الثاني فيكون محلاً للتعرف على حق الأدارة في الاطلاع .

المطلب الأول - الزام المكلف بتقديم الاقرار الضريبي

تتجه أغلب النصوص الضريبية في التشريعات المقارنة الى اعطاء المكلف الحق في الافصاح عن دخله وفقاً لما يتطلبه القانون، [1] وذلك من خلال الإقرار الذي يقدمه المكلف ، ومع ذلك يبقى لجهة الأدارة حق الرجوع بالتقدير الضريبي إذا تبين لها عدم صحته . لذا سيتم تقسيم هذا المطلب الى ثلاثة فروع ننطرق في الأول الى مفهوم الإقرار الضريبي ، ونبحث في الثاني عن الاشخاص الملزمين بتقديم الإقرار ، اما الثالث فسندرس فيه حق الأدارة في الرجوع بالتقدير الضريبي .

الفرع الاول- مفهوم الاقرار الضريبي

يُعرف الإقرار الضريبي بأنه بيان كتابي بمقدار الإيرادات الخاضعة للضريبة يلتزم الممول الخاضع للضريبة أو المكلف بإدائها أو المدين بالإيراد إلى الإدارة الجبائية، [2] وكذلك عُرف بأنه تصريح بالضريبة يقدمه المكلف وفق النموذج المعتمد من قبل الدائرة، [3] ويُعد الإقرار الضريبي أحد الأساليب المستخدمة للربط النهائي للضريبة ، بما يقدمه المكلف من معلومات عن دخله الخاضع للضريبة ، وقد نظم قانون ضريبة الدخل العراقي بعض المسائل المتعلقة بالإقرار ومنها إلزام المكلف ان يقدم الاقرار الضريبي خلال مدة معينة ، وكذلك من له الحق في تقديم الإقرار. [4]

ويعد الإقرار الضريبي احد الضمانات التي تسمح للمكلف بتقديم ما لديه من معلومات عن دخله واريابه وكافة الإعفاءات التي يستحقها ، ويكون تبعاً لذلك معترفاً بكل ما ورد في هذا الإقرار من بيانات سواء قدمها بنفسه أو اناب عنه شخص اخر ، ومن كل ما تقدم يمكن ايراد تعريف للإقرار الضريبي بأنه بيان أو كشف مكتوب يعترف فيه المكلف عن دخله الخاضع للضريبة والاعفاءات والسماحات عن السنة المالية السابقة .

الفرع الثاني / الأشخاص الملزمون بتقديم الأقرار

الاصل ان الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي يكون على عاتق المكلف ذاته ، ولكن قد ينص المشرع على امكانية تقديم هذا الاقرار من اشخاص آخرين نيابة عن المكلف ، وعليه سنحاول ان نتعرف على هؤلاء الأشخاص من خلال الفقرات الآتية:

اولاً : المكلف الخاضع ومن يُعتقد بخضوعه للضريبة

نصت الفقرة (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي (للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها ان تقدم تقريراً عن دخله ...) . وعليه يجب ان نميز بين نوعين من المكلفين وهما :

1- من كان خاضعاً للضريبة

وهو المكلف الذي لديه اضبارة لدى أحد فروع الضريبة وله دخل خاضع عن احد المصادر التي اشارت اليها المادة الثانية من قانون الدخل ، وهذا المكلف لا يتم تبليغه خطياً بدفع الضريبة بل عليه المراجعة بالموعد المحدد لغرض تسديده دين الضريبة المتحقق بعد توقيعه على مذكرة التقديم ، وتوقيعه ليس تبليغاً له بل إلزام بالسداد أو الاعتراض ان كان ضمن المدة المقررة للاعتراض. [5]

اما في حالة وفاة المكلف ذاته فيلتزم ورثة المتوفي ان يقدموا إقراراً مفصلاً بكافة إيرادات المكلف في تلك المدة من السنة كما لو كان المتوفي على قيد الحياة. [6]

2- من تعتقد السلطة المالية بخضوعه للضريبة

هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي حقق دخلاً خاضعاً لأحكام الضريبة إلا انه غير مسجل لديها ، فعليه ان يبادر لغرض محاسبته ضريبياً وإلا عرض نفسه للعقوبات التي نص عليها القانون، [3] وذلك خلال مدة امدها (21) يوماً من تاريخ تبليغه بذلك وله حق تمديد المدة الى أجل آخر ، وللإدارة الضريبية في سبيل ذلك سلطة تقديرية إذا ما اقتنعت بوجود اعدار مشروعة. [7]

ثانياً : تقديم الاقرار بواسطة الغير

نظم المشرع تقديم الاقرار من قبل الغير واجاز للسلطة المالية تكليف فئات أو اشخاص معينين لتقديم الاقرار في مواعيد محددة ، وعليه سيتم تقسيم هؤلاء الفئات والاشخاص الى ما يلي:

1- التزامات رب العمل

يلتزم اصحاب الأعمال سواء أكانوا اشخاصاً طبيعيين أو معنويين ممن يعمل لديهم عمال لتقديم تقرير يخص دخل هؤلاء العمال من غير الرواتب والمخصصات خلال المدة المحددة قانوناً، [8] كذلك على العامل ان يلتزم بتقديم اقرار عن مدخولاته المتحققة

خلال السنة التقديرية الى رب العمل ، والذي بدوره يكون ملزماً بتقديم هذا الاقرار الى دائرة الضريبة المعنية ، ولقد عدَّ القانون المدير المفوض للشخص المعنوي أو من يقوم بادارة العمل مستخدماً لغرض تطبيق احكام القانون ، حيث يُعدُّ مسؤولاً عن تقديم التقارير الى السلطة المالية ممن هم في خدمة صاحب المشروع.[9]

2- التزامات الاشخاص المعنوية

تلتزم الادارة بالنسبة للأشخاص المعنوية من خلال مديرها المفوض أو المحاسب أو ممثلها القانوني بتقديم الاقرار والحسابات والميزانية وجداول الرواتب والاجور وغيرها من الامور الى دائرة الضريبة المعنية ، ونحن نرى ان تحديد المشرع الضريبي للمدير او لاحد كبار الموظفين وعدّه مستخدماً لامبرر له وكان الأجدر ان يتسم النص بالعمومية وان يجوز لاي شخص أو فرد بتمثيل الشخص المعنوي لدى دوائر الضريبة.

3- التزام الشخص النائب عن غيره

اورد القانون احكام والتزامات الشخص النائب عن غيره بتقديم الاقرار في المواد (19،21،22) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل ، حيث الزم القانون الشخص المقيم في العراق باعتباره ممثلاً أو وكيلاً عن الاشخاص غير المقيمة تقديم الاقرار والقيام بجميع الامور والاجراءات المنصوص عليها كما لو كان مقيماً في العراق ، اي ان يلتزم المقيم بدفع الضريبة بعد اقتطاعها من الدخل المتحقق لغير المقيم باعتباره مسؤولاً امام السلطة المالية،[10] ويكون غير المقيم عرضة لتقدير الضريبة وخاضعا لها عن اي دخل ناجم أو مستحصل بواسطة تفويض او تجارة بالعمولة او وكالة ... الخ ، وهو بهذا يتجنب العقوبات المنصوص عليها في المادة (56) من قانون ضريبة الدخل العراقي في حالة اخلاله بتنفيذ التزامه المتمثل باستقطاع مبلغ الضريبة ودفعها ، على ان يقدم هذا الاخير حساباً لمن أنابه يتضمن مقدار الضريبة المدفوعة ونسبتها والمبلغ الصافي المتبقي له.[11]

ومما تقدم يتضح ان الإقرار في الاصل يتم تقديمه من قبل المكلف الاصيل ، ولكن استثناءً اجاز التشريع الضريبي تقديمه من قبل الغير ، على ان عدم تقديم الإقرار سواء أكان من المكلف الاصيل أو من ينوب عنه بسبب الامتناع أو الأهمال سيعرض المكلف الى العقوبات المقررة في قانون ضريبة الدخل ، فالمشرع قد منح المكلف عند تقديمه للاقرار العديد من الحقوق والضمانات التي من شأنها ان تعمل على زيادة الثقة بينه وبين السلطة المالية ، وبالتالي السير في إجراءات تحديد دين الضريبة بما لا يدع مجالاً لاية منازعة قد تنشأ عن سوء فهم في مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

الفرع الثالث / حق الإدارة في الرجوع بالتقدير الضريبي

خول القانون السلطة المالية في الرجوع بالتقدير الضريبي،[12] لمن سبق وان تم تقدير دخله الحقيقي وكذلك لمن لم يتم تقدير دخله وفقاً لما يأتي :

أولاً : المكلف الذي تم تقدير دخله

يُعدّ الإقرار الذي يقدمه المكلف الأساس الذي يُعتمد عليه في تحديد دين الضريبة ، إلا ان هذا الإقرار غير ملزم للادارة الضريبية فلها حق رفضه ان لم تقتنع بصحة ما جاء به من ارقام من تلقاء نفسها أو بالاتفاق مع المكلف،[13] اما إذا تم قبول الاقرار فانه يكتسب حجتيه وينقطع حق الإدارة في الرجوع بالتقدير الإداري ، لان القانون يهيمه استقرار الحقوق المالية للمكلفين ، ولكن للسلطة المالية الحق في الرجوع بالتقدير إذا كان تقديرها يقل عن حقيقته في احدى السنين الخمس السابقة للسنة التقديرية الاخيرة ، شرط ان يتم الرجوع على اساس اخبار تحريري يقدم الى دائرة الضريبة بتوافر وقائع مادية تثبت عدم صحة التقدير.[14]

ثانياً : الشخص الذي لم يتم تقدير دخله

للسلطة المالية ان تقوم بتقدير الدخل الحقيقي للشخص الذي لم تقم بتقدير دخله لأي سبب من الاسباب وكان خاضعاً لاحكام الضريبة ، ويكون تقدير

الفرع الأول - مفهوم الأطلاع الضريبي

أورد الفقه مجموعة من التعاريف التي تناولت مفهوم الأطلاع الذي يتعلق بالشأن الضريبي ، حيث عُرّف الأطلاع الضريبي بأنه ، سلطة منحها المشرع إبتغاء التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية،[16] كما عُرّف بأنه ، السلطة التي يخولها القانون الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية تمكنهم من الأطلاع على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام هذا القانون، [17] أو هو حق مقرر لموظفي الإدارة الضريبية للأطلاع على دفاتر الممولين ومستنداتهم واوراقهم للتأكد من صحة إقراراتهم لربط الضريبة على النحو الملائم ،وإذا ما تم التمعن في هذه التعاريف سنلاحظ أنها جاءت لتؤكد حق الإدارة في الاطلاع مبينة أهدافه دون ان تورط ما يقابله من ضمانات ممنوحة للمكلف إزاء ممارسة هذا الحق ومنها سر المهنة.

وعليه يمكن إيراد تعريف لحق الاطلاع بأنه ، سلطة منحها المشرع الضريبي للإدارة المالية بالأطلاع على كل ماله علاقة بتحديد دين الضريبة بما لا يتعارض وحقوق المكلف المنصوص عليها قانوناً ، ومما تجدر الإشارة إليه في هذا الصدد ان حق الأطلاع الضريبي لم يشر إليه المشرع الضريبي العراقي إلا بصورة ضمنية،[18] عندما منح السلطة المالية حق التحري والتحقق عن دخل المكلف ، وفي موضع اخر منحها حق الاطلاع على السجلات والبيانات التي تخص المشاركات ، في حين نرى ان المشرع الضريبي المصري قد اورد هذا الحق بصورة صريحة ومفصلة في ثنايا نصوصه الضريبية، [19] وأشار الى الصفة التي يجب ان يتمتع بها من له حق الاطلاع على دفاتر ومستندات ومحركات المكلف ، وكذلك الى اذن صريح واخطار مسبق إلا في حالات استثنائية اجاز فيها للوزير المختص ومحكمة الاستئناف بالاذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقر عمل

دخل المكلف من تاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ووصول العلم بها الى السلطة المالية.

وهنا نلاحظ ان امتياز السلطة المالية في الرجوع بالتقدير الضريبي يجب ان يستند الى تصرف قانوني يتمثل بظهور وقائع مادية ملموسة وليس مجرد معلومات شخصية أو افتراضات أو اشاعات عن المدخولات المتحققة للمكلف لم يتم اثباتها ، فالتقدير يجب ان يستند على اسس سليمة من شأنها عدم غلو الادارة في التقدير وبالمقابل المحافظة على حقوق المكلفين وعدم التدخل في شؤونهم الخاصة .

المشرع العراقي وفي اطار منحه امتياز السلطة المالية في الرجوع بالتقدير الضريبي لم يشترط تبليغ الأشخاص به ،على الرغم من كونه يُعد ضمن الألتزامات الواجبة على السلطة المالية لأنه يدخل ضمن اختصاصات الادارة الضريبية في تسوية الدين الضريبي والتي توجب عليها اعلام المكلف بالمسائل الضرورية المتعلقة بالتزامه بدفع الضريبة،[15] لذا نرى ضرورة تعديل الشطر الاخير من نص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل العراقي لتتص على اشتراط التبليغ في مجال التقدير الاضافي .

المطلب الثاني - حق الإدارة في الأطلاع الضريبي

يُعد حق الإدارة في الأطلاع الضريبي من الامتيازات الاستثنائية للسلطة المالية ،وهي في ذات الوقت قد تشكل قيداً على حرية المكلفين لأنها تمس السرية المهنية لهم ، ولذا صار لزاماً على السلطة المالية وهي تمارس هذا الحق ان تُراعي شروطاً معينة بما يتلائم والضمانات القانونية الممنوحة للمكلف ، وعليه سيتم تناول هذا الموضوع في ثلاثة فروع ، نتطرق في الأول الى مفهوم الأطلاع الضريبي ، أما الثاني فنخصه الى الشروط اللازمة لممارسة هذا الحق ، واخيراً نرجع الى أهم الضمانات القانونية لحق الأطلاع الضريبي .

3- للسلطة المالية ان تعطي بيانات المكلف من أجل تعقيب أي جرم يتعلق بالضريبة .

وإذا ما تأملنا الحالة الأولى التي أجازت للسلطة المالية حق الأطلاع للغير على المعلومات المتعلقة بدخل المكلف ، نرى ان هذا النص انما جاء على وجه العموم مانحاً الإدارة المالية سلطة تقديرية واسعة قد ينشأ عنه منازعة مع المكلف صاحب العلاقة .

كما جاءت الحالة الثانية لتبيح أطلاع الغير في الحالات التي تراها السلطة المالية ضرورية لتنفيذ أحكام القانون ، ونحن نتساءل هنا أي قانون ؟ هل هو قانون الضريبة أم القوانين الأخرى المرعية .

وكان الأجدر بالمشرع ان يورد لفظ (أحكام هذا القانون) أو (بناء على نص في قانون آخر) ، ونحن لانؤيد ماذهب اليه المشرع إذا كان المراد به تنفيذ أحكام القوانين الأخرى في الدولة لأن هذه المعلومات إنما تتعلق بحق الملكية ، وهو حق أصيل نصت عليه كل الدساتير والقوانين ذات العلاقة ، وبالتالي لايجوز إعطاء بيانات من الأضبارة الضريبية للمكلف إلا بناءً على طلب كتابي يُقدم من قبل المكلف ، أو بناءً على نص في قانون الضريبة ، وهذا يقودنا الى التقيد بقانونية الضريبة التي من شأنها ان تكون الفيصل فيما إذا نشأ نزاع مرده التوسع في التفسير من قبل جهة الإدارة .

ثانياً - توافر صفة الضبط القضائي لموظفي سلطة

الأطلاع الضريبي

ينصرف حق الإطلاع الضريبي من بين جملة أمور الى البحث والتحري والتحقق ، والضبط القضائي يمارس دوراً استدلالياً يتضمن البحث والتحري والتحقق عن جميع الجرائم التي تضمن تقديم الأدلة الكافية لسلطة التحقيق، [21] وتستلزم اغلب التشريعات الضريبية توافر صفة الضبطية القضائية في من يباشر مهمة الاطلاع على مدخولات المكلفين وسجلاتهم وكل ما له صلة بذلك، [22] لكون هؤلاء الاشخاص ممنوحون صفة الضبطية القضائية الخاصة بموظفي

الممول خلال ساعات عمله دون اخطار مسبق والاطلاع على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنها ، كما تتناول بالتفصيل حقوق المكلف المتعلقة بسر المهنة وأولها الاهتمام الذي يمنح من تعسف السلطة المالية في استعمالها لهذا الحق المتأتي من التقيد بقانونية الضريبة . لذا ندعو المشرع الضريبي العراقي الى توضيح مفهوم هذا الحق في ثنايا نصوصه لمنع اي لبس في فهم النصوص والتوسع في التفسير الذي قد يؤدي الى اخلال بيبين في التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية والمتمثلة بالسلطة المالية والمكلف وبالتالي نشوء منازعات مؤداها الفهم غير المتطابق للنصوص الضريبية المنظمة لهذا الحق.

الفرع الثاني - الشروط اللازمة لممارسة حق الأطلاع الضريبي

حق الإطلاع وفي مجالل ممارسته يستند الى جملة من الشروط التي يجب توافرها ، فمنها ماتكون لصيقة بشخص من يقوم بها ، وتارة تتمثل في مبادئ عامة يجب مراعاتها ، وعليه سيتم تقسيم هذا الفرع على المحاور الآتية :

أولاً- عدم إفشاء المعلومات المتعلقة بالمكلف (السرية المهنية)

يجب ان تُراعى قواعد السرية المهنية عند مباشرة موظفي الضريبة (لجان المسح) لسلطة الأطلاع الضريبي وذلك إعمالاً لمبدأ قانونية الضريبة من جهة ولحماية مصالح المكلفين من جهة أخرى ، وهذا هو الأصل ، أما الاستثناء على هذا الأصل أي جواز إعطاء معلومات المكلف فقد ورد بنص القانون، [20] في ثلاث حالات وهي :

1- للسلطة المالية ان تزود دوائر الدولة ببيانات المكلفين التي لاترى محظوراً من إعطائه .

2- للسلطة المالية ان تعطي بيانات المكلف التي تراها ضرورية لتنفيذ أحكام القانون.

الإدارة الضريبية يجب ان يتمتعوا بجانب كبير من الخبرة العملية في مجال تخصصهم ، حتى يتمكنوا من اداء اعمالهم بصورة سليمة ، مما لا يثير لبساً او شبهة او سوء فهم مرده الى عدم منحهم السلطة التي تخوله ممارسة هذا الاختصاص الخطير الذي يمس حق ملكية الافراد.

وعليه ندعو مشرعنا الضريبي ان ينص صراحة على تقييد ممارسة حق الاطلاع الضريبي بالافراد الذين تتوفر فيهم صفة الضبطية القضائية .

ثالثاً : استحصال الاذن القانوني والاطار المسبق

لمباشرة حق الاطلاع الضريبي

ان مباشرة حق الاطلاع الضريبي يجب ان يستند الى اذن مكتوب صادر من الجهة التي تملك حق اصداره ، وضرورة ان تلتزم السلطة المالية بتبليغ المكلف بموعد محدد لغرض مباشرة اعمالها ، وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي المصري صراحة، [23] في حين اقتصر التزام السلطة المالية في العراق باخطار المكلفين في المسائل المتعلقة بتقدير الدخل المقدر عليه كوعاء للضريبة ان فرضت ، وكذلك في المسائل المتعلقة بالظن الضريبي ، ومواعيد المرافعة امام لجنة التدقيق، [24] ونحن نرى ان عدم النص في التشريع الضريبي على تبليغ المكلف بموعد محدد لمباشرة حق الاطلاع الضريبي من شأنه ان يمنح السلطة المالية امتيازاً ينشأ عنه منازعات مع المكلف مردها عدم التهوية من قبل المكلف لأستقبال اللجان الذي بدوره قد يتسبب بتعطيل عمل المكلف اذا كان هو من يدير هذا العمل وبالتالي يؤدي الى الاضرار به ، فضلاً عن ان بعض المكلفين يزاولون اعمالهم في ساعات عمل متفاوتة تبعا لنوع العمل ، ولذا فأن على سلطة الاطلاع الضريبي مراعاة هذه الخصوصية لكل مشروع او مكلف عند تحديد التوقيت المناسب لمباشرة هذا الحق. [25]

وخلاصة القول ان المشرع الضريبي لم يتطرق الى الاخطار المسبق للمكلف عند مباشرة حق

الاطلاع الضريبي ، وهذا من شأنه ان يخلق نوعاً من التعارض ما بين حق السلطة المالية بالاطلاع على ما لدى المكلف من دفاتر ومستندات ومحركات وما بين الانتهاك الذي قد يتعرض له المكلف بصورة مفاجئة ودون اخطار او تبليغ مسبق ، خصوصاً اذا ما كان الموظف المختص لا يراعي الاصول المتعارف عليها في عملية التحري والتحقق من طبيعة نشاط المكلف.

الفرع الثالث - الضمانات القانونية لحق الاطلاع

الضريبي

يعدّ عدم امتناع المكلفين عن تقديم الدفاتر والاوراق والمستندات المتعلقة بأوجه نشاطاتهم المختلفة الخاضعة للضريبة من اهم الضمانات القانونية الواردة على حق الاطلاع الضريبي ، وان امتناع المكلف عن تقديمه للبيانات والمعلومات يعرضه الى العقوبات المقررة قانوناً، [26] ويندرج تحت امتناع المكلف عن تقديمه للبيانات والمعلومات جملة من الافعال التي يقدم عليها المكلف ، ومنها اخفاء المعلومات ، وكذلك يعدّ اتلاف المكلف لدفاتره واوراقه ومراسلاته صورة من صور الامتناع التي يجرمها القانون ، لان ذلك يؤدي الى حيولة الاعتماد عليها في تقدير المكلف ضريبياً، [27] وقد تتسع الافعال التي تأخذ صورة الامتناع عن مباشرة حق الاطلاع ، فقد يتعلل المكلف بالمرض او اغلاقه للمتجر او غيرها من الاعذار الاخرى ، والسؤال المطروح هنا : الى اي مدى يكون لسلطة الاطلاع الضريبي تكييف هذه الاعذار بأنها امتناع ، وخصوصاً اذا ما علمنا ان فعل الامتناع قد يشكل جنحة تنظرها محكمة البداء؟ [28]

ما جرى عليه العمل في العراق ان تقوم سلطة الاطلاع الضريبي بعد التثبت من امتناع المكلف بتقديمه للمعلومات والبيانات والدفاتر ان ترفع توصية الى مدير عام هيئة الضرائب الذي يقوم بدوره بالبت في الموضوع اما بإحالته الى محكمة الجرح او اعادة

الموضوع الى اللجنة المختصة لعدم جدية الدلائل المتخذة اساساً لامتناع المكلف .

ومما تقدم يتضح ان المشرع الضريبي العراقي لم ينص في ثنايا مواده القانونية على حق الأطلاع الضريبي إلا بصورة ضمنية أو غير مباشرة، [29] وبالتالي نرى ان يتدخل المشرع بإيراد فصل خاص يفرد له لتنظيم هذا الحق لما يشكله من ضمانة رئيسية ومهمة من شأنها خلق نوع من التوازن ما بين طرفي العلاقة الضريبية والتقليل من المنازعات التي قد تنشأ من عدم النص على هذا الحق بصورة واضحة وجلية .

المبحث الثاني / إمتيازات السلطة المالية في تحصيل دين الضريبة

التزام السلطة المالية بتحصيل دين الضريبة هو إلتزام جوهري ، يقابله إلتزام من قبل المكلف يتمثل في دفعه للضريبة ، وقد ضمن المشرع الضريبي العراقي تحصيل إيرادات الضريبة بوسائل احتياطية وتنفيذية مختلفة بوصف تلك الإيرادات من الديون الممتازة، [30] وعليه سيتم تقسيم هذا المبحث على مطلبين ، نتناول في الأول التدابير التنفيذية ، أما المطلب الثاني فسندرس فيه التدابير الاحتياطية .

المطلب الأول - التدابير التنفيذية لتحصيل دين الضريبة

التدابير التنفيذية إجراءات منصوص عليها قانوناً تهدف الى تحصيل دين الضريبة مقدماً بصورة أمانات لحساب الضريبة ، على ان يتم خصم هذه المبالغ من مقدار الضريبة التي يتم تقديرها بصورة نهائية في السنة التقديرية ، ومن التدابير التنفيذية المنصوص عليها قانوناً ، الأستقطاع الأحتياطي ، والأستقطاع التأميني ، وسيتم تناول كل منهما في فرعين وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول - الأستقطاع الأحتياطي

الأصل ان يتم تحصيل دين الضريبة في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة، [31] إلا انه يجوز للسلطة المالية إجراء تقدير مؤقت لدخل المكلف قبل

بداية السنة التقديرية بصورة أحتياطية واستيفاء مبلغ الضريبة بصورة أمانات لحساب سنتها التقديرية، [32] وذلك في عدة حالات ، ومنها خشية تعذر تحصيل دين الضريبة كاملاً أو ان تجد السلطة المالية ان حقوق الخزنة العامة معرضة للخطر وغيرها ، [33] وعلى الرغم من ان الأستقطاع الأحتياطي المفروض على دخل المكلف مقدماً فيه مساس بحرية المكلف على أمواله لأنه يمثل إستثناءً على الأصل ، لذا صار لزاماً ان يُحاط هذه التدبير التنفيذي بجملة من الضمانات التي يُراعى فيها حقوق المكلف من جهة وعدم تعسف السلطة المالية من جهة أخرى ، وخصوصاً إذا ما علمنا بأن هذا النوع من الأستقطاع لايجوز للمكلف ابتداءً الطعن فيه لكونه لايمثل تحصيلاً نهائياً للضريبة.

الفرع الثاني - الأستقطاع التأميني

يُعدُّ الأستقطاع التأميني من التدابير التنفيذية التي تهدف من ورائها السلطة المالية الى ضمان تحصيل الضريبة من فئات معينة من المكلفين الذين يبرمون عقود تعهدات ومقاولات وغيرها مع دوائر الدولة ، وذلك من خلال استقطاع مبلغ لا يتجاوز 10% من استحقاقاتهم على الدائرة المتعاقد معها، [34] ومسؤولية الأستقطاع تقع على عاتق مدير الحسابات ومدير الشخص المعنوي الذي يعمل لحسابه المكلف بدفع الضريبة، [35] ولا يتم استرداد هذه التأمينات من قبل المتعاقد الا بعد جلبيه كتاب يؤيد براءة ذمته من دائرة ضريبة الدخل المعنية ، ويعد الأستقطاع بالنسبة المذكورة والمستقطع من قبل الجهات التي قامت بالخصم لحساب الضريبة سناً للوفاء في حدود المبالغ الثابتة بها. [36]

ونرى ان الأستقطاع التأميني انما يحقق مصلحة متكافئة لطرفي العلاقة الضريبية ، فهو من جهة يحقق مصلحة الخزينة في الحصول على دين الضريبة ، وفي نفس الوقت فيه تسيير على المكلف بأداء ما استحققت عليه خلال مدة الأستقطاع بدلاً من

الانتظار الى السنة التقديرية والتي قد يتعذر عليه سداد ما بذمته .

المطلب الثاني - التدابير الاحتياطية لتحصيل دين الضريبة

تملك السلطة المالية مجموعة من الصلاحيات التي بموجبها تستطيع الضغط على المكلف من خلال تعييد نشاطه تارة او حرثه المتمثلة بالسفر خارج العراق او من خلال القيام باجراء احترازي يتمثل بإيقاع الحجز على اموال المكلف .

ومما تقدم يتضح ان من التدابير الاحتياطية التي تملكها السلطة المالية والمنصوص عليها قانوناً تتضمن بصورة رئيسة ، وقف المعاملات التي لها علاقة بالضريبة حتى تمام الدفع ، منع المكلف من السفر ، الحجز الاحتياطي على اموال المكلف ، وهذا ما سيتم تناوله في ثلاث فروع وعلى النحو الاتي :

الفرع الاول - وقف المعاملات التي لها علاقة

بالضريبة حتى تمام الدفع

حول المشرع الضريبي السلطة المالية ايقاف سير معاملات المكلف المتعلقة بالضريبة وعدم ترويجها الا بعد سداد ما بذمته من دين الضريبة ، في سبيل التضيق على المكلف ودفعه لتسديد ما بذمته .

وينفرد المشرع الضريبي العراقي بايقاع هذا التدبير الاحتياطي على المكلف ضماناً لسداد دين الضريبة ، اذ جاء قانون ضريبة الدخل لينص على (السلطة المالية ان توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بإجرائها من قبل الدوائر الاخرى حتى يتم دفع الضريبة او التامينات التي قد تتحقق عنها) ، [37] ومن خلال النص يتضح لنا ان المشرع اورد قيوداً على حق الفرد في حرثه على تصرفاته المالية ، والتطبيق العملي لهذه الحالة نجده في دائرة التسجيل العقاري التي تشترط لانجاز معاملة بيع العقار تسديد الضريبة ومحاسبة المكلف عن اعماله الاخرى ومنها العمل التجاري وغيره ، وهذا بدوره يتسغرق وقتاً واجراءات روتينية مدعاة

للفساد الادراي ، عليه نقترح الغاء هذه المادة لانها تشكل عائقاً امام حرية الافراد في ابرام معاملاتهم المالية والتجارية.

الفرع الثاني - منع المكلف من السفر

يُعدُّ منع الفرد (المكلف) من السفر إحدى التدابير الاحتياطية التي تستعين بها السلطة المالية لضمان تحصيل دين الضريبة والتي نص عليها المشرع الضريبي صراحة، [38] حيث منح القانون للسلطة المالية حق منع المكلف من مغادرة العراق أو تأخير مغادرته إذا ما اقتنعت أن هذا الشخص يحاول السفر ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي ستفرض عليه إلا بعد دفعها بالكامل أو تقسيطها ، والقانون لم يبين لنا أساس هذه القناعة أو حدودها أو المعايير التي تنقيد بها ، وترك المجال مفتوحاً للإدارة الضريبية في اعتماد الوسائل والإجراءات التي تراها ملائمة للوصول الى هذا المعيار. [39]

ونحن نرى ان هذا التدبير من القوة بمكان يتعارض مع الحق في الحرية الذي ضمنه الدستور العراقي للأفراد حيث جاءت المادة (44- أولاً) منه لتنص على (للعراقي حرية التنقل والسفر والسكن داخل العراق وخارجه) ، ولذا فإن نص المادة (51) من قانون ضريبة الدخل العراقي والتي تحظر سفر المكلف المدين تتعارض واحكام الدستور ، ولا بد من ازالة هذا التعارض ضماناً للمشروعية وتقييداً للسلطة المالية بقانونية الضريبة وسلامة إجراءاتها التي تتخذها مراعاة لحقوق المكلف الذي أوجب الدستور رعايتها .

الفرع الثالث - الحجز الاحتياطي

الحجز الاحتياطي واحد من التدابير الاحتياطية التي تلجأ اليها السلطة المالية بأيقاع الحجز على أموال المكلف بصورة احتياطية لحين إجراء التقدير الضريبي أو لحين جباية الضريبة أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها ، [40] وإذا لم يبادر المكلف الى سداد ما بذمته من دين الضريبة ، فإن للسلطة المالية مكنة

اللجوء الى بيع أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وتحصيل دين الضريبة،[41] والمشرع الضريبي العراقي منح الوزير حق إيقاع الحجز الاحتياطي إذا ما حاول المكلف إخفاء أو تهريب الأموال الخاضعة للضريبة ، والسؤال المطروح هنا ماهو المعيار الذي يخول الوزير ممارسة هذا الإجراء الخطير دونما تعسف يلحق بالمكلف ؟ نرى ان منح الوزير أو من يخوله ممارسة هذا الإجراء الخطير بحق المكلفين من شأنه ان يثير منازعات مردها التعسف في استخدام هذا التدبير ، وكان الأفضل ان يُمنح الوزير حق طلب إيقاع الحجز عن طريق القضاء ، إذا ما أستشعرت السلطة المالية ان حق السلطة المالية بتحصيل دين الضريبة معرض للضياع ، على ان يتم النص صراحة على إجراءات إيقاع الحجز والمدة التي يتم فيها التقدير وإستيفاء الضريبة ، حيث من غير المعقول ان يبقى الحجز الى ما لانهاية على أموال المكلف مادام ان الإدارة الضريبية لم تتخذ أي إجراء نحو التقدير والتحصيل.[42]

خاتمة البحث

من خلال البحث توصلنا الى جملة من

النتائج والتوصيات التي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

أولاً - النتائج:

1-المشرع منح المكلف عند تقديمه للاقرار الضريبي العديد من الحقوق والضمانات التي من شأنها زيادة الثقة بينه وبين السلطة المالية ، وبالتالي السير في إجراءات تحديد دين الضريبة بما لا يدع مجالاً لاية منازعة قد تنشأ نتيجة لسوء الفهم في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

2-ان المشرع الضريبي العراقي لم ينص صراحة على حق الاطلاع الضريبي وانما ورد بصورة ضمنية في بعض النصوص الضريبية ، كما لم يشر الى الصفة التي يجب ان يتمتع بها من له ممارسة هذا الحق.

3- هنالك شروط موضوعية لازمة لمبدأ السرية المهنية تتمثل ببيانات المكلفين التي لا يجوز افشائها والتي من شأنها حماية مصلحة العلاقة الضريبية.

4- ان التدابير التنفيذية والاحتياطية في مجال تحصيل دين الضريبة هي تدابير قانونية تستمد وجودها من نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي بهدف تحصيل دين الضريبة.

ثانياً : التوصيات

1. ان يتم تعديل نص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل العراقي لتتص على اشتراط التبليغ في مجال التقدير الضريبي .

2. ان ينص المشرع الضريبي على ضرورة تبليغ المكلف بتاريخ محدد لمباشرة حق الاطلاع الضريبي بمدة كافية على تاريخ التبليغ .

3. ان يضع المشرع الضريبي نصوصاً خاصة تتناول الاشخاص المشمولين بالاستقطاع الاحتياطي والتأميني .

4. ان يتم الغاء المادة (51) من قانون ضريبة الدخل وذلك لتعارضها مع احكام المادة (44 - اولا) من الدستور العراقي لعام 2005.

المصادر

1. الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل . وكذلك المواد (131،121،91) من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم 107 لسنة 1981. والمادة (26) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 57 لسنة 1985 المعدل.

2. محمد طه بدوي ومحمد حمدي النشار ، اصول التشريع الضريبي المصري ، ط¹ ، دار المعارف ، مصر ، 1959 ص768.

3. المادة (2) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 28 لسنة 2009.

15. زينب منذر جاسم ، التقدير الاضافي في قانون ضريبة الدخل ، مجلة الزافدين للحقوق ، المجلد (14) العدد (50) ، السنة (16) ، ص278.
16. د.حسن صادق المرصفاوي ، حق الأطلاع لموظفي الإدارة الضريبية ، مجلة إدارة قضايا الحكومة ، العدد الثالث ، السنة السادسة ، 1963 ، ص235.
17. د.أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، ط2 ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص235.
18. الفقرة (3) من المادة (26) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
19. المواد (95،101،99،98،97) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.
20. المادة (53) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
21. عمار فوزي كاظم المياحي ، حق الأطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية ، رسالة ماجستير ، مقدمة الى جامعة النهرين كلية الحقوق ، 2004 ، ص79.
22. المواد (100،99،97،95) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.
23. المادة 95 من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 التي تنص على (تلتزم المأمورية المختصة باخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة ايام على الاقل من ذلك التاريخ.
24. المادة (36،35) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
25. د. حسن المرصفاوي ، مرجع سابق ، ص12 - 13.
4. المادة (57) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
5. د.مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، المكتبة الوطنية ، بغداد ، 1997، ص15.
6. المادة (24) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
7. الفقرة (3) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
8. الفقرة (4) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
9. د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، ط⁴ ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2011 ص227.
10. الفقرة (1) من المادة (19) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
11. المادة (23) من قانون الضريبة العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
12. المادة (32) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
13. د. مدحت عباس امين ، مرجع سابق ، ص268.
14. المواد (156،155،154،152) من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم 157 لسنة 1982 والتي تناولت حالات الربط على المكلف وهي:
- أ- اذا استخدم طرق احتيالية تودي الى ربط الضريبة على وعاء يقل عن حقيقته.
- ب- اذا زادت ثروة الممول بشكل لا يتناسب وقيمة الضرائب التي سبق ربطها عليها.
- ت- اذا زادت تركة الممول وعجز الورثة عن اثبات مصدر الزيادة.

26. المادة (56/أولاً ، 1) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
27. د. فخري الحديثي ، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص) ، مطبعة الزمان ، بغداد ، 1996 ، ص56.
28. المادة (58) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 بسنة 1982.
29. المادة (2/28) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
30. د. علي هادي عطية الهلالي ، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة ، جامعة ذي قار_كلية القانون ، 2012 ، ص74.
31. الفقرة (1) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
32. الفقرة (4) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
33. د. محمد علوم محمد علي ، الطبعية القانونية والمالية لدين الضريبة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2010 ، ص162-164.
34. الفقرة (4) من المادة (28) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
35. د. علي هادي عطية ، مرجع سابق ، ص74.
36. المادة (109) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.
37. الفقرة (3) من المادة (28) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
38. المادة (51) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
39. د. قيس حسن عداي عواد البدراني ، مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية ، مجلة الرافدين للحقوق ، المجلد (14) ، العدد (21) ، السنة (16) ، ص232.
40. المادة (52) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل. وكذلك المادة (107) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 والتي تنص على (إذا تبين للمصلحة ان حقوق الخزانة معرضة للضياع فلرئيسها ان يطلب من قاضي الأمور الوقتية المختص ان يصدر أمراً على عريضة بحجز الأموال التي تكفي لأستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت اي يد كانت ، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجراً تحفظياً ولايجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة او بقرار من رئيس المصلحة أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير المأمورية المختصة).
41. أبراهيم حميد محسن ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، مقدممة الى جامعة بغداد - كلية القانون ، 2001 ، صص172.
42. د.محمد علوم محمد علي ، مرجع سابق ، ص294.