

الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي في التشريع العراقي

أ.م.د. محمد علوم محمد
جامعة بغداد - كلية القانون

الملخص

ينبغي على المشرع مراعاة الظروف الخاصة بشخص المكلف من خلال مراعاة الاعتبار الشخصي له ويقصد به مجموعة القواعد القانونية التي وضعها المشرع في ثنايا النصوص التشريعية والتي تتعلق بشخص المكلف وتراعي ظروفه الشخصية والعائلية بهدف توفير الرعاية له ، وهذه القواعد قد تتضمنها تشريعات غير التشريع الضريبي فمثلا الدستور القانون الأسمى في البلد يتضمن قواعد تهدف إلى إبراز الاعتبار الشخصي للمكلف وكذلك في تشريعات أخرى ، وجميع هذه التشريعات تهدف بالدرجة الأساس إلى توفير الرعاية للمكلف من تعسف السلطة المالية في بعض الأحيان سواء في ميدان العدالة الضريبية أو السماحات الشخصية أو حق المكلف في الخصوصية وعدم جواز إفشاء اسراره من أي شخص علم بها ، وبناءً على ما تقدم فإن البحث في موضوع الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي في التشريع العراقي يقتضي منا تقسيمه على ثلاث مباحث ، نناقش في الأول العدالة الضريبية ، ونستعرض في الثاني السماحات الشخصية ، وفي الثالث ندرس الحق في الخصوصية .

المقدمة

بعد فترة الكساد الاقتصادي العظيم التي اجتاحت العالم في نهاية العقد الثالث من القرن الماضي ، والتطور العلمي الكبير وظهور الأفكار الاشتراكية ، وتنامي حاجات الإنسان في المجتمع وسعيه المتواصل نحو حياة أكثر رفاهية ازداد تدخل الدولة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، بعد أن كانت راعية لهذه المجالات ، وكذلك الأزمات المالية التي عصفت بالعالم ولا زالت لحد الآن تعصف به ، وبالتالي أضحت الدولة بحاجة إلى موارد مالية كبيرة جداً لتغطية النشاطات المتزايدة ، وتمويلها التي تستلزم نفقات كبيرة ، ومن هنا تبرز أهمية الضريبة من حيث كونها المورد الرئيس الذي تعتمد عليه الدولة لتغطية النفقات المتزايدة ، ولم تقف الضريبة عند هذا الهدف وإنما أصبحت وسيلة فعالة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وبيئية في ظل السياسة المالية الحديثة للدولة.

ولما كانت الضريبة هي استقطاع من دخول الأفراد و ثرواتهم ، وهذا الاقتطاع له طابع إلزامي تقره الدولة بموجب سلطتها على أفراد المجتمع ومن دون مقابل محدد يحصل عليه المكلف وفي ظل علاقة غير متكافئة بين أطراف الالتزام الضريبي كل من الدولة والمكلف الضريبي ، لذلك يجب على المشرع إذا ما أراد ان يكون تشريعه قائماً على تحقيق العدالة لا بد من ان يضمنه قواعد تبرز مراعاة ظروف المكلف الضريبي ضد تعسف الإدارة الضريبية التي تسعى دائماً بعدّها جزءاً من السلطة التنفيذية بالتقييد على الحرية المالية للمكلف .

ومن ضمن الظروف التي ينبغي على المشرع مراعاتها الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي ويقصد بالاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي مجموعة القواعد القانونية التي وضعها المشرع في ثنايا النصوص التشريعية والتي تتعلق بشخص المكلف وتراعي ظروفه الشخصية والعائلية بهدف توفير الرعاية له ، وهذه القواعد قد تتضمنها تشريعات غير التشريع الضريبي فمثلاً الدستور القانون الأسمى في البلد يتضمن قواعد تهدف إلى إبراز الاعتبار الشخصي للمكلف وكذلك في تشريعات أخرى ، وجميع هذه التشريعات تهدف بالدرجة الأساس إلى توفير الرعاية للمكلف من تعسف السلطة المالية في بعض الأحيان سواء في ميدان العدالة الضريبية أو السماحات الشخصية أو حق المكلف في الخصوصية وعدم جواز إفشاء اسراره من أي شخص علم بها ، ولإبراز دور المكلف الضريبي في الالتزام الضريبي كونه أحد أطرافه اقتضى الأمر منا بيان الاعتبار المتعلق بشخص المكلف وإمكانية استفادته منه حتى لا يبقى المكلف في صراع مع السلطة التي تتمتع بها الدولة في الميدان الضريبي ، لذلك فإن البحث في موضوع الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي في التشريع العراقي يقتضي منا تقسيمه على ثلاث مباحث ، نناقش في الأول العدالة الضريبية ، ونستعرض في الثاني السماحات الشخصية ، وفي الثالث ندرس الحق في الخصوصية .

المبحث الأول العدالة الضريبية

العدالة الضريبية قاعدة من القواعد الرئيسية التي تحكم الضريبة ، وهي مجموعة القواعد والمبادئ التي ينبغي للمشرع مراعاتها والاسترشاد بها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي للدولة ، وهذه القاعدة هي الأصل في ترصين الاعتبار الشخصي للمكلف وتوفير الرعاية الشخصية له ، وتعدّ بمثابة دستور عام ضمني تخضع له القاعدة القانونية الضريبية واحترام الدولة لتلك القاعدة أمر حتمي ولا يحق للمشرع الخروج عليها وإلا عدّ ذلك تعسفاً منه في استعمال حقه في فرض الضرائب ويمثل ظلماً بيناً للمكلفين .

تعدّ العدالة الضريبية من الركائز المالية التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة ، ويخرج من هذه القاعدة أوجه الرعاية التي تخص العدالة في توزيع العبء الضريبي بحيث تجعل الضريبة المفروضة مقبولة ولا تحدث تدمراً بين الناس عند فرضها وجبايتها ، على الرغم من أن العدالة الضريبية بقيت تشكل مشكلة أساسية في الدراسات الضريبية حتى قيل (أن المشكلة الحقيقية في الضريبة هي مشكلة خلقية ولكن إلى أن تعرف التأثيرات الاقتصادية يكون من المستحيل القول أن هذه الضريبة عادلة وتلك مجحفة)⁽¹⁾ ، والسبب في رأينا هو أن فكرة العدالة الضريبية فكرة مرنة نسبية تتأثر بتأثر الزمان والمكان .

وبما ان العدالة الضريبية تعدّ اعتباراً شخصياً للمكلف الضريبي تجسدها العديد من المبادئ سواء تضمنها الدستور او التشريع العادي ، لذلك سنناقش هذا المبحث في ثلاثة مطالب نستعرض في الأول الاعتبار المدني للمكلف ، ونبين في الثاني الاعتبار الإنساني للمكلف ، ونبحث في الثالث الاعتبار المادي للمكلف .

المطلب الأول

الاعتبار المدني للمكلف

ونعني بالاعتبار المدني للمكلف^(*) ، المساواة بين المكلفين أمام الضريبة ويقصد بهذا المبدأ خضوع المكلفين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة من دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو بذواتهم⁽²⁾ ، ويظهر القانون أكثر عدالة بالقدر الذي يضمن فيه للجميع وضعاً متساوياً ، ويطبق عليهم بصورة متساوية لذلك يشاع سابقاً أن المساواة تعبر عن العدالة في صورتها الأولية ، وبالتالي فإن المساواة أمام الضرائب تشكل وجهاً أساسياً من أوجه العدالة الضريبية ، لأن بلوغ العدالة الضريبية يقتضي فيما تقتضيه تساوي جميع الناس أمام قوانين الضرائب ، والواقع القانوني يشير إلى أن مبدأ المساواة هو ليس شرطاً أساسياً من شروط فرض الضرائب فحسب بل هي شرط سياسي واقتصادي واجتماعي وركن من أركان الحقوق والواجبات العامة فقد زال نظام الطبقات وأصبح جميع أفراد المجتمع متساوين فيما لهم من الحقوق وما عليهم من الواجبات والتكاليف العامة .

(1) د.خالد الشاوي :نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، ط3 ، منشورات جامعة قار يونس ،بنغازي ، 1989 ، ص187 .

(*) استمدت هذه التسمية من المشرع الدستوري إذ وضع مبدأ المساواة أمام القانون ضمن الحقوق المدنية ، ينظر : الباب الثاني . الحقوق والحريات ، الفصل الأول . الحقوق ، الفرع الأول . الحقوق المدنية والسياسية ، من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 ، إذ نصت المادة (14) منه على انه (العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز) .

(2) د. حيدر وهاب عبود : مبدأ المساواة أمام الضريبة (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية) ، بحث منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن كلية القانون ، الجامعة المستنصرية ، المجلد (2) ، س (4) ، ع (5) ، 2009 ، ص127 .

من ابرز المبادئ التي تحقق الاعتبار المدني للمكلف مبدأ المساواة أمام القانون في الضريبة والذي يرجع أساسه إلى المبدأ الدستوري الذي ينص على مساواة الأفراد أمام القانون ، وبما أن الضريبة تفرض بقانون استناداً إلى مبدأ قانونية الضريبة فإن المنطق القانوني السليم يقتضي تطبيق مبدأ المساواة في الميدان الضريبي ، وعليه فإن سكوت الدستور عن النص على مبدأ المساواة أمام الضرائب لا يمنع من القول بوجود أتباعه في الميدان الضريبي ؛ لأن هذا المبدأ ينبع من مبدأ المساواة أمام التكاليف العامة والذي يعدّ مبدأً أساسياً من مبادئ القانون العام⁽¹⁾.

وهذا ما ذهب إليه المشرع الدستوري في العراق ، إذ لم ينص دستور 2005 النافذ على قاعدة المساواة أمام الضريبة بذاتها وعلى الرغم من ذلك يؤخذ بهذا المبدأ استناداً إلى أن الدستور ينص على وجه العموم في المادة (14) منه على (العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز) ، وعلى هذا الأساس فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة يستخلص من مبدأ المساواة أمام القانون .

وان الهدف الذي يبيغيه المشرع من وراء النص على مبدأ المساواة أمام القانون والذي يشتق منه مبدأ المساواة أمام الضريبة الذي يعني خضوع جميع المكلفين لنظام ضريبي واحد إذا ما وجدوا في مراكز قانونية متماثلة أما إذا اختلفت مراكزهم القانونية فلا يجوز للمكلف المطالبة بالمساواة أمام الضريبة وينتج من هذا المبدأ عدم جواز فرض ضريبة على شخص معين بذاته بصفته أو على فئة من الأفراد بصفته ، وهذا ما يشكل الاعتبار المدني للمكلف ، وإذا ما استخدم فرض الضريبة على مكلف محدد بصفته قوامه فرد أو مجموعة أفراد محددين بذواتهم يؤدي هذا الأمر إلى إهدار الاعتبار المدني الذي كفله المشرع الدستوري في صلب الوثيقة الدستورية ، وبما أن الضريبة هي اقتطاع نقدي من المكلف دون مقابل محدد فإذا ما اتجه المشرع إلى فرض ضرائب على مكلفين دون غيرهم يمتلكون ذات المصدر الخاضع للضريبة سيؤدي إلى التفاوت في الطبقات بين أفراد المجتمع وهذا ما يؤدي إلى إهدار مبدأ العدالة الضريبية ويخل بمستوى المعيشة في البلد ويؤدي إلى والتهرب من أداء الضريبة وكما يقضي الأمر على قاعدة العمومية في القانون الضريبي وإهدار الاعتبار المدني التي قرره المشرعان الدستوري والضريبي .

كما أن الاعتبار المدني للمكلف له تطبيقات تثير إشكالية بالنسبة لتطبيق مبدأ المساواة أمام الضريبة ومن هذه التطبيقات المساواة بين القطاع العام والخاص بالنسبة لفرض الضريبة وقد مر هذا التطبيق بمرحلتين مهمتين الأولى ، مرحلة الدولة الحارسة إذ لم تكن المساواة تثير مشكلة بين القطاعين ؛ لأن الضريبة كانت تفرض على القطاع الذي يمارس النشاط الاقتصادي وغيره من الأنشطة الخاضعة للضريبة ، بينما القطاع العام كانت مهامه محصورة في ممارسة المسائل السيادية المتعلقة بالأمن والدفاع والعدالة ، ولكن بعد التطورات التي حصلت في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين على وظيفة الدولة ودورها في الميادين المختلفة ولأسباب متعددة لا مجال لذكرها ، هنا انتقل دور الدولة من الحياد إلى التدخل في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، لذلك فإن النشاط الخاضع للضريبة بدأ يمارس من القطاعين الخاص والعام ، وان الحماية المدنية متمثلة بمبدأ المساواة أمام الضريبة تقتضي أن يخضع كلا القطاعين العام والخاص للضرائب أينما تحقق لها الوعاء الخاضع للضريبة ، ولأن استبعاد القطاع العام من الخضوع للضريبة وفرضها على القطاع الخاص على الرغم من أنهم في مراكز متماثلة وخضوعهم لمبدأ حرية المنافسة سيجعل القطاع العام يتسبب في ممارسة النشاط ويقدم خدمات بأثمان أقل من تلك التي يقدمها القطاع الخاص لعدم خضوعه للضريبة

(1) د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1966 ، ص 73 .

وبالتالي تحقيق أرباح تفوق تلك التي يحققها القطاع الخاص وهذا ما سيجعل القطاع العام محتكراً للسوق في ظل حرية المنافسة وهو ما يخل حقيقة الاعتبار المدني للمكلف التي أولاهها المشرع لجميع الأشخاص أمام القانون ، وينبغي الإشارة إلى أن النشاط الذي يمارسه القطاع العام فقط ذلك القطاع الذي يستهدف من وراءه تحقيق الأرباح من دون الخدمات التي تقدمها المرافق العامة بهدف إشباع الحاجات العامة .

أما عن صدى هذه الاعتبار للمكلف فإن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ أهدر الاعتبار المدني للمكلف عندما أعفى مدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع العام من الخضوع للضريبة⁽¹⁾ ، وقد ضمن هذا الهدر للاعتبار المدني في قانون توزيع أرباح المنشآت الاقتصادية الذي تم استبعاد أرباح منشآت القطاع العام من الخضوع لضريبة الدخل⁽²⁾. وإن كان يتبادر إلى الذهن أن المشرع العراقي لم يهدر الاعتبار المدني للمكلف عندما فرض دور على القطاع العام أو المشروعات العامة في تغذية الإيرادات الحكومية عن طريق تخصيص نسبة معينة من الأرباح غير الموزعة للمشروعات العامة لشراء السندات الحكومية ، فضلاً عن قيام هذه المشروعات التي تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو مالياً بتحويل نسبة من فائض مواردها المالية إلى الموازنة الحكومية من دون خضوعها لأيّة ضريبة .

وحقيقةً نرى أن هذه الفرائض على المشروعات العامة لا توفر الاعتبار المدني للمكلف وكان الأجدر بالمشرع لتحقيق هذا الاعتبار أن يورد نصاً في ثانيا قانون ضريبة الدخل يخضع بموجب الأنشطة الاقتصادية للمشروعات العامة لضريبة الدخل النافذ وهو ما يعدّ نقصاً تشريعياً ينبغي للمشرع تداركه لذلك نقترح النص التالي لإخضاع القطاع العام للضريبة لتحقيق الاعتبار المدني وإضافة فقرة (7) للمادة الثالثة التي تنص على أنه (تفرض الضريبة على مصادر الدخل الآتية : 7. أرباح مؤسسات ومنشآت القطاع العام بما فيها البلديات والحكم المحلي) .

المطلب الثاني

الاعتبار الإنساني للمكلف

يقصد بالاعتبار الإنساني للمكلف^(*) ، شخصية الضريبة والتي يقصد بها أن يأخذ قانون الضريبة بالظروف الشخصية المحيطة بالمكلف ويقيم لها اعتباراً وإن يتم تقدير الضريبة حسب مقدرته التكليفية⁽³⁾ ، ولغرض الوصول إلى الاعتبار الإنساني الذي يشكل جزءاً مهماً من العدالة الضريبية لا بد أن يراعي قانون الضريبة الظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي ، وبهذا تتميز الضرائب التي تراعي الظروف الشخصية للمكلف أو ما يطلق عليها بالضرائب الشخصية من الضرائب العينية ، وهي تلك الضرائب التي ينصب اهتمامها على المال الخاضع للضريبة مجرداً عن ظروف المكلف الشخصية ومركزه المالي ، فهي لا تفرق في المعاملة بين المكلفين ، ومثالها الضرائب غير المباشرة .

(1) الفقرة (8) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل النافذ : والتي نصت على إعفاء (أرباح مدخولات مؤسسات ومنشآت القطاع العام بما فيها البلديات والحكم المحلي) .

(2) قانون توزيع أرباح المنشآت الاقتصادية رقم (56) لسنة 1982 ، منشور بالوقائع العراقية بالعدد (2889)، في 31 / 6 / 1982 .

(*) استمدت تسمية الاعتبار الإنساني للمكلف : من شخصية الضريبة التي يراعي بموجبها المشرع في قانون ضريبة الدخل النافذ ظروف المكلف العائلية واعباءه ومقدرته التكليفية ، ومراعاة توفير مستوى معيشي إنساني يليق بافراد مجتمعه ، وقد اطلق مصطلح الحماية الانسانية للمكلف بعض الفقه ومنهم: د. عبدالعال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج1 ، ط1 ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1972 ، ص181 ؛ د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط1 ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2012 ، ص85 .

(3) د. عبدالعال الصكبان ، مصدر سابق ، ص181 .

وأن الهدف من الاعتبار الشخصي للمكلف ؛ هو توفير عيش سليم يليق بأفراد المجتمع لمراعاة ظروفه العائلية وترك له هامش من الدخل لا يستهدفه بالضريبة من أجل توفير حد أدنى ضروري لازم للمعيشة وكذلك الديون المترتبة في ذمته ، والتميز في المعاملة تبعاً لمصدر الدخل .

ومن التطبيقات في القانون العراقي لهذا الاعتبار ، هو إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة ، وهو مبدأ دستوري ضمنه المشرع في صلب الدساتير والقوانين الضريبية ، ومضمون الاعتبار الإنساني في هذا المبدأ تعني أن لا تفرض الضريبة ولا تسري على قدر معين من الدخل والثروات يلزم للحفاظ على مستوى معاشي إنساني للأفراد يليق بإنسانيتهم وتبرر هذه الحماية بعدة أسباب⁽¹⁾ :

1- المعروف أن الضريبة لا تسري إلا بعد خصم ما يقابل الاستهلاك من الربح الإجمالي والحد الأدنى المعفي من الضريبة يقابل المبالغ المخصصة لاستهلاك رأس المال ، لأن الإنسان بوصفه مصدراً للقوة العاملة يصيبه قدر من العجز بسبب العمل وإعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة إنما يعفي القدر اللازم لاستمرار حياة الإنسان ولتعويض ما يفقده من قوة وقيمة بسبب العمل ويعوض إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة من الضرائب المباشرة شدة الضرائب غير المباشرة على الدخل الصغيرة .

2- وانه ضروري لأدنى مستوى من المعيشة ولا يصح أن يؤخذ من دخل الفرد ضريبة لتمويل الإنفاق على الحاجات العامة إلا بعد إشباع الحاجات الضرورية للأفراد الذين وفر لهم المشرع الاعتبار الإنساني .

3- كما أن فرض الضريبة على الحد الأدنى وحرمان الأفراد منه يجبر الدولة على ضرورة إعانة الأفراد بصورة مباشرة وغير مباشرة مما يكلفها أكثر من مقادير الضريبة التي تجنيها من إخضاع تلك المبالغ لها .

4- ويعفى هذا القدر من الضريبة لان نفقات جبايته كبيرة والجهود الإدارية اللازمة لرقابة وتحصيل الضريبة منه ضخمة ، وان تحديد هذا القدر يختلف من بلد لآخر تبعاً للظروف الاقتصادية السائدة بل وحتى في البلد الواحد حسب الفلسفة السياسية والاقتصادية السائدة في البلد .

وعلى الرغم من وجهة الاعتبار الإنساني للمكلف في هذا الإطار إلا وهو إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، فإنه يؤخذ عليه انه نظام تحكيمي إذ أن في تحديد هذا الحد نوعاً من التحكم فالمبلغ الذي يحدده المشرع قد يكون اقل أو أكثر من المبلغ اللازم فعلاً لضمان الحد الضروري الأدنى للمعيشة لذلك ينبغي للمشرع وضع مقياس سليم لمعرفة هذا الحد وأجراء التعديلات على هذا المبلغ بما ينسجم والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تطرأ سواء بزيادة المبلغ أو نقصانه⁽²⁾ .

(1) د. عبدالعال الصكبان ، مصدر سابق ، ص 182.181 .

(2) د. رائد ناجي احمد ، مصدر سابق ، ص 85 .

وهذا ما نص عليه المشرع الدستوري العراقي في دستور 2005 النافذ إذ نص على انه (يعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب ، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة وينظم ذلك بقانون)⁽¹⁾. ويتبين من هذا النص الدستوري أن المشرع العراقي قد ضمن ثانياً نصوصه الاعتبار الإنساني للمكلف بقصد توفير حد أدنى لازم للمعيشة ، أما عن صدور قانون من السلطة التشريعية لتنظيم هذا الحد المعيشي الأدنى فعلى حد اطلاعي لم يصدر لحد الآن .

ومن تطبيقات الاعتبار الإنساني للمكلف التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل ، فالدخل الخاضع للضريبة قد يكون مصدره العمل وقد يكون مصدره رأس المال وقد يكون مختلطاً منهما ، ووجه الاعتبار الإنساني للمكلف للتمييز في المعاملة الضريبية بحيث تخفف الضريبة على الدخل الناتجة عن العمل وتشد على الدخل التي مصدرها رأس المال ، ومعتدلة بالنسبة للدخل المختلطة ؛ والسبب في ذلك تباين مصادر الدخل من حيث درجة الثبات والدوام والمشقة المبذولة في الحصول عليهما ، فالدخل الذي مصدره العمل اقل دواماً من الذي مصدره رأس المال كونه من خلق المجهود البشري ومعرض للانقطاع في أي وقت بسبب مرض العامل أو عجزه أو موته ، بعكس الدخل الذي مصدره رأس المال الذي يمتاز بالثبات والدوام⁽²⁾ ، لذلك ينبغي للمشرع الالتفات إلى مسألة التمييز في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل لضمان الاعتبار الإنساني للمكلف ، لذلك نطالب المشرع العراقي بإيراد هذه التفرقة في قانون ضريبة الدخل .

المطلب الثالث

الاعتبار المادي للمكلف

يقصد بالاعتبار المادي للمكلف ، عدم الازدواج الضريبي وبعده من أهم المشكلات الفنية التي تواجهها النظم الضريبية لتعدد القوانين الضريبية والدول وتزايد موضوع انتقال رأس المال بينها إلى جانب رغبتها باجتذاب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية للاستثمار ، ويطلق على هذا الاعتبار عدم الازدواج الضريبي ، ويعرف الازدواج الضريبي بأنه خضوع ذات المكلف عن نفس المال لأكثر من ضريبة من نفس النوع في فترة زمنية واحدة ، أن اختلاف الدول في وضع معايير لتحديد نطاق سريان الضريبة يؤدي إلى حدوث الازدواج الضريبي ، وتعد هذه الظاهرة من الظواهر العامة التي نالت ولا تزال تتال اهتماماً من لدن فقهاء المالية العامة والقانون المالي، والازدواج الضريبي آثار سلبية على نمو العلاقات الاقتصادية كما أنه يعرقل حركة تداول رؤوس الأموال .

وبعد ما ذكرناه من تقديم لمسألة التعرف على التعدد الضريبي أو ما يعرف على صعيد الفقه المالي والقانوني المالي بالازدواج الضريبي ، فإن دراستنا في هذا المطلب تقتضي منا البحث في أوجه الأخذ بالاعتبار المادي الذي يوفره المشرع للمكلف والتي تدخل ضمن إطار العدالة الضريبية وهي تجنب التعدد الضريبي ، والحقيقة أن هناك جهوداً مبذولة من المشرع لمعالجة هذه الظاهرة التي تبرز كمشكلة من المشاكل الفنية التي تعترض التنظيم الفني للضرائب ، وعدم تحقيق العدالة الضريبية ، إذ أن الازدواج الضريبي يقود إلى ظلم يلحق بالمكلف إذ يخضع لعبء ضريبي أكبر من ذلك الذي يخضع له من يماثلهم في المركز الاقتصادي ، فقد أشار بعض الكتاب في مؤلفاتهم إلى حالة منتج خضع للضريبة

(1) البند (ثانياً) من المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

(2) د. عبدالعال الصكبان ، مصدر سابق ، ص 183 .

على ربحه في البلد الذي تقع مصانعه فيه وللضريبة على ربحه في الدولة التي يقيم فيها فكان مجموع الضريبتين 103 % من ربحه⁽¹⁾ ، ولا شك في أن هذا يخل بمبدأ العدالة الضريبية ، الأمر الذي سيدفع بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة الذي سيدخل الدولة في مشكلة فنية إلى جانب التعدد .

كما أن الازدواج الضريبي يقود إلى الحد من انتقال عناصر الإنتاج المختلفة من بلد إلى آخر ، وهذا ما يضر بالدول المتقدمة والنامية على حد سواء ، ومن أجل ذلك لا بد من الأخذ بالنظر الاعتبار المادي للمكلف على النطاقين الداخلي والدولي، فعلى النطاق الداخلي يمكن توفير الاعتبار المادي للمكلف عن طريق تقسيم الموارد بين السلطة الاتحادية وسلطة الأقاليم والمحافظات ، بحيث تستأثر الأولى ببعض الموارد وتتخذ منها وعاء للضريبة وتقتصر سلطة الثانية على بعض الموارد ، أما في حالة الازدواج المقصود فلا يمكن توفير الحماية للمكلف ؛ لأن المشرع فرضه بهدف تحقيق أغراض معينة ، ولذلك ينبغي على المشرع تجنب التعدد إلا في الحالات القصوى وينبغي عليه رفعه بمجرد تحقق الأهداف التي قصدها .

أما في النطاق الدولي ، فيوفر المشرع الاعتبار المادي للمكلف من خلال عقد المعاهدات الثنائية أو المتعددة الأطراف بين الدول لغرض توفير الحماية لمكلفيها ؛ وذلك لأن مختلف الحلول والدراسات التي قدمت في هذا المجال اصطدمت برغبة كل دولة في عدم التنازل عن حقها في فرض الضرائب لمصلحة دولة أخرى .

(1) د. عبدالعال الصكبان ، مصدر سابق ، ص 178 .

المبحث الثاني السماحات الشخصية

للسماحات الشخصية دور كبير في مراعاة الاعتبار الشخصي للمكلف وحمايته وإعطائه الحق بالتمتع بجزء من دخله وعدم فرض الضريبة عليه أي ينزل من الدخل الصافي الخاضع للضريبة ، وإن الغرض الذي يبتغيه المشرع من وراء إيراد هذا الاعتبار الشخصي للمكلف هي أما لمقابل أعباء المعيشة ، إذ يكون على المكلف تحمل العديد من الأعباء الناجمة عن ازدياد النفقات الشخصية نتيجة لتقلبات الأسعار ، ولذلك يقرر المشرع اعتماد حد أدنى لا يبدأ حساب الضريبة إلا بعد تجاوزه إذ يضمن للمكلف حداً معيناً من الدخل لأغراض الاستهلاك وجزءاً يوفر له الأنفاق على المسائل الضرورية وجزءاً يخصصه للادخار أن استطاع ، أو لمقابل الأعباء العائلية فستور الضرائب يقتضي لتوفير الحماية المنشودة للمكلف وجوب التمييز في المعاملة بين فئات المكلفين ومن لديه أعباء عائلية كالمتزوج من غيره ، إذ لا يؤخذ بمقدار الدخل فحسب وإنما المقدرة التكاليفية الحقيقية فالمكلف تلزمه اعتبارات اجتماعية من تقاليد وأعراف اجتماعية وأخلاقية يلتزم بها مثل الإنفاق على الزوجة والأولاد ومن تربطه به صلة قرابة ، لذلك سنناقش موضوع الاعتبار الشخصي للمكلف والذي وفرته السماحات الشخصية للمكلف في ثنايا قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، في هذا المبحث عن طريق تقسيمه على مطلبين نناقش في الأول الاعتبار الاجتماعي للمكلف ، أما في الثاني فنستعرض فيه الاعتبار الوظيفي للمكلف .

المطلب الأول

الاعتبار الاجتماعي للمكلف

راعى المشرع لأسباب اجتماعية المكلف غير الموظف وذلك لتمكينه من الاستمرار في القيام بأعماله من دون التكلفة بضررائب ثقيلة تثقل كاهله ، وتضيق عليه معيشته وخصوصاً أنه غير موظف ولا يتسلم أي مرتبات من الدولة لذلك وضع المشرع في ثنايا نصوصه الاعتبار الشخصي للمكلف عن طريق منحه العديد من السماحات وتختلف أوجه هذا الاعتبار والأغراض التي قصدها المشرع إذ وفر رعاية للمكلف بذاته ولإعانتته على أداء مهامه والقيام بها وخصوصاً أن هذا المكلف غير موظف لدى الدولة وبالتالي لا يتسلم منها راتباً شهرياً وحسناً فعل المشرع عند قيامه بمنح المكلف هذا إعفاءات شخصية لتمكينه من أداء أعماله ، إذ يستحق المكلف لذاته سماحاً مقداره مليونين وخمسمائة ألف دينار عراقي لكل سنة تقديرية ويخصم من دخله الصافي ، ويشمل ذلك المكلف الأعزب أو الأرمل أو المطلق ، وكذلك تستحق هذا السماح المرأة غير المتزوجة وغير المطلقة وغير الأرملة والتي لها دخل مستقل ، بشرط أن لا تتزوج المرأة وإلا فقدت هذا السماح لاندماج دخلها بدخل زوجها⁽¹⁾ ، وقد ضمن هذه الرعاية الذاتية للمكلف في ثنايا نصوص قانون ضريبة الدخل إذ نص على منح الشخص المقيم الإعفاءات الشخصية من الضرائب المستحقة على دخله المقدر عن كل عام على أساس وضعه في السنة التي حقق فيها هذا الدخل وجاء فيه (مبلغ مليونين وخمسمائة ألف دينار عراقي (د.ع) لدافع الضريبة شخصياً (أو لدافعة الضريبة إذا كانت غير متزوجة عدا الأرملة أو المطلقة) أو في حالة عدم إضافة دخل الزوجة إلى دخل الزوج)⁽²⁾ .

(1) د. رائد ناجي احمد ، مصدر سابق ، ص 166.165 .

(2) صدر البند (أ) من الفقرة (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

ومنح المشرع نوعاً من الرعاية الخاصة بشخص المكلف بهدف المحافظة على الروابط الأسرية وتمكين الزوج من الإنفاق على زوجته ومواجهة النفقات المتزايدة وما تقتضيه هذه الرابطة من نفقات معيشية باهظة ، وقد حدد المشرع هذه الرعاية بمنح سماح قدره مليوني دينار عراقي إذا كانت زوجته ربة بيت أو لها دخل مستقل ادمج مع دخل زوجها ويمنح هذا السماح لزوجته واحدة أو أكثر ، ويشترط في منح هذا السماح المقرر عن الزوجة في أن يكون مرتبطاً بعقد شرعي دائم معترف به بموجب القوانين العراقية⁽¹⁾ ، وهذا ما ذهب إليه النص في قانون ضريبة الدخل إذ جاء فيه (..... ومبلغ مليوني د.ع لزوجته دافع الضريبة أو زوجاته إذا كانت الزوجة ربة بيت لا دخل لها أو في حالة إضافة دخلها إلى دخله)⁽²⁾ ، ومن هذا الاتجاه يتبين أن المشرع العراقي قد نص على هذا الاعتبار لتشجيع الشباب على الزواج .

وبذات الأهداف فقد وفر المشرع الرعاية لإنشاء الأسرة في المجتمع عندما منح سماعات للأولاد والتشجيع على زيادة النسل إذ منح المشرع المكلف عن كل ولد من أولاده سماحاً قدره مئتي ألف دينار عراقي حيث جعل المشرع هذا السماح يتعدد مع تعدد الأولاد الذين يعيلهم المكلف ويشمل مصطلح الأولاد في اللغة العربية (الأبناء والبنات) ، ومنح ذات السماح بالنسبة للأولاد الذين تعيلهم وترعاهم المطلقة أو الأرملة ، وهذا ما نص عليه المشرع في قانون ضريبة الدخل إذ نص على أنه (مبلغ مئتي ألف د.ع لكل واحد من أبناء دافع الضريبة بغض النظر عن عددهم) وكذلك نص (..... ومبلغ مئتي ألف د.ع لكل من الأبناء الذين ترعاهم هي حسب القانون بغض النظر عن عددهم)⁽³⁾ .

وأيضاً وفر المشرع رعاية خاصة للمكلف الضريبي إذا ما انقطعت علاقته الزوجية بزوجه بسبب الوفاة أو الطلاق إذ رتب أثراً يتحدد بمنح المكلفة المطلقة أو الأرملة سماحاً خاصاً لذاتها وبمبلغ ثلاثة ملايين ومئتي ألف دينار⁽⁴⁾ ، ولاشك في أن ما يسوغ منح هذا السماح هو مدى حاجة المكلفة له عندما تكون مطلقة أو أرملة ، وطالما كانت المكلفة مطلقة أو أرملة فإنها تمنح هذا السماح إلا أنها إذا ما تزوجت مجدداً فأنها تكون أمام فرضين ، أولهما أن يدمج دخلها مع دخل زوجها وبذلك تفقد سماحها بالكامل ويستحق عنها زوجها السماح المقرر للزوجة وهو مليوني دينار ، وثانيهما ، بقاء دخلها منفصلاً عن دخل زوجها ففي هذا الفرض تستحق السماح المقرر للمكلف ذاته .

المطلب الثاني

الاعتبار الوظيفي للمكلف

ويعرف الاعتبار الوظيفي للمكلف : بأنه اخذ المشرع بنظر الاعتبار مركز المكلف الوظيفي وتوفير الرعاية الشخصية له عند فرضه للضرائب .

وبموجب هذا الاعتبار وفر المشرع الضريبي ومراعاة للظروف الاجتماعية الخاصة التي يمر بها العاملين لدى الدولة والمنتمين لها وظيفياً قام المشرع العراقي بزيادة الرعاية الشخصية لهم عندما قام بمضاعفة السماحات المقررة لهم تمييزاً لهم من بقية الشرائح الموجودة في المجتمع ، وهذا في اعتقادنا مسلك المشرع هذا غير محمود فكان الأجدر بالمشرع العراقي مضاعفة نسبة السماح المقررة لغير الموظفين وذلك لان الموظفين يتقاضون رواتب من الدولة وأمورهم

(1) حسن عداي الدجيلي : شرح قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، ط1 ، مطبعة عصام ، بغداد ، 1988 ، ص132 .

(2) عجز البند (أ) من الفقرة (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(3) البند (ب) وعجز البند (ج) من الفقرة (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(4) ينظر : صدر البند (ج) من الفقرة (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

المعيشية متوازنة وان غير الموظفين هم الأجدد بالرعاية من المشرع ، والحماية التي وجهها المشرع العراقي للموظفين تضمنها قانون الموازنة العامة لسنة 2008⁽¹⁾، إذ نص على العديد من أوجه الرعاية ، منها ما كان رعاية ذاتية ، إذ منح المكلف سماحا لذاته بما في ذلك المرأة التي لها دخل مستقل وليست أرملة أو مطلقة مقداره خمس ملايين دينار عراقي.

ووجدت رعاية زوجية للرابطة بين الزوجين ، إذ يستحق الزوج سماح عن زوجته ربة البيت أو التي لها دخل وادمج مع دخل زوجها مقداره أربع ملايين دينار عراقي .

كما تضمن القانون رعاية خاصة ، بسبب انتهاء الرابطة الزوجية إذ منح سماح للمرأة المطلقة أو الأرملة الموظفة ومقداره (6400000) دينار عراقي ، وإذا تزوجت وأدمج دخلها مع دخل زوجها فان الأخير يستحق عنها سماحا مقداره (4000,000) دينار عراقي إذا كان موظفاً وان بقي دخلها مستقل فإنها تستحق سماحا باعتبارها مكلفا ويكون مقداره (5000000) دينار عراقي .

ووجدت في هذا النص من قانون الموازنة الاتحادية أيضاً رعاية عائلية في جزء منها، إذ منح المكلف سماحاً بسبب الأولاد سواء كان الأم أم الأب الذي يعيل أولاده سماحا عن كل ولد (400000) دينار وتطبق ذات الأحكام بالنسبة لمنح السماح للأولاد لغير الموظفين ، أما الجزء الآخر من الحماية العائلية ألا وهو منح السماح بسبب كبر السن فلم يتضمنه هذا النص⁽²⁾ .

وإزاء الانتقادات التي وجهت إلى موقف المشرع من منحه الحماية في قانون الموازنة للموظفين فقط تدارك موقفه واصدر تعديلاً على قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2008⁽³⁾ ، واصدر تعديلاً يقضي بحذف كلمة (موظف) من نص المادة سالف الذكر وأصبح بموجبه النص شاملاً كافة شرائح المكلفين العاملين في دوائر الدولة والقطاع الخاص ومكلفي الدخل كافة، ومن هذا التعديل يتبين أن المشرع قد توسع في الرعاية للمكلف الضريبي⁽⁴⁾ .

(1) ينظر : البند (أولاً) من المادة (20) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2008 .

(2) د. رائد ناجي احمد ، مصدر سابق ، ص 168.167 .

(3) نشر هذا القرار بالوقائع العراقية بالعدد (4075) في 19 / 5 / 2008 .

(4) الأعمام الصادر عن الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاستقطاع المباشر ، الكتاب السنوي للسنة 2008 ، ص 60 .

المبحث الثالث حق المكلف في الخصوصية

تباشر الإدارة الضريبية مهامها وأنشطتها المتعلقة بالضريبة بواسطة أشخاص آدميين يعملون باسمها ولحسابها وتنظم مراكزهم القوانين والأنظمة المتعلقة بالوظيفة العامة ، وكذلك القوانين الضريبية وتولي هذه القوانين أهمية كبيرة بالنسبة للموظف ، لأن نجاح هذه الإدارة في أداء وظيفتها وخدمتها للخرينة العامة والمكلفين يتوقف على مدى التزام الموظفين بالقواعد القانونية ومدى كفاءتهم وإحساسهم بالمسؤولية ومتطلبات خدمة المصلحة العامة ، إذ لم تعد الوظيفة مجرد مهنة يكتسب من يمارسها رزقه مقابل العمل الذي يؤديه ، وخصوصا إذا ما رجعنا إلى المبدأ السائد في الميدان العام للقانون العام وهي أن الوظيفة (أمانة مقدسة وخدمة اجتماعية) ، فالموظف في دائرة الضريبة هو أداة لتحقيق وتنفيذ برامج الدولة وخططها التي وضعها المشرع بموجب النصوص القانونية ، لذلك هذه الأمانة تفرض على الموظف الالتزام بالمحافظة على حقوق المكلف التي تضمنها القانون الضريبي والقوانين الأخرى التي تضمنت هذه الرعاية .

ومن أنواع الرعاية التي وفرها المشرع للمكلف إلزام الموظف باحترام الحق في الخصوصية عن أسرارته التي تصل إلى علمه بسبب أداء وظيفته ، إذ يطلع الموظف في الإدارة الضريبية أثناء عمله على أمور كثيرة متعلقة بالمكلف مباشرة أو عرضاً ، ويقع عليه واجب كتمانها وعدم إفشاؤها للغير بأي طريقة كانت ؛ لأن هذه الأسرار ليست ملكاً شخصياً للموظف فلا يجوز اطلاق غيره عليها ، وذلك لأن هناك العديد من الأضرار الجسيمة التي قد يسببها الإفشاء لأسرار المكلف التي قد تصيبه اقتصادياً واجتماعياً ، ليمارس أي شخص قانوني نشاطه فان الأمر يستلزم تمتعه بالحرية الكاملة لأداء هذه النشاطات والتي تلزم إحاطة جميع أعماله والبيانات والوثائق والكشوفات المتعلقة بأعماله بسرية تامة ، وهذه الحرية الخاصة في ممارسة الأعمال يقتضيها تمتع المكلف بمركز قانوني يمنحه إياه القانون الذي يقتضي امتناع الإدارة الضريبية عن الإتيان بعمل يتجاوز حق المكلف والرعاية التي وفرها له القانون في هذا المجال فالصالح العام يقتضي منح الحرية للأفراد في ممارسة النشاطات في إطار القانون⁽¹⁾ .

والصالح العام يلزم الإدارة الضريبية بالامتناع عن القيام بأي عمل يخل بهذه الحرية إخلالاً جسيماً من خلال عدم التعرض للمكلفين في نشاطاتهم المفروضة عليها الضريبة وكل ما يتعلق بها وكل ما يتعلق بالمكلف سواء كان متعلقاً بالدخل الخاضع للضريبة أو غيره مما يتعلق بالمكلف من أمور أعماله أو حياته الشخصية ، وهذا ما يمثل جوهر حق المكلف عند القول بأحقية في المحافظة على أسرارته المهنية والشخصية لما قد يسببه الإفشاء من أثار اقتصادية أو اجتماعية سلبية ولهذه الأسباب قد وفر المشرع الرعاية للمكلف نتيجةً للآثار السلبية التي قد تترتب على انتهاك حقه في الخصوصية .

وان المحافظة على أسرار المكلف يرتبط في الأصل بالحق المقابل للإدارة الضريبية في الاطلاع على معلومات المكلف وكل ما يتعلق بدخله سواء أكان خاضعاً للضريبة أم لم يكن خاضعاً كأن يكون معفي وارادات الإدارة الضريبية التأكيد من خضوعه للضريبة من عدمه، ومما تقدم يتبين لنا أنه هذه الأسباب التي دفعت المشرع إلى وضع الاعتبار الشخصي للمكلف في الميدان الضريبي من خلال منعه إفشاء أسرار المكلف وانتهاك حقه في الخصوصية ومن خلال استقراء موقف المشرع العراقي وجدنا أن الاعتبار الشخصي الخاص بحق المكلف الضريبي بالخصوصية قد ضمنه

(1) قيس حسن عواد البدراني : المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 2002 ، ص 98.94 .

المشرع في العديد من التشريعات ابتداءً بالدستور وانتهاءً بالقوانين العادية وسنقسم هذا المبحث على أربعة مطالب نستعرض في الأول الاعتبار الدستوري لخصوصية المكلف ونبين في الثاني الاعتبار الجنائي لخصوصية المكلف ونناقش في الثالث الاعتبار الإداري لخصوصية المكلف وفي الرابع الاعتبار المنصوص عليه في قانون الضرائب .

المطلب الأول

الاعتبار الدستوري لخصوصية المكلف

وهو الاعتبار الشخصي الذي ضمنه المشرع نصوص الدستور ، والتي تضمن حق المكلف في الخصوصية في عدم إفشاء أسرارهِ وعدم جواز البوح بها ممن علم بها ، وقد عزز المشرع العراقي هذه الرعاية للمكلف في الدساتير المتعاقبة وسنقصر كلامنا على الدستور النافذ فقط ، إذ تضمن دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ نصاً ينص على حق كل فرد من أفراد المجتمع بالخصوصية ولا يجوز إفشاء أسرارهِ إذ نص على أنه (لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية)⁽¹⁾. ومن هذا النص يتبين أن المشرع الدستوري قد راعى الاعتبار الشخصي للمكلف عندما ضمن الحق في الخصوصية الخاص بالمحافظة على أسرارهِ وعدم إفشاءها هو مبدأ دستوري في صلب الدستور ويمكن سحب هذا المفهوم إلى ميدان القانون الضريبي وعدّ حق المكلف بعدم إفشاء أسرارهِ حقاً يكفله الدستور على الرغم من عدم النص عليه بصورة مباشرة إلا أنه يستقى من هذا المبدأ العام وكون الدستور يعلو على جميع القوانين العادية فبالتالي تسري أحكامه على جميع القوانين .

المطلب الثاني

الاعتبار الجنائي لخصوصية المكلف

وهو الاعتبار الشخصي الذي ضمنه المشرع قانون العقوبات والخاص بحق الأشخاص بالخصوصية ومن ضمنهم المكلف الضريبي إذ جرم قانون العقوبات أي فعل ينصب على إفشاء أسرار المكلف الضريبي ، ومن خلال الاطلاع على نصوص قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل وجدنا أكثر من نص يعاقب على إفشاء الأسرار ويلزم من علم بها بالامتناع عن إفشاؤها وإلا تعرض للعقاب ، إذ تضمن القانون سالف الذكر تحت فصل تجاوز الموظفين لحدود وظائفهم نصاً يعاقب على إفشاء الموظف أو المكلف بخدمة عامة لإسرار وصلت إلى علمه بحكم وظيفته إذ جاء فيه (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات وبالغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين : كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أفشى أمراً وصل إلى علمه بمقتضى وظيفته لشخص يعلم وجوب عدم أخباره به)⁽²⁾. ومن هذا النص يتبين لنا أن المشرع الجنائي العراقي قد عاقب الموظف أو المكلف بخدمة عامة ويشمل هذا الموظف الضريبي الذي يفشي أسرار تتعلق بالمكلف الضريبي إلى شخص يعلم عدم وجوب إخباره ، وهذا ما يجسد الاعتبار الجنائي لخصوصية المكلف .

وإذا كان هذا النص قد قصر الإلزام والعقاب فقط على الموظف أو المكلف بخدمة عامة ، فقد وسع في نص آخر من دائرة الملزمين بعدم إفشاء الأسرار ووسع من جانب الحماية الجنائية للمكلف الضريبي إذ نص على أنه (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته أو مهنته

(1) صدر البند (أولاً) من المادة (17) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

(2) صدر المادة (327) من قانون العقوبات النافذ .

أو صناعته أو فنه أو طبيعة عمله بسر فافشاه في غير الاحوال المصرح قانوناً أو استعمله لمنفعته أو منفعة شخص آخر . ومع ذلك فلا عقاب إذا اذن بإفشاء السر صاحب الشأن فيه أو كان إفشاء السر مقصوداً به الاخبار عن جناية او جنة (أو منع ارتكابها) (1) .

ومن هذا النص يتبين أن المشرع الجنائي قد وسع من دائرة المشمولون بأحكام هذه المادة إذ ألزمهم بعدم إفشاء أسرار وصلت إلى علمهم بحكم الوظيفة أو المهنة أو الصناعة أو الفن أو طبيعة العمل ، وعاقبهم في حالة الإفشاء لهذه الأسرار ، وهذا ينطبق على أسرار المكلف الضريبي ، ويجسد هذا النص الاعتبار الجنائي لخصوصية المكلف .

الفرع الثالث

الاعتبار الإداري لخصوصية المكلف

وهو الاعتبار الذي ضمنه المشرع قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام والذي يهدف بموجبه إلى رعاية خصوصية المكلف الضريبي شخصياً وإلزام موظفي الإدارة الضريبية باحترام حقوق المكلف وعدم إفشاء أسرارهم وإلا تعرض الموظف الضريبي إلى العقوبات الإدارية ، ومن خلال الاطلاع على قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (14) لسنة 1991 المعدل ، وتحت فصل واجبات الموظفين وجدنا أن المشرع قد ألزم الموظف بكتمان الأسرار التي تصل إلى علمه بحكم وظيفته إذ نص على إلزام الموظف (كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته أو أثناءها إذا كانت سرية بطبيعتها أو يخشى من افشائها الحاق الضرر بالدولة أو الأشخاص أو صدرت إليه أوامر من رؤسائه بكتمانها) (2) .

ومن هذا النص يتبين أن المشرع قد ألزم الموظف بصورة عامة ويندرج ضمن مفهومه الموظف الضريبي بكتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته أو أثناء أداءها ومن هذه المعلومات معلومات المكلف الضريبي ، وهذا ما يجسد الاعتبار الإداري لخصوصية المكلف ، ولم يقتصر قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام على هذا النص بل زاد في الحماية المقررة للمكلف الضريبي إذ نص على انه (..... ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته ، ولا يجوز له أن يحتفظ بوثائق رسمية سرية حتى بعد إحالته على التقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه) (3) . ومن هذا النص يتبين أن المشرع قد عزز الاعتبار الإداري لخصوصية المكلف من خلال إلزام الموظف حتى بعد انتهاء خدمته في دوائر الدولة ومنهم المكلف الضريبي بالحفاظ على أسرار المكلف وعدم إفشاؤها ، وهذا ما يجسد رعاية شخص المكلف ودخله أدارياً .

المطلب الرابع

الاعتبار المنصوص عليه في قانون ضريبة الدخل

وهو الاعتبار الشخصي الخاص بخصوصية المكلف الضريبي وحده والتي تضمنها القانون الضريبي ، إذ تضمن قانون ضريبة الدخل النافذ نصاً يلزم احترام خصوصية المكلف في عدم إفشاء أسرارهم إذ جاء فيه (تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظور إفشاؤها على من

(1) المادة (437) من قانون العقوبات النافذ .

(2) صدر البند (سابعاً) من المادة (4) قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام النافذ .

(3) عجز البند (سابعاً) من المادة (4) قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام النافذ .

ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم إلا أن للسلطة المالية أن تعطي دوائر الدولة والقطاع العام 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⁽¹⁾ .

ومن هذا النص يتبين أن المشرع العراقي قد برز الاعتبار الشخصي لخصوصية المكلف الضريبي عن طريق إيراد نص في قانون ضريبة الدخل يقرر حماية أسرار المكلف ومعلوماته ، من خلال إلزامه الإدارة الضريبية في العراق بعدم إفشاء أسرار المكلف الضريبي وشمل هذا الإلزام جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلف وعدّها أسراراً لا يجوز إفشاؤها أو البوح بها لأي كان ، وكان هذا الالتزام عاماً إذ شمل كافة موظفي الإدارة الضريبية أي كل من ينتمي إليها برابطة الوظيفة وإلى جانب هذه الفئة يلزم القانون الغير من علم بمعلومات عن المكلف الضريبي عدم جواز إفشاؤها ولو لم يكن موظفاً مختصاً أو موظفاً أصلاً في الإدارة الضريبية ، وحسناً فعل المشرع العراقي عندما وسع من نطاق الرعاية الشخصية لخصوصية المكلف الضريبي في ميدان الحفاظ على أسرارها وهذا هو الأصل ، إلا أن هذا الأصل قد أورد عليه المشرع العراقي مجموعة من الاستثناءات أي أن الاعتبار الشخصي لخصوصية المكلف ليس مطلقاً وإنما مقيد بمجموعة من الاستثناءات وهي :

1- أعطى المشرع للإدارة الضريبية السلطة التقديرية في ميدان إفشاء البيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات ، إذا اقتضت هذه الإدارة بأنها ليس مما يحظر إفشاؤه ، والجهة التي يمكن الإفشاء لها هي دوائر الدولة والقطاع العام فقط .

2. كذلك أجاز المشرع الضريبي إفشاء المعلومات الخاصة بالمكلف إلى دوائر الدولة والقطاع العام إذا تعلق الأمر بتنفيذ أحكام القانون .

3. كما أجاز إفشاء الأسرار إلى دوائر الدولة والقطاع العام إذا كان الغرض منه تعقيب أي جرم ارتكبه يتعلق بالمسائل الضريبية اتهم المكلف بارتكابه ، بشرط أن لا تتعلق المعلومات بتحديد مفردات دخل المكلف فهذه من المسائل التي لا يجيز قانون ضريبة الدخل اطلاع الغير عليها .

(1) المادة (53) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

بعد إن يسر الله لي سبيل بحثي الموسوم بـ (الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي في التشريع العراقي) توصلت إلى العديد من الاستنتاجات والتوصيات نلخصها على النحو الآتي :

أولاً : الاستنتاجات :

1. ارتباطاً بمبدأ العدالة الضريبية نجد أن المشرع العراقي لم يغفل الجانب الإنساني في تشريعاته، وإنما ضمّن نصوصه سواء الدستور أو التشريع الضريبي من خلال تضمينه لمبدأ إعفاء الحد الأدنى للمعيشة وترك ذلك الجزء من الدخل أو الثروة من إخضاعه للضريبة لتوفير مستوى معيشي لائق للمكلف ومراعاة الاعتبار الشخصي للمكلف من خلال مراعاة الاعتبار المدني له والذي يجسده مبدأ المساواة أمام القانون والاعتبار الإنساني الذي يجسده مراعاة مستوى المعيشة للمكلف والاعتبار المادي القائم على أساس منع الازدواج الضريبي .

2- ويقوم الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي على أساس مراعاة الظروف الشخصية والأعباء العائلية للمكلف من خلال تضمين تشريعات الضرائب السماحات الشخصية مراعاةً للأعباء العائلية وتمكين المكلف من استخدامها لشؤون العائلة .

3- وأيضاً راعى المشرع العراقي الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي وألزم الإدارة الضريبية متمثلة بموظفيها باحترام خصوصية المكلف الضريبي وعدم إفشاء الأسرار والمعلومات الخاصة بالمكلف سواء تعلقت بعمله أو بشخصه لغرض حمايته وبث روح الطمأنينة في نفسه والارتياح للإدارة الضريبية من عدم إفشاؤها لإساره الخاصة بها وهذه الاعتبار الشخصي أولاه المشرع أهمية كبيرة من خلال النص عليه في الدستور وقوانين الضرائب وقانون العقوبات وقانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام .

ثانياً : التوصيات :

1. لغرض ترصين مفهوم الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي في القانون العراقي والتوسع في مفهوم العدالة الضريبية نصي المشرع بضرورة الأخذ بنظر الاعتبار الظروف البدنية والنفسية للمكلف إلى جانب الظروف الأخرى التي ضمّنها المشرع في القانون .

2- نصي المشرع بإصدار قانون يحدد مفهوم الحد الأدنى للمعيشة وفق ما نص عليه الدستور العراقي ؛ وذلك لتأكيد الاعتبار الشخصي للمكلف الضريبي ، كما نصي المشرع بإقرار حد أدنى للمعيشة لكل مكلف وحسب ظروفه الخاصة وعدم اعتماد حد واحد لجميع الأسر .

3. توسيع نطاق شمول المكلف بالسماحات لتشمل جميع الأشخاص الذين يتولى المكلف الإنفاق عليهم .

4. نصي المشرع بإحاطة السلطة المالية علماً من خلال التعليمات التي تصدرها للإدارات الضريبية بضرورة مراعاة خصوصية المكلف وعدم إفشاء أسرار له لكي تتولد الثقة بالإدارات الضريبية .

المصادر

- 1- حسن عداي الدجيلي : شرح قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، ط1، مطبعة عصام ، بغداد ، 1988 .
- 2- د. حيدر وهاب عبود : مبدأ المساواة أمام الضريبة (دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية)، بحث منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن كلية القانون ، الجامعة المستنصرية ، المجلد (2) ، س (4) ، ع (5) ، 2009 .
- 3- د. حسين خلاف : الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1966 .
- 4- د. خالد الشاوي : نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي ، ط3 ، منشورات جامعة قار يونس ، بنغازي ، 1989 ، ص187 .
- 5- د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط1 ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2012 .
- 6- د. عبدالعال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج1 ، ط1، مطبعة العاني ، بغداد ، 1972 .
- 7- قيس حسن عواد البدراني : المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة الموصل ، 2002 .
- 8- دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .
- 9- قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 المعدل .
- 10- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (14) لسنة 1991 المعدل .
- 11- قانون توزيع أرباح المنشآت الاقتصادية رقم (56) لسنة 1982 ، منشور بالوقائع العراقية بالعدد (2889)، في 31 / 6 / 1982 .
- 12- قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2008 .
- 13- الأعمام الصادر عن الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاستقطاع المباشر ، الكتاب السنوي للسنة 2008.