



## الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف في الشؤون الضريبية

م. م محمد حاتم فرج

mhmdhatmalysawy5@gmail.com

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

## The Legal protection For data and details of the person in charge in tax affairs

Assist. Lecturer. Mohammed Hayao Farah Ali  
FEDERAL BOARD OF SUPREME AUDIT

### المستخلص

ان من مستلزمات العمل الضريبي ان تكون هناك علاقة وثيقة ومتبادلة بين اطراف العلاقة الضريبية وهم كل من الإدارة الضريبية والمكلف , ومن ابرز سمات مظاهر الثقة بين اطراف العلاقة المذكورة هو التزام الادارة الضريبية ممثلة بموظفيها الذين يمارسون السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون من الاطلاع والتحري عن مفردات دخل المكلف هو الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات التي يطلع عليها وعلى كل ما يتصل بنشاط المكلف وما تتضمنه من سجلاته ودفاتره التجارية من معلومات وبيانات عن دخله ونشاطه , وذلك من اجل تحقيق الاستقرار في العمل الضريبي وحتى لا يتردد المكلف في تقديم كل المعلومات التي تخصه وتخص الدخل الخاضع للضريبة من اجل تحقيق التوازن بين مصلحتين المصلحة العامة متمثلة برفد الخزينة بالأموال ومصلحة خاصة تمثل مصلحة المكلف في الحفاظ على معلومات نشاطه الذي يمارسه وعدم جواز اطلاع الغير عليه الا في الاحوال التي يصرح بها القانون . الكلمات المفتاحية: الضريبة , الحماية, المكلف

### Abstract

One of the requirements of tax work is that there should be a close and reciprocal relationship between the parties to the tax relationship who are both the tax administration and the taxpayer the taxpayers income vocabulary and maintaining the confidentiality of information and data and everything related to the taxpayers activity and the information and data contained in his records and commercial books about his income and activity in order to achieve stability in the tax work and so that the taxpayer dose not hesitate to provide all the information that pertains to

him and the taxable income in order to achieve the balance between two interests the public interest represented by by supplying the treasury with funds and a private interest representing the taxpayers interest in preserving the information of his activity that he practices and the inadmissibility of third party accessing it except in the cases authorized by law . **Keywords:** tax, protection, taxpayer

### المقدمة

تعد الضريبة مصدراً مهماً وسيادياً لإيرادات الدولة لغرض سد النفقات الضرورية واللازمة لشباع الحاجات العامة للمجتمع, فالقانون الضريبي وجد لتوطيد الثقة بين طرفي العلاقة الضريبية وهما المكلف والسلطة المالية ومن ابرز معالم الثقة هو ان تلتزم الادارة المذكورة بالحفاظ على سرية البيانات والمعلومات وكل ما يتصل بمفردات دخل المكلف الضريبي ونشاطه؛ وذلك لتحقيق الاستقرار في العمل الضريبي وحتى يتجاوز المكلف التردد في الافصاح عن مصادر دخله وحتى يكون صادقاً في الاقرار المقدمة من قبله والذي تلزمه السلطة المالية بتقديمه في الوقت المحدد وفق القانون, ام بالنسبة للسلطة المالية فالأمر لا يقل اهمية لها لان مصلحتها تقتضي الحفاظ على أمن وسرية المعلومات والبيانات التي تطلع عليها بحكم السلطات التي يمنحها القانون في تتبع دخل المكلف الامر الذي يجعلها تحتفظ بسلطتها وهيبتها كجهة تمثل الدولة التي تُعدّ صاحبة السيادة والسلطان, فالمحافظة على سرية بيانات ومعلومات المكلف يعتبر من الحقوق الواجبة التي يطلبها المكلف في نطاق العمل الضريبي, لذا لا بد من معرفة نطاق الحماية التي يرسمها القانون لبيانات ومعلومات المكلف والاستثناءات التي ترد عليها فضلاً عن اهم الضمانات التي رسمها القانون سواء على مستوى التشريع الدستوري او على مستوى التشريع العادي ومن بينها القانون الضريبي.

**اشكالية البحث:** تتمحور الاشكالية التي يثيرها موضوع البحث بالتساؤل الآتي:

ما مدى فاعلية وكفاية الحماية القانونية التي يضفيها المشرع على بيانات ومعلومات المكلف الضريبي؟ وينبثق من هذا التساؤل العام تساؤلات فرعية نحددها بالنقاط الآتية:

١- ماذا يراد ببيانات ومعلومات المكلف الضريبي؟

٢- ما مدى ونطاق تلك البيانات والمعلومات الضريبية وهل حددها المشرع بنصوص

خاصة؟.



٣- ما هي انواع الحماية القانونية التي تقرها التشريعات لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي؟.

٤- اي العقوبات تطبق في حالة قيام الموظف الضريبي بإفشاء المعلومات والبيانات التي تتعلق بدخل او نشاط المكلف هل تطبق العقوبة المنصوص عليها في القانون الضريبي ام العقوبة المنصوص عليها في القانون الجنائي؟.

**فرضية البحث:** تكمن فرضية البحث في ان النصوص القانونية التي تقر الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي يجب ان تمتاز بإمكانية تحقيق التوازن بين مصلحتين متضادتين أحياناً , وهما مصلحة المكلف في بقاء بياناته ومعلوماته الخاصة التي تتعلق بمفردات دخله طي الكتمان, هي مصلحة خاصة, ومصلحة الادارة الضريبية في الحصول على المعلومات والبيانات التي من خلالها يمكن الوصول الى حقيقة دخل المكلف لغرض استيفاء حق الخزينة العامة للدولة, وهي مصلحة عامة, والتي ينبغي أن تغلب على مصلحة المكلف الخاصة.

**أهمية البحث:** تتجلى أهمية اختيارنا لموضوع " الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف في الشؤون الضريبية" محلاً لهذه الدراسة اتساقاً مع اهتمامات الفكر القانوني المعاصر, الذي اصبح يولي عناية ملحوظة لمختلف الموضوعات المتعلقة بعائدات وايرادات الدولة العامة ولأسيما الإيرادات الضريبية التي تشكل مصدراً مهماً في رفق خزينة الدولة الاموال, والمشكلات العديدة المتصلة بها لاسيما فيما يتعلق بحماية شؤون المكلف الخاصة والتي تتعلق ببياناته ومعلوماته وفرض حكم القانون , وتحقيق التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية وهما المكلف والسلطة المالية.

**اهداف البحث:** ترمي هذه الدراسة الى تحقيق عدة اهداف متكاملة لعل من اهمها ما يلي:

- ١- استجلاء مفهوم الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي.
- ٢- تحديد نطاق تلك الحماية من خلال بيان موقف القوانين التي تقر هذه الحماية.
- ٣- التوصل الى نتائج فاعلة في تحقيق فاعلية وكفاية تلك الحماية لشؤون المكلف الضريبي الخاصة.

**منهج البحث:** لقد اعتمدنا في اعداد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لبعض نصوص مواد القانون الضريبي ومناقشتها بأسلوب علمي لغرض استخراج النتائج المفيدة ومن ثم اعتمدنا الاسلوب المقارن في بعض مواطن البحث منها القانون المصري والقانون الاردني

فيما يتعلق بموضوع الحماية القانونية لسرية وعملية الاحالة الى القوانين العقابية في حالة اذا اراد توقيع عقوبات اشد من المنصوص عليها في القانون الضريبي.

**هيكلية البحث:** سوف يتم تقسيم البحث الى مبحثين مسبق بمقدمة خصصنا المبحث الاول لدراسة نطاق البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلف الضريبي والاستثناءات الواردة عليه وتم تقسيمة على مطلبين : تناولنا في المطلب الاول النطاق المادي والشخصي لبيانات ومعلومات المكلف الضريبية وخصصنا المطلب الثاني لبيان الاستثناءات الواردة على البيانات والمعلومات الضريبية, اما المبحث الثاني فخصصناه لبيان الضمانات القانونية لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي .

### المبحث الاول

#### نطاق البيانات والمعلومات الضريبية والاستثناءات الواردة عليها

لكي تقوم الادارة الضريبية بالمهام الموكلة اليها ولغرض مكافحة الغش والتهرب الضريبي الذي يقوم به المكلف الضريبي بقصد التخلص من دفع الضريبة فقد منح المشرع السلطة المالية صلاحية التعرف على دخل المكلف من خلال الاطلاع<sup>(١)</sup>, على سجلات المكلفين ودفاترهم التي تحتوي على المعلومات والبيانات الضريبية للتأكد من صحة الاقرار الضريبي المقدم من المكلف لدواعي المصلحة العامة, وفي مقابل ذلك لا بد ان تلتزم الادارة الضريبية بالمحافظة على سرية المعلومات والبيانات التي تطلع عليها وعدم افشاء هذه المعلومات او البيانات او اي وثائق تتعلق بدخل المكلف الا في الاحول التي يصرح بها القانون, لذا فان الحديث عن الحماية القانونية لسرية البيانات والمعلومات الضريبية يستلزم وجود موضوع يتعلق بالبيانات والمعلومات التي تشكل المادة التي يمنع افشاؤها اضافة الى توضيح الاستثناءات التي اوردها المشرع والتي يجيز فيها افشاء الاسرار الضريبية<sup>(٢)</sup>, لذا سوف نقسم المبحث الاول الى مطلبين نتناول في المطلب الاول النطاق المادي والشخصي للبيانات والمعلومات الضريبية, ونتطرق في المطلب الثاني الاستثناءات التي ترد على المعلومات

(١) لم تتطرق التشريعات الضريبية الى تعريف حق الاطلاع ومنها التشريع الضريبي العراقي لذلك اتجهت جهود الفقهاء الى تعريف حق الاطلاع بانه ( الحق الممنوح لموظفي السلطة المالية الذي بمقتضاه يكون لهم حق الاطلاع على دفاتر وسجلات واوراق المكلف للتأكد من صحة الاقرار ولربط الضريبة على النحو الصحيح) وللمزيد ينظر د. أحمد الجامع, علم المالية العامة, ج ١, ط ٢, دار النهضة العربية, مصر, ١٩٧٠, ص ٢٤٩ (٢) أ. عادل نوادي: الحماية الدستورية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري, بحث منشور في مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية, ٢٤, ٢٠١٧, ص ٢٥.



والبيانات الضريبية والتي اجاز المشرع الضريبي الافصاح عنها وعدّ ذلك عدم انتهاك للسرية الضريبية وعلى النحو التالي:

### المطلب الاول

#### النطاق المادي والشخصي للمعلومات والبيانات الضريبية

أن الكلام عن الحماية القانونية لسرية البيانات والمعلومات الضريبية يتطلب بيان نطاق عمل مبدأ السرية، وحتى يطبق هذا المبدأ لابد من وجود موضوع يتصل بهذا المبدأ من بيانات ومعلومات تشكل المادة الاساسية التي يجب حظر افشاؤها، ومن ثم لا بد من وجود اشخاص محددين يتعلق بهم هذا الالتزام بصورة حصرية دون غيرهم<sup>(1)</sup> وللإحاطة بتفاصيل النطاق المادي والنطاق الشخصي للبيانات والمعلومات التي تتعلق بالشؤون الضريبية سنقسم هذا المطلب الى فرعين نتناول في الفرع الاول النطاق المادي للبيانات والمعلومات الضريبية، فيما نخصص الفرع الثاني لبيان النطاق الشخصي للبيانات والمعلومات الضريبية وعلى النحو الآتي:-

### الفرع الاول

#### النطاق المادي للبيانات والمعلومات التي تتصل بالشأن الضريبي

يتمثل النطاق لبيانات ومعلومات المكلف بالوثائق المادية التي تعبر عن حقيقة دخل المكلف والتي يفرض القانون الضريبي على المكلف تقديمها خلال المدة التي يحددها ، حيث تتضمن هذه الوثائق بيانات تتصل بالمكلف ، وهناك بيانات ومعلومات تتعلق بالإدارة الضريبية فكل ما تحويه هذه الوثائق المادية يجب ان يحاط بالسرية ولا يجوز الكشف عنها او الافصاح الا في الحالات التي يبينها القانون ق وبيانات واوراق والتي تشكل بدورها ما يعرف بالملف الضريبي للمكلف لذا سنوضح النطاق المادي بشي فن التفصيل في النقاط الآتية:-

**أولاً:- البيانات والمعلومات التي تتصل بالمكلف الضريبي:** وتشمل كل ما يلتزم المكلف الضريبي بتقديمه الى السلطة المالية من الاقرارات الضريبية التي تؤيد صحته<sup>(2)</sup>، حيث ان علاقة المكلف بالإدارة الضريبية تبدأ من لحظة التسجيل لدى الدائرة والمباشرة بفتح ملف ضريبي خاص به والذي يحتوي على البيانات والمعلومات الشخصية والعائلية والتي تشمل

(1) علي غني عباس الجنابي: التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية و ضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) سنة 1982، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق، جامعة النهرين، 2003، ص 68،

(2) طالب نور الشرع : الجريمة الضريبية، ط 1 ، دار وائل للنشر، الاردن، 2005، ص 185.

صور البطاقة الشخصية الخاصة به ولعائلته لغرض بيان اذا كان المكلف اعزب او متزوج او غير متزوج اضافة الى شموله بالإعفاءات والسماحات وكذلك شهادة التخرج التي تؤهله الى ممارسة مهنة معينة كالمحامي والطبيب<sup>(١)</sup>. ومن الجدير بالذكر هناك بيانات ومعلومات تتعلق بدخل المكلف الخاضع للضريبة وتشمل كل المستندات والوثائق التي تثبت مصدر دخل المكلف في مجال او نشاط معين كشهادة التخرج التراخيص الخاصة بممارسة مهنة وايضاً صور من عقد الايجار الخاص بمحل العمل, وفي حالة اذا كان نشاط عمل المكلف يتخذ صورة شركة فيجب ان يحتوي الملف الضريبي على نسخة من عقد الشركة؛ وذلك لأهمية الموضوع في عملية تقدير الضريبة وفرضها؛ لأن الشركة تعامل معاملة ضريبية تختلف عن الشخص الطبيعي<sup>(٢)</sup>, اما المعلومات والبيانات التي تتصل بالذمة المالية للمكلف الضريبي فهي تتضمن المعلومات التي تتوافر لدى السلطة المالية عن الذمة المالية للمكلف مثال ذلك الاملاك التي تعود اليه من عقارات ومنقولات وكذلك رصيده في البنك وغيره مما يصل الى علم السلطة المالية سواء اثناء عمليات التقدير او بسببها والتي من خلالها يمكن التوصل الى حقيقة دخل المكلف<sup>(٣)</sup>.

**ثانياً: - البيانات والمعلومات التي لها علاقة بالسلطة المالية:** ان المعلومات التي تتعلق بالسلطة المالية تشتمل على التعليمات والاورام والوثائق الرسمية التي تصدر من السلطة المالية والتي لها علاقة بعملها كدائرة مالية والتي تحتوي على عبارات او اشارات يستفهم من خلالها عدم الرغبة او السماح لغير السلطة المالية بالاطلاع عليها كعبارة (سري وشخصي)؛ وذلك لصلتها بالدائرة الضريبية حصراً مثالها المخاطبات والكتب الرسمية التي تحدد ضوابط معينة للعمل الضريبي أو التي تتصل بموظفي الادارة الضريبية ذاتهم او التي لها علاقة بممارسة العمل الضريبي<sup>(٤)</sup>, حيث تصدر الهيئة العامة للضرائب تعليمات تحتوي على فقرات تبين قيام موظفي السلطة المالية اتباع افضل الطرق والصيغ الامنية في المحافظة على

(١) د. سنية احمد يوسف : الاطار القانوني للملف الضريبي, دار الجامعة الجديدة للنشر , الاسكندرية, ٢٠٠٤, ص٤٠-٦٢.

(٢) زينب منذر جاسم : ضريبة الدخل على الاشخاص المعنوية, دراسة مقارنة, رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون , جامعة الموصل, ٢٠٠٤, ص٣٢-٣٣.

(٣) عمار فوزي المياحي: حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) سنة ١٩٨٢ المعدل, اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق جامعة النهرين, ٢٠٠٤, ص١٩

(٤) ينظر الكتاب الصادر عن امانة مجلس الوزراء بالعدد (٤٣١٨) في ٢٠٠٠/١١/٤ الخاص بالحاسب الضريبي الذي اشير اليه سري وشخصي على الفور.



الوثائق والبيانات التي لها علاقة بدخل المكلف وعدم السماح لغير المخولين قانوناً بالاطلاع عليها<sup>(١)</sup>.

## الفرع الثاني

### النطاق الذاتي للبيانات والمعلومات التي تتصل بالشأن الضريبي

يتمثل النطاق الذاتي للبيانات والمعلومات الضريبية الخاصة بالمكلف من خلال بيان الأشخاص الذين يشملهم واجب الالتزام بالسرية في مجال الضرائب على الدخل ؛ لأن عمل السلطة المالية يحتوي على الكثير من الاختصاصات لموظفيها إضافة الى الاعمال التي ترافق العملية الضريبية من البداية حتى النهاية ، والتي يقوم بها اشخاص لا يختصون بممارسة عمل محدد بعينه مثال الاعمال التي يمارسها اعضاء الضبط القضائي وكذلك عمل المخمين وانما يقومون بممارسة اعمال اصدار الكتب الرسمية او طباعتها ونسخها وغيرها من الاعمال التي تصاحب اصدار وثيقة رسمية او معاملة حكومية ، واستناداً الى ذلك فان هناك فئة من الاشخاص الذين يجب عليهم الالتزام بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم عملهم في مجال الضريبة وهؤلاء الاشخاص سوف نوضحهم في النقاط الآتية :-

**أولاً:- الموظفين الذين يمارسون حق الاطلاع:** ويراد بهم جميع الموظفين الذين يقومون بممارسة عمليات التخمين والتدقيق وكذلك موظفي قسم الرقابة حيث يجرى العمل في الادارة الضريبية على تشكيل لجان مختصة ينحصر عملها في التحري عن دخول المكلفين وتدقيق وفحص البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلف وزيارة اماكن مزاوله نشاط المكلفين الذين يمارسون فيها اعمالهم وهم هذه اللجان هي لجنة المسح الميداني التي تتولى عملية تقدير دخل اصحاب المحلات التجارية المشهورة وذات السمعة الكبيرة ومحلات البيع بالجملة, ولجان الكشف الخاصة التي تمارس مهمة الاطلاع موقعياً على نشاط المكلفين أما بمبادرة من الادارة الضريبية او بناءً على طلب من المكلف ولها الحق في توجيه الأسئلة والاستفسارات للمكلفين لغرض الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية للتوصل الى حقيقة دخل المكلف<sup>(٢)</sup> اضافة الى ذلك هناك لجان الكشف الخاص التي تختص

(١) وللمزيد من التفصيل ينظر عمار فوزي كاظم المياحي , مصدر سابق , ص ٧٦.  
(٢) محمد حاتم فرج علي: الحماية القانونية للخصوصية في المجال الضريبي "دراسة مقارنة", رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس القانون والعلوم السياسية , جامعة الأنبار , ٢٠١٩, ص ٥٨ .

بالاطلاع على المكان الذي يزاول فيه المكلف نشاطه واعماله اما بناءً على طلب من المكلف او بمبادرة من قبل الادارة الضريبية .

ومن الجدير بالذكر هناك ايضاً لجان الكشف السرية التي تشكل بصورة سرية وتنتقل بشكل مفاجئ الى مكان مزاوله نشاط المكلف لغرض الوقوف على الدخل الحقيقي وفي مقابل ذلك تلتزم هذه اللجان بالمحافظة على سرية المعلومات والبيانات الضريبية التي يطالعون عليها بحكم عملهم والتي لها علاقة مباشرة بأموال المكلف ونشاطاته (١) .

**ثانياً:- الموظفين المختصين بنظر المنازعات الضريبية :** ويقصد بهم جميع الموظفين الذين يتولون النظر في المنازعة الضريبية(٢) في جميع مراحل النظر فيها من بداية تقديم الاعتراض ولغاية مرحلة التمييز , وتتشكل هذه الهيئات او الجهات من السلطة المالية بالنسبة لجهات الاعتراض في المرحلة الاولى واعضاء لجان الاستئناف حيث تتشكل هذه اللجان من قاض من الصنف الثاني وعضوين من الموظفين المختصين بالأمر المالية, واعضاء احتياط يشغلون مكان الاعضاء الاصليين في حالة غيابهم او غياب احدهم(٣) , اما في مرحلة التمييز حيث يتم تشكيل هيئة تمييزية برئاسة قاضي من محكمة التمييز وعضوين من المدراء العامين في وزارة المالية وعضو من اتحاد الغرف التجارية العراقية وعضو من اتحاد الصناعات العراقية(٤), اضافة الى هؤلاء الموظفين يضاف اليهم كتاب الضبط وغيرهم من الموظفين(٥) .

**ثالثاً :- الغير :** ان قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لم يحصر الالتزام بالسرية الضريبية في المحافظة على المعلومات والبيانات التي تتعلق بدخل المكلف على موظفي الادارة الضريبية وموظفي القطاع العام فحسب وانما نجد انه اضاف الى

(١) د. عبد الباسط علي جاسم : حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي, مجلة الرافدين للحقوق, مج ١١, ع ٤٢, ٢٠٠٩, ص ٢٢٥-٢٢٦.

(٢) تعرف المنازعة الضريبية بانها ( المنازعة التي تدور بين السلطة المالية والمكلف بالضريبة أو من يمثله او ينوب عنه حول مدى مشروعية وصحة قرارات تقدير الضريبة وتحصيلها من جهة ومشروعية الاجراءات المتبعة في تقديرها او تحصيلها من جهة اخرى) وللمزيد ينظر حسين الظاهري: المنازعة الضريبية شرح قانون الاجراءات الجبائية , دار الخلدونية للنشر والتوزيع , الجزائر, العقبة, ٢٠٠٨, ص ٧-٨.

(٣) ينظر الفقرات ( أولاً) و(ثانياً) من المادة (٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٤) ينظر المادة (٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ

(٥) د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي , الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة, الموصل, ٢٠٠٢, ص ٤١٩





الموظفين الذين سبق ذكرهم اشخاص آخرين يشار اليهم بالغير , ونلاحظ ان هذا المفهوم يشير الى نوعين من الاشخاص هم المكلفين الذين يراد مقارنة اقراراتهم المتعلقة بدخولهم وارباحهم والمبالغ الواجبة الخصم من حساباتهم بما يقابلها لدى مكلف آخر حتى تتوافر لديه قناعة تامة بانه يعامل بصورة متساوية مع غيره من المكلفين ولكن هذا الاجراء ليس مطلق وانما يجب الحصول على موافقة المكلف الذي تعود له تلك البيانات والمعلومات والآء عد ذلك انتهاك لسرية المعلومات والبيانات الضريبية, أما النوع الاخر فهم الاشخاص الذين لا يعملون في الادارة الضريبية اي غير موظفين فيها كما هو الحال بالنسبة للمهندس والمقاول والخبير<sup>(١)</sup> .

رابعاً: **— موظفي التقدير والتحصيل:** ويراد بهم الموظفين الذين يقومون بممارسة اختصاصات تتعلق بالحسابات الخاصة بالمكلفين وعمليات التحصيل والتقدير والتدقيق الضريبي وغيرها مما يتطلب عمل الادارة.

وفي ضوء ما تقدم نجد ان جميع المعلومات والبيانات التي يطلع عليها موظفي الادارة الضريبية سواء كان على مستوى النطاق المادي او الشخصي فانهم ملزمين بالمحافظة على سرية هذه البيانات والمعلومات وعدم الافصاح عنها او البوح بها الآ في الاحوال التي يحددها القانون وهذا ما سنبينه في المطلب الثاني.

### المطلب الثاني

#### الحالات الاستثنائية للإفصاح عن المعلومات والبيانات الضريبية

ان المعلومات والبيانات الضريبية التي يطلع عليها موظفي السلطة المالية يلتزمون بالمحافظة عليها وعدم افشاؤها , لأن هذه الاسرار تتضمن معلومات وبيانات تتعلق بمفردات دخل المكلف وبالتالي فهذه المعلومات والبيانات ليست ملكاً للموظف ولا يسمح للغير بالاطلاع عليها ؛ لأن اي افشاء لهذه المعلومات سوف يلحق ضرراً بالمكلف نتيجة الافصاح سواء اكانت اضرار اقتصادية أم اجتماعية<sup>(٢)</sup>, الآ ان الالتزام بالمحافظة على الاسرار ليس حقاً مطلق وانما ترد عليه استثناءات سواء تعلق ذلك بالبيانات والمعلومات التي يتناولها الالتزام بالمحافظة على السرية والتي تمثل نطاقه المادي, ومنها ما يتصل بالأشخاص الذين يشملهم الالتزام بالسرية ويمثلون نطاقه الذاتي لذلك سوف نوضح الاستثناءات التي ترد على الافصاح

(١) فضيلة عباس غائب : مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ منشور في مجلة الرافدين للحقوق, جامعة الموصل, مج ١٢, ٤٦ع, ٢٠١٠, ص ٣١٨.  
(٢) محمد حاتم فرج علي : الحماية القانونية للخصوصية في المجال الضريبي "دراسة مقارنة", مصدر سابق, ص ٨١-٨٢.

عن البيانات والمعلومات الضريبية على مستوى النطاق الشخصي والمادي وفي الفرعين الآتيين :-

### الفرع الاول

#### الاستثناءات التي تتصل بالنطاق الذاتي

حدد القانون الاشخاص الذين يمكن ان تباح الاسرار امامهم والتي تتضمن بيانات ومعلومات التي تتصل بشؤون المكلف الضريبية وهؤلاء الاشخاص سنبينهم في النقاط الآتية:-  
اولاً :- المدراء والرؤساء المباشرين في الادارة الضريبية: أن الالتزام بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية لا يخص الموظف بصورة فردية وإنما يتعلق بالإدارة بصورة جماعية لأن الملف الضريبي الذي يتم فتحه للمكلف بمناسبة ضريبة معينة يمكن ان يتم استعماله من اجل تقدير ضرائب اخرى منها على سبيل المثال ضريبة الدخل وضريبة العرصات فما يتم دفعه من ضرائب كضريبة الدخل قبل النفقات يكون جائز الخصم وحتى يكون ذلك لا بد من العودة الى تلك المعاملات الضريبية للمكلف لتلك الضرائب حتى لو كان تقدير وتحصيل هذه الضرائب تم من قبل دوائر ضريبية مختلفة , فالقاعدة العامة التي تسري داخل الجهاز الضريبي برمته هو الوضوح<sup>(١)</sup>.

ثانياً:- الهيئات المختصة بنظر المنازعات الضريبية: يراد بها اللجان المختصة بنظر المنازعات الضريبية في حالة نشوب خلاف بين السلطة المالية والمكلف حول تقدير الضريبة المفروضة وتحصيلها وهذه اللجان تتمثل بلجان الاعتراض والاستئناف والتمييز, إذ نجد ان المشرع اجاز الافصاح عن المعلومات والبيانات الضريبية في حالة اذا كانت هناك معلومات او بيانات تتصل بجرم ضريبي ويكون التمسك بهذه المعلومات والبيانات في مواجهة الادارة او الخصوم بصورة واحدة, إذ نجد ان المشرع العراقي قد اشار بشكل واضح وصريح في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ الى هذا الاستثناء جواز منح المعلومات والبيانات الضرورية لتعقب جريمة ضريبية تتعلق بدفعها المترتبة على المكلف حيث نلاحظ ان المشرع قيد هذا الحق بان لا تتصل تلك المعلومات لو البيانات بدخل المكلف<sup>(٢)</sup>.

(١) محمد محمد عبد اللطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي, دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا, جامعة الكويت, ١٩٩٩, ص ٢٤٦.

(٢) نصت المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ على انه (تعتبر جميع الاوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين اسراراً محظور افشاؤها على من ينفذ احكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم الا ان للسلطة المالية ان تعطي دوائر الدولة



**ثالثاً: - دوائر الدولة والقطاع العام:** اجاز المشرع الافصاح عن المعلومات والبيانات التي تتعلق بالمكلف عن طريق امداد الهيئات الحكومية وهي دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي في العراق بجميع البيانات والمعلومات الضرورية اللازمة لغرض اكمال المعاملة الضريبية المتعلقة بدخل المكلف مثالها دائرة التسجيل العقاري البنوك والمصارف الحكومية ومديرية تصفية الشركات وايضاً الهيئات الرقابية كهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية وغيرهم, إلا أن ذلك مقيد بموافقة الادارة الضريبية والمتمثلة بالهيئة العامة للضرائب وان لا تكون تلك البيانات والمعلومات من المحظور افساؤه<sup>1</sup> وان طبيعة هذه المعلومات تتعلق بدخل المكلف طبيعة نشاطه دخله الشهري او السنوي وغيرها من المعلومات<sup>(1)</sup>.

**رابعاً: - المكلفون الآخرون:** ان معظم القوانين الضريبية ومنها التشريع الضريبي العراقي لا يبيح ان يطلع اي مكلف على بيانات او معلومات مكلف آخر, إذ لا يجوز الافصاح عن اي بيانات او معلومات مستنبطة من سجلات او دفاتر او اوراق او مستندات مكلف آخر, وقد نص قانون ضريبة الدخل العراقي بصورة صريحة على هذا الاستثناء عندما حضر على من يطلع على بيانات او معلومات او تقارير او اوراق ونسخ تتصل بدخل مكلف آخر, إن يعطيها او يبلغها الى غير الاشخاص المصرح او المفوض اليهم اعطائها او بتبليغها اليه<sup>(2)</sup>, ولكن نلاحظ ان المشرع اورد استثناء على ذلك في حالة مقارنة الاقرارات المقدمة من قبل مكلف بخصوص دخله أو الارباح الناجمة والمبالغ المفروض خصمها من احد المكلفين بما يقابلها لدى مكلف آخر حتى تتوافر لديه القناعة التامة بانه يتعامل بشكل متساوي مع غيره من المكلفين, لكن ما يلاحظ على ذلك ان هذا الاجراء فيه انتهاك لسرية المعلومات والبيانات لأن ذلك سيجعل المكلف الاخر على اطلاع على بيانات غيره من المكلفين.

**خامساً: - الورثة والمتنازل اليهم:** أن المشرع جعل الورثة من ضمن الاشخاص الذين يفصح امامهم عن المعلومات والبيانات الضريبية, وذلك لأن الالتزامات الضريبية بشأن المكلف

والقطاع الاشتراكي البيانات مما لا ترى محظور من اعطائه او كان ضرورياً لتنفيذ أحكام القانون او من اجل تعقيب أي جرم يتعلق بالضريبة عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف).

(<sup>1</sup>) رفل حسن حامد سلطان : سلطات وواجبات أعضاء الضبط القضائي في التشريع الضريبي العراقي النافذ, مجلة الرافيدين, الحقوق, مج 11, 396, 2009, ص 354.

(<sup>2</sup>) نصت المادة (56/ ثانياً) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ على ( ... من اطلع على معلومات أو بيانات أو اوراق أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو اعطاها أو بلغها لغير من فوض باعطائها أو تبليغها إليه أو افشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها أن لم يفوضه الوزير ببياناتها).

المتوفي سوف تنتقل جميع حقوقه والتزاماته الى ورثته بشكل تلقائي لمجرد اتصافهم بهذه الصفة فالالتزام الضريبي لا يمكن ان ينتهي بوفاة المكلف , وإنما ينتقل الى ورثته ويتحملون واجب ادائه حيث نص المشرع الضريبي العراقي على انه( اذا مات الشخص ولم تفرض ضريبة على دخله في السنة التقديرية الاخيرة أو خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الوارث ومن انتقلت اليه التركة أو تولى توزيعها مسؤولاً تقديراً الضريبة....)<sup>(١)</sup>.

### الفرع الثاني

#### الاستثناءات التي تتصل بالنطاق المادي

سبق وان بينا ان النطاق المادي لبيانات ومعلومات المكلف يقصد به الوثائق المادية التي تتضمن معلومات وبيانات عن دخل المكلف ونشاطه الذي يمارسه الآ ان هذه المعلومات ليست معلومات محظور افشاؤها بشكل دائم ولا يجوز الاطلاع عليها او الافصاح عنها, وانما اوجب القانون افشاؤها استثناءً من القاعدة العامة, لذا وللإحاطة بتفاصيلها سوف نبينها في النقاط الآتية:-

**أولاً:- المعلومات والبيانات التي يطلب المكلف الافصاح عنها:** هناك بعض المعلومات والبيانات قد يطلب المكلف الضريبي افشاؤها بعده صاحب الشأن **والحق في ذلك** , لأن سرية المعلومات والبيانات الضريبية مقررة لمصلحة المكلف وبالتالي يجوز له التنازل عن هذا الحق او الحماية التي وفرها المشرع له , ويكون التنازل استناداً الى طلب كتابي يقدم من المكلف او وكيله الرسمي او شريكه , ويأتي هذا الاستثناء على القاعدة العامة المقررة بموجب قانون العقوبات العراقي إذ نص على ( يعاقب كل من علم بحكم وظيفته او مهنته او لمنفعته أو منفعة شخص آخر, ومع ذلك فلا عقاب إذا اذن بإفشاء السر صاحب الشأن فيه أو اذا كان إفشاء السر مقصود به الاخبار)<sup>(٢)</sup>.

**ثانياً:- البيانات والمعلومات التي يُعد منحها ضرورياً لتنفيذ أحكام القوانين الاخرى:** أخذ المشرع الضريبي العراقي بهذا الاستثناء , إذ فرض على الهيئة العامة للضرائب متمثلة بقسم الشركات بتزويد مديرية تصفية الشركات في دائرة مسجل الشركات في وزارة التجارة بكل البيانات والمعلومات التي لها علاقة بنشاط الشركات, أو ثبت في الكشوفات التي تعدها

(١) ينظر المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

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



المديرية المذكورة انفاً أن نشاط الشركة محدود وإن الرصيد الفعلي لها بدء ينخفض الى ما دون النسبة القانونية لاستمرارها<sup>(١)</sup>.

**ثالثاً:- المعلومات والبيانات التي تتعلق بالتقدير الضريبي:** أن عملية التقدير الضريبي تتضمن الكشف عن حقيقة تعاملات المكلف الضريبي التجارية مع غيرهم من ذوي المهن على اختلاف انواعها, فاذا قام الموظف في السلطة المالية بالإفصاح المحدد عن بعض المعلومات المتصلة بأوجه نشاط المكلف غير المصرح بها الى الجهة المسؤولة عن تقدير الضريبة فإن هذا بدوره يؤدي الى تحقيق منافع مهمة لعل من ابرزها تحقيق العدالة الضريبية في مجال التقدير الضريبي هذا من جانب ومن جانب اخر تحقيق مصالح الخزينة العام في رفدها بالإيرادات الضريبية<sup>(٢)</sup>.

**رابعاً:- المعلومات والبيانات التي تعد ضرورية لتعقب جريمة ضريبية:** لقد سمح المشرع بإفصاح المعلومات والبيانات التي تتعلق بالشأن الضريبي ما عدا ما يتعلق بمفردات دخل المكلف الضريبي الشخصية, إذ يجب في هذه الحالة ان تتعلق الجريمة بالمسائل الضريبية تحديداً وليس اي جريمة تقع خارج اطار الشأن الضريبي إذ يُعد الكشف عن البيانات والمعلومات شئ مسموح به, لكن بشرط ان لا تتعلق تلك المعلومات بتحديد مفردات دخل المكلف الشخصي حيث لا يسمح بالإفصاح عنها لأي سبب كان<sup>(٣)</sup>.

**خامساً:- المعلومات والبيانات غير المحظورة بموجب قانون ضريبة الدخل او اي قانون آخر:** استناداً الى هذا الاستثناء فإنه يشمل جميع المعلومات والبيانات التي تُعد علنية بطبيعتها ولا تحتاج الى اي نوع من السرية لغرض حمايتها او المحافظة عليها مثال ذلك التعليمات التي تصدر من الادارة الضريبية وكذلك النصوص القانونية والتي تريد الادارة الضريبية لها ذلك إذ ان الامر بطبيعته متروك لسلطتها التقديرية<sup>(٤)</sup>.

**سادساً:- البيانات والمعلومات الضريبية التي تعد متوافرة للكافة:** هناك بعض المعلومات والبيانات الضريبية التي تتعلق بالمكلف الضريبي والتي تعتبر متوافرة للجميع نذكر منها على

(١) ينظر القرار رقم (٢١٣) ك٢ لسنة ٢٠٠١ الصادر عن اللجنة الاستثنائية , الهيئة العامة للضرائب, وزارة المالية, ٢٠٠١.

(٢) عمار فوزي كاظم المياحي : مصدر سابق, ص٧٤.

(٣) قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل "دراسة مقارنة", أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق , جامعة الموصل, ٢٠٠٢, ص٩٧.

(٤) قيس حسن عواد البدراني : المصدر نفسه, ص٦٧.

سبيل المثال عرض أو بيع بعض الممتلكات التي تخص المكلف بالمزايدة العلنية حيث نجد ان عملية بيعها بالمزايدة العلنية هو بحد ذاته افصاح للمعلومات الضريبية بما ينفي عنها السرية<sup>(١)</sup> , وهذا ما اكده الطعن الضريبي الذي بموجبه ( عدّ مسائل العلنية لا يجوز للإدارة الضريبية الامتناع عن افصاح المعلومات والبيانات المتعلقة بدخل المكلف والمختصة بها طالما ان الموضوع في مجال العلنية الواضحة وبذلك يجوز للمحكمة ان تطلع على معلومات خاصة بالمكلف....)<sup>(٢)</sup> .

**سابعاً:- البيانات والمعلومات التي يلزم القانون تقديمها للغير:** يلزم القانون كذلك تقديم المعلومات والبيانات للغير , وان تقديمها سوف ينفي عنها السرية وهذا ينطبق على الجهات التي يصرح القانون بها , وبالتالي يكون التزام السلطة المالية بتقديم المعلومات والبيانات دون غيرها وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية والتي اكدت في حكمها ان يجوز تقديم معلومات للغير , وقد اكد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل الذي اوجب على السلطة المالية تقديم معلومات وبيانات لجهات محدد.

### المبحث الثاني

#### الضمانات القانونية لحماية البيانات والمعلومات الضريبية

ان المكلف الضريبي وحتى يتمكن من مزاولته نشاطه في امان لا بد ان يتمتع بقدر من السرية وذلك من خلال المحافظة على المعلومات والبيانات التي تتعلق بمفردات دخله, وبذلك فان المعلومات والبيانات الضريبية التي أجاز القانون للسلطة الاطلاع عليها لدواعي المصلحة العامة والتي تتعلق اساساً بنشاط المكلفين ونمط معيشتهم وعائلاتهم<sup>(٣)</sup>, وفي ضوء ذلك يبقى المساس بسرية المعلومات والبيانات الضريبية من جانب السلطة المالية في اطار المشروع, فانه من اللازم ان تكون ضمن إطار قانوني تحترم فيه المحافظة على سرية البيانات والمعلومات الضريبية للمكلفين, لذا لا بد من بيان الضمانات القانونية لحماية بيانات ومعلومات المكلف الضريبي وهل ان هذه الحماية كافية للمحافظة على سرية معلومات وبيانات المكلف والذي تعد جزء من خصوصياته لذلك سوف نقسم المبحث على مطلبين

(١) د. محمد عبد اللطيف : مصدر سابق, ص ٢٤٦.  
(٢) الطعن الضريبي المرقم (٦٧٤) لسنة ٤٦ ق في ١٩٧٩/٢/٢٨ مشار اليه لدى محمد حاتم فرج علي : مصدر سابق , ص ٨٥-٨٦.  
(٣) أ . عادل نوادي: مصدر سابق , ص ٣٢-٣٣.



نتناول في المطلب الاول الحماية الدستورية للبيانات والمعلومات الضريبية ونخصص المطلب الثاني لبيان الحماية التشريعية للبيانات والمعلومات في ظل لقوانين النافذة وعلى النحو الآتي:-

### المطلب الاول

#### الحماية الدستورية لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي

يُعد الدستور القانون الاسمي والاعلى للبلاد<sup>(١)</sup>, فهو الذي يرسم طرق الحماية لأي حق من حقوق المواطنين , إذ يقرر الدستور بعض الالتزامات التي تُعد تعبيراً عن مدى واهمية وخطورة هذه الالتزام بالنسبة للشخص والدولة, ومن بين هذه الحقوق حق المواطن في الخصوصية, الذي يتمثل بالمحافظة على البيانات والمعلومات التي لها خصوصية بالنسبة للمواطن, والتي احاطها الدستور بنوع من الحماية والتي تتمثل بالحماية للحق في الخصوصية (الحياة الخاصة), فضلاً عن ان ممارسة الحق في الخصوصية ليس مطلق وانما هناك بعض القيود التي تقيد الحق في الحصول على المعلومات والبيانات التي تتعلق بالأشخاص<sup>(٢)</sup>, واستناداً الى ما تقدم سوف نقسم المطلب الى فرعين نتناول في الفرع الاول حماية حق المكلف في حرمة مراسلاته, ونستعرض في الفرع الثاني القيود التي ترد على الحق في الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بالأشخاص وعلى النحو الآتي:-

### الفرع الاول

#### حماية حق المكلف في حرمة مراسلاته

كفلت معظم التشريعات الحق في حماية المراسلات<sup>(٣)</sup> وجعلته من المبادئ الدستورية الاساسية حيث نص عليه المشرع المصري اذ نص على أنه (للحياة الخاصة حرمة وهي مصونة لا

(١) ينظر المادة (١٣) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ النافذ.

(٢) أ. عادل نوادي : المصدر السابق , ص ٣٣.

(٣) اختلفت آراء الفقهاء حول تحديد مفهوم المراسلات وقد تبلورت هذه الآراء بظهور اتجاهين, يذهب الاتجاه الاول الى تبني مفهوم ضيق للمراسلات, وجعلها مقصورة على الرسائل المكتوبة دون غيرها من المراسلات, وقد عرفت المراسلات بأنها (البرقيات والخطابات والطرود التي توجد لدى مكاتب البريد والبرق أي كان نوع الطريق الذي ترسل به سواء في ظرف مغلق أم في ظرف مفتوح او عبارة عن بطاقة مكشوفة طالما أن مرسلها أراد عدم إطلاع الغير عليها سوى المرسل اليه), كما عرفها آخرون بأنها (الرسائل المكتوبة كافة سواء أُرسلت ذلك من الأشكال التي تستخدمها التكنولوجيا ولا توجد شروط بنوع أو شكل المظروف التي توضع فيه الرسالة فالمهم من قصد المرسل هو عدم إطلاع الغير عليها, في حين ذهب جانب آخر من الفقه الى تبني مفهوم واسع للمراسلات بحيث وسع من نطاقها لتشمل كل المراسلات المكتوبة الهاتفية والبرقية والبريدية, لذا فإنَّ القصد من المراسلات ينصرف الى الرسائل المكتوبة كافة التي يتم إرسالها بطريق البريد أو الفاكس أو بواسطة التلكسات والرسائل المرسلّة بواسطة اجهزة الحاسوب والبرقيات ويستوي أن تكون بطاقة مكشوفة طالما أن المرسل لم يرد اطلاع الغير عليها. وللمزيد ينظر د. أحمد فتحي سرور: الوسيط في شرح قانون

تمس ، وللمراسلات البريدية والبرقية والالكترونية والمحادثات الهاتفية وغيرها من وسائل الاتصال حرمة وسريتها مكفولة ولا تجوز مصادرتها أو الاطلاع عليها او راقبتها الا بأمر قضائي مسبب ولمدة محددة وفي الاحوال التي يبينها القانون<sup>(١)</sup> , يتضح من خلال النص ان المشرع المصري كفل حماية مراسلات المكلف والتي تحتوي على معلومات تتعلق بدخل المكلف فمثلاً عملية دفع الضريبة عبر قنوات حقيقية كالوسائل الالكترونية من خلال عمليات التمويل البنكي حيث تحتاج الى ارقام سرية تتعلق بحسابات المكلف مع المصرف وتكون بالطبع هذه الرسائل تحتوي على معلومات سرية وتكون متوفرة لدى الادارة الضريبية, لذا فمن الطبيعي ان تحافظ الادارة المذكورة على سرية هذه المراسلات<sup>(٢)</sup>.

أما المشرع العراقي فانه ايضاً كفل حرمة مراسلات الاشخاص (المكلفين) وجعلها من الحقوق المكفولة دستورياً، فالحقوق المكفولة دستورياً تكون لها مكانة وقدسية خاصة تفوق الحقوق الاخرى، إذ نص في الدستور النافذ لسنة ٢٠٠٥ على إن (حرية الاتصالات والمراسلات البريدية والبرقية والهاتفية والالكترونية وغيرها مكفولة، ولا يجوز مراقبتها أو التنصت عليها او الكشف عنها الا لضرورة قانونية وأمنية وبقرار قضائي)<sup>(٣)</sup>

يتضح من خلال النص المتقدم ان المشرع العراقي قد قرر حماية دستورية لمراسلات الاشخاص بصورة عامة وترك للتشريعات العادية بيان اسس هذه الحماية ومن هذه التشريعات القانون الضريبي وانطلاقاً من ذاتية القانون الضريبي بعده قانون يتميز بخصوصية نجد ان المشرع العراقي لم يتطرق الى هذه الحالة وانما يفهم بشكل ضمنى ان المشرع شمل حتى المعلومات والبيانات التي تتصل بدخول المكلفين والتي يجب ان تحاط بسرية تامة وان لا يتم الافصاح عنها الا في الاحوال التي يجيزها القانون.

ومن الجدير بالذكر ان المشرع الضريبي العراقي، جاءت أحكام قوانينه الضريبية خالية من النص على حرمة هذه المراسلات والاطلاع على سريتها , وانما تمت الاشارة اليها في نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل حيث نص على أنه ( للسلطة المالية بأمر تحريري أيفاد من يمثلها لزيارة محلات اعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال

الاجراءات الجنائية، ط٧ و دار الطباعة الحديثة، ١٩٩٣ م، ص٥٧٨ كما ينظر د. عماد حمدي حجازي: الحق في الخصوصية ومسؤولية الصحفي، ط١، دار الفكر العربي، الاسكندرية، ٢٠٠٨م، ص١٦٠.

(١) ينظر المادة (٥٧) من الدستور المصري لسنة ٢٠١٤ النافذ.

(٢) فضيلة عباس غائب : مصدر سابق , ص٣٠٣.

(٣) ينظر المادة (٤٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥م النافذ.





وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته...<sup>(1)</sup>، واتساقاً مع كل ما تقدم نجد أن قاعدة السرية قائمة بالنسبة للمعلومات والبيانات التي تخص المواطن العراقي مهما كانت صفته ومن بينهم المكلف الضريبي الذي يلتزم بدفع الضريبة المفروضة عليه فيما يتعلق بتقرير هذه القاعدة بالنسبة للبيانات والمعلومات الخاصة، فمن الملاحظ ان المشرع العراقي لم يأتي بنص صريح وانما ترك الامر للتشريعات العادية وايضاً حتى التشريعات العادية التي ترك لها الدستور تنظيم هذه الامور جاءت بفرغ تشريعي لم توضح هذه الامور المهمة.

### الفرع الثاني

#### القيود الواردة في حق الحصول على المعلومات والبيانات الضريبية

بادي ذي بدء فان اضعاف شفافية أكبر من أجل تسيير الشأن العام من جانب مؤسسات الدولة من جهة، ولأجل السماح لصاحب السيادة ومصدر السلطة وهو الشعب في ممارسة دوره الرقابي فان المشرع الدستوري العراقي على الرغم من عدم النص على الحق في الحصول على المعلومات بشكل صريح الا انه نص بشكل ضمني على هذا الحق في الدستور العراقي بين بان تكفل الدولة حرية التعبير عن الرأي بكل الوسائل حرية الصحافة والطباعة والاعلام والاعلام والنشر<sup>(2)</sup>، حيث نجد ان عدم النص صراحة على حق الحصول على المعلومات لا يعني عدم وجود اعتراف دستوري بهذا الحق وانما بالرجوع الى احكام المادة (38) من الدستور التي كفلت حرية التعبير، إذ يرى اغلب الفقهاء ان الحصول على المعلومات والبيانات هي جزء لا يتجزأ من حرية التعبير الذي يعد امتلاك المعلومة مرحلة اولية لممارسة التعبير عن الراي، وان الحق في الحصول على المعلومات يستند على مجموعة من المبادئ التي يجب ان تراعى عند الحصول على المعلومات والبيانات ونشرها<sup>(3)</sup>.

(1) المادة (6) الفقرة " أولاً" من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985 المعدل (2) ينظر المادة (38) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.  
(3) ان القواعد التي يجب ان تراعى عند نشر المعلومات والبيانات اهمها: - اولاً: قاعدة الكشف عن المعلومات والبيانات، ثانياً: قاعدة وجوب نشر المعلومات بحيث لا يفسر حق المواطن في الحصول على المعلومات انه قادر على طلبها من مصدرها، ثالثاً: قاعدة تسهيل الحصول على المعلومات وتعني هذه القاعدة عدم وضع العراقيل والمعوقات بوجه من يحاول الحصول على المعلومات وطلب الاطلاع عليها، وللمزيد ينظر بلال البرغوثي: الحق في الاطلاع أو حرية الحصول على المعلومات، الهيئة الفلسطينية لحقوق الانسان المستقلة، رام الله، 2004، ص 11.

اتساقاً مع ما تقدم نجد ان المشرع العراقي لم ينص صراحة على الحق في الحصول على المعلومات والبيانات وانما ترك ذلك بشكل ضمني على عكس التشريعات المقارنة, التي نصت على حق الحصول على المعلومات بشكل صريح وواضح لذا نقترح على المشرع العراقي ان يورد نصاً صريحاً بخصوص هذا الحق.

ومن الجدير بالذكر ان الحق في الحصول على المعلومات ونشرها ليس حقاً مطلقاً وانما مقيده المشرع الدستوري ببعض الضوابط والقيود من حيث انه يتم طبقاً للكيفيات التي يبينها القانون من ناحية وان يمارس من قبل جهة لا يمكن ان يترتب عليه مساس بالحياة الخاصة للمكلفين.

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول انه اذا كان يمكن للسلطة المالية في اطار تمكين المكلفين من ممارسة حقهم في الحصول على المعلومات او البيانات ونشرها , أن تقوم بتقديم ونشر معلومات ووثائق واحصائيات تتصل بحصيلة نشاطها والارقام التي تمتلكها فيما يخص الشأن الضريبي في منطقة معينة أو في الدولة كلها, الا أن ذلك يجب ان يبقى ضمن الاطار العام دون ان يترتب على ذلك منح تفاصيل شخصية تتعلق بالأوضاع المالية والضريبية للمكلف بعينه وبخلاف ذلك فأنها تكون قد انتهكت حقاً دستورياً وهو المساس بحق الحياة الخاصة للمكلف الضريبي.

### المطلب الثاني

#### الحماية التشريعية لبيانات ومعلومات المكلف في ظل القوانين النافذة

ان من حق الادارة الضريبية الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للتأكد من صحة الاقرار الضريبي المقدم من المكلف وذلك من خلال السلطات التي منحها المشرع الضريبي للإدارة الضريبية والمتمثلة بحق الاطلاع والتفتيش والتحري والتحقق, وفي مقابل ذلك وحتى لا تتعسف الإدارة المذكورة في اساءة استعمال هذه السلطات لا بد لها ان تلتزم بعدم افشاء او انتهاك سرية هذه البيانات والمعلومات لان في ذلك انتهاك لمبدأ دستوري متمثل بحق الخصوصية اضافة الى ذلك هناك حماية قانونية كفلتها التشريعات العادية لحماية البيانات والمعلومات سواء على مستوى التشريع الجنائي او التشريع الاداري او على مستوى التشريع الضريبي , واستناداً الى ما تقدم سوف نقسم المطلب على ثلاثة فروع نتطرق في الفرع الاول الى الحماية التي يوفرها التشريع الجنائي لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي, ونتناول في الفرع الثاني الحماية التي يوفرها التشريع الوظيفي المتمثل بقانون انضباط موظفي الدولة,



ونوضح في الفرع الثالث الحماية التي يوفرها التشريع الضريبي ومدى تناسب العقوبة التي يفرضها هذا التشريع مع الاضرار التي تلحق المكلف نتيجة الافصاح عن بياناته ومعلوماته الضريبية او التي تتصل بنشاطه وعلى النحو الآتي:-

### الفرع الاول

#### الحماية الجنائية لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي

ان معظم التشريعات توفر حماية قانونية لسرية البيانات والمعلومات التي يطلع عليها الموظفين بحكم عملهم فقد نظم المشرع العراقي في قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل موضوع السرية , أذ اوجبت على كل موظف او مكلف بخدمة عامة او بحكم نشاطه الاقتصادي بسر يلتزم بعدم افشائه في غير الاحوال التي يسمح بها القانون أو ان يستعملها لمنفعته شخصياً أو منفعة شخص آخر حيث نص على انه (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامه لا تزيد على مائتي دينار او بإحدى هاتين العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته او صناعته او فنه او طبيعة عمله بسر فأفشاه في غير الاحوال المصرح بها قانوناً او استعمله لمنفعته او منفعة شخص اخر..<sup>(1)</sup> , ولتعزيز هذه الحماية نجد انه قد بين العقوبات التي تفرض على الموظف او المكلف بخدمة عامة اذا قام او حاول القيام بإفشاء الاسرار التي يطلع عليها بحكم وظيفته وهذه العقوبات تتدرج حسب شدتها من غرامة وحبس وسجن<sup>(2)</sup>.

ومن خلال تحليل النصوص اعلاه نجد ان المشرع قد وفر حماية جنائية كاملة لسرية المعلومات والبيانات التي يطلع عليها الموظفين بشكل عام وموظفي السلطة المالية بصورة خاصة الذين يطلعون بحكم عملهم على الملفات الضريبية للمكلفين والتي تحتوي على كافة المعلومات والبيانات التي تتصل بنشاط المكلف ومقدار الدخل التي يحصل عليها سنوياً والتي يلزم القانون بالمحافظة عليها وعدم افشائها الا في الاحوال المصرح بها قانوناً .

(1) ينظر المادة (437) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.  
(2) نصت المادة (327) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل على انه (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات وبالغرامة التي لا تزيد على ثلاثمائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين كل موظف أو مكلف بخدمة عامة افشى امرا وصل الى علمه بمقتضى وظيفته لشخص يعلم وجوب عدم اخباره به وتكون العقوبة السجن اذا كان من شأنه هذا الإفشاء عن يضر مصلحة الدولة).

## الفرع الثاني

### الحماية المقررة في قانون انضباط موظفي الدولة

اشار المشرع العراقي في قانون انضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ والذي عدل بالقانون رقم (٥) لسنة ٢٠٠٨ حيث جاء بنص صريح يشير الى اهمية الالتزام بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات التي يطلع عليها الموظف حيث نص على ( يلتزم الموظف بالواجبات الاتية ... سابعاً كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع بحكم وظيفته أو اثناءها اذا كانت سرية بطبيعتها او يخشى من افشائها الحاق ضرر بالدولة والاشخاص او صدرت اليه اوامر من رؤسائه بكتمانها ويبقى هذا الواجب قائماً حتى بعد انتهاء خدمته, ولا يجوز له الاحتفاظ بوثائق رسمية بعد احالته الى التقاعد ا انتهاء خدمته باي وجه)<sup>(١)</sup>.

يتضح من خلال النص المتقدم ان المشرع قد اكد على التزام الموظف بالمحافظة على سرية البيانات والمعلومات التي يطلع عليها وكتمانها اضافة الى انه الموظف حتى بعد انتهاء الرابطة الوظيفية لا يمكن له الاحتفاظ باي وثائق او اوراق تتعلق بمهام عمله. ومن الجدير بالذكر ان هذا القانون ينظم عمل موظفي الدولة بشكل عام بما فيهم موظفي الادارة الضريبية وبدون شك فانه يطبق على موظفي السلطة المالية كنص عام ينظم التزامات الموظف العام الى جانب النصوص الخاصة التي ينص عليها التشريع الضريبي وبالتالي فان اي خرق لهذا الالتزام تثار مسؤولية الموظف التأديبية وبالتالي يخضع للعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون بحسب جسامه الفعل الذي ارتكبه ومدى اهمية المعلومات والبيانات التي قام بالإفصاح عنها على ان لا يكون فيها ما يؤدي الى تحريك مسؤوليته الجنائية.

## الفرع الثالث

### الحماية المقررة في التشريع الضريبي

اشار المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل الى موضوع سرية المعلومات والبيانات الضريبية التي تتعلق بمفردات دخل المكلف حيث نص على ( تعتبر جميع الاوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين اسرار محظور افشاؤها على من ينفذ احكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم...)<sup>(٢)</sup>.

(١) ينظر المادة (٤/ الفقرة سابعاً) من قانون انضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل.

(٢) ينظر المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل



يتبين لنا من خلال النص اعلاه ان المشرع قد نص على توفير حماية لبيانات ومعلومات المكلف الضريبي بما فيها التقارير وقوائم التقدير والتي لها صلة كبيرة بدخل المكلف وتدخل ضمن الملف الضريبي الذي يتضمن جميع العمليات الضريبية اسرار محظور افشائها, إذ الزم المشرع الإدارة الضريبية متمثلة بموظفيها الذين يمارسون السلطات الممنوحة لهم بموجب القانون بالمحافظة على اسرار المكلفين والتي تقع بين يديهم بمناسبة التحري عن دخول المكلفين اثناء ممارسة الامتيازات الممنوحة لها بموجب القانون من اطلاع تفتيش تحري وغيرها, اضافة الى ان هذا الالتزام قد امتد ليشمل النسخ الضوئية لتلك البيانات والمعلومات فيما يتعلق بمفردات دخل المكلف<sup>(1)</sup>, وتجدر الاشارة الى ان القانون الضريبي لتعزيز الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف قد نص على عقوبات تفرض على الموظف الذي يفشي بمعلومات وبيانات او يعطي نسخ او تسريبها عن مفردات دخل المكلف في غير الاحوال التي اباح فيها القانون حيث نص في الفصل الثامن والعشرون من قانون ضريبة الدخل على انه ( يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات التالية : ... ٢- من وجدت لديه أو أطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو اعطاها او بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبلغها اليه او افشى مضمونها او بينها كلها او بعضها ان لم يفوضه الوزير ببيانها له)<sup>(2)</sup>.

يتضح من خلال النص المتقدم نجد ان العقوبة المفروضة على الموظف الذي يخالف واجب الالتزام بالمحافظة على سرية معلومات وبيانات المكلف الضريبية لا تتناسب مع جسامة الضرر الذي سيلحق به نتيجة افشاء لهذه المعلومات او البيانات التي تتعلق بدخل المكلف. وينبغي التنويه الى مسألة يمكن ان تثار حول اي القانونين يطبق الضريبي ام الجنائي لان هناك عقوبة مفروضة بموجب قانون ضريبة الدخل والتي هي الغرامة ما بين (١٠٠ الى ٥٠٠) دينار المنصوص عليها في المادة (٥٦/أولاً/٢) إذ نجد هذا النص معطل , وهنا يثار تساؤل متى يمكن تطبيق هذا النص اذا ادين الموظف بهذا الفعل (فعل الافشاء للمعلومات والبيانات التي تتعلق بالمكلف) , وهل هناك تمييز بين الافعال من حيث شدتها بحيث يطبق

(١) ينظر التعليمات المالية المرقمة (١٠٢٦/٢٤١) الصادرة بتاريخ ١٩٩٥/٣/١ القسم الاداري , الهيئة العامة للضرائب, وزارة المالية.

(٢) ينظر المادة (٥٦/الفقرة اولاً / ٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

النص الضريبي في الحالات البسيطة والنص الجنائي في الحالات الشديدة ام يبقى نص قانون ضريبة الدخل معطل وتطبق احكام قانون العقوبات العراقي بشكل صريح وواضح مع العلم ان القاعدة العامة التي تقضي بان النص الخاص يقيد العام , ونجد لا وجود لهذا الموضوع الا اذا فهمنا ان القانون الضريبي يحيل بصورة ضمنية الى احكام قانون العقوبات بصورة تماثل التشريعات الاخرى التي نصت على ( تلتزم القوانين في المحاكم المختصة ينظر قضايا ضريبة الدخل من هذا النوع او اي نوع آخر بالرجوع الى ما يقره قانون العقوبات حال تضمن عقوبات اشد)<sup>(١)</sup>.

واتساقاً مع ما تقدم نقترح على المشرع العراقي ان ينتبه الى الخلل والقصور في القانون الضريبي ويورد نص خاص يشير بصورة صريحة الى الاحالة الى قانون العقوبات لتلائم مع جسامه الفعل المرتكب بحيث تكون قريبة من العقوبة المفروضة بالقانون الجنائي او ما يماثلها لان في حالة انتهاك سرية المعلومات والبيانات التي تتعلق بدخل المكلف فان العقوبة المنصوص عليها في القانون الضريبي لا توفر حماية قانونية كافية ولا تتضمن عقوبة جنائية رادعة ضد الموظف الذي قد يفشي ومعلومات وبيانات المكلف الضريبية.

### الخاتمة

قدمنا في هذا البحث عرض موجز لموضوع الحماية القانونية لبيانات ومعلومات المكلف في الشؤون الضريبية والذي بينا فيه مدى الحماية التي كفلها المشرع لسرية هذه المعلومات والبيانات والمعلومات الخاصة بالمكلفين, وتوصلنا فيه الى جملة من النتائج والتوصيات سنبينها على النحو الآتي:-

### أولاً :- النتائج

١- ان تقرير الحماية القانونية لمعلومات وبيانات المكلف الضريبية لتحقيق التوازن بين مصلحتين مصلحة المكلف الضريبي من ناحية ومصلحة الادارة الضريبية من ناحية اخرى.

٢- وجود نطاقين لحماية المعلومات والبيانات الضريبية المتعلقة بالمكلف نطاق موضوعي يتمثل بالبيانات والمعلومات التي يجب ان يلتزم موظفي السلطة المالية

(١) ينظر المادة (١٣١) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥, والمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٢٩) لسنة ٢٠٠٩.



بعدم افشائها , ونطاق شخصي يتمثل بالأشخاص الذين يقع عليهم واجب الالتزام بالسرية .

٣- أورد المشرع الضريبي العديد من الاستثناءات التي ترد على سرية البيانات والمعلومات الخاصة بالمكلف الضريبي إلا أن ما يلاحظ عليه استبعاده مفردات دخل المكلف من نطاق هذه الاستثناءات.

٤- ان المشرع العراقي قد كفل حماية للبيانات والمعلومات التي يطلع عليها الموظفين بشكل عام وموظفي الادارة الضريبية بصورة خاصة سواء اكانت حماية دستورية أم حماية جنائية ام حماية تأديبية المنصوص عليها في قانون انضباط موظفي الدولة ام حماية ضريبية.

٥- ان الحماية التي كفلها المشرع الضريبي العراقي لبيانات ومعلومات المكلف التي يتضمنها الملف الضريبي المنصوص عليها في المادة (٥٦/أولاً/٢) والمتمثلة بفرض غرامة لا تقل عن (١٠٠) ولا تزيد على (٥٠٠) دينار لا توفر حماية كافية لبيانات ومعلومات المكلف التي يطلع عليها موظفي السلطة المالية .

٦- لم يتضمن قانون ضريبة الدخل نصاً يحيل بشكل صريح الى قانون العقوبات في حالة توقيع عقوبات اشد من تلك المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل وكان من الاجدر بالمشرع ان يورد نصاً شأنه شان القوانين الضريبية الاخرى.

#### ثانياً: التوصيات

١- نوصي المشرع العراقي بتعديل نص المادة (٥٦/أولاً/٢) من قانون ضريبة الدخل بخصوص العقوبة المفروضة لإفشاء معلومات وبيانات المكلف ليكون النص على النحو الاتي (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تزيد على سنة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة احدى المخالفات الاتية .... ٢- من وجدت لديه او اطلع على معلومات أو بيانات أو اوراق أو تقارير او نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو اعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها او تبليغها او افشى مضمونها ....) مع تعديل مبلغ الغرامة بالصورة التي تتلائم مع جسامه الضرر الذي لحق بالمكلف نتيجة الافشاء والتطورات الحاصلة بالأسعار .

٢- الاهتمام بتوعية موظفي الادارة الضريبية التوعوية الكافية من خلال اقامة دورات تطويرية تؤكد على الالتزام بسرية بيانات ومعلومات التي يتضمنها الملف الضريبي

للمكلف وضرورة المحافظة عليها وعدم افشائها الا في الاحوال التي يجيزها القانون وهذا بدوره يعزز الثقة بين المكلفين والسلطة المالية مما يحقق مصلحة المجتمع كله من خلال زيادة الايرادات المالية وبالتالي رفدة الخزينة العامة للدولة.

٣- نوصي المشرع العراقي بإيراد نص صريح وواضح في الفصل الثامن والعشرون الجرائم والعقوبات ينص على الاحالة الى قانون العقوبات اذا لزم الامر يتضمن توقيع عقوبات اشد من تلك المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل بالنسبة لعقوبة افشاء البيانات والمعلومات التي يتضمنها الملف الضريبي اضافة الى العقوبات التي تخص الامور الضريبية الاخرى شأنه شأن القوانين الاخرى ويكون النص كالاتي ( مع عدم الاخلال بأية عقوبة اشد ينص عليها قانون العقوبات يعاقب من تثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكابه احدى المخالفات والجرائم الآتية).

٤- نقترح على المشرع ان يورد نص بخصوص الحق في الحصول على المعلومات شأنه شأن القانون المصري.

### المصادر

#### أولاً:- الكتب القانونية

١. د. أحمد الجامع , علم المالية العامة , ج ١ , ط ٢ , دار النهضة العربية , مصر , ١٩٧٠ .
٢. د. أحمد علي الزغبى: حق الخصوصية في القانون الجنائي " دراسة مقارنة" , المؤسسة الحديثة للكتاب , طرابلس , لبنان , ٢٠٠٦ .
٣. بلال البرغوثي: الحق في الاطلاع أو حرية الحصول على المعلومات , الهيئة الفلسطينية لحقوق الانسان المستقلة , رام الله , ٢٠٠٤ .
٤. حسين الظاهري: المنازعة الضريبية شرح قانون الاجراءات الجبائية , دار الخلدونية للنشر والتوزيع , الجزائر , العقبة , ٢٠٠٨ , ص ٧-٨ .
٥. د. حميد حنون : حقوق الانسان , ط ١ , مكتبة السهوري , بغداد , ٢٠١٢ .
٦. د. سنية احمد يوسف : الاطار القانوني للملف الضريبي , دار الجامعة الجديدة للنشر , الاسكندرية , ٢٠٠٤ .
٧. طالب نور الشرع : الجريمة الضريبية , ط ١ , دار وائل للنشر , الاردن , ٢٠٠٥ .
٨. د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي , الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة , الموصل , ٢٠٠٢ .
٩. د. عماد حمدي حجازي: الحق في الخصوصية ومسؤولية الصحفي , ط ١ , دار الفكر العربي , الاسكندرية , ٢٠٠٨ م
١٠. محمد عبد الطيف: الضمانات الدستورية في المجال الضريبي , دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا , جامعة الكويت , ١٩٩٩ .

#### ثانياً:- الرسائل والأطاريح

١. زينب منذر جاسم : ضريبة الدخل على الاشخاص المعنوية , دراسة مقارنة , رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون , جامعة الموصل , ٢٠٠٤ .
٢. علي غني عباس الجنابي: التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية و ضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ , رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الحقوق , جامعة النهرين , ٢٠٠٣ .





٣. عمار فوزي المياحي: حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل , اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق, جامعة النهرين, 2004.
٤. محمد حاتم فرج علي: الحماية القانونية للخصوصية في المجال الضريبي "دراسة مقارنة", رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس القانون والعلوم السياسية , جامعة الانبار , 2019.
٥. قيس حسن عواد البدراني: المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل "دراسة مقارنة", اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق , جامعة الموصل, 2002.

#### ثالثاً: البحوث

١. رفل حسن حامد سلطان : سلطات وواجبات أعضاء الضبط القضائي في التشريع الضريبي العراقي النافذ, مجلة الرافدين, الحقوق, مج 11, ع 39, 2009.
٢. عادل ذوايدي: الحماية الدستورية لمبدأ سرية المعلومات الضريبية في التشريع الجزائري. بحث منشور في مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية, ع 2, 2017.
٣. عبد الباسط علي جاسم : حق الاطلاع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي, مجلة الرافدين للحقوق, مج 11, ع 42, 2009.
٤. فضيلة عباس غائب : مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ , بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق, جامعة الموصل, مج 12, ع 46, 2010.

#### خامساً: القوانين

١. دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.
٢. الدستور المصري لسنة 2014 النافذ.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
٤. قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (14) لسنة 1991 المعدل .
٥. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل.
٦. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 .
٧. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (29) لسنة 2009 .

#### سادساً: التعليمات المالية والقرارات

١. التعليمات المالية المرقمة (1026/241) الصادرة بتاريخ 1/3/1995 القسم الاداري , الهيئة العامة للضرائب, وزارة المالية.
٢. الكتاب الصادر عن امانة مجلس الوزراء بالعدد (4318) في 4/11/2000 الخاص بالتحاسبات الضريبي الذي اشير اليه سري وشخصي على الفور.
٣. القرار رقم (213) ك 2 لسنة 2001 الصادر عن اللجنة الاستثنائية , الهيئة العامة للضرائب, وزارة المالية, 2001.
٤. الطعن الضريبي المرقم (674) لسنة 2004 ق في 28/2/1979.