ALNAHRAIN JOURNAL OF LEGAL SCIENCI Vol.26 (NO. 4) 2024, pp. 230-252

AL-NAHRAIN UNIVERSITY
COLLEGE OF LAW

ISSN:3006- 0605 DOI:10.58255

مجلة النهرين للعلوم القانونية العدد: ٤ المجلد: ٢٦ كانون الاول ٢٠٢٤

Received:1/10/2024 Accepted: 1/11/2024 Published: 1/12/2024

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0)

Preventive and Control Means to Combat Tax Evasion in Iraq

Lecturer/ Zeina Mohammed Saadoun

Tikrit University/College of Islamic Sciences/Salahuddin/Iraq

Abstract

Developing countries, including Iraq, face a number of challenges in amending their financial policies. There is an increasing demand for expenditures in the field of establishing infrastructure and investment in the social service provision sector. On the other hand, these countries find it difficult to improve their ability to increase the volume of revenues from local sources to cover these expenses. This is mainly due to its limited tax base.

Keywords: tax evasion, governance, control, financial policy

الوسائل الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في العراق

م.زينه محمد سعدون

جامعة تكريت ـ كلية العلوم الاسلامية- صلاح الدين / العراق
zinah.m.saadoon@tu.edu.iq

الملخص
تواجه الدول النامية، ومنها العراق، عدداً من التحديات القائمة في مجال تعديل سياساتها المالية. فهنالك طلب متزايد على النفقات في مجال تأسيس البنى التحتية والاستثمار في قطاع تقديم الخدمات الاجتماعية. وفي المقابل تجد هذه الدول صعوبة في تحسين قدراتها على زيادة حجم الإيرادات من المصادر المحلية لتغطية هذه النفقات. ويعزى ذلك بشكل أساسي إلى محدودية القاعدة الضريبية فيه.

الكلمات المفتاحية: تهرب ضريبي ، حوكمة ، رقابة ، سياسة مالية

المقدمة:

تلعب السياسة المالية دوراً اساسياً في المحافظة على ثبات الأشعار وديمومة النمو الاقتصادي للدول، كونها تعتبر من سياسات إدارة جانب الطلب في الاقتصاد القومي، وذلك فهم مكونات هذه السياسة –النفقات والإيرادات الحكومية- وعلاقاتهما المتبادلة يعتبر من المواضيع الهامة في مجال اقتصاديات الدول، حيث يسهم ذلك في التعرف على كيفية معالجة اختلال التوازن المالي بين النفقات والإيرادات الحكومية.

وتواجه الدول النامية، ومنها العراق، عدداً من التحديات القائمة في مجال تعديل سياساتها المالية. فهنالك طلب متزايد على النفقات في مجال تأسيس البنى التحتية والاستثمار في قطاع تقديم الخدمات الاجتماعية. وفي المقابل تجد هذه الدول صعوبة في تحسين قدراتها على زيادة حجم الإيرادات من المصادر المحلية لتغطية هذه النفقات. ويعزى ذلك بشكل أساسي إلى محدودية القاعدة الضريبية فيه.

وظاهرة التهرب الضريبي مشكلة كبيرة تعاني منه معظم البلدان وخصوصاً دوّل العالم الثالث ومنها العراق، وتكمن خطورة التهرب الضريبي فيما يترتب عليه من آثار وخيمة على مسيرة الإصلاح والتنمية أنه يكلف بلايين الدولارات ويؤدي إلى ارتفاع تكلفة الخدمات التي يحتاجها المواطن وتقليل فرص الاستثمار المحلي والأجنبي وإهدار المال العام وزيادة النفقات على حساب الإيرادات، والعراق كغيره من الدول يعاني من انتشار واسع لهذه الظاهرة الخطيرة التي تصيب المجتمع؛ فعلى الرغم من امتلاك العراق لموارد مالية ضخمة جداً إلا إنه لم يتمكن من تحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة نتيجة الفساد الإداري والمالي والذي تنامى معه ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك كان لابد من وجود وسائل وقائية ورقابية لفرض الضريبة لمكافحة هذه الضريبة، والتي سيتم تناولها في هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة:

تبقى مشكلة التهرب الضريبي وسب مكافحته من المشاكل التي تؤثر على فاعلية أي نظام ضريبي مهما بلغ من تقدم تكنولوجي فيه، ووعي المجتمع لأهمية لضريبة ومساهمتها في بناء الدول المتحضرة وتحقيق الرفاهية العامة لمواطنيها، وكذلك تتمثل إشكالية الدراسة بأن هناك تهرب ضريبي مستمر ومتنامي في العراق وما مدى فاعلية النظام القانوني في مكافحة هذه الظاهرة؟، ويتفرع عن هذه الإشكالية عدى أسئلة نوجزها فيما يلي:

١. ما مدى إمكانية معالجة التهرب الضريبي وسبل مكافحته؟
٢. ما هي السبل الآيلة إلى منع المكلف بالضريبة من الاستفادة من ثغرات النص القانوني، وخاصة الصياغية منها؟.
٣. ما هي الوسائل الوقائية لتفعيل دور الإدارة الضريبية في التحصيل لضريبي، وهل هذا الدور يؤدي إلى تفعيل أو تقليص مفعول القانون الضريبي باتجاه أهدافه المنشودة؟

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة ظاهرة الفساد بأشكاله المتعددة ولكونه آفة تهدد كيان المجتمع العراقي والذي أصبح يمثل عائقاً كبيراً جداً أمام عملية التنمية للمشاكل والأزمات المالية والاقتصادية التي يشهدها وخاصة في السنوات الأخيرة وكذلك ضياع وإهدار موارد الدولة العراقية، كما يعد الفساد ظاهرة خطيرة تنتشر في جميع قطاعات الاقتصاد العراقي وتترك آثارها السلبية في

مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبالتالي فإن دراسة هذا الموضوع يُعدّ أمراً في غاية الأهمية وذلك للحد من هذه الظاهرة الخطيرة ومعالجتها، وذلك من خلال توضيح لوسائل الرقابية ولوقائية لمكافحة التهرب الضريبي في العراق.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على انعكاس ظاهرة الفساد على الإيرادات العامة من خلال تحديد أسباب التهرب الضريبي والآثار المترتبة عليه، طرق الوقاية من التهرب الضريبي للحفاظ على الإيرادات الضريبية؛ والمرتبطة بشخص المكلف، وبالتشريع الضريبي، وبيان أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، وآلية تفعيل الرقابة على الإدارة الضريبية لمنع التهرب الضريبي.

منهجية الدراسة:

إن طبيعة الموضوع الذي تتناوله الدراسة تفرض على الباحث اتخاذ منهجاً معيناً، حيث سيقوم الباحث اعتماد منهجية متكاملة ومركبة لإيجاد إطار شامل للتحليل، ومن أبرز هذه المناهج.

- **المنهج الوصفي:** ويُعني هذا المنهج بدراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ووصفها وصفاً دقيقاً، حيث سيقوم الباحث بتوضيح الوسائل الرقابية والعلاجية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال الرجوع إلى الكتب والمراجع المتخصصة.

- **المنهج التحليلي**: ويُعنى هذا المنهج بتعريف وتقويم الأجزاء التي يتكون منها الكل لأي قضية، وهو وسيلة للحصول على معرفة غنية وجديدة، من خلال تحليل النصوص القانونية الدالة على الوسائل الرقابية والعلاجية لمكافحة التهرب الضريبي وتحليل نصوص قانون الموازنة والتشريعات الضريبية المتعلقة بموضوع البحث، وانعكاس ظاهرة الفساد عليه.

المبحث الأول: الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي

يُعد التهرب الضريبي مشكلة عالمية تؤثر على الاقتصادات وتزيد من العبء على الملتزمين الضريبيين. ولذلك، تتبنى العديد من الدول مجموعة من الوسائل الوقائية لمكافحة هذه الظاهرة. وسنستعرض أهم الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي، وهي على النحو الاتي:

المطلب الأول: الوسائل الوقائية المرتبطة بالتشريع الضريبي

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية ومنع التهرب الضريبي على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبية، إذ يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون ان تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير الإداري أو التفتيش الإداري، ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة، ومن هذه الأمثلة التي أقرها المشرع العراقي لمنع التهرب الضريبي ما يلي:

أولاً: حق الاطلاع على بيانات المكلف

يقصد بهذا الحق أن يقوم موظفي الضرائب بالاطلاع على جميع المعلومات والوثائق والمستندات الموجودة لدى المكلف وذلك لغايات تقدير الضريبة المفروضة عليه وحتى يتم التأكد من عدم وجود أية تلاعب أو تغير في المعلومات الواردة في هذه الوثائق، وتعتبر هذه الطريقة من طرق الوقاية من التهرب الضريبي وطرق الرقابة عليها أيضاً، وهنا سأقوم بشرح هذا الحق كطريقة للوقاية من التهرب الضريبي تعطي القوانين الضريبية لموظفي الضرائب الحق بالاطلاع على الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق الموجودة لدى المكلفين لغايات تقدير الضريبة بشكل عادل المكلف وللخزينة على حد سواء وهذا الحق مكفول قانوناً، وهذه الطريقة لها أهمية لأنها تمكن الموظفين من اكتشاف أي تدليس أو تلاعب بالمعلومات قام بها المكلف بقصد التهرب الضريبي[١].

فحق الاطلاع من أبرز الحقوق التي منحها المشرع الضريبي للسلطة المالية ويتحدد مضمون هذا الحق بإمكانية التحري عن دخل المكلف من خلال استدعائه إلى دائرة الضريبة والاستفسار منه عن كل ما يتعلق بنشاطه وأرباحه، أو من خلال الانتقال مباشرةً إلى مواقع تحقق الدخل ومراكز النشاط. وقد يتسع حق الاطلاع ليشمل فحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والوقوف على طبيعتها وجلب ما تراه السلطة المالية مناسباً لها والزام المكلف أو من له صلة بالدخل بتقديم التسهيلات لإنجاز مهمتها والإجابة على كل استفساراتها، إضافة إلى تدقيق الحسابات التي يقدمها المكلف[٢]. إن حق السلطة المالية في الاطلاع قد ورد في قانون ضريبة الدخل النافذ[٣] وفي نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ النافذ[٤].

إن حق السلطة المالية هذا له أهمية في الحيلولة دون التهرب من الضريبة - قدر الإمكان - إذ بهذا الحق تستطيع الإدارة الوصول إلى الوعاء الضريبي برقمه الحقيقي أو ما يقاربه. إن حق الإدارة في الاطلاع يتضمن إمكانية طلب المعلومات لا من المكلف فحسب، وإنما من أشخاص آخرين تعتقد أن لديهم ما ينفعها في تقدير دخل المكلف، كما ولها أن تطلب تلك المعلومات من دوائر الدولة ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون[٥]. وعلى هذا الأساس أيدت

---

[١] رانيا محمود عمارة، المالية العامة، مركز الدراسات العربية، بيروت، ٢٠١٥، ص٣٩.

[٢] طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة القانونية، ٢٠١٧، ص٢٢٥-٢٢٦.

[٣] فقد نصت المادة (٢/٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته على أن : " للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق من دخل المكلف الحقيقي والبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين".

[٤] نصت المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية المرقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، فقد نصت على: "أولاً : للسلطة المالية بأمر تحريري إيقاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ماله علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة السلطة المالية واجابته عن جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة. ثانياً: لممثل السلطة المالية أن يجلب إلى دائرته ما يراه مهناً من دفاتر ومستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها على أن ينظم بذلك محضراً تحريرياً بالتسليم والتسلم ويوقع من ممثل السلطة المالية والمكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته وتعطى لهم نسخة منه".

[٥] يراجع المادة (٢/٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ وأيضاً نصت المادة (٦) من قانون مسك الدفاتر التجارية على هذا الأمر.

اللجنة الاستئنافية الثالثة قرار السلطة المالية بتقدير الضريبة على دخل الشركة (س) بعد أن اعتمدت على المعلومات المرسلة إليها من دائرة الإقامة[1].

ثانياً: تنمية الوعي الأخلاقي للمكلفين

قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين من أبرز الأسباب للتهرب من دفع الضريبة، لذلك يجب أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي لديهم وإحساسهم بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي ويعبر عن مدى التضامن الاجتماعي بين أفراد المتجمع في تحمل أعباء الدولة المالية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال نشر حملات لتوعية المواطنين بماهية الضرائب وما هي الأهداف من فرض الضرائب من خلال استخدام مواقع التواصل الاجتماعي نظراً لكثرة انتشارها واستخدامها أكثر من الطرق التقليدية، وعمل ندوات ما بين المواطنين وموظفين الإدارة الضريبية وفتح باب النقاش بينهم حتى يحصل المواطن على جميع الأجوبة التي يحتاج إليها لإزالة الغموض، وهذا يؤدي إلى إنشاء علاقة جيدة بين المكلف والإدارة الضريبية وتكون مبنية على الثقة فتتحول العلاقة بينهم من علاقة تصادمية مبنية على الشك إلى علاقة تعاونية مما يؤدي إلى تقليل حالات التهرب من دفع الضريبة[2].

ثالثاً: التقارير

علاوةً على حق الاطلاع، فإن السلطة المالية قد تتعرف على مدخولات المكلفين من خلال التقارير والبيانات والمعلومات التي يقدمها المكلف أو من له صلة بالدخل الخاضع للضريبة. وبذلك فإن التقارير هي بيانات أو معلومات يقدّمها الشخص خلال فترة زمنية محددة، وذلك لأغراض تقدير الضريبة، فقد أوجب المشرع الضريبي العراقي على كل شخص له دخل خاضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله خلال فترة تقديم الحسابات التي تنتهي قبل اليوم الأول من شهر حزيران من السنة التقديرية متى ما لم يطلب منه تقديم ذلك التقرير بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر[3].

وعلى هذا الأساس، فإنّ كل مكلف ملزم بأن يقدم تقريره من تلقاء نفسه في أي يوم ضمن الفترة المعتمدة من اليوم الأول من بداية السنة التقديرية إلى ما قبل اليوم الأول من شهر حزيران من السنة نفسها إضافة إلى ذلك، أجاز القانون للسلطة المالية تحديد هذه المدة متى ما اقتنعت بوجود موانع أو أعذار مشروعة منعت المكلف من تقديم التقرير خلال الفترة التي عينها القانون[4].

ويترتب على إخلال المكلف بالتزامه في تقديم التقارير خلال المدة القانونية تعرضه للعقوبات المنصوص عليها قانونياً. فقد نصت المادة (٤/٥٦) منه على أن: " تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (١٠) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد عن (٥٠٠٠٠٠) دينار المكلف الذي لم يقدم أو يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٣١ حزيران من كل سنة ذلك، فقد أجاز المشرع للسلطة المالية أو الذي يتسبب في تأخير إنجاز تقدير دخله .إلخ. ومع إعفاء المكلف هذه الغرامة متى ما اقتنعت بأن التأخير كان لسبب مشروع[5]. كما أنه قد تطلب السلطة المالية من

---

[1]) يراجع المادة (١/٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ والتي جاء فيها: "على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية بطلب منها - البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون".

[2]) بوعلام ولهي، وعجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلو التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد٨، ٢٠٠٩، ص١٥٩.

[3]) للمزيد مراجعة المادة (٢/٢٧) من قانون الدخل العراقي النافذ والتي جاء فيها: "..٢- على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريرا عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر".

[4]) للمزيد مراجعة المادة (٣/٢٧) من قانون الدخل العراقي النافذ والتي جاء فيها: ".. ٣- -للسلطة المالية أن تمدد المدة المذكورة في الفقرتين ١و٢ من هذه المادة الى آجال ملائمة إذا اقتنعت بوجود عذر مشروع".

[5]) للمزيد مراجعة المادة (٣/٢٧) من قانون الدخل العراقي النافذ.

المكلف أو أي شخص آخر تقديم تقرير أو معلومات عن الدخل الخاضع للضريبة بالنظر لما تتمتع به السلطة المالية من سلطة تقديرية واسعة في هذا الإطار.

من الناحية الضريبية تعني الدفاتر التجارية تلك السجلات الحسابية التي تبين مقدار الأرباح والخسائر وسائر الموجودات التجارية والصناعية للأشخاص الملزمين بمسكها. وتشمل الدفاتر التجارية كل من دفتر الاستاذ العام ودفتر الاستاذ المساعد والدفاتر المخزنية ومحافظ المستندات والمراسلات ودفتر اليومية والصندوق ودفتر الموازنة والموجودات[1].

وقد حددت المادة (٧) من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ الأشخاص المكلفين بمسك الدفاتر التجارية بالفئات الآتية:

الفئة الأولى والتي تشمل الشركات والمؤسسات أو فروعها وتكون هذه الدفاتر مدققة ومصدقة من قبل مراقب الحسابات، وهم على النحو الآتي[2]:

١. "الشركات الوارد ذكرها في المادة(٦) من قانون الشركات رقم ١٩٨٣/٣٦
٢. فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية المشمولة بنظام فروع الشركات الأجنبية الصادر حسب أحكام المادة ٢٠٦ من قانون الشركات.
٣. الشركة البسيطة المنصوص عليها في المادة ١٧٤ من قانون الشركات والمشاركات الأخرى أياً كان نوعها إذا كان رأسمال كل منها (٣٠٠٠٠) ثلاثين ألف دينار فأكثر
٤. الأشخاص المسجلين في الغرف التجارية والصناعية من الصنفين الأول والثاني بالنسبة للتجار ولمن تكون كلفة مشروعه (٣٠٠٠٠) ثلاثين ألف دينار فأكثر بالنسبة للصناعيين.
٥. المستوردين الذين يبلغ مجموع استيرادهم (عدا الرسم الكمركي) خلال السنة (٥٠٠٠٠) خمسين ألف دينار فأكثر والمصدرين الذين يبلغ مجموع قيمة البضائع المصدرة من قبلهم خلال السنة (٥٠٠٠٠) خمسين ألف دينار فأكثر.
٦. المقاولين والمتعهدين الأصليين والثانويين المصنفين من وزارة التخطيط
٧. أصحاب دور السياحة والتسلية والترفيه، كدور السينما والمنتديات والملاعب وكذلك الفنادق المصنفة بثلاث نجوم فأكثر.
٨. أصحاب المطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى.
٩. أصحاب المستشفيات الأهلية والمذاخر".

الفئة الثانية: تشمل المكلفين بالنظام دون اشتراط أن تكون حساباتهم مدققة ومصدقة من مراقب الحسابات، وهم وفق المادة السابعة من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي:

١. الشركة البسيطة إذا كان رأسمالها اقل من (٣٠٠٠٠) دينار.
٢. الصنف الثالث وما يليه من التجار إذا كان رأسماله يزيد على (٣٠٠٠٠) دينار.
٣. الصناعيون البالغة كلفة مشاريعهم أقل من (٣٠٠٠٠) دينار.
٤. المستوردون الذين قلت استيراداتهم عن (٥٠٠٠٠) دينار عدا الضريبة الجمركية، وكذلك المصدرون الذين تقل قيمة صادراتهم عن (٥٠٠٠٠) دينار.

---

[1] حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، ١٩٨٨، ص١٩١.

[2] المادة (٧) من نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (٢) لسنة١٩٨٥، التي جاء فيها: " أولاً : على المكلفين أدناه مسك الدفاتر التجارية والمستندات المبينة في هذا النظام حسب القواعد الواردة فيه وتقديم حساباتهم الختامية إلى مركز الهيئة العامة للضرائب أو فروعها المسجلين فيها بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات..."

٥. المقاولون والمتعهدون من غير المصـنفين لدى وزارة التخطيط إذا كانت مقبوضـاتهم تزيد على (٥٠٠٠٠٠) دينار.
٦. أصحاب المطاعم من الدرجة الثانية.
٧. أصحاب مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والمكاتب العلمية والاستشارية والمكاتب السياحية.
- وكلاء القطاع الاشتراكي إذا كانت مبيعاتهم تزيد على (١٠٠٠٠٠) دينار.
٨. الوكلاء بالعمولة ووكلاء الإخراج الجمركي والتأمين.
٩. أصحاب معارض السيارات وأصحاب المزادات العلنية.

الفئة الثالثة: تتميز حسابات من تضمهم هذه الفئة بكونها غير منظمة بصورة أصولية وأن تنظيمها قد فوض إلى السلطة المالية التي تعد نماذج تتلاءم وطبيعة كل مهنة أو حرفة، وتضم هذه الفئة:
١. المهنيون كالأطباء والمهندسين والمحامين.
٢. الحرفيون كالحداد والحلاق والنجار.
٣. أصحاب مكاتب دلالية العقار.
٤. أصحاب الصيدليات والمختبرات والتحليلات المرضية والأشعة.

هذا، وقد اشترط النظام أن تمسك الدفاتر التجارية باللغة العربية وأن يصدق دفتر اليومية من الكاتب العدل وأن تمسك تلك الدفاتر وتحفظ في محل المكلف أو أي محل آخر مثبت لدى السلطة المالية على أن تكون خالية من أي شطب أو حك أو تحشية أو فراغ لا تسمح به أصول مسك الدفاتر وأن لا يتلف تلك الدفاتر إلا بموافقة السلطة المالية، وقد قررت المادة (٣/٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ التي جاء فيها: "فرض غرامة بنسبة تتراوح بين (١٠% و٢٥%) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونياً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن (٥٠٠) دينار" على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل.

وتأسـيساً على ما سـبق نرى ان طرق الوقاية هي أنجح أسـلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضـريبي وتتضـمن الطرق الوقائية إرسـاء أخلاقيات ضـريبية لدى المكلفين تعمل على تحقيق وعي ضـريبي لديهم، وأن تعمل الدولة على تحسـين فعالية النظام الضـريبي وتبسـيط إجراءاته المتعلقة بتقدير وتحصـيل الضـرائب وسـد جميع الثغرات الموجودة في أحكام القانون الضـريبي وذلك لتحول دون قيام المكلف بالتهرب الضـريبي، وأن تتسـم هذه الإجراءات بالشـفافية والوضـوح حتى يكون المكلف على علم تام بهذه الإجراءات، بالإضـافة إلى عدم المسـاس بقاعدة العدالة الضـريبية لأن الإحساس بالتعسف الضريبي يعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. فعندما يقوم المشرع بمراعاة هذه الأمور عند فرض الضرائب وتحصيلها ينخفض التهرب الضريبي إلى أدنى مستوياته.

المطلب الثاني: حوكمة تكنولوجيا المعلومات للحد من التهرب الضريبي

لجأت المؤسسات في الآونة الأخيرة إلى تحويل عمليات أعمالها من الطرق التقليدية إلى الطرق التكنولوجية الحديثة لمواكبة التطور الحاصل في المؤسسات المنافسة، باعتبارها أحد أهم عوامل النجاح والفشل فيها، وحتى تكون هذه المؤسسات مبتكرة وذو ميزة تنافسية في ظل الاقتصاد الرقمي الحالي يتوجب عليها الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، ومن المعروف إن هذا النوع من الاستثمار كغيره يواجه مجموعة من التحديات والمخاطر التي تُساهم في إضاعة استثمار وفرص النمو والتنافسية في المؤسسة، ولذلك لابد من وجود قدرات ومهارات تنظيمية لوضع هذه العمليات الرقمية في الاستخدام الفعّال للنجاح في رحلات التحول الرقمي والابتكار.

وعلى الرغم من أن الاعتمادية على تكنولوجيا المعلومات قد تعكس بعض من المخاطر على المؤسسات، ولكنها باتت حاجة لا يمكن الاستغناء عنها في بعض المؤسسات مثل المؤسسة المصرفية، رغماً لارتفاع تكلفتها، فجميع المنشآت بحاجة إلى نظام إداري ورقابي على العمليات التكنولوجية والمعلومات المتعلقة بها أو بعملائها وهذا ما أدى إلى ظهور مفهوم حوكمة تقنية المعلومات، ولأن الفساد الإداري يلقي بظلاله على التهرب الضريبي وتهرب الشركات من دفع ما يترتب عليها من ضرائب فإن الكثير من ذوي الاختصاص بالإدارة الضريبية أكدوا على مساهمة تكنولوجيا المعلومات المطبقة في الشركات والمؤسسات في تقديم الإقرارات الضريبية في الوقت المحدد وأن هذه الابتكارات والخدمات المعلوماتية الجديدة والمتطورة تؤدي إلى الكشف عن حالات التهرب الضريبي في تلك الشركات والمؤسسات[1].

وتعددت التعريفات والمفاهيم التي حاولت وصف ظاهرة التلاعب المالي، ولذلك يصبح من الضروري استعراض البعض منها والتي تحمل وجهات نظر مكملة البعض مما يساعدنا في النهاية إلى وصف الظاهرة وصفاً جيداً، فقد عرفها على أنها التدخل المعتمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة، وأنه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقي التي تمارس من خلال تغيير تقارير التمويل من أجل تعديل الأرباح المقررة عنها او تعديل بعض من فروعها وعناصرها[2].

والتلاعب المالي أيضاً هو التدخل المعتمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع خاصة، وأنه في حالة توسيع ذلك سيتضمن إدارة الربحية الحقيقي التي تمارس من خلال تغيير تقارير التمويل من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض من فروعها وعناصرها.

واضاف تعريفاً آخر فقد وصفاها بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكلة العمليات لأجل تعديل التقارير، أما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو للتأثير على التعاقدات التي تتم بنائها على الأرقام المحاسبة المقرر عنها، إن التلاعب المالي عبارة عن ممارسات متعمدة من قبل الإدارة تحديد الربح والتقرير عنه لكي يعكس رغبات ومصالح الإدارة أكثر من كونه انعكاساً للأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة وتلك الممارسات تأخذ بعدين أساسين[3]:

[1]) عبدالرزاق بركات، ويمينة بن حاوية، حوكمة تكنولوجيا المعلومات: وسيلة للتحكم في مشاريع تكنولوجيا المعلومات في المكتبات الجامعية. مجلة الناصرية للدراسات الاجتماعية والتاريخية، مج١٢، ع٢ ، ٢٠٢١، ٥٦١ - ٥٨٨.

[2]) عادل حسين موسى أبو نجا دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الأردن، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، ٢٠١٥، ص٣٩.

[3]) ماجد راغب الحلو، الحكومة الإلكترونية والمرافق العامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول حول الجوانب القانونية والأمنية للمسلمات الإلكترونية، أكاديمية شريطة دبي، ٢٠٠٣، ص٢٠.

- اما زيادة الأرباح في الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلي.
- أو تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.

ونرى مما سبق، أنه في ظل انتشار تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في شتى المجالات وأهمها المجال المحاسبي، وما أدى إليه من استخدام الحاسب الآلي في معالجة المعلومات المحاسبية فإن التلاعب المالي وغش الإدارة من اهم المخاطر التي تواجه نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وخاصة المتقدمة منها، فالتلاعب المالي الإلكتروني بأنها انشطة متعمدة يقوم بها المديرون عن طريق استخدام قدرات الحاسب في تعديل قواعد البيانات وتحريف المستندات لعمليات وهمية بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف خاصة، مما يزيد من أهمية هذه المشكلة ضخامة الخسائر الناتجة بسبب نظم الرقابة الداخلية والذي بدوره يؤدي إلى التهرب الضريبي نتيجة التلاعب المالي الإلكتروني لذلك فإن حوكمة الإدارة الإلكترونية وحوكمة الشركات أثر كبير في الحد من التهرب الضريبي، وسوف نستعرض أهم هذه الآثار على النحو الآتي:

أولاً: تساهم تكنولوجيا المعلومات المطبقة في الشركة في تقديم الإقرارات الضريبية في الوقت، وتحقيق الفاعلية في إدارة تكنولوجيا المعلومات إلى زيادة الالتزام بالتسجيل لدى دائرة الضريبة في الوقت المحدد، كما أن اعتماد تقديم الإقرار الضريبي الكترونياً يعزز من الالتزام الضريبي لدى الشركة لأن استخدام أجهزة الحاسب في تنظيم السجلات والبيانات المالية يؤدي إلى زيادة التزام الشركة ضريبياً، وتساهم أيضاً تكنولوجيا المعلومات لدى الشركة في تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي مما يزيد من الالتزام الضريبي للشركة ضريبياً لأن تسجيل البرامج المحاسبية الإلكترونية والتفاصيل المرتبطة بها لدى الدائرة الضريبية يعزز من الالتزام الضريبي لدى الشركة[1].

وبذلك نجد أنه تساهم تكنولوجيا المعلومات لدى الشركات والمكلفين ضريبياً في تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي والتقليل من الفساد في التحصيل الضريبي، مما يزيد من الالتزام الضريبي للمكلف لأن اعتماد تقديم الإقرار إلكترونياً يعزز من الالتزام الضريبي لدى المكلف ضريبياً.

ثانياً: تسهم تطبيقات أمن المعلومات المتبعة لدى الإدارة الضريبية والشركة وغيرها من المكلفين في الرفع من كفاءة أنظمة المعلومات في تقديم معلومات مطابقة للواقع الفعلي لنشاط المكلف ضريبياً، مما ينعكس إيجابياً في زيادة مستوى التزامها الضريبي[2].

كما يؤدي تطبيق أنظمة رقابة ملائمة على برمجيات نظم المعلومات إلى الحد من التلاعب والغش في التقارير المقدمة إلى الدوائر الضريبية، لذلك فإن امتلاك المكلف الضريبي كالشركة تكنولوجيا المعلومات المهارة والكفاءة العالية يساعد على الحد من استغلال إدارة الشركة والمؤسسات الثغرات الموجودة في البرامج المحاسبية وبالتالي تقليص فرص التلاعب في البيانات المقدمة للإدارة الضريبية[3].

ثالثاً: أثر عناصر الدعم والتوصيل للحد من التهرب الضريبي، فإن توفر الدعم اللازم لتنفيذ تكنولوجيا المعلومات بشكل فعال من قبل الإدارة يساعد في تزويد الدوائر الضريبية بالمعلومات المناسبة في الوقت والمقدار المناسبين. يؤدي التزام إدارة الشركة بإدارة البيانات وصيانتها بصورة دورية بما يتوافق مع التغيرات المحيطة بها إلى الحد من التهرب الضريبي[4].

---

[1]) ابو بكر محمود الهوش الحوكمة الإلكترونية الواقع والأفاق القاهرة، مجموعة النيل العربية للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص٤٣.

[2]) ماجد راغب الحلو، مرجع سابق، ص٢٥.

[3]) عادل حسين موسى أبو نجا، مرجع سابق، ص٣٥.

[4]) عبد الفتاح بيومي حجازي، الحكومة الالكترونية وأثرها على القرار الاداري، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية ٢٠٠٧، ص١٥١.

كما تساعد تقنية المعلومات المتطورة للتكنولوجيا في التزام الشركة بإعلام دائرة الضريبة عن التعديلات الحاصلة على طلب التسجيل لديها، إضافة إلى الاحتفاظ بالسجلات والمستندات لفترة زمنية تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، مما يزيد من الالتزام الضريبي، ويؤدي اتباع الشركة آليات تكنولوجية محددة لنشر اللوائح والإرشادات وإعلام الجهات والدوائر الضريبية والرقابية بأحكامها ومحتوياتها إلى زيادة التزامها ضريبياً[1].

رابعاً: أثر عناصر المتابعة والتقييم للحد من التهرب الضريبي، يؤدي توافر الضوابط الأمنية المناسبة التي تضمن سلامة أمن المعلومات إلى تحقيق الفاعلية في أنظمة وتقنيات المعلومات المطبقة لدى الشركة مما ينعكس إيجاباً على الحد من التهرب الضريبي، كما أن تطبيق إدارة الشركة عمليات منتظمة لقياس المستوى المتاح من نظم المعلومات المطبقة لديها يساعد في توفير المعلومات الضريبية في الوقت المناسب[2]. فإيصال المعلومات بشفافية إلى المساهمين في الوقت المناسب إلى تسهيل عملية الحصول على المعلومات الخاصة بالتقدير الضريبي ودعم عمل الدوائر الضريبية في متابعة المعاملات الضريبية للشركة مما يحد من التهرب الضريبي[3].

وتأسيساً على ما سبق نجد أنه تساعد ضوابط تكنولوجيا المعلومات في كشف حالات التلاعب والفساد المالي والإداري، وسوء الإدارة وأن إيصال معلومات بشفافية إلى المساهمين في الوقت المناسب يؤدي إلى تسهيل عملية الحصول على المعلومات الخاصة بالتقدير الضريبي.

المبحث الثاني: الوسائل الرقابية لمنع التهرب الضريبي

تتمتع الإدارة الضريبية بمقتضى أسلوب التقدير الإداري بحرية واسعة في تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة، فلا تتقيد بقرائن معيّنة، بل يترك لها المشرع حرية الالتجاء إلى الأدلة كافة التي تكشف عن مقدار الوعاء الضريبي، فلها في سبيل ذلك، القيام بعمليات التحري والمعاينة وجمع المعلومات عن المكلف من الجهات كافة التي يتعامل معها. والإدارة الضريبية لها أن تسترشد بحسابات المكلف ومستنداته وما يقدمه إليها من إقرارات[4].

ولما كانت الإدارة الضريبية تتمتّع في ضوء هذا الأسلوب من التقدير بسلطة تقديرية واسعة وخوفاً من التحكّم والتعسف في استخدام هذه السلطة، فقد حدّدت غالبية التشريعات الضريبية الحالات التي يحق فيها للإدارة الضريبية الالتجاء إلى هذا الأسلوب، وهي: امتناع المكلف عن تقديم حساباته ومستنداته إلى الإدارة الضريبية، أو رفض الإدارة الضريبية الحسابات والمستندات المقدمة من المكلف، أو امتناع المكلف عن تقديم إقراره الضريبي، أو رفض الإدارة الضريبية الإقرار المقدم من المكلف، او عدم موافقة المكلف على التعديلات التي أدخلتها الإدارة الضريبية على إقراره[5].

وإنّ القانون وحده الذي يحدد الالتزام بدفع الضريبة دون أن تكون لإرادة كل من السلطة المالية والمكلّف أي دور في إنشاء ذلك الالتزام أو تحديد أحكامه. وما يؤيد ذلك هو أنّ المكلف قد يقدم معلومات للسلطة المالية التي قد تقبلها أو ترفضها وأن رفضها لا يحول دون نشوء الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف وأنّ هذا الالتزام يشمل السلطة المالية أيضاً التي يجب أن تمارس الاختصاص الممنوح لها بغية تحقيق أهداف المشرع.

---

[1] ماجد راغب الحلو، مرجع سابق، ص٢٩.

[2] يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٥، ص٤٦-٤٧.

[3] عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة، دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١١، ص١٩٤.

[4] هاشم الجعفري، محاضرات في المالية العامة، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ٢٠١٠، ص١٩٨.

[5] هاشم الدباغ، التقدير الإداري في ضريبة الدخل، مجلة ديوان التدوين القانوني، ع١، س٢، ١٩٩٦، ص٦٥.

وهكذا، فإن كلاً من السلطة المالية والمكلف يجب أن يحترما إرادة المشرع بأن لا يخرجا عن مضمون الاتفاق إلا إذا أجاز القانون ذلك الخروج. وقد أيدت اللجان الاستئنافية في العراق ذلك في الكثير من قراراتها ومنها قرار لجنة التدقيق (الاستئنافية) الثانية المرقم (٧٠) لسنة ١٩٩٠ الذي قررت فيه عدم جواز رجوع السلطة المالية في التقدير، وذلك لاتفاقها مسبقاً مع المكلف، إلّا إذا نص القانون على جواز الرجوع وبالشروط التي يحددها[١].

المطلب الأول: الرقابة الإدارية على الإدارة الضريبية في فرض الضريبية والاعفاء منها

منح المشرع للإدارة سلطة قد تكون مقيدة وقد تكون سلطة تقديرية، وحينما يكون دور الادارة الضريبية فقط تنفيذ القانون بطريقة محددة نكون هنا امام سلطة مقيدة وفي هذه الحالة عندما يفرض القانون للإدارة مسلك معين بشان اتخاذ قرار اداري معين وفي شروط معينة، اما في حالة ترك الشرع للإدارة مساحة من الحرية في الاختيار بين اتخاذ قراراتها أو عدم اتخاذها على الرغم من توفر شروطها اتخاذها في الوقت التي تراه ملائما أو اتخاذها بشكل مناسب هنا نكون امام السلطة التقديرية للإدارة التي يمكن استغلالها للاستغلال والفساد الإداري والمالي من قبل الموظفين القائمين على الإدارة الضريبية[٢].

بالتالي فان هذه السلطة للإدارة تسبب وتساهم كثيرا بحدوث المنازعات الضريبية، لاسيما ان ادوات الادارة الضريبية وهي العنصر البشري وان توافر الامكانيات المادية والبشرية على مستوى عالي من الكفاءة بعد احد المقومات الاساسية لقيام الادارة بعملها على اتم وجه وبالتالي تقليل الاخطاء التي تؤدي إلى نشوب المنازعات الضريبية، وان الاسباب المؤدية لهذه المنازعات والتي تتعلق بالإدارة تتمثل في تعسف موظفي الادارة باستعمال هذه السلطة الممنوحة لهم بموجب القانون بتقدير الضريبة اكثر من المقدار الحقيقي لها حيث أن تحديد الوعاء الضريبي الذي يستند إلى التحديد الاداري (الجغرافي) لا يستند إلى اساس يدعمه ويؤدي إلى التقدير التقريبي والاكثر من قيمته الحقيقية هو الذي يؤدي إلى نشوء المنازعات كذلك عدم فهم الموظفين نصوص القوانين الضريبية لعدم كفاءتهم الادارية حيث دائما ما يحصل خطأ في تطبيق هذه النصوص وبالتالي يؤدي إلى خلاف بين المكلفين والادارة الضريبية[٣].

وإن موظفي السلطة المالية وبحكم وجودهم بالإدارة الضريبية وتخصصهم بالضغط على المكلفين بالتباطؤ في اتمام معاملاتهم أو التواطؤ معهم مقابل ثمن تنفيذ القوانين الضريبية وتفسيرها وتطبيقها وتمتعهم بسلطات واسعة بما يمتلكون من سلطة تقديرية، لتقدير حجم الوعاء وتقدير الضريبة عليه أو تقدير الاعفاءات والسماحات مما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد بالضغط على المكلفين بالتباطؤ في اتمام معاملاتهم أو التواطؤ معهم مقابل ثمن وبالتالي تزايد المنازعات الضريبية الأمر الذي يتطلب تحديد جهة مستقلة ومحايدة لحسم هذه المنازعات[٤].

وبالتالي فان الفساد الاداري يرتب عليه اثار سلبية على الواردات الحكومية، حيث بسببه تخسر الدولة ايرادات مستحقة لها تتمثل بمبالغ كبيرة بسبب رشوة الموظفين حتى يتجاهلون جزءا من الدخل والواردات عند تقديرهم للضرائب المستحقة، ومن ثم أثره على النمو الاقتصادي مما يسبب خفض في معدلات الاستثمار.

---

[١] نشر هذا القرار في الكتاب السنوي الصادر عن القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب، ١٩٩٠، ص١١٤.

[٢] هاشم الدباغ، مرجع سابق، ص٦٥.

[٣] ماجد راغب الحلو، مرجع سابق، ص٣٣.

[٤] قيصر يحيى، وعبد اللطيف نايف، الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة جامعة تكريت للحقوق، جامعة تكريت، العراق، المجلد١، العدد٢، ٢٠٠٩، ص٣٠٨.

اما في ما يتعلق بالأثار الاجتماعية له حيث نجد استعمال الاغنياء للأساليب الملتوية للتهرب من الضرائب كالرشوة وبالتالي تعميق الفجوة بين الاغنياء والفقراء وتراجع مستويات المعيشة وبسبب هذه الممارسات المتفشية في بعض مفاصل الدولة ومنها السلطة المالية، بات من غير الممكن دفع المكلفين إلى الامتثال الطوعي للوفاء بالتزاماتهم الضريبية طالما يعتقدون بان هذه الالتزامات غير عادلة، وأن ما يدفعونها من ضرائب تصرفها الحكومة في مواضع غير صحيحة لا تهدف إلى تقديم الخدمات العامة للشعب والصالح العام.

والإدارة الضريبية يقع عليها مجموعة من الالتزامات من اجل منع التهرب الضريب ودرءاً للفساد الإداري الذي يساعد على التهرب الضريبي، هنالك التزامات كثيرة تلقى على عاتق الادارة رغم الامتيازات والسلطات التي تتمتع بها وهي نوعين التزامات عامة والتزامات خاصة، فيما يتعلق بالالتزامات العامة فهي تكون التزام الادارة في القانون عند ممارسة صلاحياتها اي ان الادارة الضريبية ان تلتزم بالقواعد والتشريعات الضريبية عندما تقوم بتقدير دين الضريبة وكذلك تحصيلها، وان تمارس تلك الصلاحيات في حدود التشريعات من غير تجاوز ودون اهدار حق من حقوق الخزانة العامة.

وكذلك عدم تعسف الادارة الضريبية وموظفيها في مباشرة الصلاحيات الممنوحة لها من امثلة ذلك تقدير الضريبة وتحصيلها دون وجه حق وكذلك عدم المساواة في التعامل مع المكلفين وغيرها، وفي هذا الاطار نجد بعض التشريعات فرضت عقوبات على الادارة والعاملين فيها عند تعسفهم في مباشرة صلاحياتها، فالبعض منها عاقب بالأشغال الشاقة أو السجن بحق كل موظف عام له علاقة بتحصيل الضرائب والرسوم والغرامات وقام بطلب أو اخذ ما ليس مستحق منها أو ما يزيد على المستحق وله علماً بذلك وإن النص على هذه العقوبات جاء للحد من الفساد الاداري في مؤسسات الدولة ومنها الادارات الضريبية[1].

وعلى ذلك تتمثل أهم الإلتزامات التي تقع على الإدارة الضريبية لمنع الفساد الإداري وبالتالي التهرب الضريبي، ما يلي:

١. **الالتزام بسر المهنة**: على الادارة الضريبية ان تستخدم البيانات التي تتعلق بالمكلف والتي حصلت عليها بموجب سلطاتها الضريبية في حدود النصوص القانونية وللأغراض المحددة[2]، وبالتالي يحضر على الادارة الضريبية ان تقوم بإفشاء اسرار المكلف المالية أو التجارية أو المعلومات التي حصلت عليها عند تقدير وفحص نشاطه، كما لا يحق لها ان تقوم باستجواب المؤتمن على اسراء المكلف الا بعد اخذ موافقته. وبعض التشريعات الضريبية نصت على هذا الالتزام وحددت الجهات التي يمكن البوح لها بهذه المعلومات مثل موظفي الادارة الضريبية ومدير المالية العامة ووزير المالية عند قيامهم بمهام رسمية وكذلك النيابة العامة وديوان المحاسبة والمحاكم بناءاً على قرارات تصدر عنها، والادارات الضريبية في الدول الاجنبية بموجب معاهدة دولية، ولدوائر المراقبة والتحصيل والمكلفين بناءاً على طلبهم ولأي جهة بشرط موافقة المكلف خطياً.

٢. **الالتزام بإخطار المكلف وتبليغه**: تلتزم الادارة الضريبية بتبليغ المكلف بأية اشعارات تصدر عنها تخص الضريبة المفروضة عليه في الوقت المحدد قانونا وبكافة طرق التبليغ ويترتب

---

[1]) وهبة، محمد السعيد، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني في نطاق الضريبة العامة على الإيراد والضريبة الوحدة، القاهرة، مكتبة النهضة العربية، ط١، ١٩٦٦.

[2]) وهذا ما أكده المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل تحديداً المادة (١/٢٨) والتي جاء: "١- على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية –بطلب منها- البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون.....".

على عدم مراعاة ذلك بطلان الاجراءات التي تتم اتخاذها بحق المكلف، فيجب على الادارة اخطار المكلف بأشعار رسمي بدفع الضريبة المستحقة عليه مع الغرامات المترتبة عليه ان وجدت[٢].

٣. **ثالثاً: عبء الاثبات في حالات محددة:** عبء الاثبات يقع في بعض الحالات على المكلف، وبالمقابل وفي حالات اخرى قع هذا العبء على الادارة الضريبية ان تقوم بتقديم الدليل والاثبات لحالة زيادة تقدير دخل المكلف على ما صرح به وكذلك تقديم الدليل في حالة اعتبار المكلف انه قام بإخفاء جزءا من دخله[٢].

٤. **التزام الادارة الضريبية بتعريف المكلف بحقوقه وواجباته**: على الادارة الضريبية ان تقوم بتوعية المكلف ضريبيا ضمن برنامج متكامل وبكافة الوسائل المرئية والمسموعة والمقروءة توضح فيها حقوق المكلف وواجباته، وهنالك بعض الدول تقوم بأنشاء هيئات متخصصة تقوم بالتخطيط السياسة الضريبية في الدولة وتقوم بنشر الوعي الضريبي بين افراد المجتمع وتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم[٣].

ولأنه تنطوي السلطة التقديرية في فرض الضريبة على تمتع الإدارة الضريبية بقدر من الحرية في هذا المجال وهذا ما يفسح المجال أمامها لأن تتستر بستار السلطة التقديرية لتبرر تصرفاتها التي قد تلحق الضرر بالمكلفين وهو أمر ينم عن خطورة كبيرة إذ تمثل السلطة التقديرية بصورة عامة استثناءً على مبدأ المشروعية، ومن هنا كان لابد من رقابة فعالة تناسب وحجم الخطورة الكامنة في السلطة التقديرية الممنوحة لإدارة الضريبية منعاً للتعسف والفساد.

ومن أبرز أوجه الرقابة الإدارية منعاً للفساد والتهرب الضريبي، هو الطعن الإداري أمام لجان الضريبية في حال كان هناك تعسف في قرار تقدير الضريبة، فالقرار الإداري يعد أحد أبرز وسائل الإدارة للقيام بأداء وظائفها المطلوبة، ومن المتفق عليه أن هذه القرارات ليست مطلقة، إذ تكون مقيدة باحترام قواعد القانون العامة، ويجب أن تكون الغاية نها تحقيق المصلحة العامة، وبما أن في ذلك القرارات التي تصدر من الإدارة والتي تتعلق الضرائب وبالتالي، فإن القرارات الإدارية التي تصدر بخصوص فرض الضرائب وفق التشريعات الضريبية لا تخلو من المثالب والمخالفات أو الأخطاء في تقدير قيمة الضريبة على المكلفين بدفعها وفق القانون، مما يؤدي إلى ظهور النزاع الضريبي، وهذا الطعن ليست رقابة تلقائية وإنما تتم بناء على اعرتاض يقدمه المكلف، كما أنها تعتبر رقابة لاحقة وليست سابقة.

وإن دور الإدارة في حسم هذه المنازعة مهم جداً في مراحلها الأولى قبل اللجوء إلى القضاء للفصل فيها، كما وإن حسم النزاع في هذه المرحلة له إيجابيات كثيرة منها يتم حسم المنازعة الضريبية بأقل كلفة ووقت وبإجراءات أقل من تلك التي تعرض على القضاء للفصل فيها، كما إن حسم المنازعة الإدارية يؤدي إلى تقليل الضغط على القضاء ويعجل بحسم موضوع النزاع، إن دور الإدارة في المنازعة الضريبية يبدأ من تقديم الاعتراض من قبل المكلف أمام الإدارة الضريبية "السلطة المالية، والتي تعد المرحلة الأولى من مراحل النزاع الضريبي، وبعد أن يتم الفصل في الاعتراض من قبل الإدارة الضريبية المختصة، يتم الاستئناف أو الاعتراض على قراراتها أمام

---

[١] حسن خليل، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الادارة، ج١، دار المعارف للنشر ، ١٩٦٢، ص٥٢.

[٢] عبد السلام، محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٨، ص٢٦٥.

[٣] وهبة، محمد السعيد، مرجع سابق، ص٥٣.

لجان يتم تشكيلها للطعن بالقرارات التي تصدرها الإدارة بحق المعترض المكلف وحسب التشريعات الضريبية في كل دولة.

ويقتصر الاعتراض بكل ما يرتبط بتقدير الضريبة والدخل فقط، وقد منع المشرع العراقي الاعتراض عليها بنص صريح لتخرج من اختصاص هذه اللجان[1]. فالاعتراض على قرار تقدير الضريبة له أهمية كبيرة في التقليل من عدد المنازعات الضريبية التي فصل إلى القضاء وما يترتب على ذلك من إجراءات قضائية مختلفة قد تتسبب في هدر الكثير من الجهد والوقت والتكاليف التي تؤثر في عمل الإدارة الضريبية والممول على حد سواء، وذلك نظراً إلى أن إجراءات الاعتراض والفصل به أمام الإدارة لا تتطلب أية تكاليف بالإضافة إلى انها تتميز بطابع السرعة وسهولة الإجراءات أمامها.

وقد نظم المشرع العراقي وفق ما ورد بقانون ضريبة الدخل العراقي وسائل الاعتراض وفق مراحل ثلاث، والاعتراض أمام السلطة المالية يمثل أولها، وأمام اللجان الاستئنافية يشكل ثانيها، وأمام الهيئة التمييزية ثالثها[2]. كما أنه لم يخرج تنظيمه للاعتراض بقانون ضريبة العقار عما قرره بقانون ضريبة الدخل من خلال وسائل الاعتراض على قرارات السلطة المالية وعلى مرحلتين، الأولى تخص المكلف، إذ أجاز للمكلف الاعتراض أمام لجان التدقيق للمطالبة بإعادة النظر في التقدير الذل أجرته لجان التقدير في مركز المحافظة أو الأقضية بعد توافر شروط معينة تتمثل بأن يقدم الاعتراض خلال (٣٠) يوماً من تاريخ التبليغ بالتقدير وأن يدفع المكلف نصف مبلغ الضريبة المستحقة خلال مدة (٣٠ يوماً) من تاريخ تقديم الاعتراض وبعكسه يكون قرار لجنة التقدير نهائياً[3].

أما المرحلة الثانية الاعتراض أمام ديوان ضريبة العقار على قرارات لجنة التدقيق أو إجراءات السلطة المالية، وأجاز للسلطة المالية الاعتراض لدى الديوان على قرارات لجنة التدقيق، وللديوان صلاحية إلغاء القرار أو الاجراء المعترض عليه أو تأييده أو تعديله ويكون قراره باتاً[4].

ومن خلال الواقع العملي نجد أنه هذا النوع من الاعتراض قد يؤدي إلى حسم المنازعة الضريبية وهي في مهدها وان في ذلك توفير للوقت والجهد ولأطرافها، ويؤدي بالإضافة إلى ذلك إلى استقرار المعاملات واستقرار مركز المكلف المادي والقانوني، وكذلك يمنع من تكدس القضايا أمام القضاء لأن يحسم الاعتراض بالاتجاه الصحيح، سوف ينهي المنازعة بين المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي لا تذهب القضية إلى القضاء[5].

وفي المجمل يتحدّد معنى الرقابة الإدارية في كونها رقابة ذاتية تتولى الإدارة مباشرتها بنفسها على تصرفاتها والتحقق من مدى مطابقتها للقانون أو ملاءمتها للظروف المحيطة بها. ويتحدد الهدف الأساسي من الرقابة الإدارية بتحقيق مصلحة الإدارة نفسها، وذلك بالمحافظة على حسن سير المرافق العامة وكفالة تنفيذ القوانين واللوائح والتزام حدودها وضمان نزاهة الموظفين وكفاءتهم، فهي تؤدي إلى حماية الأفراد من اعتداء الإدارة. ويمكن إيجاز خصائص الرقابة الإدارية، بما يلي:

---

[1] علي هادي الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نر الطعون الضريبية والدستورية ونطاقه، بجث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد ٤، ٢٠١٢.، ص١٠.

[2] ينظر المادة (٤/ ٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته.

[3] ينظر المواد (١٥، ١٦، ١٧، ١٨) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته.

[4] ينظر المادة (٢٠) من قانون ضريبة العقار العراقي لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته

[5] مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت، ٢٠١٦، ص٧٠.

١. إنّها رقابة ذاتية تمارسها الإدارة بنفسها على أعمالها، فلها إلغاء قرارها أو تعديله أو سحبه أو تحل محله تصرف آخر.

٢. إنها رقابة وجوبية لكون الإدارة ملزمة باحترام القانون.

٣. إنها قد تكون رقابة تلقائية.

٤. إنها في الغالب رقابة مجانية، وهي رقابة مرنة وميسرة لا تتضمن اتباع إجراءات قد تتسم بالطول والبطء .

٥. إنها رقابة واسعة، إذ أنّها تشمل رقابتي المشروعية والملاءمة[١].

كما أن المشرع العراقي أخذ وفق قانون ضريبة الدخل النافذ بالرقابة الإدارية بناءً على تظلم بشطريها الرقابة اللوائية والرئاسية، إذ نصت المادة (١/٣٣) منه على أنه: "للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المرتبة عليه أن يقدم اعتراضا خطياً إلى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير أو اية دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب....".

المطلب الثاني: الرقابة القضائية على سلطة الإدارة في فرض الضريبة

يعد القضاء الضريبي واحداً من أهم روافد متابعة الجديد والمتميّز في العلم القانوني بشكل عام، كما يعد القضاء الضريبي بشكل خاص محطة هامة في حياة الأفراد والإدارة على حدٍ سواء والغاية من عرض هذا القضاء المتخصص هو تيسير وإتاحة الفرصة وإثارة الاهتمام للاطلاع على الملامح الأساسية لهذا القضاء، فالقضاء الضريبي هو ضمانة للمموّل وللإدارة الضريبية في نفس الوقت، فعندما يصدر الحكم النهائي بالمبلغ المستحق على المموّل فهذا يؤكد الحصول على إيرادات الدولة وهي الضرائب، فوجود رقابة على الإدارة الضريبية عند ربطها للضريبة وتحصيلها تمثل السد المنيع ضد تعسف الإدارة الضريبية، لذلك نصت التشريعات الضريبية على إجراءات أمام المحاكم في منازعات الضرائب[٢].

والقضاء الضريبي هو الجهة القضائية التي يعهد اليها قانوناً امر البت في المنازعات التي تحصل بين المكلف والادارة الضريبية فيما يتعلق بفرض الضريبة أو تسويتها أو جبايتها وفقاً لمبادئ واصول التقاضي حيث يتمتع قرارها بحجة الشيء المقضي به، وان القاضي الضريبي وفقاً لهذا التعريف يراقب مشروعية عمل الادارة الضريبية ومدى التزامها بالقوانين والانظمة الصادرة بموجبها، فاذا تبين له ان الادارة خرجت عن تلك القوانين والانظمة عند فرض وتقدير الضريبة كان له ان يقضي بإلغاء الضريبة أو تعديلها أو الحكم بردها[٣].

ونرى أن هذا التعريف يحيط بجميع العناصر التي يفترض توافرها في تحديد القضاء الضريبي، وهذه العناصر هي[٤]:

---

[١] سعاد الشرقاوي، الوجيز في القضاء الإداري، ج١، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨١، ص٢٦ وما بعدها.

[٢] ايمن حسن مندل، مدى امكانية تطبيق المحاكم الضريبية للحد من التهرب الضريبي، الجامعة الإسلامية بيروت، لبنان، ٢٠١٨، ص٣٣.

[٣] رائد ناجي احمد الجميلي: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار السنهوري القانونية والعلوم السياسية، بيروت، ٢٠١٨، ص١٢.

[٤] سعاد الشرقاوي، مرجع سابق، ص٣٣.

١. وجود جهة قضائية سواء كانت جهة قضاء عادي ام اداري ام مستقل، وان تتوفر لها الضمانات التي يقتضي توافرها في كل قضاء وهي الاستقلال والحياد والتخصص.

٢. ممارسة القاضي وظيفته القضائية وفق اصول التقاضي التي يقررها القانون، أي يجب ان يستمد القاضي ولايته من القانون الذي يبين اختصاصه والاجراءات الواجب اتباعها. وبالتالي فاذا استمدت الجهة القضائية ولايتها من اداة ادناه من القانون فلا تعد هذه الجهة جهة قضائية وفقا هذا المعنى.

٣. أن هذه الجهة تفصل في المنازعة التي تثور بين المكلف والادارة الضريبية التي تتعلق بمقدار الدخل وفرض الضريبة وجبايتها، اما غير ذلك من المنازعات فيجب استبعاده من ولايتها ومن امثلة المنازعات التي مستلزم استبعادها من هذه الولاية هي المنازعات المتعلقة بدستورية القوانين الضريبية أو دستورية القرارات التنظيمية التي تخص الضريبة، كذلك المنازعات التي تدور حول مشروعية القرارات التنظيمية المتعلقة بالضريبة، وايضاً المنازعات التي تثور بين المكلف والادارة الضريبية امام المحاكم الجنائية.

وفي واقع الرقابة القضائية الضريبية في العراق لمنع التجاوز والحد من الفساد الإداري والتهرب الضريبي ، لكي نحيط علماً بمدى فاعلية الرقابة التي يمارسها القضاء على السلطة التقديرية في فرض الضريبة ينبغي علينا التمييز بين مرحلتين هما مرحلة ما قبل صدور القرار رقم (١٠) لسنة٢٠٠٣، مرحلة ما بعد صدور هذا القرار[١].

المرحلة الأولى في هذه المرحلة التي سبقت صدور القرار رقم (١٠) في ٢٠٠٣/٢/٢٢. كانت للقضاء العادي صلاحية النظر في المنازعات الخاصة بقانون ضريبة الدخل[٢]. فقد كانت محكمة التمييز جهة مختصة بالنظر في الطعون بالمسائل القانونية في القرارات الصادرة عن اللجان الاستئنافية الجان التدقيق[٣].

إذ قررت محكمة التمييز إلزام السلطة المالية بالأخذ بالبدل المتفق عليه بين البائع والمشتري عند تقدير قيمة العقار من دون التقدير الذي أجرته لجنة الكشف المشكلة بموجب نظام تقدير قيمة العقار ومنافعه رقم (٧٥) لسنة١٩٥٩، فبالرغم من أن المادة (٤/٢) من النظام المذكور أعطت للسلطة المالية سلطة تقديرية في أن تأخذ بالبدل المقر به أو القيمة المقررة من قبل دائرة الطابو أيهما أكثر ، فضلاً عن سلطتها التقديرية في طلب تقدير القيمة بواسطة اللجان المؤلفة بموجب هذا النظام إذا اعتقدت بأن كلا من البدل والتقدير لا يعول عليهما. إذاً، بالرغم من وجود هذه السلطة التقديرية، إلا أن محكمة التمييز رأت في حكمها هذا أن التقدير الذي أجرته لجنة الكشف لا يتناسب وواقع حال العقار محل التقدير، إذ جاء مغالى فيه وأن البدل الوارد في ورقة البيع هو الأقرب إلى الحقيقة، وبهذا تكون محكمة التمييز قد مارست رقابة قصوى على الغلط البين، وذلك من خلال

---

[١] نشر هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية، ع٣٩٧٢، تاريخ٢٠٠٣/٣/٣ واستمر هذا الحال إلى حين صدور قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٧١) لسنة١٩٧٠، المنشور في الوقائع العراقية، ع١٧٦٨، تاريخ ١٩٧٠/٤/١٤.

[٢] واستمر هذا الحال إلى حين صدور قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (٧١) لسنة ١٩٧٠، المنشور في الوقائع العراقية، ع١٨٦٧، تاريخ١٩٧٠/٤/١٤.

[٣] راجع المادتان (٤٠) و(٤١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩٥) لسنة١٩٥٩ الملغي وأيضاً: المادتان (٤١) و(٤٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ الملغي

تقديرها لأهمية الوقائع التي اعتمدت عليها السلطة المالية في احتساب الضريبة، فعدت ذلك التقدير غير ملائم وغير متناسب مع واقع الحال فألغته[1].

على أن مسيرة محكمة التمييز في ممارسة هذه الرقابة قد توقفت بصدور قرار مجلس قيادة الثورة - المنحل - المرقم (٧١) لسنة ١٩٧٠ الذي منعت بمقتضاه المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها من النظر في المنازعات الضريبية، وبقي الأمر على حاله في ظل قانون ضريبة الدخل النافذ إلى أن صدر قرار مجلس قيادة الثورة رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣ الذي ألغى نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ[2].

وخلال هذه الفترة صدر القانون رقم (106) لسنة ١٩٨٩[3] والذي أنشأ لأول مرة قضاء إدارياً متخصصاً للنظر في طعون الأشخاص بالقرارات الإدارية، فقد جاء في المادة (٧/البند ثانيا الفقرة (د) من قانون مجلس شورى الدولة رقم (٦٥) لسنة١٩٧٩ المعدل النافذ، ما يلي: " تختص محكمة القضاء الإداري بالنظر في صحة الأوامر والقرارات الإدارية التي تصدر عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي بعد نفاذ هذا القانون التي لم يعين مرجع للطعن فيها "، كما تمارس الهيئة العامة لمجلس شورى الدولة الاختصاصات التي تمارسها محكمة التمييز فيما يخص رقابتها على القرارات التي تصدرها محكمة القضاء الإداري[4].

وبناء عليه، فإنه كان يفترض أن تختص محكمة القضاء الإداري بالنظر في الطعون الضريبية لكونها تتعلق بقرارات إدارية صادرة عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة. حتى وإن كانت تلك القرارات قد صدرت بناء على السلطة التقديرية للسلطة المالية، إلا أن ما حال دون ذلك هو نص المادة (البند (ثانيا الفقرة (ج) من القانون أعلاه، والمتضمن استثناء على اختصاص محكمة القضاء الإداري في النظر بالطعون الضريبية، إذ لا تختص هذه المحكمة بمقتضى هذا النص في النظر بالقرارات الإدارية التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها أو الاعتراض عليها أو الطعن فيها.

لما كان المشرع الضريبي قد رسم لكل من المكلف والسلطة المالية طريقاً للطعن بقرارات تقدير وفرض وجباية الضريبة، فانّه بذلك أصبحت المنازعات الضريبية بمنأى عن رقابة محكمة القضاء الإداري، وبالرغم من الصراحة المتناهية التي جاءت بها نصوص قانون مجلس شورى الدولة وضريبة الدخل النافذين المتعلقة بمنع القضاء - ومنها الإداري - من النظر في المنازعات الضريبية، إلا أن محكمة القضاء الإداري والهيئة العامة لمجلس شورى الدولة قد باشرت رقابتها على المنازعات الضريبية وقد تطورت هذه الرقابة لتصل إلى حد تناولت عنده السلطة التقديرية في فرض الضريبة. [5]

---

[1] والملاحظ في هذا القرار هو أن السلطة المالية عندما اعترضت على قرار لجنة التدقيق لمدينة بغداد المرقم (٨٧) في١٩٩٠/١١/١٦ أمام محكمة التمييز فأن محكمة التمييز قضت بموجب قرارها المرقم (٧٦) ضريبة في١٩٦١/١/٢٦ بنقض قرار لجنة التدقيق أعلاه، وقررت الزامها بالاعتماد على تقدير الطابو دون تقدير لجنة الكشف أو البدل الوارد في عقد البيع إلا أن لجنة التدقيق قررت في قرارها المرقم (٨٥) في١٩٦١/٣/١ الإصرار على قرارها السابق، والذي تأيد بقرار محكمة التمييز الصادر في١٩٦١٤/٥/٤. لمزيد من التفاصيل عن هذه القضية يراجع الهيئة العامة للضرائب مجموعة القرارات الضرائبية، مرجع سابق، ص٥٤٥٢.

[2] نصت المادة (٥٥) منه على أن: " لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون.

[3] نشر في الوقائع العراقية، ع٣٢٨٠ ، تاريخ١٩٨٩/١٢/١١ ، وهو قانون التعديل الثاني لقانون مجلس الدولة رقم (١٥) لسنة ١٩٧٩ النافذ.

[4] يراجع المادة (٧/ ثالثا) من قانون مجلس الدولة العراقي النافذ.

[5] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، ٢٠٠٨، ص٢٣

أما المرحلة الثانية: وهي المرحلة التي تلت صدور القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣، والذي تم بمقتضاه إلغاء نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ لينعقد للمحاكم بذلك الاختصاص بالنظر في كل ماله علاقة بتقدير وفرض وجباية الضريبة، ومع أهمية هذه الخطوة، إلا أنه مما تجدر الإشارة إليه هو أنّ هذا القانون جاء قاصراً عن حسم كثير من المسائل التي قد تثار في هذا الإطار كمصير اللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية فهل هي باقية أم أن المحاكم قد حلت محلها بالنظر في المنازعات الضريبية؟ وهل من الممكن أن يقدم الطعن إلى المحاكم وتلك الجهات؟ وما هو مدى حجية الأحكام والقرارات الصادرة عنها؟ كل هذه التساؤلات لم يرد لها حل أو إجابة في القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٣.

ومهما يكن الأمر، فإن أهم ما جاء به هذا القرار هو فسح المجال للمحاكم على اختلاف أنواعها وتعدد درجاتها للخوض في منازعات ضريبة الدخل. وعلى أرض الواقع نجد أن القضاء العادي - في هذه المرحلة - قد مارس رقابته على أعمال السلطة التقديرية للسلطة المالية، ففي إحدى القضايا قررت محكمة بداءة الرصافة تأييد قرار السلطة المالية المتمثل في رجوعها بتقدير الضريبة على المكلف بمبلغ (١٥٦٩٥٠٤٢٨) دينار، وذلك لكونه قد استند إلى السلطة التقديرية المتروكة للسلطة المالية في أعادة التقدير بموجب نص المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل النافذ[١].

ومما سبق نرى أن الرقابة القضائية تؤدي لتفعيل مبدأ قانونية الضريبة، وتحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضي حق لجميع الأفراد كفلته الدساتير، ويحقق الرقابة على أعمال الإدارة الضريبية، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة والانتماء الوطني، والحماية الاقتصادية والمالية لممتلكاته.

[١])انظر قرار محكمة بداءة الرصافة بغداد في الدعوى المرقمة (٥٣٤/ب/٢٠١٣) في ٢٠١٣/١٠/٢٩، غير منشور.

الخاتمة

وفي خاتمة هذا البحث الموسوم بـــــــ: **" الوسائل الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في العراق"** والذي تم من خلاله تناول الوسـائل الوقاية والرقابية على الصـعيد الوطني لمعالجة التهرب الضريبي، وتأسيسا على ما سبق توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وسيتم إيراد أبرزها على النحو الآتي:

أولاً: النتائج

١. أن من أهم أسباب التهرب الضريبي هو تعقيدات النظام الضريبي وعدم استقراره وكثرة التعديلات التي أدخلت على القوانين المتعلقة به، الأمر الذي جعل من النصوص الضريبية صـــعبة الفهم وشـــجع على التهرب من الالتزام بها وكان آخر هذه التعديلات التي جرت على قانون ضريبة الدخل النافذ في العراق.

٢. أن أغلب حـالات التهرب الضـــريبي التي تتم ملاحقتها من الإدارة الضـــريبية تتعلق بالضريبة على المبيعات.أما حالات التهرب الضريبي التي تتعلق بضريبة الدخل فتقل عن ضـــريبة المبيعات، وتكاد تنحصـــر في تخفيض قيمة الدخل الخاضـــع للضـــريبة، أو عدم تقدمي إقرار ضريبي أو زيادة النفقات المتعلقة بأعمال الشركات والمؤسسات.

٣. ان الضـــريبية برغم من تنظيمها بموجب قوانين محلية ضـــريبية لكيفية فرضـــها وجبايتها وأحكام فرضها والاعفاء منها والتقاص من الدخل الخاضع للضريبة إلا أنه أكثر ما تثيره من مشـاكل هو الازدواج الضـريبي نظراً لأن كل دولة تنظم تشـريعاتها الضـريبية دون النظر إلى ما يتم اقراره في الدول الأخرى استناداً إلى مبدأ السيادة الضريبية.

٤. إن الالتزام بالقواعد الضـــريبية آنفة الذكر له أهمية بالغة في تحقيق الأهداف الضـــريبية المرجوة، وتركّز على أهمية تطبيقها بما يتناســـب مع الظروف الاقتصـــادية الســـائدة والتركيز على التخفيض من تكاليف جباية الضـرائب فضـلاً عن رفع النسـب الضـريبية على إيرادات أي قطاع بما يضمن عدم تأثر استهلاك الخدمات التي تقدمها تلك القطاعات والتي تؤدي إلى انخفاض إيراداتها وبالتالي تراجع الإيرادات الضريبية.

٥. أن الرقابة القضـائية تؤدي لتفعيل مبدأ قانونية الضـريبة، وتحقيق مبدأ العدالة، فالتقاضـي حق لجميع الأفراد كفلته الدسـاتير، ويحقق الرقابة على أعمال الإدارة الضـريبية، وينمي شعور المكلف بالأمن والعدالة والانتماء الوطني، والحماية الاقتصادية والمالية لممتلكاته.

٦. إن الطريقة المختلطة المتبعة في العراق هي الطريقة الأكثر شيوعاً لفرض الضريبة على المشـــاركات، ومع فإن الطريقة المختلطة المتبعة في فرض الضـــرائب يمكن أن تزيد التجنب الضـريبي والتهرب من دفع الضـريبة طالما أنها تنص على استحقاق الأداء الآني للخسائر.

ثانياً: التوصيات

١. منعاً للفساد والتهرب الضريبي والمحافظة على الإيرادات العامة يجب أن تتسم إجراءات التحصيل وفرض الضريبية بالشفافية والوضوح والعدالة والتساوي حتى يكون المكلف على علم تام بهذه الإجراءات، بالإضافة إلى عدم المساس بقاعدة العدالة الضريبية لأن الإحساس بالتعسف الضريبي يعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي. فعندما يقوم المشرع بمراعاة هذه الأمور عند فرض الضرائب وتحصيلها ينخفض التهرب الضريبي إلى أدنى مستوياته.

٢. لا يكفي أن يُعاد النظر في التشريعات الضريبية فقط، بل ينبغي تحقيق إصلاحات جذرية في مجال التطبيق والتنفيذ، وبخاصة فيما يتعلق بالتحقق والجباية، ومكافحة التهرب من الضريبة، إذ أن الخلل يأتي من عدم تطبيق قوانين الضرائب بصورة عامة، وبخاصة قانون ضريبة الدخل تطبيقاً دقيقاً وصارماً أكثر مما يأتي من القوانين ذاتها.

٣. كان يفترض أن تختص محكمة القضاء الإداري بالنظر في الطعون الضريبية لكونها تتعلق بقرارات إدارية صادرة عن الموظفين والهيئات في دوائر الدولة. حتى وإن كانت تلك القرارات قد صدرت بناء على السلطة التقديرية للسلطة المالية، إلا أن ما حال دون ذلك هو نص المادة (البند (ثانيا الفقرة (ج) من القانون أعلاه، والمتضمن استثناء على اختصاص محكمة القضاء الإداري في النظر بالطعون الضريبية، إذ لا تختص هذه المحكمة بمقتضى هذا النص في النظر بالقرارات الإدارية التي رسم القانون طريقاً للتظلم منها أو الاعتراض عليها أو الطعن فيها.

٤. تعتبر طرق الوقاية هي أنجح أسلوب لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي لذلك حتى تتضمن الطرق الوقائية فعاليتها يجب إرساء أخلاقيات ضريبية لدى المكلفين تعمل على تحقيق وعي ضريبي لديهم، وأن تعمل الدولة على تحسين فعالية النظام الضريبي وتبسيط إجراءاته المتعلقة بتقدير وتحصيل الضرائب وسد جميع الثغرات الموجودة في أحكام القانون الضريبي وذلك لتحول دون قيام المكلف بالتهرب الضريبي.

٥. تفعيل رقابة وزارة المالية على عقد النفقات العامة والإيرادات العامة وعدم قصرها على الإدارات العامة دون المؤسسات العامة والبلديات، واعتماد نظام ممكن لعمليات تنفيذ النفقات يجري فيه ربط جميع الإدارات العامة بوزارة المالية بهدف تسهيل عمليات الرقابة.

٦. تعزيز الأجهزة الرقابية بالموارد البشرية اللازمة، التي تمتلك الاختصاص في مجال العلوم المالية والإدارية والتشديد على تطبيق القوانين فما خصّ شرط الخبرة لاختبار من يتولى الأعمال الرقابية على الإيرادات العامة والنفقات.

قائمة المراجع والمصادر

١. ابو بكر محمود الهوش الحكومة الإلكترونية الواقع والأفاق القاهرة، مجموعة النيل العربية للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.

٢. ايمن حسن مندل، مدى امكانية تطبيق المحاكم الضريبية للحد من التهرب الضريبي، الجامعة الإسلامية بيروت، لبنان، ٢٠١٨.

٣. بوعلام ولهي، وعجلان العياشي، التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلو التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، العدد٨، ٢٠٠٩.

٤. حسن خليل، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الادارة، ج١، دار المعارف للنشر ، ١٩٦٢.

٥. حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، ١٩٨٨.

٦. رانيا محمود عمارة، المالية العامة، مركز الدراسات العربية، بيروت، ٢٠١٥.

٧. رائد ناجي احمد الجميلي: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، دار السنهوري القانونية والعلوم السياسية، بيروت، ٢٠١٨.عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامد، طبعة أولى، عمان، ٢٠٠٨.

٨. سعاد الشرقاوي، الوجيز في القضاء الإداري، ج١، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨١.

٩. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة القانونية، ٢٠١٧.

١٠. عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة، دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١١.

١١. عادل حسين موسى أبو نجا دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المدقق الضريبي في الأردن، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، ٢٠١٥.

١٢. عبد السلام، محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ٢٠٠٨.

١٣. عبد الفتاح بيومي حجازي، الحكومة الالكترونية وأثرها على القرار الاداري، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية ٢٠٠٧.

١٤. عبدالرزاق بركات، ويمينة بن حاوية، حوكمة تكنولوجيا المعلومات: وسيلة للتحكم في مشاريع تكنولوجيا المعلومات في المكتبات الجامعية. مجلة الناصرية للدراسات الاجتماعية والتاريخية، مج١٢، ع٢ ، ٢٠٢١.

١٥. علي هادي الهلالي، مشروعية اختصاص اللجان الإدارية في نر الطعون الضريبية والدستورية ونطاقه، بجث منشور في مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، كلية القانون، جامعة ذي قار، العدد ٤، ٢٠١٢.

١٦. قيصر يحيى، وعبد اللطيف نايف، الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً، مجلة جامعة تكريت للحقوق، جامعة تكريت، العراق، المجلد١، العدد٢، ٢٠٠٩.

١٧. ماجد راغب الحلو، الحوكمة الإلكترونية والمرافق العامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول حول الجوانب القانونية والأمنية للمسلمات الإلكترونية، أكاديمية شريطة دبي، ٢٠٠٣.

١٨. مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري، مكتبة الوفاء القانونية، بيروت، ٢٠١٦.

١٩. محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني في نطاق الضريبة العامة على الإيراد والضريبة الوحدة، القاهرة، مكتبة النهضة العربية، ط١، ١٩٦٦.

٢٠. هاشم الجعفري، محاضرات في المالية العامة، مطبعة سلمان الأعظمي، بغداد، ٢٠١٠.

٢١. هاشم الدباغ، التقدير الإداري في ضريبة الدخل، مجلة ديوان التدوين القانوني، ع١، س٢، ١٩٩٦.

٢٢. يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٩٥.