

الطبيعة القانونية للصالح وفقاً لأحكام
قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

المدرس الدكتور

كرار عماد رحيم

karrar.alasadi@iunajaf.edu.iq

الجامعة الإسلامية - النجف الأشرف

المدرس الدكتور

زينب ماجد محمد علي

zainab.almadany@alkafeel.edu.iq

جامعة الكفيل - كلية القانون

**The Legal Nature of Reconciliation as per the
provisions of the Iraqi income tax No. 113 of 1982**

Lecturer Dr.

Karrar Emad Raheem Alasadi

Islamic University - Al Najaf - Al Ashraf

Lecturer Dr.

zainab majed Mohamed ali

Al-Kafeel University - College of Law

Abstract:-

The Iraqi legislator authorized the Income Tax law (No.113 of 1982, the amended) and the Customs Law (No. 23 of 1984, the amended), for the administration to implement reconciliation after it as a means for the administration to avoid the conduct of the judicial conflicts and disputes with taxpayers and offenders, that it is often costly in terms of time and costs in order for the administration to obtain its right. On the other hand, that the reconciliation achieves the interest of the taxpayer by avoiding falling under heavy penalties or sanctions established by the tax legislations. Nor does it harm the financial reputation of the taxpayer as he has committed a tax offense. This method is represented, as we pointed out by the financial authority's abandonment of the demand to take legal measures against the violating taxpayer in exchange of giving up a sum of money. This settlement has been adapted as an aspect of administrative reconciliation.

Keywords: Legal nature, conciliation, administrative disputes, tax, income".

المخلص:-

أجاز المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل)، وقانون الجمارك (رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ المعدل)، للإدارة اجراء الصلح بعده وسيلة تتجنب بها الادارة سلوك الخصومات والمنازعات القضائية بينها وبين المكلفين المخالفين، والتي غالبا ما تكون مكلفة من جهة الوقت والتكاليف في سبيل حصول الادارة على حقوقها، هذا من جهة ومن جهة اخرى فان الصلح يحقق صالح المكلف عبر تجنبه الوقوع تحت طائلة العقوبات أو الجزاءات التي تقررها التشريعات الضريبية، كما ليس من شأنها النيل من سمعة المكلف المالية باعتباره قد ارتكب مخالفة ضريبية، وتتمثل هذه الوسيلة كما أشرنا بتخلي السلطة المالية عن المطالبة باتخاذ الإجراءات القانونية ضد المكلف المخالف مقابل تخليه عن مبلغ من المال، وقد كفت هذه التسوية على أنها وجه من أوجه الصلح الإداري.

الكلمات المفتاحية: الطبيعة القانونية، الصلح، المنازعات الإدارية، ضريبة، دخل.

أولاً: موضوع البحث

تضطلع الدولة في العصر الحديث بمهام جديدة، الامر الذي الزمها البحث عن اليرادات التي تستطيع عبرها تأمين نفقاتها المختلفة، والقيام بالوظائف والخدمات الملقاة على عاتقها وتمويل الانشطة الاقتصادية التي تباشرها، وهذا التمويل يتغذى بصفة رئيسية من الضرائب لما لها من اهمية في تحقيق اهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لذا يعد الصلح في المواد الضريبية - وهو احد اهم تطبيقات الصلح الذي يتم بين الادارة والمكلف المخالف - احد هذه السبل التي يمكن عبرها تأمين هذه اليرادات، فضلاً عن كونه احد اهم الوسائل التي تتجنب بها الادارة سلوك طريق الخصومات والمنازعات القضائية بينها وبين المكلفين المخالفين، والتي غالباً ما تكون مكلفة من جهة الوقت والجهد، كذلك فانها تحقق صالح المكلف من خلال تجنبه الوقوع تحت طائلة العقوبات التي يقرها القانون، فضلاً عن انها لا تنال من سمعة المكلف المالية بعده مرتكب لمخالفة ضريبية، ما دفع المشرع العراقي اسوة بغيره من مشرعي غالبية الدول إلى إجازة الصلح في قانون ضريبة الدخل النافذ^(١)، وبين إمكانية التصالح بين الإدارة الضريبية والمكلفين ممن ارتكبوا الافعال التي نصت عليها المادتين (٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، من كل ذلك رأينا ضرورة البحث في الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، للوقوف على الرأي القانوني السليم للطبيعة القانونية للصلح، عبر عرض الاتجاهات المختلفة التي ادلت بدلوها في هذا الموضوع، ومن ثم الوقوف على النتائج القانونية المترتبة على هذا الاسلوب، والاطلاع على المركز القانوني السليم لاطراف الصلح، واخيراً التوصل إلى وضع الحدود الواضحة للصلح وتمييزه عن غيره من المفاهيم والمصطلحات الاخرى التي قد تختلط به.

ثانياً: أهمية الموضوع

الصلح في المواد الضريبية - وهو احد اهم تطبيقات الصلح الذي يتم بين الادارة والمكلف المخالف - احد هذه السبل التي يمكن عبرها تأمين هذه اليرادات، فضلاً عن كونه احد اهم الوسائل التي تتجنب بها الادارة سلوك طريق الخصومات والمنازعات القضائية بينها وبين المكلفين المخالفين، والتي غالباً ما تكون مكلفة من جهة الوقت والجهد، كذلك

فانها تحقق صالح المكلف من خلال تجنبه الوقوع تحت طائلة العقوبات التي يقرها القانون، فضلاً عن انها لا تنال من سمعة المكلف المالية بعده مرتكب لمخالفة ضريبية، ما دفع المشرع العراقي اسوة بغيره من مشرعي غالبية الدول إلى إجازة الصلح في قانون ضريبة الدخل النافذ^(٢)، وبين إمكانية التصالح بين الإدارة الضريبية والمكلفين ممن ارتكبوا الأفعال التي نصت عليها المادتين (٥٧، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

ثالثاً: مشكلة البحث

رأينا ضرورة البحث في الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، للوقوف على الرأي القانوني السليم للطبيعة القانونية للصلح، عبر عرض الاتجاهات المختلفة التي ادلت بدلوها في هذا الموضوع، ومن ثم الوقوف على النتائج القانونية المترتبة على هذا الأسلوب، والاطلاع على المركز القانوني السليم لأطراف الصلح، وأخيراً التوصل إلى وضع الحدود الواضحة للصلح وتمييزه عن غيره من المفاهيم والمصطلحات الأخرى التي قد تختلط به.

رابعاً: منهج البحث

من الطبيعي ان لكل دراسة طبيعة تميزها عن غيرها، وفي ضوء هذه الحقيقة فان مناهج البحث تأتي انسجماً مع طبيعة البحث، من ذلك فقد وجدنا إن الاحاطة بموضوع البحث وأهميته تتطلب اتباع المنهج الفلسفي التحليلي التطبيقي القائم على تحليل النصوص القانونية والأحكام القضائية ان وجدت وعرض الآراء الفقهية وموقف القضاء منها.

خامساً: هيكلة البحث

من أجل الوقوف على الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وإعطاء تصور واضح عن ماهيته، سنقسم هذا البحث إلى مبحثين نعتد المبحث الأول منه للبحث في ماهية الصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، ونخصص المبحث الثاني لدراسة التكييف القانوني للصلح في قانون ضريبة الدخل وذلك على النحو الآتي:

المبحث الأول

مفهوم الصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل

للقوف على مفهوم الصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين نبين في الاول منها، الموقف التشريعي من تعريف الصلح، ونعقد المطلب الثاني للمبحث في متطلبات الصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

الموقف التشريعي من تعريف الصلح

لم يتطرق المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل إلى بيان ماهية الصلح، أسوة بمعظم التشريعات الضريبية لاسيما التشريعات المقارنة، فالبين من نصوص هذا القانون أنها تعرضت لمعالجة أحكام الصلح مباشرة دون أن توضح ماهيته أو معناه ومفهومه القانوني، إن عدم إيراد المشرع العراقي تعريفاً للصلح في قانون ضريبة الدخل لا يبدو أمراً غريباً، ذلك أن مهمة وضع التعاريف للمصطلحات القانونية ليس من مهام المشرع، بل من مهام الفقه الذي يعمل على تحليل القوانين واستخلاص القواعد وتأسيس مبادئها وإظهار عيوبها ونقائصها ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة التي تتلائم مع طبيعتها، لذا تصدى الفقه لمهمة بيان مفهوم الصلح فعرّفه بتعريفات متعددة ابرزها تعريفه بأنه " تصرف رضائي يتم بين ممثل الادارة الضريبية المخول قانوناً وبين الممول وذلك وفقاً للشروط والاجراءات التي ينص عليها القانون، ويتم بموجبه توقيف اجراءات الدعوى القضائية المرفوعة ضد الممول أو اسقاطها إذا كانت اجراءات تحريكها قد اتخذت وذلك مقابل اداء الممول المبالغ المقررة عليه والغرامات المترتبة عليها للخرينة العامة بحسب القانون وفقاً للإجراءات المتبعة في ذلك"^(٣)، وعُرف أيضاً بأنه " اتفاق بين الادارة والمتهم مرجعه إلى القاعدة العامة في التشريع الضريبي القائم على دعامة التفاهم كأساس في العلاقة الضريبية يتمثل في الاتفاق على دفع مبلغ للخرينة العامة حدده القانون لتجنب اتخاذ الاجراءات القانونية قبله أو تلافي تنفيذ العقوبات المحكوم بها عليه"^(٤)، وعرفه البعض بأنه " عقد ثنائي الطرف أي عقد ينطوي على التزامات متبادلة بين فريقين يتلافيان بموجبه خلافاً أو يحسمانه، وبموجب هذا العقد يتم الاتفاق بين المخالفين والادارة على حسم

القضية بصورة ادارية، والمخالف بقبوله المصالحة انما يعترف بارتكاب المخالفة ويعرض لإنهاء القضية تأدية مبلغ من المال أو ترك البضاعة والادارة تقبل من جهتها بهذه العروض وتتوقف عن ملاحقته^(٥)، كما عرفه جانب اخر بأنه " تصرف قانوني ملزم لأطرافه الادارة الضريبية والمكلف يترتب عليه ان تقضي المحكمة باعتبار المنازعة منتهية بحكم القانون"^(٦)، وعرفه اخرون بأنه " اتفاق بين الادارة الضريبية والمكلف على انتهاء المنازعة القضائية بينهما من خلال التنازل المتبادل سواء كان موضوع النزاع خلافاً في ربط الضريبة وتحصيلها مما تختص به المحاكم العادية أو الإدارية، ام كان موضوعه جريمة أتهم الممول باقترافها"^(٧).

وبدورنا يمكن أن نعرف الصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي بأنه " عقد رضائي يتم بين ممثل الإدارة الضريبية والمكلف وفقاً للشروط والإجراءات المنصوص عليها قانوناً، يتم بموجبه وقف إجراءات الدعوى القضائية في مواجهة المكلف أو انقضائها إذا كانت إجراءات تحريكها قد اتخذت، مقابل أداء المكلف المبالغ المقررة عليه للخرانة العامة ".

المطلب الثاني

المتطلبات القانونية للصلح وإجراءاته وفقاً لأحكام قانون

ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل:

نص المشرع في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على مجموعة من الضوابط والشروط التي عدها لازمة لإجراء الصلح، وابتغى من ورائها التوفيق بين مصلحة الإدارة ومصلحة المكلفين، بما من شأنه تحقيق العدالة الضريبية الناجزة من غير تعسف أو تعد على حقوق المكلف أو تفريط في حقوق الإدارة، لذا أضحي من اللازم على الطرفين مراعاة تلك الشروط والالتزام بها، إذ يترتب على اغفالها جعل الصلح مشوباً بالبطلان، وهذا يدعونا إلى دراسة هذه الشروط، وتتمثل هذه الشروط بما يأتي:

الفرع الأول: شروط الصلح من حيث النطاق

لا بد ان يتم الصلح الضريبي ضمن النطاق المحدد له قانوناً، إذ تقضي (الفقرة ١ من المادة ٥٩ / مكررة)، بأن يتم عقد الصلح في الأفعال المنصوص عليها في المادتين (٥٧ و ٥٨) من القانون^(٨)، إذ تعاقب المادة (٥٧) على أعداد وتقديم البيانات الكاذبة أو الناقصة أو الاشتراك في هذه الأفعال، أما المادة (٥٨) من القانون فتتص على أعمال الغش أو الاحتيال الضريبي.

ولنا على تنظيم المشرع العراقي لنطاق الصلح الضريبي الملاحظات الآتية:

أولاً / أن المشرع العراقي ضيق من نطاق الصلح فقصره على فعلين فقط، وهما اعداد وتقديم البيانات الكاذبة أو الناقصة والاشترك في هذه الأفعال، واستعمال الغش أو الاحتيال الضريبي، فلم يجز الصلح عن الأفعال التي تتضمن الامتناع عن تقديم المعلومات أو تأخيرها وإفشاء سر المهنة ومخالفة أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية والتي نصت عليها المادة ٥٦ من القانون^(٩).

ويرجع البعض هذا الإغفال من قبل المشرع العراقي إلى العقوبات المقررة قانوناً لتلك المخالفات، فالعقوبات التي فرضها المشرع على مرتكبي المخالفات في المادتين (٥٧، ٥٨) هي عقوبات سالبة للحرية، وهذه العقوبات في الميدان الضريبي تنطوي على عدة مآخذ في مقدمتها فقدان الدولة للموارد المالية المستقبلية التي هي بأمر الحاجة إليها، والتي ينبغي لحصول الدولة عليها من المكلف، عدم فقدان الأخير لمصدر دخله بسبب تطبيق العقوبات السالبة للحرية عليه، وهذا ما دفع المشرع العراقي للأخذ بالصلح في جانب العقوبات السالبة للحرية لتلافي ما تنطوي عليه هذه العقوبات من مساوئ، خلافاً لما هو عليه الحال في المخالفات التي أوردتها المادة ٥٦^(١٠) والتي اكفئ المشرع فيها بفرض العقوبات المالية^(١١).

ثانياً / لم ينص المشرع العراقي على الصلح بين الإدارة والمكلف، فيما إذا كان النزاع بينهما حول تقدير الضريبة أو وعائها، والتي هي منازعات إدارية بحجة تعدد من صميم اختصاص القضاء الإداري، إلا أنه نص على تشكيل لجان إدارية ذات طبيعة قضائية تختص بالفصل في كافة أوجه النزاع بين الإدارة والمكلف حول تقدير الضريبة أو وعائها، وذلك عقب رفض اعتراضه أمام السلطة المالية إذ أخذ المشرع العراقي بالتشكيل الثلاثي للجان الاستئناف، والتشكيل الخماسي للهيئة التمييزية.

ونرى أن المشرع العراقي على الرغم من كونه قد أوجد طريقاً للاعتراض على قرارات الإدارة المتعلقة بقرار تقدير الضريبة أو وعائها، والسماحات، وكل ما يتعلق بأوجه الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية، فإن الأخذ بنظام الصلح الضريبي في هذا المجال أضحى ضرورة لا غنى للتشريعات الضريبية عنها، بعدها وسيلة عملية تتلائم مع الطبيعة الخاصة للعلاقة القائمة بين الإدارة المالية والمكلفين الخاضعين لأحكام القانون الضريبي، فالعلاقة

بين الإدارة والمكلف هي علاقة دقيقة وحساسة، لا بد أن يراعى فيها إلى جانب المسائل الفنية النواحي الخلقية والنفسية لدافع الضريبة، ما يعني معه الاستعانة بالوسائل التي تتبع أجواء التسامح والتفاهم والثقة المتبادلة ويعد الصلح الضريبي في مقدمة تلك الوسائل هذا من جهة، ومن جهة ثانية فإن لهذا النظام أهمية في تخفيف العبء عن كاهل كل من لجان الطعن والمكلفين في نظر المنازعات الضريبية لما تتطلبه من خبرة فنية وجهد كبير، فضلاً عن تقصير أمد النزاع بين الطرفين دون الحاجة لإجراءات طويلة يستغرقها نظر الاعتراض أمام لجان الطعن، وما يترتب عليها إسراف في الأموال وهدر الوقت، كما يترتب على الصلح تحصيل دين الضريبة في وقت قصير ما يحقق صالح الخزينة العامة ومن ثم توطيد أواصر الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، لذا نرى ضرورة إضافة مادة تتضمن النص على جواز الصلح في كافة أوجه الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف حول تقدير الضريبة أو وعائها، وذلك بهدف تحقيق عدالة إدارية ناجزة، واستقرار المراكز القانونية للمكلفين في أسرع وقت، فضلاً عن تحقيق المصلحة المالية للدولة العامة، على أن تُصاغ المادة القانونية على النحو الآتي:

"يكون للمكلفين في المنازعات القائمة بينهم وبين السلطة المالية والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة أو وعائها طلب إنهاء تلك المنازعات صلحاً مقابل اداء نسبة من الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليها"

الفرع الثاني: التراضي.

يعد الإيجاب والقبول والتقاء إرادة الإدارة الضريبية والمكلف المخالف على الصلح شرطاً أساسياً في إبرام عقد الصلح الضريبي، فالإدارة لا يحق لها إجبار الطرف الآخر على الصلح معها دون موافقة منه، وبالمقابل فإن الصلح كذلك ليس حقاً للطرف الآخر، بحيث يلزم على الإدارة الضريبية الموافقة عليه^(١١)، فالصلح أمر جوازي يخضع لسلطة الإدارة التقديرية فلها أن تباشره أو تعدل عنه كلية بدون معقب أو رقيب عليها^(١٢)، وتتيح هذه السلطة للإدارة الضريبية المرونة في تعاملها مع المكلفين وتمكنها من تقدير كل حالة وفقاً لما يحيط بها من ظروف، وذلك من حيث مدى ملاءمة الصلح فيها ومدى استعداد المكلف للاستفادة من الصلح لتقويم سلوكه واتباع أحكام القواعد القانونية في تعامله مع الإدارة الضريبية مستقبلاً، فتقدم الإدارة على إبرام الصلح إذا ما وجدت أن المكلف المخالف

مؤهلاً لاستثمار فرصة الصلح، وتحجم عنه في الحالات التي يبدو فيها بأن الصلح يشكل فرصة للمكلف لإعادة ارتكابه المخالفة مرة أخرى^(١٣).

الفرع الثالث: أن يكون الصلح مقبولاً من الجهة المخولة قانوناً.

فضلاً عن قبول السلطة المختصة طلب الصلح المقدم من المكلف والذي يعد شرطاً لازماً لقيام الصلح، يلزم أن يتم الصلح مع الجهة أو الشخص الذي خوله القانون ذلك، وقد جرى العرف القانوني على أن يحدد المشرع في صلب التشريعات ذات العلاقة هذه الجهات أو الأشخاص على سبيل الحصر، فلا بد أن يتم الصلح مع الجهة التي خولها القانون سلطة إبرامه، بمعنى آخر لا بد أن يتم الصلح من قبل من يملك سلطة فعلية في إبرامه بموجب القانون أو التفويض الإداري، وقد حدد المشرع العراقي في قانون الضريبة على الدخل هذه الجهة بقوله "لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية...."، من قراءتنا للنص المتقدم يلاحظ أن المشرع العراقي قصر، أمر إجراء الصلح على موافقة وزير المالية، فعلق تمام الصلح على إرادته إن شاء عقده، وإن شاء رفضه والمضي بالإجراءات القانونية بحسب ما تقتضيه ظروف كل حالة على حدة، إن حصر صلاحية إبرام الصلح الضريبي بيد وزير المالية يثير التساؤل عن مدى حق الوزير في تفويض غيره لإجراء الصلح؟ يمكن القول أن عدم النص صراحة في قانون ضريبة الدخل على حق وزير المالية في تفويض غيره لإبرام الصلح الضريبي لا يمكن أن يستدل منه بعدم مشروعية التفويض في إبرام الصلح، وذلك استناداً إلى القواعد العامة التي نص عليها قانون السلطة التنفيذية وقانون وزارة المالية التي كفلت للوزير هذه الصلاحية^(١٤)، وهذا ما يجري عليه العمل في الإدارة الضريبية، إذ تبين لنا عبر الاطلاع على قرارات التفويض، أن المدير العام هو الذي يجري عقد الصلح وفي بعض الأحيان يجريها مدير القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب^(١٥)، وهذا ما أكدته وزير المالية في أحدث قرار أصدره - فضلاً عن قراراته السابقة - خول بموجبه صلاحية إجراء التصالح للجهات التالية^(١٦):

- مدير الفرع لغاية " ١٥٠٠٠٠٠٠ " خمسة عشر مليون دينار.

- مدير القسم القانوني ما زاد عن " ١٥٠٠٠٠٠٠ " لغاية " ٣٠٠٠٠٠٠٠ " ثلاثين مليون دينار فقط.

- مدير قسم الشركات ومدير قسم كبار مكلفي الدخل لغاية " ٣٠٠٠٠٠٠٠ " ثلاثون مليون دينار وما زاد عن ذلك من صلاحية مدير القسم.

- معاون عام الهيئة ما زاد عن " ٣٠٠٠٠٠٠٠ " مليون دينار ولغاية " ٤٠٠٠٠٠٠٠ " اربعون مليون دينار.

- مدير عام هيئة الضرائب ما زاد عن " ٤٠٠٠٠٠٠٠ " مليون دينار لغاية " ٥٠٠٠٠٠٠٠ " مليون دينار.

- وزير المالية ما زاد عن " ٥٠٠٠٠٠٠٠ " ولغاية " ١٠٠٠٠٠٠٠٠ " مئة مليون دينار.

وفي ضوء ما تقدم يمكن أن نستنتج ما يأتي:

١. إن التفويض المشار إليه في القرار السابق هو تفويض عام، فلا يتطلب أن يصدر في كل مخالفة على حدة.

٢. طبقاً للقاعدة العامة في التفويض، والتي تقضي بعدم جواز التفويض في الاختصاصات المفوضة، فليس للموظف المفوض من قبل الوزير أن يفوض غيره هذه الصلاحية وإلا وقع التفويض باطلاً، ولا يصحح هذا التفويض التصديق اللاحق الذي يصدره وزير المالية.

٣. إن أهم ما يلاحظ على قرار التفويض السابق الذكر، هو تعدد الجهات الإدارية المفوضة بقبول الصلح، الأمر الذي يضمن السرعة في إبرامه بعيداً عن الإجراءات الروتينية، وبما من شأنه تحقيق مصلحة المكلفين والإدارة الضريبية في الوقت نفسه.

في ضوء ما تقدم يمكن القول أنه بإمكان وزير المالية تفويض غيره في إبرام الصلح وفقاً لأحكام المادة (٥٩) وهذا التفويض هو تفويض عام، ومن ثم لا يتطلب أن يصدر في كل مخالفة على حدة، كما لا يجوز لمن فوضه وزير المالية ومنحه مكتة إصدار الصلح أن يفوض هو الآخر غيره في إصداره، فالتفويض في التفويض غير جائز قانوناً حتى ولو اقره وزير المالية طبقاً للقواعد العامة في التفويض، وعلى الرغم من قرارات التفويض المتعددة التي اصدرها وزير المالية، إلا أننا نعتقد أنه من الأفضل لو نص قانون ضريبة الدخل على إمكانية أن يعقد الصلح من قبل المدير العام أو من يخوله الوزير أسوة بما هو منصوص عليه من التشريعات المقارنة قطعاً لكل أشكال يمكن أن يرد، ذلك وفقاً للاتية " لوزير المالية أو من ينييه....".

الفرع الرابع: أن يتم الصلح في الميعاد القانوني المحدد .

يراد بهذا الشرط أن يتم الصلح خلال المدة المحددة قانوناً، بمعنى آخر ضرورة إبرام الصلح في الوقت المعين من قبل المشرع، وقد حدد المشرع العراقي ميعاد الصلح الضريبي في قانون ضريبة الدخل بقوله: "لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية.... قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها.." (١٧)، كما نص تأكيداً على ذلك بأنه "يترتب على عقد التسوية عدم إقامة الدعوى.... وإيقاف إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة" (١٨)، مما تقدم يتضح لنا أن المشرع العراقي فتح باب الصلح ابتداءً من لحظة اكتشاف المخالفة الضريبية من قبل الإدارة والعلم بها، كما انه لم يمنع الصلح فيها بعد إقامة الدعوى أو أثناء النظر فيها، الا انه اشترط عدم صدور حكم في الدعوى، ونرى أن المشرع العراقي لم يكن موفقاً في تحديده لميعاد ابرام الصلح، إذ ان هذا التحديد يتنافى والحكمة من اجازة الصلح وتنازل الدولة عن حقها في العقاب، فالدولة طالما تنازلت عن حقها في العقاب قانوناً فما الذي يمنع اجراء الصلح بعد صدور الحكم وقبل صيرورته باتاً.

وفي هذا الصدد بإمكاننا ان نطرح التساؤل الاتي، فيما إذا كان المكلف قد قدم طلب الصلح قبل إقامة الدعوى إلا أن الصلح لم يتم لسبب ما وتم رفع الدعوى، فهل يحق له إجراء الصلح أثناء نظر الدعوى من خلال التقدم بطلب ثانٍ لها ؟ يمكن القول أنه لا يوجد في قانون ضريبة الدخل ما يمنع من تقديم طلب ثانٍ عقب إقامة الدعوى، فيما إذا كان هناك سبب حال دون إتمام الصلح قبل إقامة الدعوى، فنص المادة (٥٩) جاء مطلقاً بما من شأنه احتواء هذه الحالة، كذلك الحال فيما لو صدر حكم في الدعوى وتم نقضه قبل صيرورته نهائياً لخطأ في إجراءات المحاكمة وأعيدت القضية إلى محكمة الموضوع، فلا مانع من قبول الصلح في الدعوى على ان تراعى الاجراءات والشروط والمواعيد التي حددها القانون للصلح.

المبحث الثاني

التكييف القانوني للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

إن تحديد الطبيعة القانونية لأي ظاهرة من الظواهر يعني القيام بعملية تكييفها بقصد البت في مسألة انتمائها إلى نظام قانوني ما، من هنا ولبيان الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لما تقدم،

سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نبحث في المطلب الأول الخلاف حول الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، أما المطلب الثاني فنخصصه للمبحث في الطبيعة العقدية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

المطلب الاول

الخلاف حول الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل

رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

نظم المشرع العراقي أحكام الصلح في المواد الضريبية في المادة (٥٩ / ١) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، وقد جاء تنظيمه للصلح على النحو الآتي:

"لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية..." و"يتم عقد التسوية الصلحية..." و"يترتب على عقد التسوية الصلحية....."، من النصوص المتقدمة يتضح لنا أن المشرع العراقي، أسبغ على الصلح في المواد الضريبية الصفة العقدية، عاداً إياه تصرفاً قانونياً يقتضي تمامه تلاقي إرادة طرفيه "الإدارة الضريبية والمكلف".

أن مسلك المشرع العراقي الذي أسبغه فيه الصفة العقدية على الصلح قد تعرض للنقد الفقهي الشديد، فقد رفض البعض^(١٩) أسبغ الصفة العقدية على الصلح في المواد الضريبية، مستنداً في رفضه إلى إن تعبير "يعقد"، لا يراد به ضرورة أن يكون الصلح الضريبي ذو طبيعة عقدية، فهذا التعبير لا يعطي انطباعاً عن تلك الطبيعة، إذ أن الصلح الضريبي لا يمكن إتمامه إلا وفقاً لشروط وأوضاع محددة قانوناً سلفاً، هذا من جانب ومن جانب آخر، فإن الفكرة العقدية لا تجد لها مجالاً رحباً وأرضاً خصبة في ميدان القانون الضريبي، إذ يتتاب هذه الفكرة قدر كبير من الإخفاق في إطار هذا النطاق نظراً إلى طبيعة الضرائب بعدها فريضة نقدية يدفعها المكلف إلى الدولة دون أن يعود عليه نفع خاص، كما أن عنصر الإجبار يبدو فيها واضحاً عبر استقلال الدولة في تحديد وعائها وسعرها وكيفية تحصيلها والجزاء المترتبة على مخالفة أحكامها دون أن ترجع في ذلك إلى الأفراد المكلفين بها^(٢٠)، كما ذهب رأي آخر^(٢١) إلى القول بأن الأخذ بالوصف القانوني المستخدم من قبل المشرع ليس من شأنه أن يحسم الخلاف حول الطبيعة القانونية لهذا الصلح، فلا يعد دليلاً قاطعاً على صحته بحسبان أن "الأوصاف القانونية التي يستعملها المشرع ليست كافية بذاتها في

تحديد الطبيعة القانونية لنظام معين، ذلك لأنه من المعروف أن القاعدة السائدة في هذا الشأن هي الأخذ بالتكييف القانوني الذي أسبغه المشرع في ضوء الأحكام الموضوعية لهذا النظام، أما إذا اختلف المنطق القانوني، يقتضي الأخذ بإسباغ الوصف القانوني الصحيح الذي يتفق مع الأحكام الموضوعية التي يقرها المشرع حتى لو تعارض هذا الوصف مع التسمية التي استعملها المشرع".

وفقاً لما تقدم ثار الجدل في الفقه حول تحديد الطبيعة القانونية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، فظهر إتجاه يرى أصحابه أن الصلح الضريبي هو تعبي عن إرادة فردية تنتج آثاراً قانونية وتهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية والخصومة الجنائية، فهو تصرف قانوني من جانب واحد لأن القانون يحدد دائماً أساس الصلح، أي المبلغ الواجب دفعه أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة الضريبية، ولا دخل للمكلف أو الإدارة في تحديد أو تعديل تلك الشروط، والمكلف أما يقبله أو يرفضه فلا يتم الصلح وتسير إجراءات الدعوى في طريقها الطبيعي، فالإدارة لا تعد طرفاً في هذا التصرف فلا يجوز لها أن ترفض طلب التصالح كقاعدة عامة، مما يبنى عليه عدم جواز عد هذا النظام تصرفاً قانونياً من جانبين^(٢٢)، في حين ذهب رأي آخر إلى أن الصلح الضريبي يراد بها مجرد واقعة قانونية^(٢٣)، والواقع أنه لا يمكن الأخذ أو التسليم بهذا الرأي الأخير، فالواقعة القانونية يراد بها كل حدث يقع باختيار الإنسان أو بغير اختياره ويرتب عليه القانون أثراً، بصرف النظر عن اتجاه الإرادة لأحداث ذلك الأثر أو عدم اتجاهها إليه، كما أن الوقائع القانونية أما أن تكون طبيعية تقع بفعل الطبيعة من دون أن يكون للإنسان دخل في حصولها كالولادة أو تكون وقائع إنسانية أي أعمال مادية نافعة وهي كل عمل مادي يترتب عليه إثراء شخص على حساب آخر أو أعمال مادية ضارة وهي كل عمل مادي يقوم به شخص يترتب عليه ضرر لشخص آخر^(٢٤)، وعليه ووفقاً للمفهوم المتقدم للواقعة القانونية لا يمكن القول أن الصلح في المواد الضريبية واقعة قانونية على وفق المادة "٥٩" من القانون كما لا يقترب من مفهومها، في حين ذهب رأي آخر إلى أن الصلح في المادة "٥٩" من قانون ضريبة الدخل العراقي، يقوم على رخصة أجازها المشرع ويسمح بموجبها لمرتكبي المخالفات بأن يتخلصوا من الجزاءات السالبة للحرية بدفع مبلغ من المال، ومن ثم فالقانون يمثل مصدر الصلح وهو من يتولى ترتيب آثاره القانونية دون حاجة إلى أن تكون "الإرادة"

متجهة إلى ترتيب الآثار أم لا، فبمجرد أن يتم الصلح لا تقام الدعوى وتوقف إجراءاتها في أي مرحلة كانت عليها قبل صدور حكم من المحكمة المختصة^(٢٥)، وفي ضوء الآراء السابقة في تكييف الصلح في المواد الضريبية وموقف المشرع العراقي منه، نرى أن المشرع العراقي قد كان مصيباً في اضماء الصفة التعاقدية على الصلح الضريبي وفقاً لأحكام المادة "٥٩" من القانون، إذ أننا نجد ان لإرادة الأطراف دوراً كبيراً في عقد هذا الصلح، فهو تصرف إرادي قائم على الاتفاق بين الإدارة والمكلف دون أن يكون لأي منهما إرغام الآخر على إبرامه خلافاً لإرادته، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن القول بأن شروط الصلح الضريبي قد وضعت مسبقاً بموجب نص قانوني، ليس من شأنه النيل من هذه الطبيعة العقدية، إذ أن هذه الشروط لا يمكن أن تكتسب الطبيعة الإلزامية في مواجهة المكلف إلا برضاه أي بتوافق الإرادتين دون أن يكون لانعدام المساواة أثر في طبيعة العقد، إذ أن المساواة المطلوبة هنا هي المساواة القانونية دون المساواة الاقتصادية كما قدمنا سابقاً، إضافة إلى ما تقدم لا يشترط لاتفاق الإدارتين أن يكون مضمون العقد محل نقاش سابق أو أن يكون من عمل الطرفين^(٢٦).

المطلب الثاني

الطبيعة العقدية للصلح وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

إذا كان الصلح الضريبي ذو طبيعة عقدية، وفقاً لما أشار إليه المشرع العراقي فلنا هنا أن نتساءل عن الطبيعة القانونية لهذا العقد، بمعنى آخر هل أن عقد الصلح المبرم من قبل الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل ذو طبيعة مدنية أم أنه ذو طبيعة إدارية؟ في صدد الإجابة عن هذا التساؤل هنالك رأيين؛ يتمثل الرأي الأول في أن عقد الصلح المبرم في المجال المالي عقد مدني بحت يتماثل مع عقد الصلح الذي ينص عليه القانون المدني فهو يقوم بتلاقي إرادة طرفيه^(٢٧)، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن الصلح في المواد الضريبية، وفقاً لهذا الاتجاه يعد سبب الالتزام المفروض على المخالف المتصالح اتجاه الإدارة الضريبية وبدلاً عن السند التنفيذي، فالالتزام المكلف بتأدية التعويض المحكوم به إلى الإدارة هو التزام تقصيري، بسبب خرق المكلف واجباته القانونية يستوي في ذلك ان يكون الخرق سلبياً أي الامتناع عن عمل أو إيجابياً أي القيام بعمل، فالالتزام الناشئ عن المصالحة يلغي الالتزام الأول ويحل محله التزام عقدي، ليصبح صك المصالحة وحده السند التنفيذي للإدارة الضريبية، وهذا الالتزام العقدي يبعث مفاعيل وآثار جديدة بين الطرفين

لم تكن قبله^(٢٨)، لقد انتقد هذا الاتجاه لعدة أسباب:

إن إيراد المشرع عبارة " عقد " لا يعني بالضرورة أن يكون الصلح في المواد الضريبية من طبيعة الصلح المدني لأنها لا تعطي انطباعاً أو تصوراً دقيقاً عن تلك الطبيعة العقدية، فضلاً عن ذلك فإن علاقة الإدارة بالمكلف هي ليست ذات طبيعة مدنية، بل هي علاقة تعد من صميم علاقات القانون العام بحسبان أن الدولة صاحبة اليد العليا فيها^(٢٩)، أما الرأي الثاني، فكيف أنصاره الصلح الضريبي بعده عقداً إدارياً يحوي في طياته كافة خصائص العقد الإداري من حيث اتصاله بمرفق عام فضلاً عن كونه يتضمن شروطاً غير مألوفة في نطاق القانون الخاص، كما أن الإدارة هي أحد أطراف هذا العقد بوصفها سلطة عامة^(٣٠)، وفي معرض إنتقاد هذا الرأي، ذهب الفقه إلى أنه لا يمكن عد هذا الصلح في صنف العقود الإدارية، لأن مناط العقد الإداري هو خدمة مصالح الإدارة لتحقيق احتياجاتها، لذا فهي تفرض الشروط على المتعاقد، لكن الصلح الضريبي هو امتياز تقدمه الإدارة للمخالف وبإمكان هذا الأخير رفضه، كما أن الطابع الاستثنائي لبنود العقد الإداري غير متوفر في الصلح الضريبي^(٣١)، ولنا الرد على الرأي السابق، بالقول ان الصلح وإن كان يعد امتيازاً تقدمه الادارة للمكلف فإن هذ الامتياز يصب في تحقيق مصلحة الادارة وسد احتياجاتها من الموارد المالية، فعرض الصلح من قبل الادارة على المكلف يحقق مصلحة مالية لها، إذ إن مقابل الصلح يعد ايراداً للخزينة العامة فتتحقق بذلك المصلحة العامة، أما عن قبول الصلح أو رفضه من قبل المكلف المخالف، فيمكن القول بان ذلك لا يتعارض مع الطبيعة العقدية للصلح، فمن الاركان العامة للعقد الإداري هو ركن الرضا، ومن ثم للمكلف قبوله أو رفضه ولعل ما يؤيد قولنا هذا ان بعض العقود لاسيما العقود ذات الاهمية الاقتصادية تمر بعدة مراحل قبل الابرام النهائي ولعل أولى هذه المراحل واهمها هي مرحلة الدعوة إلى التعاقد أو ما تسمى بمرحلة المفاوضات العقدية بين الاطراف، وذلك لما يمكن ان يترتب عليها من ابرام العقد أو عدمه فهي تمكن كلا الطرفين المتفاوضين من الاطلاع على التفاصيل الدقيقة كافة والمتعلقة بالعقد، فضلاً عما يترتب على اطرافه من شروط و التزامات، ومن ثم قد يتم الاتفاق على العقد كاملاً أو الاتفاق على مسائل معينة وتأخير الاتفاق على مسائل أخرى، ولكن في النتيجة فإن الغاية من المفاوضات هي اقتران الايجاب بالقبول والتعبير عن ارادتين متوافقتين ومن ثم إحداث أثر قانوني يتمثل بإبرام العقد^(٣٢)، وإذا كان ما تقدم يعد القاعدة

العامة في العقود فلا تخرج عن ذلك عقود الصلح المبرمة في المجال الضريبي إذ ان قيام الادارة بعرض الصلح على المكلف المخالف، أو قيام الاخير بعرض الصلح عليها، يعد بمثابة دعوة للتعاقد أو التفاوض يعبر فيها كلا الطرفين عن رغبتهما في الوصول إلى اتفاق من شأنه تحقيق المصلحة المتبادلة لهما، فيكون لكل منهما الحق في رفض الصلح أو اتمامه، اما في ما يتعلق بالشروط غير المألوفة فان عقد الصلح الذي تبرمه الادارة الضريبية لا يخلو من الشروط الاستثنائية لا سيما فيما يتعلق بالدفع الفوري للمقابل أو قيمة الاشياء محل المصادرة، وهذه شروط غير مألوفة في نطاق القانون الخاص، في حين ذهب اتجاه ثالث^(٣٣) إلى القول ان عقد الصلح وفقاً لأحكام المادة "٥٩" من قانون ضريبة الدخل العراقي، ما هو إلا اجراء قانوني يتم بالاستناد إلى الترخيص الذي سمح به المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل، وهذا الاجراء يتناغم واهداف القانون الضريبي، لذلك فهو إجراء له خصوصية وسمات ذاتية، ومن ثم فهو إجراء قانوني جاء ضمن تنظيم قانوني خاص هو قانون ضريبة الدخل وهو ليس تصرفاً قانونياً أو واقعة قانونية.

ونرى بدورنا في ضوء الآراء السابقة في تكييف الصلح وفقاً لنص المادة "٥٩" من قانون ضريبة الدخل، يمكننا القول بأن الممارسة العملية لنظام المصالحة تضيف عليها طابعاً عقدياً إدارياً، فيظهر "كتصرف قانوني إداري يقوم على الحوار لإنهاء النزاع اتفاقاً" فهو لا يختلف عن باقي الوسائل الأخرى التي خولها المشرع لبعض الإدارات لفض النزاع، إلا أنه ورغم هذا الطابع الإداري للمصالحة فإنها مع ذلك تبقى محافظة على الطابع الجزري والذي يتجلى أساساً في انصبابها على المجال الجزائي وتأثيرها على حق الدولة في العقاب، إلا أن هذا التأثير يختلف بحسب وقت إبرام المصالحة، وعليه فان الصلح هنا، تصرف قانوني ذو طبيعة اتفاقية إدارية ينطوي على نوع من الزجر تبرمه الإدارة المختصة مع المكلف الذي يلتزم كمبدأ بأداء مبلغ مالي مقابل التنازل الكلي أو الجزئي لحق الدولة في العقاب، إذ تنغى التشريعات المعاصرة ومن بينها التشريع العراقي من إجازته تحقيق اهداف متعددة فهو من جهة يجنب الدولة والمكلفين النفقات الباهضة التي تستغرقها الاجراءات القانونية، إذ يوفر الوقت والجهد والمال لأطراف الصلح، نظراً لما ينطوي عليه من اختصار ومرونة في الإجراءات وسرعة في حسم الدعوى من دون مشقة أو تعقيد أو تكاليف باهضة، فضلاً عن كونه يكفل احترام القوانين الاقتصادية لما له من خصيصة عينية^(٣٤)، فالصلح بين الإدارة

والمكلف يفسح المجال امام الإدارة في الحصول على مستحقاتها كافة، بصورة سريعة كما انه يفسح المجال امامها في ان تحقق غرضها الحقيقي في الردع إذ يلتزم المكلف بمحض ارادته بتنفيذ شروط الصلح بسبب سلوكه المخالف للقانون، فضلاً عما تقدم فان الصلح من شأنه ان يحقق ميزة كبرى للمكلف تتمثل بتخليصه من العقوبات السالبة للحرية، وتجنب الأحكام القضائية ما يتيح له فرصة العودة إلى ممارسة نشاطه الاقتصادي بأسرع وقت ممكن، إضافة إلى ما تقدم يعد الصلح وسيلة عملية تتلائم مع الطبيعة الخاصة للعلاقة القائمة بين الإدارة المالية والخاضعين لأحكام القانون الضريبي، إذ ان الرابطة الضريبية وبسبب الخصائص التي تتصف بها تعد علاقة دقيقة وحساسة لا بد ان يرعى فيها إلى جانب المسائل الفنية النواحي الخلقية والنفسية للمكلف، لذا لا بد من الاستعانة بالوسائل التي تشيع أجواء التسامح والتفاهم والثقة المتبادلة، وما لا شك فيه ان الصلح يعد في مقدمة لك الوسائل^(٣٥).

الخاتمة:-

في نهاية بحثنا هذا توصلنا إلى مجموعة من النتائج مع مجموعة من التوصيات، وكالاتي:

أولاً: الاستنتاجات:

١- اجاز المشرع العراقي في قانوني ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ابرام الصلح مع المكلفين تتمثل بتخلي الادارة عن المطالبة باتخاذ الاجراءات القانونية ضد المكلف المخالف مقابل تخلي الاخير عن مبلغ من المال، وهذه التسوية تمثل من أوجه أو تطبيقات الصلح الإداري في العراق.

٢- ذهب المشرع العراقي في تكييفه للصلح الإداري في المواد الضريبية إلى اضعاف الطابع العقدي، كما ان الممارسة العملية لنظام الصلح اضعفت عليه طابعاً عقدياً إدارياً، فظهر كممارسة ادارية قائمة على الحوار لإنهاء النزاع اتفاقاً، فلا تختلف عن باقي الوسائل الاخرى التي خولها المشرع للإدارة لفض النزاعات.

٣- اجاز المشرع العراقي الصلح في المسائل الضريبية أو إعادة النظر فيها، على الرغم من ان القاعدة العامة تقرر عدم جواز الصلح في مسائل الضرائب والرسوم، كونها من المسائل التي لا تخضع للاتفاق بين الدولة الافراد بل تختص الدولة بفرضها بما

لها من حق السيادة ونتيجة لالتزامها بالتكاليف العامة، وذلك مراعاة لبعض الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية ورغبة في تخفيف عن كاهل القضاء، إذ يحقق الصلح الإداري الضريبي تخفيفاً للعبء المثقل به القضاء في نظر كافة المنازعات وما تطلبه من خبرة فنية وجهد كبير.

٤- يعرف الصلح الإداري الضريبي، بأنه عقد رضائي يتم بين ممثل الادارة الضريبية والمكلف، وفقاً للشروط والاجراءات المنصوص عليها قانوناً، يتم بموجبه وقف الاجراءات القانونية في مواجهة المكلف أو انقضائها إذا كانت اجراءات تحريكها قد اتخذت، مقابل اداء المكلف المبالغ المقررة عليه للخرانة العامة.

٥- لم ينص المشرع العراقي على الصلح بين الادارة والمكلف فيما إذا كان النزاع بينهما حول تقدير الضريبة أو وعائها، فضيق من نطاق الصلح إذ قصره على فعلين فقط وهما، اعداد البيانات الكاذبة أو الناقصة والاشتراك في هذه الافعال، واستعمال الغش أو الاحتيال الضريبي.

٦- على الرغم من ان المشرع العراقي قصر الاختصاص في اجراء الصلح في قانون ضريبة الدخل على وزير المالية، الا ان ما جرى عليه العمل استناداً للقواعد العامة التي نص عليها قانون السلطة التنفيذية رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٤ وقانون وزارة المالية رقم ٩٢ لسنة ١٩٨١ اجازة التفويض بالصلح، حتى وجدنا عبر استقراء الواقع العملي عقد الصلح من قبل مدراء الاقسام القانونية.

٧- فتح المشرع العراقي باب الصلح من لحظة اكتشاف المخالفة الضريبية من قبل الادارة والعلم بها، كما لم يمنع الصلح بعد اقامة الدعوى أو اثناء النظر فيها، الا انه اشترط عدم صدور حكم بات في الدعوى.

ثانياً: المقترحات:

أوصلنا بحثنا هذا إلى مجموعة من المقترحات في الصلح في النطاق الإداري إلى مجموعة من الاقتراحات سوف نستعرضها على النحو الآتي:

١. يقترح الباحث على المشرع العراقي التوسيع من نطاق الصلح في المادة ٥٩ من القانون لتشمل بالإضافة إلى اعداد البيانات الكاذبة أو الناقصة والاشتراك فيها واستعمال الغش أو الاحتيال الضريبي، افعالاً أخرى تتضمن الامتناع عن تقديم المعلومات أو تأخيرها و افشاء سر المهنة ومخالفة أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية.

٢. يقترح الباحث على المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل اضافة مادة تنص على جواز الصلح في كافة أوجه الخلاف بين الادارة والمكلف حول تقدير الضريبة أو وعائها، وذلك بهدف تحقيق عدالة ادارية ناجزة وبغية تحقيق الاستقرار في المراكز القانونية للمكلفين في اسرع وقت وايضا تحقيقا لمصلحة خزانة الدولة العامة، وفي هذا المجال نقترح ان تصاغ المادة القانونية على النحو الآتي:

" يكون للمكلفين في المنازعات القائمة بينهم وبين السلطة المالية والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة أو وعائها والمقيدة أو المنظورة امام المحاكم طلب انهاء تلك المنازعات صلحا مقابل اداء نسبة من الضريبة والمبالغ الاخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليها "

٣. إذا كان الطابع الفني والمتخصص يبرر اخضاع منازعات تقدير الضريبة وجبايتها والمنازعات الاخرى المرتبطة بها إلى لجنة ادارية متخصصة، فان هذا لا يمنع ولاية محكمة القضاء الاداري على قرارات هذه اللجنة استنادا إلى نص المادة ٧ / من قانون مجلس الدولة العراقي رقم "٦٥" لسنة "١٩٧٩" المعدل علما ان القضاء وعبر سلطته في الدعوى يستطيع الاستعانة بالخبراء إذا اقتضى الامر ذلك.

٤. ندعو المشرع العراقي النص في قانون ضريبة الدخل على امكانية عقد الصلح من قبل المدير العام أو من يخوله الوزير اسوة بما هو منصوص عليه في التشريعات المقارنة قطعاً لكل اشكال يمكن ان يرد، وفي هذا المجال نقترح ان تصاغ المادة ٥٩ / مكررة على النحو الآتي: " للوزير أو من ينييه ان يعقد تسوية صلحية.....".

هوامش البحث

- (١) عَرَفَ قانون الضريبة العراقي نظام التصالح بين المكلف والادارة الضريبية على بعض المخالفات التي يرتكبها المكلفين وبالشروط التي يحددها القانون لأول مرة عام ١٩٨٨ وذلك بموجب التعديل الذي اجري على القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بإضافة المادة " ٥٩ " التي اجازت اللجوء للصلح.
- (٢) عَرَفَ قانون الضريبة العراقي نظام التصالح بين المكلف والادارة الضريبية على بعض المخالفات التي يرتكبها المكلفين وبالشروط التي يحددها القانون لأول مرة عام ١٩٨٨ وذلك بموجب التعديل الذي اجري على القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بإضافة المادة (٥٩) التي اجازت اللجوء للصلح.
- (٣) د. محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل انتهائها في التشريعات الضريبية المقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١، ص ٣٥٢.
- (٤) د. عماد الفقي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، بلا طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٢٠٤.
- (٥) د. رشيد الدقر، المالية العامة وتشريعات الضرائب، بلا طبعة، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، ١٩٦٢، ص ٤٢٧، اشار اليه حيدر وهاب العنزي، التسوية الصلحية في قانون الضريبة على الدخل، ١، المركز القومي للاصدارات القانونية، القاهرة، ٢١٠٦، ص ٢٠.
- (٦) د. فتحي رياض ابوزيد، الصلح كسبب لانقضاء الدعوى الإدارية، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠١٤، ص ٢٠٥.
- (٧) د. رمضان صديق، انتهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، بلا طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٣٣٥.
- (٨) تنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل على " يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الافعال الاتية:
١. من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها
٢. من اعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب اعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك " .
- اما المادة " ٥٨ " من القانون فقد نصت على ان " يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على الستين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها " .
- (٩) أما الأفعال التي نصت عليها المادة (٥٦) من القانون والمتمثلة بالامتناع عن تقديم المعلومات أو لتأخيرها أو إفشاء سر المهنة ومخالفة أحكام نظام مسلك الدفاتر التجارية فإنها غير مشمولة بأحكام الصلح، حيث نصت هذه المادة على أولاً: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدي المخالفات التالية:

١. من لم يتم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الانظمة الصادرة بموجبها وامتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع مراعاة أحكام الفقرة "٢" من هذه المادة.
٢. من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو اعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها اليه أو افشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها ان لم يفوضه الوزير بيانها له.
٣. تفرض على مرتكب أي مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠٪ و ٢٥٪ من الدخل المقدّر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار.
٤. تفرض السلطة المالية مبلغاً اضافياً بنسبة ١٠٪ من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد على " ٥٠٠٠٠٠ " خمسمائة الف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٣١/٥ من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف ان التأخير كان لعذر مشروع.
- ثانياً: تفرض السلطة المالية مبلغاً " اضافياً " قدره عشرة الاف دينار على كل فرع لشركة اجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة اشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع ان التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان.
- (١٠) مروان إبراهيم نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ٢٠٤.
- (١١) محمد علي عوض، المنازعات الضريبية ووسائل إنائها في التشريعات الضريبية المقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١، ص ٣٦٠.
- (١٢) د. مجدي محب حافظ، الموسوعة الجمركية، بلا ذكر الطبعة ومكان النشر وسنة النشر، ص ٢٦٣.
- (١٣) محمد علي عوض، مصدر سابق، ص ٣٦٠.
- (١٤) نصت المادة (٧) من قانون السلطة التنفيذية رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٤ على أن " للوزير أن يخول بأمر تحريري موظفي وزارته الصلاحيات الممنوحة له وفقاً للقوانين والأنظمة كلاً أو جزءاً ولا يشمل ذلك الصلاحيات الممنوحة له شخصياً " .
- أما المادة (٣) من قانون وزارة المالية رقم ٩٢ لسنة ١٩٨١ على أنه " الوزير هو الرئيس الأعلى للوزارة... وله أن يخول ما يراه من الصلاحيات إلى وكيل الوزارة أو إلى أي من موظفيها " .
- (١٥) كتاب الهيئة العامة للضرائب المرقم ٥ / ٤٤٩٥ في ١٠ / ٣ / ١٩٩٧ المعنون إلى فرع الكرادة الشرقية - وكتاب الهيئة رقم ١٥ / ٦ / ١٩٩٧ إلى رئاسة الادعاء العام أشار إليه د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط١، دائر وائل، ٢٠٠٨، ص ٢٠٤.

- (١٦) ينظر قرار وزير المالية رقم " ١٨٤٨ " بتاريخ ٢٧ / ١ / ٢٠١٩، غير منشور.
- (١٧) المادة (١/٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (١٨) المادة (٣/ ٥٩) من ذات القانون.
- (١٩) ينظر د. محمد علوم، التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد ١٤، العدد ٧، ٢٠٠٧، ص ٣٤٦، ود. حيدر وهاب العنزي، مصدر سابق، ص ٣٠ - ٣١، د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، ص ١٣٧.
- (٢٠) د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص ١٣٧.
- (٢١) د. مجدي محب الحافظ، مصدر سابق، ص ١٦٠.
- (٢٢) د. إدوارد عالي الذهبي، الصلح في جرائم التهرب من الضريبة على الاستهلاك، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع ٣، لسنة ٢٨، ١٩٨٤، ص ١٤٨ - ١٤٩.
- (٢٣) د. محمد علوم، مصدر سابق، ص ٢٥٨.
- (٢٤) د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج ٢، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٢.
- (٢٥) د. محمد علوم محمد، مصدر سابق، ص ٣٦١.
- (٢٦) د. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج ١، مصادر الالتزام، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٣، ص ٢٣١.
- (٢٧) د. سر الختم عثمان إدريس، النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٩، ص ٨٢، د. محمد حكيم حسين الحكيم، النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، بلا طبعة، دار شتات للنشر، مصر، ٢٠٠٩، ص ٩٧، ود. حسن المرصفاوي، المرصفاوي في أصول الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٣٤٥، ود. محمد علي سالم عياد الحلبي، الوجيز في اصول المحاكمات الجزائية، بلا طبعة، دار العلم للثقافة والنشر، ٢٠٠٥، ص ١٧٧.
- (٢٨) محمود النفوري، الصلح في التشريع الكمركي، مجلة المحامون، ع ٨، السنة ٤٢، ١٩٧٨، ص ١٣٩، أشار إليه د. حيدر وهاب العنزي، مصدر سابق، ص ٢٩.
- (٢٩) أشار إليه د. محمد الحكيم، مصدر سابق، ص ١٠١.
- Jean - francois Dupre ، 2q transaction on watere penale librairies techniques paris 1977 p. 185 et.
- اشار اليه د. محمد الحكيم، مصدر سابق، ص ١٠١.
- (٣٠) د. علي محمد علي الدروبي، الصلح القضائي - دراسة مقارنة -، ط ١ منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٥، ص ٤٥٣.

- (٣١) سعادى عارف محمد، الصلح في الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٠، ص ٥٠.
- (٣٢) لمزيد من التفاصيل ينظر مصطفى خضير، النظام القانوني للمفاوضات التمهيدية للتعاقد، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٤، ص ٢٠١.
- (٣٣) مروان إبراهيم نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٠، ص ٢٠٢.
- (٣٤) د. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ٢، ط ٢، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٧٩، ص ٢١٩.
- (٣٥) نظام جبار طالب، نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية دراسة قانونية، مجلة دراسات الكوفة، مجلد ١، ع ٤، ٢٠٠٥، ص ٤١٣.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب القانونية:

١. احمد رفعت، نظام الصلح في قانون الاجراءات الجنائية، مجلة المحاماة، ع ٦٤، السنة ٣٢، ١٩٥٢.
٢. حسن المرصفاوي، المرصفاوي في أصول الإجراءات الجنائية، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٦.
٣. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط ١، دائر وائل، ٢٠٠٨.
٤. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، ص ١٣٧.
٥. طه أحمد عبد العليم، الصلح في الدعوى الجنائية، ط ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩.
٦. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج ١، مصادر الالتزام، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٣.
٧. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج ٢، منشأة المعارف، الاسكندرية، ٢٠٠٤.
٨. عماد الفقي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة.
٩. مجدي محمود محب حافظ، الموسوعة الجمركية، بلا ذكر الطبعة ومكان النشر وسنة النشر.
١٠. محمد حكيم حسين الحكيم، النظرية العامة للصلح وتطبيقاتها في المواد الجنائية، دراسة مقارنة، بلا طبعة، دار شتات للنشر، مصر، ٢٠٠٩.
١١. محمد علي سالم عياد الحلبي، الوجيز في اصول المحاكمات الجزائية، بلا طبعة، دار العلم للثقافة والنشر، ٢٠٠٥.

١٢. محمد علي عوض الحارزي، المنازعات الضريبية ووسائل انائها في التشريعات الضريبية المقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١١.

١٣. محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج٢، ط٢، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٧٩.

ثانياً: البحوث والمجلات العلمية:

١. أحمد فتحي سرور، الصلح في الجرائم الضريبية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع٤، السنة ٤، ١٩٦٠.
٢. إدوارد عالي الذهبي، الصلح في جرائم التهرب من الضريبة على الاستهلاك، مجلة إدارة قضايا الحكومة، ع٣، لسنة ٢٨، ١٩٨٤.
٣. محمد علوم محمد، التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، مجلد ١٤، العدد ٧، ٢٠٠٧.

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

١. سعاد عارف محمد، الصلح في الجرائم الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠١٠.
٢. مروان إبراهيم نعمة، مسلك المشرع العراقي في المخالفات المرتكبة خلافاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.
٣. مصطفى خضير، النظام القانوني للمفاوضات التمهيدية للتعاقد، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٤.
٤. نظام جبار طالب، نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية دراسة قانونية، مجلة دراسات الكوفة، مجلد ١، ع٤، ٢٠٠٥.

رابعاً: القوانين والقرارات الادارية

١- القوانين

١. قانون السلطة التنفيذية رقم "٥٠" لسنة "١٩٦٤".
٢. قانون وزارة المالية رقم "٩٢" لسنة "١٩٨١".
٣. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٢- القرارات الادارية

١. قرار الهيئة العامة للضرائب / فرع الكوفة المرقم ٣٤٣٥ / ١٣١٢٣ بتاريخ ٢٦ / ١٢ / ٢٠١٨.
٢. قرار الهيئة العامة للضرائب / فرع الكوفة المرقم " ٨٨٨ " بتاريخ ٢٣ / ١ / ٢٠١٩،
٣. قرار وزير المالية رقم " ١٨٤٨ " بتاريخ ٢٧ / ١ / ٢٠١٩، غير منشور.