

وسائل تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

المدرس المساعد

صدى ابراهيم جبار

كلية الشرق الاوسط الجامعة - قسم القانون

sada1990@gmail.com

**Means of improving the relationship between the
taxpayer and the tax administration**

Assistant Lecturer

Sada Ibrahim jabar

Middle East University College - Department of Law

Abstract:-

The relationship of tax management is the starting point for improving the reality of the tax system, as the mismanagement of the relationship to the state's signs and the extent of evacuation of the evidence, and therefore disputes with management; The Administration has not to reflect its relationship with tax cost to ensure adequate revenue and avoid disputes and maintain the stability of the tax system in the State.

Key words: tax, taxpayer, tax administration.

الملخص:-

إن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية تمثل نقطة الانطلاق في تحسين واقع النظام الضريبي، إذ إن سوء هذه العلاقة له مردود سلبي على إيرادات الدولة وكثرة حدوث حالات التهرب، وبالتالي قيام المنازعات مع الإدارة؛ لذا تلجأ الإدارة إلى تحسين علاقتها بالمكلف الضريبي لضمان الحصول على الإيرادات الكافية وتجنب حصول المنازعات والحفاظ على استقرار النظام الضريبي في الدولة .

الكلمات المفتاحية: الضريبة، المكلف، الإدارة الضريبية.

المقدمة :-

للضرائب أهمية متميزة وكبيرة في التشريعات المالية، وهذه الأهمية تتبع من كونها مورد مهم في دعم الموازنة العامة وإحدى الأدوات الهامة في سياسة الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، بالإضافة إلى الأهداف التي تحققها في مختلف المجالات، كما تعد الضرائب في بعض الدول أهم مصدر لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في جميع المجالات.

وانطلاقاً من هذه الأهمية فإن الإدارة الضريبية تعمل على تحسين علاقتها بالمكلف بهدف خلق نوع من الثقة بينهما مما يدفعه إلى تأدية الفرض الضريبي. ف تسعى الإدارة إلى نشر القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع بما فيها القرارات والتعليمات الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين، وتعمل على رفع كفاءة وتطوير الجهاز الضريبي وإدخال أفضل الطرق وأسهلها في عملية تقدير وتحصيل وجباية الضريبة وتجنب حصول أي نزاع ضريبي، وحتى في حالة حصول النزاع فإنها تلجأ قدر الإمكان إلى حله بعيداً عن القضاء للمحافظة على السمعة والخصوصية المالية للمكلف والإدارة في نفس الوقت، وإذا ما تم حصول منازعة أمام القضاء فإنها تعمل على مع مراعاة أن المكلف هو الطرف الضعيف في هذه العلاقة؛ لذا تخلق نوع من التوازن بين طرفي المعادلة وتسهل إجراءات التقاضي والاثبات عليه للوصول إلى العدالة.

أهمية البحث:

إن موضوع تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يحظى بأهمية كبيرة، لما له من تأثير على العملية الضريبية بأكملها؛ وذلك لخلق ثقة بين المكلف والإدارة لتجنب التهرب الضريبي وما يقابلها من زيادة في مقدار الضريبة المتحصلة، وبالتالي يؤدي إلى كفاءة الجهاز الضريبي.

إشكالية البحث:

إن مشكلة البحث تكمن في معرفة الطرق التي تلجأ إليها الإدارة من أجل تحسين العلاقة بينها وبين المكلف الضريبي؟ ومدى فاعلية هذه السبل في خلق الثقة بينهما؟

منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على المنهج التحليلي الاستنباطي في معرفة وسائل الإدارة لتحسين علاقتها بالمكلف، من تحليل نصوص القانون الضريبي المتعلقة في هذا الموضوع واستنباط تلك الوسائل.

خطة البحث:

سيتم تقسيم هذا البحث إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول تحسين علاقة المكلف مع الإدارة فيما يتعلق بالتحصيل الضريبي، وذلك على ثلاث مطالب تتناول الشفافية والحوسبة والملائمة. والمبحث الثاني يبحث في تحسين العلاقة بينهما في مجال التنازع الضريبي من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب تبحث في تسهيل إجراءات التقاضي والاثبات، والوسائل الودية والصلح الضريبي.

المبحث الأول

تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية في نطاق التحصيل الضريبي

تسعى الإدارة جاهدة إلى كسب ثقة المكلف بالضريبة، وذلك من خلال تحسين علاقتها به، ولا يتم ذلك إلا بالمعاملة الجيدة والواضحة، لذلك يتطلب من الإدارة الضريبية الافصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعي للمكلفين، وبالمقابل يتطلب من المكلف الافصاح عن كل الدخول التي يمكن الحصول عليها خلال السنة فالمسؤولية، متبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية في هذا المجال. كما أن رفع كفاءة النظام الضريبي يتطلب اللجوء إلى استخدام الوسائل الحديثة التي تسهل عملية تقدير وتحصيل وجباية الضريبة، مع مراعاة الإدارة لمدى ملائمة فرض الضريبة من ناحية مقدارها وتوقيتها لمقدرة المكلف على الدفع.

وبناءً على ذلك سنتناول في هذا المطلب تحسين علاقة المكلف بالإدارة من خلال لجوء الإدارة إلى الشفافية وذلك في المطلب الأول، واستخدام الإدارة للحوسبة الإلكترونية في المطلب الثاني، والملائمة الضريبية في المطلب الثالث.

المطلب الأول

الشفافية في الإجراءات الضريبية

يشير مصطلح الشفافية إلى توفر نفس المعلومات لجميع الأفراد، من أجل القضاء على تباين المعلومات وذلك عن طريق تمكين الغير من الحصول على المعلومات المماثلة لمن لا يستطيع الوصول إليها^(١)، وهذا يتطلب وضوح التشريعات وسهولة فهمها، واستقرارها وانسجامها مع بعضها البعض وبشكل مبسط يسهل إجراءات نشر المعلومات والوصول إليها بسهولة بحيث تكون متاحة للجميع، بالإضافة إلى موضوعتها، ومرونتها بحيث تستجيب للتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والإدارية وفق ما يتناسب مع روح العصر^(٢) علاوة على ذلك يجب أن تكون آلية تغيير التشريعات عملية وواضحة المعالم بعيدة عن الغموض ويكون الهدف من تغييرها معلن أمام الجميع لإتاحة الفرصة للتعامل مع التطور في هذه التشريعات والتنبؤ بالمستقبل بأسلوب عقلاني ورشيد^(٣).

إذن فالشفافية تعني الطريقة التي من خلالها يمكن عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الوعي الضريبي لدى المكلف من خلال معرفته متى وكيف يتم فرض الضريبة^(٤) لذلك فغياب الشفافية يؤدي إلى غموض القانون الضريبي، مما يعني سهولة حدوث التهرب الضريبي وانتشار الفساد بسبب الغش الضريبي وتواطئ الموظفين مع المكلفين، ومن ثم يؤدي هذا الأمر إلى ضعف سيطرة الحكومة على إدارة النظام الضريبي وبالتالي عرقلة التنمية الاقتصادية وفقدان الإدارة الضريبية للثقة بالمكلف مما يسبب ارتفاع المنازعات الضريبية من جهة وارتفاع تكلفة الإجراءات الإدارية من جهة أخرى، وعلى العكس من ذلك حين توجد شفافية بين المكلف والإدارة إذ يحفز المسؤولين على تحمل المسؤولية وتحقيق الأهداف المرجوة خلال فترة حيزه^(٥). فالشفافية أداة للتقارب بين المكلف والإدارة الضريبية ووسيلة لمحو الشكوك حول نزاهة عمل الإدارة وبالتالي المحافظة على الإيرادات المالية للدولة.

وتتكون الشفافية من مستويين هما: الشفافية الداخلية والشفافية الخارجية، فالداخلية تعني أن يتم توفير المعلومات الضرورية لكل وحسب متطلبات العمل، بحيث يكون هناك نوع من التدفق الحر للمعلومات داخل المؤسسة؛ وذلك ليقوم الموظفين بمسؤولياتهم بنزاهة

وليساهموا في صنع القرارات ورسم السياسات داخل هذه المؤسسة. أما الشفافية الخارجية فهي تتصل بالمحيط الخارجي للمؤسسة، إذ تقوم المؤسسة بنشر المعلومات الصحيحة عن خدماتها بشكل لا يثير الغموض على صاحب المصلحة بالإضافة إلى الحرص على مصداقية وحجم المعلومات التي من المفترض نشرها^(٦).

وتسعى الإدارة من خلال التزامها بالشفافية إلى تحقيق أهداف معينة تتمثل في:

الحد من الفساد الإداري: إذ أن حصول المكلف على المعلومات الضريبية تساعد في الحد من الفساد الإداري، فلا يستطيع المكلف التلاعب بالضريبة أو الغش فيها لأن المكلف على علم بما هو مفروض عليه ولديه علم كاف بالقوانين والتعليمات فلا يكون تحت رحمة الموظف الفاسد.

المساعدة في جلب الاستثمارات: فعملية نشر المعلومات من قبل الإدارة تساهم في جلب الاستثمارات خاصة بوجود الامتيازات الممنوحة للمستثمرين، كالإعفاء التي تمنح للمستثمرين، وتسهيل الإجراءات لهم^(٧).

زيادة الوعي لدى المكلف: إن اطلاع المكلف على القوانين والأنظمة والتعليمات والإجراءات المتعلقة بالضريبة له الأثر الكبير في زيادة وعي المكلف وتجنب حصول منازعة مع الإدارة نتيجة عدم العلم بما هو مفروض عليه، بالإضافة إلى تخفيف عبء تكاليف فرض الضريبة والمتابعات على الإدارة^(٨).

تطبيق المساءلة: إن تعامل الإدارة مع المكلف وفق مبدأ الشفافية له الأثر الكبير في تحمل الفرد المسؤولية الناتجة عن أعماله وما يتبعها من مهام تتطلبها المسؤولية^(٩)؛ ذلك لأنه على علم واطلاع بالقواعد القانونية ويدرك العواقب التي تترتب على مخالفتها. فالموظف إذا كان يعلم بحقوقه والتزاماته ففي هذه الحالة يمكن مساءلته عما يقع من أخطاء من جانبه، وكذلك الأمر بالنسبة للمكلف حيث يمكن مراقبته والتحقيق معه وتحميله مسؤولية أخطائه^(١٠).

المطلب الثاني

حوسبة الإجراءات الضريبية

يقصد بحوسبة الإجراءات الضريبية، "أن يتم استخدام تقنيات العصر الحديث الحاسوب،

الانترنت، أجهزة الاتصال الأخرى في سير العملية الضريبية، بحيث يتم الانتقال من الإدارة الورقية إلى الإدارة الرقمية، للحصول على المعلومات والخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية بشكل مبسط وسريع^(١١). فمن خلال هذه العملية يتم ادخال "جميع المعلومات الخاصة بالمكلفين من الأفراد والأشخاص المعنوية" تتضمن هذه المعلومات (أسم المكلف الكامل ومكان عمله ونوعه، والدخل الذي يحصل عليه، وقيمة رأس المال التي يمتلكها)^(١٢).

أما "المشروع العراقي"، فوفقاً لقانون التوقيعات الإلكترونية والمعاملات الإلكترونية رقم (٢٨) لسنة ٢٠١٢ (المادة الأولى فقرة ١)، تُعرف المستندات الإلكترونية بأنها (المستندات المحررة والمستحدثة أو المدخلة أو المخزنة أو المرسلّة أو المستلمة). جميعاً أو جزئياً بالوسائل الإلكترونية، بما في ذلك تبادل البيانات الإلكترونية أو رسائل البريد الإلكتروني أو البرقيات أو التلكس أو نسخ البرقيات مع التوقيعات الإلكترونية).

تسلط التطورات العلمية في مجال "الحوسبة الإلكترونية" وتبادل المعلومات الضوء على طرق الاتصال والتبادل الحديثة التي تختلف عن أساليب "الضرائب التقليدية"، سواء في مجال الجمع أو في مجال التقييم، وكذلك في نشر المعلومات الإلكترونية. تكنولوجيا الحوسبة إلى جانب مجال الضرائب.. تتطلب التنمية توفير الوسائل الحديثة. وتماشياً مع التطورات العلمية في هذا المجال، برزت السندات الإلكترونية كبديل للسندات العادية، وظهرت التقييمات والمجموعات الإلكترونية كبديل للطرق التقليدية. تقييم وجمع^(١٣). بهذه الأساليب، "يتم تحقيق السرعة والأمان اللازمين للمديرين"، وكذلك للمكلفين سواء كان أشخاصاً معنوية أم أفراد؛ لذلك كان دخول "الحوسبة الإلكترونية" إلى مجال الضريبة وسيلة لتحقيق العدل والمساواة، فالإدارة مجبرة على استخدام أفضل السبل والتقنيات لتحقيق أهدافها مع وجود الضمانات القانونية والاقتصادية الممنوحة لها. بالإضافة إلى أن الحوسبة توفر مزايا عديدة سواء كانت للمكلف أم لجهة الإدارة الضريبية وهذه المزايا تتمثل بما يلي:

أولاً: بالنسبة للمكلف.

الاعتماد على الطرق الإلكترونية وترك المعاملات الورقية، فاستخدام المعاملات الورقية وإن كان سهل الاستخدام ورخيص الثمن، إلا أنه يحتاج إلى حيز مكاني كبير لحزنه، بالإضافة إلى الاستخدام الكثير للأوراق يؤدي إلى زيادة التكاليف، كما أن الورق معرض

للضياح والتلف وتأخر في انجاز المهام؛ لذلك كان اللجوء إلى الحوسبة مطلب من متطلبات عصر السرعة وتغلباً على سلبات النظام الورقي، فيتم اتخاذ كافة الإجراءات بشكل إلكتروني وهو ما يتفق مع "الحوسبة الإلكترونية" وبذلك يصبح السند إلكتروني^(١٤).

الحد من "التعقيدات الإدارية": فالروتين المتبع من قبل "الإدارة الضريبية" يعتبر من أهم المشاكل التي يعاني منها المكلف مما يسبب تهرب العديد من المكلفين، وهذه تمثل أهم المميزات التي توفرها "الحوسبة الإلكترونية"، إلا أنها إدارة بلا زمان ولا مكان وغير مقيدة مما تؤدي إلى اضمحلال البيروقراطية المتبعة في الإدارة التقليدية، كما تساهم الحوسبة بتقليل الأعباء عن المكلفين من ذوي "الاحتياجات الخاصة" الذي يواجهون مصاعب عند انتهاء معاملاتهم الضريبية^(١٥).

تحسين عملية صنع القرار: حيث تعتمد دقة القرارات المتخذة من قبل الإدارة على "دقة المعلومات التي توفرها الحوسبة"؛ وذلك لأنها تعتمد على وجود "قاعدة من بيانات الحوسبة" تعمل على اصدار القرار الصحيح والملائم^(١٦).

تحسين الأداء المالي والإداري: إن إعادة النظر في الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية يعد من أحد سمات الحوسبة الإلكترونية؛ وذلك من خلال نشر "الكفاءات العلمية والعملية" في جميع مرافق الدولة، وتعمل على احداث تنسيق بين الوحدات الإدارية ومؤسسات الدولة الأخرى لتجاوز روتين العمل وتضمن مرونة وسرعة التواصل وتوفير القدرة على معالجة كافة المعوقات، لضمان استحصال جميع "الديون الضريبية" المفروضة على المكلفين^(١٧).

الأهمية الاقتصادية: حيث تساهم الحوسبة بدور فعال في تغيير الشكل التقليدي للأداء الاقتصادي إلى "الشكل الإلكتروني" الفوري في مجال التجارة والاستثمار، وتأسيساً على ذلك ظهر الاقتصاد الإلكتروني الحديث الذي ساعد على زيادة اندماج اقتصاد الدولة في "الاقتصاد العالمي"، ومنها سهل الوصول إلى الأسواق العالمية حيث كان من الصعب الوصول إليها، كما تعمل على توفير أماكن افتراضية "للشركات التجارية" لتسديد ما بذمتها من تكاليف ضريبية^(١٨).

ثانياً: بالنسبة لجهة الإدارة

إمكانية اشراك منظمات "المجتمع المدني"، والمواطنين في مناقشة السياسات الضريبية ودعم اتخاذ القرارات، وصياغة السياسات بشكل علمي متفهم يلبي احتياجات المواطنين، بالإضافة إلى تكوين ثقافة ضريبية لدى المجتمع مما يؤدي إلى تدعيم الثقة "بالإدارة الضريبية"، وفرض رقابه داخليه وسريعة وفعالة^(١٩).

العمل على رفع كفاءة أداء الإدارة من خلال إدارة "البرامج الضريبية ذات الجودة العالية" وإعادة التصميم للإجراءات الضريبية، والخدمات المقدمة للمكلف، مما يؤدي إلى تحسين الأداء الضريبي على مستوى تطوير مهارات العاملين أو على مستوى تقديم الخدمة، بالإضافة إلى سرعة اتخاذ القرارات وتقديم المشورة، مما يبعد الإدارة عن "الخطأ البشري"^(٢٠).

الحد من "الفساد الإداري"؛ وذلك من خلال تقليل الالتقاء المباشر بين المكلفين والموظفين.

سهولة تقدير وتحصيل الضريبة، بحيث تعمل على رفع كفاءة عمل الإدارة وفرض أنماط جديدة للتغير في عمل الإدارة يؤدي إلى تقليل الجعد وكسب المال، وبالتالي يؤثر على زيادة في تحصيل وجباية الضرائب.

إلا أن ما ذكر من مزايا لا يعني عدم وجود عيوب للحوسبة والمتمثلة بصعوبة اثبات "حجية المستندات الألكترونية"، وصعوبة المحافظة على سرية البيانات الشخصية، وصعوبة الوثوق بهويه المكلفين وتوقيعهم الألكتروني. إلا أن مزاياها تفوق مخاطر استخدامها.

المطلب الثالث

الملائمة الضريبية

إن تحصيل الضريبة يجب أن يتم في الوقت المناسب والملائم لظروف المكلفين وأحوالهم؛ لتسهيل عملية الدفع عليهم، فيتم اختيار الوقت المناسب لسداد الدين المستحق بذمتهم أي عند مثلاً عند حصول المكلف على الراتب أو عند انتهاء السنة المالية للشركات^(٢١).

فمن العدالة أن يتلائم معاد دفع الضريبة مع وقت يسار المكلف، بأن يكون وقت حصوله على الدخل أو بعده بوقت مناسب، بشكل لا يؤدي إلى ظلم المكلف في أداء الضريبة وعدم تكليفه فوق طاقته، وإنما الرفق به وعدم اشعاره بالظلم، وهذا ما نجده في

عدالة الإسلام في فرضه للضرائب كإخراج والجزية والعشور والخمس^(٢٢) وهذا ما أخذ به المشرع العراقي فأقر بنشوء الحق "بضريبة الدخل" في نهاية السنة المالية التي يباشر فيها المكلف نشاطه. يتم التحقق منه من خلال الدخل الخاضع للضريبة، والذي يتوافق مع تاريخ الانتهاء من "سنة احتساب دافع الضرائب"، والتي يتم تضمينها في تقديم الحسابات الختامية، والتي يمكن من خلالها استخلاص "نتائج الأنشطة لسنة معينة"^(٢٣).

يفترض لكل فرد دخل. خلال العام، يمكنه تقديم إقرار (تقرير ضريبة الدخل) إلى السلطة المالية بشأن هذا الدخل دون أن تطلب منه السلطة المالية القيام بذلك. كما يجب عليه إبلاغ السلطات المالية بنشاطه، وتحديد نوع النشاط وعنوانه، وتقديم المستندات التي يباشر على أساسها النشاط، مثل عقد إيجار وترخيص لمزاولة النشاط، حيث يمنح هذا الإجراء تمويل حق تحديد المكلف "تاريخ العمل" للسنة التي بدأ فيها نشاطه. يمكن للمكلف اتخاذ هذا الإجراء في نهاية العام الذي بدأ فيه "نشاطه" وتقديم البيانات المالية (الحسابات الختامية) وأية بيانات أو إيضاحات تطلبها السلطات المالية. سواء تم تقديم هذه الإيضاحات مع البيانات المالية أو في تاريخ لاحق، يجوز للسلطة المالية، بناءً على طلب من السلطة المالية، الاطلاع على السجلات والمستندات الخاصة بها. وتقديم معلومات في حالة الحاجة لتوفير معلومات عن دخله، مثل تغيير في نوع النشاط أو حجم النشاط أو عنوان العمل أو توقف النشاط أو استئناف توقفه بعد النشاط ودفع الضرائب المتراكمة عليه. في التاريخ المحدد^(٢٤). يرغب المشرع في تفويض السلطة المالية بدفع الضريبة على أقساط، إذا كان هناك سبب مشروع لدفع الضريبة على أقساط، مع مراعاة وضع المكلف، بناءً على طلب كتابي مقدم من المكلف، بشرط إبلاغه بذلك. مقدار كل قسط. وتاريخ انتهاء صلاحيته^(٢٥).

لدفعي الضرائب العديد من الحقوق، بما في ذلك الحق في الكشف عن دخلهم بأي شكل من الأشكال. مثل إيداع البيانات المالية أو تقديم "إقرار" أو تقديم "توضيح" مطلوب. له الحق في أن يناقش مع ممثل السلطة المالية كيفية الحصول على الدخل والعبء، ومن ثم دخل الخاضع، وبيان كيفية إفصاحه عن دخله، وما هي الخطوات التي يحق له أن يطلب من السلطة المالية اتخاذها دعا للتحقيق في مزاعمه. عن طريق القيام بالتفتيش أو التحقق.. الخ. كان أحد حقوقه أيضاً "الاعتراض على التقدير" بعد أن طُلب منه تقدير الدخل والضريبة

النتيجة. وطالب بتقديم طلب خلال ٢١ يوماً من تاريخ إخطار أي إدارة في "المصلحة المالية" أو "المديرية العامة للضرائب" بربطها، مبيناً أسباب اعتراضها والتعديل. إذا رفضت السلطة المالية اعتراضه على الدخل أو الضريبة، فيجوز له الطعن أمام لجنة الاستئناف في غضون ٢١ يوماً من تاريخ استلام إشعار رفض الاعتراض. كما يمكنه الطعن في قرار مجلس الاستئناف بإلغاء العقوبة^(٢٦).

المبحث الثاني

تحسين العلاقة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية في سياق النزاعات الضريبية

نظراً لأن أنواعاً مختلفة من الضرائب يمكن أن تسبب نزاعات بين دافعي الضرائب وسلطات الضرائب، يجب على السلطات الضريبية أن تأخذ في الاعتبار موقف دافع الضرائب الضعيف في هذه العلاقة، وإذا اتخذ دافع الضرائب إجراءً، فيجب أن توفر لهم الظروف الملائمة لإثبات حقوقهم. إلى القضاء، ويجب حل النزاع ودياً قبل عرضه على القضاء وعرض التسوية عليه.

على هذا الأساس، في هذه الميزة، سنبين في المطلب الأول كيف يمكن للإدارة أن تسهل إجراءات التقاضي والإثبات لدافعي الضرائب، وفي المطلب الثاني سنعرض الطريقة الودية لحل النزاعات بينهم، وأخيراً سنحل المطابقة الضريبية بين السلطة التنفيذية ودافع الضرائب في المطلب الثالث.

المطلب الأول

تسهيل إجراءات التقاضي والإثبات

الاختلاف في المنازعات الضريبية في التشريع العراقي هو أنها تنظر فيها جهة خاصة، وهي ليست محكمة وفق قانون التنظيم القضائي، بل تفوض هذه المهمة للجان الإدارية ذات الاختصاص، وهي مجلس الاستئناف والاستئناف. المؤسسات والحالات التي تمل فيها الهيئات القضائية الإدارية إلى رفض التكاليف النظر في مرجع مستأنف سواء كان المرجع قضائياً أو إدارياً. هذا الميل منطقي لأن المشرعين أخذوا في الاعتبار طبيعة النزاعات الضريبية وموضوعية قانون الضرائب، ويريدون الإسراع في حل تلك النزاعات. يصف المشرعون العراقيون النزاعات الضريبية بأنها (التماسات) وليست قضايا، بينما يشير مجلس

الشورى الوطنى إلى النزاعات المحالة إلى مجلس الاستئناف وهيئة الاستئناف على أنها (قضايا) (٢٧).

يتطلب اللجوء إلى القضاء النص على ضرورة إقناع القاضي بوجود الحق المؤكد، ولا يوجد سبيل لإقناع القاضي بذلك إلا بإدلاء الدليل على المصدر الذي ينشأ منه الحق المؤكد (٢٨)، لأن بدون دليل فالحق لا قيمة له ولا منفعة. لا يجوز للقاضي الرد على طلب حماية الحق المتنازع عليه، وما لم يثبت وجود الحق يفقد المدعى الدعوى ويفقد حقه. صحيح (٢٩).

في مجال المنازعات الضريبية سهل المشرع للمدعي تسهيل طريقه، حيث نلاحظ أنه في حين أنه من المهم وجود قواعد عامة للإثبات، فإن المشرع ينحرف عنها في المنازعات الضريبية، مما يؤكد الخصوصية من الخلاف وكذلك رغبة المشرعين في تقديم طريقة الإثبات أمام المدعين. وهذا ما نلاحظه عندما نعيد عن المبادئ التالية:

مبدأ حياد القاضي:

فالأصل هو حياد القاضي واقتصار دوره على تقدير قوة ما يقدم من أدلة من قبل أطراف النزاع وفقاً للقانون، إذ ليس من عمل القاضي أن يساهم في جمع الأدلة أو يستند إلى دليل تحراه بنفسه (٣٠)، وهذا ما يسمى الدور السلبي للقاضي وهو الأصل، إلا أنه ترد بعض الاستثناءات والتي يكون الهدف منها تمكين القاضي من الوصول إلى الحقيقة، فيقوم بدور إيجابي في بعض الأحيان حيث تكون له الحرية في تقدير الأدلة ومدى كفايتها في حسم الدعوى، كما أنه غير ملزم بإجابة طلبات كل خصم متى ما رأى من ظروف القضية أن الأدلة المقدمة فيها ما يكفي لتكوين عقيدته. وهذا لا يعني أن يتعسف القاضي في السلطة الممنوحة له، وإنما يعني استعمال الخبرة والتقدير بالقيد القانوني لتقدير مدى فاعلية الدليل للإقناع (٣١).

وفي مجال المنازعات الضريبية فيبرز دور القاضي الإيجابي من خلال التقريب بين المراكز القانونية المتفاوتة باعتبار أن المنازعة الضريبية قائمة بين طرفين متفاوتين في المراكز القانونية وهما: المكلف والذي يمثل مصلحته الشخصية، والسلطة المالية التي تمثل المصلحة العامة، فدور القاضي هنا لا يتعارض مع مبدأ حياد القاضي؛ لأن مهمته هي احقاق الحق والوصول إلى الحكم العادل (٣٢).

الأصل براءة الذمة:

إن الأصل فالحقوق الشخصية والالتزامات هو براءة الذمة، وعلى من يدعي خلاف ذلك اثباته بالدليل، أما المدعي فليس عليه إثبات شيء لأنه يتمسك بالأصل وهو براءة الذمة^(٣٣). إلا أن المشرع الضريبي العراقي قد خرج عن هذه القاعدة؛ وذلك لحماية حصيلة الضريبة فسمح للسلطة المالية أن تتبع مبدأ أن الأصل في المكلف اشغال الذمة (دين الضريبة) حين اثبات العكس.

مبدأ المجابهة بالدليل:

فالأصل هو أن عبء الإثبات على المدعي، وله الحق بتقديم جميع ما يمتلك من أدلة اثبات، وللمدعى عليه حق الرد والنفي وإقامة الدليل على عكس ما يدعيه وهذا ما يعرف بمبدأ المجابهة بالدليل^(٣٤).

أما في المنازعة الضريبية فيعمل القاضي على نقل عبء الإثبات إلى الإدارة الضريبية كونها السلطة التي تمتلك جميع الأوراق والسندات القانونية والتي تثبت ما يدعيه المدعي. ويترتب على ذلك ما يلي:

لا يجوز للخصم أن يصبطه دليلاً بنفسه

فلا يقبل الدليل الذي يقدم من الخصم نفسه لإثبات ما يدعيه من أقوال وأوراق صدرت عنه. أما في المنازعة الضريبية فقد أجاز المشرع للمكلف أن يصنع دليلاً بنفسه، إذ أوجب عليه مسك الدفاتر والسجلات وتقديمها عند التحاسب الضريبي لإيضاح دخله الخاضع للضريبة ونفقاته ومجمل حساباته^(٣٥).

وهنا المشرع راعى المركز القانوني الضعيف للمكلف أمام الإدارة الضريبية التي تمتلك المستندات والأوراق ذات الأهمية، فسمح له صنع دليله بنفسه لتقوية مركزه وتعزيز دليله في الإثبات أمام الإدارة.

لا يجبر الخصم تقديم دليل ضد نفسه

فمن حق كل خصم أن يحتفظ بأوراقه وليس لخصمه أن يلزمه بتقديم مستند يملكه ولا

يريد تقديمه، إلا أنه إذا كانت القاعدة هي عدم جواز إجبار شخص على تقديم دليل ضد نفسه فإن حق الخصم في الإثبات قد يصل أحياناً إلى حد إجبار الخصم أو الغير على تقديم دليل في حوزته^(٣٦).

وهذا ما أخذ به المشرع العراقي حينما أوجب على المكلف مسك الدفاتر التجارية وتقديمها في المنازعة الضريبية ك استثناء من هذه القاعدة.

ولما كان هدف قانون الإثبات العمل على تحقيق العدالة والوصول إلى الحقيقة، فإنه كان لزاماً على المشرع أن يوجد مبدأً يميز للشخص تقديم دليلاً ضد نفسه متى ما كان هذا الدليل يوصل يؤدي إلى الوصول للحقيقة، فالخروج على قاعدة (لا يجوز للخصم أن يصطنع دليلاً لنفسه) يلزمها الخروج على قاعدة (لا يجبر الخصم على تقديم دليلاً ضد نفسه).

المطلب الثاني

اللجوء إلى الوسائل الودية لحسم النزاع

أصبح الخيار مفتوحاً أمام أطراف المنازعات - ومنها المنازعة الضريبية - لحل النزاع عن طريق وسائل بديلة عن اللجوء إلى القضاء، من خلال مجموعة من الإجراءات القانونية السليمة والبديلة التي يمكن من خلالها حل المنازعات الضريبية بين السلطة المالية والكلفين، ولقد عملت التشريعات المختلفة ومنها التشريع الضريبي العراقي على تنظيم هذه الوسائل لحل المنازعة الحاصلة بين المكلف والإدارة الضريبية، فقد نظم المشرع العراقي هذه الوسائل في مختلف قوانين الضرائب، حيث أشار إلى كيفية حل النزاع عن طريق جهات ولجان خاصة وذلك في قوانين الضرائب على الدخل ومنها قانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، وقانون ضريبة العقار رقم (١٢٦) لسنة ١٩٥٩، وقانون ضريبة العرصات رقم (٢٧) لسنة ١٩٢٦، وقانون ضريبة الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل وغيرها من القوانين.

إذاً فالمشرع العراقي قد تبنى تلك الوسائل ونظمها لحل ما يحصل من منازعات ضريبية وذلك قبل اللجوء إلى المحاكم؛ وذلك لما تمتاز به من خصائص تجعلها مقبولة لدى جميع الأطراف وهذه الخصائص هي:

قلة التكاليف وسهولة الإجراءات: تمتاز الوسائل البدلة بقلّة تكاليفها مقارنةً باللجوء إلى القضاء؛ لذا فهي تمثل طريقاً ميسراً للمكلف لحلّ منازعته مع السلطة المالية دون أن يتكبّد أيّ خسارة مالية، فيتمّ حلّ المنازعة بجلّسة أو جلّستين وهذا يمثل اقتصاداً بالنفقات. فضلاً عن أن إجراءاتها تمتاز بالسهولة وعدم التعقيد على خلاف القضاء الذي تكون إجراءاته معقدة ومطولة ولا ترضي أطراف المنازعة^(٣٧).

سرية الإجراءات: إنّ علانية التقاضي والمحكمة هو الذي يلجئ الأفراد إلى سلوك طريق آخر لحلّ النزاع عن طريق إجراءات تمتاز بالسرية للحفاظ على معاملاتهم المالية.

السرعة في حسم النزاع: يفضل أطراف النزاع حلّ نزاعهم بالسرعة الممكنة وهذا ما يتلائم مع سمات العصر الحديث ومن مقوماته الأساسية لحلّ النزاع^(٣٨)، لأنّ التأخير قد يفوت عليهم فرصاً أو أرباحاً لا تعوض، فضلاً عن أن التأخير في حسم النزاع لا يخدم الطرفين ويكون له أثر سلبيّ عليهما. وعلى العكس في حال حسم النزاع بشكل أسرع فإنّ الأثر على الإدارة سيكون إيجابياً من خلال سرعة استحصال مواردها وبوقتها المناسب، وكذلك انفاقها على المجالات المخصصة لها بوقتها، وكذلك الحال بالنسبة للمكلف فإنّ سرعة حسم النزاع يعمل على استقرار مركزه والحفاظة على أمواله^(٣٩).

تقليل الدعاوى المنظورة أمام القضاء: حيث يمثل اللجوء إلى وسائل بديلة لحلّ النزاع سبيلاً لتقليل الدعاوى على الجهاز القضائي، على اعتبار أن المكلف الذي يدخل في منازعة ضريبية مع الإدارة ملزم قبل اللجوء إلى القضاء سلك طرق أخرى لحلّ النزاع وفي هذا تقليل لعدد الدعاوى لأنّ أغلب المنازعات ستحلّ بهذه الطرق وبالتالي تخدّم العدالة كقيمة اجتماعية يلتبسها الأفراد المتضررين وسهلت بذلك الإجراءات على المكلف والسلطة المالية^(٤٠).

المطلب الثالث

الصالح الضريبي وتعزيز الثقة

تماشياً مع التطور الحاصل في المجتمعات في مختلف جوانبها وما يرفقه من ظهور صور عديدة للجريمة، الأمر الذي يفرض اتباع سياسة جزائية متجددة تتلائم مع ما يرتكب من أفعال ونبد الإجراءات التقليدية واللجوء إلى وسائل وأساليب يتحقق فيها الردع بعيداً عن

الإجراءات والجزاءات التقليدية ظهر ما يعرف بالتسوية الصلحية، ففي حال ارتكاب أي عمل يشكل مخالفة وإخلال بالمصلحة الضريبية (جريمة ضريبية)، فإنه يجوز عقد تسوية صلحية مع الإدارة الضريبية، وهذا ما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي في المادة (٥٩) والتي نصت على أنه: "يجوز للمدير-أي مدير عام ضريبة الدخل- أن يجري مصالحة عن أي فعل ارتكب خلافاً لأحكام هذا القانون....".

حصر المشرعون العراقيون تسوية الجرائم الضريبية في جريمتين: الاحتيال الضريبي والاحتيال الضريبي^(٤١)، والتي أدرجها المشرعون بشكل منفصل في غياب جرائم ضريبية أخرى، على الرغم من ارتباطها بجرائم أخرى^(٤٢). والسبب أن المشرع قرر فرض عقوبة الحرمان من الحرية على مرتكبي الجرائم المشار إليها في المادتين (٥٨، ٥٧)، وعلى الرغم من أن هذه العقوبة تشكل رادعاً وضبطاً للنفس، إلا أن تنفيذها يعني أن الدولة تفقد مردودها.. إنها تنتظر ويجب أن تكون كذلك. يحصل على هذه العقوبة من عيوبه^(٤٣).

ولا يمكن إجراء المصالحة الضريبية إلا بعد دفع مبلغ التسوية، ووفقاً لنص المادة (٥٩) مكرر (١) وضع المشرعون العراقيون حداً أدنى لقبول الوساطة أي ما لا يقل عن ضعف مبلغ حصيلة في الدعويين وإذا تجاوز مبلغ الضريبة المحقق الحد يرجع الاتفاق بين الطرفين. لدخول الوساطة حيز التنفيذ، نص المشرعون على أن يتم الدفع في غضون عشرة أيام كحد أقصى من تاريخ الموافقة على تسوية الوساطة.

التسوية هي مسألة جواز سفر حسب تقدير السلطات الضريبية، صادرة عن وكالة مفوضة من قبل المشرع، حسب نص المادة (٥٩ / مكرر / ١) وزير المالية؛ نظراً لأهمية التسوية وما يترتب عليها. إنهاء الدعوى الجنائية. إذا تم تقديم طلب الوساطة قبل رفع الدعوى أو أثناء المحاكمة، وصدر حكم أثناء الدعوى، ولكن تم إلغاؤه وإعادته إلى المحكمة الابتدائية بسبب خطأ في إجراءات المحاكمة، فقد يخضع أيضاً بالإجراءات والشروط والقيود التي ينص عليها القانون قبول الوساطة في هذه الدعوى).

أما بالنسبة للمخالفات الجمركية فقد وضع المشرعون حدوداً للتسويات في قانون الجمارك رقم (٢٢) لسنة ١٩٨٤. وتنص المادة (٣/٢٤٢) على أن الرسوم المبينة فيها لا تزيد عن مبلغ معين تحدده الجمارك. نص قانوني. يمكن تحقيق المصالحة. والسبب في ذلك هو أن

المشرعين لا يريدون توسيع نطاقه المسموح به حتى لا يخفف من قوة العقوبة، مثل حظر التسويات بما يتجاوز ما ينص عليه القانون^(٤٤).

يتم تقديم طلب الوساطة من خلال الكشف عن رغبة المدعى عليه أو المدان في التوسط، سواء كتابياً أو شفهاً، وهو ملزم بدفع قيمة التعويضات الثابتة. وجدت أن الأسس التي استندت إليها أدت إلى نهايتها^(٤٥).

وحصر المشرعون العراقيون الفصل في الجرائم الجمركية على الجرائم المخالفة للقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة عن وزارة الخزانة دون غيرها، وفرضوا عقوبات تتمثل بالغرامات.

من المهم أن نلاحظ أن تأثير الوساطة في جريمة ضريبية هو إنهاء القضية الجنائية، والقضاء على جميع عواقب الجريمة، والإفراج عن المدعى عليه، وفي حالة الحجز، إزالة الأموال المحجوزة. إلا أن الوساطة الضريبية لا تعتبر سابقة لعودة المتهمين إلى الإجرام.

الخاتمة:

إن علاقة المكلف بالإدارة الضريبية تمثل نقطة الانطلاق في تحسين واقع النظام الضريبي، إذا إن سوء هذه العلاقة له مردود سلبي على إيرادات الدولة وكثرة حدوث حالات التهرب، وبالتالي قيام المنازعات مع الإدارة؛ لذا تلجأ الإدارة إلى تحسين علاقتها بالمكلف الضريبي لضمان الحصول على الإيرادات الكافية وتجنب حصول المنازعات والحفاظ على استقرار النظام الضريبي في الدولة.

ومن خلال ما تم بحثه في هذا الموضوع توصلنا إلى بعض النتائج، كما ونوصي ببعض التوصيات:

النتائج:

يحاول المشرع التقريب بين المراكز القانونية للمكلف والسلطة المالية لتحقيق التوازن بينهما فيلجأ إلى أحدث الوسائل وأنسبها في عملية فرض الضريبة وتقديرها وتحصيلها وحل النزاع بينهما.

إن عمل الإدارة الضريبية وفق مبدأ الشفافية له الأثر الكبير في تعزيز الثقة بين الإدارة

والمكلف وخلق جو من التعاون يصب في النهاية في مصلحة خزينة الدولة ويؤدي إلى سهولة تأدية الضرائب.

إن تحصيل الضريبة في الوقت الملائم لمقدرة المكلف على الدفع له الأثر الكبير في تسهيل الدفع على المكلف ومنع لجوئه إلى التهرب.

لقد اتخذ المشرع العراقي مسلكاً خاصاً به فيما يخص الجهة المختصة بحل النزاع الضريبي تمثل بإناطة هذه المهمة بلجان إدارية ذات اختصاص قضائي تعرف باللجان الاستئنافية والهيئة التمييزية.

شهد العصر الحديث انفتاحاً نحو كثرة اللجوء إلى الوسائل البديلة في حل المنازعات؛ لما تمتاز به من خصائص منها السرعة والمرونة وقلّة التكاليف، كما تشكل أهم الإجراءات القانونية المتاحة لحل النزاع بهدف الحفاظ على الحقوق المشتركة بين الإدارة والمكلف.

لقد أخذ المشرع العراقي بالصلح الضريبي كوسيلة لحل المنازعة لضريبة في جرائم معينة.

التوصيات:

تطبيق الشفافية على مستوى الإدارة الضريبية، والعمل على وضع والتعليمات واللوائح التي توضح القوانين بيد المكلف ونشر التقارير الدورية والسنوية التي تبين حجم الإيرادات وجهة اتفاقها وتمكين الأفراد من الاطلاع عليها.

يجب على الإدارة مواكبة التطورات الحاصلة في العصر الحديث واتخاذ الوسائل التي تتناسب مع عصر السرعة في عملية تقدير وتحصيل الضرائب.

اللجوء إلى الوسائل البديلة لحل النزاع الضريبي قبل عرض النزاع على القضاء للمحافظة على السمعة المالية للمكلف والإدارة على حدٍ سواء.

توسيع التسوية الصلحية لتشمل جرائم أكثر؛ وذلك لزيادة الإيرادات المالية للدولة وفتح باب الصلح مع المكلف.

هوامش البحث ومصادره

- (١) - محمد غريبي، الهادي خضراوي، الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد ٢٠، المجلد ٧، سنة ٢٠٢٠، ص ٩٩٦
- (٢) - نعيمة محمد حرب، شفافية الإدارة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية في غزة، إدارة الأعمال، ٢٠١١، ص ١١
- (٣) - حدادو فهمية، فرح شعبان، دور الشفافية والمساءلة في الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية، مجلة المعارف، العدد ٢٢، السنة الثانية عشر، ٢٠١٧، ص ٢٤٤
- (٤) - سليمان عتير، عمر الفاروق زرقون، نور الدين بعيليش، دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات التنمية المستدامة، ٢٥-٢٦ نوفمبر ٢٠١٣، جامعة ورقلة، ص ٥٧
- (٥) - حدادو فهمية، فرح شعبان، المرجع سابق، ص ٢٤٤
- (٦) - ساجي فاطمة، الشفافية كأداة لتسيير المالية، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠١١، ص ٣٣
- (٧) - محمد غريبي، الشفافية الضريبية أداة لتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، الجزائر، العدد الثاني، السنة ٢٠٢٠، ص ٩٩٨
- (٨) - المرجع نفسه
- (٩) - فارس بن علوش، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، ٢٠١٠، ص ٩
- (١٠) - زياد عبد الصمد وآخرون، فهم المساءلة (دليل المساءلة المتبادلة على دور مختلف أصحاب المصلحة في أجندة التنمية المستدامة ٢٠٣٠)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، لبنان، ٢٠١٦، ص ٢١
- (١١) - طارق عبد العال، التجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٣، ص ٩
- (١٢) - ايفانز جلوريا، الحكومة الإلكترونية، دار الفاروق للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٥، ص ٢٢
- (١٣) - جوهر بن رجبال، الأنترنت والتجارة الإلكترونية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢، ص ٨٥
- (١٤) - مراد محمود يوسف مطلق، التعاقد عن طريق وسائل الاتصال الإلكتروني (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠٠٧، ص ٣٢.

- (١٥) - ابراهيم أحمد سعيد زمزمي، القانون الواجب التطبيق في منازعات عقود التجارة الإلكترونية (دراسة مقارنة)، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠٠٧، ص ٤٩
- (١٦) - سعد غالب ياسين، الحكومة الإلكترونية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ١٩٩٠، ص ١٤
- (١٧) - مراد محمود يوسف مطلق، المرجع السابق، ص ٣٣.
- (١٨) - كريم لحرش، الحوكمة المحلية في المغرب، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الرباط، بدون سنة نشر، ص (٧-١٤).
- (١٩) - الهيئة العامة للضرائب، كراس متطلبات المشروع الإلكتروني للضريبة، ٢٠١٨، ص ٢١
- (٢٠) - قاسم عبد الجليل الشكري، التقدير والتحصيل الإلكتروني للضرائب، رسالة ماجستير جامعة الأنبار، كلية القانون والعلوم السياسية، ٢٠٢١، ص ٣٧
- (٢١) - هشام الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، مجموعة محاضرات القيت على طلبة كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، مطبعة سليمان الأعظمي، ص ٢٥
- (٢٢) - بشار حسين العجل، الخراج والضريبة في الفقه الإسلامي، دار الكاتب العلمية، بيروت، ص ١٩٦
- (٢٣) - المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي
- (٢٤) - المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي
- (٢٥) - المادة (١٦/٤٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي
- (٢٦) - المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي.
- (٢٧) - علي هادي عطية، الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠١٢، ص ٤
- (٢٨) - عبد السميع عبد الوهاب، الوجيز في شرح قانون الاثبات، ٢٠٠٧، ص ٥
- (٢٩) - عبد المنعم فرج، الاثبات في المواد المدنية، ط ١، مطبعة المصطفى، مصر، ١٩٥٥، ص ٧
- (٣٠) - عباس العبودي، شرح قانون الاثبات المدني، ط ١، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٥، ص ٨٧
- (٣١) - محمد علي الصوري، التعليق المقارن على مواد قانون الاثبات، ج ١، مطبعة شقيق بغداد، ١٩٣٨، ص ١٤٦.
- (٣٢) - أمل جبر ناصر، قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة ذي قار، ٢٠١٥، ص ١٣٠.
- (٣٣) - د. محمد عبد الرحيم، الموسوعة الشاملة للمبادئ القانونية، ج ٩، القاهرة، ١٩٨٧، ص ٦

(٣٤) - عباس العبودي، احكام قانون الاثبات المدني العراقي، ط٢، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٩٧، ص٩١

(٣٥) - بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥

(٣٦) - توفيق حسن فرج، قواعد الاثبات في المواد المدنية والتجارية، منشورات الحلبي، القاهرة، ٢٠٠٣، ص٣٤

(٣٧) - أمل جبر ناصر، مرجع سابق، ص١٣٢.

(٣٨) - زينب وحيد دحام، الوسائل البديلة عن القضاء الصلح، التحكيم، التوفيق، الوساطة لحل المنازعات، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٧، ص٣٣

(٣٩) - زرفان أمين عبد الله، دور الوسائل البديلة في حل المنازعات الأسرية، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة دهوك، العدد الأول، ٢٠١٥، ص٣٦٤

(٤٠) - أحمد خلف الدخيل، هشام فاضل مجيد، التعريف بالوسائل البديلة لحل المنازعات الضريبية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، العدد الثاني، ٢٠١٧، ص٥٦

(٤١) - حيث تنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل على "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على الف دينار أو بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم احد الافعال الآتية:

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 قاصدا بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها.

٢ - من اعد أو قدم حسابا أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً يجب اعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك". أما المادة (٥٨) فقد نصت على "عاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على الستين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها.

المادة التاسعة والخمسون - على السلطة المالية ان تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في احدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية".

(٤٢) - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨، ص٢٠٤

(٤٣) - رجب علي حسن، الوساطة الجزائية كاحدى تطبيقات العدالة التصالحية، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة دهوك، العدد الأول، ٢٠١٥، ص١٥٠

(٨٠٤)..... وسائل تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية

- (٤٤) - محمد علوم محمد، التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد السابع، سنة ٢٠٠٧، ص ٣٤٨
- (٤٥) - عماد حسين الناصري، إجراءات الدعوى الجزائية في الجريمة الكمركية، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠٣، ص ١٥٦.