

تسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية

محمد احمد رحيل

كلية الادارة والاقتصاد /جامعة تكريت

Maljnaby7@gmail.com

07702866156

المستخلص :

يعد موضوع الاستثمار من ابرز المواضيع الحديثة التي تحظى باهتمام القوانين الدولية المعاصرة، لعدة اسباب منها اهمية الاستثمار بشكل اساسي في تنمية الدولة وتطورها، ذلك الهدف الذي يعتبره القانون الدولي حقاً مشروعاً لكل الدول وخاصة الدول النامية، الا انه ومع ذلك فان الدولة بحاجة الى موارد مالية لتغطية نفقاتها العامة من خلال حصولها على تلك الايرادات من القروض أو الاعانات أو التبرعات أو الضرائب والرسوم التي تقوم باستحصالها من المستفيدين من خدمات الدولة العامة، فهل بالامكان تحصيل الضريبة وفقاً للاجراءات المتبعة والنصوص القانونية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل؟ ام ان الامتيازات والتسهيلات التي منحها المشرع العراقي للمستثمر في قانون الاستثمار النافذ تمنع استحصال الضريبة؟ واذا ما امتنع المستثمر وخاصة المستثمر الاجنبي من دفع الضريبة، فهل بالامكان فرض العقوبات المنصوص عليها في التشريعات موضوع الدراسة؟.

Abstract

The subject of investment is one of the most modern topics that are of interest to contemporary international laws, due to several reasons, including the importance of investing mainly in the development and development of the state, which is considered a legitimate right of all countries, especially developing countries. However, the state needs financial resources. To cover their general expenses by obtaining such income from loans, subsidies, donations or taxes and fees collected from the beneficiaries of the public services of the state, is it possible to collect the tax in accordance with the procedures followed and the legal texts stipulated in the s Non-income tax? Or that the privileges and facilities granted by the Iraqi legislator to the investor in the investment law in force prevent the collection of tax? If the investor, especially the foreign investor, refuses to pay the tax, is it possible to impose the penalties stipulated in the legislation under study?

المقدمة :

تعد الضريبة المصدر الاساس الذي تعتمد عليه الدول في تسديد نفقاتها العامة كافة وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة، وجاء هذا المفهوم عبر تطور ومراحل مهمة منها مرحلة الحضارة وظهور الدولة وازدياد مهامها ونفقاتها، اذ أصبحت عوائد موارد الدولة الطبيعية غير كافية لسد نفقاتها العامة فعمدت الى فرض الضرائب على دخل الاشخاص العامة والخاصة وعلى العقارات، يدفعها المكلف على اعتبارها واجب قومي ووطني يؤهله بالاشتراك في أعباء الحكم ومنافعه. ومن الضرائب التي فرضتها الدولة هي الضرائب على ارباح الشركات ومؤسسات ومنشآت المقاولات والتعهدات والعطاءات، تلك الارباح المتأتية عن طريق العقود الاستثمارية المبرمة بين

تلك الشركات وبين مرافق الدولة العامة، فقد اعتبر المشرع العراقي في قانون التجارة العراقي اعمال مقاولات البناء والترميم والهدم وشحن البضائع او تفرغها او اخراجها وعمليات المصارف والتعامل في اسهم الشركة وسنداتها واعمال الوكالة التجارية واعمال الوساطة التجارية، اعمال تجارية بصرف النظر عن صفة القائم بها ونيته، هذه الاعمال ان دارت بين الدولة والاشخاص الخاصة (المستثمرين) تعتبر اعمالاً تجارية تخضع للضريبة وفقاً للنسب المقررة التي حددها المشرع ووضح كيفية استقطاع الضريبة واعفاء بعض الاعمال او المستثمرين من الضريبة خلال مدد محددة.

ان اخضاع العقود الاستثمارية للضريبة، او اخضاع بعضها للضريبة بعد فترة زمنية حددها المشرع، يمكن ان يثير إشكالات جمة بين المستثمر والمرفق العام، وممكن ان يؤدي ذلك الى تهرب البعض من دفع الضرائب المفروضة عليهم، لذا نجد ان هناك عدة طرق لتسوية تلك المشاكل منها ما يكون عن طريق القضاء العادي ومنها ما يكون عن طريق اللجوء الى التحكيم او الوساطة او التوفيق، الا ان تلك الطرق يمكن ان تفشل بتسوية النزاعات وبالتالي يصار الى اصدار عقوبات جزائية وادارية بحق المستثمر المخالف يمكن ان تكفل للدولة استحصال حقوقها الضريبية، فهل بالامكان فرض تلك الجزاءات على المستثمر الممتنع عن دفع الضريبة، خاصة واذا كان المستثمر أجنبي؟ رغم ان المشرع العراقي قد منحه عدة مميزات وتسهيلات تشجيعاً للاستثمار داخل البلد. ان العقود الاستثمارية ترتب التزامات قانونية عديدة على عاتق كل من طرفيه ونعني بهما الادارة والمستثمر المكلف بدفع الضريبة، بحيث يترتب على عدم وفاء أي منهما بالتزاماته أن يطالبه الاخر بتنفيذها، والا لجأ الى القضاء او الى أساليب فض المنازعات الاخرى المنصوص عليها في بعض التشريعات او في بنود العقد كالجوء الى القضاء او التحكيم أو لجان التوفيق أو الوساطة... الخ.

وبصفة عامة فانه يلاحظ أن منازعات التحاسب الضريبي للعقود الاستثمارية نص عليها المشرع في قانون ضريبة الدخل النافذ وكذلك في تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، وقانون الاستثمار وبما اننا سنتناول موضوع تسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية، فإنه وجب علينا ان نبين الوسائل والطرق والعقوبات التي يمكن من خلالها الزام المستثمر بتنفيذ التزامه بدفع الضريبة وذلك من خلال مطلب تمهيدي ومبحثين نتكلم في الاول عن الوسائل القضائية لتسوية تلك المنازعات ونتكلم في الثاني عن الوسائل الادارية للتسوية.

أولاً: أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية موضوع الدراسة من النقاط الاتية:

- ١- دراسة التشريعات القانونية والإدارية والمالية والاقتصادية التي تخص الضريبة والاستثمار.
- ٢- بيان أهمية المبالغ المالية التي يمكن ان تحصل عليها الدولة من المستثمرين من خلال فرض الضرائب والرسوم باعتبارها مورداً من موارد الدولة.
- ٣- بيان أهمية الاستثمار داخل الدولة، خاصة الدول النامية التي تحتاج الى شركات استثمارية قادرة على تطوير البنية التحتية من جهة، والحصول على الموارد المالية من جهة اخرى.
- ٤- معرفة أوجه القصور في القوانين والانظمة والكشف عن أسباب ذلك النقص ومعالجته بما يضمن وجود تشريع ضريبي موحد واضح يتميز بالعدالة والشفافية.
- ٥- بيان الضوابط والتعليمات للمستثمرين المكلفين بدفع الضريبة والموظفين العاملين باستحصال الضريبة التي يمكن ان يستندون إليها اثناء عملهم.

ثانياً: منهجية الدراسة:

سيكون منهج الدراسة بإذن الله تعالى معتمداً على المنهج التحليلي، وفي إطار هذا المنهج سنقوم بتحليل النصوص التشريعية التي تخص المستثمرين المكلفين بدفع الضريبة والنسب المقررة وبيان مفهوم الضريبة والعقود الاستثمارية واليات حسم المنازعات الناشئة عن استحصال الضريبة والعقوبات التي يمكن فرضها على المستثمرين الممتعين او المتهربين من دفع الضريبة.

ثالثاً: مشكلة الدراسة:

من المنطلق الذي تم ذكره آنفاً، فإن الإشكالية التي يطرحها هذا الموضوع تتمثل في ازدواجية الأنظمة القانونية التي تحكم احوال المستثمرين المكلفين بدفع الضريبة، حيث نجد ان هناك عقود استثمارية لا تخضع لقانون الاستثمار، واذا كانت كذلك فهل يتمتع مستثمريها بنفس المزايا والتسهيلات الممنوحة للمستثمرين الخاضعين للقانون، وخاصة في مجال الاعفاء الضريبي خلال المدد التي حددها المشرع أم لا؟ وهناك عقود استثمارية تخضع للضريبة بعد مدة محددة، هذه المدد تتراوح بين (١٠-١٥) سنة، كما نجد ان هناك شركات سواء كانت محلية او دولية معفية من دفع الضريبة، بينما لا نجد ذلك في الشركات الاخرى، وفقاً لما هو منصوص عليه بتعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ وهذا الامر يمكن ان يؤدي الى كثير من الاشكالات العملية على ارض الواقع، وهو ما يمكن ان يقال عن تلك الازدواجية ان السياسة الضريبة المتبعة تكون في موضع شك وريبة لدى البعض.

خامساً: هيكلية الدراسة:

تناولت هذه الدراسة مطلب تمهيدي ومبحثين وذلك على النحو الآتي:
مطلب تمهيدي: مفهوم التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية:
الفرع الأول: ماهية الضريبة.
الفرع الثاني: ماهية العقود الاستثمارية.
المبحث الاول: الوسائل القضائية لتسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية.
المبحث الثاني: الوسائل الادارية لتسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية .
وستتضمن الدراسة خاتمة تحتوي على أهم الاستنتاجات التي سيتم التوصل إليها والمقترحات التي يمكن الاخذ بها ان لاقت قبول المختصين.

مطلب تمهيدي

مفهوم التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية

تحتل الضرائب مكانة مهمة كونها مصدراً أساسياً للإيرادات العامة للدولة ومصدراً لتغطية النفقات العامة في كثير من الدول وخاصة في الدول المتقدمة، ويكمن للدولة ان تفرض تلك الضرائب على الشركات الاستثمارية المتعاقدة معها من أجل تغطية النفقات العامة، ولأهمية هذا المصدر وجب علينا أولاً معرفة مفهومه وشروطه مع بيان مفهوم العقد الاستثماري وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول

ماهية الضريبة

تعددت المفاهيم والالفاظ الخاصة ببيان معنى الضريبة الى العديد من التعاريف التي اوضحت ذلك المفهوم، فمنهم من عرف الضريبة بانها " مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين

باعتبارهم اعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة بهدف تقديم الخدمات العامة^(١)، وعرفها البعض بانها " مبلغ من المال يدفعه المكلف باتفاق مع الدولة مشاركة منه في دعم التكاليف والنفقات والمستلزمات العامة بصورة قاطعة وبدون انتظار اي منفعة خاصة مقابل هذه المشاركة، ولكي تتمكن من تحقيق الاهداف العامة المتمثلة في المرافق الاقتصادية والاجتماعية"^(٢)، وعرفها آدم سميث بانها " عقد ايجار فالدولة توجد وتخلق الخدمات والمرافق العامة والفرد يدفع لها الايجار نظير استخدام هذه المرافق" وعرفت ايضاً من قبل جبر اردن بانها " عقد ضمان اي قسط التأمين او الضمان الذي يدفعه المقيمون داخل الدولة لقاء التمتع بسلامة اشخاصهم وأموالهم"^(٣).

ونرى ان جميع تلك التعاريف لا تتناسب والطبيعة القانونية للضريبة، كونها بنيت على نظرية العقد الاجتماعي وهي نظرية خاطئة من وجهة نظرنا ولا تتناسب مع النظريات الادارية الحديثة والتي تتبنى فكرة الدولة على اساس من السلطة مبعثها الامن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة، فالضريبة في طبيعتها ليست علاقة تعاقدية بين الدولة والمكلف كم ذكر البعض، وانما هي إحدى خصائص السلطة السياسية والسيادة القومية.

ولهذه الانتقادات الواردة على مفهوم الضريبة باعتبارها تنشأ عن طريق رابطة عقدية، ذهب البعض الاخر من فقهاء علم المالية العامة الى تغليب سيادة الدولة على الافراد وامكانية فرض الضريبة على الافراد، فقد عرف البعض الضريبة بانها "اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة او احدى هيئاتها العامة على مواد الوحدات الاقتصادية بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكاليفية"^(٤)، وعرفها البعض بالمفهوم الحديث بانها "مبلغ من النقود يلتزم الافراد بادائه للسلطة العامة بصفة نهائية وبدون مقابل معين وفقاً لقواعده لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقة على عاتقها"^(٥).

ويرى استاذنا الدكتور احمد خلف حسين الدخيل ان تلك التعاريف تلتفها فقهاء القانون الضريبي بعد نشأة وتطور القانون المالي واستقلاله عن القانون الاداري، حيث ذهب الى ان تلك المفاهيم التي بينها هؤلاء ما هي الا تركيز على صفات الضريبة وخصائصها، وينبغي ان يتم بيان معنى الضريبة من خلال التركيز على أركان الضريبة باعتبار ان تلك الاركان هي التي تبين مفهوم الضريبة بكونها تصرفاً قانونياً أو واقعة قانونية أو نتيجة لاحدهما، وركن شرعي يتجسد في انفراد السلطة التشريعية بتحديد احكام الضريبة وبيان مفهومها على النحو الاتي من وجهة نظره "الفريضة المالية التي تنهض عند تحقق الواقعة المنشئة لها والمحددة قانوناً"^(٦).

ونافلة القول ومما تقدم تتضح لنا الضريبة انها مبلغ نقدي تفرضه الدولة على الافراد بصورة نهائية وبلا مقابل مباشر بقصد تغطية النفقات العامة، ومن هذا يصبح مفهوم الضريبة واضحاً من خلال رؤية خصائصها المتمثلة بانها مبلغ نقدي وليس عيني تماشياً مع ما فرضه النظام الاقتصادي

(١) د. حسن محمد كمال، المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٠، ص ٣١.

(٢) د. فاروق عبد العالي محمد، اصول المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٦، ص ٦٠.

(٣) د. حسن محمد كمال، مصدر سابق، ص ٣٣.

(٤) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٣٥-١٣٦.

(٥) د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار المعارف، مصر، ١٩٦٢، ص ١٦٢.

(٦) استاذنا الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣، ص ٧٧.

في العصر الحديث، كما انها تدفع جبراً بمعنى ان المكلف بدفع الضريبة ليس حراً يدفعها الى الدولة ولا في اختيار مقدارها او طريقة او موعد تسديدها بل ان القوانين والتعليمات هي من تحدد ذلك، اضافة لذلك فإن الضريبة تدفع دون مقابل محدد يحصل عليه المكلف عند دفعه لها، عكس الحال بالنسبة للرسم الذي يدفعه المكلف لقاء مقابل معين، وان الدولة تقوم بفرضها من أجل تحقيق أهداف وغايات اقتصادية واجتماعية عامة.

الفرع الثاني

ماهية العقود الاستثمارية

تلجأ جهة الادارة في سبيل تحقيق أهدافها الى أسلوب العقد الى جانب أسلوب القرار الذي تصدره من جانب واحد، ويعتبر العقد الاستثماري من العقود الادارية التي تبرم ما بين المرفق العام وأحد اشخاص القانون العام أو الخاص، وما ينطبق على العقد الاداري ينطبق على العقد الاستثماري، باستثناء بعض البنود التي يتميز بها الاخير عن غيره من العقود الادارية الاخرى، ومهما يكن الامر فانه ثمة تساؤل، لماذا تلجأ الادارة والتي يكون لها سلطة فرض ارادتها عن طريق القرارات التي تصدرها من جانب واحد، الى اللجوء الى نظام العقد الذي يتطلب توافق الارادات؟

للإجابة نجد ان الواقع العملي قد أظهر ان جهة الادارة تستطيع تحقيق أهدافها عن طريق اللجوء الى الاسلوب التعاقدية عندما ترغب في تملك الاموال أو القيام بأعمال معينة أو الحصول على بعض الخدمات بل حتى في تنظيم وتسيير بعض المرافق العامة، بالإضافة الى ذلك فان استخدام أسلوب العقد يجد ما يبرره في أي نظام يبقى مرتبطاً بالمشروع الخاص ومبدأ تحرر الاقتصادية، حيث يسمح أسلوب العقد بتحقيق مشاركة القطاع الخاص في تسيير المرافق العامة. من هنا لا بد ان نوضح مفهوم العقد الاداري، لبيان مفهوم العقد الاستثماري، فنجد ان البعض عرف العقد الاداري بأنه "توافق ارادتين بإيجاب وقبول لإنشاء التزامات تعاقدية تقوم على التراضي بين طرفين أحدهما الدولة أو احد اشخاص القانون العام"^(١).

وعرفه الاستاذ الدكتور سليمان الطماوي بأنه "العقد الذي تيرمه الادارة بقصد انشاء أو تنظيم أو تسيير مرفق عام وتظهر فيه نية الادارة في الاخذ بأحكام القانون العام"^(٢)، اما محكمة التمييز فقد اعتمد أكثر من معيار في تحديد طبيعة العقد الاداري فقد جاء في أحد قراراتها "ولما كان هذا العقد قد أبرمته الادارة مع المفاوض من أجل إنشاء مرفق عام، أخذة في ذلك بأسلوب القانون العام وبشروط غير مألوفة من إجراء مناقصة عامة وإشتراط تأمينات وقرارات تأخير ... فانه يكون عقداً ادارياً متميزاً عن العقود المدنية التي يحكمها القانون الخاص بسبب ما تستهدفه هذه العقود من تحقيق مصالح كبرى تعلو على المصالح الخاصة للأفراد"^(٣).

وبهذا نجد ان العقد الاداري يتضمن عناصر محددة تتلخص في النقاط الآتية:

- ١- ان تكون الادارة طرفاً في العقد.
 - ٢- ان تأخذ الادارة بأساليب وامتيازات القانون العام في العقد الاداري.
 - ٣- ان يتصل العقد بمرفق عام من حيث انشاؤه أو تنظيمه أو تسييره.
- ومن خصائص العقد الاداري هذه يمكن ان نبين كيفية قيام الادارة بواجباتها تجاه المتعاقد معها واجباره على تنفيذ بنود العقد وبضمنها دفعه للضريبة الواجبة عليه خلال مدة تنفيذه للعقد معتمدين

(١) د. منصور محمد احمد، مفهوم العقد الاداري وقواعد ابرامه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ٢٠١٦، ص ٤٨.

(٢) د. سليمان الطماوي، الاسس العامة في العقود الادارية، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر، ص ٥٢.

(٣) قرار محكمة التمييز في القضية رقم (٤٢ و ٦٥٤/حقوقية/٦٥) في ٢٥/٧/١٩٦٥

في ذلك على القوانين والانظمة والتعليمات والشروط الخاصة بالضرائب والعقود الاستثمارية من حيث بيان الاليات الخاصة بالتحاسب الضريبي في تلك العقود وحل الاشكالات الناجمة عن تطبيق تلك التشريعات.

اما العقد الاستثماري فانه محكوم بقانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل، وهذا القانون يسري على علاقات الاستثمار الوطنية وتلك المتصفة بالصفة الاجنبية، وخص قانون الاستثمار المستثمر في العلاقات المتصفة بالصفة الاجنبية بامتيازات وضمانات وحقوق أوفر مما خص به المستثمر في العلاقات الاستثمارية الوطنية، وعرف المشرع العراقي المستثمر الاجنبي بانه ذلك الشخص الذي لا يحمل الجنسية العراقية في حالة الشخص الحقيقي ومسجل في بلد اجنبي اذا كان شخصاً معنوياً او حقوقياً^(١)، وعرف المستثمر العراقي بانه ذلك الشخص الذي يحمل الجنسية العراقية في حالة الشخص الحقيقي ومسجل في العراق اذا كان شخصاً معنوياً او حقوقياً^(٢)، اما الاستثمار بمفهومه القانوني فقد عرفه المشرع العراقي بانه توظيف المال في أي نشاط او مشروع اقتصادي يعود بالمنفعة المشروعة على البلد^(٣).

كما بين هذا القانون العقود الاستثمارية التي تخضع لاحكام هذا القانون وبين انواع اخرى من العقود الاستثمارية التي لا يمكن اخضاعها لاحكام القانون المذكور.

المبحث الأول

الوسائل القضائية لتسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية

أن نظام القضاء الموحد يقتضي ان تتولى الوظيفة القضائية سلطة قضائية واحدة تختص بالفصل في المنازعات، الامر الذي يقتضي ان تخضع الادارة في منازعاتها لنفس القاضي الذي يخضع له الافراد وهذا هو المبدأ العام^(٤).

الا اننا نجد ان المشرع العراقي قد أشار الى انه لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضاها وجبايتها او معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون^(٥)، حيث اعيد العمل بهذا الاجراء في الفصل السابع والعشرون بموجب قانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٧ بعد ان تم الغائه بموجب تعديل قانون ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٣، ونجد ان هذا النص يختص بعدم امكانية النظر بالدعاوى التي يقيمها المستثمرين للطعن بقيمة الضريبة المفروضة عليهم وجبايتها، فضلاً عن ذلك نجد ان تعليمات التحاسب الضريبي للعقود الادارية ومنها العقود الاستثمارية نصت على احالة المخالف الى القضاء وفق احكام قانون ضريبة الدخل. الا انه وبالرغم من تلك النصوص نجد ان المشرع لم يلغي أحقية المستثمرين من الطعن والاعتراض على تقدير الضريبة، وانما منحهم حق الطعن والاعتراض على ذلك وفقاً لما رسمه المشرع في قانون ضريبة الدخل^(٦).

(١) الفقرة (ط) من المادة (١) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

(٢) الفقرة (ي) من المادة (١) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

(٣) الفقرة (ن) من المادة (١) من قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

(٤) د. حمادة عبد الرازق حمادة، منازعات عقد امتياز المرفق العام بين القضاء والتحكيم، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠١٢، ص ١٤٣.

(٥) المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٦) للنظر والاطلاع بصورة تفصيلية راجع المادة الثالثة والثلاثون وما بعدها من قانون ضريبة الدخل النافذ.

ورغم هذا نجد ان المشرع العراقي نص في قانون الاستثمار على ان المنازعات التي تنشأ بين الاطراف الخاضعين لاحكام هذا القانون يطبق عليهم القانون العراقي، مالم يتفقوا على خلاف ذلك بغير الحالات التي تخضع لاحكام القانون العراقي حصراً او يكون فيها الاختصاص للمحاكم العراقية^(١)، ومن هذا النص نجد ان المشرع العراقي لم يحدد قانون الاستثمار او اي قانون اخر لتسوية المنازعات التي يمكن ان تنشأ من العلاقة التعاقدية بين الاطراف، وهو ما يتعبر تطبيقاً لاحكام المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل.

ولم يبين قانون ضريبة الدخل الاجراءات التي يمكن اتباعها لاقامة الدعوى ولم يبين الجهة التي لها حق اقامة الدعوى، ومن هذا يتبين ان المشرع قد أوقع نفسه في لبس عندما منع المحاكم من سماع اية دعاوى تتعلق بالضريبة وتحصيلها وجبايتها أو اية معاملة خاصة بها، الا انه ومن جانب آخر بين العديد من الجزاءات كالحبس والغرامة وهذه الجزاءات لا يمكن ان تفرض الا من قبل المحاكم المختصة، لهذا ذهب الفقه الى ان للادارة السلطة في استعمال وسائل التنفيذ الجبري التي يمكن استخدامها ضد المستثمر الممتنع عن دفع الضريبة، فضلاً عن ان صاحب المصلحة هو من له حق اقامة تلك الدعوى، وصاحب الحق في ذلك هو مسؤول السلطة المالية وهو وزير المالية أو من يخوله.

ومما تقدم يمكن ان نبين الوسائل التي يمكن استخدامها ضد المستثمر الممتنع عن دفع الضريبة، من خلال التوفيق بين أحقية الاطراف المتنازعة باللجوء الى القضاء وسلطة الادارة في استخدام وسائل التنفيذ الجبري بمطلبين مستقلين، نتكلم في الاول عن وسائل التنفيذ الجبري لاجبار المستثمر دفع الضريبة ونتكلم في الثاني عن العقوبات التي تفرضها المحاكم لاجبار المستثمر على دفع الضريبة وذلك وفقاً لما يأتي:

المطلب الاول

التنفيذ الجبري لاجبار المستثمر على دفع الضريبة

يعرف التنفيذ الجبري بأنه "التنفيذ الذي تجريه السلطة العامة باشراف القضاء ومراقبته وفقاً للقانون بصرف النظر عن ارادة المدين"^(٢) وعرفه اخرون بأنه "التنفيذ الذي تجريه السلطة العامة باشراف القضاء ومراقبته وفقاً لاحكام القانون عندما يرفض المدين تنفيذ التزامه بصورة طوعية عن طريق دائرة قضائية تدعى دائرة التنفيذ تمارس عملها وفقاً للقواعد المقررة في القانون"^(٣). والتنفيذ الجبري الذي يمكن استخدامه ضد المستثمر الممتنع عن دفع الضريبة يكون بعدة اساليب نص عليها المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل يمكن تلخيصها بالفروع الآتية:

الفرع الاول

عدم ترويح معاملات المستثمر الممتنع

نصت غالبية التشريعات الضريبية وبضمنها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ الى امكانية السلطة المالية بمفاتحة دوائر الدولة كدوائر الماء والكهرباء والماء والجاري والمصارف عن امتناع القائمين على تلك الدوائر من ترويح وانجاز معاملات الاشخاص الممتنعين عن دفع الضريبة، حيث نص قانون ضريبة الدخل النافذ على انه "للسلطة المالية ان توقف اجراء

(١) المادة (٢٧) من قانون الاستثمار العراقي النافذ .

(٢) د. علي مظفر حامد، شرح قانون التنفيذ، مطبعة العاني، بغداد، دون سنة نشر، ص ١.

(٣) احمد فارس عبد جاسم العزاوي، ضمانات تحصيل دين الضريبة في التشريع العراقي "دراسة مقارنة"، رسالة

ماجستير، كلية القانون، جامعة تكريت، ٢٠٠٨، ص ٨٤.

المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح باجرائها من قبل الدوائر الاخرى حتى يتم دفع الضريبة أو التأمينات التي تتحقق منها^(١).

ولم يقتصر ذلك الاجراء في قانون ضريبة الدخل، وانما نصت عليه ايضاً تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، اذا نصت على انه "لا يجوز للهيئة العامة للضرائب الموافقة على براءة ذمة اي مقاول اصلي او اطلاق كفالته او اعادة الامانات اليه او تصفيته او ترويج معاملته إلا بعد التأكد من تسديده جميع المبالغ المستقطعة او الواجبة الاستقطاع من مقاوليه الثانويين ومبالغ الضريبة المتحققة على موظفيه"^(٢).

وبين البعض المقصود بعدم ترويج معاملات المستثمر المكلف عن دفع الضريبة بانه ايقاف اي تصرف صادر من المكلف بدفع الضريبة من جانب دوائر الدولة التي يقع ضمن اختصاصها اجراء تمشية معاملته ويتم ذلك بناءً على ايعاز من السلطة المالية في سبيل التضييق على المكلف ودفعه لتسديد ما بذمته من دين الضريبة^(٣)، الا انه ومع ذلك يرى البعض ان المعاملات التي يمكن ايقافها وعدم ترويجها هي المعاملات الخاصة بالضريبة والعقد^(٤)، الا اننا نرى ان هذا الرأي يتعارض مع ما أورده المشرع من تعبير الذي بين فيه جميع المعاملات ولم يقصرها على نوع معين، حيث جاء النص مطلق والمطلق يجري على اطلاقه مالم يأتي دليل النص يقيد.

ومن خلال ذلك يتبين لنا انه لا يمكن لاي دائرة من دوائر الدولة انجاز معاملات ذلك المستثمر، ولا يقتصر ذلك الاجراء على المستثمر الممتنع من دفع الضريبة فحسب وانما يشمل ايضاً التأمينات الاولية أو النهائية التي يدفعها المستثمر التي لها علاقة بالعقد المبرم بين الطرفين. ورغم تلك النصوص نجد ان المشرع العراقي منح المستثمر عدة مزايا وتسهيلات للقيام بالالتزامات المفروضة عليه^(٥)، وهو ما يمكن ان يسبب منازعات بين الاطراف المتعاقدة نتيجة للتعارض ما بين الالتزامات المفروضة على المستثمر في قانون ضريبة الدخل، وبين حقوق ذلك المستثمر المنصوص عليها في قانون الاستثمار.

الفرع الثاني

منع واسطة النقل من مغادرة العراق

الوسيلة الثانية التي نص عليها المشرع العراقي من وسائل اجبار المستثمر الممتنع عند دفع الضريبة، ولتمكين السلطة المالية من استحصال الضريبة من المستثمر الممتنع او المتهرب من دفعها شرع نص يقضي بمنع واسطة النقل التي يستغلها المستثمر من مغادرة حدود العراق، اذ نص قانون ضريبة الدخل الى " للسلطة المالية ان ترسل شهادة الى موظفي الهيئة العامة للكمارك أو اي موظف آخر مخول اعطاء تصريح الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر دفعها مدة تزيد على

(١) الفقرة (٣) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٢) الفقرة (ثانياً) من المادة (٦) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨.

(٣) ناهدة عبد الغني، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦، ٢٢١.

(٤) د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، دون سنة نشر، ص ٥٧٢.

(٥) الفقرة (اولاً) من المادة (١٠) من قانون الاستثمار النافذ.

ثلاثة أشهر من استحقاقها واسماء المكلفين بدفعها وعلى الموظف الذي يتلقى تلك الشهادة ان لا يسمح بخروج واسطة النقل من أية مدينة أو ميناء في العراق الى ان تدفع الضريبة^(١).
ومن خلال النص المذكور يتبين لنا ان المشرع قد اشترط لتطبيق هذا النص ان يتأخر المستثمر بدفع الضريبة مدة تزيد على ثلاثة اشهر، فلو تأخر مدة اقل من ذلك فلا يمكن منعه من السفر، ورغم الانتقادات التي وجهت للمشرع بهذا الخصوص حول المدة التي قررها والتي ذهب اصحابها الى انه لا فرق فيما اذا امتنع المستثمر عن دفع الضريبة مدة تزيد على ثلاثة اشهر او كانت المدة اقل من ذلك، حيث ذهبوا الى ان الافضل ان ينص المشرع على منع واسطة النقل من المغادرة سواء تأخر بدفع الضريبة ثلاثة اشهر او اقل من تلك المدة^(٢).
الا انه ومن وجهة نظرنا نرى ان هذه الوسيلة لا داعي ان ينص عليها المشرع، لان المستثمر عندما يبرم العقد الاستثماري مع الجهة الادارية فانه يكون ملزماً بتقديم عدة ضمانات لتنفيذ التزاماته والتي بضمنها دفعه للضرائب المترتبة عليه، ومن أهم تلك الضمانات هي التأمينات الاولية والنهائية، فضلاً عن شهادة براءة الذمة المطالب بجلبها من دوائر الضريبة لاستلام مستحقاته المالية، اضافة الى ذلك فان واسطة النقل الممنوعة من المغادرة ممكن ان يستغلها اشخاص اخرين لا يوجد بذمتهم أية التزامات ضريبية، فما هو الجرم الذي اقترفوه لمنعهم من السفر؟!، اذ كان الاولى بالمشرع لو اراد ان ينص على تلك الوسيلة، يمكن ان يمنع المستثمر الممتنع او المتأخر عن دفع الضريبة من السفر، لا ان ينص على منع واسطة النقل من السفر خارج العراق.

الفرع الثالث الحجز الاحتياطي

أسلوب اخر نص عليه المشرع بغية تحصيل الضريبة من المستثمر المتهرب او الممتنع عن دفع الضريبة ويعرف بأنه " أحد انواع الحجز الاداري يجيز القانون الضريبي للادارة الضريبية أن توقعه على اموال المكلف متى ما رأت ان حقوق خزانة الدولة مهددة بالضياع"^(٣).
ونص المشرع العراقي بقانون ضريبة الدخل على ان " للوزير أو من يخوله ان يحجز الاموال التي يحاول صاحبها اخفائها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز الا بتقدير الضريبة أو جبايتها أو تقديم كفيل ملئ يتعهد بدفعها"^(٤)، ومن هذا النص يتضح لنا ان لوزير المالية أو من يخوله الحجز على اموال المستثمر الذي يحاول اخفائها أو تهريبها، ولم يبين المشرع ماهية تلك الاموال، فهل المقصود بها الاموال الخاصة بالمستثمر المتعلقة بموضوع العقد، ام يقصد بها جميع الاموال الخاضعة للضريبة؟

بما ان القواعد العامة تشير الى ان المطلق يجري على اطلاقه، فان المقصود بتلك الاموال هي كافة الاموال الخاضعة للضريبة، اضافة الى ذلك فان المشرع العراقي لم يحدد مدة معينة لرفع الحجز وانما قيد ذلك بعد تقدير الضريبة أو جبايتها أو تقديم كفيل ملئ يتعهد بدفعها، ونرى ان المشرع وان كان موقفاً بعدم تحديد مدد لرفع الحجز واشترطه رفع الحجز بعد جباية الضريبة او

(١) الفقرة (٣) من المادة (٥٠) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٢) د. صالح يوسف عجيبة، مصدر سابق، ص ٥٧٤.

(٣) سهاد عبد الجمال الزهيري، التزامات الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦، ص ٧٥.

(٤) المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

تقديم كفيل مالي، الا اننا نرى انه لم يكن موفقاً عندما نص على امكانية رفع الحجز فيما لو تم تقدير الضريبة، اذ ما فائدة ذلك التقدير فيما لو تهرب المستثمر من دفع ما تم تقديره وحددت السلطة المالية نسب الضريبة المفروضة عليه، لذا نرى ضرورة معالجة ذلك النص وفقاً للرؤيا المذكورة.

المطلب الثاني

الجرائم والعقوبات القضائية

لو رجعنا الى النظام الجنائي وجدناه محكوم بمبدأ ((لا جريمة ولا عقوبة الا بنص)) وان الفقه الجنائي متفق على مضمون هذا المبدأ، اذ انهم يقصدون بهذا المبدأ ان أي فعل لا يعد جريمة يوجب العقاب الا اذا نص القانون على ذلك وهذا ثابت من تعاريف الفقهاء لهذا المبدأ، فقد عُرف بانه "حصر مصادر التجريم والعقاب في نصوص القانون، فتحديد الافعال التي تعد جرائم وبيان اركانها، وتحديد العقوبات المقررة لها سواء من حيث نوعها او مقدارها كل ذلك من اختصاص الشارع"^(١).

ومؤدي هذا المبدأ ان على المشرع ان يحدد سلفاً ما يعتبر من الافعال الصادرة عن الانسان جريمة، فيحدد لكل جريمة عقوبة خاصة بها، وان هذا المبدأ يمنح القاضي خياراً بفرض عقوبة الحبس او الغرامة او كليهما وفي الجرائم الجسيمة يمنحه خياراً بفرض عقوبة الاعدام او السجن المؤبد او المؤقت وهكذا، ولا يمكن للقاضي ان يجرم فعلاً دون وجود نص تشريعي يجرم هذا الفعل وفقاً للمبدأ المذكور، واذا ما رجعنا الى التشريعات الضريبية وبضمنها قانون ضريبة الدخل العراقي نجدها محكومة بهذا المبدأ، اذ نجد هناك افعال جرمتها تلك التشريعات ومقابل كل فعل منها يوجد جزاء يفرض على المستثمر المتخلف عن دفع الضريبة، ومن هنا وجب علينا أن نبين الافعال التي جرمها المشرع العراقي والعقوبة المقررة لكل جريمة حسب الجرم المرتكب لكل منها وذلك وفقاً لما يأتي:

الفرع الاول

الجرائم الضريبية ذات الجزاءات المالية

مثلاً معلوم للجميع ان الجريمة فعل او امتناع عن فعل يخالف قاعدة قانونية يقرر لها القانون جزاء معيناً حسب الجرم المرتكب، ونجد ان المشرع العراقي نص الى العديد من الجرائم الضريبية التي ينبغي محاسبة مرتكبها بعقوبات مالية، وذكرت تلك الجرائم على سبيل الحصر لا الاستثناء، والجرائم التي نص عليها قانون ضريبة الدخل التي ممكن معاقبة فاعلها بعقوبات مالية يمكن اجمالها بالافعال الاتية:

- ١- عدم قيام المكلف بالواجبات التي نص عليها القانون او الانظمة الصادرة بموجبه او الامتناع والتأخير عن تقديم التقارير الى السلطة المالية.
 - ٢- اذا كانت لدى المكلف معلومات وبيانات واوراق وغيرها خاصة بدخل شخص آخر أو اعطاه أو بلغها لغير من فوض بها أو أفشى مضمونها كلها أو بعضها بغير تفويض ذلك.
 - ٣- مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية من قبل المكلف بمسكها.
 - ٤- عدم تقديم المكلف للتقارير لغاية ٥/٣١ من كل سنة بغير عذر مشروع.
 - ٥- عدم تقديم الشركة الاجنبية للتقارير الخاصة بحساباتها الختامية بغير عذر مشروع.
- والعقوبة المالية التي نص عليها المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل التي يمكن ايقاعها على مرتكبي تلك الافعال هي الغرامة وتعرف بانها "الزام المحكوم عليه بان يدفع الى الخزينة

(١) <https://www.google.iq/search?hl=ar&source=hp&q> تاريخ المراجعة للموقع الالكتروني في

العامه المبلغ المعين في الحكم"^(١)، وعرفها الفقهاء بانها "مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه بادائه الى الخزانه العامة بوصفه عقوبة"^(٢).

وتقع هذه الغرامة من قبل المحاكم الجزائية، وذلك بالاستناد الى نص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل والتي نصت الى (يعاقب بغرامة ...من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ...)، الا أنه وبالرجوع الى نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل التي نصت الى انه "لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها او معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون"، نجد ان هناك تناقض بين النصين المذكورين، فتارة يشير المشرع على عدم امكانية سماع المحاكم للدعاوى المتعلقة بالضريبة وتقديرها وجبايتها، وتارة اخرى يبين ان المحاكم هي من تقوم باصدار تلك العقوبات، لذا نرى ضرورة دعوة المشرع العراقي الى معالجة ذلك النص من خلال الغاء نص المادة (٥٥) من القانون، فضلاً عن ان تعليمات التحاسب الضريبي تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ أشارت الى احالة المخالف الى القضاء وفق احكام قانون ضريبة الدخل^(٣).

الغرامة كعقوبة يمكن ان تكون عقوبة أصلية فردية ويمكن ان تكون عقوبة أصلية أو تخييرية أو رديفة أو مركبة وذلك حسب الحكم القضائي الصادر، لذلك نجد ان الغرامات متباينة من حيث انها تتراوح من (١٠٠-٥٠٠) دينار في بعض الافعال وفي افعال اخرى نجدها محددة بنسب مئوية تتراوح ما بين (١٠-٢٥%) من مقدار الضريبة أو الدخل المتحقق أو التقدير، وفي بعض الافعال نجدها محددة بمبلغ ثابت (١٠٠٠٠) عشرة الاف دينار، فضلاً عن ذلك فان المشرع قد اعفى المستثمر المكلف بدفع الضريبة من تلك العقوبة ان كان لديه عذراً مشروعاً، الا أنه لم يبين طبيعة تلك الاعذار، لذا فانه ترك موضوع تقدير تلك الاعذار لقاضي المحكمة المختصة.

ويرى البعض وعلى حق ان تحديد الغرامة بمبلغ يتراوح بين قيمتين نظام لا يحقق الردع الفعلي للمستثمر المتخلف عن الضريبة وذلك لضعف تلك القيمة^(٤)، لذلك دعا هؤلاء ونحن معهم، المشرع العراقي تعديل تلك النصوص الخاصة بتحديد الضريبة وفقاً لمبالغ محددة او متباينة بين مبلغين ادنى واعلى، والسير وفق تحديد مقدار الضريبة وفقاً لنسب مئوية لان أثر الغرامة وفقاً لتلك الرؤيا أكثر ايجابية وأكثر رديفاً على المكلف من جانب، ويحقق ايراد أفضل للخزانه العامة من جانب آخر.

الفرع الثاني

الجرائم الضريبية ذات الجزاءات المقيدة للحرية

لم يكتف المشرع بالجرائم والعقوبات المذكورة في الفرع الاول، وانما نص على افعال تعد من قبيل الجرائم الضريبية يستحق مرتكبها العقاب المقيد لحرية المستثمر المنصوص عليه في القانون، وحدد المشرع تلك الافعال على سبيل الحصر لا الاستثناء وبينها بالنقاط الاتية^(٥):

(١) يراجع نص المادة (٩١) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٢) د. احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، دون ذكر اسم الناشر، عمان، ١٩٩٨، ص ١٤.

(٣) الفقرة (اولاً) من المادة (١٢) من تعليمات التحاسب الضريبي للعقود الادارية النافذة.

(٤) حيدر نجيب احمد المفتي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ "دراسة تحليلية"، بحث منشور في مجلة ديالى، العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢، ص ١٧.

(٥) المادة (٥٧،٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

- ١- تقديم المكلف وهو على علم لمعلومات أو بيانات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى 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- أعداد أو تقديم المتعاقد حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب اعداؤه أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو أشرت في ذلك.
- ٣- من استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه أو التي تفرض بموجب القانون كلها أو بعضها.

وبين المشرع ان العقوبة المقررة للمستثمر المرتكب الافعال المذكورة في (٢،١) اعلاه هي الحبس البسيط مدة لا تزيد على سنة واحدة^(١)، وبالرغم من ان عقوبة الحبس مقررة اصلاً في قانون العقوبات، ونجدها تتراوح ما بين (٣ أشهر - ٥ سنوات اذا كان الحبس شديداً ومن ٢٤ ساعة- سنة واحدة اذا كان الحبس بسيطاً)، الا اننا نجد ان المشرع في قانون ضريبة الدخل نص عليها وذلك باعتبارها رادع يهدف الى استحصال الضرائب باعتبارها من الموارد المالية للدولة. ورغم ما تم ذكره من مميزات خاصة بإيقاع تلك العقوبة، الا ان البعض انتقد المشرع بإيقاعها على المستثمرين على اساس انها تؤدي الى فقدان المستثمر لعمله وتوقف مورده المالي وهو ما يؤدي بالنتيجة الى ايقاف الطاقات والموارد المالية وتلحق ضرراً بالاقتصاد^(٢)، فضلاً عن ان تلك العقوبة من وجهة نظرنا يمكن ان تكون طاردة للمستثمرين الاجانب بوجه خاص وتمنعهم من التعاقد داخل البلد.

وإذا ما رجعنا الى الافعال الاجرامية المذكورة نجد ان المشرع العراقي بقانون ضريبة الدخل عاقب المستثمر الذي استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه أو التي تفرض بموجب القانون بعقوبة الحبس الشديد مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين، سواء أقدم على تلك الافعال الاجرامية للتخلص من الضريبة بأجمعها أو حتى جزءاً منها. ونجد ان المشرع قد استخدم التدرج في عقوبة الحبس وذلك حسب جسامة الفعل المرتكب، وبالرغم من الانتقادات التي وجهت للمشرع بخصوص تشريعه لعقوبة الغرامة للفعلين المذكورين في (٢،١) اعلاه، الى اننا نشد على يده بعقوبة الحبس الشديد التي قررها على الافعال المذكورة بالفقرة (٣) وذلك لان تلك الافعال تعد من قبيل الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات ويجب معاقبة مرتكبيها سواء كانوا مواطنين اعياديين غير خاضعين للضريبة أم كانوا مستثمرين مستخدمين طرق الغش والاحتيال للتهرب من دفع الضريبة.

المبحث الثاني

الوسائل الادارية لتسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية

ان احتمالات تهرب المستثمر من الضريبة في العقود الاستثمارية وارادة، وحيث انها عقود يمكن ان تكون طويلة الامد وتقوم على استثمارات ضخمة فان مصلحة أطرافها تقتضي اللجوء الى وسائل تسوية تلك الخلافات بأساليب تتناسب وطبيعة العلاقة التعاقدية وتكفل تسوية سريعة لواجه النزاع، أو اصدار عقوبات ادارية تتفق مع ذلك التناسب، تكون افضل من الاسلوب التقليدي المتمثل

(١) عرفت المادة (٨٨) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل الحبس باناه: ايداع المحكوم

عليه في احدى المنشآت العقابية المخصصة قانوناً لهذا الغرض في المدة المقررة في الحكم.

(٢) حيدر وهاب العنزلي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول،

الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، بغداد، ٢٠٠١، ص ٥٢.

باللجوء الى القضاء العادي واصدار احكام قضائية يمكن ان تؤثر على مصلحة الطرفين المتعاقدين^(١).

وعند الرجوع الى قانون ضريبة الدخل نجد ان المشرع نص الى العديد من الوسائل التي يمكن للإدارة من خلالها اجبار المستثمر على دفع الضريبة، هذه الوسائل يمكن ان تمارسها الجهات الادارية المختصة دون الرجوع الى المحاكم المختصة، وتمثل تلك الوسائل بالتسوية الصلحية والاضافة الى مقدار الضريبة ومضاعفة الضريبة او اللجوء الى التحكيم، ولتعدد تلك الوسائل وجب علينا ان نقوم بايضاح كل منها بمطلب مستقل وذلك على النحو الاتي:

المطلب الاول التسوية الصلحية

تهدف التسوية الصلحية للمنازعات التوصل الى حلول مرضية لاطرافها الامر الذي يكفل استمرار علاقات العمل بينهم على المدى الطويل، ولذلك تعتبر تلك الوسيلة من أنسب الوسائل لحل منازعات العقود الاستثمارية سواء بين الاطراف المتعاقدة او بينهم وبين السلطات المالية في الدولة، اذ بتلك الوسيلة يتم تفادي مساوئ بقية الوسائل التي تم ذكرها، اذ ان الالتجاء اليها يوفر على الطرفين ما قد تستلزمه الوسائل الاخرى من نفقات باهضة ووقت طويل حتى صدور قرار من اشخاص آخرين ليس لديهم المام بحيثيات المنازعة^(٢).

والتسوية الصلحية هي حق قرره المشرع لوزير المالية استخدامه عند ارتكاب المستثمر الافعال الاجرامية المنصوص عليها في المادتين (٥٧،٥٨) من قانون ضريبة الدخل، ويتم انعقاد تلك التسوية قبل اقامة الدعوى لدى المحاكم وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى. ويتم عقد التسوية الصلحية بناءً على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف او من يمثله قانونا ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة على تلك التسوية، كما ويترتب على عقد التسوية عدم اقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده للمبلغ المذكور في الفقرة (١) من المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ، ويترتب على تلك التسوية ايضاً ايقاف اجراءات الدعوى في اية مرحلة وصلت اليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة، الا انه ومع هذا يجب تسديد المبلغ المذكور في الفقرة (١) من هذه المادة خلال مدة اقصاها عشرة ايام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية^(٣).

وبهذا الاسلوب نرى ان التسوية الصلحية تقوم على حوار بين المستثمر والادارة المالية حول مسائل خلافية بهدف تقريب وجهات النظر بين الطرفين، بما يؤدي في النهاية الى حل المسائل الخلافية عن طريق دفع المستثمر المكلف بدفع الضريبة المبلغ المذكور، بما يؤدي الى تحقيق مصلحة كل منهم بالقدر الممكن.

واذا ما رجعنا الى قانون الاستثمار نجد ان المشرع نص على امكانية الاطراف المتنازعة باللجوء الى التسوية الصلحية، الا انه قيد اللجوء الى تلك الوسيلة بشرطين اساسيين:

(١) د. احمد شرف الدين، عقود عمليات البناء وتسوية منازعاتها، دون أسم ومكان النشر، ٢٠٠٨، ص ١٩٨.

(٢) حيدر وهاب عبود، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٠، ص ٥٢.

(٣) يراجع نص المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

أ- ان يكون اطراف النزاع من غير العراقيين.
ب- ان تكون المنازعة من غير المنازعات الناتجة عن جريمة^(١).
وبهذا يمكن اللجوء الى التسوية الصلحية بعد توفر الشرطين المذكورين أنفاً، وإذا كان الشرط الثاني مقبول ويمكن الاخذ به لاجراء التسوية الصلحية، الا اننا نرى ان الشرط الاول فيه اجحاف بحق اطراف النزاع ان كان احد تلك الاطراف عراقي الجنسية، ورغم ذلك نرى ان المشرع العراقي لم يبين مفهوم ذلك النص القانوني بصورة واضحة، فهل ان قصد المشرع ان اطراف النزاع، المقصود بهم الاشخاص المتعاقدين مع المستثمر؟ ام ان المقصود باطراف النزاع هما الجهة الادارية والمستثمر.
وانتقد بعض الكتاب والمختصين، المشرع العراقي عندما ميز المستثمر الاجنبي على المستثمر العراقي في ذلك النص، وكان رأيهم ان يعامل المستثمر العراقي الذي حول امواله من الخارج الى داخل العراق معاملة الاجنبي حتى يمكنه من الاستفادة من فرصة تحرير الاستثمار من الخضوع للقوانين الوطنية وهو ما سيضمن انسيابية عالية لتدفق رؤوس الاموال الاجنبية والتي ستعثر او يصيبها الضعف اذا تمت معاملة المستثمر الوطني الذي يحول رؤوس اموال اجنبية الى البلد بنفس معاملة الوطني الذي يستثمر رؤوس اموال موجودة اصلاً في العراق^(١).

المطلب الثاني

الاضافة الى مقدار الضريبة

حسناً فعل المشرع عندما نص على وسائل بديلة لحل النزاعات بين الاطراف المتخاصمة ومنها التسوية الصلحية التي تم ذكرها، ولم يكتف المشرع بتلك الوسيلة فحسب وانما نص على امكانية الادارة المالية باضافة مبلغ الى مقدار الضريبة في العديد من المواضع في قانون ضريبة الدخل، حيث اشار الى انه اذا لم تدفع الضريبة خلال (٢١) يوماً من تاريخ تبليغ المستثمر المكلف بدفعها، يضاف الى تلك الضريبة نسبة تقدر ب ٥% منها، ويضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفع خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الاولى^(٢).
ونرى ان المشرع قد استخدم لفظ (يضاعف هذا المبلغ) دون الاشارة الى مضاعفة النسبة المذكورة وهو ما نراه عيباً في الصياغة اللغوية ينبغي على المشرع معالجته وذلك باستخدام عبارة (تضاعف هذه النسبة) أو (يضاعف مبلغ تلك النسبة) ليكون اللفظ منسجماً من الناحية اللغوية.
بالاضافة الى ذلك نجد ان المشرع نص على الزام السلطة المالية فرض مبلغاً إضافياً بنسبة (١٠%) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (٥٠٠,٠٠٠) خمسمائة ألف دينار على المستثمر المكلف الذي لم يقدم او الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية ٣١/٥ من كل سنة او الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع^(٣).

(١) الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون الاستثمار النافذ.

(١) د. عبد الرسول عبد الرضا - ورقة عمل مقدمة في الحلقة النقاشية التي اقامتها كلية القانون - جامعة بابل

تحت عنوان ((قراءة قانونية واقتصادية في قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦)) بتاريخ ١٢/٤/٢٠٠٨.

(٢) المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٣) المادة (٤/٤/٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

ويذهب البعض الى ان ذلك النص يشير الى أحقية السلطة المالية بفرض تلك الاضافة الى مبلغ الضريبة^(١)، الا اننا نرى انه وان كان للسلطة المالية الحق في قبول او رفض المعذرة المشروعة التي يقدمها المستثمر المتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله، الا انها ملزمة بفرض الاضافة الى مقدار الضريبة في حال عدم تقديم المكلف تلك المعذرة.

وتفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً قدره (١٠,٠٠٠) عشرة آلاف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان^(٢).

وبهذا نجد ان المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل فرق بين المستثمر العراقي والمستثمر الاجنبي، فيما لو تأخر الأخير عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان، وهذا الفرق يمكن ان يثير اشكالات اخرى غير الاشكال الخاص بالتأخير، ويتمثل ذلك في الفوارق بين الحقوق والالتزامات الممنوحة في قانوني الاستثمار وضريبة الدخل التي ميزت بين المستثمر العراقي والمستثمر الاجنبي.

المطلب الثالث مضاعفة الضريبة

لم يكلف المشرع بالتسوية الصلحية والاضافة الى مقدار الضريبة لاجبار المستثمر المكلف على دفعها وانما نص على امكانية السلطة المالية بمضاعفة الضريبة، حيث الزم المشرع "السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية"^(٣). ومن هذا النص نجد ان مضاعفة الضريبة تختلف عن الاضافة الى مقدار الضريبة، اذ ان الاخيرة تفرض بنسبة تقدر ب (٥%) من الضريبة في حال لم تدفع الضريبة خلال (٢١) يوماً من تاريخ تبليغ المستثمر المكلف بدفعها، ويضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفع خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الاولى، فضلاً عن منح السلطة المالية الحق في قبول المعذرة التي يقدمها المكلف أو رفضها، اما عقوبة مضاعفة الضريبة فلم تحدد بمدة أو نسبة معينة وانما تركت لتقدير السلطة المالية متى تفرض وما هي النسبة المقررة لها، اضافة لذلك فان تطبيق عقوبة مضاعفة الضريبة يشترط ان يكون هناك حكم قطعي صادر من المحكمة المختصة يدين المكلف بالضريبة باحدى الجرائم المنصوص عليها بالمادتين (٥٨,٥٧) من القانون.

ونرى ان المشرع العراقي قد استخدم مبدأ التدرج بالعقوبات، اذ تعتبر عقوبة مضاعفة الضريبة أشد من عقوبة الاضافة الى مقدار الضريبة ولا يمكن تطبيق تلك العقوبة الا بعد ان تتوفر شروطها المذكورة بنص المادة، اذ يجب ان تكون العقوبة متناسبة مع الفعل المرتكب وان مقتضى التناسب بين العقوبة والمخالفة هو الا تغلو السلطة المختصة بتوقيع العقوبة عند اختيارها للعقوبة وانما يجب ان يكون ذلك وفقاً للتوازن بين نتيجة المخالفة وما ترتب عليها من آثار ومقدار ما تناله العقوبة من مكانة المستثمر.

(١) عبد الستار فاضل، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين، العدد (١٣)،

١٩٨٥، ص ٩٢.

(٢) البند (ثانياً) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(٣) المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

وعلى الرغم مما ذكر نرى ان هناك ضوابط تحكم مبدأ التناسب يجب على السلطة المالية مراعاتها عند التوصية بفرض العقوبة، وهذه الضوابط البعض منها ما يتعلق بالمستثمر المكلف المتخلف عن دفع الضريبة تتمثل في كون المخالفة هي الاولى ام لا؟، وهل كان متعمداً في ارتكاب المخالفة من عدمها؟، وهناك بعض الضوابط تتعلق بالمخالفة المرتكبة نفسها والنظر فيما اذا كان للإدارة خطأ أسهم في ارتكابها؟، وهل ان سوء تنظيم العمل الإداري من جانب الإدارة هو من ساعد على ارتكاب الفعل المخالف، كل تلك المعايير يجب ان تؤخذ بالحسبان عند فرض احدي العقوبات التي نص عليها القانون.

المطلب الرابع

سحب الترخيص

ان التسوية الصلحية والاضافة الى مقدار الضريبة ومضاعفتها، هي وسائل يمكن ان تعد بمثابة العقوبات الادارية التي يمكن للإدارة ان توقعها على المستثمر المخل بتنفيذ التزاماته الخاصة بدفع الضريبة، وهذه الوسائل جميعها نص عليها المشرع في قانون ضريبة الدخل النافذ، واذا ما رجعنا الى قانون الاستثمار نجد ان المشرع في هذا القانون قد بين اجراءات ادارية اخرى يمكن اتخاذها ضد المستثمر، وهذه الاجراءات يمكن اتخاذها فيما لو نشأ نزاع بين الشركاء او بين مالك المشروع او الغير في مشروع يخضع لأحكام هذا القانون، وادى ذلك الى توقف العمل لمدة تزيد عن ثلاثة أشهر يجوز للهيئة الوطنية للاستثمار سحب الترخيص والطلب إلى مالكي المشروع تسوية أمره خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة شهور، وإذا مرت هذه المدة دون تسوية الأمر بين الشركاء او بين مالك المشروع والغير، فان لتلك الهيئة اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لتصفية المشروع مع إخطار مالك المشروع او احد الشركاء بذلك، ويتم إيداع مبلغ التصفية في احد البنوك بعد استيفاء حقوق الدولة او أي حقوق للغير وبعد صدور حكم قضائي باستحقاقها^(١).

ورغم ان المشرع العراقي لم يحدد طبيعة تلك المنازعات التي يمكن ان تنشأ بين الاشخاص المتعاقدة ويحددها بمنازعات التحاسب الضريبي، الا ان ذلك لا يمنع ان يكون سبب تلك المنازعات هو موضوع التحاسب الضريبي للمستثمر، واذا ما حدث ذلك فان للإدارة سلطة سحب الترخيص منه، وهو ما يكون بمثابة سحب العمل من المستثمر وتنفيذه على حساب مستثمر اخر، وعرف الدكتور سليمان الطماوي جزاء سحب العمل بانه "قيام السلطة المختصة بالإدارة بسحب العمل المطلوب من الشركة المقصرة، ثم تنفيذه على حسابها وتحت مسؤوليتها تطبيقاً لقاعدة تنفيذ الالتزام عيناً، فهو اجراء تمهدي يعقبه اجراءات اخرى تتصل بالتنفيذ، بمعنى وضع الاعمال المطلوبة تحت الادارة المباشرة لجهة الادارة ضماناً لتنفيذها من أجل الحفاظ على سير المرفق العام المتصل بالعقد بانتظام واطراد"^(٢)، الا اننا نجد ان المشرع العراقي في قانون الاستثمار لم يبين الطريقة التي يمكن من خلالها اكمال المشروع فيما لو تم سحب العمل من المستثمر المخل بتنفيذ التزامه الخاص بدفع الضريبة، لهذا نجد ان ذلك يعد عيباً تشريعياً يجب على المشرع معالجته من خلال النص على تنفيذ العمل من قبل مستثمر اخر، كما معمول به في تعليمات تنفيذ العقود الحكومية النافذة، فنجد ان المشرع في تلك التعليمات اجاز فرض جزاء سحب العمل ومصادرة التأمينات النهائية مع تحميل

(١) الفقرة (٣) من المادة (٢٧) من قانون الاستثمار النافذ.

(٢) سليمان محمد الطماوي، الاسس العامة للعقود الادارية "دراسة مقارنة"، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي،

الشركة التحميلات الادارية، وعلى جهة الادارة تحديد ذلك ابتداءً في شروط المناقصة وتثبيتها في العقد^(١).

ولا تقتصر عقوبة سحب الترخيص من المستثمر فيما اذا حدثت منازعة بين الاطراف المتعاقدة وادت الى تأخير العمل للمدة المذكورة فحسب، وانما يمكن للادارة متمثلة بالهيئة الوطنية للاستثمار ان تسحب اجازة المستثمر من الاعفاءات والامتيازات التي منحت له اذا ما حدثت مخالفة المستثمر لاي من الاحكام الواردة في هذا القانون، فلهيئة تنبيه المستثمر كتابة لإزالة المخالفة خلال مدة محددة، وفي حالة عدم قيام المستثمر بإزالة المخالفة خلال المدة المحددة تقوم الهيئة بدعوة المستثمر او من يمثله لبيان موقفه وإعطائه مهلة أخرى لتسوية الموضوع وعند تكرار المخالفة او عدم إزالتها فلهيئة ان تقوم بالاجراء المذكور المتمثل بسحب اجازة المستثمر من الإعفاءات و الامتيازات التي منحت له من تاريخ تحقق المخالفة مع احتفاظ الغير بحقه في المطالبة بالتعويض عن الضرر من جراء هذه المخالفة ودون الإخلال بأي عقوبات او تعويضات أخرى تنص عليها القوانين النافذة^(٢).

المطلب الخامس

التحكيم

تعددت آراء الفقه والقضاء لتعريف التحكيم فهناك من عرفه بأنه "الطريقة التي يختارها الأطراف لفض المنازعات التي تنشأ عن العقد والتي يتم البت فيها أمام شخص أو أكثر يطلق عليه أسم المحكم أو المحكمين دون اللجوء إلى القضاء"^(٣)، وعرف أيضاً بأنه "النظر في نزاع بمعرفة شخص أو هيئة يلجأ إليها المتنازعون مع إلزامهم بتنفيذ القرار الذي يصدر عن الشخص أو الهيئة في النزاع"^(٤).

ويجري التحكيم في العقود الاستثمارية داخل العراق وفقاً للإجراءات المقررة في قانون المرافعات المدنية العراقية رقم (٨٣) لسنة (١٩٦٩) فقد نص المشرع العراقي في المادة (٢٥١) من هذا القانون على بيان الكيفية التي يتم بها اللجوء إلى التحكيم، وذلك عن طريق الاتفاق على إحالة النزاع إلى محكمين، أما بموجب شرط مدرج مسبقاً في العقد وقبل قيام النزاع، وفي هذه الحالة قد يدرج هذا الشرط في العقد نفسه أو في اتفاق مستقل ويدعى عندئذ شرط التحكيم أما لو خلا العقد من أي شرط مسبق على إحالة النزاع إلى هيئة التحكيم فيتم الاتفاق عليه بعد حدوث النزاع ونكون آنذاك أمام مشاركة تحكيم^(٥)، وان حق الاطراف المتنازعة باللجوء الى التحكيم لم يقتصر على ما جاء بالقواعد العامة المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية العراقي، وانما نص المشرع العراقي في قانون الاستثمار الى امكانية الاطراف المتنازعة باللجوء الى التحكيم عندما نص الى

(١) البند (ج،د/ثانياً/١٠) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية النافذة.

(٢) المادة (٢٨) من قانون الاستثمار النافذ.

(٣) بولقواس سناء، الطرق البديلة لحل منازعات العقود الدولية التحكيم نموذجاً، جامعة الحاج خضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٠ - ٢٠١١، ص ٨٨.

(٤) د. فوزي محمد سامي، التحكيم التجاري الدولي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٢، ص ١٧.

(٥) د. فوزي محمد سامي، التحكيم التجاري الدولي، دار الحكمة للطباعة، بغداد، ١٩٩٢، ص ١٨، والقاضي نبيل

حياوي، مبادئ التحكيم، ط٣، الناشر المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٤، ص ٦١.

انه "إذا كان أطراف النزاع خاضعين لأحكام هذا القانون يجوز لهم عند التعاقد الاتفاق على آلية حل النزاع بما فيها اللجوء إلى التحكيم وفقاً للقانون العراقي أو أي جهة أخرى معترف بها دولياً"^(١). كما تنص المادة (١/٢٧٢) من قانون المرافعات المدنية النافذ على أن "لا ينفذ قرار المحكمين لدى دوائر التنفيذ سواء كان تعيينهم قضاءً أم اتفاقاً ما لم تصادق عليه المحكمة المختصة بالنزاع بناءً على طلب أحد الطرفين وبعد دفع الرسوم المقررة".

الخاتمة

في ختام بحثنا (تسوية منازعات التحاسب الضريبي في العقود الاستثمارية) ومن خلال ما تم ذكره من نقاط تم بحثها وتحليلها ، وجب علينا ان نختم البحث باستنتاجات وتوصيات ولا نريد من ذلك تكرار ما تم الحديث عنه وانما الهدف هو ابراز النقاط الاساسية وبيان مواطن القوة والضعف بالتشريعات العراقية وذلك وفقاً لما يأتي:

اولاً: الاستنتاجات:

- ١- هناك نصوص متناقضة في قانون ضريبة الدخل تتمثل بعدم امكانية المحاكم من سماع الدعاوى التي تتعلق بالضريبة وجبايتها وأية معاملة خاصة بها، بجانب وجود نصوص قانونية بهذا القانون تشير الى امكانية معاقبة المستثمر بعقوبات الحبس الشديد والغرامة وهذه العقوبات لا يمكن ايقاعها على المستثمر الا اذا كانت هناك دعوى مقامة امام المحاكم.
- ٢- نجد ان المشرع العراقي اعطى خصوصية للعقود الادارية الاستثمارية وكيفية تحصيل الضرائب من المستثمرين المكلفين بدفعها وخاصة في مجال العقود الاستثمارية الدولية وميز طرق استحصالها والنسب والمدد المقررة لاستحصالها من الشركات عن الاشخاص الاعتيادية.
- ٣- نجد ان المشرع العراقي منح للمستثمر عدة مزايا وتسهيلات وخاصة في مجال التحاسب الضريبي لم نجد لها مثيل في قانون ضريبة الدخل، وهو ما يمكن ان يؤدي الى حدوث اشكالات في مجال تطبيق القانونين المذكورين.
- ٤- تنشيط الاستثمار يتطلب استقطاب رؤوس الاموال الاجنبية مما يتطلب ذلك تدويل علاقات الاستثمار ومنازعاته عن طريق تحريرها من الخضوع لاحكام القوانين الوطنية للدولة المضيفة للاستثمار ومحاكمها.
- ٥- هناك عقود ادارية خاضعة للضريبة بعد توفر شروط نصت عليها تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين جهات التعاقد العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، تلك العقود الادارية يمكن ان تكون جزءاً من عقود استثمارية، وهو ما يمكن ان يؤدي الى حدوث منازعات ما بين الادارة والمستثمر.
- ٦- فرق المشرع العراقي بين وسائل تسوية المنازعات من خلال العقوبات التي يمكن فرضها على المستثمر المكلف الممتنع عن دفع الضريبة، ونص على عقوبات تفرض بموجب احكام قضائية صادرة عن المحاكم المختصة، وبين منازعات وعقوبات تفرض من قبل السلطة المالية المكلفة باستحصال الضريبة.
- ٧- ان قانون الاستثمار منح حق الاتفاق على القانون الواجب التطبيق والمحكمة المختصة الى اطراف الاستثمار غير العراقيين ولم يمنح ذلك الحق للمستثمر العراقي .
- ٨- تتمكن السلطة المالية من استحصال الضريبة من المكلف الممتنع او المتهرب من دفعها شرع نص يقضي بمنع واسطة النقل التي يستغلها المكلف من مغادرة حدود العراق.

(١) الفقرة (٤) من المادة (٢٧) من قانون الاستثمار النافذ.

- ٩- للوزير أو من يخوله ان يحجز الاموال التي يحاول صاحبها اخفائها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز الا بتقدير الضريبة أو جبايتها أو تقديم كفيل ملئ يتعهد بدفعها.
- ١٠- قانون ضريبة الدخل العراقي نجده محكوم بمبدأ (لا جريمة ولا عقوبة الا بنص) حاله في ذلك حال قانون العقوبات، أذ نجد هناك افعال جرماً قانون الضريبة ومقابل كل فعل منها يوجد جزاء يفرض على المستثمر المتخلف عن دفع الضريبة.
- ١١- الغرامة كعقوبة يمكن ان تكون عقوبة أصلية فردية ويمكن ان تكون عقوبة أصلية أو تخييرية أو ورديفة أو مركبة وذلك حسب الحكم القضائي الصادر.
- ١٢- لا يمكن اعتبار اللجوء إلى التحكيم انتهاكاً للسيادة الوطنية طالما أن القضاء الوطني يملك حق الرقابة، من خلال تدخله لضمان نجاعة العملية التحكيمية ومطابقتها لأسبابها الإجرائية والموضوعية دون المساس بالعلاقات التعاقدية للأطراف التي هي أساس التحكيم وطالما أنه يسعى لتوفير الضمانات الكافية لسلامة القرار التحكيمي لضمان الموازنة بين المصالح والحقوق.

ثانياً: التوصيات:

- ١- ازالة الغموض واللبس الوارد في قانون ضريبة الدخل بالنصوص الخاصة بإمكانية المحاكم او عدم امكانيتها بنظر الدعاوى الخاصة بالضريبة، من خلال الغاء نص المادة (٥٥) من، باعتبار ان اللجوء الى القضاء حق كفله الدستور للجميع.
- ٢- اعادة النظر في بعض النصوص الضريبية والاستثمارية وخاصة بعد التطور الاقتصادي والسياسي والقانوني الذي شهده العراق في الوقت الحالي، من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية والقانونية الراهنة.
- ٣- العمل على تحقيق العدالة الضريبية، خاصة وان المشرع قد منح المستثمر الاجنبي مميزات اكبر من المميزات التي منحها للمستثمر المحلي.
- ٤- ضرورة اعطاء خصوصية للعقود الاستثمارية في مجال عمليات التحاسب الضريبي، على ان لا تؤثر تلك الخصوصية على مبادئ العدالة بين الاطراف المتعاقدة كافة.
- ٥- وضع معايير واضحة ومعلومة لدى الجميع عند اخضاع العقود الاستثمارية للضريبة للضرائب من أجل تلافي موضوع التهرب الضريبي.
- ٦- فرض العقوبات والتي هي من صلاحية السلطة المالية بأضيق نطاق ممكن لتلافي بعض الاشكالات التي تقع وتؤدي بنهاية المطاف الى عرقلة تحصيل الضريبة.
- ٧- تشريع نصوص تمكن المكلف من احقية التقاضي امام المحاكم المختصة فيما لو اساءت الادارة استخدام سلطتها تجاه المكلف بدفع الضريبة.
- ٨- ضرورة وضع عقوبات تتناسب وحجم المخالفات والجرائم التي يرتكبها المستثمرين بدفع الضريبة.

المصادر

اولاً: الكتب:

- ١- الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت، ٢٠١٣.
- ٢- د. احمد شرف الدين، عقود عمليات البناء وتسوية منازعاتها، دون أسم ومكان النشر، ٢٠٠٨.
- ٣- د. احمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، دون ذكر اسم الناشر، عمان، ١٩٩٨.
- ٤- بولقواس سناء، الطرق البديلة لحل منازعات العقود الدولية التحكيم نموذجاً، جامعة الحاج خضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، ٢٠١٠ - ٢٠١١.
- ٥- د. حمادة عبد الرازق حمادة، منازعات عقد امتياز المرفق العام بين القضاء والتحكيم، دار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، ٢٠١٢.
- ٦- د. حسن محمد كمال، المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٠.
- ٧- د. سليمان الطماوي، الاسس العامة في العقود الادارية، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة نشر.

- ٨- د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، دون سنة نشر.
- ٩- د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ١٠- د. علي مظفر حامد، شرح قانون التنفيذ، مطبعة العاني، بغداد، دون سنة نشر.
- ١١- د. فاروق عبد العالي محمد، اصول المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٦.
- ١٢- د. فوزي محمد سامي، التحكيم التجاري الدولي، دار الحكمة للطباعة، بغداد، ١٩٩٢، والقاضي نبيل حياوي، مبادئ التحكيم، ط٣، الناشر المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٤.
- ١٣- د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار المعارف، مصر، ١٩٦٢، ص ١٦٢.
- ١٤- د. منصور محمد احمد، مفهوم العقد الاداري وقواعد ابرامه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ٢٠١٦.

ثانياً: الرسائل الجامعية:

- ١- احمد فارس عبد جاسم العزاوي، ضمانات تحصيل دين الضريبة في التشريع العراقي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة تكريت، ٢٠٠٨.
- ٢- حيدر وهاب عبود، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٠.
- ٣- سهاد عبد الجمال الزهيري، التزامات الادارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦.
- ٤- ناهدة عبد الغني، الضريبة على ارباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.

ثالثاً: المجلات والمؤتمرات والبحوث:

- ١- د. عبد الرسول عبد الرضا، ورقة عمل مقدمة في الحلقة النقاشية التي اقامتها كلية القانون - جامعة بابل تحت عنوان (قراءة قانونية واقتصادية في قانون الاستثمار رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٦) بتاريخ ١٢/٤/٢٠٠٨.
- ٢- عبد الستار فاضل، الجرائم الضريبية في تشريع ضريبة الدخل العراقي، مجلة تنمية الرافدين، العدد (١٣)، ١٩٨٥.
- ٣- حيدر نجيب احمد المفتي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ "دراسة تحليلية"، بحث منشور في مجلة ديالى، العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢.
- ٤- حيدر وهاب العنزي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، بغداد، ٢٠٠١.

رابعاً: القوانين:

- ١- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٢- قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
- ٣- قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

خامساً: القرارات والتعليمات:

- ١- قرار محكمة التمييز في القضية رقم (٤٢ و ٦٥٤/حقوقية/٦٥) في ٢٥/٧/١٩٦٥.
- ٢- تعليمات التحاسب الضريبي للعقود المبرمة بين الجهات العراقية والاجنبية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨.

سادساً: المراجع الالكترونية:

- ١- تاريخ المراجعة للموقع الالكتروني في <https://www.google.iq/search?hl=ar&source=hp&q> تاريخ المراجعة للموقع الالكتروني في ١٧/٩/٢٠١٧.