



دور الاقرار الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية

م.د. أسد موفق جلاب

الجامعة العراقية / كلية القانون والعلوم السياسية

التخصص : قانون عام / القانون المالي

Phd Teacher . asad muwafaq chalab

Al - Iraqia University \ College of Law and Political Science

Common Law / Financial law

المستخلص

أن تقديم الإقرار الضريبي الحقيقي من قبل المكلف يساعد الإدارة الضريبية من الوقوف على حقيقة الوعاء الضريبي ، وبنفس الوقت يجنبها التخمينات غير الدقيقة الناجمة عن المظاهر الخارجية أو التقديرات الإدارية التي قد تكون معرضة للخطأ ، ويبقى نجاح هذا الأسلوب في التوصل الى المركز المالي الحقيقي للمكلف مرتبط بالابتعاد عن كل ما يخل بصحته من عدم تقديم او تغيير في البيانات بغية التقليل من مقدار الضريبة المفروضة على المكلف ، واذ ما توصلت الادارة الضريبية الى الوعاء الضريبي الصحيح للمكلف فهنا ستتحقق غاية وهدف المشرع الضريبي من خلال تحقيق قاعدة مهمة وهي العدالة الضريبية التي تعد غاية أساسية لكل نظام مالي ناجح ، ولا يتوقف تحقق العدالة على الصياغة القانونية الجيدة ، انما ايضاً عبر آليات تنفيذ فعالة، وتعاون حقيقي بين المكلف والادارة ، والإقرار الضريبي أحد الأدوات التي إن حُسن إدارتها، يمكن أن تلعب دوراً فاعلاً في تحقيق العدالة الضريبية .

الكلمات المفتاحية: الاقرار الضريبي ، العدالة الضريبية ، الادارة الضريبية

Abstract

The taxpayer's submission of a true tax return helps the tax administration determine the true tax base, while at the same time avoiding inaccurate estimates resulting from external appearances or administrative estimates that may be subject to error. The success of this method in determining the taxpayer's true financial position depends on avoiding anything that could compromise its accuracy, such as failure to submit or altering data in order to reduce the tax imposed on the taxpayer. If the tax administration determines the taxpayer's true tax base, the goal and objective of the tax legislator will be achieved by achieving an important principle: tax justice, which is a fundamental goal of every successful financial system. Justice is not only achieved through good legal drafting, but also through effective implementation mechanisms and genuine cooperation between the taxpayer and the administration. The tax return is one of the tools that, if properly managed, can play an effective role in achieving tax justice.

Keywords: tax return, tax justice, tax administration



المقدمة

النظام الضريبي هو الركيزة الأساسية لأي دولة ، ليس فقط لأنه مصدر رئيسي لتمويل الخزينة العامة ،
 انما أيضاً كوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية بين المكلفين ، ومن بين عناصر هذا النظام ، يبرز
 الإقرار الضريبي كونه آلية قانونية وإجرائية تمكن المكلف من التصريح بدخله ونشاطه المالي طواعيةً
 تمهيداً لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه ، حيث في ظل التوجهات الحديثة نحو الإقرار الذاتي ، ومن
 هنا باتت المسؤولية الأكبر على المكلف أن يصرح بدقة وشفافية عن دخله، مما يعزز مبدأ العدالة الضريبية
 من خلال توزيع العبء الضريبي بشكل منصف بين الأفراد بحسب مقدرتهم المالية .
 يعد الإقرار الضريبي حجر الزاوية في علاقة المكلف بالدولة، حيث يوفر وسيلة فعالة لبيان الالتزامات
 الضريبية بدقة وشفافية، إلا أنه فعاليته في تحقيق العدالة تتوقف على دقة المعلومات المقدمة من قبل
 المكلف الضريبي اولاً ، وفعالية رقابة الإدارة الضريبية والتزام المكلفين بالقانون ثانياً .
 إلا أن هذا التصور في الواقع يصطدم بتحديات عدة ، منها ضعف الوعي الضريبي وانتشار التهرب
 الضريبي بالإضافة الى تفاوت قدرة الإدارة الضريبية في التحقق من صحة الإقرارات، جميع هذه العوامل
 قد تؤدي إلى الاخلال بمبدأ العدالة من خلال التزام البعض وافلات الآخرون وهذا ما يحدث فجوة بين
 التشريع والتطبيق .

مشكلة البحث :

تنطلق إشكالية البحث من سؤال رئيسي هو (إلى أي مدى يساهم الإقرار الضريبي في تحقيق العدالة
 الضريبية) وما هي العوامل القانونية والإدارية التي تعزز هذا الدور؟ اذا ما علمنا أن المكلف الضريبي
 يسعى جاهداً الى إخفاء مصادر دخله او تقديم بيانات غير صحيحة للتقليل من مبلغ الضريبة المفروضة
 عليه .

أهداف البحث :

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان الإطار القانوني للإقرار الضريبي وموقعه ضمن النظام الضريبي .
2. تحليل العلاقة بين الإقرار الضريبي و العدالة الضريبية.
3. بيان ضمانات تعزيز دور الإقرار الضريبي كأداة لتحقيق المساواة والعدالة الضريبية .

منهجية البحث :

وسيعتمد منهجية علمية تجمع بين تحليل النصوص القانونية والآراء الفقهية ذات الصلة، بهدف بيان مفهوم
 الإقرار الضريبي و ضمانات تعزيز دوره في تحقيق العدالة الضريبية .

هيكلية البحث :

يتناول البحث الإطار المفاهيمي للإقرار الضريبي في المطلب الاول ، و الإطار المفاهيمي للعدالة الضريبية
 في المطلب الثاني ، بينما يتناول في المطلب الثالث ضمانات تعزيز دور الإقرار الضريبي في تحقيق العدالة
 الضريبية .

المطلب الاول

مفهوم الإقرار الضريبي

تحدد اغلب التشريعات الضريبية الدخل الذي يخضع للضريبة عن طريق الإقرارات التي يلتزم
 المكلفين بدفع الضريبة تقديمها إلى السلطة المالية في المواعيد المحددة بموجب القانون ، وأن أسلوب تقديم
 الإقرار الضريبي هو من الأساليب التي انتشرت وخاصة في الدول التي تمتاز بنمو الوعي الضريبي لدى
 المكلفين بدفع الضريبة ، ويترتب على تقديم الإقرار الحقيقي تمكن الإدارة من التعرف على حقيقة الوعاء



الضريبي ، وبنفس الوقت يجنب الادارة التخمينات غير الدقيقة الناجمة عن المظاهر الخارجية أو التقديرات الإدارية المعرضة للخطأ ، ويبقى نجاح هذا الأسلوب في الكشف عن المركز المالي الحقيقي بالابتعاد عن كل ما يخل بصحته من تغيير في البيانات وأساليب الخداع بهدف التقليل من مقدار الضريبة المفروضة على المكلف .

وستتعرف على تعريف الإقرار الضريبي من الناحية اللغوية والاصطلاحية ، اضافة الى بيان الطبيعة القانونية له ، وهذا ما سنتناوله تباعاً في الفرعين الآتيين :-

الفرع الأول

تعريف الإقرار الضريبي

لا بد من تسليط الضوء على تعريف الإقرار الضريبي ومعرفة معناه من الجانبين اللغوي والفقهوي وكما يلي :

أولاً:- الإقرار الضريبي لغةً .

أن مصطلح الإقرار الضريبي متكون من كلمتين اثنتين، هما (الإقرار -الضريبي) ، وعند الرجوع إلى المعاجم اللغوية ، نجد أن هاتين المفردتين لهما معانٍ عدة ، فالإقرار مشتق من الفعل (قرَّ - يقرُّ) ويقال أقررت الكلام لفلان إقراراً، أي بينته حتى عرفه ، وتقرير الإنسان بالشئ جعله في قراره ، وقررت عنده الخبر حتى أستقر⁽¹⁾ ، والقرارُ المُستقرُّ من الأرض ، وأقرَّ بالحق اعترف به ، وقرَّره غيَّره بالحق حتى أقرَّ به ، وقرَّره بالشئ حملهُ على الإقرار به⁽²⁾ . ويقال : قرَّ فلاناً على الحق جعله معترفاً به مُذعناً له ، وقرر المسألة أو الرأي : صححه وحققه⁽³⁾ .

أما كلمة الضريبي فهي مشتقة من الفعل (ضرب - يضرب) وضرب في الأرض يضربُ ضَرْباً ومضرباً بفتح الراء أي سار لابتغاء الرزق ، يقال أن في ألف درهم لمضرباً أي ضَرْباً⁽⁴⁾ .

ثانياً : التعريف الفقهي

حفلت مؤلفات القانون الضريبي بالعديد من التعريفات للإقرار الضريبي ، وسنحاول الوقوف على هذه التعريفات ، حيث أورد الفقهاء تعريفات عدة للإقرار الضريبي ، تلك التعريفات تكاد أن تكون متقاربة في المضمون حتى وأن اختلفت في الصياغة وكما يلي :-

فهناك من عرفه بأنه "العمل الأولي الذي يقر بواسطته المكلف ويسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ، ويتعهد بأن يجري حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب عليها دفعه"⁽⁵⁾ .

الا أن الذي يلاحظ على هذا التعريف ليس كل إقرار يقدمه المكلف الضريبي ينتج عنه حوار ومن ثم إتفاق ، إذ قد توافق عليه الإدارة الضريبية ثم بعد ذلك تقدر الضريبة على أساسه بعد تأكدها من صحة ودقة البيانات التي يشتملها الإقرار ، وقد لا توافق عليه⁽⁶⁾ .

(1) أبن منظور ، لسان العرب ، المجلد 12، ط5، دار صادر للطباعة ، بيروت ، 2005، ص 63.

(2) محمد بن أبي بكر الرازي ، مختار الصحاح ، دار الرضوان ، حلب ، 2005، ص 363.

(3) إبراهيم مصطفى وآخرون ، المعجم الوسيط ، ج1، المكتبة الإسلامية للطباعة والنشر ، استانبول ، بت ، ص 725.

(4) محمد بن أبي بكر الرازي ، المصدر السابق ، ص 266.

(5) د. موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل ، ط1 ، الدار العلمية الدولية ، عمان ،

2001، ص44.



وهناك من عرفه بأنه "عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول , ويقدمه إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد ، ويبين به الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل" (7).

نلاحظ أن هذا التعريف قد اشتمل مسائل جاء ذكرها زيادة ، فليس هناك ضرورة لذكرها وهي (الأرباح والخسائر والإيرادات والتكاليف) .

وعرف بأنه "اعتراف من المكلف بمقدار ما حققه من أرباح أو خسائر نتيجة مزاولته نشاطه الخاضع للضريبة في السنة السابقة" (8) ، كما عرف بأنه "عبارة عن إقرار خطي من المكلف بالعبء الضريبي يبين فيه نتيجة أعماله السنوية" (9) ، وهناك من عرفه بأنه "بيان إجباري يقدمه المكلف إلى الإدارة الضريبية خلال مدة معينة" (10) .

لاحظنا أن التعاريف أعلاه تناولت الشخص الملزم بتقديم الإقرار الضريبي بأنه المكلف ، إلا أنه بموجب النصوص القانونية نجد أن الملزم بتقديم الإقرار الضريبي ليس المكلف فحسب ، بل يضاف إليه النائب عن المكلف أو وارثه وقد يكون من الغير.

وعرف بأنه "عبارة عن تقرير مكتوب يقدمه المكلف بالضريبة أو نائبه أو وارثه إلى الإدارة الضريبية يعترف فيه صراحة بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة أو تخلفها" (11) .

أن التعريفات أعلاه جات مختلفة في صياغتها صياغتها، إلا أن مضمونها لا يختلف كثيراً من تعريف لآخر ، إضافة إلى أن المدلول اللغوي يقترب من المدلول الاصطلاحي ، حيث كلاهما يشير إلى الاعتراف بالحق والإذعان له مع الاختلاف بينهما من حيث العمومية والخصوصية، لأن الإقرار الضريبي يتسم بطابع الخصوصية بإقتصاره على وعاء الضريبة بينما المعنى اللغوي له يتسم بطابع العمومية .

الفرع الثاني

الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي

الزم المشرع كل مكلف بتقديم تقرير عن مجموع دخله الخاضع للضريبة (12)، إلا أن هناك خلاف بين الفقهاء بخصوص الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي ، فهل يعد ضريبة ثانوية ، أم يعد ذو طبيعة منشئة

(6) حيدر وهاب عبود العنزي ، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق / جامعة النهرين ، 2004 ، ص 7.

(7) د. جلال الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 411.

(8) د. منصور البديوي ومحمد البابلي ، في المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 346.

(9) سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة ، الإثبات الضريبي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 2006 ، ص 301.

(10) رشيد الدقر ، المالية العامة ، بدون دار طبع ، 2004 ، ص 111.

(11) حيدر وهاب عبود العنزي ، مصدر سابق ، ص 9.

(12) نصت المادة (السابعة والعشرين) من قانون ضريبة الدخل على " 1- للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أو لم يكن .

2- على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر



لدين الضريبة ، أو أنه كاشف لهذا الدين وليس منشئ له ؟ ومن أجل الاجابة على هذه الأسئلة، لا بد أن نتناول الآراء الفقهية التي طرحت في هذا السياق ، لذلك سنبيين تلك الآراء الفقهية ونبين بنفس الوقت الانتقادات التي وجهت إليها ثم نتناول موقف المشرع العراقي من الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي وفقاً لما يلي :-

أولاً :- من الفقهاء من يرى⁽¹³⁾ أن الإقرار الضريبي هو "ضريبة ثانوية في محاولة من اجل تمييزه عن الضريبة الرئيسية التي قوامها أداء مبلغ من النقود" ، وفقاً لهذا الرأي لا يوجد هناك فارق جوهري بين الضريبة والإقرار ، وأن الفرق بينهما يكمن أن الضريبة هي فريضة مالية والإقرار فريضة عينية . وقد طال هذا الرأي النقد حيث بالرغم من التشابه الكبير بين الضريبة والقرار والذي يرجع إلى استنادهما إلى نص القانون، إلا أنهما يختلفان من جوانب أخرى، حيث يختلفان أولاً من حيث الغرض (الغرض من دفع الضرائب هو تمويل الأنفاق العام)، ومن ثم تطورت وظيفة الضرائب من خلال استخدامها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية⁽¹⁴⁾، على العكس من ذلك أن الهدف من تقديم الإقرار الضريبي هو الوصول إلى تقدير حقيقي للوعاء الضريبي، على اعتبار أن المكلف هو أكثر شخص قادر على تحديد المادة الخاضعة للضريبة⁽¹⁵⁾. وثانياً يختلفان من حيث المضمون ، حيث أن مضمون الضرائب هو أداء مبلغ من النقود، في حين أن الإقرار الضريبي هو مستند مطبوع يقدم إلى الإدارة الضريبية⁽¹⁶⁾، بما معناه ان الإقرار التزام عيني والضريبة التزام مالي .

ثانياً:- وهناك من تبني الرأي القائل بأن الإقرار إنشاء⁽¹⁷⁾، بما معناه انشاء حقاً للإدارة لم يكن موجوداً من قبل ، فيما أن الإقرار لم يقدم بعد، فالتزام المكلف يبقى أقرب إلى عالم الخيال منه إلى عالم الواقع ، وبشأن

3- للسلطة المالية أن تمدد المدة المذكورة في الفقرتين 1و2 من هذه المادة الى آجال ملائمة إذا اقتنعت بوجود عذر مشروع

4- على المستخدم (بفتح الدال) أن يقدم بواسطة المستخدم (بكسر الدال) تقريراً بما عنده من دخل غير الرواتب والمخصصات خلال المدد المذكورة في الفقرات المتقدمة وعلى المستخدم (بكسر الدال) أن يؤيد صحة التوقيع ويحيل التقرير الى السلطة المالية"

⁽¹³⁾ د. كمال عبد الرحمن الجرف ، الالتزام بدفع الضريبة على الإيراد ، مجلة إدارة قضايا الحكومة ، ع (1) ، س (15) ، 1971، ص24.

⁽¹⁴⁾ د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة ، الموصل ، 2002، ص 85 ؛ د. طاهر الجنابي ، المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2007 ، ص 138-139.

⁽¹⁵⁾ قيس حسن عواد البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون/ جامعة الموصل ، 2002، ص 167.

⁽¹⁶⁾ د.إسماعيل خليل إسماعيل رمضان ، المحاسبة الضريبية ، ط 1، دار الكتب للثقافة والنشر ، بغداد ، 2002، ص 512 .

⁽¹⁷⁾ فلاح حسن عبد ، الإقرار كوسيلة من وسائل الإثبات ، مجلة العدالة ، ع (1) ، س (5) ، 1975، ص 104.



القول بالالتزام بأداء الضريبة ينشأ في ذمة المكلف بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة ، إلا أن ذلك لا يحول من الاعتراف بأن لتلك الإجراءات قوة غير مباشرة ومحدودة في إنشائه⁽¹⁸⁾.

إلا أننا نجد في هذا الرأي تجزأة للواقعة المنشئة لدين الضريبة لمرحلتين ، الأولى تبدأ من لحظة تقديم الإقرار إلى الإدارة المالية، والثانية تنتهي بإصدار الإدارة لقرار التقدير وفقاً للاقرار، وهذا خلاف الواقع حيث أن دين الضريبة واحد لا يتجزأ، وأن الالتزام من قبل المكلف بأداء الضريبة هو التزام قانوني بحث محكوم بمبدأ قانونية الضرائب .

ومن هذا الالتزام نجد العديد من الدساتير العالمية والعربية ومنها العراقية متفقة أن يكون تنظيم الضرائب بموجب القانون ، ابتداءً من القانون الأساسي⁽¹⁹⁾، ودستور 1970 الملغي⁽²⁰⁾، و دستور 2005 حيث البند أولاً من المادة (28) منه نص على أنه "لا تفرض الضرائب والرسوم ، ولا تعدل ، ولا تجبى ، ولا يعفى منها إلا بقانون"⁽²¹⁾.

فلا يوجد أي دور للإرادة الشخصية بإنشاء هذا الالتزام ، ومن غير الصحيح تعليق نشوء هذا الالتزام على إرادة المكلف ، فالكلمة تكون القانون وحده في معرفة التزام المكلف بدين الضريبة المستحقة عليه من عدمها ، وما يؤيد ذلك، أن المكلف يقدم تقارير قد تقبلها السلطة المالية ، إلا أنه عدم القبول لا يحول دون نشوء الالتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف قبل قبول السلطة المالية ، حيث يجوز للإدارة رفض تقارير المكلف إذا ما رأت أنها لا تتفق واقع الدخل الحقيقي للمكلف⁽²²⁾.

ونحن نخالف هذا الرأي ، لأنه إذا كان للإقرار الضريبي قوة منشئة لدين الضريبة وهو ما ذهب إليه أصحاب هذا الرأي، مما يترتب عليه إذا لم يقدم المكلف الإقرار لا ينشأ دين الضريبة في ذمته، بينما الأصح أن للإدارة الضريبية سلطة اللجوء الى طرق تقدير أخرى لتحديد مقدار الضريبة حتى لو لم يقدم المكلف إقراره.

وما يؤيد رأينا أعلاه المادة (الثلاثون) من قانون ضريبة الدخل والتي أعطت للسلطة المالية الحق بقبول التقارير المقدمة من قبل المكلفين أو رفضها في حال ثبت لها أنها غير صحيحة وكذلك لها الحق في أن تقدر دخل المكلف وتقدير الضريبة الخاضع لها في حالة عدم تقديم المكلف للتقرير وثبت لها أن الدخل يخضع للضريبة⁽²³⁾.

¹⁸ puglises –isituzone di dritto finaziorio –1937–p 35.

أشار إليه حسين خلاف في مؤلفه الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1966 ، ص 208 .

⁽¹⁹⁾ المادة (91) من القانون الأساسي الصادر في 1925 الملغي التي عدلت بموجب التعديل الثاني للدستور بالقانون رقم 69 لسنة 1943 .

⁽²⁰⁾ المادة (35) من دستور 1970 الملغي

⁽²¹⁾ المادة (28) من دستور العراق لعام 2005 النافذ .

⁽²²⁾ د .دلور علي ومجد طه بدوي ، أصول القانون الضريبي ، دار المعارف ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 65.

⁽²³⁾ نصت على " المادة الثلاثون :- بعد انقضاء المدة المعينة لتقديم التقارير وفق المادة السابعة والعشرين تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها أو ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقرره مما يتيسر لها جمعة من المعلومات . أما من لم يقدم تقريراً واعتقدت السلطة المالية بأنه يخضع للضريبة فلها أن تقدر دخله وتفرض الضريبة عليه ولا يرفع هذا التقدير المسؤولية عن المكلف بسبب عدم تقديمه التقرير في الوقت المعين " .



ثالثاً:- يذهب أصحاب الاتجاه الثالث إلى القول، بأن اقرار المكلف كاشف عن الالتزام الضريبي، لأن دين الضريبة ينشأ لحظة تحقق الواقعة المنشئة لها، فتتحقق علاقة المديونية بين المكلف والادارة الضريبية وقت تحقق تلك الواقعة، وعليه فإن الإقرار الضريبي هو خطوة ممهدة لتحقيق الضريبة⁽²⁴⁾.

فعند صدور قانون من السلطة التشريعية يقضي بفرض ضريبة معينة، غير كافي لتحقيق دين الضريبة في ذمة المكلف، بل الأمر يتطلب تحقق الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بـ (الواقعة المنشئة للضريبة)، تلك التي تتمثل بتحقيق الدخل في نهاية السنة المالية⁽²⁵⁾، والسؤال الذي يطرح، هل يمكن فرض الضريبة فور تحقق الواقعة المنشئة لها؟ الجواب على ذلك هو من غير الممكن مطالبة المكلف بدفع الضريبة مجرد حصوله على ربح أو دخل في عملية واحدة بصورة مستقلة عن العمليات الأخرى، وتبرير ذلك هو أن دين الضريبة يتولد عند تحقق الدخل الصافي بنهاية السنة المالية من مجموع عمليات السنة بأكملها⁽²⁶⁾، لكن هناك بعض الاستثناءات بحالات معينة، من تلك الحالات تنازل المكلف عن منشأته إلى غيره، أو توقف النشاط الاقتصادي للمكلف، وبهذه الحالة الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقق الدخل الصافي بتاريخ التنازل عن المنشأة أو توقفه عن العمل، مع الفرض بتوافر الشروط الأخرى التي اشترطها القانون لخضوع المكلف للضريبة⁽²⁷⁾.

وعليه فإن الإقرار الضريبي يعد من الإجراءات التمهيديّة السابقة على إصدار القرار الإداري القاضي بفرض الضريبة، لأن المستقر عليه أن الضرائب تفرض بقرارات صادرة من الإدارة الضريبية المختصة، تتضمن تلك القرارات مقدار الضريبة، والشخص المكلف بأدائها، وذلك القرار يصدر بالإرادة المنفردة للإدارة إلا أنه تسبقه إجراءات تمهيدية، والإقرار بحد ذاته هو إجراء تمهيدي سابق لإصدار القرار القاضي بفرض الضريبة، والمكلف ملزم بتقديم اقراه الضريبي لصافي أمواله المتحققة والالجات الادارة الى طرق أخرى لإثبات امواله المتحققة نتيجة الواقعة المنشئة لها⁽²⁸⁾.

بناءً على ما تقدم نرى أن هذا الرأي هو أقرب للصواب، فالتزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي يتمثل بإجراء قانوني يستخدم من قبل الإدارة الضريبية لإستظهار الدخل الحقيقي للمكلف، فالفرق واضح بين نشوء الدين بتحقيق الواقعة المنشئة له وبين تحديد مقداره، حيث أن تحديد مقدار الضريبة ليس شرطاً ملزماً لنشوء الدين وأن كان ضرورياً للتأكد من وجوده لإمكان المطالبة به، وعند تحقق الواقعة المنشئة يصبح لدين الضريبة كيان قانوني، دون أن يتوقف هذا الكيان على إرادة المكلف، أي بما معناه قدم المكلف إقراراً بنشاطه من عدمه، فدين الضريبة يتحقق وتفرض الضريبة أرباحه وإيراداته المتحققة.

وما يؤيد ذلك نص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل⁽²⁹⁾، والتي أعطت للإدارة الضريبية الحق بالرجوع على دخل المكلف سواء تم تقديره ولكن بأقل من السعر الحقيقي إذا ما توفر لدى الادارة حقائق و

(24) د. مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 387.

(25) قيصر يحيى الربيعي، التقدير الاتفاقي وتكييفه من الناحية القانونية، بحث منشور في قسم الإحصاء والبحوث، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، 2002، ص 14.

(26) د. يونس احمد البطريق والسيد مرسي حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 143.

(27) د. محمد حلمي مراد، النظم الضريبية في البلاد العربية، محاضرات أُلقيت على طلبة قسم الدراسات الاقتصادية والاجتماعية، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1959، ص 51.

(28) د.عاطف صدقي واحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 361.

(29) نصت المادة (32) من قانون ضريبة الدخل على ما يلي ((على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها



وقائع تدل على ذلك هذه الحالة الاولى، أما الحالة الثانية اذا لم يكن الدخل مقدر ابتداءً فيحق للادارة الرجوع اليه من تاريخ تحققه، ونرى أن نص المادة واضح ويشير الى أن المكلف الضريبي ينشأ بزمته دين الضريبة فور تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أي قبل تقديم الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية . وكذلك ما نصت عليه المادة (2-1/27) من القانون اذ نصت الفقرة (1) على أن "للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه 000" (30) ، أما الفقرة (2) نصت "على كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية 000" فمن خلال استقراء فقرات هذه المادة نجد أنها أشارت بشكل صريح الى أن تقديم الإقرار من قبل المكلف الضريبي هو إجراء لاحق لتحقيق دين الضريبة بزمته ، فموجب القانون المكلف يخضع للضريبة في وقت سابق لتقديمه الإقرار الضريبي للدخل الناجم له، بما معناه أن التقدير سواء كان من قبل المكلف عن طريق تقديمه الإقرار أو عن طريق الإدارة لإستظهار مقدار الدخل الحقيقي ما هي الاجراءات قانونية لاحقة لنشوء الدين في ذمة المكلف الضريبي .

المطلب الثاني

مفهوم العدالة الضريبية

ان من الاهداف التي تسعى التشريعات المالية الحديثة على تحقيقها من أجل خلق نظام ضريبي يتماشى مع متطلبات الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية هو العدالة الضريبية .
الا أن تحديد مفهوم العدالة الضريبية يكتنفه مجموعة من الصعاب، لان مفهومها نسبي ومرتبطة بمعيار شخصي ، لذلك يختلف تفسيرها من شخص لآخر، لذلك فإن فكرة العدالة الضريبية لم تكن موضع اتفاق بين فقهاء المالية، فهناك من ذهب الى اعتبار الضريبة النسبية هي من تحقق العدالة الضريبية (31) ، وهناك من يرى ان العدالة تتحقق عند تحمل ودفع كل مكلف ما يفرض عليه من ضرائب في تمويل نفقات الدولة العامة، مما يسهم في الحد من التفاوت بين طبقات المجتمع (32) ، ومن الفقهاء من يرى في تحقق العدالة من خلال تنظيم الضريبة الفني ، بمعنى آخر أن يتلاءم كل نوع من الضرائب من حيث (الغرض والمقدار والجباية) مع طبيعة الوعاء المفروض عليه، اضافة الى ظروف المكلفين ومقدرتهم ومدى كفاءة الادارات الضريبية في تحقيقها (33) .
ذهب أنصار الفكر المالي التقليدي الى أنه المقصود بالعدالة الضريبية هو إسهم جميع المواطنين في الدولة بشكل متساو في تحمل الابعاء العامة، وحسب المقدرة النسبية، وفقاً لذلك تفرض الضرائب على

الأخبار التحريري ، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية ، أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل (0000) .

(30) المادة (27) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(31) د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1971 ، ص 42 .

(32) د. عبدالباسط علي جاسم ، العدالة الضريبية - دراسة مقارنة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2015 ، ص 21.

(33) عصام عبدالقادر الشهابي ، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2005 ، ص 101 .



الجميع وعلى كافة السلع والخدمات وبنسبة ثابتة دون النظر الى ظروف المكلفين، الامر الذي يقتضي الاخذ بنظام الضريبة النسبية⁽³⁴⁾.

أما فقهاء المالية المحدثين ذهبوا الى خلاف ذلك، حيث ثبت أن نظام الضريبة النسبية يتنافى مع تحقيق العدالة بين الافراد من خلال فرض ضريبة بنسبة واحدة على جميع الافراد، وبنفس الوقت يتقل كاهل ذوي الدخل المحدود ويخففه على اصحاب رؤوس الاموال الضخمة⁽³⁵⁾.

بناءً على ذلك فإن اتجاه الفقه المالي الحديث أخذ بنظام الضريبة التصاعدية⁽³⁶⁾، ذلك النظام من الضرائب الذي يقضي بفرض ضريبة بأسعار تصاعدية ترتفع مع ازدياد قيمة المادة التي تخضع للضريبة، مما يترتب عليه مساهمة كل فرد في تحمل الاعباء الضريبية حسب المقدرة التكاليفية له⁽³⁷⁾.

من خلال ما تقدم نرى أن العدالة الضريبية تتحقق بمساهمة كل فرد في تحمل التكاليف والاعباء العامة حسب مقدرته المالية، أي أن الالتزام بدفع الضريبة لا بد أن يرتبط بمقدرة المكلف على دفع الضريبة وهذا بدوره يحقق العدالة في توزيع الاعباء الضريبية بين المواطنين.

الفرع الاول

انواع العدالة الضريبية

تقسم العدالة الضريبية الى نوعين هما العدالة الافقية والعدالة العمودية وسيم تبيانها تباعاً:

أولاً : العدالة الافقية

تعني العدالة الافقية خضوع الافراد ذوي الظروف المتماثلة الى معاملة ضريبية متساوية، وبذلك تتحقق المساواة امام الضريبة⁽³⁸⁾، ونحن نذهب مع هذا الرأي لانه من غير العدالة خضوع عدة مكلفين من الذين يحصلون على نفس الدخل وبنفس الوقت تتشابه ظروفهم فيدفع بعضهم ضريبة اقل أو اكثر من الباقين.

قد تكون المقدرة التكاليفية (في بعض الاحيان) للمكلفين مختلفة من شخص الى آخر بالرغم من تشابه ظروفهم الاقتصادية، ذلك ناتج من الاختلاف في ظروفهم الشخصية (اختلاف الحالة الاجتماعية - اختلاف عبء الاعالة) وهذا يقتضي وفاء للعدالة الافقية النظر الى الظروف الشخصية للمكلف اضافة الى ظروفه الاقتصادية⁽³⁹⁾.

ثانياً : العدالة العمودية

بموجب العدالة العمودية (الرأسية) تتم معاملة المكلفين الذين تختلف ظروفهم، معاملة ضريبية مختلفة، حيث يختلف ما يدفعه المكلفين حسب مقدرة كل واحد منهم⁽⁴⁰⁾.

(34) د. عبدالهادي مقبل، المالية العامة، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص39.

(35) د. سيد حسن عبدالله، مظاهر العدالة الضريبية في التزامات غير المسلمين في دولة الاسلام، مجلة كلية الشريعة والقانون، اسبوط، العدد 12، الجزء 2، سنة 2000، ص 1484.

(36) د. زين العابدين ناصر، موجز في مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1974، ص 11.

(37) د. رمضان صديق محمد، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون دار نشر، ص 217.

(38) د. محمد سعيد فهدود، العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، المجلد 25، العدد 4، ديسمبر، 2001، ص 20.

(39) د. غزال العوسي، النظم الضريبية الحديثة، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018، ص33.

(40) د. يونس مليح، العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الارشاد القانوني، العدد 2، 2018، ص283.



أي يترتب على العدالة العمودية عدم فرض ضريبة بنفس المقدار على المكلفين المختلفة دخولهم، لأنه لو فرضت الضريبة بنفس المقدار سيكون عبئها أكبر على اصحاب الدخل المنخفض وهنا سوف تختفي العدالة

مما تقدم نرى أن العدالة الضريبية تبدأ من مرحلة اعداد القانون الضريبي الذي يتضمن فرض الضريبة وآلية فرضها وكيفية التحصيل، بما معناه لا يمكن فرض الضريبة دون نص قانوني وبدون تمييز بين افراد المجتمع مع مراعاة التناسب مع قدرة كل مكلف في تحمله للأعباء وبهذا تتحقق العدالة الضريبية وما ينتج عنها من تحقيق للهدف المهم وهو دفع المكلفين للضرائب طوعاً، أي أن مبدأ العدالة تضمن شقين في تطبيقه، الاول الافراد المتساوين لا بد أن يعاملوا معاملة واحدة، وثانيهما الافراد الذين متساوين في المقدرة التكاليفية لكن ظروفهم مختلفة يجب أن لا يتحملوا العبء الضريبي ذاته .

الفرع الثاني

عوامل تحقق العدالة الضريبية

أن العدالة الضريبية هي ليست فكرة نظرية فقط، بل لا بد من تطبيق لتلك الفكرة، وتتحقق تلك الفكرة من خلال توزيع العبء الضريبي بين المكلفين، ومن أهم العوامل التي تساعد على تحقيق العدالة الضريبية هي الاخذ الضريبة التصاعدية وشخصية وعمومية الضرائب .

أولاً : الضريبة التصاعدية

تعد الضريبة مورد أساسي للدولة وبنفس الوقت تستخدم للحد من التفاوت بين دخول و ثروات الافراد، لذا يعد تصاعد الضريبة على الدخل من أهم عوامل تحقق العدالة .

لذا تلجأ الدول من خلال السياسة المالية الى استخدام الضريبة التصاعدية بإستقطاع جزء من رؤوس الاموال المرتفعة ومن ثم تعيد توزيعها على الافراد ذوي الدخل المنخفضة من خلال النفقات العامة، سواء كانت عن طريق (منح او اعانات او خدمات مجانية) بغية تحقيق المساواة.

نجد أن المشرع العراقي في المادة (13) ⁽⁴¹⁾، من قانون ضريبة الدخل النافذ قد أخذ بالضريبة التصاعدية عند فرض الضرائب على المكلفين، وبهذا نجد أن القانون قد حقق مسألة العدالة الضريبية عند فرض الضرائب على المكلفين بتوزيع العبء الضريبي عليهم حسب المقدرة التكاليفية لكل فرد، فمساهمة المكلف

(41) نصت المادة (1/13) على " 1- تفرض الضريبة على دافعيها مقدرة سنوياً بالنسب التالية :

أ- ما يتبقى من دخل الفرد المقيم بعد طرح الإعفاءات الضريبية الممنوحة له المنصوص عليها في المادة (12) بنصها المعدل بموجب هذا الأمر، بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها الى (250) الف د.ع.

- بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز (250) الف د.ع وحتى (500) الف د.ع.

- بنسبة 10% على المبالغ التي تتجاوز (500) الف د.ع وحتى مليون د.ع.

- بنسبة 15% على المبالغ التي تتجاوز مليون د.ع.

ب- دخل الفرد غير المقيم (عدا الدخل المنصوص عليه بموجب المادة (19) من هذا الأمر).

- بنسبة 3% على المبالغ التي يصل قدرها الى (250) الف د.ع.

- بنسبة 5% على المبالغ التي تتجاوز (250) الف د.ع وحتى (500) الف د.ع.

- بنسبة 1 إذا كان المقيم غير عراقي فيمنح السماح الذي يستحقه سنة نجوم الدخل بنسبة عدد الأشهر الكاملة التي أقامها في العراق الى عدد اشهر السنة الكاملة عدا الذين تتعاقد معهم الحكومة أو تستخدمهم للتدريس في العراق لمدة سنة دراسية فيمنحون السماح القانوني كاملاً مع مراعاة أحكام الفقرة (6) من المادة الثالثة عشرة من هذا القانون ."



في الضريبة تزداد كلما كان دخله مرتفعاً وعلى العكس ذوي الدخل المحدود ستكون مساهمتهم أقل من أجل أن يبقى لهم فائض لتغطية حاجاتهم الضرورية
ثانياً : شخصية الضريبة

أن دخل المكلف لا يعد مؤشر كافٍ من أجل التعرف على قدرته في دفع الضريبة، الا أنه هناك ظروف اقتصادية واجتماعية تحيط بالمكلف وتعمل على التقييد من قدرته في دفعه للضريبة، فقد تؤثر الاعباء العائلية وظروف المعيشة على قدرته في دفع الضريبة قياساً مع المكلف الاعزب، فالإعفاء الذي يحصل عليه المكلف المتزوج يساعده في اشباع حاجاته الضرورية، لانه كلما زاد العبء العائلي قل المتبقي من دخل المكلف بدفع الضريبة .

ثالثاً : عمومية الضريبة

لا بد من أن تكون هناك عمومية في فرض الضرائب، أي أن تفرض على جميع الافراد من ناحية، وجميع الاموال من ناحية أخرى، فلا يجوز أن تفرض على فرد دون آخر أو على مال دون آخر، وبهذا العمومية أما أن تكون شخصية أو مادية.

وهذا ما كرسه المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل في مادته (الخامسة) والتي تضمنت عمومية الضريبة من خلال فرضها على جميع الافراد دون استثناء⁽⁴²⁾ ، ومن خلال نص المادة نجد أن نطاق الضريبة يتحدد من خلال معايير ثلاث، اولهما معيار التبعية الاجتماعية (الاقامة الدائمة) وبموجبه يخضع جميع المقيمين على اقليم الدولة الى الضريبة ، وثانيهما معيار التبعية الاقتصادية و وفقاً لهذا المعيار تخضع جميع اموال الافراد الاجانب التي تحققت داخل اقليم الدولة الى الضريبة، واخيراً معيار التبعية السياسية أي الاشخاص الذين يحملون جنسية الدولة تخضع رؤوس الاموال الخاصة بهم الى الضريبة أينما تحققت .

المطلب الثالث

ضمانات تعزيز دور الاقرار في تحقيق العدالة الضريبية

أدى تعقيد النظام الضريبي اضافة الى عدم استقرار و وجود العديد من الثغرات القانونية فيه والتي من خلالها يلجأ المكلف الضريبي الى التهرب من دفع الضريبة، فضلاً عن نقص الوعي القانوني لدى المكلفين وتصورهم بأن الضريبة قد تمس اموالهم وبدون أي منفعة ترجع لهم، مما يدفعهم الى ممارسة الطرق والوسائل الممكنة التي تجنبهم دفع الضريبة، فلا بد من وجود ضمانات تدفع المكلفين الى تقديم تقاريرهم ، ومن تلك الضمانات فعالية وكفاءة الادارة الضريبية و العقوبة المالية .

الفرع الأول

فعالية وكفاءة الادارة الضريبية

التشريع الضريبي في العراق لم يبين ما هو المقصود بالادارة الضريبية ، بل أكتفى بالنص على كونها "موظف أو مجموعة من الموظفين يُخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في القانون"⁽⁴³⁾ .

(42) المادة (5) من قانون ضريبة الدخل "1- تفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم العراقي الذي يحصل عليه في العراق أو خارجه بصرف النظر عن محل تسلمه .

2- تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه .

3- لا تفرض الضريبة على الدخل الناجم خارج العراق للأشخاص غير العراقيين المقيمين في العراق...."

(43) المادة (1) من قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 المعدل ، منشور في الوقائع العراقية بالعدد 2917 بتاريخ 1982/12/27 .



وأن الإدارة الضريبية الكفوءة تعد شرطاً أساسياً لنجاح أي نظام ضريبي، لأن السياسة الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالأدارة الضريبية، انطلاقاً من دورها الكبير والفعال في الرقابة والقيام بالمهام المناطة بها وفقاً للسياسة المالية للدولة (44).

إن الإدارة الضريبية تلعب دوراً أساسياً في تحديد النظام الضريبي، وتواجه تحدياً في ظل اقتصاد عالمي تتزايد تعقيداته بصورة مستمرة، إضافة إلى التطور الحاصل في وسائل الإتصال (45).

وبناءً على ذلك فإن كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القوانين المكونة للنظام الضريبي الذي تتولى مهمة تطبيقه ضرورية جداً، فقد تكون قواعد النظام الضريبي مثالية من ناحية مراعاتها للأهداف التي تُنطأ بها مهمة تحقيقها سواء الناحية المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية، إلا أنه الإدارة الضريبية التي تطبقها قد لا تتسم بالكفاءة والفاعلية، مما يترتب عليها أن النتائج المتوصل لا تكون دقيقة ومُرضية وبالتالي يشار إلى النظام الضريبي بالفشل والإخفاق، كون الحكم على فاعلية النظام الضريبي يكون بما يحققه من نتائج تحقق العدالة الضريبية، وعليه فإن تطبيق أي قاعدة ضريبية وتحقيق أهدافها وفقاً للسياسة الضريبية من عدمها يتوقف على مدى كفاءة الإدارة الضريبية، فمن مسؤولية الإدارة الضريبية تطبيق وتنفيذ القانون الضريبي والتأكد من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة والمكلفين، إضافة إلى اقتراح التعديلات وفقاً لما تواجهها من مشكلات أثناء تطبيق القانون التي تترتب وتساعد على تحقيق أهدافه (46)، وعليه فإن الإدارة الضريبية لا بد أن تتميز بالخصائص التالية:

1- قدرتها على تطبيق القانون الضريبي بصورة عادلة وكفوءة وسعيها بجدية إلى سد الثغرات التي قد تظهر أثناء التطبيق.

2- أن تتميز آلية التحصيل والحباية بالبساطة بما تساعد على تطبيق النظام الضريبي من قبل الموظفين على حد سواء، ولا بد أن تكون تكاليف حباية الضريبة في أقل سعر.

3- أستحداث أقسام من قبل الإدارة الضريبية تكون متخصصة بتدقيق الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين إضافة إلى متابعة المتهربين من دفع الضريبة.

4- تشجيع الموظفين المكلفين من خلال منحهم مكافآت مالية للقيام بواجباتهم على أكمل وجه من ناحية، وتعطيهم القدرة على مواجهة الفساد من ناحية أخرى (47).

الفرع الثاني

العقوبات المالية

(2)Richard M.Bird ,improving tax administration in per eloping countries ,Journal of tax administration , vol 1 ,no 2,2015 , p.31.

(45) د.إكرام عبد العزيز ، الإصلاح المالي بين نهج صندوق النقد الدولي والخيار البديل ، ط1 ، بيت الحكمة ، بغداد ، 2002 ، ص 21 .

(46) د.عبدالباسط علي جاسم ، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي دراسة تحليلية مقارنة ، ط1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014 ، ص 65 .

(47) د.إيمان احمد حسن الياس ، التوجهات الجديدة للسياسة الضريبية في ظل برامج صندوق النقد الدولي (العراق حالة دراسية للمدة 2003_ 2005) ، بحث تطبيقي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008 ، ص



تعد العقوبات المالية من العقوبات المقررة جزاء مخالفة أحكام القانون ، كون هذه الجرائم تتركب بدافع اخفاء البيانات الصحيحة ، ويبرز دور تلك العقوبات في ردع المكلف الغير ملتزم بأحكام القانون الضريبي ، وعليه فلا بد من التركيز على العقوبات المالية لضمان التنفيذ الكامل للقانون (48) .
فما هي تلك العقوبات المالية وهل هي كافية لردع مرتكبي الفعل المخالف للقانون هذا ما سنبينه تباعاً :-
اولاً : مضاعفة الضريبية

تعد عقوبة مضاعفة الضريبة من الجزاءات المالية التي نص عليها القانون الضريبي ، تتضمن مضاعفة الضريبة المستحقة على المكلف الضريبي ، وتفرض تلك العقوبة من قبل السلطة المالية ، وهو ما أكدته المادة (59)⁽⁴⁹⁾ من قانون ضريبة الدخل النافذ حيث نصت " على السلطة المالية أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد إكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية" ، بما معناه أنه بعد ثبوت ارتكاب أي من (جريمتي إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة أو استعمال الغش أو الاحتيال الضريبي) بناءً على ذلك لا يجوز للسلطة المالية توقيع هذه العقوبة بمجرد صدور حكم من المحكمة المختصة على مرتكب الفعل المجرّم ، انما عليها الانتظار لحين اكتساب قرار الحكم الدرجة القطعية سواء صدور القرار من محكمة التمييز بالمصادقة على الحكم الصادر من المحكمة المختصة ، أو انتهاء مدة الطعن (50) وبعد صدور حكم من المحكمة المختصة وصيرورة الحكم باتاً سواء بسبب انتهاء مدد الطعن فيها أو باستنفاد هذه الطرق بهذه الحالة يحق للسلطة المالية مضاعفة الضريبة (51) ، نلاحظ مما تقدم أن الإدارة الضريبية في مضاعفة الضريبة في كل من هاتين الجريمتين ليس لها سلطة تقديرية في تحديد هذا المبلغ الإضافي كونه محدد بموجب القانون .

يتضح أن المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل قد ساوى بين مرتكب جريمة إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة ، وبين مرتكب جريمة الغش أو الاحتيال الضريبي من حيث مقدار الجزاء التكميلي المفروض على كل منهما بالرغم من أن جريمة استعمال الغش أو الاحتيال الضريبي أكثر خطورة على المصلحة الضريبية من جريمة إعداد أو تقديم بيانات كاذبة ، اتضح ذلك عندما ألزم السلطة المالية بمضاعفة الضريبة المستحقة بعد اكتساب حكم الإدانة الصادر في كلا الجريمتين الدرجة القطعية(52) .
ثانياً : الإضافة إلى مقدار الضريبة

(3) احمد فارس عبد جاسم العزاوي ، ضمانات تحصيل دين الضريبة في التشريع العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون / جامعة تكريت ، 2008 ، ص 151 .

(1) المادة (59) من قانون ضريبة الدخل النافذ.

(2) د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهتين الاقتصادية والفنية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، 1965 ، ص 593 .

(3) د.صباح مصباح محمود وأحمد خلف حسين الدخيل ، الطبعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ، دراسة مقارنة ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد (14) ، ع (2) ، 2007 ، ص 470 .

(4) حيدر وهاب عبود العنزلي ، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة ، مصدر سابق ، ص 269 .



أخذ بها المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل بالإضافة الى مقدار الضريبة بإعتبارها من الجزاءات المالية ، وهي بالإضافة إلى مبلغ الضريبة بمبلغ معين أو نسبة مئوية محددة إلى مقدار الضريبة الأصلي عملاً بأحكام المادة (56/اولا/1) من قانون ضريبة الدخل⁽⁵³⁾ .

أما اذا كان تأخر المكلف الضريبي عن تقديم التقارير دون عذر مشروع، ففي هذه الحالة يخضع لاحكام المادة (56/اولا/4) من قانون ضريبة الدخل النافذ التي نصت على "تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة 10% (عشرة في المائة) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على خمسمائة دينار على المكلف الذي لم يقدم أو يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع" ، ومن خلال استقراء النص القانون نجد ان المشرع الضريبي هنا قد حدد مقدار الاضافة بنسبة مئوية ، على العكس من البند (اولا/1) قد حدد الاضافة الى مقدار الضريبة بمبلغ معين .

ونلاحظ أن المشرع قد أعطى بموجب المادة (56/اولا) للمحاكم اختصاص النظر بالمخالفات ، ثم عاد المشرع وأخرج جريمة التأخر في تقديم تقارير أو حسابات الدخل من سلطة القضاء ليوذعها إلى السلطة المالية بموجب الفقرة (4) من ذات البند والبند ثانياً من ذات المادة⁽⁵⁴⁾ .

ونلاحظ من خلال قراءتنا للمادة اعلاه نجد أن المشرع الضريبي مجال للاجتهاد ذلك من خلال ايراد عقوبة الغرامة في البند أولاً من المادة (56) و التي تتراوح بين 100-500 دينار وتطبق على جميع الأفعال التي أوردتها في فقرات هذا البند ، ثم نص في الفقرة (4) من نفس البند على تحديد عقوبة المبلغ الإضافي على المكلف الذي يمتنع او يتأخر عن تقديم تقريره لغاية 5/31 وبهذه الحالة نكون أمام عقوبتين لجريمة واحدة، مما يثير تساؤل أي من العقوبتين تطبق ، فنرى هنا قد تدخل الاجتهادات التي قد تتعارض مع العدالة الضريبية .

ونرى أن المشرع الضريبي قد أخذ بعين الاعتبار بعض الظروف التي قد يمر بها المكلف وتمنعه من الالتزام بواجب تقديم تقرير الدخل في الموعد المحدد، حيث بينت الإدارة الضريبية حالات (كالسفر خارج العراق أو مرض المكلف أو حالة المكلف المقاتل في الجيش العراقي) والذي يتأيد عدم حصوله على أجازة خلال فترة التقدير، وتم إضافة عذر مشروع آخر بموجب قرار صادر من اللجنة الفنية في الهيئة العامة للضرائب وهو "المكلف الموقوف أو المحتجز من قبل الجهات القضائية أو الإدارية خلال فترة تقديم تقارير ضريبة الدخل على أن يقدم ما يثبت ذلك وتتم مراجعته خلال فترة خمسة عشر يوماً من تاريخ إخلاء سبيله"⁽⁵⁵⁾ ، وبطبيعة الحال حتى ينتج كل ظرف من ظروف الاعفاء آثاره بإعفاء المكلف من العقوبة المالية، لا بد من حدوثه خلال المدة القانونية التي يجب على المكلف الضريبي أن يقدم فيها تقارير وحسابات الدخل ، وبخلاف ذلك لا يمكنه الاستفادة من تلك الأعذار في حال حدوثها بعد انتهاء المدة القانونية او قبلها⁽⁵⁶⁾ .

(53) نصت على "أولاً : يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية :

1- من لم يقدم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع 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 (2) من هذه المادة ."

(1) تنظر المادة (56) من قانون ضريبة الدخل النافذ .

(2) اعمام القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب ، ع (5 / 9504) في 20 / 4 / 1989، منشور في الكتاب السنوي لعام 1989، ص 129.

(3) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، مصدر سابق ، ص 691؛ ناهده عبد الغني العزوي ، مصدر سابق ، ص 236.



الخاتمة:

بعد تناولنا (دور الإقرار الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية) من خلال النظرية والقانونية توصلنا الى الآتي :-

أولاً : الاستنتاجات

- 1- يعد الإقرار الضريبي من أبرز الأدوات القانونية والإدارية التي يعتمد عليها القانون لضمان الامتثال الطوعي للضرائب .
- 2- عند تقديم الإقرار الضريبي بشكل دقيق وضمن إطار قانوني منظم سيساهم بفعالية في تحقيق العدالة الضريبية وبنفس الوقت يعزز الشفافية بين المكلفين والادارة الضريبية.
- 3- تواجه هذه الآلية تحديات عدة، أهمها ضعف الوعي الضريبي، والتهرب الضريبي ، إضافة الى غموض بعض النصوص القانونية ، مما يؤدي إلى ضعف ثقة المكلف بالنظام الضريبي ككل وبالتالي الإخلال بالعدالة الضريبية .
- 4- إن العدالة الضريبية لم تتحقق بمجرد وجود قوانين ضريبية صارمة، بل يتطلب إدارة ضريبية رشيدة ومجتمع ضريبي واع إضافة الى تشريع مرن وعادل ، ويعد الإقرار الضريبي أحد الادوات الأساسية لهذا التوازن .

ثانياً : التوصيات

- بناءً على ما تقدم، يمكن تقديم التوصيات التالية لتعزيز دور الإقرار الضريبي في تحقيق العدالة الضريبية :
- 1- تعديل وتبسيط النصوص القانونية المنظمة للإقرار الضريبي التي تتسم بالغموض لتكون أكثر وضوحاً ودقة.
 - 2- تشديد العقوبات المالية على حالات الامتناع العمدي عن تقديم الإقرار أو تقديم بيانات كاذبة، مع ضمان التطبيق الفعلي لتلك العقوبات .
 - 3- تطوير نظام الحوكمة الالكترونية لتسهيل تقديم الإقرارات إلكترونياً، مع ضمان توفير خدمة التحقق الآلي من صحة البيانات .
 - 4- تدريب الكوادر الادارية العاملة في دوائر الضريبة على تحليل الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين واكتشاف المخالفات بطرق علمية وتقنية.
 - 5- تشجيع الامتثال الطوعي لتقديم الاقرارات الضريبية من خلال تقديم حوافز تشجيعية حقيقية للمكلفين الملتزمين .
 - 6- تعزيز الشفافية في استخدام الأموال العامة لربط الالتزام الضريبي بالخدمات المقدمة مما يزيد من القناعة بعدالة النظام .

قائمة المصادر

أولاً : الكتب العربية

- 1- إبراهيم مصطفى وآخرون ، المعجم الوسيط ، ج1، المكتبة الإسلامية للطباعة والنشر ، اسطنبول .
- 2- أبن منظور ، لسان العرب ، المجلد 12 ، ط5، دار صادر للطباعة ، بيروت ، 2005.
- 3- د. إسماعيل خليل إسماعيل رمضان ، المحاسبة الضريبية ، ط 1، دار الكتب للثقافة والنشر ، بغداد ، 2002 .
- 4- اعمام القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب ، ع (5 / 9504) في 20 / 4 / 1989 ، منشور في الكتاب السنوي لعام 1989 .
- 5- د.جلال الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 .



- 6- د. دلاور علي ومحمد طه بدوي ، أصول القانون الضريبي ، دار المعارف ، الإسكندرية ، 2002 .
- 7- د. رشيد الدقر، المالية العامة ، بلا دار طبع ، 2004 .
- 8- د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1971 .
- 9- د. رمضان صديق محمد ، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي ، بدون دار نشر ، ص217 .
- 10- د. زين العابدين ناصر ، موجز في مبادئ علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1974 .
- 11- د. صالح يوسف عجيبة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهتين الاقتصادية والفنية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، 1965 .
- 12- د. طاهر الجنابي ، المالية العامة والتشريع المالي ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2007 .
- 13- د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة ، الموصل ، 2002 .
- 14- د. عاطف صدقي ود. احمد الرزاز ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 .
- 15- د. عبدالباسط علي جاسم ، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي دراسة تحليلية مقارنة ، ط1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014 .
- 16- د. عبدالباسط علي جاسم ، العدالة الضريبية – دراسة مقارنة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2015 .
- 17- د. عبدالهادي مقل ، المالية العامة ، الطبعة الخامسة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2014 .
- 18- غزال العوسي ، النظم الضريبية الحديثة ، الطبعة الاولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2018 .
- 19- د. مجدي شهاب ، أصول الاقتصاد العام ، المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004 .
- 20- محمد بن أبي بكر الرازي ، مختار الصحاح ، دار الرضوان ، حلب ، 2005 .
- 21- منصور البدوي ومحمد البابلي ، في المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 .
- 22- د. موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل ، ط1 ، الدار العلمية الدولية ، عمان ، 2001 .
- 23- د. يونس احمد البطريق والسيد مرسي حجازي ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 .

ثانياً : الكتب الاجنبية

- (1) Richard M. Bird ,improving tax administration in per eloping countries ,Journal of tax administration , vol 1 ,no 2,2015 , p.31.
- (2) puglises –isituzone di dritto finaziorio -1937-p 35.

ثالثاً : الرسائل والاطاريح

- 1- احمد فارس عبد جاسم العزاوي ، ضمانات تحصيل دين الضريبة في التشريع العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون / جامعة تكريت ، 2008 .
- 2- حيدر وهاب عبود العنزي ، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق / جامعة النهريين ، 2004 .
- 3- عصام عبدالقادر الشهابي ، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2005 .



- 4- قيس حسن عواد البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون/ جامعة الموصل ، 2002 .
رابعاً : البحوث العلمية
- 1- إكرام عبد العزيز ، الإصلاح المالي بين نهج صندوق النقد الدولي والخيار البديل ، ط1 ، بيت الحكمة ، بغداد، 2002.
- 2- إيمان احمد حسن الياس ، التوجهات الجديدة للسياسة الضريبية في ظل برامج صندوق النقد الدولي (العراق حالة دراسية للمدة 2003_ 2005) ، بحث تطبيقي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008 .
- 3- سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة ، الإثبات الضريبي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، ع2، س22، 2006 .
- 4- سيد حسن عبدالله ، مظاهر العدالة الضريبية في التزامات غير المسلمين في دولة الاسلام ، مجلة كلية الشريعة والقانون ، اسبوط ، العدد 12 ، الجزء 2 ، سنة 2000 .
- 5- صباح مصباح محمود وأحمد خلف حسين الدخيل ، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية ، دراسة مقارنة ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية ، المجلد (14) ، ع (2) ، 2007.
- 6- فلاح حسن عبد ، الإقرار كوسيلة من وسائل الإثبات ، مجلة العدالة ، ع (1) ، س (5) ، 1975.
- 7- قيصير يحيى الربيعي ، التقدير الاتفاقي وتكييفه من الناحية القانونية ، بحث منشور في قسم الإحصاء والبحوث ، الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية ، 2002 .
- 8- كمال عبد الرحمن الجرف ، الالتزام بدفع الضريبة على الإيراد ، مجلة إدارة قضايا الحكومة ، ع (1) ، س (15) ، 1971 .
- 9- محمد سعيد فرهود ، العدالة الضريبية اقتصادياً ، مجلة الحقوق ، جامعة الكويت ، المجلد 25 ، العدد 4 ، ديسمبر ، 2001.
- 10- يونس مليح ، العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية ، مجلة الارشاد القانوني ، العدد 2 ، 2018 .
خامساً : القوانين
- 1- القانون الأساسي الصادر في 1925 الملغي
- 2- دستور 1970 الملغي .
- 3- دستور العراق لعام 2005 النافذ .
- 4- قانون ضريبة الدخل رقم(113) لسنة 1982 المعدل