

## الإشكالات المتعلقة بالتحقيق والاثبات في المنازعات الضريبية وطرق حلها بالذكاء الاصطناعي

م.د. محمد إبراهيم خضير عباس

الجامعة العراقية / كلية القانون والعلوم السياسية قسم القانون العام

Challenges related to investigation and proof in tax disputes and ways to resolve them using artificial intelligence

Dr. Muhammad Ibrahim Khudair Abbas

Iraqi University / College of Law and Political Science

Public Law Department

[mohammedibrahimkhudhair@aliraqia.edu.iq](mailto:mohammedibrahimkhudhair@aliraqia.edu.iq)

### الملخص

ان الاشكالات المتعلقة في التحقيق والاثبات بشأن المنازعات الضريبية تتعلق بمسألة تحديد الجهة التي تنظر في الطعون المقدمة من قبل المكلف للاعتراض على تقدير الضريبة، او ربطها، او حتى جبايتها، وغالبا ما يعاني المكلفين من الاشخاص قليلي او عديمي الخبرة في المنازعات الضريبية، لذلك يجب الالتفات الى حل هذه المشكلة للوقوف على معالجة حقيقية وقانونية، وايجاد وسائل وطرق جديدة لمعالجة النزاع المعروض ومحاولة استخدام وسائل حديثة لحسم اللبس الحاصل بشأن النزاعات الضريبية والاشكاليات التي تواجهها، ومحاولة استخدام الذكاء الاصطناعي والتطبيقات الحديثة الأخرى لحسم النزاعات وتدقيق التقارير الضريبية وكشف التحايل والتهرب الضريبي ايضا **الكلمات المفتاحية:** الطعن الضريبي. الذكاء الاصطناعي. المنازعات الضريبية. الخبرة. التحقيق.

### Abstract

The problems related to the investigation and proof of tax disputes relate to the issue of determining the body that considers appeals submitted by the taxpayer to object to the assessment, assessment, or even collection of the tax. Often, taxpayers who are people with little or no experience in tax disputes suffer. Therefore, attention must be paid to solving this problem in order to find a real and legal solution, and to find new means and methods to deal with the dispute at hand and try to use modern means to resolve the confusion that arises regarding tax disputes and the problems that they face, and try to use artificial intelligence and other modern applications to resolve disputes, audit tax reports, and detect fraud and tax evasion as well. **Keywords:** Tax appeal. Artificial Intelligence. Tax disputes. Experience. Investigation.

### المقدمة

#### the introduction

هناك مجموعة من الإشكالات التي تواجه التحقيق والاثبات في المنازعات التي تحصل بين السلطة المالية المتمثلة بأحد فروع الهيئة العامة للضرائب، مع مكلف الذي قدم أقراره الضريبي وفقاً لما تم تحديده في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، مثل التصريح بالضريبة أو الاثبات بواسطة الوثائق المحاسبية وحتى الاقرار الضريبي. أن من الممكن ان يحدث هناك خطأ في الإجراءات المتبعة في ربط الضريبة أو الواقعة المنشئة لها أو ميعاد الاستحقاق، أو انعدام الخبرة لدى اللجنة المختصة في اجراء التحقيق بعد الاعتراض على التقرير من قبل المكلف، ويكون للمكلف هنا اتباع الطرق الصحيحة والكافية لاثبات امام اللجان الاستئنافية والتمييزية وتهدف قواعد التحقيق القضائي الى اقامة الدليل بالطرق المتاحة قانوناً على وجود واقعة قانونية يهتدي بها القاضي لمعرفة حقيقة مايدعيه الخصوم في الدعوى المرفوعة امامه ويكون لهذا الدليل اثره في انهاء الخصومة اذ اقتنع به القضاء في اثبات الحق المتنازع فيه.

**أولاً: أهمية البحث.**

تكمّن أهمية البحث في تسليط الضوء على الإشكالات التي تواجه القاضي وأعضاء اللجان الاستئنافية والتمييزية في التحقيق والاثبات، وما يترتب عليه من آثار سلبية أو إيجابية لقراراتهم عند الفصل في المنازعات المعروضة امامهم، لمعالجة حالات عدم الاختصاص او عدم الخبرة مثلاً لتحقيق العدالة عند القاضي أمام هذه اللجان، والبحث عن طريق آخر يكون أكثر عدالة للبت في هذه المنازعات.

### **ثانياً:- هدف البحث.**

نهدف في بحثنا هذا إيجاد آلية ووسائل لتحقيق العدالة في عمل اللجان الاستئنافية والتمييزية، او البحث عن وسائل بديلة في حال عدم كفايتها او عدم قيامها بالدور المطلوب منها من خلال تسليط الضوء على الإجراءات المتعلقة بالتحقيق والاثبات في المنازعات الضريبية.

### **ثالثاً:- إشكالية البحث.**

نعالج في بحثنا هذا إشكالية تحقيق العدالة في التقاضي امام اللجان الاستئنافية والتمييزية، من خلال طرق تحقيق الاثبات امام هذه اللجان او إيجاد وسائل او طرق بديلة لهذه اللجان لتحقيق الهدف المنشود وهو العدالة في التقاضي في المنازعات الضريبية.

### **رابعاً:- منهجية البحث.**

اتبعنا في كتابة هذا البحث المنهج التحليلي للنصوص القانونية وبيان الرأي في الإجراءات والوسائل المتبعة في التحقيق والاثبات لدى السلطات المالية في المنازعات الضريبية .

### **خامساً :- هيكلة البحث.**

المقدمةالمبحث الأول . طرق التحقيق ونظام الاثبات الضريبي المطلب الأول طرق التحقيق في المنازعات الضريبية الفرع الأول..الخبرة في التحقيق المالي الفرع الثاني. الوسائل البديلة في التحقيق المالي المطلب الثاني..وسائل الاثبات في المنازعات الضريبية الفرع الأول..مفهوم الاثبات الضريبي الفرع الثاني..وسائل الاثبات الضريبي المبحث الثاني. المشاكل المتعلقة بالتحقيق والاثبات في المنازعات الضريبية المطلب الأول..إشكالية الخبرة في المادة الضريبية المطلب الثاني..عبء الاثبات وادلتة الخاتمة.

## **المبحث الأول طرق التحقيق ونظام الاثبات الضريبي**

### **Methods of investigation and tax proof system**

لتسليط الضوء على هذا الموضوع بشيء من التفصيل لابد لنا من تقسيم هذا المبحث على مطلبين، اذ سنوضح في المطلب الأول طرق التحقيق في المنازعات الضريبية، اما في المطلب الثاني فنكرسه لبيان وسائل الاثبات في المنازعات الضريبية.

### **المطلب الأول طرق التحقيق في المنازعات الضريبية**

#### **Methods of investigating tax disputes**

يتطلب للوصول للتقدير الحقيقي للضريبة، ان نتبع الإجراءات الضريبية الكافية لتحقيق العدالة في فرض الضريبة، حتى نتجنب عملية الطعن في تحديد مقدار الضريبة ويتم ذلك باستخدام وسائل التحقيق من خلال استخدام طرق ووسائل بديلة في المنازعات الضريبية، اذ يجب ان تتماز هذه الإجراءات بخصوصية تمييزها عن غيرها من إجراءات التحقيق العادية الأخرى، لذلك سيتم تقسيم هذا المطلب الى فرعين، اذ سندرس في الفرع الأول المقصود بالخبرة في مجال التحقيق المالي، اما في الفرع الثاني فنكرسه لبيان الوسائل البديلة عن التحقيق وكما سيتم بيانه تباعاً.

### **الفرع الأول الخبرة في التحقيق المالي**

#### **Experience in financial investigation**

أن مصداقية الحقوق المدعى بها تتوقف على قوة الحجج المثبتة لها، لذلك فأن الحق يكون عديم الفائدة اذا عجز عن اثبات وجوده، لكن القائم بالتحقيق المالي في الحالة المعروضة امامه لا يقتنع بالوسائل المثارة امامه او ان وسائل الاثبات هذه تكون ناقصة او غامضة، فيلجأ حينها الى إجراءات التحقيق من بحث وخبره لتشكيل قناعته (خضر الشويكي سنة ٢٠١٣ ص ٣٥) وفي حال تبين للقائم بالتحقيق المالي (أعضاء اللجان الاستئنافية او التمييزية) ان عناصر الاثبات المقدمة من الطرفين غير كافية ولا تكون نظرة وافية عن النزاع المعروض امامهم وبالتالي عدم القدرة على تكوين قناعة واضحة، وفي هذه الحالة يجوز له بناءً على طلب من احد الأطراف او من تلقاء نفسه ان يأمر باتخاذ الإجراءات الخاصة بالتحقيق كالخبره في المجال المالي والبحث والتقصي والمعاينة (إميل أنطوان ديراني ١٩٩٧ ص ٨٦) أن الخبرة تعتبر من أهم إجراءات التحقيق وأكثرها تطبيقاً في مجال التحقيق المالي أذ يجب ان تتوفر الخبرة الكافية في مجال التحقيق المالي لأعضاء اللجان الاستئنافية والتمييزية عند النظر

في الطعن المقدم من المكلف، وتخضع الخبرة لمجموعة من المبادئ التي لا تتعلق موضوعها بمسألة قانونية او اجراء معاينة او سماع شهود (احمد خليل ٢٠٠٠ ص ١٣٤) وفي حال عدم توفر الخبرة في أعضاء اللجنة المذكورة أعلاه في المجال المالي، وهذا امر يجب ان لا يتحقق فلا مانع من إحالة الموضوع المعروض امامهم الى خبير قضائي متمرس في المجال المراد تقدير الضريبة عليه وحسب اختصاصه الدقيق، علماً ان التقرير المقدم من قبل الخبير هو غير ملزم ويجوز الاعتراض عليه كما هو معلوم وحسب ما مذكور في قانون المرافعات المدنية العراقي بشأن إجراءات رد الخبير، اذ يتم اختيار الخبير استناداً الى قدراته او عمله او فنه وان مهمته تنصب في ابداء رأيه في المسائل الفنية المحددة له من قبل القاضي (رئيس اللجنة) والتي قد تكون لا علاقة لها بالقانون، ويتمتع باستقلال تام في اعداد التقرير، كما لا يحق له ابداء الرأي في أمور لم ترد في النقاط المحددة من قبل القاضي. وبما أن المشرع العراقي وفي قانون ضريبة الدخل لسنة ١٩٨٢ لم يحيل الفصل في المنازعات الضريبية الى القضاء العادي ولا حتى الى القضاء الإداري ولم ينشئ محاكم ضريبية مستقلة وترك امر النظر في المنازعات الضريبية الى لجان استئنافية ومن بعدها لجان تمييزية وذلك استناداً للمادة (٣٣) والمادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي (المادتان (٣٣) و(٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل)، فأن ذلك يثير موضوع مهم وهو عدم وجود الخبرة الكافية في مجال التحقيق للنظر بالنزاع المعروض امام هذه اللجان فأن ذلك يشكل خلل في الإجراءات الضريبية في الطعن بقرارات السلطة المالية وهذا بالتالي يلزم أعضاء هذه اللجان إحالة الموضوع المعروض امامهم الى خبير مختص في مجال معين للبت في مسألة تقدير الضريبة وبما أن الفقرة (١) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي سابق الذكر، قد ألزمت المكلف الاعتراض بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه، أن يقدم اعتراضاً خطياً الى السلطة المالية أولاً، التي قامت بعملية التقدير نفسها فأن ذلك الاكراه يؤدي الى جعل الجهة الخصم هي ذاتها تكون الحكم في النزاع وبالتالي فأن ذلك قد لا يجدي نفعاً (الفقرة (١) من المادة (٣٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ) وبعد أن ترفض السلطة المالية الطلب المعروض امامها وحسب ما جاء في المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل يجوز للمكلف الاعتراض امام اللجان الاستئنافية (المادة (٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ)، للبت به وقد تكون السلطة المالية في الاعتراض الأول لا تملك الخبرة الكافية وبالتالي يجب أن تكون اللجان الاستئنافية ادق منها، وفي حال عرض عليها اعتراض على تقدير ضريبي مبهم او يحتاج الى توضيح علمي او فني في عملية التقدير والربط الضريبي والواقعة المنشئة لها، يجب أن تستعين هذه اللجان بالخبرة اللازمة للبت بهذا الموضوع.

#### **الفرع الثاني الوسائل البديلة في التحقيق المالي**

#### **Alternative methods in financial investigation**

بعد أن اوضحنا ضرورة توفر الخبرة لدى القائم بالتحقيق الضريبي كوسيلة من وسائل الاثبات، يمكن للقائم بالتحقيق او القاضي او أي عضو من أعضاء اللجنة ان يلجأ الى البحث والمعاينة ويقصد بالاخيرة هنا هو انتقال القائم بالتحقيق الضريبي لمشاهدة الواقعة المتنازع عليها بقصد تكوين قناعة، اذ تقدم له معرفة وعلم شخصي بالواقعة المتنازع عليها (سبتي صباح سنة ٢٠١٧ ص ٣٥) أن إجراءات البحث التي على الشخص المختص اتباعها تختلف من حيث المضمون على محتوى إجراءات البحث المنصوص عليها في القوانين الأخرى كقانون المرافعات المدنية، لان هذه الإجراءات تستخدم عادة في المنازعات العادية كالاستماع الى شهادة الشهود لاستكمال التحقيق وجمع اكبر قدر من المعلومات المفيدة لحل القضية المعقدة، بينما لا تعتبر اقوال الشهود واليمين في المادة الضريبية وسيلة من وسائل التحقيق (أمل جبر سنة ٢٠١٥ ص ١٢٧). وعليه فأن القائم بالتحقيق الضريبي سواء كان القاضي ام أعضاء اللجنة يأمر بمقتضى قرار بأجراء البحث والتقصي عن الوعاء الضريبي والوسائل التقنية ان وجدت المستخدمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة وتقديرها والاطلاع على الملف الضريبي الخاص بالمكلف بكل تفاصيله (سمير سهيل ذنون سنة ٢٠٠٨ ص ٨٤) ومن خلال ماتقدم فأن القائم بالتحقيق الضريبي يعطي أولاً الحق للخصوم لشرح ادعاءاتهم وتقديم الوثائق المفيدة في الاثبات اذا اقتضى الامر ذلك، ويقوم ثانياً بطرح الأسئلة عليهم للوصول للهدف الذي شكل على أساسه التحقيق. ولا مانع من أن يحضر الى جانب المكلف محام للدفاع عنه، وكذلك احد الأشخاص الذين تكلفهم الدائرة الرسمية التابعين لها (الهيئة العامة للضرائب) ان الشخص الذي قام بالتكليف الضريبي لشرح موضوع النزاع والدفاع على الجهة الإدارية ايضاً، ويجب ان لا يتدخل أي شخص من الحضور امام هذه اللجنة للبت في قرارها لانها تحتاج وبشكل دقيق بعض المعلومات التي ترغب في استنتاجها حضورياً من كلا الطرفين (خضر الشويكي مصدر سابق ص ٣٨). اذاً تعد هذه هي الوسائل البديلة الأخرى التي بالإمكان للقائم بالتحقيق الضريبي عند البت في النزاع المعروض أمامه اللجوء اليها في حال كان هناك جزء مبهم او غير واضح ويحتاج الى تفصيل او توسيع اكثر للبت في الحالة المعروضة وتحقيق العدالة الضريبية.

#### **المطلب الثاني وسائل الاثبات في المنازعات الضريبية**

لتبسيط الضوء على هذا الموضوع لابد لنا من تقسيم هذا المطلب على فرعين، نوضح في الفرع الأول المقصود بالاثبات الضريبي، اما الفرع الثاني فنكرسه لبيان وسائل الاثبات الضريبي وحسب الترتيب الاتي:-

### **الفرع الأول مفهوم الاثبات الضريبي**

#### **The concept of tax proof**

يحتل الاثبات أهمية بالغة لدى القائم بالتحقيق الضريبي ويعتبر أساسي ومحور تشكيل قناعته، لانه لا يوجد حق بدون اثبات، والتحقيق بأعتباره آلية تسهل وتساهم في اثبات الحقوق او تقيدها ذا أهمية كبرى في جميع الدعاوى بصورة عامة وفي المجال الضريبي بصورة خاصة، وبالتالي فان نفس الإجراءات التي نص عليها المشرع العراقي في قانون المرافعات المدنية والاثبات تسري على النزاعات الضريبية ويستبعد فقط منها اليمين والشهود كوسيلة من وسائل الاثبات (نزاهة نعيم شلال سنة ٢٠٠٨ ص ١١. وايضاً رمضان أبو السعود سنة ١٩٩٤ ص ١٦١). وبما أن الدعوى الضريبية تدرج في اغلبها اطار التحقيق والاثبات وان القاضي الضريبي مدعو لأن يلعب دور المراقب والمفتش السلمي للضريبة فان مرحلة التحقيق في الدعوى التي يقوم بها القائم بالتحقيق تبدو مرحلة حاسمة في تكييف هذه الأخيرة وتوجيهها بحيث يجب عليه استعمال جميع الوسائل القانونية والاجرائية المتوفرة لديه لكي يظهر حقيقة الالتزام الضريبي ويطبّقها على الأطراف، وبما ان الاثبات في المادة الضريبية بالنسبة للإدارة تكمن في إعطائها صلاحيات وإمكانية اثبات توفر شروط اعمال النص الضريبي خاصة فيما يتعلق بأثبات الواقعة المنشئة للضريبة (احمد خلف حسين الدخيل سنة ٢٠٢٢ ص ٩٦. وايضاً رائد ناجي احمد سنة ٢٠١٨ ص ١٤١)، او اثبات المادة الضريبية بصفة عامة والإجراءات المرتبطة بفرضها او تصحيحها وايضاً اثبات المخالفة للنظام الضريبي وذلك بعد تطبيق نصوص القانون الضريبي وخلق نوع من المساواة في تحمل الأعباء العامة (أمد جبر مصدر سابق ص ١٢٩) اما بشأن المكلف فان الهدف من الاثبات هو تمكينه من اثبات دخله الحقيقي او عدم توفر الواقعة المنشئة للضريبة او تحقق دخله بربح اقل او استفادته من ربح ضريبي معين ويقوم الاثبات في المجال الضريبي بصورة خاصة على عدة أسس منها ان من يتحمل عبء الاثبات من يدعي خلاف الأصل فعليه أن يقدم للإدارة ما يثبت ادعائه ويعفى من عبء الاثبات من كانت القرينة لصالحه سواء كانت قرينة قانونية بسيطة او قرينة واقعية او قرينة قضائية، ويتحمل عبء الاثبات من يدعي خلاف تقدير اللجان المختصة (خضر الشويكي ، مصدر سابق ص ٤٠-٤١). اما وسائل الاثبات في المادة الضريبية، فان المبدأ العام مفاده ان المكلف بالضريبة ملزم بالاثبات بالوسيلة التي حددها المشرع في حين أن الإدارة حرة في اللجوء الى أي وسيلة خاصة لاثبات وجود المادة الضريبية بصفة عامة ولم يتم تقييد وسائل الاثبات للإدارة الا بالنسبة لاثبات بعض المخالفات، وهنا لابد من الإشارة الى أن بإمكان الإدارة المالية ان تستخدم الذكاء الاصطناعي في الاثبات وبيان فيما اذا كان الإقرار الضريبي المقدم حقيقي ام يحتوي على تلاعب عن طريق الوسائل الحديثة المستخدمة في مجال الذكاء الاصطناعي (احمد خلف حسين الدخيل سنة ٢٠٢٤ ص ١٠٤ وما بعدها). أذ بالإمكان إضافة وسيلة الذكاء الاصطناعي إضافة الى الوسائل الأخرى في الاثبات كالتصريح بالضريبة او الاثبات بواسطة الوثائق المحاسبية والحجية الكتابية والاقرار والاعتراف والقرائن.

### **الفرع الثاني وسائل الاثبات الضريبي**

#### **Tax proof methods**

هناك مجموعة من وسائل الاثبات في المنازعات الضريبية وهي التصريح بالضريبة، والحجية الكتابية وتقديم الوثائق واخيراً الإقرار والقرائن وسيتم بيانها تباعاً:-

**أولاً:- التصريح الضريبي.** يعد التصريح الضريبي أداة في غاية الأهمية تكون في حوزة المكلف بالضريبة للاقرار (الادلاء) في حالة مباشرة لإجراءات منازعة ضريبية اذ يثبت عن طريق هذا الإقرار (التصريح) الذي هو ملزماً بأيداعه ضمن مدد قانونية محددة يتضمن المعلومات او العناصر المتعلقة بنشاطه (عبد الباسط علي جاسم الزيدي سنة ٢٠١٥ ص ٢٦٥) ويعرف ايضاً بأنه مبادره اجبارية وضرورية من قبل المكلف في العملية الضريبية تستهدف الاخبار بواقعه معينة لها اثار ضريبية (سالم الشواكة وعبد الرؤوف الكساسبة سنة ٢٠٠٦ ص ٣٠٠). ويتضح لنا من خلال التعاريف سابقة الذكر ان المكلف بالضريبة ملزماً بالبيانات والمعلومات التي يتضمنها التصريح الضريبي ويظهر هذا جلياً في التشريعات الضريبية ويفترض في التصريح الضريبي انه حقيقي في حال كان مستوفياً للبيانات القانونية وضمن المدد المحددة قانوناً والا فيكون على الإدارة ان يثبت عكس ذلك (المرسوم الاشتراعي رقم ٥٩/١٤٢ قانون ضريبة الدخل في لبنان المواد (٣٤ - ٣٥ - ٣٦) وقانون الإجراءات الضريبية رقم (٤٤) في ٢٠٠٨/١١/١١ في الفصل السادس منه في المادة (٣٨)) وحتى يعد التصريح الضريبي مقبولاً لدى السلطة المالية ويعتبر وسيلة من وسائل

الاثبات ضد المكلف في حال نشب خلاف بين المكلف والإدارة يجب ان يكون مستوفياً للشروط القانونية وضمن المدد الزمنية ولقد شوهد عالمياً إن هناك عدة دول اخذت بفكرة الذكاء الاصطناعي في كشف الاحتيال في التقارير الضريبية (التصريح) ولا سيما ان تلك التطبيقات كما في الولايات المتحدة الامريكية حيث تعتمد بشكل كبير على هذه الفكرة لكشف الاحتيال الضريبي في حال كان الإقرار مقدم من المكلف يحتوي على تلاعب او اوجة للتهرب الضريبي، على غرار عملية ترك الامر بالاثبات والتدقيق للعنصر البشري سيكون من الصعب عملية كشفه إضافة الى التأثيرات والعوامل الأخرى التي قد يتعرض لها الانسان من فساد مالي وإداري الى ما هو ابعد من ذلك كعدم الدقة في كشف الاحتيال وفي النهاية ضياع حق الدولة ونقص في الإيرادات (احمد خلف حسين الدخيل مصدر سابق ص ١٠٦). اذاً بالإمكان اعتماد وسائل الحديثة في اعتماد التصريح الضريبي كالذكاء الاصطناعي للتأكد من عدم وجود احتيال وبالتالي يعد وسيلة من وسائل الاثبات.

**ثانياً:- الحجية الكتابية والوثائق المحاسبية المقدمة من الغير.** لابد من الاستعانة بوسائل اثبات أخرى تكون عن طريق الجهات الإدارية غير الضريبية في رصد وتحديد المخالفات على المكلف اثناء ممارسته لأي نشاط خارج اطار الدائرة الضريبية كضبط المخالفات الإدارية أو الغرامات المالية المفروضة من قبل الجهات الأخرى عند ممارسة عملها وبالتالي تكون هذه الإجراءات عبارة عن شواهد رسمية موثقة ادارياً ضد المكلف عند ارتكابه مخالفة معينة بالإمكان الاستعانة بها من قبل السلطة المالية واعتمادها كوسيلة من وسائل الاثبات في حال حصل نزاع بين المكلف والإدارة بشأن تقدير الضريبة او فرضها (خضر الشويكي مصدر سابق ص ٤٣) وقد تكون عملية الاثبات عن طريق الغير، اذ بالإمكان ان يقدم الغير وهو شخص يستلم ربحاً او دخلاً خاضعاً للضريبة او يدفع لشخص اخر او يسجل لصاحبه او لامره اذ الزم المشرع العراقي خلال (٢١) يوم استناداً الى نص المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل ان يقدم الغير مالدیه من وثائق واوراق وتقرير كامل عن الشخص الذي يعتقد بأنه مكلف بالضريبة ان يعلم السلطة المالية بذلك ويعد هذا جزء مهم لدى السلطة المالية في عملية الاثبات في حال حصول منازعات امام السلطات المختصة (المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل).

**ثالثاً:- القرائن** ان اثبات الوقائع القانونية لا يصل الى درجة اليقين، فأثبت وجود هذه الوقائع يبقى حقيقة نسبية، لذا فأن الاثبات القانوني يبقى اثباتاً يقيناً، حيث يكفي بأثبات ما يرجح حدوث الواقعة محل النزاع او انتفاء وجوها، ولا ينصب الاثبات دائماً على الواقعة محل النزاع بصورة مباشرة، فقد ينصرف الى اثبات وجود واقعة بعد حدوثها، قرينة على حدوث الواقعة المراد اثبات حدوثها اصلاً، لان حدوث الأولى يقضي حدوث الثانية، وهذا ما يسمى بالقرينة، والتي يلجأ اليها الخصم لاثبات وقائع يؤكد اثبات حدوثها حدوث الواقعة المراد اثباتها بالاصل والتي تكون محل النزاع (رمضان ابو السعود سنة ١٩٨٥ ص ١٨٣-١٨٤). وفيما يخص السلطة المالية في حال حدوث نزاع مع المكلف بشأن تقدير الضريبة، فأن بالإمكان الاعتماد على القرائن في مسألة الاثبات، وتعد من بين القرائن المهمة بهذا الجانب هو الدفاتر التجارية، التي الزم المشرع في قانون التجارة وكذلك قانون ضريبة الدخل المكلف بمسك الدفاتر التجارية وعدم الاخلال بأصول مسك هذه الدفاتر لأغراض ضريبية، اذ ان ماورد في الدفاتر التجارية للمكلف تعتبر قرينة من القرائن التي بالإمكان الرجوع لها واستخدامها كدليل ضد المكلف بالاثبات عند حصول نزاع وفرضت المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي في الفقرة (٣) منها غرامة مالية على كل مكلف أخل بأصول مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية تتراوح بين ١٠٪ الى ٢٥٪ من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار ان بالإمكان الاستناد الى ما ورد في الوثائق والدفاتر التجارية الموجودة لدى المكلف في عملية الاثبات مثال ذلك (نسبت الأرباح القائمة او الصافية للبضائع او السلع)، وتعد هذه النسبة قرينة قانونية كافية للاثبات على تحققها، وفي هذه الحالة تكون الإدارة الضريبية قد ازاحت عن كاهلها جزء كبير من عبء الاثبات في كيفية الوصول الى الدخل الصافي لهذه الأنشطة من خلال تحديد الربح الصافي بنسبة من الايراد المتحقق، دون البحث في نسبة الربح الحقيقي وكيفية التوصل اليها واثباتها ودون البحث في مقدار المصاريف الإنتاجية التي تكبدها المكلف في سبيل التوصل لهذا الدخل ودون البحث في مقدار الربح المتحقق فعلاً لهذا النشاط. ولا تعد هذه القرائن قاطعة في اثبات حجم الدخل المتحقق للمكلفين فهي قرائن بسيطة ولا تلزم القضاء، ويمكن للمكلف اثبات خلاف ما جاء فيها بأي وسيلة من وسائل الاثبات كالشهادة والخبرة وسجلات المكلفين الآخرين (سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة مصدر سابق ص ٢٠٢) ونحن بدورنا نرى ان إقامة القرينة في المجال الضريبي بشكل قاطع غير قابل لاثبات العكس فيه الكثير من الاجحاف، فلا يمكن تحديد حجم الأرباح الصافية لنشاط معين لكل العاملين بهذا النشاط لتفاوت طبيعة الأشخاص الذين يقومون به من حيث حجم العمل وقدرة التسويق، ومركز نشاط المكلف، وقوة رأس المال، فقد يرتضي المكلف لنفسه ربح معين يقل عما يرتضيه غيره ممن يعملون في النشاط نفسه خاصة اذا اخذنا بالحسبان اختلاف موقع عن آخر إضافة الى مايتكبده مكلف ما من مصاريف في احدى المدن البعيدة، تتفاوت عما يتكبده مكلف يتخذ من المدن الكبيرة مركزاً لنشاطه. وبإمكان في الوقت الحاضر اعتماد القرائن كوسيلة من وسائل الاثبات، اذا كانت مستندة الى تطبيقات الذكاء الاصطناعي بشأن

تحديد صحة ودقة هذه القرينة وعدم وجود تلاعب بها باعتبار ان استخدام التكنولوجيا في الوقت الحاضر اصبح وسيلة لا بد منها للوصول الى الحقيقة في مجالات مختلفة ولتكن من بينها حل النزاع الحاصل في الشؤون الضريبية، اذ بالإمكان اعتماد الذكاء الاصطناعي قرينة من قرائن المهمة في الاثبات عند تقرير الإقرار او التصريح الضريبي او حتى المعلومات الواردة في الدفاتر التجارية او أي بيانات أخرى وبإمكان القائمين بالتحقيق لحل النزاع اللجوء الى هذه الوسيلة (نقصد هنا الذكاء الاصطناعي) واعتباره قرينة كافية للاثبات (احمد خلف حسين الدخيل مصدر سابق ص ١٠٥).

## **المبحث الثاني المشاكل المتعلقة بالتحقيق والاثبات في المنازعات الضريبية**

### **Problems related to investigation and proof in tax disputes**

لتبسيط الضوء على هذا الموضوع بشيء من التفصيل لا بد لنا من تقسيم هذا المبحث على مطلبين، نوضح في المطلب الأول إشكالية الخبرة في المادة الضريبية، اما المطلب الثاني فنكرسه لبيان عبء الاثبات وادلته.

#### **المطلب الأول إشكالية الخبرة في المادة الضريبية**

##### **The problem of expertise in tax law**

ان قدرة العقل الإنساني مهما بلغت من الذكاء تبقى محدودة وخاصة في مجال القانون الذي تتنوع فيه التخصصات والنصوص القانونية، بحيث لا يمكن لأنسان واحد مهما زاد علمه واتسعت مداركه ان يعلم بكافة القوانين والتخصصات ألاماً كافياً، لذلك أجاز القانون بصورة عامة للقضاء من اجل البت في النزاع المعروض امامه ان يستعين بأهل الخبرة والاختصاص للاسترشاد برأيهم، ويقصد بذلك هو تدخل شخص اخر في الاليات القضائية يعين القاضي على فهم وقائع النزاع حتى يكون للمعروض النزاع امامه قناعته وتمكنه من اصدار الحكم المناسب. وبالنظر للمنازعات الضريبية المعروضة امام اللجان المحددة في قانون ضريبة الدخل العراقي، فإن هذه المنازعات تحسم على مستوى وسائل التحقيق وآليات الاثبات وبالنظر لقصور التشريع الضريبي في تنظيم وتقنين هذا المجال بشكل مستقل عن قانون المرافعات المدنية، ونقتصر الكلام هنا عن الإشكاليات المتعلقة بالخبرة باعتبارها الوسيلة الأكثر شيوعاً ويتم اللجوء اليها في المنازعات الضريبية من قبل اللجان الضريبية، وكذلك انفراد الخبراء بحسم هذه المنازعات من حيث الاعتماد بأرائهم بشكل كامل او عدم اعتماد ارائهم وحسم المنازعات الضريبية من دون الاعتماد بخبرتهم (خضر الشويكي مصدر سابق ص ٤٧) اما في العراق فإن المشرع اعطى حق الطعن بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها امام لجان بثلاثة مراحل، اذ تتمثل المرحلة الأولى بالطعن امام لجنة تابعة للسلطة المالية، اما المرحلة الثانية والثالثة فتكون امام لجان خاصة، اذ منح الافراد حق الاعتراض امام السلطة المالية التي أصدرت القرار وهي ماتعرف بالمرحلة الأولى، وعند عدم اقتناع المكلف بقرارها فإن القانون أجاز له اللجوء الى المرحلة الثانية، وهي اللجان الاستئنافية اذ يتألف أعضائها من قضاة وموظفين اداريين، والتي أجاز المشرع في حال عدم اقتناع المكلف بقرارها ان يطعن امام اللجنة التمييزية او مايعرف بالهيئة التمييزية، وتعد هذه هي المرحلة الثالثة والأخيرة اذ تكون قرارات هذه الهيئة قطعية وباتة بحق الخصوم (عباس مفرج الفحل سنة ٢٠٢٢ ص ٤) ومن البديهي هنا ملاحظة ان هذه اللجان قد تحتاج الى اشخاص ذوي خبرة في المادة الضريبية يساعدون اللجان الاستئنافية والتمييزية في حسم النزاعات المعروضة امامهم، لان أعضاء هذه اللجان لا يشترط توفر الخبرة بهم، لان المشرع في قانون ضريبة الدخل منع المحاكم من سماع الدعاوى في الجوانب التي تتعلق بفرض الضريبة او جبايتها او حتى تقديرها (المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل)، وبالتالي فإن المشرع العراقي لو ترك امر الطعن امام المحاكم العادية او الإدارية لكان بالإمكان الاستعانة بالخبرة القضائية كما هو محدد في قانون المرافعات المدنية. لكن امر منع المحاكم من النظر في الدعاوى ذات الطابع الضريبي جعل امر الاستعانة بالخبرة من غير الممكن وبالتالي كان الأفضل ان ينتهج المشرع ذات النهج الذي اتبعه المشرع المصري، اذ ترك امر النظر في المنازعات الضريبية (الدعاوى الضريبية) امام القضاء الإداري، الذي يستطيع بدوره ان يستعين بالخبرة الكافية في حال احتاجت المحكمة ذلك، اذ نرى من الأفضل ترك امر النظر في المنازعات الضريبية الى القضاء الإداري بدلاً من اللجان الاستئنافية والتمييزية وذلك حسب المواد (٣٥-٣٧-٣٩-٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل. وبعد كل ماتقدم فإن المقصود هو قد تكون هذه اللجان قليلة الخبرة او محدودة الخبرة وأن أعضائها قد يفتقرون للخبرة الكافية في بعض المجالات الضريبية عند النظر في الطعون المقدمة لهم، وهنا يتطلب الامر توفر خبير او مجموعة من الخبراء لحسم النزاع الضريبي وبالتالي قد يؤثر هذا الامر سلباً على الإجراءات الضريبية والبت في النزاع بسبب افتقاد الخبرة الكافية وتعد هذه إشكالية ذات أهمية يجب الوقوف عندها وإيجاد الحلول الكافية لها سواء كانت على مستوى التشريع او حتى على مستوى اللجان الاستئنافية والتمييزية. ولا بد من الإشارة هنا الى ان بالإمكان استخدام تقنية الذكاء الاصطناعي عند الحاجة الى الخبرة الكافية لحل نزاع معين معروض امام السلطة المالية، وذلك كون القدرة

الفائقة لتقنيات الذكاء الاصطناعي في اجراء العمليات الحسابية والتفوق على البشر في هذا المجال حيث بالإمكان الاستناد الى هذه الميزة واستخدامها كخبير في مجال الضريبة، اذ يكون اكثر كفاءة ودقة من الخبرة المقدمة من قبل البشر، لذلك فلا ضير ان تم استخدامة لحسم نزاع معين، وينماز بميزة أخرى وهي التدقيق التلقائي على أي تصريح او إقرار ضريبي ويكشف التلاعب الضريبي بدون كلل او ملل، ولايغض النظر عن بعض الحالات مجاملة لأحد الأطراف، وبالتالي فإن هذه الخاصية بإمكان القائمين على حل النزاع المالي لاستعانة به ويعتبر من الإجراءات الجديدة المتطورة التي تختصر الزمن لحل المشكلات، وهذا يعطي طابع لدى المتخصصين امام اللجان بأن هناك نوع من العدالة وعدم الميول لأحد الأطراف كون ان الذكاء الاصطناعي لايجامل احد في هذا الشأن (احمد خلف حسين الدخيل مصدر سابق ص١٠٥).

### **المطلب الثاني عبء الاثبات وادلته**

#### **The burden of proof and its evidence**

أن من الملاحظ لدى الجميع بأن تحمل عبء الاثبات يكون على المكلف المعترض وهذه من خلال اكثر الطلبات رواجاً امام السلطة المالية سواء عند الاعتراض او امام اللجان الاستئنافية والتمييزية، هذا في العراق، اما في مصر فإن القضاء الإداري غالباً مايسقبل مثل هكذا طلبات وحتى في لبنان لأن الاثبات دائماً يكون على المكلف، ويشمل الاثبات على أداء الضريبة مثلاً او الطلب بالتحقق من قيام الواقعة المنشئة للضريبة، او نفي الواقعة المنشئة للضريبة، او وقوعها حسب الطريقة التي يراها او يدعيها المكلف لا على ما تدعيه السلطة المالية عند الفرض (قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (١٧٨) في ١٩٩٦/١٢/٤، الغرفة الرابعة، رقم ٧٧٩١ و ٧٧٩٢) أن الثابت في النزاعات الضريبية أن الاثبات يكون على من وقع عليه التقدير الضريبي وهو المكلف، كما في حالة التقدير الجزافي للضريبة فإن المكلف هنا يتحمل عبء اثبات غلو التقدير من قبل السلطة المالية، او حالة خطأ في المحاسبة او العملية الحسابية في عملية تحديد سعر الضريبة، او في حالة وجود خرق اجرائي ارتكبتها السلطة المالية عند عملية الربط الضريبي، أو في عملية التحقيق والفرض والجباية، أذ يكون عبء الاثبات هنا واقعاً على المكلف بنفسه، وايضاً اثبات عدم سوء نيته في استخدام الاعمال الاحتمالية عند تقديم الإقرار الضريبي، وعدم استلامه التبليغ في الموعد المحدد لدى السلطة المالية، ففي مثل هذه الأحوال وهي الغالبة يكون عبء الاثبات على المكلف بطلب منه ويستخدم كافة الوسائل المتاحة قانوناً للطعن بالإجراءات الضريبية لوقف فرض الضريبة او حتى تخفيضها (عبد الرؤوف أحمد مفلح سنة ٢٠٠٤ ص ٧-٨) وقد يطلب المكلف هنا عند الاعتراض أن يصار الى استخدام تطبيقات الذكاء الاصطناعي في حال عدم استخدامها ضده لكونه يطمئن لتدقيق الإجراءات المتخذة ضده، او بالعكس قد يعترض على إجراءات الذكاء الاصطناعي عند البت في عملية التدقيق حول مدى سلامة الإجراءات من عدمها ويعتد بذلك بأن هذه مجرد آلة قد لا تكون كافية في حسم النزاع ويقع هذا ايضاً عبء اثباته عليه، فقد يدعي المكلف المعترض على الإجراءات الضريبية بأن بيانات الذكاء الاصطناعي ناقصة او حتى مجهولة المصدر وهذه افة تصيب النظام الرقمي كما هو معلوم لدى الجميع (مها سمهدان وتمارا سلمو سنة ٢٠٠١ ص ١٤٥) وبالنسبة لاهمية ادلة الاثبات فلقد اعتمد القضاء على ان يتحمل عبء الاثبات وكافة ادلته هو الشخص المعترض على الربط الضريبي، وعند عجزه عن ذلك في سائر مراحل التقاضي فإن ذلك يميز للإدارة أن تحدد أساس فرض الضريبة وتقديرها وجبايتها كون المعترض قد عجز عن اثبات صحة ادعائه وذلك عند عدم تقديم الدليل الكافي للاثبات، هذا بشأن الأدلة المحاسبية، أما الأدلة غير المحاسبية كأقرار الخصم او الحجية الكتابية او القرينة فإن بالإمكان الاستعانة بها في عملية الاثبات على أن يستبعد منها شهادة الشهود واليمين والنكول عنها (عبد الرؤوف أحمد مفلح مصدر سابق ص ٧-٨). كما انه لا بد من الإشارة الى ان دخول المكلف في حوار مع إدارة الضريبة ومباشرته الإجراءات لاحقة تعد قرينة على علمه اليقين بالإجراءات السابقة. وبعد كل ماتقدم يتضح لنا الى ان دور القاضي الضريبي عند النظر في النزاع وتوزيع عبء الاثبات بين طرفي النزاع أو الاستعانة بالذكاء الاصطناعي بعد موافقة طرفي النزاع يكون له دوراً ايجابياً وفعال عمن يدعي شيئاً يخالف الوضع الضريبي الثابت اصلاً او عرضاً او ظاهراً يكون هو المدعي الذي يقع عليه عبء الاثبات اذ لافرق في ذلك بين المكلف والإدارة الضريبية (إبراهيم سيد احمد سنة ٢٠٠٢ ص ٤٣٠) وهكذا اتضح لنا ان نظام الاثبات هو جزء لايتجزأ من العملية الضريبية سواء تعلق بقواعد تحديد الجهة التي تتحمل عبء الاثبات او حتى التي تتعلق بوسائل خاصة او حتى وسائل عامة.

### **الخلاصة**

#### **Conclusion**

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم بـ (الإشكالات المتعلقة بالتحقيق والاثبات في المنازعات الضريبية وطرق حلها بالذكاء الاصطناعي) خرجنا بعدد من الاستنتاجات والتوصيات وهي كالتالي:-

#### **أولاً: الاستنتاجات.**

- ١- ان المشرع العراقي ترك امر النظر في الطعون المقدمة من قبل المكلف بشأن تقدير الضريبة وربطها الى السلطة المالية نفسها ابتداءً ، ومن ثم الى اللجان الاستئنافية ، وانتهاءً باللجان التمييزية.
- ٢- قد يكون اعضاء اللجان المكلفين بالربط والتقدير الضريبي غير مختصين وذو خبرة محدودة في مسألة التقدير والربط في مجالات محددة من نشاطات المكلفين.
- ٣- ان من وسائل الاثبات في المادة الضريبية هي التصريح الضريبي والاقرار المقدم من قبل المكلف والقرائن والحجية الكتابية.
- ٤- يقع عبء الاثبات في المنازعات الضريبية على الشخص المعترض وغالباً ما يكون هو المكلف.
- ٥- لا تستخدم المؤسسات المالية العراقية الذكاء الاصطناعي في عملية تدقيق الاقرار الضريبي وتقدير الضريبة.
- ٦- لا تتبع السلطة المالية النهج المتبع لدى بعض الدول في استخدام التكنولوجيا الحديثة في كشف التهرب الضريبي.
- ٧- يؤخذ على المشرع عدم استخدام التكنولوجيا في التحقيق والاثبات في المنازعات الضريبية مثل الذكاء الاصطناعي.

### **ثانياً: التوصيات**

- ١- نرى ان يترك امر النظر في الطعون المقدمة من قبل المكلفين بشأن الربط الضريبي والتقدير المالي الى القضاء بدلاً من اللجان الاستئنافية والتمييزية اسوة بالدول الاخرى مثل مصر ولبنان وذلك لضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال التدابير المتخذة من قبل القضاء لمراجعة سير الاجراءات افضل بكثير من مراجعتها من قبل السلطة المالية ذاتها لان ذلك يثير نوعاً من الشبهة لمصلحة الادارة الضريبية في النزاع.
- ٢- ان الاجراءات الخاصة برفع الدعوى امام المحاكم الادارية طويلة جداً ومعقدة وغير واضحة بصورة كافية للمكلف بالضريبة خاصة في اطار التحقيق في الدعوى الضريبية ناهيك عن سهولة ووضوح اجراءات لجوء القاضي الى الخبرة اذ يلتزم القضاء بصدد ذلك العمل بقواعد جوهريّة في الاجراءات دون حاجة الى نص يقررها.
- ٣- نجد ان المشرع العراقي قد منح للقاضي عدة وسائل للتحقيق في الدعوى كالاستعانة بخبير وسماع الشهود والانتقال لمعاينة الاماكن او اية وسيلة من وسائل التحقيق التي يراها ضرورية ومنتجة في الدعوى وهذا ان دل على شيء فهو يدل على حرص المشرع على حماية المتنازع امام القضاء لذلك يفضل ان تكون المحاكم هي المختصة للنظر بالطعون الضريبية وفق المعطيات اعلاه لحماية المكلف من تعسف الادارة في تقدير الضريبة وربطها وجبايتها.
- ٤- يفضل ان يشكل جهاز قضائي مختص بالقانون المالي بصورة عامة وبالامور الضريبية بصورة خاصة ويعين القضاة فيه من لديهم الخبرة الكافية في المجال الضريبي حتى لا يتم الاعتماد على الخبراء بشكل كبير في حسم النزاع المعروض امام المحاكم وذلك لان القاضي اذا لم يكن مختص في النزاع المعروض امامه سيلجأ الى الخبير دون بذل ادنى جهد.
- ٥- يتم مواجهة الاشكالية المتعلقة بالتحقيق والتدقيق بشأن الاقرار الضريبي والربط والتقدير من خلال الاستعانة بخبراء خارجيين يتمتعون بالخبرة الكافية في اجراء التقدير الضريبي.
- ٦- يجب الالتفات الى تطبيقات الذكاء الاصطناعي والاعتماد عليه في عملية التدقيق والتقدير الضريبي اسوة بالدول الاخرى مستخدمة هذا النظام لمواجهة وحل هذه الاشكاليات لان هذه التطبيقات لا تجامل شخص على حساب الاخر ولا تميل الى اي طرف ولا تمل ولا تكل في اداء عملها ناهيك عن سرعة الانجاز.
- ٧- ان عملية تطبيق الذكاء الاصطناعي على التدقيق الضريبي وكل المعاملات المالية امر ليس بالصعب وخاصة ان هناك دول استخدمت هذه الميزة في الوقت الحالي ونجحت في تطبيقها لذلك فان عملية اعتمادها في الدول النامية والمستجدة في هذا المجال امر ليس بالمستحيل خاصة بعد تلافي الاخطاء التي واجهت الدول التي تطبق هذا النظام كما في الولايات المتحدة الامريكية والصين.
- ٨- ان الخبرة ضرورية جداً في مجال تقدير الضريبة وفرضها وبالتالي يجب اشارك الاشخاص من ذوي الخبرة في المجالات المختلفة كلاً حسب اختصاصه في عند فرض الضريبة وتقديرها لاننا نجد اغلب الخبراء هم خبراء محاسبين ليست لهم دراية في الميدان الضريبي وبالتالي فأنا نقترح الاعتماد على خبراء مختصين في الميدان الضريبي او قضاة يتمتعون بمهارة عالية واختصاص دقيق في المجال الضريبي.

### **قائمة المصادر**

List of sources

**أولاً: الكتب**

- ١- إبراهيم سيد احمد: المستحدث لمبادئ القضائية في المنازعات الضريبية، الطعن رقم (٥٥٨) في ١٩٩٦/١/١ والطعن رقم (٦٨١) في ١٩٩٤/٣/٧، منشأة المعارف بالإسكندرية، مصر، ٢٠٠٢.
- ٢- احمد خلف حسين الدخيل : المالية العامة من منظور قانوني ، ط ١ ، دار الحلة ، بغداد ، ٢٠٢٢.
- ٣- احمد خلف حسين الدخيل: التطبيقات المالية للذكاء الاصطناعي ، دار الحلة ، بغداد ، ٢٠٢٤.
- ٤- احمد خليل : الاثبات ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٠ .
- ٥- إميل أنطوان ديراني: الخبرة القضائية، منشورات صادر الحقوقية، بيروت، ١٩٩٧.
- ٦- خضر الشويكي : منازعات الوعاء الضريبي - الأصول الإجرائية وطرق الطعن - دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، بيروت ، ٢٠١٣.
- ٧- رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط ٣ ، طبعة منقصة ومعدلة ، مكتبة السنهوري ، بيروت ، ٢٠١٨.
- ٨- رمضان أبو السعود : أصول الاثبات في المواد المدنية والتجارية ، ج ١ ، الدار الجامعة ، الإسكندرية ، ١٩٩٤.
- ٩- رمضان ابو السعود : الاثبات في المواد المدنية والتجارية ، ج ٢ ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٨٥.
- ١٠- سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة : وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق ، مجلد ٢٢ ، عدد ٢ ، لعام ٢٠٠٦ .
- ١١- سمير سهيل ذنون: النظريات الأساسية في المنازعات الإدارية، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠٨٨.
- ١٢- عباس مفرج الفحل: الطعن الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، جامعة الانبار.
- ١٣- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : الضرائب المباشرة ، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٥ .
- ١٤- نزيه نعيم شلال : الاثبات - دراسة مقارنة من خلال الفقه والاجتهاد والنصوص القانونية ، الطبعة الأولى ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٨ .

#### **First: Books.**

- 1- Abbas Mufarraj Al-Fahl: Tax Appeals in the Iraqi Income Tax Law No. (113) of 1982, as amended, University of Anbar.
- 2- Abdul Basit Ali Jassim Al-Zaidy: Direct Taxes, First Edition, Dar wa Maktabat Al-Hamid for Publishing and Distribution, Amman, 2015.
- 3- Ahmed Khalaf Hussein Al-Dakhil: Financial Applications of Artificial Intelligence, Dar Al-Hilla, Baghdad, 2024.
- 4- Ahmed Khalaf Hussein Al-Dakhil: Public Finance from a Legal Perspective, 1st Edition, Dar Al-Hilla, Baghdad, 2022.
- 5- Ahmed Khalil: Evidence, Al-Halabi Legal Publications, Beirut, 2000.
- 6- Dr. Samir Suhail Dhunoun: Basic Theories in Administrative Disputes, Modern Book Foundation, Lebanon, 2088.
- 7- Emile Antoine Dirani: Judicial Expertise, Sader Legal Publications, Beirut, 1997.
- 8- Ibrahim Sayed Ahmed: The Innovator of Judicial Principles in Tax Disputes, Appeal No. (558) on 1/1/1996 and Appeal No. (681) on 3/7/1994, Al-Maaref Establishment in Alexandria, Egypt, 2002.
- 9- Khader Al-Shawki: Tax Base Disputes - Procedural Principles and Methods of Appeal - A Comparative Study, First Edition, Modern Book Foundation, Beirut, 2013.
- 10- Nazih Naeem Shallal: Evidence – A Comparative Study through Jurisprudence, Legal Reasoning, and Legal Texts, First Edition, Al-Halabi Legal Publications, Beirut, 2008.
- 11- Raed Naji Ahmed: Public Finance and Financial Legislation in Iraq, 3rd ed., revised and abridged edition, Al-Sanhouri Library, Beirut, 2018.
- 12- Ramadan Abu Al-Saud: Evidence in Civil and Commercial Matters, Vol. 2, University Press for Publishing and Distribution, Beirut, 1985.
- 13- Ramadan Abu Al-Saud: Principles of Evidence in Civil and Commercial Matters, Vol. 1, Al-Dar Al-Jami'a, Alexandria, 1994.
- 14- Salem Al-Shawabkeh and Abdul Raouf Al-Kasasbeh: Means of Proof before the Tax Courts, published research, Damascus University Journal, Vol. 22, No. 2, 2006.

**ثانياً:- الرسائل والاطاريح.**

- ١٥- أمل جبر: قواعد المرافعات والإثبات في منازعات الضرائب المباشرة - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون / جامعة ذي قار، ٢٠١٥ .
- ١٦- سبتي صباح : التحقيق في الدعوى الضريبية ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر ، الجزائر ، ٢٠١٧ .
- ١٧- عبد الرؤوف أحمد مفلح : إثبات العبء الضريبي في قانون ضريبة الدخل الأردني - دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة مؤتة ، ٢٠٠٤ .

**Second: Letters and Dissertations.**

- 15- Amal Jabr: Rules of Procedure and Evidence in Direct Tax Disputes - A Comparative Study, Master's Thesis submitted to the College of Law, University of Dhi Qar, 2015.
- 16- Sabti Sabah: Investigating Tax Cases, Master's Thesis submitted to the Faculty of Law and Political Science, Mohamed Khider University, Algeria, 2017.
- 17- Abdul Raouf Ahmed Mufleh: Proving the Tax Burden in the Jordanian Income Tax Law - A Comparative Study, Master's Thesis submitted to Mu'tah University, 2004.

**ثالثاً: التشريعات.**

- ١٨- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

**Third: Legislation.**

- 18- Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982, as amended.

**رابعاً: البحوث.**

- ١٩- مها سمهدان وتامارا سلمو : اثر الذكاء الاصطناعي على مجال التدقيق ، بحث منشور في صندوق النقد العربي ، أبو ظبي ، ٢٠٠١ .

**Fourth: Research.**

- 19- Maha Samhadan and Tamara Salmo: The impact of artificial intelligence on the field of auditing, research published by the Arab Monetary Fund, Abu Dhabi, 2001.

**خامساً: الانترنت.**

- ٢٠- في تفصيل الإقرار الضريبي لدى المشرع اللبناني ينظر موقع وزارة المالية اللبنانية على شبكة الانترنت :

www.ministry offinance.gov 16.

**Fifth: The Internet.**

- 20- For details on tax declarations under Lebanese law, see the website of the Lebanese Ministry of Finance: