

وسائل الاثبات في النزاعات الادارية لنشاط الجهات الإدارية لضريبة الدخل والعقار

أ.م.د. حيدر نجيب احمد فائق المفتي

كلية القانون والعلوم السياسية – جامعة ديالى

Means of evidence in administrative disputes for income and real estate tax

Assistant Professor Doctor. Haider Najeeb Ahmed Faeq Almofty

College of Law and Political Science – University of Diyala

المستخلص: ان الجهات الادارية متنوعة في نشاطها ويصدر منها قرارات ادارية فردية تمس الافراد بمراكزهم القانونية والتغيير او الالغاء وكذلك التنظيمية الافراد بصفاتهم لا بذواتهم اضافة الى ذلك فان الاخيرة عامة مجردة مثل القانون ، وقد تكون اعمال الادارة القانونية صادرة باتفاق ارادتين أي إرادة الإدارة والافراد او مع الأشخاص المعنوية مثل العقد الاداري وهذا بعيد عن مجال بحثنا هنا، ناهيك عن اعمال الادارة اليومية المادية وهي ايضا تتخذ في بحثنا هنا نفس الموقف السابق الاخير، وبذلك فان العلاقة القانونية بين الافراد والدولة تبقى قائمة طالما نشاط الجهة الادارية بحسب الاختصاص في ممارسة النشاط الإداري هو مستمر في تقديم الخدمات لأفراد المجتمع ونخص بالذكر من ذلك مما يصدر عن الادارة العامة وموظفيها ومسؤوليها من قرارات ادارية فردية وتنظيمية على حد سواء دون الاعمال القانونية المادية والصادرة بإرادتين والتي نكرر بانها ستكون بعيدة عن مجال بحثنا المتواضع هنا، وفي مقابل هذا فان معظم التشريعات العراقية ونخص بالقول منها الضريبية على الدخل والعقار يعترف فيها المشرع العراقي بحق الاعتراض والتظلم على القرارات الادارية وهو ما يمثل النزاع الإداري وبما يسمح وجوب التطبيق لمبدأ المشروعية القانونية تطبيقا صحيحا ويعطي للإدارة الفرصة الايجابية لتصحيح الخطأ في القرار او ازالة المخالفة في تطبيق نصوص القانون او ربما لإزالة التعسف في استعمال السلطة وتعزيز العلاقة القانونية والشفافية في تعامل الادارة العامة مع الافراد ذوي المصلحة والشأن بالقرار الاداري محل او موضوع النزاع او الاعتراض، ولعل من بين مضامين

وثانياً المضي بحق الاعتراض أو التظلم هو خصوصية الاثبات ووسائله وصولاً لكشف الحقائق وحل النزاع الإداري القائم، فلا يمكن تصور غياب عملية ووسائل وإجراءات الاثبات من مضمون عملية التظلم والاستفادة من الحقوق التي تدخل في جملة العملية السابقة للتظلم لتحقيق الانصاف والعدالة المنشودة من التنظيم القانوني ذات العلاقة في التشريعات العراقية ومنها قانون الاثبات العراقي وحتى قانون المرافعات المدنية أيضاً قدر المستطاع والحاجة لتطبيق نصوصه القانونية، فالحاجة الملحة لإثبات الحق المتنازع عليه وما يدخل في صميم عملية الاثبات من ضمانات قانونية لتوزيع عبء الاثبات والوسائل والادلة المتاحة في هذا الجانب لا يكون موجه ضد الإدارة سلباً وإنما يجب ان يؤخذ بجانب ايجابي اذا ما صحح الخطأ أو المخالفة ويسير باتجاه تعزيز الثقة بنشاط الإدارة نفسه وتحقيق التوازن القانوني بين اطراف العلاقة القانونية الضريبية التي تنشأ في ميدان قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل وقانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وهما محوري ومجالي أو نطاقي البحث هنا مع الاستعانة بصوص واحكام قانون الاثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979 وقانون المرافعات المدنية العراقي رقم 83 لسنة 1969، فالقانون الاول والثاني تضمنتا اليات خاصة للاعتراض تختلف عن اليات الاعتراض المحددة في قوانين عراقية مقارنة اخرى ومن خلال الاطلاع على النصوص القانونية ذات العلاقة نجد ان وسائل وادلة الاثبات كثيرة ومتنوعة تستوجب الاحاطة علماً بها وتستحق ان تكون موضوع بحث ونقاش اضافة الى تسليط الضوء على وسائل حق الدفاع في هذا الجانب ايضاً.

الكلم المفتاحية: مفهوم الاثبات، الاعتراض الإداري، عبء الاثبات، ادلة الاثبات، قانون ضريبة الدخل، قانون ضريبة العقار

Abstract: Most of the Iraqi laws give wide powers to the administrative bodies that represent the state to express its will and to organize a specific activity related to regulation of the legal relationship between

the state and individuals under the provisions of the law. The same laws, in return, recognize the right of individuals to object or assert the right by defending their interests against any abuse of power or by granting the administration, an opportunity to rectify its mistakes if it proves that there is a legal violation in its decision.

As these laws, the income tax, regulate the process of demonstration and determine the legal evidence that the objector must present to defend his or her financial or legal rights against the work or decision of the administrative body. The recognition of the right of demonstration and defense in legal legislation is in accordance with the provisions of the Constitution that include general principles and texts for the protection of rights and freedoms and ensuring justice and equality among members of society.

As proofing the disputed right and providing legal guarantees for exercising the right of defense creates a balance between public and private interests, supports and enhances confidence in the administration's activity. Thus the achievement of legal legitimacy and the rule of law. Taking in consideration that the amended Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982, which is the focus of our research, is described as being independence and has special system for objection's mechanism against decisions and administrative procedures, dispute resolution and how to prove the disputed right clearly out of the rest of the tax and non-tax laws in Iraq.

Keywords: The concept of proof, administrative objection, administrative decision, burden of proof, evidence of proof, income tax law, real estate tax law.

المقدمة

اولاً: اهمية موضوع البحث:

ان العلاقة بين القانون الاداري والقانون المالي هي علاقة غير متناهية ومتلازمة حيث ان الجهات الادارية تعتمد علي القانونين في جباية الايرادات وحماية الاموال العامة وكذلك بالاعتماد على القانون الجنائي العراقي من حيث عدم جواز الحجز والتصرف وتملك المال العام فالقرارات الادارية تصدر من هذه الجهات اسوةً بالجهات الاخرى من حيث كونها قرارات ادارية تنطبق عليها خصائص لمميزات القرارات الادارية لا فرق في ذلك سوى انها تخص الشؤون المالية وان اي خلل يصيبها في احد اركانها سيصيب القرار الاداري قطعاً فان الاعتراض بموجب الية القوانين العراقية تختلف من قانون الى اخر من حيث المدة للاعتراض خلال مراحل الاعتراض في ضريبة الدخل والجهات المختصة في تنظيم هذه المسألة عكس بعض القوانين التي توحد هذه الية مثل القانون الروسي الاتحادي وغيره ، النظر الاعتراض وغيرها من شروط واجراءات وهذا ما يبعث الشك احياناً برائتنا في تنظيم هذه المس هذا و يلاحظ من خلال المراجعة العامة والاطلاع انه في إطار القوانين المدنية والجزائية العراقية يسمى الاعتراض (الاعتراض أو الطعن بالحكم أو القرار)، وفي إطار القوانين الإدارية والضريبية يسمى الاعتراض (الاعتراض أو التظلم من القرار أو العمل)، وفي المجال الضريبي تحديداً يكون الاعتراض إدارياً أمام الجهة الإدارية الضريبية ويكون قضائياً من خلال تقديم الاعتراض على القرار أو العمل بصيغة دعوى (استئناف) أمام لجان الاستئناف ضد قرارات هيئة الضريبة أو بتقديم الاعتراض بصيغة دعوى (تمييز) أمام هيئة التمييز في مجال ضريبة الدخل ضد قرارات

لجان الاستئناف وهو ما يمكن الانتباه اليه من خلال قراءة وتفسير مضمون القرارات القضائية الاستئنافية والتمييزية الصادرة عن لجان الاستئناف او هيئة التمييز .

فالإثبات بتفاصيله وتقديم ادلة الاثبات ومظاهر حق الدفاع يمكن اعتبارها من اهم اركان وعناصر اجراءات التظلم الاداري او الطعن القضائي الضريبيين على الدخل وحتى العقار، فلا يمكن تصور وجود الاعتراض او التظلم من دون مرحلة الاثبات ومظاهر هذا الحق، فاذا اعلن صاحب الشأن المتضرر من قرار الادارة الضريبية على الدخل او العقار فان القانون الضريبي يلزمه بتقديم الدليل لإثبات الادعاء بعدم مشروعية القرار الاداري وما لحقه من الظلم وهو اتجاه سليم ومحمود من المشرع العراقي اعمالا بالقاعدة القانونية العامة (البينة على من ادعى)، وللإثبات اهداف لا يمكن غض النظر عنها ولا اهمالها وتتلخص بانه يحقق قطاعا المشروعية القانونية وتعزيز العدالة القانونية والاجتماعية في حالة ثبوت خطأ الادارة او مخالفتها لإحكام القانون في مضمون قرارها الاداري وكذلك تحقيق منافع وأثار ايجابية للإدارة والأفراد على حد سواء عند تصحيح الخطأ او ازالة المخالفة القانونية او الخطأ في تطبيق النص القانوني، فالإثبات له اساس قانوني في الدستور وتشريعات العراقية والتوازن فيه يقع على عاتق القاضي ومن مهامه بما يحقق العدالة والانصاف وكشف الحقيقة (فالبين على من ادعى واليمين على من انكر) ويبقى الجهة الادارية اثبات حقها بالحماية للاموال العامة (الضرائب) ويبقى على المكلف اثبات حقه بالدفع تحديداً بعيداً عن ادعاء ربما الادارة العامة فالادارة العامة احياناً ستكون بموقف القاضي - والخصم في ذات الوقت هذا مستحيل ربما لتحقيق العدالة برأينا ، فالمكلف قد لا يمتلك جميع الادلة باثبات حقه مقارنة بالادارة العامة وهذا ما يتطلب البحث في اصول اولياته لاثبات حقه بعيداً عن حقوق الادارة العامة ربما مالياً بالتقلص للمبالغ المتحصلة من الضرائب ، تجدر الملاحظة على ان الدراسات والابحاث يركز على بيان حقوق الافراد في الدفاع عن حقوقهم المالية بالتشريعات العراقية دون تحديد في هذه الحقوق وامتيازات الدفاع وهذا نقص في التشريع وكان الاجدر بالمشرع العراقي تحديد هذه الحقوق بالدفاع مقارنة بحقوق الادارة العامة بضمان المساواة والعدالة وتحقيق المشروعية القانونية .

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الغايات النظرية والعملية لتطوير النظام القانوني الضريبي في العراق عموماً ونظام الإثبات وحق الدفاع في النزاعات الإدارية في مجال الضريبة على الدخل والعقار خصوصاً، وتتلخص جملة الأهداف في بحثنا بالتالي:

1- تحديد أهمية الإثبات لتحديد المشروعية القانونية لتحقيق العدالة والمساواة بالدولة القانونية .

2- تحقيق منافع ايجابية للإدارة والأفراد من خلال التعرف على المفاهيم والأوضاع القانونية العامة لعملية الإثبات وكيفية توزيع عبء الإثبات والطبيعة القانونية للحق المتنازع عليه.

3- الكشف عن أهم الشروط والمبادئ القانونية الضرورية لصحة الإثبات، وكذلك التعرف على أساس الإثبات وحق الدفاع في إطار الدستور العراقي والقانون الضريبي على الدخل.

4- الاحاطة علماً بأدلة الإثبات في نزاعات الجهات الادارية الضريبية على الدخل والعقار على حد سواء وتصنيفها القانوني استناداً إلى نصوص القانون الضريبي للدخل والعقار بوجه عام وضمن آلية التنظيم القانوني في نفس هذه التشريعات الضريبية للاعتراض على وجه الخصوص مع اجراء تفسير لقوتها القانونية في الإثبات والحكم القانوني لأدلة الإثبات الاخرى غير المحددة في التنظيم القانوني للاعتراض والدفاع عن الحق.

ثالثاً: مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في الموضوع، طرح جملة من التساؤلات التي تتطلب الايضاح والاجابة انسجاما مع اهداف البحث نفسه، وهي كالتالي:

1- قلة وندرة الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع البحث مقارنة بأهمية الموضوع من الجانب النظري والعملي، كذلك لاحظنا ومن خلال البحث في الموضوع وجود عزوف بل ربما ابتعاد من جانب الباحثين والمختصين للبحث في هكذا مواضيع وكان السبب ربما هو تعلق هذه المواضيع بجوانب الضريبة، وبمنظورنا القانوني المتواضع ان مسألة الكتابة والبحث بهذا موضوع يستحق الاهتمام وتبسيط الضوء، لان هيئات وجهات الإدارة الضريبية حقيقة هي بالأساس جهات ادارية لكنها تمارس نشاط ضريبي، وان كل قراراتها هي إدارية بالأساس وفيها ما في القرار الإداري من اركان لإضفاء المشروعية القانونية عليه، فما هو الفرق بينها وبين جهات إدارية أخرى تمارس نشاط اداري في جانب توفير خدمات الماء والكهرباء والاقامة للأجانب وخطوط الهاتف والسكك الحديدية والمواصلات والاتصالات وغيرها كثير، فلا يوجد مانع علمي قانوني بحثي للبحث بهذا موضوع وعنوان ثقافيا وقانونيا لتطوير النظام القانوني الإداري الضريبي في العراق عموما وفي مجال الضريبة على الدخل وحتى العقار إداريا وقضائيا على وجه الخصوص.

2- جاءت التشريعات العراقية لضريبة الدخل والعقار بنصوص صريحة قد نظمت عملية الاثبات ومظاهر حق الدفاع خلال عمليات الاعتراض الاداري او القضائي بما ينسجم مع قواعد العدالة في فرض الضريبة والشفافية او اليقين في فرضها.

3- هل كان هناك مستوى كافي من التوازن بين المصالح العامة والخاصة خلال عملية الاثبات لحل النزاعات الادارية او القضائية للإدارة الضريبية على الدخل وحتى العقار خلال مراحل الاعتراضات والطعون على القرارات الادارية لجهات الادارة الضريبية بالمستوى المطلوب لحماية حقوق الانسان في هذا الجانب تحديدا في التشريعات العراقية الضريبية ذات العلاقة.

رابعاً: فرضية البحث:

تتركز على ان التشريعات العراقية الضريبية لم تتضمن الية محدد ومعايير لازمة لإثبات الحق المتنازع عليه وكان الاعتماد الامثل على قوانين وتشريعات اخرى غير ضريبية مقارنة قد تفتقر للانسجام مع خصوصية وطبيعة النزاعات الادارية الضريبية للدخل والعقار، مع وجود ثغرات في النصوص القانونية المعنية بالبحث قد تضعف موقف الطرف صاحب الشأن المتظلم اداريا او الطاعن قضائيا في مقابل الصلاحيات والسلطات والامتيازات التي تتمتع بها الجهات الادارية الضريبية.

خامساً: منهجية ونطاق البحث:

لتحقيق اهداف البحث المتواضعة اعلاه لجأ واعتمد الباحث على استخدام اسلوب الدراسة التحليلية الوصفية والمقارنة بالقوانين والتشريعات العراقية المقارنة النافذة بما يخدم فكرة البحث العامة من خلال الاطلاع على النصوص والاحكام في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل وقانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وقانون الاثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979 وقانون المرافعات المدنية رقم 83 لسنة 1969 بالتحليل والمقارنة بما يتصل بعملية الاثبات ومظاهر حق الدفاع، اضافة الى بعض القرارات القضائية الاستئنافية والتمييزية ذات الصلة بموضوع ومحاور البحث، مع الاخذ بنظر الاعتبار بان موضوع البحث واسع جدا قد نتطرق الى الافكار العامة المتعلقة بالموضوع دون ميادين تفصيلية اخرى قد لا تتسع مساحة بحثنا هنا لتوضيحها ولا التطرق اليها ربما.

سادساً: هيكلية وخطة البحث:

إن تحقيق اهداف البحث السابقة من الناحية النظرية والعملية تتطلب تقسيم الدراسة الى مقدمة ومبحثين بمطالب تفصيلية وفروع، تضمن المبحث الأول منها البحث في طبيعة واهمية الإثبات القانونية في الية الاعتراض على القرارات والإجراءات الادارية للضريبة على الدخل والعقار،

وفي المبحث الثاني سنسلط الضوء فيه على الأساس القانوني للإثبات في الاعتراض الإداري على قرارات وأعمال الجهات الإدارية لفرض الضريبة، ثم خاتمة وهوامش البحث فضلاً عن مصادر البحث بما يكفل حداثة البحث العلمية بإذن الله تعالى ومنه التوفيق.

المبحث الأول: الأهمية القانونية للإثبات لضريبة الدخل والعقار

للإثبات مفهوم وأهمية في تنظيم الية حماية الحقوق والحريات للأفراد باعتباره جزء لا يمكن تجاوزه في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لمسؤولي الإدارة الضريبية المحلية، وله في ذلك السبيل مجموعة شروط ومبادئ لصحته التطبيق القانوني وما يتصل بذلك من تقديم الأدلة ومن ثم سيادة القانون وأعمالاً بالمشروعية القانونية في هذا الميدان، وهو ما سوف نفضله في مطلبين.

المطلب الأول: مفهوم الاعتراض لضريبة الدخل والعقار .

بداية يعني الإثبات تقديم الدليل وإقامته أمام القضاء أو القاضي أو تأكيد الحق بالدليل أو بالبينة والحجة، والحق في الإثبات هو ذو الشيء المترتب عليه اثر قانوني ام بخلاف ذلك أياً كان نوعه⁽¹⁾، أو هو إقامة الدليل على وجود حق أو واقعة منتجة لآثارها بالطرق والوسائل التي حددها القانون⁽²⁾، وفي عملية الاعتراض على القرارات الإدارية للضريبة على الدخل والعقار سواء كان الاعتراض إدارياً أمام الجهات الإدارية أم قضائياً أمام السلطات القضائية المختصة قانوناً يمكن أن ينظر فيها والتركيز على جانبين مهمين، يمثل الأول منهما وجوب تحقق جملة من الشروط والإجراءات القانونية لتقديم الاعتراض والتي تعكس في مضمونها حقيقة مجموعة من الضمانات والحقوق والالتزامات المتبادلة بين أطراف النزاع أو الخصومة وهي كثيرة ومختلفة في الجوانب التي تنصب عليها والتي ربما قد لا تتسع لها مساحة بحثنا هذا والتي سنحاول تناولها بجملةتها بشكل مختصر وعام ان صح التعبير عن ذلك، اما الجانب الثاني فيركز على

¹ أحمد نشأت، رسالة الإثبات، الجزء الأول، الطبعة السابعة، دار الفكر العربي، 1972، ص 13.
² عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، نظرية الالتزام بوجه عام، دار النهضة العربية، 1938، ص 14-13.

عملية الإثبات والذي يتسع ليشمل نظاماً متكاملاً من الأدلة والشروط والاجراءات التي تؤكد الادعاء بالحق المتنازع عليه وفقاً للقوانين النافذة العراقية وهي تؤكد وجود المخالفة القانونية او الخطأ في قرار الادارة العامة او احدى هيئاتها المحلية في المحافظات، وان الاعتراض على القرارات الإدارية قد جاء بتسميات مختلفة ولكنها تقيد نفس المعنى⁽¹⁾.

إضافة لما سبق في أعلاه، فإن الإثبات قد عرفه جانب من الفقه القانوني بأنه هو اثبات الحق وإقامة الدليل أمام السلطة القضائية باستخدام الطرق التي حددها القانون بخصوص واقعة وحالة قانونية ترتبت آثارها في الواقع، وهو أيضاً إقامة الدليل أمام القضاء وفقاً للطرق التي حددها ورسمها القانون بخصوص واقعة قانونية متنازع عليها بين عدة أطراف، كما يعرف أيضاً بأنه تقديم الدليل أمام الجهات المختصة وفقاً للطرق التي حددها القانون لإثبات وجود الحق أو واقعة قانونية تترتب عليها آثار قانونية لمصلحة مقدم الدليل⁽²⁾.

ويلاحظ ان التشريع الضريبي لضريبة العقار تحديداً لم يتطرق وبخصوص صريحة الى توضيح او تعريف مصطلح او كلمة الاعتراض وانما وردت عبارات فيه تقيد بإعادة النظر في التقدير

⁽¹⁾ مثال ذلك انظر لطفاً في القوانين الضريبية العربية وغير العربية في كل من (الولايات المتحدة الأمريكية، روسيا الاتحادية، اليابان، فرنسا، العراق، سوريا، الأردن، مصر، المغرب)، وفي إطار القوانين المدنية والجزائية العراقية تحديداً يسمى الاعتراض أو الطعن بالحكم أو بالقرار، وفي إطار القوانين الإدارية والضريبية يسمى اعتراض أو تظلم على القرار أو العمل، وفي المجال الضريبي تحديداً يكون الاعتراض إدارياً أمام الجهة الإدارية الضريبية ويكون قضائياً من خلال تقديم الاعتراض على القرار أو العمل بصيغة استئناف أمام لجان الاستئناف ضد قرارات هيئة الضريبة أو بتقديم الاعتراض بصيغة تمييز أمام هيئة التمييز ضد قرارات لجان الاستئناف.

⁽²⁾ هنالك كثير من التعاريف والمفاهيم العامة للاعتراض والتي يحددها الفقه القانوني، وهي بتصورنا متشابهة في إطارها العام ومعناها مع الاختلاف بالصياغة اللفظية في المصطلحات، وتعني ان الاعتراض هو صدور قرار إداري غير صحيح قانوناً، فيقدم احد الأشخاص طلباً بالتظلم من هذا القرار لأنه الحق ضرراً بمصالح المعترض ومركزه القانوني، ويقدم طلب التظلم إلى الجهة الإدارية المختصة قانوناً بهدف إلغاء القرار أو التعديل، راجع في هذا الجانب نجم الاحمد، التظلم الإداري، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، عدد 3، 2013، ص 11-12. أيضاً مصطفى كمال، اصول اجراءات القضاء الإداري، القاهرة، 1978، ص 170. وفي الاتجاه نفسه لتعريف الاعتراض في النزاعات الإدارية الضريبية هو (اختلاف وعدم اتفاق بين الإدارة الضريبية وبين دافعي الضريبة عندما تقوم الإدارة الضريبية بواجباتها الوظيفية، والتي كفلها قانون الضريبة على الدخل، وهيئة الضريبة تعتبر أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر المنازعة الضريبية)، في ذلك راجع رمضان صديق، انتهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق قوانين الضريبة والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2006، ص 18-19. أيضاً عبد القادر التعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، 2002، ص 12. كذلك راجع شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

وبخلاف ما جاء في التشريع الضريبي على الدخل والذي جاء بعبارات صريحة تشير الى مصطلح الاعتراض الإداري او القضائي في مرحلة الاستئناف او التمييز والذي لم يوضح أيضا كما في التشريع الضريبي على العقار بنصوص تقيد معنى الاعتراض ومفهومه، وربما بمنظورنا القانوني المتواضع في هذا الجانب كان اتجاه المشرع العراقي الضريبي للدخل والعقار هو اتجاه محمودا ربما لتجنب التقييد الحرفي بالنص القانوني في اجراءات الاعتراض بسبب لفظ وحرفية النص القانوني فترك المشرع العراقي في ذلك مجالا للفقهاء والمختصين نصيبا ومساحة قانونية واسعة للاجتهاد في تفسير وتوضيح تعريف لهذا المصطلح.

وانطلاقاً من المفاهيم السابقة اعلاه، وبتصورنا المتواضع نقول أنَّ الإثبات في النزاعات الإدارية الضريبية لضريبة الدخل والعقار هو عملية منظمة بنصوص القانون ومحددة في اطارها، تتم من خلال تقديم أدلة واتباع وسائل ذات علاقة بوجود واثبات واقعة أو حق متنازع عليه لكشف الحقيقة أمام الجهات المختصة قانوناً بنظر النزاع وتقييم مشروعية هذه الأدلة، وأيضاً أنَّ الإثبات في مختلف النزاعات والاعتراضات ونخص منها نزاعات ضريبة الدخل يتطلب شكلياً توفر بعض الشروط القانونية، مثلاً وجود القانون الذي ينظم عملية الإثبات وتقديم الأدلة القانونية، ووجود اطراف للنزاع وهو شرط متوفر بالأصل لأن النزاع بديهياً لا يخلو من اطراف يحددها النص القانوني، كذلك تحديد الجهات المختصة بنظر الاعتراض وهي تختلف بحسب طبيعة النزاع والقانون المعني، أخيراً توفر اسباب الاعتراض مع الأدلة القانونية التي تؤيد وتؤكد واقعة النزاع والادعاء بالحق.

وفي إطار نظر الاعتراضات على القرارات والاجراءات الإدارية لنزاعات ضريبة الدخل وحتى العقار، أنَّ الإثبات له اهمية واسعة النطاق نختصرها بأنه يمثل المظهر الخارجي للحق، ولا يوجد الحق بدون أدلة الإثبات أصلاً، والاثبات هو الأساس النظري والعملية للاعتراض على قرارات وأعمال مسؤولي وموظفي هيئة الضريبة، ويرتبط بالتعبير ان صح الاعتراض بحقيقة وجود الخطأ أو المخالفة للقانون وينتج عنه تحقق المسؤولية القانونية لهيئة الضريبة أو دافع الضريبة حسب اوضاع الإثبات وتوزيع عبء الإثبات، وبدون وسائل وادلة الإثبات أو مبادئه

القانونية لا يتحقق الاعتراض ولا تتحقق الغاية أو الهدف منه، فلا يكفي مجرد الاعتراف القانوني بحق الاعتراض على القرار أو العمل الإداري في التشريعات ونخص منها الضريبية، وأنما الموضوع يتصل قانوناً بوضع وطبيعة هذا الحق المتنازع عليه وعملية اثباته على أرض الواقع من خلال مجموعة وثائق ووسائل أو أدلة للإثبات لما يدعيه المعارض ضد الطرف الآخر، فضلاً عن أنَّ صحة الاعتراض وبقطع النظر عن توفر شروطه القانونية تعتمد على صحة الأقوال والأفعال والوثائق التي تقدم خلال عملية الإثبات، فالاعتراض يعتمد كلياً على إثبات الواقعة والحق المتنازع عليه ولا وجود للاعتراض بدونه.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أنَّ موضوع الإثبات في نزاعات الضرائب يأخذ أبعاداً دولية أيضاً ويتصل بحقوق الإنسان مع ضرورة تسهيل عملية الإثبات لدافع الضريبة من دون معوقات إدارية ضريبية، وأنَّ الفقه القانوني يختلف في تحديد من يتحمل عبء الإثبات بالأصل ولكن الرأي الراجح يستقر على أنَّ دافع الضريبة هو في الغالب من يتحمل بداية عبء الإثبات لأنه ينكر الظاهر والواقع في التقدير للدخل والضريبة⁽¹⁾، ونحن نتفق كلياً مع هذا المفهوم تحديداً.

فضلاً عما تقدم، نعتقد أنَّ أهمية الإثبات للحق المتنازع عليه في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل والعقار يرتبط بمبدأ المشروعية القانونية، وأيضاً الإثبات يساعد في تحقيق العدالة القانونية والاجتماعية لتحقيق المساواة وتوازن المصالح بين الأفراد والدولة، فمبدأ المشروعية القانونية يراد به خضوع جميع هيئات الدولة والأفراد لأحكام ونصوص القانون، وهو تعبير عن فكرة قانونية هي الخضوع التام للقانون من جانب الأفراد أو من جانب الدولة، أي خضوع الحاكمين والمحكومين للقانون وسيادته وعلو أحكامه وقواعده فوق كل إرادة⁽²⁾، إذ لا يكفي أنَّ يخضع الأفراد وحدهم للقانون في علاقاتهم الخاصة، بل من الضروري أنَّ

⁽¹⁾ حلمي محمد، القانون القضائي الخاص، بيروت، 1996، ص 105.

⁽²⁾ وسام صبار العاني، القضاء الإداري، الطبعة الأولى، دار السنهوري، بغداد، 2015، ص 9-10، انظر كذلك لطفاً لدى رمزي الشاعر، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986، ص 15. كذلك انظر سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة السادسة، 1991، ص 14. أيضاً راجع ماجد محمد الحلو، القضاء الإداري، الإسكندرية، 1987، ص 15 وما بعدها.

تخضع له أيضاً الهيئات الحاكمة في الدولة على نحو تكون تصرفات هذه الهيئات وأعمالها وعلاقاتها المختلفة متفقة مع أحكام القانون⁽¹⁾، وطالما كان الوضع القانوني بهذه الصيغة لسيادة القانون فإن عملية اثبات الحق وتقديم الأدلة القانونية يُعدُّ خير وسيلة وطريق فعال لإلزام وإجبار الجهة الإدارية لمراجعة أعمالها وتصحيح أخطاءها أو المخالفة بعد ثبوتها بما يحقق قانونية التصرف أو القرار الصادر، وبالنتيجة تصحيح ومشروعية العمل أو القرار الإداري وتحقيق مبدأ المشروعية القانونية وسيادة القانون، أما بخصوص علاقة الإثبات أو حق الدفاع وتقديم الأدلة بالعدالة القانونية والاجتماعية، فإن تطبيق وتنفيذ مبادئ الإثبات في مختلف القوانين ومن بينها قانون ضريبة الدخل والعقار يساعد في تحقيق العدالة القانونية التي تتضمن مساواة الأفراد أمام القانون وفي الحقوق والواجبات كلاً حسب قدرته وظروفه، وللعدالة بمنظورنا مفهوم واسع ليس من السهل تطبيقه بشكل تام تبعاً للمراكز القانونية والظروف المحيطة بالأفراد، فالعدالة بمفهومها الواسع تنصرف إلى مساواة الأفراد في الحقوق القانونية والاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، وأنَّ أي خلل يصيب هذه الجوانب يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة بالشكل الصحيح، ولعل وجود قواعد الإثبات أو على الأقل الاعتراف بحق الدفاع وحماية حقوق الأفراد مثلاً في قانون ضريبة الدخل والعقار أو قوانين أخرى يدعم الجانب القانوني للعدالة في المجتمع ويحقق التوازن بالمصالح العليا والخاصة، وبالتالي لا يمكن تصور تحقيق العدالة وتوازن المصالح والمساواة بدون حق الإثبات أو الاعتراض لحماية المراكز والمصالح القانونية أو المالية.

المطلب الثاني: عبء اثبات الحق وما يستلزم لمشروعية الإثبات من شروط ومبادئ قانونية.

في ظل أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي تتحدد الطبيعة القانونية للواقعة محل الإثبات أو الحق المتنازع عليه بمقدار الدخل الصافي الخاضع للضريبة وتحقق الدخل فعلاً وفقاً لنص المادة الثانية من نفس القانون الضريبي على الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ويتحدد هذا

¹ (مفلح عواد، البيئات في المواد المدنية والتجارية، ط2، عمان، 1994، ص22. كذلك راجع سليمان مرقس، اصول الإثبات وإجراءاته، ط1، دار الكتب القانونية، 1998، ص 14. أيضاً انور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الاسكندرية، 2005، ص 4، كذلك راجع لطفاً حول تفاصيل الموضوع ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة المفكر في كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد 11، ص 443-444.

المقدار استناداً إلى أحكام القانون الضريبي ومجموعة من الضوابط والتعليمات التي تنفذها الإدارة الضريبية بما تملكه من صلاحيات وسلطات قانونية، وانطلاقاً من هذا الأساس فإن كلا طرفي الاعتراض أو النزاع الضريبي يسعى جاهداً إلى اثبات مقدار الدخل الصافي تجاه الطرف الآخر بما يملكه ويقدمه من أدلة يفترض قانونيتها وتخضع في تقدير قوتها وصحتها إلى السلطة التقديرية للجهات المختصة.

وبرأينا فإن موضوع عبء الإثبات أو اثبات الواقعة محل الاعتراض يتصف بالتعقيد في كثير من النواحي ويتطلب الخبرة في التقييم ومعرفة الحقائق وكشف المعلومات أو الأدلة ربما الكاذبة من جانب الجهات الإدارية المعنية بنظر الاعتراض أو حل النزاع قضائياً، ويتوزع عبء الإثبات بين الطرفين كل بما يتوفر لديه من أدلة، فمثلاً يتمسك دافع الضريبة بالوثائق والتقارير الضريبية والمعلومات والوصلات للتعامل والتي يقدمها أمام هيئة الضريبة كدليل إثبات لمقدار الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة ناهيك عما يؤيد الخسائر والاعفاءات والتزيلات والسماحات القانونية بهدف تأكيد خلاف ما قرره هيئة الضريبة ولدحض تقديرها أو المغالاة فيه بإثبات وجود المخالفة القانونية في القرار الإداري، أو أن الدخل قد يكون معفي أصلاً وهذا ما يشجع ويدعو لتمسك المكلف بالاعتراض فعلاً لوجود فوارق بين قيمة الدخل وقيمة المبالغ المقدرة من الإدارة العامة للضرائب أو أن الدخل قد يكون معفي أصلاً وبذلك يكون الخضوع للضريبة متحفاً بحق المكلف فتكون الواقعة محل الإثبات هي عدم خضوع مصدر الدخل للضريبة وأن الحق المتنازع عليه يعبر عن مصدر الدخل المعفي بالأصل وأن فرض الضريبة عليه كان في غير محله ولا أساس له من الصحة، وبعبارة ثانية فإن الأصل بالحالة الأخيرة هي (براءة الذمة) للشخص وعلى من يدعي عكس هذا أن يثبت ويقدم الدليل وهنا نقصد جهة الإدارة الضريبية وهذا ما تقتضيه المبادئ والقواعد العامة للإثبات⁽¹⁾، أو قد يتمثل الاعتراض وتقديم الأدلة بإثبات صحة تقدير الدخل الصافي مع وجود مخالفة بتقدير الضريبة فقط، وبالمقابل فإن الواقعة

¹ (قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979، جريدة الوقائع العراقية رقم 2728 في 3-9-1979، الجزء 2، ص 140، المادة 6.

محل الإثبات أو الحق من طرف هيئة الضريبة تتمثل بإثبات عكس ما يدعيه المكلف مع تقديمها لأدلة الإثبات الممكنة لتأييد صحة تقديرها وكشف الحقائق، إلا في حالة ثبوت صحة ادعاء المكلف بعد الاعتراض فتعتمد إلى التصحيح والغاء أو تعديل القرار .

فعبء الإثبات للحق المتنازع عليه يتضمن في الغالب اثبات عكس ما يدعيه الطرف الآخر وهو يتوزع عادة بين طرفي النزاع الضريبي على الدخل فيما بين الجهة الإدارية ودافع الضريبة، فإذا اختار دافع الضريبة الحق بالاعتراض على قرارات الضريبة فإنه يعتبر الشخص الذي يقع على عاتقه اثبات عكس الظاهر أو الواقع في اثبات الخطأ أو المخالفة في تقدير الدخل الصافي وتقدير الضريبة الذي قامت به هيئة الضريبة، وعليه تقديم الدليل القانوني لإثبات عكس هذا التقدير في الواقع بأقل منه مثلاً، وهذا الوضع السابق بمنظورنا القانوني يتطابق مع مضمون قواعد قانون الإثبات العراقي وهي (البينة على من ادعى واليمين على من انكر، كذلك وكما هو معلوم ومعروف للمختصين فأَنَّ المدعي هو من يتمسك بخلاف الظاهر وإن المنكر للواقعة هو من سيتمسك بالوضع القائم أو الظاهر)⁽¹⁾.

وفيما يتعلق بشروط الإثبات للحق المتنازع عليه في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، فيمكن الاستدلال عليها من نصوص وأحكام قانون الإثبات العراقي نفسه لتوضيح الفكرة القانونية، فالشرط الأول للإثبات يقتضي (أَنَّ تكون الواقعة القانونية متنازع عليها فعلاً بين عدة اطراف أي أَنَّ يكون موضوع النزاع محلاً للإنكار من الخصم الآخر)، فلا يجوز لدافع الضريبة مثلاً أَنَّ يحتج بوقائع لا يمكن انكارها من هيئة الضريبة ولا تصلح أَنَّ تكون محلاً للنزاع أصلاً، وإنما يجب على دافع الضريبة لتحقيق غاية وهدف الاعتراض تقديم أدلة تنفي الواقعة وادعاء هيئة الضريبة، والشرط الثاني (أَنَّ تكون الواقعة القانونية محددة وممكنة الإثبات وغير مستحيلة)، فلا يجوز مثلاً أَنَّ يطالب دافع الضريبة خلال مرحلة الاعتراض بخصم خسائر الدخل بسبب الحريق من دون تقديم كشف من مركز الشرطة أو وثائق أخرى لتأييد حصول الحريق أصلاً فهذا موضوع يستحيل اثباته أو حصول سرقة للبضاعة ويعترض

⁽¹⁾ (المصدر السابق نفسه، الفقرات 1-2 من المادة 7.

المكلف على تقدير هيئة الضريبة على أساس عدم خصم الخسائر المتحققة من السرقة من دون اثبات واقعة السرقة أو من دون تقديم محاضر الكشف من الجهات المختصة التي تثبت حصول السرقة فعلاً ومقدار البضاعة المسروقة، أو أنَّ القانون الضريبي مثلاً ينص بصراحة على حكم قانوني يستخلص من مضمونه منع الاعتراض على موضوع محدد يتمسك دافع الضريبة به، وفي إطار الشرط الثالث (أنَّ يكون الإثبات متصلاً ومرتبباً بالواقعة أو بالحق المتنازع عليه)، فمثلاً إذا كان موضوع النزاع يخص عدم دفع الضريبة لسنة 2015 فلا يحق لدافع الضريبة أنَّ يعطي وثائق قانونية تؤيد استمراره المنتظم بدفع الضريبة لسنوات سابقة للسنة الضريبية 2015 لأن موضوع النزاع يخص تقدير الإيرادات السنوية أو الدخل الصافي لسنة 2015 بالذات وليس سنوات سابقة، أخيراً في الشرط الرابع (أنَّ تكون الواقعة المراد اثباتها منتجة فعلاً في اثبات الحق)، أي أنَّ يقدم دافع الضريبة أو هيئة الضرائب أدلة قانونية مقنعة أمام لجنة الاستئناف أو هيئة التمييز بما تؤكد وتؤيد ثبوت الحق في الواقعة المتنازع عليها ويحل موضوع النزاع وليس بقصد المماثلة وإضاعة الوقت، مثلاً تقديم تقارير ضريبية وصكوك ووصلات بيع وشراء جديدة أو محاضر كشف عن وجود سرقة أو حريق أو انقلاب السيارة التي تحمل البضاعة أو غرق المركب في البحر وغيرها⁽¹⁾.

فضلاً عما سبق من توضيح لمحاوَر هذا المطلب، نقول بأنَّ عملية الإثبات يحكمها عدة مبادئ قانونية هي ضرورة لصحة الإثبات أمام الجهات المختصة، وبنفس النهج السابق لشروط الإثبات، نعتقد من الأفضل الاستدلال عليها من مبادئ وأحكام قانون الإثبات العراقي النافذ حالياً ومحاولة تطبيقها في مجال الإثبات في مراحل الاعتراض عند فرض الضريبة على الدخل، ومن أهمها مبدأ (حياد القاضي بنظر النزاع من حيث عدم الانحياز إلى خصم ضد خصم آخر وغيرها)، وكذلك مبدأ (لا يجوز أنَّ يصنع الخصم دليلاً لنفسه وأنَّ الخصم لا يلتزم بأقوال وأفعال غيره وإنما يلتزم بأقواله وأفعاله والأدلة الصادرة عنه فقط، وأنَّ لا يصطنع دليلاً

⁽¹⁾ لمزيد من التفاصيل راجع هذه الشروط لدى عادل حسين، أحكام الالتزام، مكتبة الزهراء، 1997، ص 30. أيضاً انظر عبد الرزاق السنهوري، المصدر السابق، ص 64 وما بعدها. انور سلطان، المصدر السابق، ص 18. أيضاً راجع قانون الإثبات رقم 107 لسنة 1979، المصدر السابق، المادة 10.

لنفسه من تلقاء نفسه باستثناء حالة مسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون)، ومبدأ (مناقشة الأدلة للإثبات أي أن كل دليل يطرح في الدعوى أو النزاع لابد أن يناقش من قبل الخصم الآخر والسلطة التي تنظر النزاع)، والمبدأ الأخير في بحثنا هنا هو (لا يجوز الضغط وإجبار الخصم على تقديم دليل ضد نفسه مع استثناء حالة الضرورة التي تتضمن وجوب إبراز وتقديم أوراق أو مستندات ومحرمات تفيد القضية أو اثبات الحق المتنازع عليه فيجب تقديمها حتى وإن كانت تمثل دليلاً على مقدمها) ⁽¹⁾.

وإذا كانت هذه المبادئ السابقة هي ضرورية ولازمة لصحة الإثبات، فأنا نرى أن بعضاً منها قد لا يتحقق في النزاعات الضريبية ولا ينسجم مع طبيعة النزاع الإداري وتنظيم آلية الاعتراض بمقتضى قانون خاص وهو قانون ضريبة الدخل العراقي، وعلى سبيل المثال مبدأ حياد القاضي في نظر النزاع أو القضية، فمصطلح القاضي عام ويعبر عن الجهة التي تختص بنظر وحل النزاع لتحقيق العدالة، والجهة التي تنظر النزاع الضريبي على الدخل هي الإدارة الضريبية نفسها تحديداً في المرحلة الأولى من الاعتراض والتي يمتلكها قاضي عموماً في الغالب على أعمال وقرارات مسؤولي وموظفي هيئة الضريبة ⁽²⁾، وهنا ستكون هيئة الضريبة بتصورنا هي القاضي والخصم في ذات الوقت، وهي التي يجب عليها حل النزاع وإعادة النظر بالقرار الصادر منها ابتداءً، أيضاً يجب عليها الاعتراف بالخطأ أو المخالفة من خلال الإثبات، وهي التي تقيم أدلة الإثبات وتوفر الشروط القانونية واسباب الاعتراض في جميع مراحل الاعتراض لأنها تمثل المحطة الأولى للاعتراض ⁽³⁾، فما هي المعايير القانونية أو الضمانات التي يمكن الاستناد إليها لتحقيق الحياد والنزاهة خلال هذه المرحلة المهمة التي تعبر عن أساس بداية ممارسة حق الإثبات والدفاع عن المصالح المالية والقانونية للفرد المتضرر من قرار الإدارة؟ فنعتقد هنا من

⁽¹⁾ راجع لطفاً في ذلك لدى توفيق حسن، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1982، ص 16 وما بعدها. كذلك انظر مصطفى مجدي، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، 1994، ص 20 وما بعدها.

⁽²⁾ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، جريدة الوقائع العراقية رقم 2917
⁽³⁾ فلا يجوز تقديم الاعتراض إلى الجهات القضائية الضريبية مباشرة (لجان الاستئناف، هيئة التمييز) قبل تقديمه أولاً إلى هيئة الإدارة الضريبية، اسوة بالاعتراض في القانون الإداري أيضاً، وهذا ما تقضي به القرارات القضائية الاستئنافية ولهيئة التمييز في مجال الاعتراض في نطاق الضرائب على الدخل والعقار، راجع بهذا الاتجاه الكتاب السنوي للسنوات 1998-2004، الجزء الثاني، وزارة المالية-الهيئة العامة للضرائب-القسم القانوني، ص 77-78.

الصعب تحقق حياد الجهة التي تنتظر الاعتراض وتقييم أدلة الإثبات مقارنة بالجهات القضائية الضريبية في مراحل لاحقة مثل لجنة الاستئناف وهيئة التمييز، فمن الممكن تصور عدم اعتراف الإدارة الضريبية بالخطأ أو المخالفة، أما بخصوص المبدأ الثاني هو عدم جواز اصطناع الخصم دليلاً لنفسه ابتداءً، بالمقابل نلاحظ أنَّ قانون ضريبة الدخل ينص بصراحة على امكانية تقديم دافع الضريبة للدفاتر التجارية والسجلات أو حتى الوصولات للبيع والشراء وغيرها لغرض دعم الاعتراض والاثبات للحق المتنازع عليه وهي تخضع لما ورد فيها من معلومات للتدقيق في كل الاحوال، وفي حقيقة الامر أنَّ هذه الدفاتر التجارية تنظم وتكتب مسبقاً من دافع الضريبة أو حتى من احد الاشخاص العاملين لديه في النشاط التجاري أو الصناعي، فهي دليل من صنع المدعي أو الخصم وحسب الوضع القانوني لدافع الضريبة خلال مراحل الاعتراض والاثبات (1).

المبحث الثاني: الأساس القانوني للاعتراض على القرارات الضريبية للدخل والعقار

الإثبات أو حق الدفاع وادلتها القانونية له اساس في الدستور والقانون الضريبي على الدخل، هذا الأساس القانوني يتضمن مبادئ وأحكام عامة دستورياً، فضلاً عن نصوص خاصة في القوانين العراقية بشكل خاص ممثلاً بالقوانين الإدارية ضريبية، كذلك الإثبات له تنظيم خاص وادلة تنبع من خصوصية القانون الضريبي على الدخل واستقلالته في تنظيم الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية لضريبة الدخل، وسنوضح ذلك في المطلبين التاليين.

المطلب الأول: الأساس القانوني الدستوري للإثبات في التشريعات الإدارية الضريبية للدخل والعقار.

ابتداء وفيما يتعلق بالأساس الدستوري لحق الإثبات وتقديم الأدلة أو حق الدفاع بشكل عام، فإن أحكام ونصوص الدستور العراقي لسنة 2005 تضمن نصوص صريحة وعامة تحتوي في

¹ (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113-لسنة 1982 المعدل، المصدر السابق والمادة القانونية.

ثانيها ومفهومها على الاعتراف بحق الأفراد بالتقاضي والدفاع عن حقوقهم أمام الجهات المختصة وهي حقوق مكفولة لا يجوز العمل بخلاف أو عكس ما تقتضيه⁽¹⁾، وهذه المفاهيم بتصورنا تشتمل على نطاق واسع من الحقوق والحريات في الجانب القضائي أو ما يؤيد حق التقاضي والاعتراضات أو الطعون مع تقديم الأدلة لإثبات الحق وتكفل حق الإثبات خلال عملية الادعاء بالحق ووجود ظلم أو تعسف.

وتبعاً لأساس الإثبات وحق الدفاع دستورياً، فإن القوانين العراقية تضمنت أيضاً أحكاماً قانونية تنظم الاعتراض والطعن بالقرارات والإجراءات الإدارية وما يتصل به من حق للدفاع والاثبات انسجاماً وبالاتفاق مع النصوص الدستورية العراقية للدستور النافذ لسنة 2005، ولكن كان تنظيمها بصيغ قانونية مختلفة بالاعتماد على طبيعة النزاع والقانون الذي ينظم الاعتراض أو الطعن سواء كان النزاع مدنياً أم جزائياً أم إدارياً، مثلاً نخص منها بالتوضيح بعض القوانين الإدارية الأساسية التي تضمنت نصوصاً وأحكاماً تعترف بحق الاعتراض وتقديم الطعن إدارياً وقضائياً أمام جهات مختصة يحددها القانون مع الاختلاف في الشروط والاجراءات الشكلية والموضوعية، وهي من باب أولى تحتوي على تنظيم مسألة الإثبات للحق كيفية الدفاع عن المصالح، وهذا الاختلاف في التنظيم للاعتراض وحق الإثبات نظرياً وواقعياً يعتمد على نوع القرار الإداري الصادر والرابطة القانونية بين المعارض والجهة الإدارية وأيضاً حسب القانون الذي ينظم الاعتراض⁽²⁾، ومن هنا ومن خلال البحث نجد ان تشريعات الضريبة على الدخل والعقار مثلاً وعلى حد سواء قد جاءت أيضاً بتنظيم قانوني لحق الاثبات خلال مرحلة الاعتراض او التظلم الإداري وحتى القضائي لتحقيق نوع من التوازن ربما بين المصالح العامة

⁽¹⁾ دستور جمهورية العراق لسنة 2005، جريدة الوقائع العراقية رقم 4012 في 28-12-2005، ص 1، الفقرات ثالثاً ورابعاً من المادة 19، وغيرها.

⁽²⁾ انظر في هذا الخصوص مثلاً للتنظيم القانوني للاعتراض المتنوع في قانون مجلس شوري الدولة رقم 65 لسنة 1979، جريدة الوقائع العراقية رقم 2714 في 11-6-1979، الجزء 1، ص 660. أيضاً في قانون مجلس شوري الدولة رقم 17 لسنة 2013 التعديل الخامس لقانون مجلس شوري الدولة رقم 65 لسنة 1979، جريدة الوقائع العراقية رقم 4283 في 29-7-2013، ص 23. كذلك في قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991، جريدة الوقائع العراقية رقم 3356 في 3-6-1991، ص 87. راجع فضلاً عما تقدم تنظيم الاعتراض في قانون الخدمة المدنية رقم 24 لسنة 1960، جريدة الوقائع العراقية رقم 300 في 2-6-1960، الجزء 1، ص 8.

للدولة وبين المصالح الخاصة للأفراد أيضا مع التحفظ عن بعض الإخفاقات أو القصور التشريعي الذي سنوضح وسنشير الى البعض منه لاحقا في ثنايا بحثنا المتواضع هذا.

وفي إطار بحثنا، ربما قد يتساءل البعض من القراء الافاضل عن تضمين هذا المطلب لمصطلح (الإدارية) ضمن مصطلحات وعنوان المطلب أعلاه، وفي الواقع ان العنوان أو التسمية بهذا الوصف هو صحيح باعتقادنا القانوني المتواضع، لان التشريعات الضريبية انما حقيقة ومن خلال الاطلاع على مضمون نصوصها نجدتها تنظم عمل ونشاط هيئة الضريبة على الدخل وحتى ضريبة العقار كجهات إدارية بالأساس وهي تعمل في نشاط خدمي للضرائب لعموم افراد المجتمع أو اشخاصه المعنوية بحسب المكان الجغرافي والحاجة لهذه الخدمة وإقامة وسكن الافراد أو الأشخاص المعنوية.

في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل اشارة صريحة إلى التنظيم القانوني للاعتراض ويعترف به كحق للشخص الطبيعي أو المعنوي بتقديم طلب الاعتراض على اعمال وقرارات الجهات الإدارية التي تعمل في مجال الضريبة سواء كان الاعتراض إدارياً أم بصيغة استئناف لقرار الجهة الإدارية أم تمييزاً لقرارات لجان الاستئناف وفي ثلاثة مراحل أو وسائل متسلسلة ومنظمة في شروطها واجراءاتها والاثار التي تترتب بعد نظر ومراجعة العمل أو القرار ⁽¹⁾، ومن متابعة ودراسة النصوص القانونية للاعتراض في القانون الضريبي للدخل، نجد أنها تحدد آلية وأدلة للإثبات والتي تؤكد وتدعم اعتراض المدعي بالحق، وبشروط ادارية وقانونية واستيفاء مجموعة من الاجراءات التي تمثل حقوق وواجبات لكلا طرفي النزاع كضمانات قانونية لتحقيق العدالة وتوازن المصالح للدولة والأفراد على حد سواء، فلا يمكن الاعتراض بدون أدلة اثبات للدعاء بالحق.

اما في قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل فان المشرع العراقي الموقر ذهب بنفس الاتجاه السابق للاعتراف بحق الاعتراض أو التظلم من التقدير لكل من المكلف وحتى

⁽¹⁾ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113-لسنة 1982 المعدل، المصدر السابق، المواد القانونية 33-40.

السلطة المالية في قانون ضريبة الدخل في القانون المحدد سابقا في أعلاه، وباختصار شديد لما جاء في قانون ضريبة العقار من حيث شروط الاعتراض الإداري والتقدير فانه يتم عادة من قبل لجان التقدير وان وثائق التقدير والتخمين الخاصة بها يمكن الاستعانة والاستشهاد بها في حالة النزاع الإداري بل انها خير وأفضل دليل يؤيد صحة التقدير للضريبة على العقار، وان الاعتراض قد يكون إداريا امام لجان التدقيق ومن ثم الاعتراض يتحول الى قضائي امام ديوان ضريبة العقار⁽¹⁾، الا ان ما يلاحظ على مضمون نصوص قانون ضريبة العقار العراقي انها لم تكن بالتفصيل اللازم والكافي من الشفافية لشروط وإجراءات الاعتراض على ضريبة العقار بالمقارنة بالتفصيل الذي جاء به القانون الضريبي على الدخل.

المطلب الثاني: تصنيف أدلة الإثبات في عملية الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية لجهات الإدارة الضريبية

برأينا من الناحية القانونية وبالإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل، أن أدلة الإثبات للحق المتنازع عليه في إطار الاعتراض على قرارات واعمال مسؤولي وموظفي الجهة الإدارية الضريبية لضريبة الدخل تحديدا يمكن تقسيمها إلى أدلة تتعلق بدفعي الضرائب ويحتجون بها لإثبات حقوقهم بمقتضى النص القانوني، والقسم الآخر من الأدلة يقدم من جهة الإدارة الضريبية ضد ادعاء المكلفين، ولا يستطيع دافع الضريبة استخدامها في الغالب، وأن الأدلة القانونية لهيأة الضريبة تستند إلى الصلاحيات والسلطات التي يخولها قانون ضريبة الدخل للجهة الإدارية عند تقدير الدخل والضريبة والتي يمكن الاستدلال عليها من مراجعة نصوص القانون، وسنوضح ذلك على التوالي في الفرعين الآتيين.

¹ (في ذلك الاتجاه راجع لطفا نصوص قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد 256 في 9-11-1959، الجزء 1، المادة 15-20.

الفرع الأول: الأدلة الكتابية والمستندات أو الوثائق القانونية التي يقدمها دافع الضريبة⁽¹⁾:

في إطار تنظيم آلية الاعتراض وحل نزاعات الضرائب لم يشير قانون ضريبة الدخل العراقي الى تحديد الأدلة التي يقدمها دافع الضريبة بشكل صريح على سبيل الحصر وانما جاءت موزعة ومتنوعة على نصوص القانون الضريبي على الدخل في جانب الاعتراض الإداري والقضائي أيضاً، وقد تضمنت النصوص القانونية المعنية بالبحث هنا أنَّ دافع الضريبة يقدم لغرض الإثبات وتأييد الاعتراض ما يمتلكه من أدلة قانونية، مثل (الدفاتر والسجلات والبيانات...)، وهي بنظرنا تمثل أدلة كتابية ووثائق قانونية وليست شفوية، وتمثل الأدلة الكتابية أو المستندات القانونية عادة خير وسيلة لإثبات الحق خلال النزاع من جانب دافعي الضرائب لإثبات حقوقهم المالية والقانونية في حالة الاعتراض وفي كل المراحل سواء كان إدارياً أو قضائياً، مع توفر شروط قانونية تؤكد صحة المستندات المكتوبة من الناحية القانونية، علماً أنَّ الأدلة والمستندات المكتوبة تختلف من حيث قوتها القانونية لحسم موضوع النزاع، وهي تخضع لتقييم الجهة الإدارية التي تنظر الاعتراض أو يحددها القانون لحل النزاع قضائياً، وأنَّ اغلب الأدلة الكتابية والسندات أو الوثائق التي تتضمن بيانات عن نشاط المكلف والتي يحتج بها دافعي الضريبة في الغالب لإثبات الحق المتنازع عليه هي (التقارير الضريبية للكشف عن الدخل)، (الوصلات والوثائق القانونية والصكوك للبيع والشراء وغيرها من عمليات تتعلق بالنشاط التجاري أو الصناعي للمكلف)، (الدفاتر التجارية والسجلات التي توضح مقدار الدخل الحقيقي لدافع الضريبة وتكشف عن عمليات التبادل لنشاط المكلف التجاري والصناعي)، وسنحدث باختصار عن ذلك في ثلاثة جوانب.

الجانب الأول المتعلق بالتقارير الضريبية التي تخص الدخل الحقيقي وما يحصل عليه دافع الضريبة خلال فترة مزاولته للنشاط، وهي تعد إلزاماً قانونياً بنص التشريع الضريبي ويجب القيام به من قبل دافع الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، علماً اننا لم نجد أي تعريف بنص

⁽¹⁾ أدلة الإثبات المتنوعة يمكن الكشف عنها في قانون ضريبة الدخل العراقي، المصدر السابق، المواد القانونية 33-40.

صريح في قانون ضريبة الدخل العراقي لمصطلح التقرير الضريبي على الرغم من اهميته العملية في تحديد الدخول الحقيقية لدافعي الضرائب.

برأينا من خلال الاطلاع على محتوى نموذج التقرير الضريبي نفسه ونصوص التشريع الضريبي العراقي المتعلقة به يمكن القول أنَّ التقرير الضريبي هو نموذج لمستند أو محرر مكتوب يتضمن بيانات ومعلومات شخصية ومالية واجتماعية تتعلق بدافع الضريبة ومقدار الدخل الحقيقي، ويتضمن تحديد شكليات إدارية تتعلق بتاريخ وسنة التقرير والجهة الإدارية مع توقيع وختم هيئة الضريبة والموظف المختص بالتقدير، فضلاً عن حقول أخرى تتعلق بموضوع الموافقة على التقدير أو عدم الموافقة والرغبة بالاعتراض، أيضاً التقرير الضريبي هو قيام الاشخاص المكلفين بدفع الضرائب بإعطاء معلومات شخصية ومالية إلى هيئة الضريبة بموجب نموذج مكتوب مسبقاً والذي يكشف حقيقة الدخل المتحقق لدى دافعي الضرائب فعلاً والالتزامات المالية التي قاموا بإنفاقها للحصول على الدخل الصافي.

ونظراً لأهمية التقرير الضريبي في عملية الإثبات، نرى من الضروري الإشارة إلى بعض الأحكام المتعلقة به بهدف التوضيح، فواجب تقديم تقرير الضريبة قد يكون بناءً على إخطار من هيئة الضريبة المختصة نفسها ويرسل إلى دافع الضريبة والذي تكون فيه وبموجبه هيئة الضريبة متأكدة من خضوعه للضريبة وتحقق الدخل لديه أو تعتقد خضوعه للضريبة، ويتضمن الإخطار ضرورة حضور دافع الضريبة لغرض التحاسب الضريبي خلال 21 يوماً من تاريخ التبليغ أو الإخطار، كذلك أنَّ تقديم هذه التقارير الضريبة هي واجب قانوني على الاشخاص المسجلين أو غير المسجلين لدى هيئة الضريبة والمشمولين بالتحاسب الضريبي من تلقاء انفسهم دون حاجة للإخطار، بشرط أنَّ يقدموا تقاريرهم الضريبية قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية، ويجوز لهيئة الضريبة تمديد مدة تقديم التقارير الضريبية بما تراه مناسباً للتحاسب الضريبي⁽¹⁾، فضلاً عن ذلك فمن واجب صاحب العمل والعمال تقديم تقارير ضريبية عن دخولهم إلى هيئة الضريبة، كما يجب على دوائر الدولة أنَّ تقدم ما لديها من معلومات ووثائق تتعلق بالدخول

⁽¹⁾ قانون ضريبة الدخل العراقي، المصدر السابق، المادة 27.

المتحقة فعلاً بناء على طلب من هيئة الضرائب بما يخدم عمليات تقدير الدخل وفرض الضريبة وتطبيق أحكام القانون الضريبي على الدخل⁽¹⁾.

إنَّ التقرير الضريبي باعتقادنا مشابه لمصطلح قانوني آخر أيضاً في قانون الإثبات العراقي وهو الاقرار أو الاعتراف، الذي يقصد به اعتراف وإخبار الشخص أمام المحكمة أو الجهة المختصة بحق عليه يعود لشخص آخر، وهذا المعنى يختلف تماماً عن الاقرار الجزائي⁽²⁾، أما التقرير الضريبي فيمثل اعتراف وإقرار من دافع الضريبة بما عليه من حقوق لمصلحة الدولة، ولكن هذا الاعتراف بتصورنا غير قضائي بالتحديد وهذا ما يتطابق مع قواعد قانون الإثبات العراقي التي تؤكد أنَّ الإقرار يمكن أنَّ يكون خارج المحكمة وغير قضائي⁽³⁾.

وبالنسبة إلى القوة القانونية للتقرير الضريبي، فإنَّ مراجعة نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل تدل صراحة إلى أنه يُعدُّ وثيقة مكتوبة ومهمة خلال عمليات تقدير الدخل والضريبة إلا أنه خاضع في كل الاحوال للفحص والتدقيق من هيئة الضريبة فلها أنَّ تقبل التقرير الضريبي أو لا تقتنع به وترفضه، وفي حالة الرفض يتم تقدير الدخل على اساس المعلومات التي تتوفر لدى هيئة الضريبة عن نشاط دافع الضريبة أو عن طريق الاستفسار من الغير أو الاطلاع على النشاط التجاري أو الصناعي ميدانياً بالانتقال إلى مكان العمل وغيرها من الوسائل الاخرى للكشف عن حقيقة الدخل الصافي⁽⁴⁾، وبتصورنا أنَّ التقدير الضريبي الذي تجريه وتنفعه الإدارة الضريبية من جانبها في الحالة الاخيرة يخضع للاعتراض أيضاً مع وجوب تقديم أدلة واسباب للاعتراض من دافعي الضريبة لإثبات وجود المخالفة أو

⁽¹⁾ قانون ضريبة الدخل العراقي، المصدر السابق، المادة 28.
⁽²⁾ قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979، المصدر السابق، أيضاً لمزيد من التفاصيل حول تعريف الاقرار راجع حيدر نجيب احمد، بحث في الاقرار والاعتراف كدليل في تحديد المسؤولية المدنية والجزائية، مجلة ديالى، كلية التربية، عدد 30، 2008، انظر في ذلك رجاء لدى عصمت عبد المجيد بكر، الوجيز في شرح قانون الإثبات، بغداد، 1997، ص 143.

⁽³⁾ قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979، المصدر السابق، الفقرة 2-من المادة 59.

⁽⁴⁾ قانون ضريبة الدخل العراقي لرقم 113 لسنة 1982 المعدل، المصدر السابق، المادة 30.

الخطأ أو حتى المغالاة في تقدير قيمة الضريبة أو الدخل أو ربما ينصب الاعتراض على تعسف الإدارة في التقدير واستغلال سلطاتها وصلاحياتها في التقدير.

وبمنظورنا القانوني المتواضع، نرى انه في حالة الاقتناع بالتقرير الضريبي وتقدير الدخل على اساس المعلومات التي تذكر فإنه سيُعدُّ هذا دليلاً قاطعاً ونهائياً على اثبات حقيقة الدخل ويُعدُّ حجة قانونية يمكن لدافع الضريبة أو حتى هيئة الضرائب التمسك بها كوسيلة للإثبات حسب الاحوال والمراكز القانونية لطرفي النزاع خلال عمليات ومراحل الاعتراض، باستثناء حالة نص عليها القانون الضريبي على الدخل صراحة وهي حالة الرجوع لهيئة الضريبة على دخل دافع الضريبة وتقدير مبالغ اضافية اخرى لوجود وثبوت وقائع مادية لدى هيئة الضريبة بضمنها الاخبار التحريري تؤكد تحقق دخل اضافي بعد التقدير الذي حصل على اساس التقرير الضريبي النهائي في السابق، وباعتقادنا في الحالة الاخيرة أنه يجب على السلطة المالية اثبات واقعة وجود المبالغ الاضافية الخاضعة للتقدير من جديد فعلاً في حالة اعتراض دافع الضريبة والاحتجاج بالتقرير الضريبي النهائي الذي تم تقدير الدخل نهائياً على اساسه.

فضلاً عما تقدم، أنَّ الاطلاع على محتوى التقرير الضريبي نلاحظ أنَّ التقرير الضريبي يتضمن معلومات كاملة عن دخل دافع الضريبة ولكن بتدخل من هيئة الضريبة، أي أنها تتدخل في عملية كتابة هذه المعلومات من خلال اضافات كتابية بالتواقيع أو الاختام للموظفين المختصين المشرفين على عملية كتابة التقرير، وبالتالي فان التقرير الضريبي طالما كان يكتب أمام جهة رسمية وموظف ضريبي رسمياً ويتضمن توقيعات واختام الجهة الإدارية المختصة فيكون محرراً رسمياً ويمكن الاحتجاج به تجاه الغير من الناس استناداً إلى نصوص قانون الإثبات العراقي، إلا إذا كان هناك طعن بالتزوير للسند الرسمي أي (التقرير الضريبي) ⁽¹⁾، وفي كل الاحوال فإنَّ التقرير الضريبي يخضع إلى التدقيق بشكل عام ومدى مطابقتها مع الواقع وما يتوفر لدى هيئة الضريبة من معلومات عن نشاط دافع الضريبة ثم يتم اجراء التقدير للدخل والضريبة، فتقييم

¹ (قانون الإثبات العراقي رقم 107-لسنة 1979، المادة 22.

القوة القانونية للتقرير الضريبي كدليل اثبات من الجهة المختصة بنظر الاعتراض يخضع لسلطتها التقديرية⁽¹⁾.

فيما يتعلق بالجانب الثاني وهو الوصولات والوثائق القانونية وكذلك الصكوك، فهي تعد من أهم أدلة الإثبات الكتابية التي اشارت إليها نصوص القانون الضريبي خلال مراحل الاعتراض الضريبي، وهي طريق مهم لدافعي الضريبة في اثبات عمليات البيع والشراء والنفقات خلال مزاوله النشاط التجاري والصناعي، وأنَّ قانون ضريبة الدخل العراقي لم يشترط خلال مراحل الاعتراض أن يقدم دافع الضريبة الدفاتر والسجلات التجارية فقط، وإنما يجب أن يقدم كل ما لديه من وثائق قانونية يمكن من خلالها اثبات صحة اسباب الاعتراض، هذا ما يتضح من خلال الاطلاع على نص الفقرات 1/مادة 33 و 1/مادة 35 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، علماً أنَّ القانون لم يوضح القوة القانونية لهذه الوثائق سواء كانت رسمية أم عادية وهذا ما يدفعنا للبحث في القواعد العامة للإثبات لمعرفة القوة القانونية لهذه الوثائق وكيفية الاحتجاج بها كدليل للإثبات.

فإذا كانت هذه الوثائق القانونية والوصلات المكتوبة قد تمت أمام موظف عام حكومي فهي إذاً محررات ومستندات مكتوبة ورسمية وتكون لها حجة قانونية تجاه الغير سواء هيئة الضريبة أم أي جهة أخرى إلا إذا طعن بها بالتزوير، وهذا ما تقرره القواعد العامة لقانون الإثبات العراقي⁽²⁾، أما إذا كانت هذه المحررات لا تتوفر منها إلا نسخة مصورة فتكون لها نفس القوة القانونية للمحرر الرسمي الاصيلي ولكن بشروط قانونية مثل عدم وجود شك في المظهر الخارجي للنسخة المصورة وكانت مصادقاً عليها من الموظف المختص ومطابقة للمحرر الاصيلي أو تثبت صحتها من خلال مطابقتها مع الاصل وغير ذلك⁽³⁾، لكن إذا كانت هذه الوثائق والوصلات كتبت من دافع الضريبة نفسه أو نظمت من اشخاص اخرين دون أن يكون كتابتها

⁽¹⁾ قانون ضريبة الدخل العراقي لرقم 113-لسنة 1982 المعدل، المصدر السابق، المادة 30.

⁽²⁾ قانون الإثبات العراقي رقم 107-لسنة 1979، المصدر السابق، المادة 22.

⁽³⁾ أنَّ موضوع اثبات صحة السندات الرسمية وغير الرسمية من المواضيع المعقدة والواسعة جداً ولا يتسع لها بحثنا هذا، ويراجع في موضوع اثبات صحة وقانونية السندات الرسمية وغير الرسمية نفس المصدر السابق.

أمام جهة حكومية أو موظف حكومي عام فهي تعد محررات ومستندات عادية يقع عبء اثبات صحتها على دافع الضريبة، وتقضي القواعد القانونية للإثبات باختصار أنَّ السندات والمحررات العادية يجب أن تتوفر فيها شروط محددة حتى تكون حجة على الغير مثلاً أن تحتوي على تاريخ ثابت، وجود توقيعات وأختام موظف حكومي أو قاضي، صدور السند أو المحرر المكتوب قبل حصول حادثة معينة وغير ذلك، كذلك فإنَّ الرسائل والبرقيات التي تحمل توقيع صاحبها الأصلي يكون حكمها نفس حكم السندات العادية⁽¹⁾، وخلاصة القول لما سبق، في كل الاحوال فإنَّ السند أو المحرر المكتوب سواء كان رسمياً أم عادياً ويتعلق بممارسة النشاط ومقدار الدخل الحقيقي لدافع الضريبة يجب التأكد من صحته قانوناً حتى يكون حجة قانونية في الإثبات تجاه الغير، فيقع عبء اثبات صحة السندات الرسمية والعادية على دافع الضريبة مع ضرورة توفر قناعة هيئة الضريبة بقانونية هذه السندات.

في الجانب الثالث وهو الدفاتر التجارية، هي أيضاً من طرق ووسائل الإثبات المعتمدة في مجال الاعتراضات الضريبية، وقد أحاطها المشرع العراقي بنظام قانوني خاص يسمى (نظام مسك الدفاتر التجارية) الذي صدر استناداً إلى الفقرة 1/ المادة 60 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ويتضمن كيفية تنظيم الدفاتر التجارية وشروط صحتها من الناحية القانونية، وقد أشار القانون الضريبي على الدخل إلى الدفاتر التجارية كطريقة للإثبات ودعم اسباب الاعتراض على اعمال المسؤولين في هيئة الضريبة، وبتصورنا فإنَّ تقديم الدفاتر التجارية كدليل اثبات أمام هيئة الضريبة، هو استثناء على مبدأ الإثبات الذي ينص على عدم جواز اصطناع الشخص لنفسه دليلاً في الإثبات وكما اشرنا لهذا الرأي مسبقاً في إطار المبحث الأول.

وعلى اساس أنَّ الدفاتر التجارية تعد دليلاً للإثبات، فلا بد من الاشارة إلى بعض أحكامها التي تؤكد أهميتها في هذا المجال، فهي تنقسم إلى عدة انواع محددة قانوناً مع السماح بتنظيم

⁽¹⁾ قانون الاثبات رقم 107 لسنة 1979، المصدر السابق، المادة 26.

الاجراءات التجارية باستخدام الحاسبة (الكمبيوتر) بشروط قانونية⁽¹⁾، وتنظم هذه الدفاتر باللغة العربية مع امكانية تقديمها للمحاسبة الضريبية باللغة الانكليزية و مترجمة للعربية مصدقة، ويجب أن تكون خالية من الشطب أو الحك أو المسح وغيرها⁽²⁾، فضلاً عن ذلك فإن دافع الضريبة عليه الاحتفاظ بها ولا يجوز اتلافها لمدة محددة أو يأخذ موافقة السلطة المالية، والاحتفاظ بها يكون في محل عمل دافع الضريبة أو مكان اخر تعلم به السلطة المالية⁽³⁾، مع تحديد المشرع العراقي لثلاث فئات من الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذين يجب عليهم تنظيم دفاتر أو سجلات تجارية بأوضاع قانونية مختلفة⁽⁴⁾، والدفاتر التجارية مهمة جداً في التحاسب الضريبي لمعرفة الدخل الحقيقي، كما أن القانون الضريبي العراقي عن مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية ويعاقب عليها بالغرامة، علماً أن لجنة الاستئناف الضريبية تنظر بهذه المخالفات ويمكن أن تحيل القضية إلى المحكمة المختصة لاستبدال الغرامة بالحبس⁽⁵⁾.

أما عن القوة القانونية للدفاتر التجارية في اثبات الحق، فإن قانون ضريبة الدخل العراقي لم يوضح حجية الدفاتر التجارية في الإثبات، باستثناء أن المشرع الضريبي على الدخل جعلها تكليفاً وواجباً على دافع الضريبة تنظيمها وفقاً للقانون فضلاً عن عدّها من وسائل وطريقة للإثبات ودعم اسباب الاعراض الضريبي، ونرى في هذا الجانب أن الدفاتر التجارية هي محررات عادية وليست رسمية لأن من يقوم بكتابتها وتنظيمها والتوقيع عليها في الغالب هو دافع الضريبة نفسه أو قد يقوم بكتابتها العمال الذين يعملون لدى صاحب العمل ولم تكتب أمام موظف حكومي وهذا ما تؤكد قواعد قانون الإثبات العراقي في تقسيم وتعريف انواع المحررات

⁽¹⁾ راجع لطفاً في ذلك نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم 2 لسنة 1985، جريدة الوقائع العراقية عدد 3030 في 1-28-1985، ص 53، المادة 1.

⁽²⁾ المصدر السابق نفسه، المادة 2.

⁽³⁾ المصدر السابق نفسه، المادة 4.

⁽⁴⁾ المصدر السابق نفسه، المادة 7. راجع أيضاً في الموضوع نفسه في نظام رقم 2 لسنة 2013 التعديل الأول لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985، المادة 1، 7. كذلك راجع طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر-جامعة الموصل، كتاب، بدون سنة نشر، ص 245.

⁽⁵⁾ قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، المصدر السابق، الفقرة 2 من المادة 39 حول استبدال الغرامة بالحبس والفقرة 3 من اولا من المادة 56 منه حول الغرامة.

المكتوبة وبذلك تكون محرر عادي لا رسمي⁽¹⁾، وبالتالي يقع عبء اثبات صحتها على دافع الضريبة في حالة انكار هيئة الضريبة لبعض أو كل المعلومات المكتوبة في الدفاتر التجارية، وقد تعد حجة لمصلحته أو عليه⁽²⁾، وأنَّ عملية تقييم صحة الدفاتر التجارية والسجلات بتصورنا عملية صعبة ومعقدة تتطلب الخبرة والتعامل بحسن النية مع دافع الضريبة بخصوصها حتى تكون لها حجة قانونية تكشف حقيقة الدخل وتكون دليلاً للإثبات أمام الجهات المختصة بالتقدير والتقييم.

الفرع الثاني: وسائل وأدلة الإثبات الخاصة بالادارة الضريبية وفقاً للقانون :

في هذا المجال نعتقد أنَّ الاصل في النزاعات هو براءة الذمة من الدَيْن وهذا ما تقرره قواعد الإثبات⁽³⁾، بالتالي على هيئة الضريبة اثبات واقعة انشغال ذمة دافع الضريبة بالدَيْن الضريبي وعدم براءة ذمته من هذا الموضوع، أي أنَّ هيئة الضريبة استناداً إلى هذه الفكرة القانونية عليها اثبات أنَّ دافع الضريبة المعترض على التقدير هو من الاشخاص المشمولين بدفع الضريبة مع تحقق الدخل لديه فعلاً وأنه يخضع للضريبة في ذات الوقت طبقاً لأحكام القانون الضريبي على الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، أي أنَّ الدخل موضوع التقدير غير معفي من الضريبة.

وبمنظورنا القانوني، لعل من أهم الوسائل والطرق المعتمدة في الإثبات لمصلحة هيئة الضريبة ضد دافع الضريبة المعترض هي صلاحياتها وسلطاتها في الكشف عن الدخل ومحاسبة المكلفين والتي تتوزع في نفس القانون الضريبي على الدخل وعلى نطاق تفصيلي قد يكون متشابكاً ومعقد أحياناً وواسع من الناحية القانونية والمالية، مثلاً (الاعتماد على الفحص الضريبي الذي يمثل طريقاً ووسيلة مهمة لكشف الحقائق ومقدار الدخل الصافي، تقديم القوائم المالية والدفاتر التجارية لدافع الضريبة، نتائج الاطلاع على نشاط دافع الضريبة بكل التفاصيل التي تتعلق بهذا النشاط، الكشف الميداني بالانتقال لمكان عمل دافع الضريبة والتفتيش والتحري والتحقق عن مقدار الدخل، إضافة الى المقارنة بين نشاط دافع الضريبة ونشاط اشخاص اخرين

¹ قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979، المصدر السابق، المادة 25.

² هذا ما تؤكد نصوص قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979، المصدر السابق، المواد القانونية 28-29-30.

³ المصدر السابق، المادة 6.

في نفس الفترة الزمنية للتقدير لكشف الدخل الحقيقي، الاعتماد على الاستفسارات والمعلومات الموثقة المتوفرة لدى هيئة الضريبة مثلاً عن طريق الاخبار⁽¹⁾، علماً أنَّ كل هذه الصلاحيات السابقة منصوص عليها في نفس قانون الضريبة على الدخل وتصلح أنَّ تكون أدلة إثبات بيد هيئة الضريبة لإثبات مقدار الدخل الحقيقي والمحافظة على حق الدولة المالي من الضياع وإثبات عكس ما يدعي به دافع الضريبة أحياناً بقصد التهرب من دفع كل أو جزء من مبلغ الضريبة، وأنَّ دافع الضريبة باعتقادنا لا يستطيع استخدام الأدلة السابقة، وعليه أما الاعتراف بها أو انكارها وتقديم الدليل لإثبات عكسها وإقناع الجهة الإدارية الضريبية المختصة بأقواله والأدلة التي يقدمها، وهذا ما تقتضيه أيضاً القواعد العامة للإثبات بشكل عام في مجال حل النزاعات أو في حالة تقديم الطعون على وجه الخصوص.

ونضيف لما تقدم وفي إطار النصوص القانونية الضريبية التي تتعلق بالاعتراض على الاجراءات والقرارات الإدارية، أنَّ القانون الضريبي العراقي على الدخل لم يشر بنصوص صريحة في تنظيم آلية الاعتراض إلى أدلة الإثبات الأخرى مثل (الشهادة، اليمين، القرائن القانونية والقضائية، المعاينة، الخبرة) بعدها أدلة قانونية لإثبات الحق المتنازع عليه في تنظيم مراحل الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية الضريبية إدارياً أو قضائياً⁽²⁾، وهي بمنظورنا القانوني تعد ضرورية في اثبات الحق المتنازع عليه عند حل النزاعات الضريبية إذا دعت الحاجة وكشف الحقائق لاستخدامها كأدلة للإثبات في نزاعات الضريبة على الدخل، ولذلك نعتقد أنَّ مثل هذه الأدلة السابقة من الممكن استخدامها طالما كانت وسائل يمكن من

⁽¹⁾ كذلك تتحدد مكافأة مالية للمخبرين وموظفي الضرائب الذين يقدمون معلومات عن مصادر دخل دافع الضريبة لكشف الدخل الحقيقي وفقاً للتعليمات المالية رقم 16 لسنة 2000، منشورة في الوقائع العراقية عدد 3862 في 22-1-2001، ص 45-46، كذلك راجع المادة 54 من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تضمنت منح مكافأة نقدية للشخص المخبر لا تتجاوز 30% من قيمة الضريبة المتحققة عن الاخبار عن حقيقة الدخل.

⁽²⁾ دليل الخبرة هو من الأدلة المعتمدة من قبل لجان الاستئناف وهيئة التمييز، وهذا ما يثبت من خلال مراجعة الكثير من القرارات القضائية الاستئنافية والتمييزية والتي تتعلق بتقدير الضريبة والدخل وخصوصاً في حالات نشوء الاعتراض أو النزاع الضريبي.

خلالها الوصول إلى الحقيقة وإثبات الحق، ولا يوجد نص قانوني في التشريع الضريبي على الدخل يمنع استخدامها صراحة أو ضمناً، وهي في ذات الوقت لا تتعارض مع موضوع النزاع الضريبي طالما تكشف الحقائق، وفي ذات الوقت أيضاً يمكن عدم الأخذ ببعض هذه الأدلة من جانب القاضي أو رئيس لجنة الاستئناف أو هيئة التمييز لعدم حصول القناعة من هذه الأدلة أو عدم قبولها لأنها لا تتسجم وطبيعة النزاع الضريبي، علماً أنّ مثل هذه الأدلة هي وسائل مهمة ومستخدمة في عملية الإثبات بنظر الفقه القانوني، وكذلك أمام القضاء الضريبي بالتحديد في تشريعات ضريبة لدول أخرى مثل الأردن وسوريا⁽¹⁾.

الخاتمة

أولاً: الاستنتاجات:

1- تعترف اغلب التشريعات لدول العالم بحق الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية، ومن هذا الحق ينشأ الحق للأفراد والجهات الإدارية بالدفاع والاثبات لتحقيق التوازن بالمصالح وحماية الحقوق المالية والقانونية في مجال نزاعات الضريبة على الدخل .

2- ان الية حق الاعتراف تكون وفقاً للقانون بما نص عليه من مدة وشروط واجراءات وهي من نظام العام لا يجوز التنازل او التخلي عنها بما يكفل حق المساواة والعدالة والشرعية القانونية .

¹ راجع بخصوص اعتماد هذه الأدلة في الإثبات ضمن حل نزاعات الضرائب والاعتراضات عارف منور عبد الرحمن، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم 57 لسنة 1985، بحث منشور في مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 20، عدد 2، 2012، ص 668 وما بعدها. أيضاً بخصوص اعتماد الشهادة كدليل في الإثبات انظر سالم الشوابكة وعبد الرؤف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص 309 وما بعدها. وبتصورنا أنّ دليل الشهادة وغيره من الأدلة لها مصطلحات مشابهة في صلاحيات وسلطات هيئة الضريبة لكشف وإثبات مقدار الدخل الحقيقي، مثل سؤال الاشخاص الذين تتوفر لديهم معلومات عن دخل المكلف أو حتى الاخبار وغيرها، مع تحفظنا على مفهوم الشهادة واجراءات أو شروط تقييم صحتها والاعتماد عليها في الإثبات.

ثانياً: التوصيات:

تقتضي قاعدة الدقة والوضوح في صياغة التشريع الضريبي تحديد وسائل الدفاع والادلة اللازمة لذلك لكافة المراحل لتنظيم الية الاعتراف على قرارات مسؤولي الضريبة وموظفيها يتمكن المكلف من معرفة ما له وما عليه من حقوق والالتزامات خلال مراحل الاعتراض ، لذلك نرى ضرورة تعديل نصوص قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل وقانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل بما ينسجم مع واقع الاعتراض تحقيقاً للعدالة اجتماعية قانونية بهذا صدد عموماً وبما يكفل اضافة نصوص وقواعد خاصة توضح نظاماً قانونياً متكامل للشروط الاثبات واجراءات تقديم الادلة والمعايير القانونية لقبولها او اهمالها من جانب هيئة الضريبة لان ذلك يتعلق بالحقوق المالية للدولة وللأفراد ومثال ذلك شهادة الشهود ومراسلات البريد الالكتروني وغيرها وإشارةً للادلة الاثبات بشكل لا يدع مجالاً للشك والاجتهاد لاثبات الحق .

المصادر

أولاً: المؤلفات والكتب القانونية:

- (1) الكتاب السنوي للمبادئ القانونية في أحكام قرارات الهيئة التمييزية واللجان الاستئنافية وديوان ضريبة العقار للسنوات 1998-2004، الجزء الثاني.
- (2) انور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الاسكندرية، 2005.
- (3) أحمد نشأت، رسالة الإثبات، الجزء الأول، الطبعة السابعة، دار الفكر العربي، 1972.
- (4) توفيق حسن، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 1982.
- (5) حلمي محمد، القانون القضائي الخاص، بيروت، 1996.
- (6) رمزي الشاعر، مسؤولية الدولة عن اعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1986.
- (7) رمضان صديق، انتهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق قوانين الضريبة والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 2006.
- (8) سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة السادسة، 1991.
- (9) سليمان مرقس، اصول الإثبات واجراءاته، دار الكتب القانونية، الطبعة الأولى، 1998.

- (10) شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004.
- (11) طاهر الجناحي، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر-جامعة الموصل، بدون سنة نشر.
- (12) عصمت عبد المجيد بكر، الوجيز في شرح قانون الإثبات، بغداد، 1997
- (13) عادل حسين، أحكام الالتزام، مكتبة الزهراء، 1997.
- (14) عبد القادر الثعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، 2002.
- (15) عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، دار النهضة العربية، القاهرة.
- (16) ماجد محمد الحلوة، القضاء الإداري، الاسكندرية، 1987.
- (17) مصطفى كمال، اصول اجراءات القضاء الإداري، القاهرة، 1978.
- (18) مصطفى مجدي، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، 1990
- (19) مفلح عواد، البيانات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، عمان، 1994.

ثانياً: البحوث القانونية:

- (1) حيدر نجيب احمد، الاقرار والاعتراف كدليل في تحديد المسؤولية المدنية والجنائية، مجلة ديالى، كلية التربية، عدد 30، 2008.
- (2) ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، مجلة المفكر في كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد 11.
- (3) سالم الشوابكة، عبد الرؤف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006.
- (4) عارف منور عبد الرحمن، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم 57 لسنة 1985، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 20، عدد 2، 2012.
- (5) نجم الاحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، عدد 3، 2013.

ثالثاً: الدساتير والقوانين والأنظمة والتعليمات:

- (1) دستور جمهورية العراق لسنة 2005، جريدة الوقائع العراقية رقم 4012 في 28-12-2005،
- (2) قانون الخدمة المدنية رقم 24 لسنة 1960، جريدة الوقائع العراقية رقم 300 في 2-6-1960، الجزء 1.
- (3) قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979، جريدة الوقائع العراقية رقم 2728 في 3-9-1979، الجزء 2.
- (4) قانون مجلس شورى الدولة رقم 65 لسنة 1979، جريدة الوقائع العراقية رقم 2714 في 11-6-1979، الجزء 1.

- (5) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، جريدة الوقائع العراقية رقم 2917 في 12-27-1982 الجزء الثاني.
- (6) قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991، جريدة الوقائع العراقية رقم 3356 في 3-1991-6.
- (7) قانون مجلس شورى الدولة رقم 17 لسنة 2013 التعديل الخامس لقانون مجلس شورى الدولة رقم 65 لسنة 1979، جريدة الوقائع العراقية رقم 4283 في 29-7-2013.
- (8) نظام رقم 2 لسنة 2013 التعديل الأول لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985.
- (9) نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم 2 لسنة 1985، جريدة الوقائع العراقية عدد 3030 في 1-28-1985.
- (10) التعليمات المالية رقم 16 لسنة 2000، منشورة في الوقائع العراقية عدد 3862 في 22-1-2001.