



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الأنبار
كلية القانون والعلوم السياسية
قسم القانون

دور الرقابة الضريبية في التحصيل الضريبي (دراسة مقارنة)

رسالة مقدمة من الطالبة
صدي إبراهيم جبار عيسى الفهداوي

إلى مجلس كلية القانون والعلوم السياسية بجامعة الأنبار
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في القانون

بإشراف
أ.م.د. عباس مفرج الفحل

٢٠٢٠م

١٤٤١هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة هود: آية، ٨٨.

إقرار المشرف

أشهد أن هذه الرسالة الموسومة بـ (الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة) جرت بإشرافي في كلية القانون والعلوم السياسية - قسم القانون/ جامعة الأنبار وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في (القانون العام).

التوقيع :

الاسم : أ.م. د عباس مفرج الفحل

التاريخ : / / ٢٠٢٠

إقرار الخبير اللغوي

أشهد أن هذه الرسالة الموسومة بـ (الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي_ دراسة مقارنة) تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد من أخطاء لغوية وتعبيرية؛ وبذلك أصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة قدر تعلق الأمر بالأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع:

الاسم

التاريخ : / / ٢٠٢٠

إقرار الخبير العلمي

أشهد أن هذه الرسالة الموسومة بـ (الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة مقارنة) المقدمة من الطالبة (صدى إبراهيم جبار عيسى الفهداوي) في كلية القانون والعلوم السياسية/ قسم القانون/ جامعة الأنبار، تمت مراجعتها وأصبحت مؤهلة للمناقشة قدر الأمر بالسلامة العلمية.

التوقيع:

الاسم:

التاريخ : / / ٢٠٢٠

إقرار رئيس القسم

استناداً إلى التوصيات المقدمة من المشرف، والمقوم اللغوي، والمقوم العلمي، ومقرر الدراسات العليا، أشرح الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم:

التاريخ: / / ٢٠٢٠

إقرار مقرر الدراسات العليا

استناداً إلى التوصيات المقدمة من المشرف، والمقوم اللغوي، أرشح هذه الرسالة للمناقشة.

التوقيع:

الاسم:

التاريخ: / / ٢٠٢٠

إقرار لجنة المناقشة

الإهداء

إلى مَنْ أَدْعُو الله أَنْ يطِيلَ بقاءه في خيرٍ وعافية، وأن يُلبسه ثوبَ الصحة والعافية،
ويُمتعني ببرّه وردّ "جميله"، أهديه ثمرة من ثمار غرسه... أبي

إلى خيمة الحنان وغيمة المكان، التي تحمل لي دائماً بين يديها دعاء متصلاً بالسماء،
إليكِ فطرة في بحرك العظيم، حباً وطاعةً وبرّاً... أُمي

إليكُم أصدقائي، إلى من تحلّوا بالإخاء، وتميزوا بالوفاء والعطاء، إلى ينابيع الصدق
الصافي، إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت، إلى من كانوا
معي على طريق النجاح والخير.

إليكُم جميعاً أهدى هذا العمل المتواضع...

الباحثة



الشكر والعرفان

اشكر الله أولاً وأخراً الذي وفقني لإكمال هذه الرسالة، ثم أتقدم بالشكر الجزيل لإدارة كلية القانون التي منحتني الفرصة للقيام بهذا البحث، وأخص بالشكر أستاذي الفاضل سعادة الدكتور عباس مفرج فحل، الذي تفضل مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وحرصه على اكتمالها، وفي سبيل ذلك زودني بنصائحه ومنحني وقته الغالي، وأغدق عليّ من علمه الغزير وكرمه الفياض، فأسأل الله تعالى أن يبارك له في عمره، ويجزل له الثواب ويسهل له الصعاب، إنه كريم عطاء وهاب.

كما أتقدم بالشكر لإدارة المكتبات بالجامعات العراقية والعاملين فيها على تعاونهم الصادق من أجل البحث العلمي، فجزيل الشكر لكل من أسهم ومدّ يد العون بشكل مباشر وغير مباشر لإكمال هذه الرسالة، وزرع لنا التفاؤل في دربنا وقدم لنا المساعدات والتسهيلات.

الباحثة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية الكريمة.
ب	إقرار المشرف.
ت	إقرار الخبير اللغوي.
ث	إقرار الخبير العلمي.
ج	إقرار رئيس القسم.
ح	إقرار مقرر الدراسات.
خ	إقرار لجنة المناقشة
د	الإهداء.
ذ	الشكر العرفان.
ر-س	فهرس المحتويات.
ش	الملخص.
٥-١	المقدمة.
٦٦-٦	الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية.
٣٨-٧	المبحث الأول: ماهية الرقابة الضريبية.
١٢-٧	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الضريبية وأهميتها.
١٠-٨	الفرع الأول: تعريف الرقابة الضريبية وتطورها.
١٢-١١	الفرع الثاني: أهمية وأهداف الرقابة الضريبية.
٢٦-١٣	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الضريبية.
١٩-١٤	الفرع الأول: الرقابة الداخلية (العامة أو الشاملة).
٢٦-٢٠	الفرع الثاني: الرقابة المعقدة (الخارجية).
٣٨-٢٧	المطلب الثالث: الأساس القانوني للرقابة الضريبية وتمييزها عن الرقابات الأخرى.
٣٢-٢٧	الفرع الأول: الأساس القانوني للرقابة الضريبية.
٣٨-٣٣	الفرع الثاني: تمييز الرقابة الضريبية عن الرقابات الأخرى.

٦٦-٣٩	المبحث الثاني: أهمية الرقابة الضريبية في عملية التحصيل الضريبي.
٥٦-٤٠	المطلب الأول: أهمية عملية التحصيل الضريبي.
٤٦-٤١	الفرع الأول: المقصود بعملية التحصيل الضريبي.
٥٦-٤٧	الفرع الثاني: طرق التحصيل الضريبي.
٦٦-٥٧	المطلب الثاني: فاعلية الرقابة الضريبية في مواجهة مشكلات عملية التحصيل الضريبي.
٦٢-٥٨	الفرع الأول: التهرب الضريبي وأنواعه وآثاره.
٦٦-٦٣	الفرع الثاني: دور الرقابة الضريبية في مواجهة الغش والتهرب الضريبي.
١٢٧-٦٧	الفصل الثاني (مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة).
١٠٠-٦٨	المبحث الأول: سلطات الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية.
٧٦-٦٩	المطلب الأول: تلقي البلاغات.
٩٠-٧٧	المطلب الثاني: التحري والاطلاع.
٨٢-٧٧	الفرع الأول: سلطة التحري.
٩٠-٨٣	الفرع الثاني: سلطة الاطلاع.
١٠٠-٩١	المطلب الثالث: التفتيش والتحقيق.
٩٦-٩١	الفرع الأول: سلطة التفتيش.
١٠٠-٩٧	الفرع الثاني: سلطة التحقيق.
١٢٧-١٠١	المبحث الثاني: التزامات الإدارة الضريبية في عملية الرقابة الضريبية.
١١٠-١٠٢	المطلب الأول: احترام حقوق الإنسان وحياته الأساسية.
١١٨-١١١	المطلب الثاني: الشفافية.
١٢٧-١١٩	المطلب الثالث: الالتزام بالسرية.
١٨٩-١٢٨	الفصل الثالث (مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية).
١٣٠-١٢٩	المبحث الأول: حقوق المكلف الضريبي.
١٣٣-١٣١	المطلب الأول: الحقوق الشخصية للمكلف بالضريبة.
١٣٢	الفرع الأول: حق المكلف في عدم إفشاء أسرارته.
١٣٣	الفرع الثاني: الحق في التنقل.

١٥٥-١٤٣	المطلب الثاني: الحقوق المالية للمكلف بالضريبة.
١٤٤-١٣٥	الفرع الأول: الإعفاءات أو السماحات.
١٥٥-١٤٥	الفرع الثاني: التنزيلات والخسائر.
١٦٤-١٥٦	المطلب الثالث: الحقوق والضمانات الإجرائية والقضائية.
١٦١-١٥٧	الفرع الأول: حق المكلف في الاعتراض على التقدير.
١٦٤-١٦٢	الفرع الثاني: حق اللجوء إلى القضاء.
١٨٩-١٦٥	المبحث الثاني: التزامات المكلف الضريبي.
١٧٩-١٦٦	المطلب الأول: الالتزامات ذات الطابع الجبائي.
١٦٩-١٦٧	الفرع الأول: الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط.
١٧٣-١٧٠	الفرع الثاني: الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.
١٧٥-١٧٤	الفرع الثالث: الالتزام بتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية.
١٧٩-١٧٦	الفرع الرابع: الالتزام بدفع الضريبة.
١٨٩-١٨٠	المطلب الثاني: الالتزامات المحاسبية.
١٨٥-١٨١	الفرع الأول: الالتزام بمسك الدفاتر التجارية.
١٨٩-١٨٦	الفرع الثاني: وجوب الاحتفاظ بالدفاتر التجارية لمدة معينة.
١٩٢-١٩٠	الخاتمة
١٩١-١٩٠	النتائج
١٩٢-١٩١	التوصيات
٢٠٥-١٩٣	قائمة المصادر والمراجع
A	Abstract

المخلص

تتميز الرقابة الضريبية بدورها الاساسي في مكافحة التهرب والغش الضريبي، من خلال التحقق من صدق التصريحات أو من صحتها بالكشف عن مكامن الغش ومن ثم فرض العقوبات اللازمة على مرتكبيها، لأن المكلف بالضريبة يحاول إخفاء اكبر قدر من المعلومات عن نشاطه وقيمة أرباحه، وهي من أهم السلطات التي قررها المشرع للإدارة الضريبية، والتي من خلالها تستطيع الإدارة الضريبية مراقبة الإقرارات-التصريحات- الضريبية وتصحيح ما بها من أخطاء أو نقص، والتحري على دخل الخاضعين للضريبة من خلال ما تملكه الإدارة من سلطة الاطلاع والتحري والتفتيش والتحقيق وغيرها من السلطات الأخرى التي قررتها القوانين الضريبية ، بما يسهم في مكافحة جرائم الغش والتهرب الضريبي، حيث يلجأ العديد من المكلفين بالضريبة إلى محاولة التخلص منها بثتى الوسائل والطرق، والذي يترتب عليه نتائج وخيمة وآثار في النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية كافة في الدولة، والرقابة الضريبية هي، امتيازات واختصاصات أقرها المشرع للإدارة الضريبية، ليتمكنها من ممارسة الرقابة الضريبية بطريقة فعالة، ومكافحة التهرب، لكن بالوقت نفسه نظم الضمانات القانونية للمكلف لمواجهة حالات ممارسة الادارة الضريبية للرقابة بطريقة مخالفة للقانون أو بصورة تحكيمية، والرقابة الضريبية تكون على عدة أشكال؛ فقد تكون رقابة مستندية، تتعلق بفحص التصريحات المكتتبه من قبل المكلف الضريبي، وذلك بمساعدة المعلومات والوثائق التي يتضمنها ملف المكلف الضريبي، وقد تكون رقابة أكثر تعمقاً، تتضمن تحريات (تدقيق) بعين المكان فتأخذ شكل، التدقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق للوضعية الضريبية الشاملة (تدقيق الدخل الاجمالي المستعمل كأساس للضريبة على الدخل).

المقدمة

المقدمة

النظام الضريبي في الدول ذات الطابع التصريحي يبني على ما يقدمه المكلف الضريبي من تصريحات، والتصريح الضريبي هو أول عمل يقر بمقتضاه المكلف الضريبي بخضوعه لنص من نصوص القانون الضريبي، فهو عبارة عن بيان مكتوب يتعهد به المكلف الضريبي قانوناً في الميعاد المحدد، موضحاً به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية، بالشكل والاضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة، وأعتبر المشرع التصريح الضريبي المقدم من المكلف الضريبي، نهائي وصحيح الى أن يثبت العكس، مع عدم جواز أهدار الدفاتر أو السجلات دون سند حقيقي لدى إدارة الضرائب، وتعد الرقابة الضريبية أهم السلطات التي قررها المشرع للإدارة الضريبية، عن طريقها تستطيع الإدارة الضريبية مراقبة الإقرارات الضريبية وتصحيح ما بها من أخطاء أو نقص، والتحري على دخل الخاضعين للضريبة من خلال ما تملكه الإدارة من سلطة الاطلاع والتحري والتفتيش والتحقيق وغيرها من السلطات الأخرى التي قررتها القوانين الضريبية ، بما يسهم في مكافحة جرائم الغش والتهرب الضريبي، حيث يلجأ العديد من المكلفين بالضريبة إلى محاولة التخلص منها بشتى الوسائل والطرق، والذي يترتب عليه نتائج وخيمة وآثار في النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية كافة في الدولة، والرقابة الضريبية هي، امتيازات واختصاصات أقرها المشرع للإدارة الضريبية، ليتمكنها من ممارسة الرقابة الضريبية بطريقة فعالة، ومكافحة التهرب، لكن بالوقت نفسه نظم الضمانات القانونية للمكلف لمواجهة حالات ممارسة الادارة الضريبية للرقابة بطريقة مخالفة للقانون أو بصورة تحكيمية، إذ أن المشرع منح المكلف الضريبي الحق في الطعن في الضريبة، إذا تبين له وقوع خطأ أو سوء تقدير من الادارة الضريبية بشكل يتعارض مع أحكام القانون، كما منحة إدارة الضرائب الحق بإعادة النظر في التقدير، إذا تبين لها أن التقدير كان مجحفاً في حق الخزنة العامة، إذ تمتلك الادارة الضريبية وسائل مهمة لأجراء الرقابة، فبالإضافة الى استعمال حق الاطلاع، وأجراء معاينة في عين المكان، واستثناءً يمكنها الاستعانة بالمعلومات التي تحصل عليها من خلال عملية حجز الوثائق التي جرت في إطار المتابعة الجزائية، والرقابة الضريبية تكون على عدة أشكال؛ فقد تكون رقابة مستندية، تتعلق بفحص التصريحات المكتتبه من قبل المكلف الضريبي، وذلك بمساعدة المعلومات والوثائق التي يتضمنها ملف المكلف الضريبي، وقد

تكون رقابة أكثر تعمقاً، تتضمن تحريات (تدقيق) بعين المكان فتأخذ شكل، التدقيق في المحاسبة، والتدقيق المعمق للوضع الضريبية الشاملة (تدقيق الدخل الاجمالي المستعمل كأساس للضريبة على الدخل). وبما أن الضرائب تشكل مصدراً تمويلياً هاماً بالنسبة للدولة، فهي تشكل المورد الأول بالنسبة للخزينة العامة، الامر الذي يؤكد أهمية الرقابة في هذا المجال واعتبار أي تهرب من دفع الضرائب مهما قلت نسبتها فهي أهدار لموارد مالية من الخزينة العامة، مما يتحتم إيجاد طرقاً للتصدي لمثل هذه الظواهر والتي تعتبر جرائم معاقب عليها قانوناً، ولا يتحقق ذلك الا بتكثيف الرقابة من خلال نصوص قانونية والتي يجب أن تكون واضحة، وفي متناول المعنيين حتى يتسنى حماية موارد الدولة ، وتعتبر جرائم الغش والتهرب الضريبي من ابرز الجرائم في المجال الضريبي، وموجودة في جميع الدول لكن بنسب متفاوتة، ويعود ذلك غالباً الى مدى اكتمال الوعي الضريبي في كل دولة ومدى صرامتها في فرض العقوبات على المتهربين، واسباب التهرب الضريبي عديدة، فبعضها يعود الى الضغط الضريبي المرتفع، والبعض الاخر يعود الى التشريع الضريبي المعقد، لهذا اتجهت القوانين الضريبية في الدول المختلفة إلى إيجاد الوسائل والآليات القانونية التي تكافح جرائم التهرب والغش الضريبي، وبما يسهم في تحصيل الضرائب المقررة على المكلفين الخاضعين للضريبة.

أولاً: مشكلة البحث:

تتمتع الإدارة الضريبية ببعض السلطات، في مواجهة المكلفين بالضريبة، من حيث تلقي البلاغات والتحري والتفتيش والتحقيق وغيرها من السلطات المقررة في القوانين الضريبية، ومن خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية هذه الدراسة في تساؤل رئيس ألا وهو ما مدى فاعلية الرقابة الضريبية في التحصيل الضريبي؟

ويتفرع عن هذا التساؤل العديد من التساؤلات الفرعية وهي:

- ما المقصود بالرقابة الضريبية؟

- ما السلطات المقررة للإدارة الضريبية في عملية الرقابة؟

- ما الالتزامات الواقعة على عاتق الإدارة الضريبية؟

- ما مدى فاعلية الرقابة في مكافحة جرائم الغش والتهرب الضريبي؟

- ما حقوق والتزامات المكلفين بالضريبة في القوانين المقارنة؟

ثانياً: أهمية موضوع البحث:

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال أهمية المكانة التي أصبحت تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني بشكل عام، وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي والتي تؤدي إلى ضياع الكثير من الأموال على خزانة الدولة. وفي ظل البحث المتزايد من قِبَل الإدارة الضريبية على الطرق الفعالة للتحصيل الضريبي، يظهر الدور المهم الذي تحققه عملية الرقابة الضريبية، وكونها أهم الوسائل الفعالة في التحصيل الضريبي ومكافحة الجرائم الضريبية، وكل ذلك يظهر أهمية هذا البحث.

ثالثاً: خطة البحث:

تتضمن دراستنا ثلاث فصول، مسبوقة بالمقدمة ومتبوعة بخاتمة تتضمن النتائج والتوصيات، اذ سنبين في الفصل الاول التأصيل القانوني للرقابة الضريبية في مبحثين، في الاول سنبحث في ماهية الرقابة الضريبية، أما المبحث الثاني فسنبين فيه أهمية التحصيل الضريبي وفاعلية الرقابة الضريبية عليه، اما الفصل الثاني فسنتطرق فيه عن مركز الادارة في الرقابة على الضريبة في مبحثين، في المبحث الاول سنتناول سلطات الادارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية، وفي المبحث الثاني سنبين التزامات الادارة الضريبية في عملية الرقابة الضريبية، اما الفصل الثالث فسنتناول فيه مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية؛ وذلك في مبحثين، في المبحث الاول سنبحث في حقوق وضمانات المكلف الضريبي، اما في المبحث الثاني سنبين التزامات المكلف الضريبي.

رابعاً: أهداف البحث:

نسعى في دراستنا هذه الى تسليط الضوء على الرقابة الضريبية في القوانين محل المقارنة، وإظهار دور الرقابة الضريبية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، والتعرف بسلطات الإدارة الضريبية في عملية الرقابة، والتعرف بالتزامات الإدارة الضريبية، والتعرف بحقوق والتزامات المكلف الخاضع للضريبة.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع:

اختير هذا الموضوع للأسباب الآتية:

توضيح الدور المهم الذي تحققه عملية الرقابة الضريبية في التحصيل الضريبي، ذلك الدور الذي يترتب عليه توفير مصدر مهم ورئيس من مصادر الإيرادات في الخزنة العامة في الدولة وهو الضرائب.

انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي وما يترتب على تلك الجرائم من آثار سلبية في مختلف النواحي المالية والاقتصادية والسياسية في الدولة، مما يستدعي وجود الوسائل والآليات التي تكافح تلك الجرائم وأثارها الخطيرة.

سادسا: الدراسات السابقة:

تطرق لموضوع الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي في العراق، الدكتور عباس مفرج الفحل، وكانت بعنوان الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي (دراسة في التشريعات الضريبية)، جامعة الانبار، كلية القانون والعلوم السياسية، مجلة الفنون والادب وعلوم الانسانيات والاجتماع، حزيران-يونيو، ٢٠١٦، وتوصل الباحث الى النتائج التالية:

عدم فاعلية نظام الرقابة الضريبية في العراق رغم ما توفره من حماية لعملية التحصيل الضريبي وخزينة الدولة، فالرقابة في العراق بسيطة الامكانيات ضعيفة الاسس لأسباب متعددة، فالقانون العراقي لا يوجد فيه نصوص تشريعية واضحة ترسم الاطار التنظيمي لهذه الرقابة في فصول مستقلة كما هو الحال في التشريعات الاخرى، ومن ناحية اخرى لا يملك العراق مؤسسات وهيئات خاصة بالرقابة الضريبية على غرار ما هو موجود بالدول الاخرى.

عملية الرقابة الضريبية لها اهمية في النظام الضريبي، لما تؤديه من دور بارز في عملية التحصيل الضريبي على اسس قانونية سليمة، فهي تؤدي الدور العلاجي والوقائي معاً في مجال التحصيل الضريبي، كما بين بأن التحقيق المحاسبي والتفتيش أهم وسيلتين للرقابة الضريبية في النظم الضريبية، لما يؤديه التحقيق من دور في التدقيق والمراقبة لحسابات ومستندات المكلفين، وما يؤديه التفتيش الموقعي من دور في الكشف عن مصادر الدخل التي قد يخفيها المكلف لذا كان من الضروري الاهتمام بالتحقيق المحاسبي والتفتيش على الصعيدين، التشريعي والاداري.

أما نحن فنسعى في دراستنا هذه الى تسليط الضوء على الرقابة الضريبية في القوانين محل المقارنة(الجزائرية، المصرية، الأردنية، العراقية)، وإظهار دور الرقابة الضريبية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، والتعرف على سلطات الإدارة الضريبية في عملية الرقابة، والتعرف بالتزامات الإدارة الضريبية، والتعرف على حقوق والتزامات المكلف الخاضع للضريبة.

سابعا: منهجية البحث:

للإحاطة بجميع جوانب الموضوع وقصد الإجابة عن الإشكالية السابق ذكرها والتساؤلات الناتجة عنها، فإنه يعتمد على أكثر من أسلوب من أساليب البحث العلمي، فسيتم الاعتماد على "المنهج الوصفي" من خلال الوصف الدقيق لما عليه الوضع في التشريعات محل المقارنة، ثم من خلال "المنهج التحليلي" سيتم تحليل النصوص الدستورية والتشريعية للوقوف على موقف المشرع من المسألة -محل البحث- نصًا وروحًا، غير مكتفٍ بما ورد بين ثنايا تلك النصوص، بل مبرزًا ما هو كامن خلف النصوص مسترشدًا برأي الفقه القانوني وأحكام القضاء المقارن ما أمكن ذلك، أيضًا استخدام "المنهج المقارن" بالنظر إلى أهميته في مجال الدراسات القانونية بعدّها المرآة التي نرى من خلالها أنفسنا والنافذة التي نرى الغير من خلالها، ومن ثم فإن الباحث سيستعمل -إلى جانب الوصف والتحليل- المقارنة بين القوانين الجزائرية والأردنية والمصرية والعراقية.

الفصل الأول

التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

الفصل الأول

التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

تُعد الضريبة من الموارد المالية المهمة التي تمول النفقات العامة في الدولة والتي تطورت بصورة كبيرة بتطور الحياة الاقتصادية، وأصبحت من أهم الأدوات التي تتبعها الدولة لتحقيق أهداف سياسية واجتماعية واقتصادية، وبذلك فإن الدراسات المالية حول موضوع الضريبة تركزت على المجالات الفنية والإدارية والاقتصادية، وأن عدم كفاءة النظام الضريبي يؤدي إلى كثير من الاضطرابات الاقتصادية والاجتماعية، وبما أن أغلب الانظمة الضريبية خاصة بالدول محل المقارنة في دراستنا أنظمة ذات طابع تصريحي، أي إنه يُمنح المكلف الحرية في تقديم التصريحات المكتتبه بالشكل الذي يتوافق مع واقعه الضريبي من تلقاء نفسه، وعلى ذلك تراقب الإدارة الضريبية تلك التصريحات المقدمة، لأنها في الغالب تكون غير صحيحة، نتيجة الأخطاء المرتكبة في أثناء إعدادها، لذا يسعى المشرع إلى إيجاد وسائل رادعة ووقائية للجرائم الضريبية، التي تُمثل خطورة على الاقتصاد الوطني، إذ إنها تفوت على الخزنة العامة فرصة الاستفادة من موارد مالية مهمة، ومن بين تلك الوسائل الرقابة الضريبية، إذ تسعى الإدارة الضريبية من خلالها إلى تحقيق الأهداف والتي أهمها القضاء على الجرائم الاقتصادية بصورها كافة، وعلى ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول سنتحدث فيه عن ماهية الرقابة الضريبية، ثم في المبحث الثاني سنوضح أهمية الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي.

المبحث الأول

ماهية الرقابة الضريبية

الرقابة الضريبية تعدُّ من الإجراءات المهمة التي تتبعها الإدارة الضريبية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، خاصةً في النظم الضريبية التي تكون ذات طابع تصريحي حيث تسمح للمكلف بالحريّة في الكشف عن دخله، وهذه التصريحات على درجة من الأهمية، إذ إن من المحتمل أنها تحتوي على الأخطاء التي قد تكون بقصد التهرب من الضريبة أو دون قصد (حسن نية)، وسنتناول هذا المبحث في ثلاث مطالب كالآتي:

المطلب الأول

مفهوم الرقابة الضريبية وأهميتها وأنواعها

سنتناول في هذا المطلب تعريف الرقابة الضريبية وبيان تطورها وأهميتها وبيان أهدافها وأنواعها وذلك في الفروع الآتية:

الفرع الأول

تعريف الرقابة الضريبية وتطورها

أولاً: تعريف الرقابة الضريبية:

لقد تعددت تعريفات الرقابة" بشكلٍ عام، والرقابة الضريبية بشكل خاص.

فـ"الرقابة" في اللغة تُعني: الانتظار أو المحافظة، فالقريب هو "الحافظ المتعهد للشيء أو المسيطر والحارس، أو الأمين على الضرائب". وفي الحديث الشريف: "ارقبوا محمداً في أهل بيته" أي احفظوه فيهم^(١).

يستخلص من ذلك أن الرقابة لغةً تُعني متابعة الشيء ومراقبته بقصد المحافظة عليه، إذ لا يُتصور الحفظ لو كان التنفيذ مخالفاً للخطة، أو جاء مطابقاً للخطة التي كانت تحتوي في ذاتها على قصور. أما تعريف الرقابة الضريبية اصطلاحاً: فالرقابة بصورة عامة عُرِّفت بأنها: "الإشراف والفحص والمراجعة، من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعرف بكيفية سير العمل داخل الوحدة وكشف نقاط الضعف والانحرافات والاختلافات وتصحيحها"^(٢). وعُرِّفت بأنها: "السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية لأجل متابعة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد، بهدف الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة"^(٣).

نلاحظ من التعريفات أعلاه أنه ليس للرقابة الضريبية تعريف جامع، وذلك لتعدد صور الرقابة وأجهزتها وأهدافها، وتعدد الإجراءات المتبعة بها، وكذلك تنوع أسباب الفساد التي أدت إلى تنوع أساليب مكافحتها من خلال الرقابة الضريبية، ويُمكن أن نُعرف الرقابة الضريبية بأنها: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتحقق من صحة التصريحات المُقدَّمة

(١) ابن منظور الأفرقي، جمال الدين أبو الفضل، لسان العرب، ج ١، المؤسسة المصرية العامة، للتأليف والنشر، ص ٤٠٨، وكذلك: مجد الدين محمد بن يعقوب الفيروز آبادي، القاموس المحيط، دار المعرفة، بيروت، لبنان، عام ٢٠٠٧، ص ٥٢٣.

(٢) د. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، ١٩٩٨، ص ١٣.

(٣) عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، دراسة حالة بولاية "باتنة"، فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠٠٣ - ٢٠٠٤، ص ٥٣.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

من قِبَل المكلفين وتصحيح الأخطاء المرتكبة بقصد أو دون قصد في إطار قوانين معينة بقصد المحافظة على المال العام، من خلال مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

ثانياً: تطور الرقابة الضريبية:

نشأت الرقابة الضريبية مع نشوء المجتمعات، ومرت بمراحل متعددة إلى أن وصلت للمرحلة التي هي عليها الآن، إذ إنها نشأت بنشوء الدولة وتملكها للمال العام، وللحفاظ على هذا المال أُوجِدَت الرقابة الضريبية، ومن أوائل مَنْ عرفها الإغريق والمصريون القدماء، لضبط المحاصيل^(١)، لكونها أهم المصادر التي يتم تحصيل الضريبة منها آنذاك، كما عرفها العرب منذ بداية الحضارة الإسلامية حيث كان للتاريخ الإسلامي سجل حافل بالرقابة الضريبية التي اتخذت أنواعاً مختلفة، كالرقابة الضريبية قبل الصرف أو بعده، وكان الرئيس الأعلى هو من يقوم بها أو مجلس الشورى أو القضاة أو المحتسبون.

ففي العصور الحديثة، تطورت الرقابة الضريبية في الدول العربية بتطور كل دولة من الدول واستقلالها، فمثلاً في مصر، أنشئ ديوان المحاسبات عام ١٩٤٢، ثم تطور بعد ذلك إلى الجهاز المركزي للمحاسبات سنة ١٩٦٤، بعد ذلك حصل التطور والوعي الجماهيري، فبعد أن كانت الرقابة بمفهومها التقليدي تقتصر على الرقابة المحاسبية التي تقوم على أساس التحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية والمراجعة المحاسبية فقط^(٢)، فقد تطورت إلى الجمع بين الرقابة الاقتصادية التي تهدف إلى تقييم الأداء وتوجيهها لإدارة.

أما في الأردن حيث أنشئت دائرة تدقيق الحسابات وتحقيقها في عام ١٩٣١م، وأصبح ديوان المحاسبة^(٣)، هو من يُمارس الرقابة بموجب القانون رقم (٢٨ سنة ١٩٥٢) المُعدَّل بقانون

(١) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، سنة ٢٠٠٩، ص ١١.

(٢) فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار المجد، عمان، الأردن، د. ط، ص ١٣٥-١٣٦، وينظر أيضاً: سيروان عدنان ميرزا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، ط١، عام ٢٠٠٨، ص ٦٨.

(٣) د. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، جامعة الإسكندرية، مصر، ١٩٨٩، ص ١٨، وينظر: د. محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، للنشر والتوزيع والطباعة، ط٣، سنة ٢٠١٥، ص ١٧١، وينظر أيضاً: سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، ط١، بغداد، سنة ٢٠٠٨، ص ٦٦-٦٧.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

رقم (٢ سنة ١٩٥٩)، الذي تم إنشاؤه لمواكبة التطورات، واستناداً أيضاً إلى المادة (١١٩) من دستور الأردن لسنة ١٩٥٢م المعدل.

أما في العراق، تم إنشاء ديوان مراقب الحسابات العام وفقاً لقانون دائرة تدقيق الحسابات العامة (رقم ١٧ سنة ١٩٢٧)، وبعدها^(١) صدر قانون أصول المحاسبات العامة (رقم ٢٨ سنة ١٩٤٠) وبعدها تطور بإنشاء ديوان الرقابة المالية الحديث بقانون ديوان الرقابة المالية (رقم ٤٢ سنة ١٩٦٨)، بعدها صدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦ سنة ١٩٩٠) وتعديلاته، أما إقليم كردستان بالعراق فقد أصدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم (١٤ سنة ٢٠٠٠).

تبيّن لنا مما ذكر أن الرقابة الضريبية تطورت بتطور الدول ومجتمعاتها، وتطور حاجات الشعب، شأنها في ذلك شأن مختلف المفاهيم الإدارية والقانونية والاجتماعية التي تتطور مع تطور الأزمنة والعصور.

(١) د. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، ط١، لبنان، بيروت، عام ٢٠٠٥، ص١٧، وينظر أيضاً: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دراسة مقارنة، جامعة الموصل، كلية الحقوق، سنة ٢٠١٥، ص٢٣٢-٢٣٣.

الفرع الثاني

أهمية وأهداف الرقابة الضريبية

إن أتساع دور الدولة الحديثة أدى إلى زيادة تدخلها في الحياة الاجتماعية والاقتصادية، مما يتطلب صرف مبالغ كبيرة لتنظيمها والمحافظة على المال العام، والرقابة الضريبية تُعد ركناً مهماً من أركان الإدارة في الدولة، وذلك لتنظيم مالية الدولة، والتقليل من الاختلاسات والتجاوزات، وعلى ذلك فإن للرقابة الضريبية أهمية من نواحٍ عدة، فمن الناحية الحسابية، للرقابة الضريبية أهمية كبرى في دقة تحصيل الإيرادات والحيلولة دون زيادة المصروفات عن المبالغ المحددة، ولها أهمية في معرفة مدى دقة التنفيذ ومدى توافقه مع التخطيط^(١)، وعند ملاحظة اختلاف بينهما، تحدد أنشطة الرقابة الانحرافات والإجراءات الواجب اتباعها في ذلك.

أما من الناحية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية، فبرزت أهمية الرقابة الضريبية من خلال متابعة نشاط السلطة التي تقوم بتنفيذ الموازنة العامة، للإلمام بتكاليف التنفيذ^(٢)، وما يصاحب هذا التنفيذ من إسراف، بالإضافة إلى التأكد من حسن أداء السلطات المنفذة، ومدى إنجاز العمليات المالية في الأوقات المحددة.

ومن الناحية القانونية^(٣)، برزت أهمية الرقابة الضريبية في العقوبات التي توقع على من يقوم بالانحرافات التدليسية، والأخطاء في المجالات الضريبية، فيها يُضمن تنفيذ العمليات المالية وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها عند تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، ومن

(١) سيروان عدنان ميرزا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٧٥.

(٢) فاطمة بنت أحمد ولد عبد الله، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وتطبيقها في التشريع الموريتاني، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، عام ١٩٩١، ص ٧٥، وينظر أيضاً: سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٧٥-٧٦.

(٣) سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٧٦، وينظر أيضاً: فاطمة أحمد عبد الله، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وتطبيقها في التشريع الموريتاني = مصدر سابق، ص ٧٦، وينظر أيضاً: د. يوسف شباط، المالية العامة، ك ٢، موازنة الدولة العامة، الطبع والنشر جامعة دمشق، ١٩٩٥، ص ٢٣٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

الناحية الاجتماعية^(١)، ظهرت أهميتها في وضع آليات فعالة تحافظ على المال العام، إذ إنها تُحد من الأمراض الخطرة الاجتماعية كانتشار الفساد، واستباحة المال العام، من خلال نشر ثقافة الحفاظ على المال العام، وتوعية المواطن بأن مال الدولة هو مال لجميع أفرادها، ويصرف لمصلحة المجتمع كافة، إذ تُعد الرقابة من أهم المقومات الأساسية لتحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية في الجباية خاصة في الضرائب، إذا لا خير من عدالة النصوص، ما لم تتحقق عدالة التطبيق. ومن أمثلة الرقابة الضريبية في التشريعات الحديثة، مثلاً في الأردن السلطة التشريعية تراقب جميع أعمال الأجهزة الإدارية من ضمنها، مجلس الوزراء ووزير المالية، والهيئة العامة للضرائب، لمعرفة مدى نجاحهم في أعمالهم، مما جعل هذه الرقابة سياسية، بينما في العراق، يمارس مجلس النواب رقابة برلمانية على أداء السلطة التنفيذية، في مجال سياستها. المالية والاقتصادية، وهي نوع من أنواع الرقابة السياسية^(٢)، مَنَحَهَا الدستور للسلطة التشريعية على مجلس الوزراء، والوزراء ومن تحت مسؤوليتهم^(٣)، وعلى ذلك نرى أن الرقابة الضريبية تُكمن أهميتها في اكتشاف الانحرافات عن الخطط الموضوعية، فتحدد المسؤولية وتتخذ الإجراءات اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء في المستقبل، وإن الحفاظ على المال العام للدولة من الأهداف الأساسية للرقابة الضريبية، وصرفه على الوجه الأمثل دون إسراف أو تبذير، وقد تطورت أهداف الرقابة مع الزمن، فبعد أن كانت تهدف لمراجعة الدفاتر المحاسبية والسجلات وتدقيقهما، والكشف عما إذا كان فيهما تلاعب أو غش، ومدى التزام المكلف بالأنظمة والقوانين، فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات، ومدى فاعلية الأجهزة الخاضعة للرقابة، لذا كان لا بد من إيجاد وسائل تعتمد عليها الإدارة الضريبية لتحقيق تلك الأهداف، ومنها الرقابة الضريبية.

(١) د. نواف كنعان، مبادئ القانون الدستوري في الأردن، دار ثراء للنشر، عام ٢٠١٣، ص ٢١٣، وينظر أيضاً: سيروان عدنان ميرزا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مصدر سابق، ص ٧٦.

(٢) د. عباس مفرج فحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ٢٠١٦، ص ٣٧، وينظر أيضاً: د. نواف كنعان، مبادئ القانون الدستوري في الأردن، دار النشر، الأردن عام ٢٠١٣، ص ٢١٣.

(٣) كودار عبيد محمد صالح، الرقابة السابقة واللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة، مصدر سابق، ص ٥٣.

المطلب الثاني

أنواع الرقابة الضريبية

النظام الضريبي بما أنه نظام تصريحي في الكثير من الدول، لذلك فهو يعتمد على الرقابة الضريبية للتأكد من صحة الإقرارات والتصريحات التي يتقدم بها المكلف للإدارة الضريبية، بحيث تقوم الإدارة الضريبية بما لها من سلطات وصلاحيات من رقابة البيانات والمعلومات والمستندات التي تقدم بها المكلف، وتتم رقابة الإدارة الضريبية من خلال صورتين، نتناولهما من خلال فرعين وعلى النحو الآتي:

الفرع الأول

الرقابة الداخلية (العامة)

يقصد بها الرقابة التي تتم داخل مكاتب الإدارة الضريبية دون أن ينتقل موظفي الإدارة الضريبية إلى مكان عمل المكلف بالضريبة، بل تتم هذه الرقابة داخل الإدارة الضريبية من خلال بحث الملف الضريبي الخاص بالمكلف بالضريبة^(١). فهي رقابة داخلية لأنها تمارس على مستوى مفتشية الضرائب دون التنقل إلى أماكن مزاولة المكلفين لأنشطتهم، وتتم بصفة مستمرة ودورية، عادة كل سنة.^(٢) هذا وتتخذ الرقابة الداخلية - العامة - صورتين، هما:

أولاً: الرقابة الشكلية:

هي عملية سنوية عادةً تقوم بها الإدارة الضريبية لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة على تصريحات المكلفين، وتتم من خلال مراقبة التصريحات -الإقرارات- التي يقدمها المكلف بالضريبة والتأكد من مدى صحتها^(٣)، أو مدى وجود أخطاء مادية بهذه التصريحات (الإقرارات الضريبية). فالرقابة الشكلية تغطي مجمل التدخلات التي تجر إلى تصحيح الأخطاء المادية والواضحة، المكتشفة في التصريحات^(٤)، وكذلك فحص هوية المكلفين بالضريبة وعناوينهم، والعناصر المختلفة، مثل المتدخلة في مادة الضريبة على الدخل في تحديد الحاصل العائلي. وتبدأ هذه الرقابة من استلام الإدارة المعنية للتصريحات والإقرارات الضريبية المُقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة، وتتم مراقبتها بطريقة منظمة عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتصحيح الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضاً عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات وتلك المعلومات المذكورة في التصريح السنوي وبين المعلومات التي

(١) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، الجزائر ٢٠١٧، ص ٣٧.

(٢) حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة العربي بن مهيدي، الجزائر ٢٠١٧، ص ١٢.

(٣) محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية، بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهادات للدراسات القانونية والاقتصادية، مج ٧، ٦٤، ٢٠١٨، ص ١٥٣.

(٤) ينظر:

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

تحصلت عليها الإدارة الضريبية من كشف الربط^(١) وبطاقة المعلومات وقائمة الزبائن التي تملكها، وتهدف تلك الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات (الإقرارات الضريبية). هذا وقد تناولت التشريعات الضريبية المقارنة، النص على تلك الرقابة، حيث نصَّ القانون الجزائري على أن "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة"^(٢)، فالنص السابق يقرر سلطة الإدارة الضريبية في القيام بعملية الرقابة الشكلية على التصريحات المُقدَّمة من قِبَل المكلفين بالضريبة.

أما في مصر تتناول القانون المصري النص على الرقابة الشكلية بقوله "على المصلحة فحص إقرار الممولين سنوياً من خلال عينة تصدر بقواعد ومعايير تحديدها من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة"^(٣) من خلال النص السابق يظهر أن عملية الرقابة الشكلية في مصر لا تتم على جميع الإقرارات الضريبية الخاصة بالمكلفين، وإنما تتم على بعض الإقرارات بناءً على عينة يتم سحبها من الإقرارات بشكل سنوي، وكان من الأفضل أن يتم فحص الإقرارات الضريبية كافة، وليس بعضها لتدارك بعض الأخطاء التي قد ترد في بعضها.

أما في الأردن نص القانون على أن "للمدير أو الموظف الذي يفوضه خطياً إعادة النظر في الإقرارات الضريبية المقبولة قانوناً، وفقاً للبند (٢) من هذه الفقرة وإصدار القرار المناسب بشأنها خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار وفقاً لأحكام القانون إذا ثبت تحقق أي من الحالتين الآتيتين:

١- وجود خطأ في تطبيق القانون.

٢- إغفال القرار السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه"^(٤). القانون الأردني وفقاً للنص يمنح الحق للإدارة الضريبية في إجراء الرقابة الشكلية على الإقرارات الضريبية وذلك في الأحوال التي يوجد بها خطأ في تطبيق القانون بالنسبة للإقرار المُقدَّم من المكلف أو في حالة إغفال الإقرار لحقيقة أو واقعة أو مصدر دخل للمكلف غير مذكور في

(١) بن يوسف صهيب، عبد السلام محمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة الجبالي بو نعامة، خميس مليانة، الجزائر ٢٠١٧، ص ٥.

(٢) المادة (١/١٨) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٣-أ/٢٨) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

الإقرار، ويتم إصدار قرار بذلك خلال أربع سنوات من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي، ولا شك أن مدة الأربع سنوات مدة طويلة وكان من الأفضل أن تتم هذه الرقابة بشكل سنوي.

بينما في العراق، لم ينص المشرع العراقي على الرقابة الشكلية بنص صريح، ولكن يمكن أن يستفد حق الإدارة الضريبية في إجراء هذه الرقابة من خلال النص الآتي: "تتظر السلطة المالية في التقارير المُقدّمة لها، ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها، أو ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقرره مما يتييسر لها جمعه من المعلومات"^(١)، مما يستدعي تعديل القانون والنص بشكل صريح على سلطة الإدارة الضريبية في إجراء الرقابة الشكلية على جميع التصريحات الضريبية التي يتقدم بها المكلفين سنويا.

وتهدف الرقابة الشكلية^(٢)، إلى التحقق من مدى انتظام المكلف بالضريبة في تقديم التصريحات -الإقرارات- الضريبية، من خلال فحص التصريحات المرفقة وتتابعها، وعمل المقارنات بين تصريحات المكلف بالضريبة في السنوات المختلفة لمعرفة مدى الاختلاف بين رقم الأعمال أو المبيعات مثلاً، أو قيمة الخدمات التي تؤديها المنشأة ونسبة إجمالي الربح في كل منها بغرض الاسترشاد بها عند الفحص والبحث عن أسباب الفروقات الكبيرة. والهدف من الرقابة الضريبية الشكلية القضاء على الممارسات الضارة بالخرينة العامة والمتمثلة في التخفيض الملاحظ والمستمر للوعاء الضريبي المُصرَّح به من قِبَل المكلف بالضريبة، والكشف عن مدى تحرير الفواتير أو الفواتير الوهمية، وعدم الشفافية في المعاملات التجارية.

ومن خلال هذه الرقابة يتم التأكد من بعض الأمور التي تتمثل في الآتي:

- ١- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف ضريبي على نسخة من الوثائق والمستندات وهي^(٣): السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح، البطاقة الإحصائية.
- ٢- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الضريبية، والتصريحات الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام لكل سنة.

(١) المادة (٣٠) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) عفاف بوينيدر، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة ٨ ماي ١٩٥٤، الجزائر ٢٠١٦، ص ٦.

(٣) بن يوسف صهيبي، عبد السلام محمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مصدر سابق، ص ٥.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٣- الأخطاء المادية: يتم التأكد من خلال الرقابة الشكلية على إيداع التصريحات الضريبية في آجالها المحددة^(١)، كما يتم التأكد أيضاً من العمليات الحسابية المدونة في التصريحات دون أخطاء فيها وأن تكون البيانات المشار إليها صحيحة وكل بيان يخص الاضبارة المتعلقة به. رغم أهمية الرقابة الشكلية لكن يشوبها عيوب حيث أن هذه الرقابة تعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما تعتمد على الكيفية التي تم بها ملء هذه التصريحات، أي إنها تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات والتي يتم معاينتها في المرحلة الثانية وبذلك فهي مجرد فحص شكلي.

ثانياً: رقابة الوثائق (المستندات):

تُعد هذه الرقابة رقابة شاملة، لأنها تتمثل في إجراء فحص شامل للتصريحات والإقرارات الضريبية المُقدّمة من طرف المكلف ومقارنتها بالمعلومات المتوفرة في ملفه الضريبي^(٢)، وكذلك المعلومات والبيانات التي تحصل عليها الإدارة الضريبية بطرقها الخاصة من أجل معرفة الدخل الحقيقي للمكلف، ومن ثمّ فإن الإدارة الضريبية في ظل هذه الرقابة تقوم بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط الأرقام المُقدّمة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، وتتفق هذه الرقابة مع الرقابة الشكلية في أنها تتم في المكان نفسه، أي بمقر الإدارة الضريبية المختصة^(٣)، إلا أن ما يميز هذا النوع من الرقابة الداخلية أنه يتم فيها فحص البيانات والحسابات التي يقدمها المكلف بالضريبة والتحقق من التوافق بين المعلومات التي قدّمها المكلف والوثائق والمستندات المتعلقة بهذه المعلومات.

وقد تناول المشرع الجزائري النص على هذه الرقابة بشكل صريح حيث نص على أن "يكون للمفتش أن يراقب التصريحات، وأن يطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً^(٤)، كما يُمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات، والمعطيات موضوع الرقابة".

(١) مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة البويرة، الجزائر ٢٠١٥، ص ٥١.

(٢) حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مصدر سابق، ص ١٣.

(٣) محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية، مصدر سابق، ص ١٥٣.

(٤) المادة (١٩) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

تهدف هذه الرقابة إلى تسجيل جميع الأخطاء وتلاعبات المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال إجراء المقارنة والتحقيق حول ملاءمة كل المعطيات والتصريحات المُقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة من سنة إلى أخرى، كما يكون للإدارة الضريبية في حالة وجود غموض أو شك^(١)، أو إبهام أن تطلب من المكلف بالضريبة تزويدها بالمعلومات والتوضيحات والتبريرات حول تلك المسائل التي يشوبها الغموض.

أما القانون المصري فلم يشير إلى هذا النوع من الرقابة مكتفياً بالنصوص التي تنظم الرقابة الداخلية بشكل عام، حيث نصَّ المشرع المصري على "فحص إقرار الممولين سنوياً من خلال عينة تصدر بقواعد ومعايير^(٢) يتم تحديدها من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة". وقد أشار القانون الأردني إلى هذا النوع من الرقابة بقوله^(٣): "يقوم المدقق بمراجعة الإقرار الضريبي الوارد من العينات المختارة للتدقيق خلال سنتين من تاريخ تقديم الإقرار أو من تاريخ تعديله، حسب مقتضى الحال وبخلاف ذلك تُعد مقبولة حكماً".

وعند الانتقال إلى المشرع العراقي أيضاً لم يشير إلى هذا النوع من الرقابة مكتفياً بالنصوص التي تنظم الرقابة الداخلية بشكل عام إذ نجد أنه نصَّ على أن: "تنظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها^(٤) أو ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقرره مما يتيسر لها جمعه من المعلومات"، مما ينبغي على كل من المشرعين المصري والعراقي أن يسيرا على حُطى المشرع الجزائري، وينصان بشكل صريح على هذه الأنواع من الرقابة، نظراً لما تحقق من مكافحة التهرب والغش الضريبي وتحافظ على الحقوق المالية للدولة من الضياع من خلال ما سبق يظهر أن الرقابة على الوثائق "الرقابة المستندية" هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، وهي رقابة شاملة تتطلب الفحص لجميع عناصر التصريحات والإقرارات الضريبية، وتتم من خلال مجموعة من العمليات والفحوصات الدقيقة، التي تقوم فيها الإدارة الضريبية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات

(١) بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمان ميرة، الجزائر ٢٠١٧، ص ٢٢.

(٢) المادة (٩٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٢٨/ف-ب) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٤) المادة (٣٠) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

المحلقة بالتصريح وكذلك جميع المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الضريبية، ويمكن إجمال الأهداف التي تسعى هذه الرقابة إلى تحقيقها في الآتي:

- ١- فحص التصريحات على مستوى المكتب دون التنقل إلى عين المكان.
- ٢- قيام الإدارة الضريبية بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات والإقرارات المُقدّمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تملكها الإدارة عن الوضعية الحقيقية للمكلف.
- ٣- تحليل المعلومات ومقارنتها عن طريق دراسة ترابطها وتطوير الذمة المالية لكل مكلف من سنة إلى أخرى.
- ٤- طلب معلومات إضافية أو توضيحية من المكلف بالضريبة أو تبريرات أو توضيحات عن بعض المعلومات أو المستندات الموجودة بالملف الضريبي الخاص به.
- ٥- التأكد من المعدلات الضريبية على كل عميلة^(١)، زيادة النظر في طبيعتها إن كانت فعلاً متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية

(١) عفاف بوبنيدر، جمال الدين لوصيف، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مصدر سابق، ص ١٩، وينظر أيضاً: بن يوسف صهيب، عبد السلام محمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي مصدر سابق، ص ٦.

الفرع الثاني

الرقابة الخارجية

علمنا مما سبق أن الإدارة الضريبية تقوم بنوع من الرقابة الداخلية، أي إنها تتم داخل الإدارة الضريبية، سواء اتخذت هذه الرقابة صورة الرقابة الشكلية أو الرقابة على الوثائق والمستندات، إلا أن هذه الرقابة لا تكفي وحدها لمكافحة التهرب والغش الضريبي والتأكد من الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، لهذا تمارس الإدارة الضريبية نوعاً آخر من الرقابة وهو الرقابة المعمقة "الخارجية"، وعُرفت الرقابة المعمقة بأنها:^(١) "مجموعة من العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة التصريحات المكتتبه ودقتها، وعند اقتضاء الحال يمكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة".

كما تُعرف بأنها "تلك الرقابة التي تتم خارج مكتب الإدارة الضريبية، والتي تسمح لموظفي الإدارة الضريبية الانتقال إلى مقرات عمل المكلفين بالضريبة، من أجل التأكد من صحة التصريحات والإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ومصادقيتها"^(٢)، وكذلك التأكد من الدفاتر المحاسبية وجميع الوثائق المحلقة ومقارنتها مع تلك الموجودة في الميدان".

ويُعد الهدف الرئيس من هذه الرقابة هو كشف التهرب والغش الضريبي، حيث تُعد تلك الرقابة فعالة أكثر من غيرها في اكتشاف عمليات التهرب والغش، حيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من قبل المؤسسة التي تكون محللاً للمراقبة والتحقيق، كما تستعمل لمراقبة بعض الإدارات التي ليس بالإمكان من خلال أشكال الرقابة الأخرى كمتابعة استعمال المخالفات الصناعية وغيرها، هذا وتتأخذ الرقابة المعمقة "الخارجية" أكثر من صورة على النحو الآتي:

^(١) دلهي بو علام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، حالة الجزائر، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر ٢٠٠٩، ص ٧.

^(٢) بو كموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مصدر سابق، ص ٢٣.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

١ - التحقيق في المحاسبة:

يقصد به^(١)، مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات والإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها، والتأكد من مدى تطابقها مع المادة وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

عرّف القانون الجزائري التحقيق في المحاسبة بأنه^(٢): "عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة"، كما نصّ القانون^(٣) على حق الإدارة الضريبية في القيام بهذا النوع من الرقابة بقوله: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بالمكان عينه، وهذا وقد تناول قانون الإجراءات الجبائية الجزائري النص على بعض الشروط التي يجب توفرها للقيام بعملية التحقيق في المحاسبة^(٤) والتي تتمثل في الآتي:

١- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بالمكان نفسه.

٢- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من قبل أعوان الإدارة الجبائية الذين له رتبة "مفتش" على الأقل.

٣- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

٤- إذا كانت المحاسبة ممسوكة بوساطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تسهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

٥- لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً.

(١) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ٥٤.

(٢) المادة (١/٢٠) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة (١/٢٠) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٤) المادة (٢٠) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٦- في حالة استبدال المحققين، يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك، وفي حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يُسَلَّم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

٧- يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بالمكان عينه في جميع الحالات تسعة أشهر.

٨- يقع تحت طائلة بطلان الإجراءات استغرقت مدة التحقيق في المكان عينه فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة أشهر.

أما في مصر تناول القانون المصري الإشارة إلى حق الإدارة الضريبية في القيام بعملية الرقابة المعمقة دون ذكر تفاصيل حول أشكال هذه الرقابة، حيث نصَّ القانون المصري^(١) على أن: "يلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة-مصلحة الضرائب- ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات، وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقرات عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توفرت للمصلحة أسباب جديفة على تهرب الممول من الضريبة".

وعند الانتقال للمشرع الأردني^(٢)، فقد تناول النص على حق الإدارة الضريبية في القيام بعملية الرقابة المعمقة-الخارجية- دون تناول النص على أشكال هذه الرقابة، حيث نصَّ على أن: "للمدقق إجراء التدقيق في مركز عمل المكلف أو أي مكان آخر يتعلق بعمله وله بموافقة المدير الخطية إجراء التدقيق خارج أوقات العمل الرسمية". النص هنا يوضح حق الإدارة الضريبية في الانتقال إلى مكان عمل المكلف بالضريبة وإجراء التحقيق حول البيانات والمستندات والدفاتر المتعلقة بالمكلف، والتي يتم من خلالها تحديد الوعاء الضريبي، ويتم إجراء هذا التحقيق خلال أوقات العمل الرسمية، ويجوز استثناء إجراءاته خارج الأوقات الرسمية بعد الحصول على موافقة كتابية من المدير المختص.

وأخيراً عند الانتقال للقانون العراقي أيضاً قد أشار إلى سلطة الإدارة الضريبية في القيام بعملية الرقابة المعمقة دون ذكر تفاصيل لأشكال هذه الرقابة، حيث نصَّ على أن^(٣): "السلطة

(١) المادة (٩٥) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م.

(٢) المادة (٢٨/ج) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ م.

(٣) المادة (٢/٢٨) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

المالية أن تتحرى عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين".

من خلال ما سبق يظهر أن المشرع الجزائري كان موفقاً عن نظائره الأردني والمصري والعراقي، حيث تناول النص الأشكال المختلفة للرقابة المعمقة وهذا ما لم يتناوله أي من التشريعات الثلاثة مما يستدعي إجراء التعديلات على تلك النصوص القانونية، وإضافة نصوص تقرر حق الإدارة في إجراء الأشكال المختلفة للرقابة المعمقة كما هو الحال في القانون الجزائري.

٢-التحقيق المصوب في المحاسبة:

يُعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو أنواع محددة من الضرائب، أو شمل كل فترة غير المتقدمة أو جزء منها^(١)، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

كما يُعرف بأنه: "تحقيق جزئي ينصب على جزء من المحاسبة، كأن يكون قاصراً على نوع معين من الضرائب التي تحدد على أساس هذه المحاسبة، ولا يجوز فيه سوى مراقبة أو طلب وثائق توضيحية عادية كالفواتير، والعقود^(٢)، ولا يجوز بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة"، وتجدر الإشارة أن هذا النوع من التحقيق انفرد به أيضاً القانون الجزائري عن نظائره من القوانين الأردنية والمصرية والعراقية، حيث لم يقوموا بالنص على هذا النوع من التحقيق الخارجي.

هذا وقد عرف المشرع الجزائري التحقيق المصوب في المحاسبة بأنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو أنواع عدة من الضرائب، لفترة كاملة^(٣) أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، من خلال النص السابق يظهر أن التحقيق المصوب في المحاسبة يتم

(١) مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، م مصدر سابق، ص ٧٦.

(٢) أمّنة حمداوي، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة العربي بن مهيدي، الجزائر ٢٠١٨، ص ٢٨.

(٣) المادة (١/٢٠) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

من خلاله التحقق في نوع معين أو أنواع عدة من الضرائب، ويتم التحقيق في مجموعة عمليات حسابية للمكلف بالضريبة لمدة زمنية لا تزيد عن سنة، ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من قبل المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية، ويتم من خلال هذا التحقيق أن يُطلب من المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق^(١)، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

ويظهر مما سبق أن هذا التحقيق لا يمكن أن يؤدي إلى فحص معمق ونقد لكل محاسبة للمكلف بالضريبة، مما يطرح إشكالاً حول أهمية هذه الرقابة والمغزى منها، على أساس أنها رقابة سطحية فقط وتشبه كثيراً الرقابة على التصريحات، لأن المشرع قيد الإدارة الضريبية بمراقبة سطحية للوثائق فقط. ولا تختلف الشروط اللازمة لقيام بهذا النوع من التحقيق عن الشروط اللازمة لإجراء التحقيق في المحاسبة وفقاً لما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة العشرين.

٣- الفحص المعمق (التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة):

هذا النوع من التحقيق انفرد به أيضاً القانون الجزائري عن نظائره من القوانين الأردنية والمصرية والعراقية حيث لم ينصوا على هذا النوع من التحقيق الخارجي، ويُعد الفحص المعمق امتداداً للرقابة المحاسبية التي تركز على المعلومات التي تم الوصول إليها في هذه الأخيرة، وتواصل التحقيق على أساسها^(٢)، حيث يتم من خلال هذا النوع من الرقابة دراسة الملفات بدقة وبصفة معمقة ومقارنتها العناصر الخارجية لكل ملف.

كما يُعرف بأنه: "الفحص الذي يقوم على مراقبة شخص طبيعي للتأكد بأن تطوره ونمو أملاكه وأمواله تتوافق مع المداخل المصرح بها، أو إنها مجموع العمليات والأبحاث التي تهدف إلى كشف الفرق الموجود والمتوقع بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي بمقارنة مدى الانسجام

^(١) المادة (١/٢٠) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

^(٢) حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهمتها في التحصيل الجبائي، مصدر سابق، ص ١٣.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

بين مداخل المكلف بالضريبة فيما بينها من جهة^(١)، وبين حالته المادية وعناصر طرق معيشتة والمظاهر الخارجية من جهة أخرى".

كما يُعرف بأنه: "مجموعة من العمليات الخاصة بالبحث والتقصي^(٢) من أجل الكشف عن الفروق بين المداخل المصرح بها عن طريق المكلف، والمداخل المحققة فعلاً".

وتناول المشرع الجزائري النص على حق الإدارة الضريبية في القيام بهذا النوع من الرقابة بقوله: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيقي تؤكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة^(٣)، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكوّنة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى".

وتتبع الإدارة الضريبية جملة من المعايير التي يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون لهذا النوع من التحقيق^(٤)، تتمثل في الآتي:

١- الأشخاص الذين تُلاحظ عليهم الإدارة الضريبية عدم تجانس بين المداخل المصرح بها سنويًا والنفقات الظاهرة.

٢- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات معتبرة.

٣- عندما يظهر للإدارة الضريبية في أثناء مراقبة الحسابات مؤشرات لعدم المصادقية للتصريحات المقدمة من المكلف.

وعلمياً يُعد هذا التحقيق من ادق أنواع الرقابة وأهمها على أساس أنه يمتد إلى تحقيق شامل لوضعية المكلف عن طريق التحقيق في حالته المادية والمعيشية له ولأفراد أسرته من أجل البحث عن مصادر ثروته، خاصة عندما يظهر نوع من عدم التطابق بين التصريحات والإقرارات

(١) عطا بتواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة مستغانم، الجزائر ٢٠١٨، ص ١٥.

(٢) ولهي بو علام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية، صدر سابق، ص ٩.

(٣) نص المادة (١/٢١) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٤) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ٥٩.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

المُقدّمة من المكلف وحالته المعيشية^(١)، والتي تفيد بوجود أرباح لم يتم بالتصريح بها من أجل التهرب عن دفع ضرائب إضافية.

مما تقدم فإننا ندعو كلاً من المشرع الأردني والمصري والعراقي إلى الاستفادة من تجربة المشرع الجزائري وتقرير الأشكال المختلفة للرقابة الضريبية نظراً لما تحقّقه تلك الرقابات من مكافحة للتهرب والغش الضريبي، وتوضيح الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، بما يحفظ الحقوق المالية للخزانة العامة من الضياع والتهرب.

(١) محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية، مصدر سابق، ص ١٥٦

المطلب الثالث

الأساس القانوني للرقابة الضريبية وتمييزها عن الرقابات الأخرى

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين؛ سنتناول في الفرع الأول الأساس القانوني للرقابة الضريبية في التشريع العراقي المقارنة، وسنتناول في الفرع الثاني تمييز الرقابة الضريبية عن الرقابات الأخرى وكما يلي:

الفرع الأول

الأساس القانوني للرقابة الضريبية وفقاً للتشريعات المقارنة مع العراق

سنتناول في هذا الفرع الأساس القانوني للرقابة الضريبية في الجزائر ومصر والأردن والعراق وعلى النحو الآتي:

أولاً: الأساس القانوني عند المشرع الجزائري:

بين المشرع الدستوري الجزائري في المادة ٦٤ تجعل الضريبة واجب على كل مواطن مخاطب بأحكام قوانين الضرائب ملتزم بها وتجعل للإدارة الضريبية في الدولة حق مواجهته ومسائلته عن أداء الضريبة والرقابة على استجابته لها ويتجلى الأساس القانوني للمراقبة الضريبية في الأساس الدستوري لفرضها إذ ينص الدستور على أن^(١): " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، وعلى كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تُحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث باثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو حق كيفما كان نوعه".

وكانت تلك المادة هي الأساس الذي على أساسه تبنى المشرع الجزائري في قوانين المالية المتعاقبة فرضية أداء الضريبة والمحاسبة على اغفالها والتهرب منها كما سيأتي عند عرض موقف المشرع الجزائري من الرقابة الضريبية.

ثانياً: الأساس القانوني عند المشرع المصري:

صاغ المشرع المصري في الدستور المصري الحالي فلسفته لتقرير الضريبة في المادة الثامنة والثلاثين بنصها على أن^(٢): "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد

(١) المادة ٦٤ من دستور الجزائر لعام ١٩٩٦ المعدل بالقانون رقم ٨ - ١٩ في ١٥ نوفمبر ٢٠٠٨.

(٢) المادة (٣٨) من دستور جمهورية مصر العربية عام ٢٠١٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون، ولا يجوز الاعفاء منها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم، إلا في حدود القانون، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدياً متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكلفة، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والاحكام في تحصيل الضرائب.

ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب، والرسوم، وأي متحصلات سيادية أخرى، وما يودع منها في الخزنة العامة للدولة، وأداء الضرائب واجب، والتهرب الضريبي جريمة"، فالمرشح المصري في فرضه للضريبة جعلها من التكاليف العامة لكل افراد الدولة سواء كانت افراداً طبيعية أو افراداً اعتبارية فيجب على كل ممول ان يستشعر ان عليه حق للدولة بتسديد الجزء الخاص به من الضريبة، فالضريبة واجب بنص الدستور كما ان الدستور المصري يجعل التهرب منها جريمة يعاقب عليها قانون العقوبات المصري.

كما ان المشرع المصري ينص على عقوبات عند التخلف عن اداء الضريبة حيث تقدم مصلحة الضرائب متمثلة في قطاع مكافحة التهرب الضريبي المتهرب الى العدالة لمقاضاته وتوقيع العقوبات الضريبية^(١) عليه المنصوص عليها في قوانين الضرائب المتعاقبة، كما حدد الدستور المصري نوع من الرقابة المالية لبعض الاجهزة المالية في الدولة كالجهاز المركزي للمحاسبات كما جاء بالمادة ٢١٩^(٢)، من دستور جمهورية مصر العربية لعام ٢٠١٤ ويقوم ذلك الجهاز الهام في المجموعة الوزارية الاقتصادية في مصر بالرقابة على الموازنة العامة والتي تعد الضرائب احدى اهم مفرداتها.

(١) المواد ١٣١ من قانون الضريبة على الدخل المصري وما بعدها الخاصة بالعقوبات الضريبية، قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حتى التعديل بقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ الصادر في ٢٥ يولييه سنة ٢٠١٨ والمعمول به اعتباراً من ٢٦ يولييه سنة ٢٠١٨.

(٢) نصت المادة على أن "يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة على أموال الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الأخرى التي يحددها القانون ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة ومراجعة حساباتها الختامية".

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

ثالثاً: الأساس القانوني عند المشرع الأردني:

نص الدستور الأردني على أن^(١): "لا تفرض ضريبة أو رسم الا بقانون ولا تدخل في بابهما انواع الاجور التي تتقاضاها الخزنة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأموال الدولة وعلى الحكومة ان تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وان لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الاداء وحاجة الدولة الى المال " وعلى هذا النص فقد جعل المشرع الدستوري الأردني الضرائب واجبا تفرضه الحكومة على اساس من مبادئ المسؤولية والعدالة الاجتماعية كما ينص الدستور على ان لا تتجاوز الضرائب مقدرة المكلفين على الاداء وحاجة الدولة الى المال المتحصل من الضريبة.

وقد استُحدثت دائرة تحقيق الحسابات وتدقيقها، وهي فرع من ديوان المحاسبات التابع لوزارة المستعمرات البريطانية في أثناء الانتداب البريطاني في فلسطين وشرق الأردن^(٢)، وفي تاريخ ١٦/٤/١٩٣١ وُضِع قانون التدقيق لفحص جميع الحسابات الحكومية (الواردات والنفقات). تُعد هذه الدائرة نواة ديوان المحاسبة، وفي شهر حزيران عام ١٩٥٢ أصبحت دائرة مستقلة وسُميت بـ"ديوان المحاسبة حيث يُمارس الديوان مهام الرقابة بموجب القانون رقم (٢٨) سنة ١٩٥٢) الذي أنشئ لمواكبة التطورات استناداً لنص المادة (١١٩) من دستور الأردن سنة ١٩٥٢ الذي عدل بموجب قانون رقم (٢) سنة ١٩٥٩، الذي عدل أيضاً سنة ١٩٨٧، وسنة ٢٠٠٢، وذلك لتوسيع صلاحيات الديوان وتفعيل دوره^(٣)، بالإضافة إلى ذلك فإن البرلمان الأردني يُمارس الرقابة عندما يصادق على قانون الموازنة، وعندما يصادق على قانون الحساب الختامي، وعندما يمارس استجواب الحكومة، والسؤال والتحقيق، كما ان ديوان المحاسبة وفقاً للمادة (٣) يتولى مراقبة واردات الدولة ونفقاتها والتي منها الضرائب، كما ان المادة (٨) من ذات القانون تنص على توليه التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة.

(١) المادة ١١١ من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لعام ١٩٥٢ المعدل عام ٢٠١١.

(٢) عمر حامد العجراوي، دور ديوان الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العامة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة لكلية الحقوق، جامعة الموصل، سنة ٢٠١١، ص ٥١.

(٣) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دراسة مقارنة، سنة ٢٠١٥، ص ٢٣٢.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

رابعاً: الأساس القانوني عند المشرع العراقي:

منذ تأسيس الدولة العراقية، نص القانون الاساسي العراقي لعام ١٩٢٥ (دستور العراق الاول)، في المادة (١١) منه على "لا تفرض ضريبة الا بمقتضى قانون تشمل احكامه جميع الصنوف، بعدها أوجب المشرع العراقي في الدستور المؤقت لعام ١٩٧٠ الضرائب على الافراد اذ نص على ان^(١): "اداء الضرائب المالية واجب على كل مواطن ولا تفرض الضرائب المالية ولا تعدل ولا تجبى الا بقانون.

ضريبية قوية تقوم على الأجهزة المختلفة الحكومية، وعلى ذلك نص في المادة (٢٨/ أولاً) من دستور (٢٠٠٥) النافذ على ان "لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون" كما أشار في المادة (١٠٣) من دستور (٢٠٠٥) الى أن ديوان الرقابة المالية هيئة مستقلة دستورياً ولم ينص على اختصاص ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالرقابة الضريبية انما هو كتحصيل حاصل يراقب المالية العامة و بضمنها الضرائب ، وتابع في الوقت نفسه لمجلس النواب، كما أكد المشرع الدستوري العراقي في المادة (١٠٢) على رقابة هيئة النزاهة وما تتمتع به من استقلالية إدارية ومالية، وخضوعها لمجلس النواب بالنسبة للأعمال التي تقوم بها^(٢). إذ إن الدستور يحدد السمات الأساسية في كل دولة، ويبين كيفية ممارسة السلطة فيها، وعلى ذلك فإن قانون "ديوان الرقابة المالية" هو الذي يبين اختصاصات الديوان الأساسية وصلاحياته، إذ نصَّ دستور العراق لسنة (٢٠٠٥) النافذ في المادة (١٠٣/ثانياً) على أنه "يرتبط ديوان الرقابة المالية وهيئة الإعلام والاتصالات بمجلس النواب"^(٣).

(١) المادة ٣٥ من دستور العراق المؤقت لسنة ١٩٧٠.

(٢) كودار محمد عبيد صالح، مصدر سابق، ص ٣٣٣.

(٣) حميد شكر محمود، الرقابة المالية العليا وأفاق تطورها في العراق، دراسة مقارنة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، لعام ١٩٧٧، ص ١٠٤، وينظر أيضاً: د. حبيب الهرمزي، الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي، دراسة مقارنة، مطبعة الأوقاف، بغداد، لعام ١٩٧٧، ص ٣٣٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

كما أشارت المادة الخامسة من قانون الديوان رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل^(١) على أن: "الديوان هيئة مستقلة ماليًا وإداريًا، كما أن له شخصية معنوية، ويُعد أعلى هيئة رقابية مالية، كما أنه يرتبط بمجلس النواب، ويمثله رئيس الديوان أو من يخوله".

من النص اعلاه يتبين مدى أهمية تمتع أجهزة الرقابة المالية العليا بالشخصية المعنوية، وأثر ذلك في المهام الرقابية التي يقوم بها الجهاز الرقابي على مؤسسات ودوائر الدولة والمؤسسات الخاضعة لرقابته، وما لذلك من أثر في جدية أعمال الرقابة التي يقوم بها بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للرقابة.

أما بالنسبة لرقابة هيئة النزاهة العامة فقد أنشئت بموجب الأمر رقم (٥٥) سنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة، والمنشور في الوقائع العراقية^(٢)، العدد (٣٩٨١) بتاريخ ٢٧/١/٢٠٠٤ التي أُلغيت وحلَّ محلها القانون رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١، وكذلك نصَّ الدستور العراقي سنة (٢٠٠٥) في المادة (١٠٢) على أن: "تُعد المفوضية العليا لحقوق الإنسان، والمفوضية العليا المستقلة للانتخابات، وهيئة النزاهة، هيئات مستقلة، تخضع لرقابة مجلس النواب، وتنظم أعماله بقانون".

مما تقدم يُعد الفساد سواء كان إداريًا أم ماليًا، جريمة تعبت بالاقتصاد الوطني وتُفشل خطط التنمية الطموحة، ومن ثمَّ فإن هيئة النزاهة وُجدت من أجل مكافحة الفساد على جميع الأصعدة، وهي مستقلة عن أي جهة أخرى، لكن تبقى خاضعة لرقابة لمجلس النواب، ومن أجل ذلك أنشئت "المفوضية العراقية" المعنية بالنزاهة العامة بموجب أمر سلطة الائتلاف (١) رقم ٥٥ سنة ٢٠٠٤)، بالإضافة إلى ذلك فإن الهيئة تعمل على الإسهام في مكافحة الفساد، وتعتمد الشفافية في إدارة شؤون الحكم على جميع المستويات عن طريق التحقيق في قضايا الفساد ومتابعتها، وتنمية ثقافة النزاهة في القطاعين العام والخاص، وعلى ذلك نرى أن يمنح ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة في العراق رقابة سابقة على الإيرادات والجمارك والنفط وتنفيذ النفقات

(١) د. علي محمد بدير، مبادئ وأحكام القانون الإداري، بغداد، لسنة ١٩٩٣، ص ٥٦، وينظر أيضًا: عمر غانم حامد الفجراوي، دور الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العامة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، سنة ٢٠١١، ص ٨٣.

(٢) نشر في الوقائع العراقية العدد (٤٢١٧) بتاريخ ١٤/١٠/٢٠١١.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

العامة، لتجنب العراق أي أزمة مالية، سواء على الإيرادات أو النفقات التي زادت من أعباء الدولة في الآونة الأخيرة نتيجة نزول أسعار النفط، لتلافي هدر المال العام من التبذير وسوء الاستخدام.

وبالنظر الى القوانين المقارنة السابق الاشارة اليها فإننا نجد ان الاساس القانوني للرقابة الضريبية نابع من الاساس القانوني لفرض الضريبة نفسها اذ توجب النصوص الدستورية الضرائب على افراد الشعب وهو ما يوافق عليه كافة الشراح حيث ان المواطن في كل دولة كما ان له ان يتمتع بحقوقه كاملة دون نقصان فان عليه ان يؤدي حق الدولة في ماله وان كنا نرى توفيق المشرع الأردني وهو ما ندعو اليه المشرع العراقي حيث تفرض الضرائب بما لا يجاوز مقدرة المواطن وهو ما يتوافق مع العدالة الاجتماعية والمساواة في تحمل التكاليف، كما ندعو المشرع العراقي الى اتخاذ اجراءات تشريعية اكثر صرامة وتحديد جهة واحدة تكون مسؤولة عن الرقابة على الضرائب بوصفها رقابة على تنفيذ القوانين واللوائح التشريعية.

الفرع الثاني

تميز الرقابة الضريبية عن الرقابات الأخرى

إذا كانت الرقابة الضريبية هي السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية لأجل مراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد، بهدف الحد من التهرب الضريبي^(١)، والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة.

فهي بذلك نوع من الرقابة الخاصة التي تمارسها الجهات الإدارية على المكلفين بالضريبة دون غيرهم، ووفقاً لذلك فإن الرقابة الضريبية تختلف عن أنواع أخرى من الرقابات العامة التي توجد داخل الدولة، كالرقابة الشعبية والرقابة البرلمانية والرقابة القضائية، وفي الآتي نتناول التمييز بين هذه الرقابات والرقابة الضريبية.

أولاً: تمييز الرقابة الضريبية عن الرقابة الشعبية:

إن الرقابة الشعبية هي تلك التي تمارس من خلال الشعب ذاته على الحكومة، ويعبر عنها عن طريق الرأي العام، ويراد بها مجموعة الآراء التي تسود مجتمع معين في وقت ما بخصوص موضوعات معينة تتعلق بمصالحهم العامة والخاصة، ويشترك في تكوين الرأي العام مختلف الهيئات^(٢)، والتنظيمات الشعبية والحزبية عن طريق طرح أفكارها واتجاهاتها والدعوى إليها بمختلف الوسائل، ويطلق أيضاً على رقابة الرأي العامة "جماعات الضغط"، وتمتع جماعات الضغط المختلفة من نقابات مهنية وجمعيات مختلفة (منظمات المجتمع المدني) ووسائل الإعلام (الصحافة) طبقاً لقوانينها الأساسية بوسائل وأدوات ضغط معتبرة على الإدارة العامة من أجل تقويم ممارساتها وتوجيهها^(٣)، والضغط عليها حتى لا تخرج عن إطار القانون ومبدأ المشروعية وتلتزم طريق الصواب والحق.

(١) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مصدر سابق، ص ١١.

(٢) د. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري، دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق، جامعة بغداد، العراق، ٢٠١٣، ص ٣٥.

(٣) د. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر ٢٠٠٥، ص ٢٧-٢٨.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

ويتم ممارسة تلك الرقابة من خلال الأحزاب السياسية ومنظمات المجتمع المدني، ووسائل الصحافة والإعلام، وتسهم تلك الوسائل بشكل كبير في تحقيق الرقابة على الجهات الإدارية، بما يكفل احترامها للدستور وحماية حقوق الأفراد وحيرياتهم العامة وعدم خروج الجهات الإدارية على مبدأ المشروعية، كما تمثل تلك المنظمات الأسلوب الأمثل في إحداث التغيير السلمي والتفاهم الوطني في سبيل تعزيز الديمقراطية وبتث الوعي في المجتمع^(١)، وتعبئة الجهود الفردية والجماعية للتأثير في السياسات العامة، وتعميق مفهوم احترام الدستور والقانون، وعلى خلاف الرقابة الضريبية فإنها رقابة من حيث الاصل قائمة على الاساس القانوني للضريبة اذ ان الضريبة تفرض في اغلب الدول بنص الدستور وهو ما يستوجب معه رقابة من المؤسسات الدستورية القائمة على رقابة تنفيذ القانون، فتتكفل بتلك الرقابة هيئات ادارية وشرطية داخل الدول كالجهاز المركزي للمحاسبات المصري وقطاع مكافحة التهرب الضريبي داخل هيئة الضرائب نفسها في مصر وادارة الجباية في الجزائر وديوان المحاسبة في الأردن وكما في ديوان الرقابة المالية العراقي تلك الهيئة المستقلة ماليا واداريا عن هيئات الدولة وخيرا فعل المشرع العراقي اذ ندعو ان يكون ديوان الرقابة المالية اكثر استقلالا بتبعيته رأسا لرئيس الدولة وان يعطى لموظفيه حق الضبطية القضائية كاملة، ونرى ان من افضل انظمة الرقابة الضريبة هي الرقابة في مصر وان كانت لا توتي الفاعلية المرجوة نظرا لكثرة اساليب المتهربين من الضريبة وعدم الحسم في تقرير العقوبات على جرائم التهرب الضريبي، وهو ما نرجوه من المشرع العراقي ان يمد يد العقاب بأقصى العقوبات على المتهربين من الضرائب وان يجعل لديوان الرقابة المالية الحق في تقديم اوراق المتهربين الى القضاء بأيسر الاجراءات، وبهذا فإن الرقابة الضريبية تختلف عن الرقابة الشعبية، حيث إن الرقابة الشعبية يمارسها الشعب على الجهات الإدارية من خلال بعض الآليات والوسائل المختلفة بهدف احترام تلك الجهات للقانون وعدم الخروج على أحكامه، أما الرقابة الضريبية تمارسها الإدارة الضريبية على المكلفين بالضريبة من أجل الالتزام بالقانون الضريبي وعدم الخروج عن أحكامه والالتزام بسداد الضرائب المقررة.

(١) د. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري، مصدر سابق، ص ٣٥.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

ثانياً: تمييز الرقابة الضريبية عن الرقابة البرلمانية:

تُعرف الرقابة البرلمانية بأنها: "سلطة مقررة للبرلمان-مجلس النواب- على السلطة التنفيذية للكشف عن عدم التنفيذ السليم للقواعد العامة في الدولة"^(١)، وتحديد المسؤول عن ذلك ومسائلته"، ويمارس البرلمان هذه الرقابة من خلال عدد من الوسائل تتمثل في الآتي:

١- السؤال البرلماني:

يُعد السؤال البرلماني الوسيلة الأولى والأكثر شيوعاً لمباشرة الوظيفة الرقابية على أعمال الحكومة من قبل أعضاء البرلمان^(٢)، وذلك لإمكان القيام به من جانب أي عضو من أعضاء السلطة التشريعية.

ويقصد بالسؤال بأنه^(٣): توجيه واستيضاح إلى رئيس الوزراء أو أحد الوزراء بقصد الاستفسار عن أمر من الأمور التي تتعلق بأعمال وزارته، أو بقصد لفت نظر الحكومة إلى أمر، أو إلى مخالفات بشأن موضوع ما.

٢- طلبات المناقشة العامة:

من الوسائل التي يمارس بها البرلمان الرقابة على السلطة التنفيذية طلبات المناقشة العامة، ويُعرف طلب المناقشة العامة بأنه: "وسيلة من وسائل البرلمان الرقابية يكون بموجبها لعدد معين من أعضاء البرلمان -يحدد عادة في الدستور- الحق في المطالبة بإثارة موضوع عام مما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية للمناقشة في المجلس"^(٤)، مناقشة مفتوحة يشترك فيها من يشاء من الأعضاء".

(١) حسن علي عبد الحسين، الرقابة البرلمانية على السلطة التنفيذية، مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، مج ٤، العدد ١٢، العراق، ٢٠١١، ص ٩٧.

(٢) حسن مصطفى البحري، الرقابة المتبادلة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية كضمان لنفاذ القاعدة الدستورية، مصدر سابق، ص ٧١٨.

(٣) د. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة ٢٠٠٥م، ص ٥٠٩.

(٤) د. رمضان محمد بطيخ، تزايد دور السلطة التنفيذية وأثره على الديمقراطية، دار الفكر العربي، القاهرة، طبعة ١٩٨٨م، ص ٦٦.

٣- الاستجواب البرلماني:

الاستجواب البرلماني هو حق دستوري كفله الدستور لأعضاء البرلمان "السلطة التشريعية" كوسيلة وأداة لمراقبة السلطة التنفيذية في أعمالها، ويُعرف الاستجواب بأنه: "محاسبة أو استيضاح يتضمن في طياته اتهامًا للوزارة أو أحد الوزراء"^(١)، وقد يؤدي إلى طرح الثقة بالوزارة أو الوزير".

يُعد الاستجواب من أهم وسائل الرقابة البرلمانية، لأنه يتم من خلال محاسبة الحكومة أو أحد الوزراء، فيما يتعلق بعمل من الأعمال التي تمارسها^(٢)، حيث قد ينتهي الاستجواب بسحب الثقة من الوزارة وإجبارها على الاستقالة.

من خلال ما سبق يظهر وجه الاختلاف بين الرقابة الضريبية والرقابة البرلمانية التي تتمثل في كونها سلطة دستورية وقانونية يمارسها مجلس النواب -السلطة التشريعية- على السلطة التنفيذية بما يضمن احترام هذه الأخيرة للدستور والقانون وتحقيقها للمصلحة العامة، بينما الرقابة الضريبية تنحصر في رقابة الإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة.

أما في الرقابة الضريبية فإن الأمر مختلف إذ تقوم على الرقابة الضريبية جهات قانونية إدارية تابعة للدولة تتابع حركة جباية الضرائب وتحصيلها وتقديم المتهربين إلى العدالة والمطالبة بقبض الضريبة منهم فضلاً عن عقابهم بالعقوبات المالية والبدنية والرقابة هنا رقابة مالية من هيئة إدارية داخل الدولة على الواجبات المطلوبة من المواطنين وفرضية الضرائب عليهم ومحاسبتهم على هذه الحقوق وهو ما تختلف فيه الرقابة الضريبية عن البرلمانية التي تصدر من سلطة برلمانية على سلطة أخرى داخل الدولة بهدف تنفيذ القواعد الدستورية، وعدم الميل عنها والقواعد الضريبية هو أحكام تشريعية وإن كان الأساس القانوني لها موجود بالدساتير من حيث الأصل إلا أن التنفيذ يكون بناء على قوانين ولوائح منظمة لمقدار الضريبة والمخاطب بها من الجهات الإدارية والمحاسبية والمخاطب بها من أفراد الشعب بما للدولة من حقوق على رعاياها كما أن أساليب تلك الرقابة تكون أساليب برلمانية كما سبق وفي الرقابة الضريبية فإن الأساليب

(١) د. نعمان أحمد الخطيب، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، دار الثقافة، الأردن، الطبعة السابعة، ٢٠١١، ص ٣٨٣.

(٢) محمد عبد المحسن، الاستجواب البرلماني للوزراء في الكويت، دراسة تحليلية نقدية في ضوء أحكام الدستور الكويتي والسوابق البرلمانية، مجلة الحقوق، ملحق العدد الثالث، الكويت، ٢٠٠٢، ص ١٣.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

تكون مالية ومحاسبية على وفق القوانين واللوائح المنظمة للضريبة داخل الدولة، ويكون الهدف منها كفالة الافراد تسديد جزء لكفالة الموارد العامة في الدولة واطاعة القوانين والانظمة الداخلية وتقوم الرقابة القضائية على تنفيذ القانون واطاعة القواعد المنظمة للضريبة بينما في الرقابة البرلمانية يقوم امر تقريرها على تنفيذ الدستور وتحقيق قاعدة توازن السلطات ومبدأ التعاون بينها.

ثالثاً: تمييز الرقابة الضريبية عن الرقابة القضائية:

يقصد بالرقابة القضائية خضوع أعمال الجهات الإدارية إلى رقابة السلطة القضائية بحيث تولى المحاكم في الدولة بحث مشروعية أعمال الإدارة من خلال القضاة^(١)، الذين يتسمون بالحياد والنزاهة والاستقلال بشكل تام عن الجهات الإدارية في الدولة.

وقد يتم ممارسة تلك الرقابة من خلال جهة القضاء الموحد والذي يقوم على وجود جهة قضاء واحدة تتولى الفصل في جميع المنازعات التي تثور بين الإدارة وبين الأفراد- المنازعات الإدارية، وكذلك الفصل بين المنازعات التي تثور بين الأفراد بعضهم البعض - المنازعات المدنية-، فالقضاء في ظل هذا النظام موحد لجميع المنازعات، لا فرق بين منازعة إدارة وفرد أو منازعة بين فرد وآخر^(٢)، فكل تلك المنازعات تنتظرها المحاكم نفسها، وتكون على قمتها محكمة عليا "تميز أو نقض أو غيرها".

كما قد تتم ممارسة تلك الرقابة من خلال جهات القضاء المزدوج، الذي يقوم على أن الوظيفة القضائية تتولاها جهران قضائيتان منفصلتان ومستقلتان عن بعضها، بحيث توجد من ناحية جهة القضاء العادي بمحاكمها المختلفة، وتتولى الفصل في جميع المنازعات التي تثار بين الأفراد بعضهم بعضاً سواء كانت منازعات مدنية أو جنائية أو منازعات الأحوال الشخصية،

^(١) ينظر: Charles Debbash, Science Administrative, DeuxièmeÉdition, Dalloz, Paris 1972, p620.

^(٢) د. محمد فؤاد مهنا، مبادئ وأحكام القانون الإداري، مؤسسة شباب الجامعة، جامعة الإسكندرية، مصر ١٩٧٦، ص ٩٠ وما بعدها، وينظر: د. يحيى الجمل، بعض ملامح تطور القانون الإداري في إنجلترا خلال القرن العشرين، مجلة العلوم الإدارية، مج ١٢، ع ١٤، مصر ١٩٧٠، ص ٩٥-٩٦، وينظر أيضاً: د. محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بيروت، ط ١، ٢٠٠٥، ص ٨٥.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

وتوجد من ناحية ثانية جهة القضاء الإداري^(١)، وتتولى الفصل في جميع المنازعات التي تثار بين الأفراد والجهات الإدارية في الدولة وفقاً لقواعد القانون العام "الإداري".

القضاء وتقوم بالفصل في المنازعات والقضايا التي تقع بين الأفراد والجهات الإدارية بما يكفل خضوع تلك الجهات للقانون وعدم خروجها على أحكامه، بينما الرقابة الضريبية كما سبق فإنها تتحصر في رقابة الإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة بما يكفل تحصيل الضرائب المفروضة عليهم ويمنع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي. فبالنظر الى القائم بالرقابة الضريبية فانهم موظفين اداريين بالدولة تساعدهم الجهات القضائية والشرطية لتنفيذ القانون والمخاطب بالرقابة الضريبية هم الممولين من افراد الشعب المفروضة عليهم الضرائب وتستند تلك الرقابة على قوانين ولوائح خاصة بالضريبة وجبايتها ومحاسبة المتهرب منها وان كان الاساس القانوني لها مستمد من قانون الدولة الاعلى ممثل في الدستور، بينما الرقابة القضائية فإنها ترجع الى جهة القضاء الاداري مخاطب بها جهة الادارة عن اعمالها التي تقوم بها في سبيل القيام بخدمة المرفق العام من قرارات ادارية وعقود وسلطة ضبط اداري ويقوم القضاء بمراقبة تلك الاعمال فلا بد ان يكون القرار الاداري مثلاً مشروعاً في محله وسببه ومنشأه فالرقابة هنا رقابة مشروعية من الدرجة الاولى بينما في الرقابة الضريبية فإنها رقابة مالية ومحاسبية.

والهدف من الرقابتين هو اصل التفرقة بينهما فبينما تهدف الرقابة القضائية على اعمال السلطة التنفيذية الى تحقيق مبدأ المشروعية وتمارس تلك الرقابة من خلال قضائي الالغاء والتعويض في اغلب صورها حيث يتقدم الى القضاء متضرر ذو مصلحة يطلب الغاء قرار اداري صادر من جهة تنفيذية مختصة اوقع عليه ضرر مخالف للقانون أو يطالب بتعويض عما لحقه من اضرار جراء اعمال الادارة فالرقابة الضريبية تهدف الى تنفيذ القوانين المالية وفرض المشاركة المجتمعية والفردية في الابعاء العامة للدولة وهو ما اوجبه الدستور ويقوم على تنفيذه القانون.

(١) د. محمد رفعت، مصدر سابق، ص ٩٤.

المبحث الثاني

أهمية التحصيل الضريبي وفاعلية الرقابة الضريبية عليه

تحتل الضرائب مكانة بارزة في جميع النظم المالية لدول العالم، فهي أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، وأداة مهمة من أدوات السياسة المالية للدولة والتي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلاً عن الهدف المالي.

وتحتاج كل دولة من دول العالم زيادة الحصيلة الضريبية لتتمكن من القيام بواجباتها الملقة على عاتقها، لذا تضع الدول الآليات والوسائل القانونية التي تحقق ذلك، وتُعد الرقابة الضريبية أهم الوسائل التي تحقق عملية التحصيل الضريبي، وتسهم بشكل كبير في مكافحة التهرب والغش الضريبي. ومن خلال ما تمارسه الإدارة الضريبية من وسائل هذه الرقابة كالتحري والاطلاع والتفتيش وغيرها من الوسائل الرقابية الأخرى^(١)، يمكن التحقق بشفافية من موقف المكلف الضريبي والوصول إلى تقدير ضريبي مطابق لواقع المكلف ويتفق مع دخله الحقيقي.

وتظهر أهمية الرقابة الضريبية من خلال الدور المهم الذي تحققه في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، حيث إن عملية الرقابة تسهم بشكل كبير في الحد من تلك الجرائم الخطيرة التي تؤثر بشكل بالغ في الإيرادات العامة للدولة، ومن خلال هذا المبحث نتناول أهمية عملية التحصيل الضريبي، ومدى فاعلية الرقابة الضريبية في مواجهة مشكلات عملية التحصيل الضريبي، وذلك من خلال مطلبين على النحو الآتي.

(١) د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة في التشريعات الضريبية، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، ٨ع، العراق ٢٠١٦، ص ٢٦٦.

المطلب الأول

أهمية عملية التحصيل الضريبي

يُعدّ تحصيل الموارد المالية (الضرائب) لتغطية النفقات العامة وتحقيق التوازن في الموازنة العامة للدولة هدفاً أساسياً لأي نظام ضريبي، ورغم تغيّر الهدف الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه من خلال التحصيل الضريبي^(١)، سواء كان الهدف تحقيق سياسة معينة أو تحقيق توجه اقتصادي أو اجتماعي معين، إلا أن الهدف المالي المباشر يظل عنصراً رئيساً في عملية التحصيل الضريبي، خاصة في الدول النامية التي تعجز عن إنشاء مشروعات إنتاجية ضخمة توفر لها الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات العامة، لهذا تظهر أهمية التحصيل الضريبي كنظام رئيس يهدف إلى تحصيل الإيرادات العامة للدولة.

وتظهر أهمية عملية التحصيل الضريبي من حيث كونها العملية التي يتم فيها جمع الحصيلة الضريبية التي تم تقديرها مسبقاً^(٢)، كما أنها تجعل الخطوات السابقة لها بلا قيمة في حالة عدم إتمام عملية التحصيل فهي تُعدّ النتيجة التي تسعى إليها الإدارة الضريبية. أن الإخفاق في عملية التحصيل الضريبي يسبب أضرار بالغة بالموازنة العامة للدولة، حيث يؤدي ذلك وبلا شك في تحقيق عجز في الإيرادات العامة للدولة وما يترتب عليها من نتائج خطيرة، لهذا تظهر أهمية عملية التحصيل الضريبي، حيث يمكن من خلالها تحقيق التوازن في الميزانية العامة وتحقيق الاكتفاء الذاتي وعدم اللجوء إلى الاقتراض، أو غير ذلك من الوسائل التي يمكن من خلالها سد العجز في الموازنة العامة للدولة.

وفي الآتي نتناول بيان المقصود بعملية التحصيل الضريبي، وطرق التحصيل الضريبي وذلك من خلال فرعين على النحو الآتي.

(١) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، الجزائر ٢٠١٧، ص ١٣.

(٢) د. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٧٨.

الفرع الأول

المقصود بعملية التحصيل الضريبي

دين الضريبة يعتبر دين ممتاز على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها إلى الخزنة العامة ويكون دين الضريبة واجب الاداء في مقر المأمورية المختصة دون الحاجة إلى مطالبة في مقر الدين ويكون تحصيل الضرائب بمقابل التأخير باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها وضمان لتحصيل حق الخزنة العامة.

وفي الآتي نتناول تعريف التحصيل الضريبي، وأركان عملية التحصيل الضريبي.

أولاً: التعريف بالتحصيل الضريبي:

لم تتناول أي من القوانين الضريبية في الدول محل المقارنة وضع تعريف لعملية التحصيل الضريبية، وهذه تُعد عادة القوانين حيث يتم ترك التعريفات للفقهاء ولا تتناولها القوانين، هذا وقد تعددت التعريفات الفقهية حول المقصود بعملية التحصيل الضريبي نذكرها على النحو الآتي:

يُعرف التحصيل الضريبي بأنه " مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى نقل دين الضريبية من ذمة المكلف إلى مصلحة الضرائب^(١) والتي تنقلها بدورها إلى الخزنة العمومية، وذلك وفقاً للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار".

كذلك يُعرف التحصيل الضريبي بأنه " جباية الضريبة من المكلف بوساطة السلطة المالية أو عن طريق رب العمل الذي يلتزم بتحصيلها وتسديدها^(٢)، أو عن طريق الشركة أو مديرها باقتطاع الضريبة وتسليمها إلى السلطة المالية".

ويُعرف بأنه: "مجموعة من العمليات^(٣) التي تستهدف نقل القيمة الضريبية من ذمة المكلف إلى الخزنة العامة من أجل استيفاء حقها، وترتبط تلك العملية بالواقعة المنشئة لها

(١) د. الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، ج ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٤، وينظر أيضاً: د. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، بوزريعة، ط ٣، الجزائر ٢٠٠٣، ص ١٥٦.

(٢) د. أعاد حمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، ط ٧، الأردن ٢٠١٠، ص ١٨٨ وما بعدها.

(٣) د. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، القاهرة، ١٩٨٤، ص ١٢٣.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضماناته ويتم نقدًا أو عن طريق البنك أو بحوالة بريدية".

رغم تعدد التعريفات حول عملية التحصيل الضريبي إلا أنها في النهاية تشير إلى مضمون واحد وإن اختلف التعبير عنه، وعلى هذا يمكن لنا أن نُعرف التحصيل الضريبي بأنه "مجموعة من الإجراءات القانونية والفنية التي يقوم بها موظفي الإدارة الضريبية بغاية تحصيل الضرائب وجمعها من المكلفين طبقًا لما هو مفروض عليهم بالقانون، ومن ثمَّ نقل ملكية تلك الأموال إلى الخزانة العامة في الدولة".

ثانيًا: أركان عملية التحصيل الضريبي:

تقوم عملية التحصيل الضريبي على مجموعة من الأركان الأساسية والمتمثلة في موعد التسديد ومكانه ومن يلتزم بدفع الضريبة^(١)، وهذه الأركان تتضح في الآتي:

١- موعد التسديد:

بعد أن يتم تقدير الضريبة على المكلف ينبغي على السلطة المالية تبليغ المكلف خطيًا بدفع الضريبة موضعًا في إخطارها مقدار الضريبة وتاريخ استحقاقها. ولهذا نجد المشرع الجزائري قد نصَّ على أن: "يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارًا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب"^(٢)، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبلغ المطلوب أداؤها وشروط الاستحقاق، وكذلك تاريخ الشروع في التحصيل". وفي حالة عدم تسديد الضريبة أو رسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرافقة بطلب التأجيل القانوني للدفع المنصوص عليه في المادتين ٨٠، ٧٤-٢ من قانون الإجراءات الجبائية^(٣)، يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل (١٥) يومًا من التبليغ بأول قرار متابعة"

(١) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٤ وما بعدها.

(٢) المادة (١/١٤٤) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقًا للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة (١٤٤) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقًا للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

وبهذا نجد أن المشرع الجزائري ألزم الإدارة الضريبية بتبليغ المكلف بالضريبة بمقدار الاستحقاق وميعاده بإخطار رسمي من الإدارة يحدد مقدار الاستحقاق وميعاده، فإذا أتى ميعاد الاستحقاق ولم يتم المكلف بسداد الضريبة المفروض عليه، تقوم الإدارة بإرسال خطاب آخر للتذكير وقبل (١٥) يوماً من التبليغ بأول قرار متابعة، أي قبل البدء في التنفيذ والحجز على أموال المكلف بمدة خمسة عشر يوماً من الميعاد المحدد لذلك.

أما في مصر فقد نصَّ المشرع على أن^(١): "يجب على المصلحة أن تخطر الممول بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على تقديرات المأمورية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصي عليه مصحوباً بعلم الوصول".

وبذلك نجد المشرع المصري قد حدد ميعاد السداد بمدة ستين يوماً من تاريخ موافقة الممول على التقدير أو من تاريخ لجنة الطعن أو من تاريخ صدور حكم المحكمة ويتم إعلان الممول بذلك من خلال كتاب موصي عليه بعلم الوصول.

أما المشرع الأردني نصَّ على أن:^(٢)

١- إذا تخلف المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة في هذا القانون، تقوم الدائرة بإصدار قرار تقدير أولي تحدد فيه قيمة الضريبة المقدرة على المكلف عن الفترة أو الفترات الضريبية المعنية وأي غرامات ومبالغ أخرى متحققة عليه، ويبلغ المكلف إشعاراً خطياً بنتيجة ذلك القرار.

٢- تكون المبالغ المطالب بها بموجب هذا الإشعار المنصوص في الفقرة (أ) من المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤ سنة ٢٠١٤) واجبة التحصيل بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه للمكلف.

فالمشرع الأردني يجعل الضريبة واجبة التحصيل بعد مرور ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بمقدار الضريبة وميعاد استحقاقها.

(١) المادة (١٠٤) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٣٠/أ، ب) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

أما في بلدنا العراق فقد نصَّ المشرع العراقي على أن^(١): "على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطأً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها، ويُعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع".

وبذلك يكون المشرع العراقي قد ألزم السلطة المالية بتبليغ المكلف بإخطار بمقدار الضريبة وميعاد استحقاقها^(٢)، ويتم تسليم الإخطار إلى المكلف نفسه أو أحد الأفراد العاملين معه، أو أحد أفراد عائلته، أو يتم إرساله بوساطة دائرة البريد.

وإذا لم تدفع الضريبة خلال (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ وفق المادة (٤٤) يضاف إليها ٥% من مقدار الضريبة^(٣) ويُضاعف هذا المبلغ إذا لم يُدفع خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الأولى.

فالمشرع العراقي يمنح المكلف بالضريبة مدة (٢١) يوماً للسداد من تاريخ تبليغه بميعاد استحقاق الضريبة، فإذا لم يقم بالسداد خلال هذه المدة تُوقع عليه غرامة تأخير بمقدار ٥% من مقدار الضريبة، وتتضاعف الغرامة إذا لم يقم المكلف بالسداد، ونرى أنه كان من الأفضل على المشرع منح مدة أطول للسداد قبل توقيع غرامة التأخير ولتكن شهراً على الأقل.

٢- مكان سداد الضريبة:

يتم تحصيل الضريبة من خلال سدادها في مصلحة الضرائب -الإدارة الضريبية- المختصة بذلك، بمعنى أن يقوم المكلف بنفسه أو بوكيل عنه بالذهاب إلى مقر الإدارة الضريبية وسداد مقدار الضريبة المفروضة عليه، لأن القاعدة العامة في نطاق الضرائب أن دين الضريبة محمول لا مطلوب^(٤)، بحيث يكون المكلف ملزماً بتسديد الضريبة من تلقاء نفسه في الإدارة الضريبية، دون أن تكون هي ملزمة بالسعي إليه لتحصيل المبلغ منه.

(١) المادة (٤٤) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق ٢٠١٠، ص ٢٥٢، وينظر أيضاً: د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، كلية القانون جامعة الفلوجة، ط ٣، العراق ٢٠١٧، ص ٢٠٢.

(٣) المادة (٤٥) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٥.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٣- الملتزم بسداد الضريبة:

القاعدة العامة أن كل شخص ملزم بدفع الضريبة للسلطة المالية مادام القانون قد كلفه بذلك، وعلى هذا يلزم بدفع الضريبة المكلف نفسه عن دخله ودخل زوجته وأولاده القاصرين، أما إذا افترق الزوجان أو عجز الزوج عن الدفع، يجب من الزوجة والأولاد القاصرين ما يجب عليهم دفعه بالقياس إلى مجموع الضريبة المستحقة^(١)، وتجبى من أموال الزوجة نفسها إذا كانت مكلفة ومُنحت السماح القانوني عن زوجها إذا كان عاجزاً عن العمل وليس له مورد.

كذلك^(٢) تجب على الأرملة أو المطلقة عن دخلها ودخل أولادها الذين هم تحت وصايتها، كما تجب على الأشخاص المستخدمين ملزمين بدفع الضريبة المستحقة على مستخدميههم وكذلك الحال بالنسبة للمبالغ الإضافية هذا ولم يتناول التشريع الجزائري مثل هذا النص، وإن كانت هذه هي القواعد المطبقة في أغلب الدول.

وقد أكد المشرع المصري في قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ذلك في المادة (٧) إذ بينت بأن الضريبة تستحق على مايجاوز (٥٠٠٠) جنية من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول خلال السنة ، أما في المادة (١٣/١) بينت بأن يعفى من الضريبة مبلغ (٤٠٠٠) إعفاء شخصياً سنوياً للمول.

أما في الاردن بينت المادة (٩/ أ) من قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤ لسنة ٢٠١٤) بأن:

١- يعفى الدخل الاجمالي للشخص الطبيعي المقيم بما لا يزيد عن (١٢٠٠٠) دينار للمكلف و(١٢٠٠٠) دينار عن المعالين.

٢- يمنح الشخص الطبيعي والمعالون اعفاءات مقابل نفقات العلاج والتعليم والسكن بحد اقصى مقداره (٤٠٠٠) شريطة تقديم مستندات معززة بذلك.

أما المادة (٩/ب) من هذا القانون أشارت ايضا الى:

١- أن للمكلف أو لزوجهِ الاستفادة من فرق الاعفاءات الممنوحة بالفقرة (أ) من هذه المادة بما لا يزيد عن (٢٨) الف دينار للمكلف ولزوجه ولمن يعيلهم.

(١) د. طاهر الجناي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مصدر سابق، ص ٢٥٦.

(٢) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٥.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٢- أما الشخص الطبيعي الاردني غير المقيم الاستفادة من الاعفاءات الخاصة بالمعالين المقيمين في المملكة اذا كان يتولى أعالتهم.

أما المشرع العراقي أكد على ذلك عندما نص على أن^(١):

١- تُعد الزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها، وتمنح السماح القانوني للزوج بالإضافة إلى السماح المقرر لها إذا كان عاجزاً عن العمل وليس له مورد.

٢- للزوجين معاً أن يطلبوا دمج مدخولتهما وفرض الضريبة باسم الزوج، وذلك خلال فترة تقديم التقارير المنصوص عليها في المادة السابعة والعشرين من هذا القانون في إحدى الحالات الآتية:

- ١- إذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة.
- ٢- إذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني.
- ٣- إذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها بوصفها مكلفة بذاتها.
- ٤- عند تحقق إحدى الحالات المذكورة في البنود (أ، ب، ت) من الفقرة الثانية من هذه المادة يمنح الزوج السماح القانوني المقرر له ولزوجته.
- ٥- يدمج دخل الأولاد غير المتزوجين الذين لم يتموا الثامنة عشرة من العمر بدخل والدهم، وتقدر الضريبة باسم الأب.
- ٦- في حالة وفاة الوالد أو عدم وجود الوالدين يُعد الأولاد الذين لم يتموا الثامنة عشر من العمر مكلفين مستقلين بذاتهم، وتقدر الضريبة على كل منهم باسم الأم أو الوصي أو القيم.

فالمشرع العراقي يجعل الزوج هو الملتزم الأول بدفع الضريبة عن نفسه وعن زوجته وأولاده، ثم تصبح الملتزمة الزوجة في حالات معينة، ثم يلتزم الأولاد بالضريبة إذا بلغوا عمر (١٨) عام.

^(١) المادة (٦) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الفرع الثاني

طرق التحصيل الضريبي

علمنا مما سبق أن عملية التحصيل الضريبي تعني جباية الأموال الضريبية ونقل ملكيتها إلى الخزنة العامة في الدولة، وتتم عملية التحصيل من خلال طريقتين إما بالطرق الودية، وإما من خلال التحصيل الجبري، وذلك على النحو الآتي:

الطريقة الأولى: الطريقة الودية-العادية- للتحصيل الضريبي:

تُعد الطريقة الودية هي الأصل في دفع قيمة الضريبة من المكلفين للخزنة العامة، بحيث يلتزم المكلف بدفع ما عليه من مبالغ مستحقة دون ماطلة أو امتناع عن السداد^(١). وتتخذ الطريقة الودية عدة صور تتمثل في الآتي:

١-التوريد المباشر:

يقوم المكلف بالضريبة بهذه الحالة بسداد قيمة الضرائب المفروضة عليه إلى الجهات الضريبة طواعية ومن تلقاء نفسه، وهذا يُعد الأصل بحيث يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي، ومن ثمَّ تحدد الإدارة الضريبية قيمة الضريبة المفروضة وفقاً للإقرار المُقدّم من المكلف^(٢)، ثم يقوم المكلف بسداد الضريبة وفقاً لما تم تقديره على أساس التقرير الذي تقدّم به والذي تحدد على أساسه قيمة الضريبة.

وقد نصَّ المشرع الجزائري على تلك الطريقة بشكل صريح، حيث نصَّ على أن^(٣):
"يتعين على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب التصريح المنصوص عليه بموجب أحكام المادة الأولى من هذا القانون ويسدد مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة المستحق، تلقائياً".

^(١) د. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٨، ص ١٣٤، وينظر أيضاً: أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٨.

^(٢) فنديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عنابة، ع ٣٥، الجزائر ٢٠١٣، ص ١٩٠.

^(٣) المادة (٣) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

وفي مصر نص قانون الضريبة على الدخل على أن^(١): "يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة".

كما نص القانون الأردني على أن^(٢): "يلتزم المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة التالية للفترة الضريبية".

أما عند الانتقال للقانون العراقي على أن^(٣): "يجب على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها، ويُعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع".

من خلال النصوص أعلاه يظهر أن التشريعات المختلفة تجعل قيام المكلف بسداد الضريبة من تلقاء نفسه سواء بعد تقديمه الإقرار أو إبلاغه بالضريبة المستحقة عليه، هو الأصل في سداد الضريبة بحيث يتم التوريد بشكل مباشر من قبل المكلف في ميعاد استحقاق الضريبة.

٢- تقسيط قيمة الضريبة:

من الطرق الودية في تحصيل الضريبة تقسيط قيمة الضريبة، بحيث يتم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية على سداد الضريبة المستحقة في صورة أقساط يقوم المكلف بسدادها في المواعيد المتفق عليه.

وتُعد هذه الطريقة من سبل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين، بحيث يقوم المكلف بسداد القيمة الضريبية في المواعيد المحددة من قِبَل الإدارة الضريبية^(٤)، وفي نهاية العام يتم حساب الأقساط التي تم دفعها وتجرى عملية المقاصة بين الأقساط المدفوعة والضريبة المستحقة ويتم تسوية ذلك، وتضمن تلك الطريقة توافر موارد مالية مستمرة على مدار العام.

هذا وقد أخذ المشرع الجزائري بنظام تقسيط القيمة الضريبية تسهياً على المكلف وتخفيفاً من عبء الضريبة، حيث نصَّ على أن: "يمكن لقاطب الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها،

(١) المادة (٨٤) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (١٨/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٣) المادة (٤٤) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) د. حميد بو زيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط٣، ٢٠٠٧، ص٣٨.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

وبصفة عامة، كل دين تتكفل بها الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب^(١)، يمنح التأجيل القانوني للدفع في أجل أقصاه (٣٦) شهراً مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي (١٠%) من مبلغ الدين الجبائي".

فالمشرع الجزائري أجاز تقسيط الضريبة على (٣٦) شهراً، بشرط أن يدفع المكلف بالضريبة مبلغ أدنى يساوي (١٠%) من قيمة الضريبة المفروضة عليها ويتم تقسيط باقي المبلغ على المدة المذكورة.

أما بالنسبة لمصر أخذ المشرع بنظام التقسيط أيضاً تسهياً على الممول بالضريبة، حيث نصَّ على أن: "يكون تحصيل الضريبة على دفعة واحدة أو على أقساط لا تتجاوز عدد السنوات الضريبة التي استحققت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالمول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لحكم الفقرة السابقة"^(٢)، جاز لرئيس المصلحة أو من ينوبه تقسيطها على مدة أطول بحث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبة".

نرى أن المشرع المصري قد أحسنَّ بالنص السابق حيث أجاز تقسيط الضريبة على مدة تعادل السنوات الضريبة ويجوز زيادة تلك المدة بناءً على موافقة رئيس المصلحة إذا حدثت ظروف طارئة أعجزت المكلف عن السداد، ومما لا شك فيها أن المادة السابقة تقوم بتسهيل كبير على الممول وتخفف من العبء الضريبي.

أما في الأردن أخذ المشرع بنظام التقسيط أيضاً حيث نصَّ على أن^(٣): "المدير ولأسباب مبررة تقسيط المبلغ المستحق على المكلف وفق الشروط والإجراءات التي تحددها التعليمات التنفيذية، فالمشرع قد قرر من خلال هذه المادة جواز تقسيط المبلغ المستحق على المكلف كما فعل المشرع الجزائري، بيد أنه قد قرر إضافة مبلغ يعادل (٩%) سنوياً على قيمة الضريبة في حالة التقسيط، حيث نصَّ على أن^(٤): "يلزم المكلف بدفع مبلغ إضافي على المبلغ المقسط بنسبة

(١) المادة (١٥٦) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري. المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٢) المادة (١٠٥) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٣٧/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٤) المادة (٣٧/ب) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

(٩%) سنويًا"، ولم يكن المشرع الأردني موفقًا في النص اعلاه، حيث إن الغرض الرئيس من تقرير نظام تقسيط الضريبة هو تخفيف العبء على المكلف، وليس زيادته بإضافة مبالغ أخرى. أما بالنسبة للعراق فقد أخذ المشرع العراقي أيضًا بنظام تقسيط الضريبة، حيث نصَّ على أن^(١): "السلطة المالية تقسيط الضريبة بناءً على طلب تحريري يُقدمه المكلف إذا وجدت أسباب مبررة للتقسيم على أن تبلغه بمقدار كل قسط من الأقساط وتاريخ استحقاقه".

ونلاحظ على المادة اعلاه أن المشرع العراقي قد أخذ بنظام التقسيط بيد أنه لم يحدد المدة التي يمكن فيها تقسيط الضريبة كذلك فإن المشرع قد نصَّ^(٢)، على إلغاء عملية التقسيط ووجوب السداد الفوري في حالة تأخر المكلف عن سداد الأقساط المستحقة، بل ويضاف على ذلك غرامة بمقدار ٥% من قيمة الضريبة المستحقة.

وكان الأولى بالمشرع منح المكلف مهلة أطول قبل إلغاء نظام التقسيط وفرض ضريبة التأخير، حيث إن مادة (٢١) يومًا ليست كافية فقد يحدث للمكلف ظروف طارئة قد تعجزه عن السداد في الموعد المستحق.

٣- الحجز-القطع- من المنبع:

كذلك من الطرق التي يتم من خلالها تحصيل الضريبة هي طريقة الحجز-القطع- من المنبع، وتقوم هذه الطريقة على تكليف "شخص ثالث" تربطه بالممول الحقيقي علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الخزانة العامة^(٣)، وبذلك تكون الإدارة الضريبية في هذه الطريقة بصدد شخصين مختلفين، أولهما المكلف الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة، وثانيهما المكلف بحجز الضريبة وخصمها وتوريدها للخزانة العامة.

المشرع الجزائري أخذ بنظام الخصم من المنبع في الضرائب على المرتبات والشركات وغيرها، حيث نصَّ على أن: "يمكن لقابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والرسوم أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الاستردادات من الضرائب أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير، عندما يجري قابض الضرائب

(١) المادة (١/٤٦) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) نصت المادة (٤٥) من قانون الضريبة على الدخل العراقي "إذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يومًا من تاريخ التبليغ وفقًا للمادة الرابعة والأربعين يضاف إليها ٥% من مقدار الضريبة"، وينظر أيضًا: د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ٢٠٣.

(٣) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٩.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

المقاصة المنصوص عليها^(١)، فإن هذا الأخير يكون ملزماً بإبلاغ المدين بالضريبة عن طريق "إشعار" يحدد فيه طبيعة المبالغ التي تم تخصيصها وقيمتها لدفع الديون المثبتة في كتاباته".

أما المشرع المصري أخذ بنظام اقتطاع الضريبة من المنبع، فقد نصَّ على أن: "على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من القانون النافذ مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة، خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر^(٢)، ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به".

كما أخذ القانون الأردني بنظام حجز -اقتطاع- الضريبة من المنبع فقد نصَّ القانون على أن: "يتم اقتطاع الضريبة فيما يتعلق بالدخول من المصدر ممن يدفعها وفقاً للآتي:

١- (٥%) من أي مبالغ مدفوعة من شخص اعتباري مقيم كأتعاب أو أجور أو ما مائل ذلك لأي شخص مقيم من الأطباء والمحامين والمهندسين ومدققي الحسابات والخبراء والمستشارين والمفوضين.

٢- ما يخضع للضريبة من الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية بنسبة (٥%) على أن تُعد هذه المبالغ المقتطعة ضريبة قطعية بالنسبة للشخص الطبيعي والشخص الاعتباري غير المقيم.

٣- الدخل من أرباح الجوائز واليانصيب.

٤- الدخل من الوظيفة المتأتي لشخص طبيعي^(٣) وفق الإجراءات ونسب الاقتطاع التي تحددها التعليمات التنفيذية".

^(١) المادة (١٤٤) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٦ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

^(٢) المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

^(٣) المادة (١٢/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

نرى أن المشرع الأردني أحسن في صيغة هذه المادة حيث تناول الجهات والأفراد التي يتم اقتطاع الضريبة منها من خلال المصدر كما حدد النسب التي يتم اقتطاعها ثم ألزم المشرع الشخص الملزم بالاقتطاع بتوريد المبالغ المقطوعة والمحصلة للدائرة خلال (ثلاثين يوماً) ^(١)، من تاريخ دفعها وفي حال التخلف عن الاقتطاع والتوريد تحصل منه تلك المبالغ وكأنها ضريبة مستحقة عليه.

أما عند الانتقال المشرع العراقي قد أتجه إلى تطبيق اقتطاع الضريبة من المصدر - المنبع - كأحدى آليات وطرق التحصيل الضريبي، حيث نصَّ على أن ^(٢): "على المستخدم (بكسر الدال) أن يقطع الضريبة المستحقة على مستخدميه مما يدفعه لهم أو لمن يقوم مقامهم من المبالغ النقدية والعينية والرواتب التقاعدية وما في حكمها الخاضعة للضريبة ويدفعها إلى السلطة المالية اعتباراً من بداية السنة التقديرية بالصورة التي يعينها الوزير".

وتمتاز هذه الطريقة ^(٣) -الحجز من المنبع- بسهولة تحصيلها وانخفاض تكاليفها، وكذلك سرعة التحصيل، كما أنها تُعد أداة فعالة لمنع التهرب الضريبي، حيث تفوت على صاحب الدخل فرصة التهرب من دفع الضريبة، وتلزم رب العمل بخصمها مما يجعلها أداة فعالة لتحصيل الضريبة ومنع التهرب.

الطريقة الثانية: الطريقة غير العادية-التحصيل الجبري للضريبة-

الأصل يتم تحصيل الضريبة بشكل ودي، أي إن المكلف بالضريبة يقوم بسداد الضريبة بنفسه دون تأخير أو مماطلة ^(٤)، حيث إن السياسة القانونية للضرائب تسعى إلى أن يتحلى المكلف بالضريبة بروح المسؤولية والمشاركة في تحمل الأعباء العامة وتنفيذ الالتزام الضريبي الواقع على عاتقه دون ضغط أو إجبار.

إلا أن كثير في الأحيان لا يلتزم المكلف بدفع الضريبة من تلقاء نفسه بحيث يمتنع عن السداد أو يماطل فيه، لهذا تنص التشريعات المختلفة على تحصيل الضرائب في تلك الأحوال

^(١) المادة (١٢/هـ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

^(٢) المادة (١/١٧) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

^(٣) . ينظر

OECD ، Working Smarter In Tax Debt Management, Ccc,2014 ، p42.

^(٤) د. عادل بن عبدالله، د. عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، جامعة محمد خضير، ٤٤، الجزائر ٢٠٠٩، ص ٢٧٣.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

بشكل جبري، بحيث تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل دين الضريبة بقوة القانون، وفي بعض الأحيان الاستعانة بالقوة العمومية وليس بإدارة المكلفين^(١)، وقد تمت هذه الطرق من خلال الحجز على أموال المدين وبيعها في المزاد العلني أو الإكراه البدني بالحبس لمدة معينة أو غيرها من الوسائل الأخرى التي تتناول القوانين النص عليها.

لقد تعددت صور التحصيل الجبري للضريبة حسب اتجاه المشرع في كل دولة، وفي الآتي نتناول بعض صور التحصيل الجبري في القوانين محل الدراسة:

١- الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني:

من ضمن صور التحصيل الجبري الغلق المؤقت للمؤسسة أو الشركة المكلفة بسداد الضريبة، بحيث يمنح المشرع الإدارة الضريبية^(٢)، في الأحوال التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظاً على أموال الخزنة العامة، سلطة غلق المحل التجاري أو المهني المكلف بالضريبة والممتنع عن سدادها.

هذا وقد تناول قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر النص على الطرق الجبرية - التنفيذية- لتحصيل الضريبة^(٣)، حيث نصَّ على أن: "تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني أو التجاري والحجز والبيع".

هذا وقد تناولت المادة (١٤٦) من قانون الإجراءات الجبائية في الجزائر النص على شروط الغلق المؤقت على النحو الآتي:

١- يُتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه، ويكون ذلك بناءً على تقرير يُقدم من طرف المحاسب المتابع.

٢- يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي.

٣- لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (٦) أشهر.

(١) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٩.
١ حساوي سليمة، ياحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق بجامعة زيان عاشور، الجزائر ٢٠١٧، ص ٣٧.

(٢) المادة (١٤٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٤- إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجل للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت.

٥- يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجالي^(١)، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً.

٦- لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

لم يتناول القانون المصري النص على طريقة الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني كوسيلة للتحصيل الجبري للضريبة.

أما المشرع الأردني نجد أنه لم يتناول النص طريقة الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني كوسيلة للتحصيل الجبري للضريبة.

وبالنظر إلى تشريعنا العراقي نجد أنه لم يتناول أيضاً النص طريقة الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني كوسيلة للتحصيل الجبري للضريبة، وبهذا يكون المشرع الجزائري قد أحسن في النص على هذه الطريقة كوسيلة للتحصيل الجبري للضريبة، حيث تُعد طريقة فعالة تجبر المكلف على سداد ما عليه من ضرائب، ولذا نقترح على كل من المشرع في الأردن ومصر والعراق بالنص على هذه الطريقة كوسيلة للتحصيل الجبري للضرائب في حالة امتناع المكلف عن السداد.

٢- الحجز الاحتياطي والبيع العيني:

يُعرف الحجز بأنه: "وضع أملاك المكلف الممتنع عن سداد الضريبة بيد الإدارة الضريبية، وفور حجز الإدارة لممتلكاته يفقد المكلف بالضريبة حرية التصرف في أملاكه المحجوز عليها"^(٢).

(١) المادة (١٤٦) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٢) إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق بجامعة عبد الرحمان ميرة، الجزائر ٢٠١٥، ص ٣٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

كما يُعرف بأنه: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بهدف وضع المال تحت يدها لاستيفاء حقوقها"^(١) وذلك بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب، وقد وضعه المشرع تسهياً للإدارة الجبائية لتحصيل ديونها من المكلف.

هذا وقد تناولت التشريعات الضريبية المختلفة النص على سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة في حال امتناعه عن سداد القيمة الضريبية المفروضة عليه، بحيث يتم من خلال هذه الوسيلة استيفاء حق الدولة من إهلاك المكلف.

وقد تناول المشرع الجزائري النص على سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المكلف في حالة امتناعه عن سداد الضرائب، حيث نصَّ على أن^(٢): "يجوز لقاibus الضرائب أن يوجه تنبيهه بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل، ويجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه"، أما القانون المصري تناول النص على سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المكلف في حالة امتناعه عن سداد الضرائب، حيث نصَّ على أن: "للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المُقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية"^(٣)، ودون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ.

أما في الأردن نصَّ قانون الضريبة على الدخل على حق الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المكلف من أجل تحصيل الضريبة المقررة عليه، حيث نصَّ القانون على^(٤):

١- إذا لم يتم دفع الضريبة أو المبالغ المستحقة للدائرة خلال المدة المنصوص عليها في هذا القانون، فعلى الدائرة مطالبة المكلف بدفعها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ، وإذا تخلف المكلف عن ذلك يتم تحصيلها وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية، ويمارس المدير أو من يفوضه جميع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية المنصوص عليها في ذلك القانون.

(١) د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، ٢٠١١، ص ٣٢.

(٢) المادة (١٤٧) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٣) المادة (١٠٤) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٣٩/أ، ب) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٢- يُعد تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة والمبالغ المستحقة عليه وفق أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة كافيًا لغايات مباشرة المدير أو من يفوضه إجراءات الحجز والتنفيذ وذلك دون حاجة لاتخاذ أي من إجراءات التبليغ أو النشر المنصوص عليها في القانون المذكور.

فالمادة السابقة تقرر سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المكلف، وذلك بعد إعلانه بوجوب الوفاء بالضريبة المستحقة عليه خلال ٣٠ يومًا من الإعلان، فإذا مرت هذه المدة كان للإدارة الضريبية توقيع الحجز على أموال المكلف بعددًا من قبيل الأموال الأميرية. كما تناول المشرع العراقي النص على سلطة الإدارة الضريبية في توقيع الحجز على أموال المكلف، حيث نص على أن^(١): "الوزير أو من يخوله أن يحجز الأموال التي يحاول صاحبها إخفاءها أو تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز إلا بتقدير الضريبة وجبايتها أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفعها".

ونلاحظ أن المشرع العراقي لم يتناول تحديد مدة معينة للحجز، بحيث لا يتم رفعه إلا بسداد الضريبة أو تقديم ضامن يتعهد بالسداد.

أما البيع العلني^(٢) يُعد البيع الإجراء والوسيلة الأخيرة بيد الإدارة الضريبية لتحصيل الضريبة، ولا يتم البيع إلا بعد المرور بإجراء الحجز فإجراء البيع آتي لمرحلة الحجز، بحيث يكون للإدارة الضريبية في حالة عدم قيام المكلف بسداد الضريبة بعد قيام الإدارة بإجراء الحجز على أمواله، يكون للإدارة القيام بالبيع المنفرد لإحدى أو لكل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري أو المهني المحجوز عليه.

فإذا لم يقم المكلف بسداد الضريبة بعد توقيع الحجز على أمواله من منقولات أو عقارات مملوكة له، يتم بيعها في المزاد العلني وفقًا للإجراءات التي يحددها القانون، ويتم البيع من خلال مزاد علني ويرسى المزاد على من يقدم أعلى سعر أو بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي.

(١) المادة (٥٢) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٢) إغيت مسيكة، حميدوش ثنية، إشكالية التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ٣٧.

المطلب الثاني

فاعلية الرقابة الضريبية في مواجهة مشكلات عملية التحصيل الضريبي

تسعى كل الدول في العالم على اختلاف توجهاتها وسياساتها إلى تحقيق الاستقلال الاقتصادي، وتحقيق تنمية شاملة في المجالات المختلفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية وغيرها، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال الاعتماد على سياسة مالية رشيدة، وتوفير التمويلات اللازمة لتحقيق تلك التنمية، مما يستدعي أن تتسم تلك المصادر التمويلية بالاستقرار والثبات. وتُعد الضرائب⁽¹⁾ إحدى مصادر التمويل التي تعتمد عليها الدولة في تغطية النفقات العامة وتحقيق التنمية، بيد أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية تحصيل الضرائب وثبات الناتج المالي منها، وتتمثل تلك الصعوبات في الغش والتهرب الضريبي، مما يحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية، نتيجة الغش والتهرب من سداد الضرائب. لهذا اتجهت التشريعات⁽²⁾، المختلفة إلى وضع رقابة ضريبة على المكلفين بالضريبة، تمارسها بعض الأجهزة الإدارية في الدولة، والتي خوّل لها القانون بعض السلطات والصلاحيات مثل تلاقي البلاغات عن الجرائم الضريبة والقيام بالتحري والاطلاع والبحث والتفتيش عن المعلومات والمستندات التي تحدد الدخل الحقيقي للمكلف وغيرها من السلطات الأخرى والتي تسهم بحق في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وسد كل منافذه. وفي الآتي نتناول بيان مدى فاعلية الرقابة الضريبية في مواجهة مشكلات عملية التحصيل الضريبي، وذلك من خلال فرعين، نتناول في الفرع الأول بيان المقصود بالتهرب الضريبي وأنواعه وآثاره، وفي الفرع الثاني دور الرقابة الضريبية في مواجهة الغش والتهرب الضريبي.

(1) عطا بتواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة مستغانم، الجزائر ٢٠١٨، ص ٢.
(2) ينظر:

ClaudeLaurentLeContrôleFiscal, La VérificationPersonnelle, France,1995,p.13.

Bayeusaine.

الفرع الأول

التهرب الضريبي وأنواعه وآثاره

ليبيان مفهوم التهرب الضريبي، فإننا نتناول تعريف التهرب الضريبي، ثم نتناول أنواع التهرب وآثاره، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: تعريف التهرب الضريبي:

لم تتناول أي من القوانين الضرائب -محل دراستنا- وضع تعريف للتهرب الضريبي، تاركه ذلك للفقهاء، وقد تعددت التعريفات حول التهرب الضريبي.

فيعرف التهرب الضريبي بأن "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية"^(١)، وسواء ترتب على ذلك عدم دفع المبلغ الواجب دفعه كله أو جزء منه للخزينة العامة".

كذلك يُعرف التهرب الضريبي بأنه^(٢): "الجوء المكلف إلى تقديم بيانات خاطئة أو عدم تقديم البيانات بنشاطه بالمرّة من أجل عدم دفع الضرائب المقررة طبقاً للقانون".

كما يُعرف أيضاً بأنه^(٣): "الفعل الشخصي المتعمد الذي يقوم به المكلف وذلك باستعمال تقنيات قانونية تسمح له بتجنب الحدث المنشئ للضريبة القانونية".

فالتهرب الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي-الضريبي- بهدف التخلص من فرض الضريبة^(٤) أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له أنواع التهرب.

رغم تعدد التعريفات حول مفهوم التهرب الضريبي إلا أنه يمكن أن نعرفه بأنه ذلك السلوك المخالف للقانون والذي يصدر من المكلف بالضريبة، بهدف إنقاص الوعاء الضريبي

(١) د. حميد بو زيدة، جباية المؤسسات، مصدر سابق، ص ٣٩.

(٢) السيد محمود شرع، التهرب الضريبي، ماهيته -آثاره- كيفية مكافحته ودور مصلحة الضرائب، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج ٣، مصر، ١٩٩٩، ص ١٩٠.

١ ينظر

C.R Masson-La Notion D'éviation fiscale En Droit Interne Française, paris , 1990

٢٠, p.181. ينظر

Bernard Bobe Et Pir Lon Fiscalite Et Choix Economique , Imprimerie An.Rbin.1987,

p.104.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

وتخفيض الضريبة المقررة عليه، أو بهدف عدم خضوعه للقانون وتجنب تطبيق الضرائب عليه بشكل كامل، حيث إن التهرب يمكن أن يكون بشكل جزئي بحيث يسعى المكلف إلى إظهار دخله بشكل يقل عن الحقيقة بحيث يطبق عليه ضريبة أقل من المفترضة، كما قد يكون التهرب بشكل تام، وذلك في الأحوال التي يسعى فيها المكلف إلى التهرب الكامل من الضريبة كما في حالة إخفاء نشاطه وعدم تقديم الإقرارات الضريبية وغير ذلك من الحالات التي يسعى فيها المكلف إلى تجنب الضريبة.

ثانياً: أنواع التخلص من الضريبة:

يتخذ التخلص الضريبي من حيث مشروعيته نوعين:

١- غير مخالف للقانون التجنب الضريبي

ويقصد به أن يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك باستغلال ثغرات قانونية^(١)، مستعيناً بأهل الخبرة والاختصاص، ومن الأمثلة الأكثر شيوعاً في التجنب المشروع هبة الشخص أمواله لورثته خلال حياته تجنباً من دفع ضريبة التركة بعد وفاته.

فالمكلف خلال هذا النوع يسعى إلى تفادي خضوع أرباحه للضريبة مستغلاً بعض الثغرات في التشريع الضريبي، والتي تمكنه من أن يتجنب الضريبة دون أن يكون مخالفاً للتشريعات الضريبية، ولا يكون مرتكباً لجريمة التهرب الضريبي، وينتشر هذا النوع في النظم الضريبية التي تنظمها تشريعات ضعيفة غير محكمة النصوص تساعد على إمكان تفادي الخضوع للضريبة المقررة.

٢- المخالف للقانون التهرب الضريبي:

ويقصد به ذلك التهرب المتعمد من المكلف بالضريبة عن طريق مخالفة أحكام القوانين الضريبية، بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة أو بالامتناع عن تقديم أي تصريح أو إقرار ضريبي بأرباحه، أو بتقديم تصريح أو إقرار ناقص أو كاذب، وإعداد سجلات وقيود مزيفة.^(٢)

(١) حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر ٢٠١٨، ص ١٩.

(٢) د. عبد الناصر نور، د. نائل حسن، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، الأردن

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

ويتم التهرب غير المشروع باستخدام طرق وأساليب كثيرة، منها تقديم المكلف الإقرار الضريبي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن الإدارة الضريبية. أو أن يقوم المكلف بإتلاف الدفاتر أو المستندات التي تحدد دخله وأرباحه(2)، أو يقوم بإخفائها، أو يقوم بتوزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد تخفيض الضريبة المقررة عليه، ويقوم باصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها بقصد تقليل الأرباح وزيادة الخسائر، أو يقوم بإخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.

ثالثاً: آثار التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي له آثار وخيمة النتائج تسمح بمعرفة النتائج الوخيمة التي تسببها هذه الجريمة، فالتهرب الضريبي يُعد أكبر عائق يحول دون تحقيق الأهداف الأساسية للضريبة، لا سيما تزويد الخزنة العامة بالإيرادات التي من خلالها تقوم بتغطية النفقات العامة، بيد أن الآثار السلبية للتهرب الضريبي لا تقف على المستوى المالي فقط بل تمتد لتؤثر في المستوى الاقتصادي والاجتماعي، وذلك على النحو الآتي:

١ - آثار التهرب الضريبي في المستوى المالي:

التهرب الضريبي له آثار سلبية في الجوانب المالية في الدولة، حيث يؤدي إلى فقدان الخزنة العامة مورد مهم من مواردها، مما يترتب عليه أن تعجز الدولة عن مواجهة الأعباء العامة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى.

كما أن التهرب الضريبي يخلق صعوبات كبيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، ويجعل الدولة تضطر إلى اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى^(١) كالاقتراض والإصدار النقدي مما يؤثر سلباً ويرفع معدل التضخم في الجانب المالي للدولة.

فكلما زادت حدة التهرب ترتب عليها حرمان الخزنة العامة من مواردها مما يؤدي إلى زيادة العجز الفعلي في الموازنة العامة، ويجعل الدولة في كثير من الأحيان عاجزة عن الوفاء بمتطلبات المجتمع من مرافق وخدمات مختلفة.

(١) د. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، ٢٠٠٤، ص ١٦٥.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٢- آثار التهرب الضريبي في المستوى الاقتصادي:

يؤثر التهرب الضريبي سلبيًا في المستوى الاقتصادي في الدولة ويظهر ذلك من نواحٍ مختلفة، هي:

أ- التأثير في المنافسة:

التهرب الضريبي يؤدي إلى الإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء الضرائب، حيث يقوم المتهرب من الضرائب بتخفيض سعر التكلفة وبيع المنتجات بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق دون أن يؤثر في أرباحه، عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب التي تم التهرب من دفعها. كذلك فإن المتهرب من الضريبة يطرح المنتجات والخدمات بأسعار منخفضة تمكنه من اقتناص الزبائن^(١)، وهو ما يؤدي إلى إزاحة المؤسسات الأخرى، ويخلق نوعًا من المنافسة غير المشروعة.

ب- التأثير في توجيه النشاط الاقتصادي:

التهرب الضريبي يؤدي إلى توجيه الاقتصاد إلى مشروعات لا تخدم الصالح العام، حيث يلجأ معظم المتعاملين الاقتصاديين للاستثمار في المشروعات التي تتوفر فيها فرص أكبر للتهرب من الضريبة^(٢)، ويكون ذلك هو تفكيرهم الأول في إقامة المشروعات لا حسب الاعتبارات الاقتصادية وهو ما يدفع الاقتصاد إلى الركود.

ج- التأثير في رؤوس الأموال:

التهرب الضريبي يؤدي إلى ندرة رؤوس الأموال، حيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه، لتجنب اطلاع الإدارة الضريبية عليها، فيلجأ إلى الاكتناز إما على شكل نقدي، وإما على شكل معادن نفيسة كالذهب^(٣)، وإما فتح حسابات بنكية في الخارج، مما يؤثر سلبيًا في إقامة المشروعات وتحقيق التنمية في الدولة.

(١) أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ٢٨.

(٢) بن يوسف صهيب، عبد السلام محمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر ٢٠١٧، ص ١٦.

(٣) يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته، مصدر سابق، ص ٤٦.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

٣- آثار التهرب الضريبي في المستوى الاجتماعي:

التهرب الضريبي يؤدي إلى إحداث آثار سلبية في المستوى الاجتماعي في الدولة، حيث يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي^(١)، ومن ثمَّ عدم عدالة التوزيع، مما يترتب عليه تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.

كما يؤدي التهرب الضريبي إلى انتشار الغش والخداع بين طبقات المجتمع، وإضعاف روح المشاركة في تحمل الأعباء العامة^(٢)، وغياب الثقة في سياسة الدولة مما يؤدي إلى تفضيل النفع الخاص على النفع العام، وانتشار الامتناع عن دفع الضرائب، بالإضافة إلى انتشار الرشوة والفساد بين موظفي القطاع العام.

نستنتج من ذلك أن التهرب الضريبي يُعد ظاهرة جرمية خطيرة حيث يترتب عليها آثار سلبية في جميع النواحي في الدولة، مما يستدعي وجود وسائل وآليات تكافح تلك الجريمة الخطيرة، وهذا ما يعانيه بلدنا العراق اليوم من وجود ظاهرة التهرب المستمر، إذ نصي المشرع العراقي اتخاذ القوانين الصارمة بحق المتهربين ومن هنا يظهر دور الرقابة الضريبية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وهو ما سنتناوله في الفرع الثاني.

(١) عطا بتواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مصدر سابق، ص ٤٤.

(٢) حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مصدر سابق، ص ٢٤، وينظر أيضًا: أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث مُقدَّم كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس، كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية، العراق ٢٠١٧، ص ٣٢

الفرع الثاني

دور الرقابة الضريبية في مواجهة التهرب الضريبي

علمنا من خلال الفرع السابق أن التهرب الضريبي يترتب عليهما آثار سلبية خطيرة سواء في النواحي المالية أو الاقتصادية أو الاجتماعية في الدولة. لهذا اتجهت التشريعات المختلفة إلى تقرير نوع من الرقابة للإدارة الضريبية؛ من أجل متابعة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد^(١)، بهدف الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة.

وإذا كانت ظاهرة التهرب الضريبي لها تأثير خطير في الاقتصاد، خاصة وأنها تلحق أضراراً وخيمة للخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء مهم من الموارد المالية، إلا أن ذلك راجع لأسباب عدة تدفع المكلف إلى التقاعس عن سدادها في ميعاد استحقاقها أو التهرب من سدادها كلياً أو جزئياً^(٢)، ويُعد غياب الرقابة أهم تلك الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي. لهذا تُعد سلطة الرقابة من أهم السلطات الممنوحة للإدارة الجبائية للتحقق من صحة التصريحات والإقرارات المُقدّمة من طرف المكلف بالضريبة والتأكد من نزاهتها، بحيث تسمح بمعرفة إن كان المكلف قد أهمل واجباته وتهرب من سداد الضرائب وألحق الضرر بخزانة الدولة وخالف أحكام القانون.

هنا نجد التشريعات الضريبية المختلفة قد تناولت النص على سلطة الإدارة الضريبية في الرقابة على المكلف بالضريبة والتأكد من مدى التزامه بسداد الضرائب المستحقة وفقاً للقوانين النافذة في الدولة.

وقد تناول المشرع الجزائري النص على سلطة الرقابة لما لها من فاعلية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، حيث نصّ على أن: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت

(١) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مصدر سابق، ص ١١.

(٢) بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمان ميرة، الجزائر ٢٠١٧، ص ٥٧.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

طبيعتها"^(١)، ويكون للمفتش أن يراقب التصريحات، وأن يطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً^(٢)، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة".

أما في مصر نص قانون الضريبة على الدخل على أن^(٣): "يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبه منه المصلحة".

كما تناول القانون الأردني النص على حق الإدارة الضريبية في الرقابة والتحري عن دخل الممول ومدى التزامه بأحكام القانون، حيث نصَّ على أن^(٤): "للمدير أو لأي موظف يفوضه خطأً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت". وعند الانتقال للقانون العراقي نجد ان المشرع نص على أن^(٥): "للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بان لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين". فالرقابة الضريبية المقررة للإدارة الضريبية تستند إلى الوسائل القانونية والسلطات الممنوحة لها، بالإضافة إلى العقوبات المقررة لمكافحة التهرب الضريبي، ومما لا شك فيه أن تقرير حق الرقابة للإدارة الضريبية يمكنها من التأكد من المعلومات^(٦)، وصدق البيانات التصريحات والإقرارات المُقدَّمة من قِبَل المكلفين بالضريبة، بما يمنع من حدوث التهرب والغش الضريبي.

(١) المادة (١/١٨) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٢) المادة (١٩) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٣) المادة (٩٦) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٦١/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٥) المادة (٢/٢٨) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٦) د. ناصر شارفي، د. سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته، مجلة العلوم الإنسانية، ع ٤٨، الجزائر ٢٠١٧، ص ٢٩١.

الفصل الأول: التأصيل القانوني للرقابة الضريبية

وبذلك يظهر أن الرقابة الضريبية تلعب دوراً فعلاً في مكافحة التهرب الضريبي والحد من تلك الجرائم، ويبرز ذلك من خلال التحقيق والتأكد من صحة المعلومات والتصريحات والإقرارات المُقدّمة من قِبَل المكلفين بالضريبة ومصادقتها، واكتشاف كل المناورات والعمليات التدليسية التي من شأنها أن تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة^(١)، وهي بذلك تشكل وسيلة ضمان وفاعلية في مكافحة التهرب الضريبي، وتعمل على استرجاع الأموال المتلاعب بها وتحافظ على أموال الخزانة العامة.

يظهر دور الرقابة الضريبية في مكافحة والتهرب الضريبي من خلال اكتشاف العديد من حالات التهرب والغش الضريبي في أثناء ممارسة الإدارة الضريبية لسلطة الرقابة، وإقامة الدعاوى القضائية ضد من تهربوا من دفع الضريبة أو قدموا وثائق مزورة، والذين تم اكتشافهم بعد قيام الإدارة الضريبية بعملية الرقابة.

ومن ثم فإن الرقابة الضريبية تمثل ضرورة ملحة للحفاظ على المال العام وحمايته، والمحافظة على حقوق الخزانة العمومية والتصدي لقضايا التهرب الضريبي، والتي يتم اكتشافها من خلال الرقابة الضريبية وما تمارسه الإدارة الضريبية من سلطات مختلفة كالتحري والاطلاع والتحقيقات التي تجريها الإدارة الضريبية، للتأكد من صحة جميع المعلومات والبيانات والمستندات والدفاتر والسجلات والإقرارات التي يقدمها بها الممول الملتزم بسداد الضريبة، وبما يحقق الكشف عن المتهربين وتوقيع العقوبات الجنائية -الجزائية- عليهم، وردع كل من يسعى إلى اتخاذ الغش وسيلة للثراء عبر التهرب من سداد الضرائب المستحقة للدولة.

(١) بو كموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مصدر سابق، ص ٥٧.

خلاصة الفصل

نستنتج من خلال دراستنا للفصل الأول أن الرقابة الضريبية هي مجموعة من الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية (السلطة المالية) للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما أنها تعتبر أداة قانونية بيد الإدارة، من خلالها تسعى الإدارة الضريبية لتنظيم وتوجيه المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف المخالفات والأخطاء والعمل على تصحيحها وتقويمها.

كما بينا بأن للرقابة الضريبية عدة أنواع متمثلة، بالرقابة المستندية، والرقابة المكتبية، ثم بنهاية الفصل بينا دور وأهمية الرقابة الضريبية في مجابهة أهم المشاكل الاقتصادية متمثلة، بالتهرب الضريبي.

فالرقابة الضريبية، أداة فعالة في تحسين وزيادة الحصيلة الجبائية، في مختلف النشاطات الاقتصادية، من خلال اتخاذها الاجراءات اللازمة، لكشف حالات التهرب الضريبي ومكافحته بمختلف أشكاله وكافة الطرق.

الفصل الثاني

مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الفصل الثاني

مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الإدارة الضريبية من الإدارات الحكومية ذات المهام الصعبة والمهمة في الوقت نفسه، فمهامها صعبة حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي، ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع الملمزمين بأنواعهم المختلفة وبإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة، وهي مهمة إذ يناط بها أيضاً تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وعلى ذلك فإن ضعف هذه الإدارة أو قوتها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إما إلى إحكام الرقابة والوصول إلى حقوق الخزينة كاملة، وإما إلى ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات كثير من الملمزمين وتهريبهم من أداء التزاماتهم الضريبية، وبهذا فإن الإدارة الضريبية تحتل موقعاً مهماً ضمن هيئات الدولة وإداراتها، فهي التي يقع على عاتقها تحصيل الضرائب وجمعها من المكلفين، وتوريدها للخزينة العامة في المواعيد المحددة قانوناً، والتي تُعد أهم إيرادات الخزينة العامة في الدولة. وحتى تستطيع الإدارة الضريبية القيام بالدور المهم الذي يقع على عاتقها، فإن المشرع قد منح الإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة حتى تستطيع الإدارة ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناط بها على أكمل وجه، ولضمان عدم ضياع أحد أهم الموارد على الخزينة العامة للدولة، وإلى جانب تمتع الإدارة الضريبية ببعض السلطات والحقوق، فإنها يقع على عاتقها بعض الالتزامات التي يجب عليها احترامها عند القيام بوظائفها وأعمالها وممارسة سلطاتها وبما يضمن الحفاظ على حقوق الدولة في تحصيل الضرائب، وكذا يضمن المحافظة على حقوق المكلفين وعدم المساس بها في أثناء استعمال الإدارة الضريبية لمختلف سلطاتها بمناسبة مباشرتها لهذه الرقابة، ونتناول ذلك من خلال مبحثين، في المبحث الأول سنتناول سلطات الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية، وفي المبحث الثاني سنتناول التزامات الإدارة الضريبية في عملية الرقابة الضريبية، وسنتناولها كما يلي:

المبحث الأول

سلطات الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية

المكلفون بأداء الضريبة أحيانًا ما يخفون عن الإدارة الضريبية الكثير من المعلومات التي تكشف عن دخلهم الحقيقي، ويرتكبون الكثير من الجرائم الضريبية، من أجل التخلص من التهرب الضريبي، لهذا تبذل الإدارة الضريبية جهودًا كبيرة، لمكافحة وكشف الجرائم الضريبية لما تمثله من خطورة، حيث إنها تضيع على الدولة جزءًا من حصيلتها الضريبية التي تواجه بها أعباءها العامة، لأجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية عديدة، على رأسها إعادة توزيع الدخل وتوجيه استخدام الموارد وسد النقص في إيراداتها.

وحتى تستطيع الإدارة الضريبية القيام بهذا الدور المهم والخطير، فقد منحها المشرع العديد من السلطات التي من خلالها تستطيع القيام بوظائفها ومهامها، ومن هذه السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية؛ سلطة تلاقي البلاغات المختلفة فيما يخص تلك الأمور المتعلقة بالضرائب؛ والتي منها التهرب الضريبي، أو إخفاء معلومات، أو تقديم بيانات خاطئة، أو عدم مسك الدفاتر وغيرها من الالتزامات التي تقع على المكلفين، كما يكون من سلطة الإدارة الضريبية الاطلاع والتفتيش، إلى جانب سلطة التحري والتحقيق، وفي الآتي سنتناول بيان السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية وذلك من خلال ثلاثة مطالب سنتناولها على النحو الآتي:

المطلب الأول

تلقي البلاغات

قبل الحديث عن السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية تجدر الإشارة إلى أن التشريعات المختلفة تمنح رجال الإدارة الضريبية صفة الضبطية القضائية حتى يتسنى لهم التمتع بتلك السلطات المختلفة، حيث إن كل السلطات التي يتمتع بها موظفي الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية هي من سلطات رجال الضبط القضائي، هذا ويقصد بالضبط القضائي أنه^(١): "مجموعة من الإجراءات اللازمة لإثبات وقوع جريمة وجمع أدلتها والبحث عن مرتكبيها قبل فتح التحقيق الابتدائي في الجريمة".

ورجال الضبط القضائي هم هيئة من الموظفين^(٢) ومجموعة من النظم والقواعد تسهم في كشف الجريمة وملاحقة المجرمين والمحافظة على الأمن وقمع الإجرام والبحث والتحري. وتمنح التشريعات الجزائية - الجنائية - والضريبية صفة الضبطية القضائية لموظفي الإدارة الضريبية، وذلك لاتصالهم المباشر بالمكلف بالضريبة ومما يجعلهم أكثر فاعلية في معرفة الجرائم الضريبية التي تقع من المكلفين.

حيث نص قانون الإجراءات الجزائية على أن^(٣): "يشمل الضبط القضائي الموظفين والأعوان المنوط بهم قانوناً بعض مهام الضبط القضائي".

وبالنظر إلى قانون الإجراءات الجنائية الجزائري نجد أنه لم يتناول النص بشكل صريح على منح صفة الضبطية القضائية لموظفي الإدارة الضريبية، بيد أنه نص على تمتع هؤلاء الموظفين بسلطات هي من اختصاص سلطات مأموري الضبط القضائي، مما يعني تمتعهم بتلك

(١) د. محمد عودة الجبوري، الاختصاص القضائي لمأمور الضبط القضائي، دراسة مقارنة، دار العربية للموسوعات، بيروت، ١٩٨٦، ص ٤٠، وينظر أيضاً: د. رمسيس بنهام، الإجراءات الجنائية تأصيلاً وتحليلاً، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٤٢٢.

(٢) ينظر

Gaston Stefani et. Georges Levasserure, Procedure Penal 2nd ,Paris, 1962,p.83.

(٣) المادة (٩) قانون الإجراءات الجزائية الجزائري رقم (٦٦-١٥٥) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الصفة بشكل ضمني، حيث نص القانون على أنه^(١): "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية...".

أما في مصر نصَّ قانون الإجراءات الجنائية المصري على أن^(٢): "يجوز بقرار من وزير وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص تخويل بعض الموظفين صفة مأموري الضبط القضائي بالنسبة إلى الجرائم التي تقع في دوائر اختصاصهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفهم".

ثم جاء قانون الضريبة على الدخل في مصر ونص على تمتع موظفي الإدارة الضريبية بصفة الضبطية القضائية بشكل صريح، حيث نص على أن^(٣): "يلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية".

وعند الانتقال للمشرع الأردني نص قانون أصول المحاكمات الجزائية على أن^(٤): "يساعد المدعي العام في إجراء وظائف الضابطة العدلية جميع الموظفين الذين خُولووا صلاحيات الضابطة العدلية بموجب قوانين وأنظمة خاصة".

ثم جاء قانون ضريبة الدخل لينص بشكلٍ صريح على تمتع موظفي الإدارة الضريبية بصفة الضبطية القضائية-العدلية- حيث نص القانون على أن^(٥): "يُعد المدير والمدقق وموظفو الدائرة المفوضون خطياً منه بأي من الصلاحيات الواردة في هذا القانون في أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم".

وقد نص قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي على صفة الضبط لبعض الأشخاص في حدود أعمال وظيفتهم حيث نصَّ على أن^(٦): "أعضاء الضبط القضائي هم الأشخاص الآتي بيانهم في جهات اختصاصهم، والأشخاص المكلفون بخدمة عامة والممنوحون سلطة التحري عن الجرائم واتخاذ الإجراءات بشأنها في حدود ما خُولووا به بمقتضى القوانين الخاصة".

(١) المادة (١/٢٠) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لسنة ٢٠١٩ الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٩ رقم ١٨-١٨، بتاريخ ٢٧/١٢/٢٠١٨.

(٢) المادة (٢٣) من قانون الإجراءات الجنائية المصري المعدل بالقانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٩) قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردنية رقم (٩) لسنة ١٩٦١ وتعديلاته.

(٥) المادة (٦١/ب-١) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٦) المادة (٣٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

ولم يتناول قانون الضريبة على الدخل في العراق النص على منح موظفي الإدارة الضريبية الضبطية القضائية بشكل صريح، وإن نص على تمتعهم ببعض سلطات الضبط القضائي، حيث نص على أن^(١): "للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص...". ونستج ما سبق أيضاً تمتع موظفي الإدارة الضريبية بصفة الضبطية القضائية الخاصة في مجال عملهم فيما يخص جرائم الضرائب، ونوصي المشرع العراقي بوجوب تعديل القانون والنص على منحهم صفة الضبطية القضائية بنص صريح. فالتشريعات المقارنة تقر منح صفة الضبطية لبعض الموظفين العموميين في الدولة بموجب بعض القوانين الخاصة ومن هؤلاء الموظفين؛ موظفي الإدارة الضريبية في مجال الرقابة الضريبية وذلك لاتصالهم المباشر بالمكلف بالضريبة. هذا ومن أول السلطات التي يتمتع بها موظفي الإدارة الضريبية في مجال الرقابة سلطة تلقي البلاغات، حيث يكون من سلطة موظفي الإدارة الضريبية تلقي البلاغات عن أي جريمة ضريبية.

أولاً: مفهوم البلاغ:

لم تورد معظم القوانين المختلفة محل دراستنا تعريفاً للبلاغات، إلا أن بعض الفقه عرف البلاغ بأنه^(٢): "إخبار السلطات المختصة عن وقوع جريمة سواء كانت الجريمة واقعة على شخص المخبر أو ماله أو شرفه أو على شخص الغير أو ماله أو شرفه، وقد تكون الدولة أو مصالحها هي محل الاعتداء".

ويمكن لنا تعريف البلاغ في نطاق الدراسة بأنه تقديم المعلومات إلى الإدارة الضريبية وإحاطتها علماً بوقوع إحدى الجرائم الضريبية من أحد المكلفين لغرض اتخاذ الإجراءات القانونية ضده.

ثانياً: مدى سلطة الإدارة الضريبية في تلقي البلاغات

من أجل حماية حقوق الدولة في الحصول على الضرائب المفروضة على المكلفين، والعمل على مكافحة التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم الأخرى، تنص بعض القوانين الضريبية

(١) المادة (٢/٢٨) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) عبد الأمير العكيلي، د. سليم إبراهيم حربة، أصول المحاكمات الجزائية، الجزء الأول، بغداد، دون دار نشر وتاريخ، ص ١٠١.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

على منح موظفي الإدارة الضريبية سلطة تلقي البلاغات فيما يخص الجرائم الخاصة بالضرائب، ذلك لأن موظف الإدارة الضريبية يصل إلى علمه وقوع الجريمة من خلال طريقتين، الطريقة الأولى أن يكتشف وقوع الجريمة في أثناء مباشرة عمله، وهنا يجب على موظف الإدارة الضريبية أن يباشر الإجراءات القانونية ضد المخالف ذلك، لأن موظف الإدارة الضريبية يتمتع بالضبطية القضائية التي تعطيه الحق في مباشرة الإجراءات القانونية ضد المخالف.

حيث نص نص قانون الإجراءات الجزائية على أن^(١): "يشمل الضبط القضائي الموظفين والأعوان المنوط بهم قانونًا بعض مهام الضبط القضائي". وبالنظر إلى قانون الإجراءات الجنائية الجزائري نجد أنه لم يتناول النص بشكل صريح على منح صفة الضبطية القضائية لموظفي الإدارة الضريبية، بيد أنه نص على تمتع هؤلاء الموظفين بسلطات هي من اختصاص سلطات مأموري الضبط القضائي، مما يعني تمتعهم بتلك الصفة بشكل ضمني، حيث نص القانون على أنه^(٢): "يمكن لأعوان الإدارة الجنائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية...".

ونص قانون الإجراءات الجنائية المصري على أن^(٣): "يجب على كل من علم من الموظفين العموميين أو المكلفين بخدمة عامة في أثناء تأدية عمله أو بسبب تأديته بوقوع جريمة من الجرائم التي يجوز للنيابة العامة رفع الدعوى عنها بغير شكوى أو طلب، أن يبلغ عنها فورًا النيابة العامة".

كما نص قانون أصول المحاكمات الأردني على أن^(٤): "على كل سلطة رسمية أو موظف علم في أثناء إجراء وظيفته بوقوع جنائية أو جنحة أن يبلغ الأمر في الحال المدعي العام المختص وإن يرسل إليه جميع المعلومات والمحاضر والأوراق المتعلقة بالجريمة".

(١) المادة (٩) قانون الإجراءات الجزائية الجزائري رقم (٦٦-١٥٥) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

(٢) المادة (١/٢٠) من قانون الإجراءات الجنائية الجزائري لسنة ٢٠١٩ الجزائري المعدل طبقا للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٩ رقم ١٨-١٨، بتاريخ ٢٧/١٢/٢٠١٨.

(٣) المادة (٢٦) من قانون الإجراءات الجنائية المصري المعدل بالقانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.

(٤) المادة (٢٦) قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردنية رقم (٩) لسنة ١٩٦١ وتعديلاته.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

كذلك نصَّ قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي على أن^(١): "كل مكلف بخدمة عامة عليم في أثناء تأدية عمله أو بسبب تأديته بوقوع جريمة أو اشتبته في وقوع جريمة، تحرك الدعوى فيها بلا شكوى، وكل من قدّم مساعدة بحكم مهنته الطبية في حالة يشتبته معها بوقوع جريمة، وكل شخص كان حاضراً ارتكاب جناية عليهم أن يُخبروا فوراً أحداً ممن ذكروا في المادة (٤٧)".

أما الطريقة الثانية هي أن يتم إبلاغ موظفي الإدارة الضريبية بوقوع الجريمة من أحد الأشخاص، وفي هذه الحالة فإنه يتعين على الموظف تلقي البلاغ والتحقيق فيه^(٢)، فإذا امتنع عن تلقي البلاغ فإنه يقع تحت المسؤولية التأديبية، حيث يكون قد أخل بأحد الواجبات التي تقع على عاتقه.

فتلقي موظفي الإدارة الضريبية للبلاغات الخاصة بأحد الجرائم المتعلقة بالضرائب يُعد من إحدى السلطات التي يتمتع بها موظفو الإدارة الضريبية، كما أنه يُعد في الوقت ذاته من الواجبات التي يلتزم بها.

ولهذا نجد قانون الإجراءات الجزائية الجزائري نص على أن^(٣): "يتعين على كل سلطة نظامية وكل ضابط أو موظف عمومي يصل إلى عمله في أثناء مباشرته مهامه؛ خبر جناية أو جنحة إبلاغ النيابة العامة بغير توارن، وأن يوافيها بالمعلومات كافة، ويرسل إليها المحاضر والمستندات المتعلقة بها".

أما قانون الإجراءات الجنائية المصري قد نصَّ على أن^(٤): "يجب على مأموري الضبط القضائي أن يقبلوا التبليغات والشكاوى التي ترد إليهم بشأن الجرائم".

وعند الانتقال لقانون أصول المحاكمات الأردني نجد أنه نصَّ على أن^(٥): "على موظفي الضابطة العدلية حال علمهم بوقوع جرم خطير أن يخبروا فوراً المدعي العام به وأن ينفذوا تعليماته بشأن الإجراءات القانونية".

(١) المادة (٤٨) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.

(٢) د. رفل حسن حامد، واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٢٤.

(٣) المادة (٣٢) قانون الإجراءات الجزائية الجزائري رقم (٦٦-١٥٥) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

(٤) المادة (٢٤) من قانون الإجراءات الجنائية المصري المعدل بالقانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.

(٥) المادة (٢١) قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردنية رقم (٩) لسنة ١٩٦١ وتعديلاته.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وكل ذلك يفيد تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة تلقي البلاغات والشكاوى عن الجرائم التي تدخل في نطاق عملهم، ومع ذلك يجب النص على تلك السلطة في القوانين الضريبية بشكل صريح من باب أفضل.

أما قانون ضريبة الدخل العراقي على سلطة موظفي الإدارة الضريبية في تلقي البلاغات، وتشجيع المواطنين على التقدم بالبلاغات عن الجرائم الضريبية التي تصل إلى علمهم، ويفهم ذلك من نص المادة (٥٤) من القانون والتي نصت على أن^(١): "كل من قدم إلى السلطة المالية معلومات حقيقية شفوية أو خطية كان أحد المكلفين قد أخفاها أو يحاول إخفاءها فأدى ذلك إلى تقدير الضريبة وفرضها أو زيادتها يمنح مكافأة نقدية...".

فالنص أعلاه يفيد سلطة موظفي الإدارة الضريبية- في تلقي البلاغات والشكاوى فيما يخص تلك الجرائم المتعلقة بمجال عملهم، ويشجع المواطنين على التقدم بالبلاغات للإدارة الضريبية عن الجرائم التي تصل إلى علمهم، ومنحهم مكافأة مالية مقابل ذلك، مما يسهم بشكل كبير في مكافحة جرائم الضرائب من التهرب وإخفاء المعلومات وغيرها من الجرائم الأخرى.

وبمطالعة قانون الضريبة على الدخل في مصر والأردن وقانون الإجراءات الجبائية الجزائري نجد أن المشرع العراقي كان الافضل بينهم اذ لم نجد نصاً صريحاً في التشريعات المقارنة يشير إلى سلطة موظفي الإدارة بتلقي البلاغات فيما يخص الجرائم الضريبية ، كما فعل المشرع العراقي ، وإن كان ذلك لا يمنع من تمتع موظفي الإدارة في تلك الدول بتلقي البلاغات حيث يتمتعوا بصفة الضبطية القضائية مما يمنحهم تلك السلطة من باب أولى.

ثالثاً: شكل البلاغات التي يتم تقديمها للإدارة الضريبية:

لا تشترط القوانين الضريبية والإجرائية المختلفة -محل دراستنا- شكلاً معيناً في البلاغات التي يتم تقديمها للإدارة الضريبية، بحيث يمكن أن تكون تلك البلاغات مكتوبة، كما يمكن تقديمها بصورة شفوية باستخدام الهاتف بأنواعه^(٢)، كما يمكن تقديمها عن طريق الفاكس أو عن طريق شبكة الإنترنت بوساطة البريد الإلكتروني أو غيرها من الوسائل الأخرى.

(١) المادة (٥٤) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٢) د. ضياء عبد الله عبود، عمار عباس الحسيني، التنظيم القانوني لمكافأة المخبرين، مجلة رسالة الحقوق العلمية، مج ١، ع ١٤، ٢٠٠٩، ص ٧٦.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

أذ نص قانون الاجراءات الجزائية الجزائري على ان يجب على الموظفين العموم الابلاغ عن الجرائم الى النيابة العامة كما يجب عليهم عدم التوان ولم يحدد القانون الشكل المطلوب للإبلاغ بينما اشترط على المبلغ موافاة سلطة الاتهام بكل المعلومات كما يجب عليه ان يرسل المحاضر والمستندات المتعلقة بها، أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل العراقي نص على أن: "كل من قدّم إلى السلطة المالية معلومات حقيقية شفهية أو خطية"^(١)، مما يدل على عدم اشتراط كون البلاغ كتابياً بل يجوز أن يكون شفويّاً أو بأي طريقة أخرى.

ويذكر في البلاغات التي يتم تقديمها بعض التفاصيل عن الجريمة والمخالفات كاسم مرتكب الجريمة أو المخالفة وأسبابها ومكان ارتكابها وزمانها، والوثائق التي تدل على ذلك، وقد يكون مقدم البلاغ معلوم الهوية أو مجهول الهوية^(٢)، وكل ذلك يوجب على السلطات المختصة تلاقي البلاغ وجوب التحقق من صحته من عدمها.

أما بالنسبة للمشرعين المصري والأردني عددا شكل البلاغ في كونه مكتوبا أو شفهيّا، ونرى ان القانون العراقي كان اوفق تلك القوانين في تقرير حق البلاغ عن التهرب الضريبي كما يُحمد للقانون العراقي تكثيف جهوده لمحاربة الفساد المالي بظهور عدة مؤسسات رقابية كديوان الرقابة المالية وجهاز الادعاء العام وهيئة النزاهة ولكل من تلك الجهات الدور الذي تقوم به في سبيل الحفاظ على الامن المالي والاقتصادي داخل الدولة وتعدد تلك الجهات مع الزام موظفيها بإبلاغ هيئة النزاهة عن جرائم الفساد المالي ومنها التهرب من الضريبة ليس من شأنه عرقلة مكافحة التهرب الضريبي بيد ان القانون يلزم الموظف العامل في مجال الرقابة الضريبية بالإخبار تبعا لما تقرره المادة (٤٨) من قانون الاصول الجزائية ودون اشتراط شكل معين^(٣)، فما على الموظف الا ابلاغ مركز الشرطة أو المحكمة أو دائرة الادعاء العام فتباشر الجهة المبلغ لها سلطتها في الرقابة والقيام بالإجراءات القانونية ولا يشترط ايضا اجراء معين من قبل الموظف غير المختص أو المكلف بخدمة عامة، وبالنظر الى القوانين المقارنة نجد القانون العراقي كان افضلها لا سيما ما يرتبط بتقرير مكافأة للمبلغ في بعض الحالات وايضا الى جانب انشاء القانون العراقي لأكثر من جهة رقابة وعدم عرقلة كل تلك الجهات لجهود بعضها وعدم اشتراط قالب

(١) المادة (٥٤) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٢) عبد الأمير العكيلي، د. سليم إبراهيم حربة، أصول المحاكمات الجزائية، مصدر سابق، ص ١٠١.

(٣) المادة ٤٨ من قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

أجرائي للشكل المطلوب للإبلاغ وهو ما تنص عليه اغلب القوانين فالإبلاغ قد يكون شفهيًا كما قد يكون كتابيًا بينما يمتاز القانون الجزائي بمطالبته المبلغ أن يوفي إلى الجهة المبلغ إليها كافة التفاصيل والمستندات التي يتحصل عليها، وهو ما ندعوا إليه المشرع العراقي أن يشترط على المبلغ أن يرفق مع بلاغه المستندات المؤيدة لبلاغه حتى نتجنب جريمة الإبلاغ الكاذب والشايات الضارة بالعمل الشرطي والقضائي.

المطلب الثاني

التحري والاطلاع

لا تقتصر سلطة موظفي الإدارة الضريبية على تلقي البلاغات فيما يخص تلك الجرائم التي تقع في نطاق عملهم، بل إن المشرع يتوسع في تقرير بعض السلطات الأخرى التي تمكن الإدارة الضريبية من ممارسه أعمالها والقيام بوظائفها فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، والتطبيق الجيد والفعال للمهام الرقابية والتي من خلالها يتم مكافحة الجرائم الضريبية، ومن بين تلك السلطات التي يتمتع بها موظفي الإدارة الضريبية سلطة التحري والاطلاع، وفي الآتي نتناول تلك السلطات من خلال فرعين.

الفرع الأول

سلطة التحري

علمنا أن موظفي الإدارة الضريبية - ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية - يعلمون بالجريمة الضريبية إما في أثناء مباشرة وظائفهم، وأما عن طريق تلقي بلاغ عنها سواء من شخص مجهول أو معلوم، وعندها يجب عليه القيام بالتحري وجمع الأدلة والتحقق من حدوث الجريمة من عدمها، وفي الآتي نتناول بيان مفهوم التحري، ومدى تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري في القوانين الضريبية محل المقارنة وذلك على النحو الآتي.

أولاً: مفهوم التحري:

يُعرف التحري بأنه من الواجبات المفروضة قانوناً على مأموري الضبط القضائي⁽¹⁾ في دوائر اختصاصهم، والتي من خلالها يتم جمع المعلومات والقرائن التي تفيد في معرفة الحقيقة إثباتاً أو نفيًا لوقعة معينة.

ومرحلة الاستدلال والتحري في الجرائم الضريبية لها أهمية كبرى تضاهي أهميتها في الجرائم العادية، لأنها تلعب دوراً فعّالاً في كشف تلك الجرائم وتحريك الدعوى الجزائية بشأن مرتكبها.

(1) د. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة العاشرة، ٢٠١٦، ص ٧٠٠.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وقيام موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري وجمع الاستدلالات عن الجرائم الضريبية، لا يجعل الذهن ينصرف إلى تشبيهه برجال البحث الجنائي -الشرطة السرية- ودورهم في الجرائم العادية.

فالتحري من قبل موظفي الإدارة الضريبية يقوم على جمع الإيضاحات وإجراء كل ما يلزم لتحقيق الواقعة، ومن ذلك أن يقوم الموظف بطلب من مأمورية ضرائب أخرى، بموافاته بملف معين لممول آخر ليستدل منه على صدق بيانات تقدم بها من يسند إليه ارتكاب الجريمة، أو يخاطب منشأة ما للإدلاء بمعلومات عن مستندات لها أصل في أوراق لديه يشوبها الغموض أو الشك، وغير ذلك من الإجراءات التي قد تكشف عن وقوع الجريمة وعن حقيقة دخل الممول ومدى صدق البيانات التي قدمها للإدارة الضريبية.

ثانياً: مدى تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري:

تتجه القوانين الضريبية إلى تقرير سلطة التحري وجمع الاستدلالات لموظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، بحيث يكون لهؤلاء الموظفين التحري وجمع الاستدلالات عن الجرائم الضريبية، ومعرفة الدخل الحقيقي للمكلف، سواء عن طريق الاستماع لأقوال الشهود كسؤال عمال المحل التجاري، أو سؤال بعض المحالات المجاورة^(١)، أو من خلال سؤال المكلف ذاته، أو من خلال غير ذلك من الإجراءات التي قد تفيد في الوصول إلى الحقيقة. لذا نجد قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على سلطة التحري لموظفي الإدارة الضريبية بشكل صريح، حيث نص على أن^(٢): "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها". أما في مصر أكد قانون الضريبة على الدخل سلطة التحري ويفهم ذلك من خلال نصوص عدة منها^(٣): "يلتزم الممول بتوفير صور البيانات والمستندات والمحررات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه".

(١) د. رفل حسن حامد، واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل النافذ في العراق، مصدر سابق، ص ٣٣٥.

(٢) المادة (١/٢٠) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم ١٦-١٤ المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة (٩٦) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

كما نصَّ القانون أيضًا على أن^(١): "لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع و وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أي حالة، ولو بحجة المحافظة على سر المهنة، عن اطلاع موظفي المصلحة، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، على ما يريدون الاطلاع على ما لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكل ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة".

أما عند الانتقال الى الأردن نجد أن سلطة موظفي الإدارة الضريبية تُحدد في التحري عن المكلف من خلال ما نص القانون عليه بأن^(٢): "للمدير أو لأي موظف يفوضه خطيًا طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت، وبشترط في ذلك ألا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات الرسمية العامة والبلديات بإفشاء أي تفاصيل يكونوا ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها".

كذلك نص قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري بشكل صريح، حيث نص على أن^(٣): "للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين".

فالنص السابق قد قرر بشكل صريح تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحري عن الدخل الحقيقي للمكلف بالطرق والوسائل كافة التي تحقق ذلك، ولها في سبيل ذلك طلب المعلومات من أي شخص يفيد في معرفة الدخل الحقيقي للمكلف ومدى تهريبه أو ارتكابه لإحدى الجرائم الضريبية.

فالنصوص أعلاه تفيد حق موظفي الإدارة الضريبية في البحث والتحري عن الدخل الحقيقي للممول بالوسائل والطرق المختلفة، كما تلزم الجهات الحكومية وغيرها بمعاونة موظفي الإدارة الضريبية بالقيام بهذه العملية من خلال موافاة تلك الجهات لموظفي الإدارة الضريبية بالمعلومات والمستندات التي تفيد في تحديد الدخل الحقيقي للمكلف وصحة الإقرارات والبيانات

(١) المادة (٩٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٦١/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٣) المادة (٢/٢٨) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

التي قدمها من عدمها بحيث تكون للإدارة الضريبية التحري عن المكلف وطلب المعلومات من الجهات الحكومية المختلفة وغيرها من الجهات الأخرى وبهذا نجد أن التشريعات الضريبية تقرر سلطة التحري لموظفي الإدارة الضريبية وذلك لمعرفة الدخل الحقيقي للممول ومكافحة التهرب وغيره من الجرائم الضريبية، وقد يتم النص على هذه السلطة بطريقة مباشرة كما هو الحال في القانون العراقي والقانون الجزائري، وقد يتم النص عليها بصورة غير مباشرة بعدّها جزءاً من سلطة الاطلاع كما هو الحال في القانون المصري والأردني، وإن كنا نرى وجوب النص عليها بشكل صريح ومستقل، حيث تختلف سلطة التحري عن سلطة الاطلاع مما يوجب النص على كلتا السلطتين للإدارة الضريبية.

ثالثاً: تدوين محضر التحري:

توجب القوانين الإجرائية في الدول المختلفة قيام أمور الضبط القضائي الذي يقوم بعملية التحري، تدوين محضر بما توصلت إليه التحريات التي تم إجراؤها، بحيث يجب على موظف الإدارة الضريبية أن يثبت كل ما يتخذه من إجراءات بخصوص التحري على الممول من تاريخ بدئه ومكان إجرائه، ووصفه مباشرة لما توصل إليه التحري، بعبارة سهلة وواضحة من غير غموض، ويتجنب المتحري "الشطب" و "التحشير" والإضافة والمحو^(١)، لأن هذا كله أو بعضه يزعزع الثقة في المحضر ويباعد بينه وبين الاطمئنان إليه.

وفي التشريع الجزائري يوجب القانون على أمور الضبط القضائي ان يثبتوا جميع اعمالهم وما قاموا به من اجراءات في نحاضر موقع عليها من طرفهم وعلى كل ورقة منها^(٢)، فمن خلال تدوين الشهادات والبلاغات وسماع الاقوال وكتابتها يضمن حفظ العبارات ولا يتم ادراجها بحيث تفهم على غير وجهها ولم يشترط القانون الجزائري ان تتم الكتابة من خلال كاتب مختص فمأمور الضبط هو المسؤول عن تدوين التحريات.

كما ينص القانون المصري على ان^(٣)، "يجب على مأموري الضبط القضائي أن يقبلوا التبليغات والشكاوى التي ترد إليهم بشأن الجرائم، وأن يبعثوا بها فوراً إلى النيابة العامة. ويجب

(١) مجد الدين سليمان، سلطة النيابة العامة في التحري، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان، السودان ٢٠٠٠، ص ١٢٢.

(٢) المادة ١٧ من قانون الاجراءات الجزائية الجزائري رقم (٦٦-١٥٥) لسنة ١٩٦٦.

(٣) المادة ٢٤ من قانون الاجراءات الجنائية المصري رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

عليهم وعلى رؤوسهم أن يحصلوا على جميع الإيضاحات، ويجروا المعاينات اللازمة لتسهيل تحقيق الوقائع التي تبلغ إليهم، أو التي يعلنون بها بأية كيفية كانت. وعليهم أن يتخذوا جميع الوسائل التحفظية اللازمة للمحافظة على أدلة الجريمة، ويجب أن تثبت جميع الإجراءات التي يقوم بها مأمورو الضبط القضائي في محاضر موقع عليها منهم يبين بها وقت اتخاذ الإجراءات ومكان حصوله. ويجب أن تشمل تلك المحاضر زيادة على ما تقدم توقيع الشهود والخبراء الذين سمعوا، وترسل المحاضر إلى النيابة العامة مع الأوراق والأشياء المضبوطة.^(١)

فالقانون المصري يوجب على مأموري الضبط القضائي تدوين المحاضر وإثباتها في محاضر وان يقوموا بالتوقيع على ما يثبتونه وتوقيع الشهود والخبراء، وفي حالة اغفال تلك المادة وعدم التدوين الصحيح بالوقت والأشخاص فإن الإجراء يعتبر باطلاً ويدفع بهذا البطلان أمام المحكمة.

أيضاً ينص القانون الأردني^(١): على أن "يوقع المدعي العام والكاتب والأشخاص المذكورين في المادة (٣٦) على كل صفحة من أوراق الضبط التي ينظمها بمقتضى الأحكام السابقة .. " فمأمور الضبط يجب عليه أن يحرر المحضر عند التحري ويشهد عليه الأشخاص الذين يرى جدوى مشاركتهم والخبراء ويوقع على المحضر ويوقع أيضاً المشتركين في المحضر عليه، ويعد تدوين المحضر إحدى أهم الضمانات التي تكفلها القوانين للمتهم أثناء مرحلة التحري فيجب على مأموري الضبط القضائي العمل على عدم اغفالها والاطعن في الإجراء بالبطلان. وفي هذا ينص قانون أصول المحاكمات العراقية على أن^(٢): "أعضاء الضبط القضائي مكلفون في جهات اختصاصهم بالتحري عن الجرائم وقبول الشكاوى التي ترد إليهم بشأنها، وعليهم تقديم المساعدة لحكام التحقيق والمحققين وضباط الشرطة ومفوضيها، وتزويدهم بما يصل إليهم من المعلومات عن الجرائم وضبط مرتكبيها وتسليمهم إلى السلطات المختصة، وعليهم أن يثبتوا جميع الإجراءات التي يقومون بها في محاضر موقعة منهم ومن الحاضرين يبين فيها الوقت الذي اتخذت فيه الإجراءات ومكانها ويرسلوا الشكاوى والمحاضر والأوراق الأخرى والمواد المضبوطة إلى حاكم التحقيق فوراً".

(١) الفقرة ١ من المادة ٣٨ من قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردني لسنة ٢٠٠٦.

(٢) المادة (٤١) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقية رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبهذا نجد أن موظفي الإدارة الضريبية يتمتعون بسلطة التحري عن الدخل الحقيقي للممول المكلف بالضريبة، والتحري حول وقوع إحدى الجرائم الضريبية ويتم تحرير محضر بذلك، ليتم إرساله إلى الجهات القضائية التي تتولى التحقيق وفقاً لما تنص على قوانين الإجراءات الجزائية "الجنائية" في الدول المختلفة، وبالمقارنة بين القوانين المختلفة فإننا نجد جميع القوانين تشترط التدوين كضمانة للمتهم وتوجب بطلان الاجراء عند اغفال التدوين.

الفرع الثاني

سلطة الاطلاع

لا تقتصر سلطة موظفي الإدارة الضريبية على تلقي البلاغات حول الجرائم الضريبية أو التحري عنها أو عن دخل المكلف الحقيقي، بل تقرر التشريعات الضريبية سلطة الاطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات لمعرفة الدخل الحقيقي للمكلف ومكافحة التهرب الضريبي وغيره من الجرائم الضريبية الأخرى، ولبيان ماهية سلطة الاطلاع فإننا سوف نتناول المقصود بسلطة الاطلاع، ومدى تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة الاطلاع وذلك على النحو الآتي.

أولاً: تعريف سلطة الاطلاع:

بالرجوع إلى القوانين الضريبية المختلفة نجد أنها لم تتناول وضع تعريف سلطة الاطلاع، لهذا تناول بعض الفقه تعريف سلطة الاطلاع بأنها^(١): "الحصول بصفة انفرادية على المعلومات بقصد فرض الضريبة".

فهي سلطة غير مباشرة أشار إليها القانون^(٢)، يكون بمقتضاها الحق لأعضاء الضبط القضائي الخاص إجراء التدقيق الرياضي والحسابي لبيانات المكلفين لكشف الأخطاء وللتعرف بنشاطهم.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف سلطة الاطلاع بأنها: تلك السلطة التي منحها المشرع لأعضاء الإدارة الضريبية ذي الضبطية القضائية الخاصة والتي يكون بمقتضاها الحق في أن تطلب من الملف ذاته أو من المصالح الحكومية والهيئات العامة والخاصة وجميع المنشآت على اختلاف أنواعها وأشكالها القانونية؛ الاطلاع على جميع السجلات والأوراق والمستندات التي ترى لزوم الاطلاع عليها لتقدير الضريبة على المكلف أو التأكد من صحة الإقرار الضريبي أو غير ذلك مما يتعلق بمجال عملها.

(١) ينظر: Jacques Grosclaude Et Philippe Marchessou, Procédures Fiscales, Ed. Dalloz, 1998, p113

(٢) ينظر

Simon James And Christopher Nobes, The Economic Of Taxation, 3rd Edition, Great Britain, Southampton, 1988, p219.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

ويهدف المشرع من خلال منح موظفي الإدارة الضريبية لهذا الحق تمكينهم من تنفيذ أحكام قانون الضريبة والمحافظة على حقوق الخزنة العامة من الضياع والتهرب.

ثانياً: أنواع سلطة الاطلاع:

يقسم البعض سلطة الاطلاع إلى نوعي^(١):

١- سلطة الاطلاع المباشر:

ويكون بمقتضاها الحق لموظفي الإدارة الضريبية من الاطلاع على الدفاتر الخاصة بالمكلف ووثائقه وأوراقه وإيراداته ومصروفاته حتى يتمكن موظف والإدارة الضريبية من تنفيذ الأحكام التي يقرها القانون.

٢- سلطة الاطلاع غير المباشر

يكون بمقتضاها الحق للإدارة الضريبية من طلب المعلومات والمستندات والأوراق من جهات أخرى والاطلاع عليها، من أجل مطابقة إقرار المكلف بالضريبة والتعرف بحقيقة دخله في حالة عدم تقديمه للإقرارات الضريبية المطلوبة.

ثالثاً: مدى تقرير سلطة الاطلاع في التشريعات المختلفة:

بالرجوع إلى التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة نجد أن كل التشريعات قد نصت على سلطة الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية الخاصة، حيث نص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء ضريبي ومراقبته، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه"^(٢)، كما نص القانون ذاته على أن^(٣): "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة والبلديات وكذلك كل المؤسسات والهيئات، أيًا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة

(١) .د. حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الادارة الضريبية ، مصدر سابق، ص ٦_٧.

(٢) .د. حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٦ وما بعدها.

(٣) المادة (٤٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة (٤٦) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها".

وبهذا النص يكفل القانون الجزائري للإدارة الضريبة ان تقوم بعملها على اكمل وجه دون ان يعرقل سير ذلك العمل التعنت الذي قد يظهر من احد الموظفين في الهيئات الاخرى والهدف من الاطلاع على احوال المكلف في حق الجهة المسؤولة عن الجباية هو تأسيس وعاء ضريبي حقيقي وقانوني لا يظلم المكلف ولا ينقص من حق الادارة الضريبية شيئا بحيث لا يستطيع الممول ان يهرب من دفع ما عليه من أموال الى الدولة، كما ينص القانون على واجب الادارات المحلية في الولايات وادارات الدولة وفي المؤسسات المالية وغير المالية المختلفة في مساعدة موظفي ادارة الضرائب والا يمنعوهم من ذلك الاطلاع ولا يصوغ لتلك الإدارات الاحتجاج بالسر المهني بيد ان مصلحة الدولة دائما اعلى من مصلحة الافراد فلا يخفون عن ادارة الضرائب ما يمكن ان يؤدي الى افلات المكلف من اداء حق الدولة في الضريبة.

وكذلك نص قانون ضريبة الدخل المصري على أن: "يلتزم الممول بتوفير صور البيانات والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه^(١) كما نص القانون أيضًا على أن^(٢): "لا يجوز للجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمتنع في أي حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع على ما لديها من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة بموجب هذا القانون، كما يتعين في جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بجميع ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة".

فالمشرع المصري من حيث البداية يلزم الممول المخاطب بأداء الضريبة ان يقدم بنفسه بياناته ومستنداته وعلى الجهة الرقابية في الادارة الضريبية ان تتأكد من صحة تلك المستندات والمحركات كما يجب على الممول ان يقدم الى الادارة الضريبية كل ما يتعلق بنشاطاته المالية محل المطالبة بالضريبة، والا يماطل في تقديم المستندات والمحركات والبيانات المؤيدة لكلامه،

(١) المادة (٩٦) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٩٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

كما ان المشرع المصري كان موفقا بإيجاب عدم ماطلة الجهات المخاطبة بتقديم المستندات المفيدة في تأسيس الوعاء الضريبي بحجة المحافظة على السرية فتلك السرية وان كانت من حق الممول الا انها تؤدي الى تفشي جريمة التهرب الضريبي وتضيع حق الدولة.

أما في الأردن نص قانون الضريبة على الدخل على أن^(١): "للمدير أو لأي موظف يفوضه خطياً؛ طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون من أي شخص أو جهة كانت، ويشترط في ذلك ألا يلزم موظفو الحكومة والمؤسسات الرسمية العامة والبلديات بإفشاء أي تفاصيل يكونوا ملزمين بحكم القانون بالمحافظة عليها وكتمانها".

ونرى أن المشرع الأردني لم يكن موفقاً في النص أعلاه، ذلك لأن وضع قيد التزام الجهات والمؤسسات الحكومية بعدم إفشاء أسرار أي تفاصيل يكونوا ملزمين بالمحافظة عليها يجعل سلطة الاطلاع المقررة لجهة الإدارة الضريبية قاصرة عن الوصول للمعلومات والمستندات التي قد تفيد بشكل كبير في تحديد الضريبة على المكلف، حيث إن حق الاطلاع يُعد سلطة استثنائية ينص عليها المشرع لغرض وهدف معين، ووضع القيود على موظفي الحكومة في تلك الأحوال يجعل سلطة الاطلاع قاصرة وغير مجدية مما يستدعي تعديل هذا النص.

أما عند الانتقال لقانون ضريبة الدخل العراقي^(٢) "على أن يجب على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية -بطلب منها- البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون". والنصوص السابقة لم تقرر سلطة الاطلاع فقط لموظفي الإدارة الضريبية، بل تضع التزاماً أيضاً على الجهات والهيئات الحكومية والعامة بتقديم كافة المعلومات والأوراق والمستندات التي يطلبها موظفي الإدارة الضريبية^(٣)، وذلك لتحصيل المعلومات الكافية عن واقع المكلف الخاضع للتحقيق الرقابي أو للتأكد من صحة المعلومات التي بحوزتها عن الملف الضريبي لهذا المكلف.

والمشرع يهدف من وراء تقرير هذه السلطة تمكين موظفي الإدارة الضريبية من ربط الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية للمكلف، ولا يجوز منع موظفي الإدارة الضريبية من الاطلاع على الدفاتر والسجلات، بل يجب على المكلف وعلى الجهات الأخرى توفير كل ما

(١) المادة (٦١/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (١/٢٨) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٣) د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ٢٧٩.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

تطلبه الإدارة الضريبية من مستندات وأوراق وسجلات ودفاتر^(١)، وتتجه التشريعات إلى اعتبار منع موظفي الإدارة الضريبية من الاطلاع على تلك الأشياء جريمة يعاقب عليها القانون، ونرى بعد عرض تلك القوانين المقارنة التوفيق للمشرع المصري والجزائري وكذا العراقي كما نرى انه من الصحيح ان يشدد المشرع العراقي في أمر تقديم المستندات بالنسبة الى البنوك الخاصة والعامه والمؤسسات المالية وجهات الشهر العقاري والتسجيل حتى يحكم قبضة الادارة الضريبية على تحصيل الأموال من المكلفين دون افلات منهم ومكافحة للتهرب الضريبي، وهو ما ترمي اليه الرقابة الضريبية بأسرها.

رابعاً: أطراف سلطة الاطلاع:

من خلال ما سبق فإن سلطة الاطلاع تفترض وجود طرفين، الطرف الأول موظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بسلطة الضبط القضائي وحق الاطلاع وفق ما تنص عليه القوانين، الطرف الثاني فهم بعض الشخصيات الطبيعية والمعنوية ممن فرضت عليهم القوانين وجوب تقديم الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات لموظفي الإدارة الضريبية، للاطلاع عليها والتأكد من الدخل الحقيقي للمكلف أو من البيانات التي قدمها المكلف للإدارة الضريبية^(٢)، ولا يحق للطرف الثاني وهم الملزمون بتقديم الأوراق والمستندات لموظفي الإدارة الضريبية الامتناع عن تقديمها بحجة المحافظة على سريتها، لأن المصلحة المالية للدولة تعلق هذه المصلحة.

هذا وقد تعددت التشريعات المقارنة للأشخاص المعنوية الذين يجب عليهم الاستجابة لطلبات موظفي الإدارة الضريبية بتقديم المستندات والأوراق التي جرى الاطلاع عليها، وتتمثل تلك الجهات في دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط، والجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات وغيرها من الهيئات والمؤسسات التي ذكرتها القوانين وألزمتهما بتقديم الأوراق والمستندات لموظفي الإدارة الضريبية.

وعلى هذا يجب على المؤسسات البنكية والمصرفية تقديم المستندات والأوراق التي يطلبها موظفي الإدارة الضريبية الخاصة بالمكلف، ولا يكون لتلك الهيئات أن تتمسك بالسر

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٩، ص ٣٦٨.

(٢) د. رفل حسن حامد، واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٣٨.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

المهني لتبرير الامتناع عن تقديم المعلومات المطلوبة إلى الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالعمليات المالية المسجلة في الحسابات المالية لعملائها.

خامسا: محل سلطة الاطلاع:

إن محل سلطة الاطلاع وفقاً للمشرع الجزائري يتمثل في اطلاع موظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية على الدفاتر والوثائق والمستندات الخاصة بحسابات المكلف بالضريبة، وعلى المكلف بالضريبة أن يقدم جميع الأوراق التي تثبت حقوقه وواجباته إلى موظف الإدارة الضريبية، ويستطيع الأخير أن يطلب من المكلف تقديم أي أوراق يعتقد أن لها صلة بدخله للاطلاع عليها^(١)، ولا يستطيع المكلف أن يدفع بدعوى عدم تعلق الورقة بشأن تقدير الضريبة، لأن من يحدد ذلك هو موظف الإدارة الضريبية وليس المكلف.

أما في مصر حدد القانون تلك الوثائق حيث نصَّ على أن: "يلتزم الممول بتوفير صور البيانات والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه"^(٢)، وحدد المشرع الأردني^(٣) تلك الأوراق التي تجرى عليها سلطة الاطلاع بأنها الدفاتر والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بالعمل.

وقد نصَّ نظام مسك الدفاتر التجارية في العراق على أن^(٤): "يجب على التاجر أن يكون لديه عدد من الدفاتر وهي دفتر اليومية العام، دفتر الأستاذ العام، دفاتر المخزنية، محافظ المراسلات والمستندات الأخرى".

وقد نص هذا القانون على حق موظفي الإدارة الضريبية وسلطتهم في الاطلاع على جميع الدفاتر السابق ذكرها حيث نص على أن^(٥): "السلطة المالية، بأمر تحريري، إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته وعلى

(١) د. رفل حسن حامد، واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٤١.

(٢) المادة (٩٦) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٦١/ب-١) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٤) المادة (١/١) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

(٥) المادة (١/٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وأجابته عن جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة".

سادساً: جزاء عدم الامتثال لسلطة الاطلاع:

لضمان تعاون الأشخاص الذين تُعدهم الإدارة الضريبية مصدر المعلومات وعدم اعتراضهم على سلطة الإدارة الضريبية في ممارسة حق الاطلاع على الوثائق والبيانات التي يتوفرون عليها، الجزاءات والعقوبات ضد كل من يحول دون تمكين الإدارة الضريبية من ممارستها حقها في الاطلاع^(١)،

هذا وقد نص قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن^(٢): "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من ٥٠٠٠ إلى ٥٠٠٠٠ دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها...".

أما في مصر نص قانون الضريبة على الدخل على أن: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها، ويُعد الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية: تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو المستندات التي أخفاها"^(٣)، فإخفاء الدفاتر والمستندات عن موظفي الإدارة الضريبية يُعد من جرائم التهرب التي يعاقب عليها القانون، وإن كنا نرى وجوب النص على ذلك بشكل صريح.

ونص قانون ضريبة الدخل الأردني على أن: "تفرض ضريبة مضافة لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار في حالة الامتناع عن تقديم السجلات أو المستندات التي يتوجب

(١) د. مهدي خرجوج، حق الاطلاع الضريبي ما بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات الملزم، مجلة الأبحاث والدراسات القانونية، ع ٩٤، ٢٠١٧، ص ٣٢.

(٢) المادة (٦٢) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٣) المادة (١/١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون^(١)، ولا شك أن ذلك يتمثل في تلك الدفاتر والمستندات التي تمارس عليها الإدارة الضريبية سلطة الاطلاع.

أما قانون ضريبة الدخل العراقي حيث نص على أن: "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات الآتية^(٢):"

- لم يقدّم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه.
- امتنع عن تقديم بيانات أو تأخر عن تقديمها.
- امتنع عن تقديم معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون".

فالمادة أعلاه تُعدّ منع موظفي الإدارة الضريبية من ممارسة سلطة الاطلاع؛ جريمة تستوجب العقوبة، ومما لا شك فيه أن هذه المادة تحتاج إلى تعديلات حتى تحقق الردع بأن تكون العقوبة على سبيل المثال الحبس لمدة لا تقل عنه سنة، أو الغرامة التي لا تقل عن مائة ألف دينار، حيث إن المادة بوضعها الحال لا تحقق الردع نظرًا لانخفاض القيمة الشرائية للدينار العراقي بشكل كبير، ومن ذلك يتبين ان التشريع الجزائري كان أكثر وضوحًا في تقرير العقوبات في حالة عدم الامتثال للإدارة الضريبية في ممارسة سلطة الاطلاع عن غيره من القوانين الأخرى محل الدراسة.

(١) المادة (٦٤/ أ-٦) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (٥٦/ أولًا ١-١) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

المطلب الثالث

التفتيش والتحقيق

يتمتع موظف والإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية إلى جانب تمتعهم بسلطة تلقي البلاغات والتحري والاطلاع، ببعض السلطات المقررة لجهات التحقيق استثناءً، حيث تقرر التشريعات الضريبية لموظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، بسلطتي التفتيش والتحقيق، وفي الآتي نتناول بيان تلك السلطات ومدى تمتع موظفي الإدارة الضريبية بها في القوانين الضريبية محل المقارنة وذلك من خلال فرعين.

الفرع الأول

التفتيش

الأصل أن التفتيش عمل من أعمال التحقيق، إلا أن القانون يمنح موظفي الإدارة الضريبية سلطة التفتيش، نظرًا لامتعهم بصفة الضبطية القضائية، وفي الآتي نتناول بيان مفهوم التفتيش، ومدى تقرير سلطة التفتيش لموظفي الإدارة الضريبية في التشريعات الضريبية المقارنة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: ماهية التفتيش:

يعرف التفتيش بأنه^(١): "إجراء من إجراءات التحقيق يقوم به موظف مختص للبحث عن أدلة جريمة معينة في محل خاص أو لدى شخص وفقاً لأحكام القانون، ولا يباشر إلا إذا قامت دلائل كافية على أن شخصاً معيناً أو أشخاصاً معينين قد ارتكبوا جريمة ما وأن كشف الحقيقة سيتحقق من خلال التفتيش".

وبهذا فإن التفتيش كسلطة من سلطات الإدارة الضريبية يتمثل في كونه وسيلة قانونية تلجأ إليها الإدارة الضريبية عندما تثار الشكوك لديها بوجود ممارسات تدليسية لدى المكلف الضريبي للتهرب، فتقوم السلطة المالية بإجراء المعاينة والتفتيش والبحث والفحص في كل محلات المكلف بهدف البحث عن الدخل أو المستندات والوثائق التي ثارت حولها شبهات التهرب.

(١) د. محمود عودة الجبور، الاختصاص القضائي لمأمور الضبط القضائي، دار العربية للموسوعات، بيروت، ١٩٨٦، ص ٣٢٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

ثانياً: مدى تقرير سلطة التفتيش في التشريعات الضريبية المقارنة:

إن التفتيش وفقاً لما سبق يُعد إجراءً من إجراءات التحقيق، لهذا فإنه تختص به من حيث الأصل سلطة التحقيق -الادعاء العام- ولكن المشرع قد يخرج عن هذا الأصل في الحالات التي تقتضيها الضرورة، بحيث يجيز لمأموري الضبط القضائي مباشرة بعض سلطات التحقيق ومنها التفتيش، ويكون ذلك بناءً على نص قانوني، أو بناءً على إنابة من القائم أصلاً بالتحقيق. وفي القانون الجزائري فقد منح المشرع موظفي الإدارة الضريبية سلطة المعاينة والتفتيش ولكن بشروط تمتثل في الآتي:

١- وجود قرائن تشير إلى ارتكاب المكلف إلى جريمة ضريبية.

٢- أن يكون القائم بالتفتيش برتبة مفتش على الأقل.

٣- الحصول على إذن من القاضي المختص.

وتظهر تلك الشروط من خلال نص القانون والذي نص على أن^(١): "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة (٣٥) أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة "مفتش" ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".

وقد تناولت المادة (٣٥) من القانون ذاته اشتراط الحصول على أمر من رئيس المحكمة حيث نصت على أن^(٢): "لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي فوضه هذا الأخير".

أما القانون المصري فلم يتناول القانون النص على منح موظفي الإدارة الضريبية سلطة التفتيش بشكل مباشر بل اشترط الحصول على إذن من الوزير، ويظهر ذلك من النص الآتي^(٣):

(١) المادة (٣٤) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٢) المادة (٣٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

"للوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق، وذلك إذا توفرت للمصلحة أسباب جديّة على تهرب الممول من الضريبة".

فالنص أعلاه يشير إلى إمكان الحصول على إذن من وزير المالية وتوجه موظفي الإدارة الضريبية للاطلاع والتفتيش على أماكن عمل الممول دون إخطاره بذلك، ويكون ذلك مقيداً بأمرين، هما:

- أن يتم الدخول إلى مقار عمل الممول في أثناء ساعات عمله.

- أن تتوافر أسباب جديّة لدى المصلحة على تهرب الممول من الضريبة.

أما في القانون الأردني فإنه يفرق في منح سلطة التفتيش لموظفي الإدارة الضريبية بين حالتين:

الحالة الأولى: تفتيش أماكن عمل المكلف:

ومن خلال نصوص القانون يظهر أنه قد منح موظفو الإدارة سلطة تفتيش أماكن عمل المكلف إذا وجدت أسباب تستدعي القيام بعملية التفتيش، حيث نص القانون على أن^(١): "يُعد المدير والمدقق وموظفو الدائرة المفوضون خطياً منه بأي من الصلاحيات الواردة في هذا القانون في أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم، ولهم الحق في دخول أي مكان يجري مزاوله عمل فيه وفحص البضائع المخزونة والنقد والآلات والماكنات والدفاتر والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل".

الحالة الثانية: تفتيش بيوت السكن:

لم يمنح المشرع الأردني لموظفي الإدارة الضريبية سلطة تفتيش بيوت السكن بل يتم ذلك من خلال السلطة القضائية المختصة وفقاً لما ينص عليه القانون، حيث نص قانون الضريبة على الدخل على أن^(٢): "لا يجوز تفتيش بيوت السكن إلا وفق الإجراءات المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الجزائية".

(١) المادة (٦١/ج) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (٦١/ب-١) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبالنظر إلى قانون ضريبة الدخل العراقي نجد أنه لم ينص على منح موظفي الإدارة الضريبية سلطة التفتيش، وإنما اكتفى بالنص على سلطة الاطلاع والتحري فقط، ومع ذلك يجوز منح موظفي الإدارة سلطة التفتيش بناءً على قرار من الوزير المختص حيث نص القانون على أن^(١): "لوزير أو من يخوله أن يصدر تعليمات لتطبيق أحكام هذا القانون تتناول التفتيش والتحري عن دخل الأشخاص الخاضعين للضريبة ومصادرهم، كما لم نجد من نصوص القانون المصري والجزائري حق تفتيش البيوت المسكونة من قبل موظفي الضرائب.

نرى ان القانون العراقي كان جيداً بتضمينه إمكان تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التفتيش بناءً على تعليمات يتم إصدارها من الوزير أو من ينوبه، وإن كنا نرى وجوب النص على تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التفتيش في ما يخص مكان عمل المكلف على الأقل حتى يتم الكشف عن الجرائم التي وقعت من الممول، ولا نرى حق الرقابة الضريبية بموظفيها المدنيين حق التفتيش لبيوت السكن فإلى جانب كونهم مدنيين وغير مؤهلين فإن تفتيش البيوت المعدة للسكن ليس بالأمر الهين حتى يسمح الافراد لموظفي الرقابة الضريبية المدنيين باقتحام البيوت وتفتيشها بحجة الرقابة الضريبية فخير ما يفعل المشرع العراقي ان يحصر امر التفتيش في اماكن العمل والمؤسسات المالية والمحال التجارية.

ثالثاً: حدود التفتيش:

في تلك الأحوال التي تتمتع بها الإدارة الضريبية بسلطة التفتيش سواء تم ذلك بناءً على نص قانون، أو على قرار من المحكمة والقاضي المختصة، فإن عملية التفتيش ليست مطلقة وبلا حدود. ولأن عملية التفتيش في تلك الحالة تكون حدودها البحث عن الدفاتر والمستندات الحقيقة المتعلقة بتهرب أو غش المكلف أو غيرها من الجرائم الضريبية الأخرى^(٢)، والتي تفيد في كشف حقيقة إيرادات وأرباح الممول وتكشف عن الجريمة التي تم ارتكابها.

ولا تقتصر حدود التفتيش على تفتيش المكلف ذاته أو مكان عمله فقط، وإنما يمكن تفتيش منزله ومكتب وكيله أو الشريك معه، بعد الحصول على إذن من النيابة العامة، وكل ذلك

(١) المادة (٦١-٣) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٢) د. مجدى محمد على، ماهية التفتيش في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري وحالات بطلانه، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج ٢، القاهرة ٢٠٠١، ص ٤٨٢.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

من أجل الحصول على الدفاتر^(١)، والأوراق والمستندات التي أخفاها عن الإدارة الضريبية، والتي تحدد الدخل الحقيقي لحجم إيرادات الممول وأرباحه.

ولا يشترط إجراء التفتيش رضا المكلف، فهو ينفذ طوعاً أو جبراً، ويجوز استعمال القوة بالقدر اللازم لإجراء التفتيش^(٢)، ويمكن الجمع بين أعضاء الضبط القضائي العام والخاص معاً في أثناء تنفيذه.

وإذا كانت حدود التفتيش تقف عند البحث عن الأدلة والمستندات الخاصة بالجرائم الضريبية دون غيرها من الجرائم الأخرى، فإن ذلك لا يُعد قيدياً يُحد من سلطة موظفي الإدارة الضريبية في ضبط الجرائم الأخرى التي تظهر عرضاً في أثناء القيام بعملية التفتيش، كما لو كان موظفو الإدارة يقومون بعملية التفتيش وعثروا عرضاً على مخدرات أو سلاح دون ترخيص أو أي أشياء متعلقة بجريمة أخرى غير الجرائم الضريبية، فيكون له أن يضبطها بشرط أن تظهر هذه الأشياء عرضاً ودون سعي يستهدف البحث عنها، ويتم تحرير محضراً بذلك ويكون اكتشافها صحيحاً غير متجاوز لحدود الغرض من التفتيش.

رابعاً: آثار التفتيش:

إن الغاية من التفتيش هو ضبط الأوراق والمستندات والسجلات والفواتير التي تفيد في تحديد الحجم الحقيقي لإيرادات المكلف ودخله الحقيقي ومعرفة الأشياء التي تم إخفاؤها عن الإدارة الضريبية^(٣)، لهذا ينصب التفتيش عن البحث عن تلك المستندات والأوراق والسجلات التي تحدد ذلك.

(١) د. مجدى محمد علي، المصدر اعلاه، ص ٤٨٣.

(٢) ينظر : Enyc.Juris-Class Procedures Penal, Montreuil Juris Crimes Edition, Flagrant, Art 52a73, Sous, Fasc2.No 1204.

(٣) د. مجدى محمد علي، ماهية التفتيش في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري وحالات بطلانه، مصدر سابق، ص ٤٨٩.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبذلك فإن على موظف الإدارة الضريبية القائم بعملية التفتيش أن يضبط ما قد يجده وقت التفتيش من أوراق يحتمل أن تكون قد استعملت في إحدى الجرائم الضريبية، وكل ما يفيد في كشف الحقيقة وحينئذ يتعين عليه عرض المضبوطات على المتهم ويطلب منه إبداء ملاحظاته ويثبت كل ذلك في المحضر الذي يحرره ويوقع عليه المتهم، فإذا امتنع أثبت امتناعه في المحضر، ويتم وضع جميع المضبوطات في حرز مغلق وتربط ويختم عليها ويكتب على شريط من ورق داخل تحت الختم محتوى الحرز ومن ثم يتم تسليمها لجهات التحقيق القضائية. فالغرض من وضع تلك الأشياء المضبوطة في حرز مغلق مختوم، هو عدم إمكان تغييرها أو محو الآثار التي عليها.

الفرع الثاني

سلطة التحقيق

علمنا أن موظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية العدلية وفقاً للقوانين الضريبية أو القوانين العامة؛ يتمتعون بالعديد من السلطات التي تمكنهم من القيام بوظائفهم ومكافحة الجرائم الضريبية، سواء تمثلت تلك السلطات في سلطة تلقي البلاغات أو التحري والاطلاع أو التفتيش، وإلى جانب تلك السلطات يثار التساؤل حول تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحقيق، وهو ما يطلق عليه التحقيق الابتدائي، والذي تمارسه الجهات القضائية الحقيقية في الدولة ممثلة في هيئة الادعاء العام أو النيابة العامة أو أي مسمى آخر يطلق على تلك الجهات، وفي الآتي نتناول بيان مفهوم سلطة التحقيق ومدى تمتع موظفي الإدارة الضريبية بها وذلك على النحو الآتي:

أولاً: مفهوم التحقيق:

قبل الحديث عن مفهوم التحقيق نشير الى أن مصطلح التحقيق يدخل في مجالات مختلفة، كالتحقيق الإداري والتحقيق الصحفي والتحقيق الدولي وغيره، ولكننا سوف نقصر على بيان حقيقة التحقيق الذي تمارسه سلطة الادعاء العام- وهو ما يطلق عليه التحقيق الابتدائي.

هذا ويعرف التحقيق بأن⁽¹⁾ هو: "مجموعة الإجراءات التي تباشرها سلطات التحقيق بالشكل المحدد قانوناً بغية تمحيص الأدلة والكشف عن الحقيقة قبل مرحلة المحاكمة".

وبهذا فإن التحقيق مجموعة من الإجراءات القانونية التي تباشرها السلطة المختصة بالتحقيق-الادعاء العام - من أجل جمع الأدلة والتأكد من صحتها والكشف عن الحقيقة قبل إحالة الدعوى إلى القضاء لإجراء المحاكمة.

ثانياً: مدى تمتع موظفي الإدارة الضريبية بسلطة التحقيق:

إذا كان المشرع يمنح موظفي الإدارة الضريبية بعض سلطات أمور الضبط القضائي مثل قبول البلاغات والقيام بالتحري وغير ذلك من السلطات التي يتمتع بها مأموري الضبط القضائي، فإن سلطة التحقيق لا يمارسها مأموري الضبط القضائي، بل تختص بها جهات التحقيق ممثلة في هيئة الادعاء العام أو النيابة العامة، كما هي موجودة في بعض الدول،

(1) د. مأمون سلامة، شرح قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٣، ١٩٩٠، ص ٤٩٩.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية في الدول -محل المقارنة- لم نجد أيًا منها تناول تقرير سلطة التحقيق لموظفي الإدارة الضريبية، حيث تُعد تلك السلطة من اختصاص جهات التحقيق دون غيرها.

في الجزائر يتولى قاضي التحقيق القيام بعملية التحقيق حيث نص القانون على أن^(١):
"يقوم قاضي التحقيق وفقًا للقانون باتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها ضرورية للكشف عن الحقيقة".

فالقضاة هم المخولون من حيث الاصل بمهمة التحقيق وهم اعرف افراد الادارة في الدولة بما يجب القيام به وبمواطن السؤال ومطاب الاجابة ولا يبتغي قاضي التحقيق الا الوصول الى الحقيقة بينما يمكن ان يتحامل موظف الضرائب على الممول وهو ما يتجنبه القاضي بحكم عمله وممارسته لعملية التحقيق.

أما في مصر فقد نص قانون الإجراءات الجنائية على أن^(٢): "فيما عدا الجرائم التي يختص قاضي التحقيق بتحقيقها وفقًا لأحكام المادة (٦٤) تباشر النيابة العامة التحقيق في مواد الجرح والجنايات طبقًا للأحكام المقررة لقاضي التحقيق".

والى جانب القضاة فان النيابة العامة في مصر وهم يعدون من السلطة القضائية يمكنهم مباشرة التحقيق في بعض الجرائم بما انهم مدبرون على تلك التحقيقات عالمين بما يجب عليهم مبتغين الوصول الى الصواب والحقيقة وكشف العدالة لا غير وهو ما يتوافق في غيرهم من الموظفين العاديين.

وفي الاردن أحسن المشرع الاردني عندما نص على إنشاء نيابة عامة ضريبية تتولى التحقيق في جميع القضايا الخاصة بالضرائب، حيث نص القانون على أن^(٣): "تشكل نيابة عامة ضريبية تتبع لرئيس النيابة العامة تتألف من نائب عام ومساعدين له ومدعين عامين وموظفين حسب الحاجة".

(١) المادة (٦٨) قانون الإجراءات الجزائية الجزائري رقم (٦٦-١٥٥) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

(٢) المادة (٢٣) من قانون الإجراءات الجنائية المصري المعدل بالقانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.

(٣) المادة (٢٢) من قانون معدل لقانون ضريبة الدخل رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٨ الأردني.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبالنظر الى المشرع الأردني فان امر التحقيق وان كان حقيق بفعله القضاة واعضاء النيابة العامة المدربين المتمرسين على القيام به فقد وسع من هذا النطاق فانشأ نيابة خاصة بجرائم الضرائب وكفل لها دون سواها امر التحقيق في الضرائب.

هذا ويتولى عملية التحقيق الابتدائي في العراق حكام التحقيق حيث نص القانون على أن^(١): "يتولى التحقيق الابتدائي حكام التحقيق وكذلك المحققون تحت إشراف قضاة التحقيق".

ومن خلال النصوص السابقة نجد أن القوانين الإجرائية الجزائية في الدول محل المقارنة قد حصرت سلطة التحقيق في جهات التحقيق المختصة دون غيرها ممثلة في هيئة الادعاء العام أو النيابة العامة أو قاضي التحقيق في الجزائر، ومع ذلك يجوز تفويض موظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بسلطة الضبط القضائي ببعض إجراءات التحقيق الابتدائي ويكون ذلك من قبيل الاستثناء والذي يحصر سلطتهم في أعمال الاستدلال فقط.

وبهذا يمكن أن يتمتع موظفو الإدارة الضريبية ببعض سلطات التحقيق من قبيل الاستثناء في الجرائم الضريبية بناءً على تفويض من سلطات التحقيق المختصة، حيث نص قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي على أن^(٢): "يقوم حاكم التحقيق بالتحقيق في جميع الجرائم بنفسه أو بوساطة المحققين، وله أن ينيب أحد أعضاء الضبط القضائي لاتخاذ إجراء معين".

ومن خلال المادة اعلاه^(٣)، يكون لقاضي التحقيق أو المحقق تفويض موظفي الإدارة الضريبية لإجراء التحقيق بشكل رسمي وصريح.

ولا تمنع القوانين الأخرى في الدول -محل المقارنة- حق سلطات التحقيق في تفويض بعض أعضاء الضبط القضائي في ممارسة سلطة التحقيق ليشمل ذلك إمكان تفويض سلطة التحقيق لموظفي الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية، حيث نص قانون الإجراءات الجنائية المصري على أن^(٤): "لكل من أعضاء النيابة العامة في حالة إجراء التحقيق بنفسه أن يكلف أي مأمور من مأموري الضبط القضائي ببعض الأعمال التي من خصائصه".

(١) المادة (٥١) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.

(٢) المادة (٥١) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.

(٣) د. رفل حسن حامد، واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٣٤٩.

(٤) المادة (٢٠٠) من قانون الإجراءات الجنائية المصري المعدل بالقانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبهذا نجد أن موظفي الإدارة الضريبية يتمتعون بالعديد من السلطات التي تمكنهم من القيام بوظيفهم سواء فيما يتعلق بتحصيل الضرائب أو تحديد الدخل الحقيقي للممول ومن خلال تلك السلطات يمكن مكافحة جرائم الضرائب المختلفة، وفي إطار تمتع موظفي الإدارة الضريبية بهذه الحقوق والسلطات، فإنه يقع على كاهلهم بعض الالتزامات والواجبات التي يجب عليهم الالتزام بها، ونتناولها من خلال المبحث على القادم على نحو ما سنرى.

وبعد عرض القوانين المقارنة السابقة فإننا نرى ان القانون الأردني كان اوفق تلك القوانين في انشاء النيابة الخاصة بالتحقيق في الضرائب ونقترح على المشرع العراقي ان يحدو حدو المشرع الأردني في تخصيص جهة تحقيق قضائية خاصة بجرائم الضرائب على ان يرأسها قاض من المحكمة العليا ويرأس عدد من اعضاء القضاة واعضاء النيابة والموظفين المختصين فنيا بعملية المحاسبة والرقابة الضريبية وهو ما يحقق افضل النتائج في عدم افلات الممولين من الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي على رؤية متخصصة من قيام جهة قضائية مختصة متمرسة بالتحقيق ومساعدتها من قبل موظفين فنيين مختصين بأمر الضرائب وتحصيلها.

المبحث الثاني

التزامات الإدارة الضريبية في عملية الرقابة الضريبية

مما لا شك فيه أن الإدارة الضريبية تملك بمقتضى القوانين واللوائح سلطة مطلقة في إجراء الرقابة الضريبية في مواجهة المكلفين بالضريبة، غير أن المشرع وفي مقابل ذلك، أي مقابل السلطة المطلقة المخولة لإدارة الضرائب في الرقابة على الأشخاص المكلفين بالضريبة^(١)، قرر بعض الالتزامات التي تمنح للمكلف بالضريبة بعض الحقوق التي تحميه من تعسف الإدارة في استعمالها لحقها المتمثل في الرقابة، ومن ثمّ تلتزم الإدارة الضريبية في قيامها بعملية الرقابة الضريبية بعدد من الواجبات والالتزامات تُعد في مجملها نطاقاً لما يمارسونه من سلطات قررها المشرع لهم بمقتضى وظيفتهم، هذا بالإضافة إلى كونها حقوقاً و ضمانات للمكلفين بالضريبة. فقد تسيء الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها وامتيازاتها المخولة لها تجاه المكلف بالضريبة، حيث إن هذا الأخير هو الطرف الضعيف في علاقته مع الإدارة الضريبية، إذ يكون في أغلب الأحيان جاهلاً للنصوص القانونية المطبقة عليه^(٢)، ومن ثمّ يكون عاجزاً عن الدفاع عن حقوقه إذا تجاوزت الإدارة السلطات المحددة لها قانوناً، ومن ثمّ فإن الحد من سلطات الإدارة وتعسفها في استعمالها لحقها يمكن أن يكون بترتيب التزامات تنقيد بها في أثناء مباشرتها لعملية الرقابة الضريبية، لكنه يجب أن يكون في الوقت نفسه بمقتضى القوانين واللوائح.

ويأتي من بين أهم الالتزامات التي قررتها القوانين والأنظمة، احترام حقوق الإنسان وحياته الأساسية ومراعاتها، والشفافية، والالتزام بالسرية، وسنتناول كل التزام من هذه الالتزامات في مطلب مستقل على النحو الآتي.

(١) حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، العام الجامعي ٢٠١٣ - ٢٠١٤م، ص ٥٣.

(٢) عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العام الجامعي ٢٠١٠، ص ٦.

المطلب الأول

احترام حقوق الإنسان وحياته الأساسية

احتل موضوع إظهار حقوق المكلفين بالضريبة والذي يمثل في الوقت ذاته التزامات الإدارة الضريبية أهمية كبرى مع تزايد اهتمام المجتمعات المعاصرة بالحقوق والحريات العامة، فالإدارة الضريبية معنية بتوفير الحرية والأمان والطمأنينة والمساواة والعدالة للمكلفين، وتوفير كل ما يمنح هؤلاء شعوراً بأن الضريبة المفروضة عليهم قد تم فرضها من دون أي تعسف^(١)، وتتناسب مع مقدرتهم على الدفع بما يتماشى وحقوق الإنسان التي كفلتها الدساتير والقوانين الوطنية والدولية، وإذا كانت الضرائب تُعد أحد عناصر الذمة المالية الداخلة في محتويات ما يجب احترامه من حقوق الإنسان، فالقاعدة أنه يجب الحفاظ عليها والالتزام باحترامها في أثناء القيام بعملية الرقابة الضريبية، لأن غير ذلك يُعد اعتداءً على الحياة الخاصة للمكلف.

وتقتضي عملية فرض الضريبة على المكلفين وتحصيلها والرقابة عليها ومنع التهرب من دفعها وفقاً لأحكام القانون ملاحقة مرتكبي الجرائم الواقعة خلافاً لأحكام هذا القانون^(٢)، وهذه الملاحقة تتطلب القيام ببعض الإجراءات لجمع الأدلة والتحري عن مرتكبي هذه الجرائم والتي قد تؤدي إلى المساس بحقوق وحريات المكلفين، ومن هنا يبدو ضرورياً وضع الضوابط اللازمة لاحترام الدولة لحقوق المكلفين وحياتهم في المجال الضريبي.

وتوجد طائفة من الحقوق والحريات الجديرة بالاحترام والحماية في المجال الضريبي، يأتي في مقدمتها حق الملكية^(٣)، وحرية الذهاب والإياب أو حرية الانتقال، وحق التقاضي، والحق في الرعاية الصحية والحق في التعليم.

وفي الآتي نتناول بعض التطبيقات على أهم الحقوق والحريات الأساسية التي تلتزم الإدارة الضريبية باحترامها في أثناء القيام بعملية الرقابة الضريبية، ومنها التزامها برعاية حق

(١) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مصدر سابق، ص ٥٩.

(٢) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مصدر سابق، ص ٧١.

(٣) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، بحث منشور بمجلة الحقوق جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، مج ٢٣، ع ٢، يونيو ١٩٩٩، ص ٣٩٣، ٣٩٤.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

المكلف في الحياة الخاصة وهي حقه في حرمة المسكن، وحقه في الانتقال وحرية السفر، كذلك مراعاة مبدأ المساواة في أداء الضرائب.

أولاً: التزام الإدارة الضريبية برعاية حق المكلف في حرمة المسكن:

إن من أهم الحقوق التي قررتها الدساتير والأنظمة في العصر الحديث احترام الحياة الخاصة للإنسان، وحفظ أسرارته التي يجب ألا يطلع عليها الآخرون بغير إذنه^(١)، ويقصد باحترام الحياة الخاصة أن يكون لكل فرد الحق في أن يكون له مجال يخضع له فقط، ويحظر على الآخرين التدخل فيه دون موافقته.

وتتمثل حرمة الحياة الخاصة واحترامها في المجال الضريبي حماية حرمة المسكن وحرمة الاتصالات والمراسلات الخاصة بمالك السكن في أثناء القيام بعملية الرقابة الضريبية^(٢)، لكن تجدر الإشارة إلى أن الحفاظ على أسرار المكلف مرتبط إلى حد كبير بالحق المقابل للإدارة الضريبية في الاطلاع على هذه المعلومات^(٣)، والذي هو حق استدلالي تتعرف من خلاله الإدارة الضريبية بالدخل الحقيقي للمكلف.

ولأن كان ذلك يعكس مدى اهتمام المشرع الضريبي بتزويد إدارة الضرائب بكل المكنات القانونية التي تسمح لها بأداء مهامها بالكفاءة المرجوة منها، إلا أنه في الوقت ذاته يثور التساؤل عن مدى وجوب تقييد الإدارة الضريبية^(٤)، ومن قبلها المشرع الضريبي في الحياة الخاصة الذي يُعد أحد أهم الحقوق المكرسة دستورياً.

(١) د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مصدر سابق، ص ٣٩٣.

(٢) د. هاني سليمان الطعيمات، حقوق الإنسان وحياته الأساسية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، د. ط ٢٠٠٦، ص ١٢٧.

(٣) د. قيس البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، جامعة الموصل، العراق، الطبعة الأولى ٢٠٠٥، ص ١١٩.

(٤) د. عادل نوادي، الضمانات الدستورية الممنوحة لمكلفين بالضريبة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية تخصص دستوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، العام الجامعي ٢٠١٦-٢٠١٧، ص ١٥٤.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

فقد نص الدستور الجزائري صراحةً على احترام الحياة الخاصة للإنسان وأنه حق واجب الحماية وذلك في المادة (٤٦) من دستور ١٩٩٦ بعد التعديل في العام ٢٠١٦ بقولها^(١): "لا يجوز انتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة، وحرمة شرفه، وحميها القانون، سرية المراسلات والاتصالات الخاصة بكل أشكالها المضمونة، لا يجوز بأي شكل المساس بهذه الحقوق دون أمر معتل من السلطة القضائية، ويعاقب القانون على انتهاك هذا الحكم".

ومن ثمَّ فإن النص الدستوري الجزائري جاء واضحاً وصريحاً وصارماً في مسألة تقييد الإدارة الضريبية في احترامها لحقوق الإنسان خاصة فيما يتعلق بحرمة حياته الخاصة، هذا فضلاً عن إلزام المشرع الضريبي بحمايتها، وقد أضاف التعديل الدستوري في عام ٢٠١٦ لنص المادة (٤٦) سالفه الذكر ضمانتين مهمتين^(٢)، الأولى تتعلق بعدم قدرة المشرع على تخويل إدارة الضرائب مكنة المساس بأي شكل كان إلا بوجود أمر معتل من السلطة القضائية المكلفة دستورياً بضمان الحقوق والحريات، والثانية تتعلق بوجود تدخل المشرع لقمع كل الأفعال التي تمس حرمة الحياة الخاصة بالمخالفة لهذا الحكم الدستوري جزائياً.

أما في مصر نجد أن الدستور المصري قد كفل حقوق الإنسان، إذ وفر الضمانات الكافية للمكلفين في عمليات دخول الأماكن وتفتيشها نظراً لارتباط هذه العملية بالحرية الفردية، فقد نص في المادة (٥٨) منه على أن^(٣): "للمنازل حرمة، وفيما عدا حالات الخطر أو الاستغاثة لا يجوز دخولها، ولا تفتيشها، ولا مراقبتها أو التنصت عليها إلا بأمر قضائي مسبب، يحدد المكان، والتوقيت، والغرض منه، وذلك كله في الأحوال المبينة في القانون، وبالكيفية التي ينص عليها، ويجب تنبيه من في المنازل عند دخولها أو تفتيشها، وإطلاعهم على الأمر الصادر في هذا الشأن".

وقد أجاز المشرع المصري لموظفي الإدارة الضريبية ممن لهم شأن في ربط وتحصيل الضريبة الحق في الاطلاع على دفاتر المكلفين^(٤) وغيرها من المحررات والوثائق في مقارّ المكلف أو في أي مكان توجد به ما دام تم ذلك في إطار المشروعية دون تجاوز.

(١) المادة (٤٦) من الدستور الجزائري لسنة ١٩٩٦ المعدل في العام ٢٠١٦.

(٢) د. عادل نوادي، الضمانات الدستورية الممنوحة لمكلفين بالضريبة في الجزائر، مصدر سابق، ص ١٥٤.

(٣) المادة (٥٨) من الدستور المصري ٢٠١٤م.

(٤) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مصدر سابق، ص ٧٢.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

جاء ذلك في المادة (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م والتي تنص على أن^(١): "يلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة-مصلحة الضرائب- ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات، وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق، وذلك إذا توفرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة".

غير أن هذا الحق لا يعني منح الإدارة الضريبية حق التفتيش لمسكن المكلف أو مكتبه^(٢)، للحصول على هذه الأوراق دون الحصول على إذن مسبق بذلك من النيابة العامة. ومن خلال هذه النصوص يتضح أن الإدارة الضريبية ملزمة بالحفاظ على حرمة الحياة الخاصة للمكلفين سواء في أماكن إدارة العمل المعتادة أو المساكن، وذلك في الحدود التي بينها الدستور والقانون، إذ إن الصلاحية الواسعة لموظفي الإدارة الضريبية في هذا الصدد قد تسيء إلى العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية من جهة، وتخرق حق المكلف في الحياة الخاصة من جهة أخرى.

كما ينص الدستور الأردني في المادة (١٠) على^(٣)، انه "للمساكن حرمة فلا يجوز دخولها الا في الاحوال المبينة في القانون وبالكيفية المنصوص عليها في قانون العقوبات " فقد جعل المشرع الأردني للبيوت حرمة بحسبانها مصانة بنص دستوري سامي ويلاحظ على تلك المادة جعل دخول المساكن مشروع بحسب النصوص القانونية ولم ينص الدستور الأردني على حماية المساكن وضمانات تلك الحماية في نفس النص كما فعل الدستور المصري الذي قرر الا تدخل المساكن الا بنص قضائي.

كما جاء القانون العراقي في نص يحمي حق حرمة المساكن بنص دستوري حيث ينص الدستور العراقي على ان^(٤)، "اولا لكل فرد الحق في الخصوصية الشخصية بما لا يتنافى مع

(١) المادة (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.

(٢) د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ط، ٢٠٠٥، ص ١٢٣.

(٣) المادة ١٠ من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لعام ١٩٥٢ المعدل عام ٢٠١١.

(٤) المادة ١٧ من دستور العراق الحالي لعام ٢٠٠٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

حقوق الآخرين، حرمة المساكن مصنونة ولا يجوز دخولها أو تفتيشها أو التعرض لها الا بقرار قضائي ووفقا للقانون".

وبالنظر الى الدستور العراقي فانه وبوصفه اعلى القوانين في الدولة واسماها يحرم دخول المساكن وانتهاك الحرية الشخصية والخصوصية لكل فرد من افراد الامة كما لا يجيز دخول المساكن وتفتيشها الا بأمر قضائي وهو ما يجعلنا نكرر الدعوة للمشرع العراقي الى ضرورة انشاء جهة قضائية خاصة بالضرائب تقوم وحدها دون غيرها بإصدار اوامر تفتيش المساكن وتحدد الجهة التي لها حق التفتيش كما انه من الجيد ان تكون تلك الجهة ايضا قضائية مصحوبة بموظف فني مختص من الادارة الضريبية.

ثانيا: التزام الإدارة الضريبية برعاية حق المكلف في الانتقال وحرية السفر:

يُعدّ حق الفرد في التنقل أحد الحقوق الدستورية بعدّه جزءاً لا يتجزأ من حقوقه الشخصية، ويعني هذا الحق^(١): انتقال الفرد من مكان لآخر والخروج من البلاد والعودة إليها دون تقييد أو منع وفقاً للقانون.

وقد تضمنت العديد من دساتير العالم النص على هذا الحق، دستوريا.اذ نصت المادة (٤٤) من الدستور الجزائري فان^(٢)، "يحق لكل مواطن يتمتع بحقوقه المدنية والسياسية ان يختار بحرية موطن اقامته وان يتنقل عبر التراب الوطني، حق الدخول الى التراب الوطني والخروج منه مضمون له".

وفي هذا النص ينفرد المشرع الدستوري الجزائري عن الكثير من القوانين في اعطاء المواطن الحق المطلق في التنقل والسفر ودخول اراضي الدولة الجزائرية والخروج منها دون ان يعيقه شيء ولم ينص الدستور على احوال يجوز فيها حرمان المواطن من ذلك الحق، وحرى بالإشارة الى ان الاحكام القضائية بلا شك مقيدة للانتقال والسفر حتى لا تفلت من يد الادارة التنفيذية للقوانين مهمة القبض على المجرمين وتنفيذ القوانين والاحكام القضائية كما ان للمواطن ان يتنقل خارج التراب الوطني.

(١) د. ثروت بدوي، النظم السياسية، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ط، ١٩٩٤، ص ٤٢٠.

(٢) المادة ٤٤ من دستور الجزائر لعام ١٩٩٦ المعدل بموجب القانون رقم ٨ - ١٩ بتاريخ ١٥ نوفمبر ٢٠٠٨.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

اما الدستور المصري نصفي المادة (٦٢) منه على أن^(١): "حرية التنقل، والإقامة والهجرة مكفولة، ولا يجوز إبعاد أي مواطن عن إقليم الدولة، ولا منعه من العودة إليه، ولا يكون منعه من مغادرة إقليم الدولة، أو فرض الإقامة الجبرية عليه، أو حظر الإقامة في جهة معينة عليه، إلا بأمر قضائي مسبب ولمدة محددة، وفي الأحوال المبينة في القانون".

وبالنظر إلى تطبيق أحكام بعض القوانين الضريبية نجد أنها قد تتطلب إجراءات من شأنها تقييد حرية المكلفين لإجبارهم على دفع ما يترتب عليهم من ضرائب أو لتعقب جرم مخالف لأحكام هذه القوانين، لكن في كل الأحوال لا يجوز أن تُستباح حقوق الإنسان بكل مفرداتها في أثناء قيام الإدارة الضريبية بعملية الرقابة الضريبية كحقوق المكلف في حرمة المسكن والانتقال وحرية السفر حتى وإن كان في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب والرسوم، لأن الدستور الذي كفل هذه الحقوق أُسمى من كل القوانين، وقد وضع القيود والإجراءات التي تكفل صيانتها، أما القول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي في منزلة أعلى من الدستور، وهو أمر غير مقبول ويخالف مبدأ المشروعية.

اما في الدستور الأردني نص على أن^(٢)، ١- "لا يجوز ابعاد اي أردني من ديار المملكة، ٢- لا يجوز ان يحظر على أردني الإقامة في جهة ما أو يمنع من التنقل ولا ان يلزم بالإقامة في مكان معين الا في الاحوال المبينة في القانون".

فطبقاً للنص الدستوري الأردني فإن المواطن الأردني مكفول له حق التنقل داخل الأراضي الأردنية لا يتوجب عليه الخروج منها ولا يستطيع احد ابعاده منها أو يعيق امر تنقله الا بموجب من القانون، وكان حري بالدستور الأردني ان يبين الالوجه التي تعطي للإدارة حق منع الأردني من التنقل حتى لا يتوسع مطبقي القانون في حرمان المواطن من حق السفر والانتقال من مكان الى مكان وحتى لا تتحجج الادارة بذلك النص في حرمانه هذا الحق الهام والكفول

(١) المادة (٦٢) من الدستور المصري ٢٠١٤م.

(٢) المادة ٩ من دستور المملكة الأردنية الهاشمية لعام ١٩٥٢ المعدل عام ٢٠١٤.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

ويكفل الدستور العراقي^(١)، "للعراقي حرية التنقل والسفر داخل العراق وخارجه، لا يجوز نفي العراقي أو ابعاده أو حرمانه من العودة الى الوطن".

وقد ساير الدستور العراقي الدساتير والقوانين أعلاه بكفالة حق العراقي في الانتقال والسفر داخل العراق وخارج الدولة كلها ولا يجوز ان تقوم ادارة ما بنفي العراقي مهما ارتكب من جرائم أو ان تبعده عن الوطن أو تحرمه من دخوله وهو حق مكفول لكل مواطن عراقي مهما ارتكب من اعمال فالقضاء والقانون كفيل من معاقبته اذا ارتكب جريمة ما ولكن الابعاد عن الوطن أو حرمانه من دخوله محظور على الجميع بنص القانون.

ونرى ان المشرع العراقي كان موفقا كغيره من الدساتير بعدم منع اي عراقي من التنقل والسفر الا بناء على احكام القانون والقضاء ونرى انه لا بد ان تكون هناك جهة متخصصة في منع الانتقال عقابا على الجرائم الضريبية واثاء التحقيق فيها وان تكون تلك الجهة قضائية وفنية كي تستطيع تقدير مدى جدوى المنع من السفر في التحقيقات وأحقية الجباية مع الحفاظ على الحقوق الدستورية للمواطنين.

ثالثا: التزام الإدارة الضريبية برعاية مبدأ المساواة والعدالة:

تأتي المساواة في مقدمة الحقوق التي كفلتها المواثيق والإعلانات والدساتير والقوانين الدولية والداخلية، هذا بشكل عام في كل الحقوق والواجبات والتكاليف والأعباء العامة. ينص الدستور الجزائري في المادة (٦٤) على ان^(٢): "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أي ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه".

فنص المادة واضح في الأمر بتحقيق المساواة والعدالة في تقرير الضريبة وجبايتها من قِبَل القائمين عليها ممثلاً في الإدارة الضريبية والمواطنين المكلفين بها، والمخاطبون بمبدأ المساواة أمام الضريبة هم جميع الأشخاص الخاضعون لها والمعفون منها وسواء أكانوا طبيعيين

(١) المادة ٤٤ من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة ٦٤ من دستور الجزائر لعام ١٩٩٦ المنشور بالجريدة الرسمية رقم ٧٦ بتاريخ ٨ ديسمبر ١٩٩٦، والمعدل بالقانون رقم ٨-١٩ في ١٥ نوفمبر ٢٠٠٨، المنشور بالجريدة الرسمية رقم ٦٣ بتاريخ ١٦ نوفمبر ٢٠٠٨.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

أو اعتباريين^(١)، من أشخاص القانون الخاص أم من أشخاص القانون العام، فلا تمييز في ذلك تمييز غير مبرر استنادًا إلى الأصل أو السلالة أو العقيدة أو النوع.

وخلاصة القول إنه يجب على الإدارة الضريبية أن تحترم حقوق الإنسان وهي بصدد القيام بعملية الرقابة الضريبية والامتثال لأحكام الدستور والقانون في هذا الشأن حتى وإن كانت هناك أضرار فادحة تتعرض لها الخزنة العامة للدولة نتيجة عمليات التهرب الضريبي، لكنه من جهة أخرى ، ينبغي على المشرع أن يحرص على عدم التساهل في مواجهة ذلك بطريقة أو بأخرى دون أن يكون هناك اصطدام بأحكام الدستور في هذا الشأن. ويظهر ذلك جليًا مما فعله المشرع الجزائري على سبيل المثال حيث عمل على تقوية قدرات إدارة الضرائب وتعزيزها في البحث والتحري عن مدى قدرة المكلف على الدفع من خلال إقراره بعدد من الحقوق للإدارة الضريبية دون أن يخالف أحكام الدستور في تقريره لحقوق المكلف وحرياته الأساسية، كحق الاطلاع، وحق المعاينة والحجز.

حيث نصت المادة (٤٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أنه: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها"^(٢)، وللتأكيد أكثر على أن تتمتع الإدارة الضريبية بحق الاطلاع هو أمر لازم لتمكنها من أداء مهمتها الرقابية، فإن المشرع نصّ في الفقرة الأخيرة من المادة (٥٩) من قانون الإجراءات الجبائية على أن^(٣): "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظهما قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".

ومن هنا فلما كان القانون يخول موظفي الإدارة الضريبية سلطات مأموري الضبط القضائي، ونظرًا لأنه مما يرتبط بالحرية الفردية أن يمنح المكلفين ضمانات في عمليات دخول

(١) د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، مرجع سابق، ص ٣٨٩.

(٢) المادة (٤٥) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقًا للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦..

(٣) المادة (٥٩) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقًا للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الأماكن وتفتيشها، فقد أكد القضاء الدستوري والضريبي على خضوع قوانين الضرائب للضمانات الدستورية التي تتعلق بحماية الحرية الفردية.

أما في مصر فقد قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية المادة (٤٧) من قانون الإجراءات الجنائية المصري والتي تجيز لمأمور الضبط القضائي في حالة التلبس بجناية أو جنحة أن يفتش منزل المتهم، وذلك لمخالفة هذا النص للمادة (٤٤) من الدستور المصري لعام ١٩٧١-الملغي^(١) والتي تقرر عدم جواز دخول الأماكن أو تفتيشها^(٢)، إلا بأمر قضائي مسبب وهذه الحماية للمساكن تسري بالطبع في المجال الضريبي.

أما في الأردن، مبدأ العدالة والمساواة أشارت إليه المادتين (٦) و(١١١) من الدستور الأردني^(٣)، إذ نصت المادة (٦/ ف ١) على أن "الأردنيين أمام القانون سواء لا تمييز بينهم في الحقوق والواجبات وان اختلفوا في العرق أو اللغة أو الدين"، أما المادة (١١١) فهي تنص على أن "لا تفرض ضريبة أو رسم الا بقانون وعلى الحكومة ان تأخذ في فرض الضريبة بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة...".

أما بالنسبة للدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ فقد نص في المادة (١٤) منه على أن "العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الاصل...". من النصوص أعلاه يتضح أن مبدأ المساواة أمام الضريبة مستمد من مبدأ المساواة أمام القانون. وعلى هذا فإن الفقه الضريبي يفسر المساواة والعدالة أمام الضريبة، على أنها توزع الضرائب على المكلفين توزيعاً عادلاً، أي ان المواطن يساهم في تحمل الاعباء العامة كلاً وفق قدرته التكليفية، تحقيقاً للعدالة الضريبية التي تتحقق بالتمييز بين اصحاب الدخول الصغيرة وبين اصحاب الخول الكبيرة، وهذا ما اخذ به كل من المشرع الاردني والمشرع العراقي الى حد ما في فرض الضريبة.

(١) وقد حلت مكانها بالصياغة نفسها تقريباً في الدستور المصري النافذ ٢٠١٤ المادة (٥٨)، والتي تنص على أن: "للنمازل حرمة، وفيما عدا حالات الخطر أو الاستغاثة لا يجوز دخولها، ولا تفتيشها، ولا مراقبتها أو التنصت عليها إلا بأمر قضائي مسبب، يحدد المكان، والتوقيت، والغرض منه، وذلك كله في الأحوال المبينة في القانون، وبالكيفية التي ينص عليها، ويجب تنبيه من في النمازل عند دخولها أو تفتيشها، وإطلاعهم على الأمر الصادر في هذا الشأن".

(٢) د. محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٩٣.

(٣) د. عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، مصدر سابق، ص ١٣٤.

المطلب الثاني

الشفافية في إطار الرقابة الضريبية

تعددت تعريفات الشفافية تبعاً لوجهات النظر المستخدمة حولها، فمن الناحية السياسية عرفت الشفافية بأنها^(١): "الدقة التي يمكن للناس أن يلاحظوا من خلالها تصرفات السياسيين، إذ غالباً ما يستخدم السياسيون مصطلحات وقواعد أكثر جاذبية من أجل أن يضمنوا توجه الناس إليهم خاصة في المواسم الانتخابية".

كما تعرف في النطاق الإداري بأنها^(٢): "النظم والإجراءات العملية لتوفير مستلزمات الإفصاح عن نشاطات وإجراءات وأهداف ونتائج القطاع الحكومي".

وفي المجال الضريبي يمكن تعريف الشفافية بأنها^(٣): "الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم".

والإدارة الضريبية كغيرها من الإدارات التي تلعب دوراً مهماً في السياسة المالية للدولة يتوجب عليها أن تعمل على ترسيخ الشفافية في كل تعاملاتها مع المكلفين بالضريبة، فالشفافية تُعد من أولى المبادئ التي تساعد في أداء دورها، وهو الأمر الذي أقره برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الخاص بإدارة الحكم في الدول العربية.

فالشفافية لا شك تحقق عدداً من المنافع والمزايا التي لا غنى عنها في أي مجتمع ديمقراطي حقيقي، فهي تعمل على إتاحة المعلومات التي تمكن المواطن من الاعتراض المبرر والموثق على أعمال الإدارة التي لا يوافق عليها والمسببة لأضرار، وتمكينه من طلب التعويض عما لحقه من ضرر بسبب هذه الأعمال.

(١) د. معاوية كريم شاكر العاني، د. وفاء عبد الأمير الدباس، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر إدارة الأعمال الأول، مستجدات الألفية الثالثة الفرص والتحديات لمنظمات الأعمال العربية، من ٣: ٥ أيار ٢٠٠٥، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، ص ٥٩٤.

(٢) د. علي محسن العملاق، بناء نظام الشفافية والنزاهة في العراق، ندوة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد ٢٣ / ٢ / ٢٠٠٥، ص ١٥ وما بعدها.

(٣) د. جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة لنزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، بغداد ٢٠٠٨، ص ٧.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وتُعد الشفافية بشكل عام هي الأساس في أي عمل حكومي حيث تلقى صدى لدى جميع المواطنين، وبالأخص من الفئات المعارضة للنظام الحاكم لكون العمل الشفاف في غالبيته يكون مدروس من جميع جوانبه^(١)، لأن صاحبه ينتظر من وراء ذلك الرد على جميع الانتقادات التي سوف توجه لذلك العمل، كما تعمل من جهة أخرى على جعل الموظف العمومي أكثر حذرًا وحرصًا في أعماله خشية المسائلة من المواطنين.

وفي المجال الضريبي تعمل الشفافية أو إتاحة المعلومات على جعل المواطن في وضع أفضل لتخطيط أنشطته وإجراء حساباته، وتقلل الخلافات عن جهل بقواعد القانون بحيث ترشد سلوك المواطن لغرض مصلحته ومصلحة المجتمع، إذ أنه كثيرًا ما يتعرض المواطنون عن جهالة لعقوبات تصل إلى جزائية، وهذا راجع في الأساس إلى ضآلة وسائل الإعلام وعدم جديتها وشفافيتها، فأهمية الشفافية في تحقيق العدالة تتجلى لنا بوضوح عند تناولنا ولو بصفة وجيزة لمبادئ تطبيق الشفافية، وعلاقة الشفافية بالمساءلة ومدى تأثيرها في الفساد بصفة عامة والفساد الإداري بصفة خاصة.

ومن ثمَّ كانت الشفافية من المقومات الأساسية للحكم الصالح الذي يشكل شرطًا مسبقًا من شروط تحقيق التنمية في أي دولة، فهي تقي إلى حد كبير من الأخطاء في العمل الحكومي ومن سوء تقدير الموارد وتساعد الإدارة على ضبط موازنتها بما يحقق توظيف أفضل للمال العام، فهي تساعد على الكشف عن السلبيات والمساوئ في النظم والإدارة وتساعد على مصالح حماية الجميع. والهدف من التزام الإدارة الضريبية بالشفافية الضريبية كفالة حق المواطن في معرفة سلوك موظفي الإدارة الضريبية وفهمه ومراقبته وتقييمه، لأن هذا لا يمكن أن يتحقق إلا بإتاحة الفرصة للمواطن بأن يطلع على تلك الآليات والسياسات التي تسير عليها وتنتهجها الإدارة الضريبية وموظفيها، فهذا هو الهدف الأول والرئيس من التزام الإدارة الضريبية بالشفافية. ويمكن تعداد الكثير من الأهداف التي يراد تحقيقها من وراء الالتزام بالشفافية الضريبية، من أهمها^(٢):

^(١) أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، بحث منشور بمجلة دراسات وأبحاث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ع٧، السنة ٢٠١٢، ص ١٠٧.

^(٢) د. جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، مصدر سابق، ص ٨ وما بعدها.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

- ١- إنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري، إذ إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.^(١)
- ٢- تخفض كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى.
- ٣- تساعد على تطبيق مبدأ المساواة.
- ٤- زيادة وعي المكلف ضريبياً، فمفهوم الشفافية الضريبية والهدف منها يتمحور حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات التحاسب، وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة، وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين، حيث نجد أنه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي، وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف بآليات تطبيق القانون الضريبي.
- ٥- تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.
- ٦- زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة،^(٢) وهذا ناتج عن زيادة الوعي نتيجة الشفافية، والتي لا شك تلقي بظلالها على المكلف لأنه كلما كان واعياً بالتزاماته، قل التهرب الضريبي، لكون المكلف يعلم مسبقاً ما له وما عليه، وبإمكانه اتخاذ ما يراه مناسباً من الإجراءات للمحافظة على فرص تحقيقه للأرباح واستيفائه لواجبه الضريبي.

(١) أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، مرجع سابق، ص ١٠٨.

(٢) د. غازي عناية، الزكاة والضريبة، دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، د. ط، ١٩٩١، ص ٢٥٢، وينظر أيضاً: حسام أحمد فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية، رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، العام الجامعي ٢٠٠٨، ص ٨٥.

٧- تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية، فعملية النشر التي تقوم بها الهيئة تساعد على جلب الاستثمارات^(١)، خاصة إذا كانت هناك حوافز ضريبية لم يطلع عليها المستثمر كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصنعين أو المتخصصين بصناعات استراتيجية مثلاً.

وقد ألزمت القوانين الضريبية الإدارة الضريبية في أن تتجهج الشفافية في تعاملها مع المكلفين بالضريبة واطلاعهم على المعلومات والبيانات التي تسهل من أداء واجبه الضريبي على النحو الصحيح دون أن يصابوا بأي ضرر، حيث ألزم المشرع الجزائري الإدارة الضريبية بمبدأ ذي أهمية كبرى كمبدأ الشفافية، إذ جاء أكثر صراحةً ووضوحاً على إلزام موظفي الإدارة الضريبية بالشفافية والإدلاء بالمعلومات والبيانات والطلبات التي ينبغي أن تبلغ للمكلف بالضريبة، فقد نص على العديد من نقاط البيانات والطلبات التي ينبغي وصول علمها إلى المكلف، وذلك في المادة (١٩) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري^(٢)، التي نصت على الآتي:

١- يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف الضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين يوماً.

٢- يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك، ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك، وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة،

٣- يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكان استعانتة بخدمات من اختياره.

٤- يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى بها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعال بالاستلام، ويحدد المفتش بعد انقضاء أجل الرد أساساً لإخضاع الضريبي الذي يتم تبليغه أيضاً للمكلف بالضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

^(١) أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، مرجع سابق، ص ١٠٨

^(٢) المادة (١٩) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

فموظفي الإدارة الضريبية طبقاً للالتزام بمبدأ الشفافية يجب عليهم إعلام المكلف بشكل مسبق بأي إجراء يتعلق بالرقابة الضريبية قبل القيام به بوقت مناسب، وحتى يستطيع المكلف بالضريبة تجهيز الدفاتر والسجلات المطلوبة منه للإدارة الضريبية، وهذا لا يمنع أيضاً حق موظفي الإدارة الضريبية بالقيام بشكل مفاجئ بمراقبة المكان أو تفتيشه^(١)، في حالة وجود شبهات على التهرب الضريبي أو إحدى الجرائم الضريبية بعد الحصول على الإذن القانوني من الجهات التحقيقية وفقاً لما ينص عليه القانون.

كما يلزم المشرع المصري الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب بكل شفافية ودقة ما تنص عليه المادة ٧٣ من قانون ضرائب الدخل والتي تنص على ان لا تسري احكام التحصيل تحت حساب الضريبة على المكلف خلال فترة اعفائه أو عدم خضوعه للضريبة كما ان مصلحة الضرائب المصرية وفقاً لقانون الضريبة على الدخل تلتزم بتحديد الضريبة على الممول وفقاً لما يقدمه بنفسه من اقرارات وبخاصة اذا كانت تلك الاقرارات مؤيدة بمستندات ومنع القانون مصلحة الضرائب ان تقدر الضريبة جزافاً أو ان تتجاهل الاقرار الضريبي للمول الا بناء على اثباتات وادلة حقيقية تثبت خطأ الاقرار المقدم من الممول كما يكفل القانون المصري لكل ممول ان يعترض ويطعن على اي تقدير للضريبة يراه مخالفاً لحقيقة الدخل المربوط عليه الضريبة.

كذلك نص المشرع الأردني في قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ نص على ذلك في البند (أ) من الفقرة (١) من المادة (٥٩) منه بقولها: "تتولى الدائرة تبليغ المكلف بأي مطالبة أو إشعار أو قرار أو مذكرة أو كتاب صادر عنها وفق أحكام هذا القانون بإرساله بالبريد الإلكتروني أو بالبريد المسجل أو بوساطة الشركة المرخصة المعتمدة، وذلك على العنوان المعتمد لدى الدائرة وفق أحكام المادة (٥٨) من هذا القانون"^(٢). ولم يكتفِ المشرع الأردني بذلك، بل في سبيل تحقيق أقصى قدر من الشفافية وتوصيل المعلومات والبيانات للمكلف بالضريبة نص في البند (٣) من الفقرة (أ) من المادة (٥٩) -سالفة الذكر- على أنه: "إذا تعذر التبليغ وفقاً لأحكام البند (١) من

(١) حدوش إبراهيم، دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر ٢٠١٨، ص ٦٣.

(٢) البند (١) من الفقرة (ب) من المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

هذه الفقرة^(١)، فيتم إجراء التبليغ بالنشر لمرتين في صحيفتين يوميتين محليتين على ألا تقل المدة بين النشر الأول والثاني عن عشرة أيام، ويُعد التبليغ في هذه الحالة قانونياً منتجاً لجميع آثاره".
فتبليغ المخاطب بالضريبة يجعل الإدارة في حل من امرها ان هو لم يعترض أو يطعن في ما تم احتسابه من ضرائب عليه ويكون للمخاطب ان يتم تبليغه بإرسال خطاب أو بريد الكتروني أو بواسطة الشركات المرخصة المعتمدة أو بالنشر في صحيفتين يوميتين مرتين بينهما على الاقل عشرة ايام.

وعلى النهج ذاته ألزم المشرع العراقي الإدارة الضريبية بالتزام الشفافية وتقديم المعلومات والبيانات والطلبات والتقارير وغيرها إلى المكلف بالضريبة أو الجهات الرسمية في الدولة عن طريق الإخطارات أو المراسلات أو ما شابه، فقد عقد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ الفصل الرابع عشر تحت عنوان: "تقديم التقارير والمعلومات"، وجاء في الفقرة (٤) من المادة (٢٧) ما نصه^(٢): "على المستخدم-بفتح الدال- أن يقدم بواسطة المستخدم-بكسر الدال- تقريراً بما عنده من دخل غير الرواتب والمخصصات خلال المدد المذكورة في الفقرات المتقدمة، وعلى المستخدم-بكسر الدال- أن يؤيد صحة التوقيع ويحيل التقرير إلى السلطة المالية".

كما جاء النص صريحاً وواضحاً أكثر في الفقرة (١) من المادة (٢٨) من القانون ذاته إذ نصت على أن^(٣): "على دوائر الدولة الرسمية والمؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي وموظفيها أن يقدموا للسلطة المالية-بطلب منها-البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون".

(١) البند (أ) من الفقرة (١) من المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) الفقرة (٤) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٣) الفقرة (١) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وفي هذا تحقيق كبير لمبدأ الشفافية إذ انه لا سرية في معلومات كتلك ولا يحق لأي إدارة ان تمنع الادارة الضريبة في استيفاء ما تريده من معلومات وبيانات حول المكلف كي لا تظلم المكلف في احتساب ضريبة زائدة عليه أو تغفل عن تحصيل ضريبة واجبة. كما عقد المشرع العراقي الفصل التاسع عشر من هذا القانون تحت عنوان "الإخطارات"، وجاء في المادة (٤٢) ما نصه: "يبلغ الإخطار والاستمارات الأخرى التي تصدرها السلطة المالية بإحدى الطريقتين الآتيتين^(١):"

١- تسليمها إلى شخص المخاطب أو أحد مستخدميه في محل عمله أو أحد أفراد عائلته الساكن معه وفق أصول التبليغ القانونية.

٢- إرسالها بالبريد المسجل إلى عنوانه المسجل لدى السلطة المالية، وعلى دائرة البريد أن تبلغ الرسالة إلى مخاطبها أو إلى من تقدم بيانه في الفقرة (١) من هذه المادة، وإذا أرسلت الرسالة بالبريد المسجل تُعد مبلغة للشخص الساكن في العراق بعد أربعة عشر يوماً من تاريخ تسجيله، أما الشخص الساكن خارج العراق فيُعد مبلغاً بعد ستين يوماً من تاريخ التسجيل، ويكفي لإثبات التبليغ على هذا الوجه تسجيل الرسالة بالبريد حاملة عنوان مخاطبها الصحيح ما لم ترجع الرسالة غير مبلغة".

أيضاً نص المشرع على التزام الشفافية والوفاء بالمعلومات للملتزم بالضريبة في المادة (٤٤) من القانون -سالف الذكر- بقولها^(٢): "على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها".

(١) الفقرتين (١، ٢) من المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

(٢) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبهذا^(١) فالنصوص الضريبية المختلفة تشير إلى وجوب التزام موظفي الإدارة الضريبية بمبدأ الشفافية، وما يفرضه هذا المبدأ من وجوب إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً بجميع البيانات أو السجلات أو الدفاتر التي ترغب جهة الإدارة الضريبية في الاطلاع عليها أو تدقيقها، وأن يكون المكلف يعلم مسبقاً بجميع الإجراءات التي تتعلق به مثل تاريخ الزيارة للاطلاع أو التدقيق أو مقدار الضريبة المستحق أو ميعاد استحقاقها أو التصاريح المطلوبة وغير ذلك من المعلومات التي يجب أن يكون الممول -المكلف- على علم بها مسبقاً، ونرى ان المشرع العراقي كان موفقاً الى حد كبير في تقرير الزام الادارة الضريبية بالشفافية ويصبح الواجب على عاتق الادارة نفسها في الزام الموظفين بتلك الشفافية والعمل وفق القوانين واللوائح المنظمة للعمل الضريبي في الدولة.

(١) محمد على خليفة، الاعتراض الضريبي في لبنان، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة بيروت العربية، لبنان ٢٠١٦، ص ٢٧.

المطلب الثالث

الالتزام بالسرية

إذا كان موظفو الإدارة الضريبية ممن يتمتعون بصفة الضبطية القضائية يتمتعون ببعض السلطات التي تمكنهم من الاطلاع على الملفات والسجلات والبيانات والمعلومات الخاصة بالمكلف مما يجعل موظفي الإدارة الضريبية يطلعون على كم هائل من البيانات والمعلومات الضريبية السرية الخاصة بالمكلف، لهذا فإنه يقع على عاتق هؤلاء الموظفين التزاماً مهماً وهو الالتزام بالسرية، وفي الآتي نتناول مفهوم الالتزام بالسرية ومدى تقرير هذا الالتزام في القوانين الضريبية محل المقارنة، والعقوبة المقررة على الإخلال بهذا الالتزام، وذلك على النحو الآتي.

أولاً: مفهوم الالتزام بالسرية:

لم يرد في القوانين المقارنة تعريف للالتزام بالسرية أو المقصود بالسر، ذلك لأن السر مسألة تختلف باختلاف الظروف، وما يُعد سرّاً بالنسبة لشخص، قد لا يُعد كذلك بالنسبة للآخر، وما يُعد سرّاً في ظروف معينة قد لا يُعد في ظروف أخرى. ويُعرف الالتزام بالسرية في المجال الضريبي⁽¹⁾: "التزام كل شخص يكون له، بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله، شأن في تقدير الضرائب أو تحصيلها أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات أو أي شخص آخر من العاملين لدى الضريبة ممن يطلعون على بيانات تتعلق بالضريبة بعدم إفشاء الأسرار التي تتعلق بأعمال المكلف التي تخضع للضريبة والبيانات المتعلقة بها".

وبهذا يمكن لنا تعريف الالتزام بالسرية في نطاق الدراسة بأنه: التزام موظفي الإدارة الضريبية بعدم اطلاع الغير على أي معلومات أو بيانات -تتعلق بالمولد المكلف- تصل إليهم بمناسبة ممارسة أعمالهم الوظيفية سواء في أثناء ممارسة أعمالهم أو بعد تركهم للوظيفة لأي سبب كان إلا بناءً على تصريح من الجهات القضائية المختصة، أو بناءً على موافقة كتابية من المكلف ذاته.

(1) د. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، جامعة الكويت، الكويت، ط ١، ١٩٩٩، ص ٢٤٦.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

فيجب على موظفي الإدارة الضريبية المحافظة على جميع المعلومات والبيانات التي تصل إليهم وعدم إفشاء تلك المعلومات أو البيانات الخاصة بالمكلف سواء إلى الجهات العامة الحكومية أو الجهات الخاصة أو الأفراد العاديين، ولا يكون من حق الموظف إفشاء تلك المعلومات إلى جهة إلا بناءً على تصريح من الجهات القضائية المختصة أو من صاحب الشأن ذاته "المكلف" وفي غير تلك الحالات يُعد الموظف مخالفاً بواجباته الوظيفية ويستحق العقاب.

ثانياً: مدى تقرير الالتزام بالسرية في القوانين الضريبية:

تقرر القوانين الضريبية إلزاماً على موظفي الإدارة الضريبية بعدم إفشاء أي بيانات أو معلومات تتعلق بالمكلفين^(١)، بحيث يجب على جميع العاملين في الإدارة الضريبية عدم إفشاء أي سر حصل عليه من عمل سواء عن طريق السماع أو الرؤية أو النقل من وثيقة مكتوبة أو تصوير أو أي وسيلة أخرى.

ففي الجزائر تناول قانون الإجراءات الجبائية النص على الالتزام بالسرية حيث نص القانون على أنه: "يجب على الإدارات العمومية وأعاونها من أجل تسخير الأموال والخدمات، أن تقدم إلى السلطات المكلفة بتسوية التسخير وكذلك إلى لجان التقدير جميع المعلومات المفيدة لتحديد تعويضات التسخير، وذلك بالرغم من جميع الأحكام المتعلقة بالسر المهني.

وتخضع هذه السلطات وأعاونها وكذلك أعضاء لجان التقدير^(٢)، إلى التزامات السر المهني فيما يخص جميع المعلومات التي اطلعوا عليها".

فعلى الرغم من أن التحصيل الضريبي يتم من خلال موظفين مدنيين من قبل الإدارة الضريبية ويكون من سلطاتهم الاطلاع على البيانات والمستندات التي من خلالها يستطيعون الوصول الى الوعاء الضريبي الصحيح والعادل لكل مكلف، كما تعطيهم القوانين حق فرض الامر على الادارات الاخرى في ابداء تلك المستندات واطهار البيانات الصحيحة لكل مخاطب بأحكام قوانين الضرائب الا انه يحظر على الادارة الضريبية افشاء تلك المعلومات فلا بد ان يكون موظفي الادارة الضريبية وكذا القائمين على امر الرقابة الضريبية على اعلى قدر من المسؤولية فيما يخص سرية بيانات المكلف والا يفشوها لأي كان الا بناء على امر قضائي.

^(١) مهند عبد محمد الجبوري، التزام الموظف العام بعدم إفشاء أسرار الوظيفة العامة، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون بجامعة اليرموك، الأردن، ٢٠١٥، ص ٤١.

^(٢) المادة (٤٦) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وفي القانون المصري نصَّ قانون الإدارة الضريبية على الدخل على وجوب التزام موظفي الإدارة الضريبية بالالتزام بالسرية أيضاً حيث نصَّ على أنه: "يلتزم كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله بشأن ربط الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو تحصيلها أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة^(١)، ولا يجوز لأي من العاملين بالمصلحة ممن لا يتصل عملهم بربط أو تحصيل الضريبة إعطاء أي بيانات أو إطلاع الغير على أي ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً".

فالإدارة الضريبية في مصر لها حق الاطلاع والتفتيش في مستندات واعمال الممول بأداء الضريبة وليس لأي جهة ان تمنعها هذا الحق وفي المقابل فان العاملين بالتحصيل والرقابة الضريبية يلتزمون السرية الكاملة فيما يخص تلك البيانات فلا يوجد احد من المواطنين يريد ان تكون معلوماته وبياناته وذمته المالية مشاعا لكل متطفل وليس من الانصاف القول ان الادارة الضريبية لها الحق في اذاعة اسرار الممولين بها، وذلك الحرص من المشرع على اسرار المخاطب بالضريبة يجعل الممولين يقدمون على تقديم اقراراتهم الضريبية بكل حيادية وأمانة بعيدا عن حيل التهرب الضريبي والكذب فب المعلومات أو الاحجام عن تقديم مستندات تمس ذمتهم المالية التي قد يتأذى منها الممول عند اطلاع الغير عليها وبالأخص فيما يخص العمليات التجارية والاعمال الاستثمارية.

فالنص اعلاه يضع التزاماً قانونياً بضرورة الالتزام بالسرية على كل موظف في الإدارة الضريبية يكون مختص بالاطلاع على بيانات الممول أو تحديد دخله أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون أو الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، كما يشمل ذلك الالتزام غير ذلك موظفي الإدارة الضريبية ممن لم يتصل عملهم بربط الضريبة أو تحصيلها، ويُعد مخالفة هذا الالتزام جريمة يعاقب عليها القانون، ولا يجوز إفشاء تلك المعلومات أو البيانات إلا في الأحوال المصرح بها قانوناً أو بموافقة الممول بالضريبة.

(١) المادة (١٠١) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

كذلك تناول القانون الأردني النص على وجوب التزام موظفي الإدارة الضريبية بواجب المحافظة على السرية حيث نصَّ على أن: "يترتب على كل من يطلع بواجب رسمي لتنفيذ أحكام هذا القانون:^(١)

- ١- أن يعتبر المستندات والسجلات والمعلومات والإقرارات الضريبية وقرارات التدقيق والتقدير ونسخها التي يطلع عليها المتعلقة بدخل أي شخص، وتكون سرية ومكتومة.
- ٢- أن يقدم تصريحاً ويوقع عليه للمحافظة على الأسرار حسب الصيغة التي يضعها المدير."

والنص السابق يضع التزاماً قانونياً على كل موظفي الإدارة الضريبية بوصف المستندات والسجلات والمعلومات والإقرارات الضريبية وقرارات التدقيق والتقدير ونسخها التي يطلع عليها الموظف، سرية ومكتومة ولا يجوز إفشاؤها، كما يلزم الموظف بوجوب تقديم إقرار بالمحافظة على سرية تلك المعلومات والمستندات والبيانات^(٢)، يوقع عليه الموظف حسب الصيغة التي يضعها المدير، فإذا أخل الموظف بذلك يكون قد ارتكب جريمة تستوجب العقاب.

أما في العراق فقد نص قانون الضريبة على الدخل العراقي على هذا الالتزام، حيث نص على أن^(٣): "تُعد جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً يمنع إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون من الموظفين وغيرهم".

كذلك أشارت المادة (٥٦) في فقرة (٢) من القانون ذاته على تجريم إفشاء أي أسرار تتعلق بأي معلومات أو بيانات بدخل المكلف بالضريبة، وكان الواجب على المشرع جمع تلك النصوص في مادة واحدة وهو المادة (٥٣) من القانون^(٤)، لأنها تتضمن أحكام تخص موضوع واحد وحتى لا يحدث إرباك في مواد القانون من حيث صياغته.

(١) المادة (٦٢/أ-١، ٢) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) د. رفل حسن حامد، واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٣٠.

(٣) المادة (٥٣) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، القسم الأول، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٩٧، ص ٢٣٣.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

ونلاحظ أن الحظر في المادة (٥٣) من القانون جاء عاماً بحيث لا يقتصر الالتزام بالسرية على موظفي الإدارة الضريبية فقط، بل يشمل ذلك غيرهم من الموظفين أو الجهات الأخرى والذي قد يتطلع على بعض المعلومات أو البيانات الخاصة بدخل المكلف بالضريبة، بحيث يجب عليه أيضاً عدم إفشائها وإلا تعرّض للعقاب.

ثالثاً: عقوبة الإخلال بالالتزام بالسرية:

إن النص على وجوب التزام موظفي الإدارة الضريبية بالسرية فيما يخص تلك المعلومات والبيانات والسجلات التي اطلعوا عليها بمناسبة مباشرة وظائفهم، لا يُعد كافياً في حد ذاته حتى يتحقق الالتزام بذلك من قِبَل موظفي الإدارة الضريبية، لهذا تتجه القوانين الضريبية على النص على عقوبة في حالة مخالفة موظفي الإدارة الضريبية وإخلالهم بهذا الالتزام الذي فرضه القانون بما يحقق الردع ويؤدي إلى الالتزام بالسرية وعدم إفشاء المعلومات والبيانات التي اطلعوا عليها^(١)، وإلا عوقب الموظف جنائياً فضلاً عن إمكان مساءلته مدنياً وتأديبياً.

وتنص القوانين الضريبية على ذلك، حيث نجد قانون الإجراءات الجنائية الجزائري قد نصَّ على أن^(٢)، "يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة ٣٠١ من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة في المادة نفسها، كل شخص مدعو في أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجنائي المعمول به".

فالمادة السابقة قد أحالت تقرير العقوبة وفقاً لما هو منصوص عليه في قانون العقوبات الجزائري، وبالرجوع إلى قانون العقوبات نجد أنه نص على أنه^(٣): "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من ٢٠٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠٠٠ دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك".

(١) د. سامح أحمد محمد، الالتزام بالسرية المهنية في المجال الضريب، مصدر سابق، ص ٣.

(٢) المادة ٦٥ من قانون الإجراءات الجنائية الجزائري لسنة ٢٠١٧ ضمن قانون المالية رقم ١٦ - ١٤ بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٣) المادة ٣٠١ من قانون العقوبات الجزائري رقم ٦٦ - ١٥٦ الصادر في ٨ يونيو ١٩٦٦.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

وبهذا نجد أن المشرع الجزائري يعاقب موظفي الإدارة الضريبية في حالة الإخلال بالالتزام بسر المهنة وإفشاء معلومات أو بيانات تتعلق بالمكلفين بالحبس وبالغرامة وفقاً لما هو منصوص عليه في قانون العقوبات، وذلك من خلال الحكم عليه بعقوبة جزائية بالحبس مدة شهر إلى ستة شهور وبالغرامة من عشرين إلى مائة الف دينار جزائري، وبالنظر إلى تلك المادة فإننا نجد أن العطف فيها جاء بصيغة المصاحبة بالواو فتكون العقوبة مزدوجة من حيث الحبس والغرامة معا وهو عقاب مستحق ولعله كاف لردع من تسول له نفسه إفشاء أسرار المخاطب بالضريبة من الموظفين العاملين بالإدارة الضريبية أو القائمين على امر الرقابة الضريبية.

ولم يتناول قانون الضريبة على الدخل في مصر تقرير عقوبة في حالة إخلال موظفي الإدارة الضريبية بوجوب الالتزام بالسرية المفروض عليهم طبقاً لأحكام القانون، تاركاً تقرير العقوبة وفقاً لما ينص عليه قانون العقوبات، وقد نص القانون على أن^(١) : "كل من كان من الأطباء أو الجراحين أو الصيادلة أو القوابل أو غيرهم مودعاً إليه بمقتضى صناعته أو وظيفته سراً خصوصياً أو تمت عليه إفشاءه في غير الأحوال التي يلزمه القانون فيها بتبليغ ذلك يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز خمسمائة جنيه مصري".

وهذا النص التشريعي من قانون العقوبات المصري يسري على موظفي الإدارة الضريبية في الدولة إذا ما أقدموا على إفشاء الأسرار التي وصلت إليهم أثناء ممارستهم لمهنتهم الضريبية أو بسببها وهو قريب من النص الجزائري إلا أن العقوبة في النص المصري تخيرية للقاضي بناء على الأحوال أن يحكم بالحبس لمدة لا تزيد عن ٦ شهور أو بالغرامة وكان انفع للردع أن تكون العقوبة مزدوجة كما هو الحال في القانون الجزائري.

أما في القانون الأردني فقد نصَّ قانون ضريبة الدخل على أن^(٢) : "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على خمسة آلاف دينار، أو بالحبس مدة لا تقل عن أربعة أشهر ولا تزيد على سنة، أو بكلتا هاتين العقوبتين، كل من وُجدت في حيازته أو تحت رقبته أي مستندات أو إقرارات ضريبية أو قرارات تقدير أو قرارات تدقيق أو نسخ تتعلق بدخل أي شخص أو مفردات هذا الدخل وبلغ أو حاول تبليغ تلك المعلومات أو أي شيء ورد في أي وقت لأي شخص غير

(١) المادة (٣١٠) من قانون العقوبات المصري رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٧م، والمعدل بالقانون ٩٥ لسنة ٢٠٠٣م.

(٢) المادة (٦٢/ج) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

الشخص الذي يحوله القانون تبليغها إليه أو لأي غاية أخرى خلاف الغايات الواردة في هذا القانون".

وعلى النقيض من النظامين السابقين المصري والجزائري جاء القانون الأردني بنص شامل فجعل العقوبة بين الحبس وزاد مدته الى حد السنة الكاملة كما زاد من الحد الأدنى الى اربعة اشهر وبالغرامة ايضا والقضاء مخير بين الجمع بين العقوبتين أو انزال احدهما وهو خيار موفق من المشرع الأردني يعطي للقاضي متسع من اقرار العقوبة بينما تتباين الاحداث والوقائع. كما ان قانون الضريبة على الدخل العراقي قد نصَّ على أن^(١): "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات الآتية:

- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو إعطاؤها أو تبليغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها، إن لم يفوضه الوزير بيانها له".

ولا شك في ضعف العقوبة التي نص عليها قانون الضريبة على الدخل العراقي، لذا يمكن أن يعاقب الموظف أيضاً جزائياً وفقاً لما ينص عليه قانون العقوبات العراقي والذي نصَّ على أنه^(٢): "يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على ثلاث سنوات وبالغرامة التي لا تزيد على ثلاثمائة دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أفشى أمراً وصل إلى علمه بمقتضى وظيفته لشخص يعلم وجوب عدم إخباره به، وتكون العقوبة السجن إذا كان من شأن هذا الإفشاء أن يضر بمصلحة الدولة".

وبهذا نجد أنه يجب على كل موظفي الإدارة الضريبية المحافظة على الالتزام بالسرية تجاه جميع المعلومات والبيانات التي يتم الاطلاع عليها أو تصل إلى علمهم وعدم إفشائها إلا وفق ما ينص عليه القانون، ووجوب المحافظة على هذا الالتزام يجب أن ينبع من الموظف ذاته وليس خوفاً من العقاب، لأن عدم المحافظة على تلك الأسرار المهنية يضر بالمصلحة العامة

(١) المادة (٥٣) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٢) المادة (٣٢٧) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩م، المعدل بالقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٨٢م.

الفصل الثاني: مركز الإدارة في الرقابة على الضريبة

للدولة^(١)، وليس بالمصلحة الشخصية للمكلف فقط، حيث إنه في حالة عدم الالتزام بذلك تتعدم الثقة بين الممول والإدارة وتفقد الإدارة هيبتها، ويلجأ المكلفين بالضريبة إلى التهرب من سدادها وإخفاء المعلومات وغيرها من الأمور التي تؤثر في مصدر مهم من مصادر الإيرادات في الدولة.

والعقوبات السابقة لا تمنع أيضاً من تقرير العقوبات الإدارية التي تنص عليها القوانين المختلفة في الدول والتي تصل إلى الفصل من الوظيفة، بالإضافة إلى إمكان مساءلة الموظف مدنياً بعدّه ارتكب خطأ ترتب عليه ضرر بالمول، ويلزم بالتعويض عن الأضرار التي أصابته وفقاً لما ينص عليه القانون المدني في كل دولة.

ونقترح على المشرع العراقي ان ينحى اتجاه المشرع الأردني في تقرير عقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنتين مع التشديد في ظروف الاتفاق وارتكاب جريمة اخرى بناء على جريمة افشاء الاسرار كما يجعل الغرامة عقوبة تكميلية مع الحبس وهو عقاب لا شك رادع لكل من تسل له نفسه من افراد الرقابة الضريبية ان يفشي اسرار المكلفين كما ان تلك العقوبات تكون مشجعة للمخاطبين بالضريبة ان يؤدوا حق الدولة في أموالهم دون خوف من نقشي اسرارهم الشخصية والتجارية فيعمل على مكافحة التهرب الضريبي عن طريق التشريعات الرادعة والمطمئنة لكل فرد في الدولة يجب عليه اداء الضريبة، كما تردع كل موظف في الادارة أو الرقابة الضريبية ان يتلاعب بمهنته أو يستغل سلطاته للتريح أو لمجرد أذية المكلف في افشاء اسراره.

(١) د. فضيله عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، مجلد (١٢) عدد (٤٦)، العراق ٢٠١٠، ص ٣٠٢.

خلاصة الفصل

نخلص من هذا الفصل ان المشرع يضمن عدم التهرب الضريبي من خلال سن القوانين التي تساعد الادارة الضريبية في تحصيل الضرائب دون تهرب أو افلات من المتلاعبين بها وفي سبيل ذلك يعطي للإدارة الضريبية مجموعة من السلطات كما يواجه تلك السلطات بشيء من الموازنة في اقرار بعض الضمانات للمخاطبين بالضريبة من افراد الشعب، فللسطة الضريبية حق الابلاغ عن الجرائم وتلقي البلاغات وسلطتي التحري عن التهرب الضريبي ومقدار الأموال المربوط عليها الضريبة والاطلاع على البيانات والمستندات التي من خلالها يتم اقرار الوعاء الضريبي العادل كما لها حق تفتيش المحال التجارية واماكن المستندات المالية والبيانات التي تفيد الادارة الضريبية وان كنا نستبعد ان يكون لها حق تفتيش المساكن ولا ندعو اليه لحرمة المسكن وساكنيه، كما ان من ضمانات المخاطبين بالضريبة ان تلتزم الادارة الضريبية بمجموعة من الالتزامات كالشفافية في تقرير الوعاء الضريبي والسرية التامة على بيانات العميل ومستنداته واعتبار افشاء اسراره من الجرائم المعاقب عليها بنص القانون.

الفصل الثالث

مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

الفصل الثالث

مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

لم تكن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور، ويعود ذلك لسوء نظرة كل منهما تجاه الآخر، ففي حين كان المكلف لا يرى في الإدارة الضريبية إلا جابياً؛ وظيفته تحصيل أكبر قدر من الأموال، فإن الإدارة الضريبية تُعد ما تقوم به هدفاً مقدساً بعدّ هدفها من التحصيل الضريبي هو تحقيق المصلحة العامة والحفاظ على أموال الخزنة العامة في الدولة، هذا وفي ظل ما تتمتع بها الإدارة الضريبية من السلطات في مواجهة المكلف مثل سلطة تلقي البلاغات والتحري والاطلاع والتفتيش والتحقيق وغيرها من السلطات التي تمكنها من ممارسة أعمال وظيفتها التي نص عليها القانون، كل ذلك قد جعل هنالك عدم توازن في القوى بين الإدارة الضريبية والمكلف، حيث يكون هذا الأخير في موضع الضعف دائماً، حيث قد تسيء الإدارة الضريبية استعمال سلطاتها في أثناء القيام بنشاط تحديد الوعاء الضريبي، أو حساب الضريبة من خلال إصدار قرارات تعسفية قد تضر بمصالح المكلف بالضريبة مما يؤدي إلى رفض هذا الأخير لقرارات الإدارة الضريبية، ومن ثمّ يتولد نزاع ضريبي بين الطرفين⁽¹⁾، لذا تتجه التشريعات الضريبية إلى إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية وذلك من خلال منح المكلف بالضريبة لبعض الحقوق التي تضمن له عدم تعسف الإدارة الضريبية في استخدام السلطات المقررة لها، ومن هذه الحقوق ما يتعلق بالحرية الشخصية للمكلف مثل الحق في عدم إفشاء أسراره، والحق في التنقل، وهناك بعض الحقوق المالية كالإعفاءات المالية والسماحات والتتزيلات والخسائر، بالإضافة إلى وجود بعض الحقوق والضمانات الإجرائية والقضائية مثل الحق في الاعتراض على التقدير الضريبي وحق المكلف في اللجوء إلى القضاء، وإلى جانب تمتع المكلف بالضريبة بهذه الحقوق، فيقع عليه بعض الالتزامات والتي تتمثل في تقديم الإقرار الضريبي، ومسك الدفاتر التجارية، وتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية في أثناء ممارسة عملها، والالتزام بالجرد، وفي الآتي نتناول بيان هذه الحقوق والالتزامات وذلك من خلال مبحثين سنتناولها كما يلي:

⁽¹⁾ ينظر: RICHER Richer , Les Droits Du Contribuable Dans Le Contentieux Fiscal, Lyon3 ، These Our Le Doctorat En Droit , Université Jean Moulin ,1996 , 5.

المبحث الأول

حقوق المكلف الضريبي

اتجهت التشريعات الضريبية المقارنة إلى المحاولة لإيجاد نوع من التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وبين المكلف بالضريبة، وذلك من خلال النص في تلك القوانين على بعض الحقوق والضمانات التي يتمتع به المكلف في مواجهة الإدارة الضريبية.

ذلك لأن العمل على مراعاة قواعد العدالة وإيجاد التوازن بين سلطات الإدارة والمكلف بالضريبة بما يضمن مراعاة حقوق المكلف ويضمن عدم تعسف الإدارة في استخدام السلطات المقررة لها، يؤدي ذلك إلى تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة^(١)، ويقلل ذلك من التهرب والغش الضريبي، وبعكس ذلك يؤدي إلى اتساع الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية ويزيد من جرائم التهرب والغش الضريبي ويضيع العديد من الأموال على خزانة الدولة.

وقبل الحديث عن حقوق المكلف بالضريبة، نوضح من هو المقصود بالمكلف بالضريبة وفقاً لما نصت عليه التشريعات الضريبية في الدول محل المقارنة:

لم يتناول كل من التشريع الجزائري أو المصري وضع تعريف للمقصود بالمكلف، بينما تناول قانون الضريبة على الدخل الأردني تعريف المكلف بأنه^(٢): "كل شخص ملزم بدفع الضريبة أو اقتطاعها أو توريدها وفق أحكام هذا القانون".

وعرفه المشرع العراقي في قانون الضريبة على الدخل بأن^(٣): "كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون".

(١) د. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة العراق، مجلة الاقتصاد الخليجي، ١٩٤، ٢٠١١، ص ٢٤١.

(٢) المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٣) المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

فالمكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري-شركات ومنشآت مختلفة-الذي تفرض عليه الضريبة وفقاً لأحكام القانون الضريبي^(١)، ومن ثم يتوجب عليه دفعها إلى الإدارة الضريبية، ويمكن لنا أن نعرف المكلف هو كل شخص طبيعي أو معنوي-اعتباري- ملزم بالضريبة وفقاً لأحكام القانون.

وفيما يلي نتناول الحقوق التي تناولتها القوانين الضريبية التي نصت عليها للمكلف بالضريبة، وذلك من خلال ثلاثة مطالب:

(١) د. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، مصدر سابق، ص ٢٤٢.

المطلب الأول

الحقوق الشخصية للمكلف بالضريبة

الحقوق الشخصية هي^(١): "مجموعة من الحقوق تنصب على مقومات وعناصر الشخصية ذاتها في مظاهرها المختلفة، وهذه الحقوق تثبت للشخص لكونه إنساناً ولذلك فإن هذه الحقوق يتمتع بها المواطن كما يتمتع الأجنبي على حد سواء دون تمييز." كما تعرف بأنها^(٢): "تلك الحقوق التي تنصب على مقومات الشخصية وعناصرها في مظاهرها المختلفة وتتصل بكيان الفرد المادي والمعنوي". هذا وتتناول القوانين الضريبية النص والتأكيد على بعض هذا الحقوق نظراً لأن ممارسة الإدارة الضريبية لسلطاتها المختلفة قد تؤثر في هذه الحقوق، لهذا تتجه التشريعات إلى تأكيد هذه الحقوق بما يضمن عدم المساس بها أو انتهاكها من قبل موظفي الإدارة الضريبية، وسنتناول هذه الحقوق من خلال الفرعين التاليين.

(١) د. نبيل إبراهيم سعد، المدخل إلى القانون (نظرية الحق)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى ٢٠١٠ م، ص ٤٣.

(٢) د. عثمان خليل، القانون الدستوري، مطبعة مصر، القاهرة، ط ١، ١٩٥٦م، ص ١٤٣.

الفرع الأول

حق المكلف في عدم إفشاء أسرار

يُعد حق المكلف في عدم إفشاء أسرار من أهم الحقوق الشخصية التي يجب أن يتمتع بها في مجال العلاقة الضريبية بين الإدارة الضريبية، نظرًا لأن هذه الأخيرة تطلع على الكثير من البيانات والمعلومات المتعلقة بالمكلف في أثناء عملية الرقابة الضريبية، وفي الآتي نتناول المقصود بهذا الحق ومدى تقريره في القوانين الضريبية محل المقارنة وكما يلي:

أولاً: المقصود بالحق في عدم إفشاء أسرار:

يُعرف السر المهني بأنه^(١)، "سر أمر القانون بكتمانه وعاقب على إفشائه، أو هو كل أمر سري في عرف الناس أو في اعتبار قائله".

وبهذا فالمقصود من هذا الحق أن يحمي المكلف من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطتها الممنوحة لها بالقانون^(٢)، بحيث لا يجوز استعمال البيانات الخاصة بالمكلف في غير الأغراض الضريبية وذلك حفاظاً لسرية بياناته وحماية لخصوصيته.

وبهذا فإن المقصود بهذا الحق أن يتمتع المكلف بالضريبة بالحق في عدم إفشاء موظفي الإدارة الضريبية للمعلومات أو البيانات أو المستندات أو السجلات التي يتم الاطلاع عليها في أثناء ممارسه موظفي الإدارة الضريبية لأي شخص أو جهة أو مؤسسة عامة أو خاصة إلا في الأحوال التي يسمح بها القانون بذلك.

ثانياً: مدى تقرير حق المكلف في عدم إفشاء أسرار:

يُعد حق المكلف في عدم إفشاء أسرار من الحقوق الدستورية التي تناولت الدساتير النص عليها بصفة عامة بوصفه جزءاً من المبدأ الدستوري بحرمة الحياة الخاصة، هذا المبدأ الذي تناولته الدساتير في مختلف الدول في النص عليه، وابتعاداً عن المثل في التكرار ولرعاية رسالتنا علمياً؛ لذلك نجد أن الدساتير والقوانين الجنائية والضريبية في البلدان التي تحن نقارن بها (الجزائر، مصر، الاردن، العراق) في رسالتنا، قد تم التطرق إليها مفصلاً في الفصل الثاني / المبحث الثاني /المطلب الثالث/ لموضوع السرية ، راجين من القارئ الكريم العودة إليها في الصفحات من (١٢٧ - ١٣٤).

(١) حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق وضمائمات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مصدر سابق، ص ٧٤.

(٢) سليمان الفندي، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة، مصدر سابق، ص ٧١.

الفرع الثاني

حق المكلف في التنقل

إن حق التنقل من الحقوق اللصيقة بالإنسان، فلا يستطيع العيش دون التمتع بهذا الحق نظرًا لطبيعة الإنسان النفسية والجسمية، ولذلك يُعد دعامة من الدعومات التي تركز عليها حقوق الإنسان وحرياته بشكل عام، وفي الآتي نتناول بيان المقصود بحق التنقل، ومدى حق المكلف بالضريبة من التنقل من مكان لآخر على النحو الآتي:

مفهوم حق التنقل:

يقصد بحق التنقل إمكان تغيير الشخص المكلف لمكانه وفقًا لإرادته،^(١) ويتمثل ذلك بالذهاب والعودة داخل حدود دولته والخروج منها والعودة إليها لقضاء حاجاته العامة أو الخاصة، وتسمى حرية الذهاب والإياب.

وحق التنقل هو حق الشخص في الحركة والانتقال من مكان لمكان داخل حدود الدولة والخروج منها والعودة إليها دون قيود إلا وفقًا لأحكام القانون، وتُعد حرية التنقل أمرًا طبيعيًا ملازمًا لحق الحياة^(٢)، ولا تحتاج إلى الاعتراف بها من أجل ممارستها، وإنما تحتاج إلى تنظيم ممارسة هذا الحق على نحو يكفل مصلحة الإنسان والمجتمع.

هذا وتتجه الدساتير في الدول محل المقارنة (الجزائر، مصر، الأردن، العراق) في رسالتنا وابتعاداً عن التكرار، قد تم التطرق إليها مفصلاً فيما يخص حق التنقل للمكلف في الفصل الثاني / المبحث الثاني / المطلب الأول _ ثانياً في الصفحات من (١١٥ لغاية ١١٧).

(١) د. محمد غزوي، الحريات العامة في الإسلام مقارنة مع المبادئ الدستورية الغربية والماركسية، مؤسسة شباب الجامعة، بيروت، ١٩٩٢، ص ١٩٧.

(٢) د. فرحان نزال المساعيد، التنظيم الدستوري والقانوني لحق التنقل، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، مج ١١، ع ٤، الأردن ٢٠١٥، ص ٦٢٧.

المطلب الثاني

الحقوق المالية للمكلف بالضريبة

تناولت القوانين الضريبية النص على بعض الحقوق المالية، والتي يستفيد منها المكلف بالضريبة من الناحية المالية، وتتمثل تلك الحقوق في الإعفاءات أو السماحات والتي لا تخضع للضريبة، بالإضافة إلى أن المصروفات والخسائر تخصم من أرباح المكلف بالضريبة، وسنتناول بيان هذه الحقوق من خلال الفرعين الآتيين.

الفرع الأول

الإعفاءات أو السماعات

من الحقوق المالية التي يتمتع بها المكلف في الضريبة في القوانين الضريبية المختلفة الإعفاءات أو السماعات، علماً أن مصطلح السماعات موجود فقط في العراق وهو أيضاً جزء من الإعفاءات ويخص المقدرة التكلفة لمعيشة المكلف لنفسه وما يعيل من زوجة وأطفال قاصرين وهنا المصطلح لم يستعمل في البلدان الأخرى محل المقارنة (الجزائر، مصر، الأردن، العراق)، وسنتناول بيان مفهوم الإعفاءات أو السماعات، وأوجه الإعفاءات أو السماعات المقررة في القوانين الضريبية محل المقارنة بوصفها أحد الحقوق التي يتمتع بها المكلف بالضريبة وذلك في الفقرات الآتية:

أولاً: مفهوم الإعفاءات أو السماعات:

يُعرف الإعفاء الضريبي بأنه^(١): "ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للمكلف الطبيعي والمعنوي لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية". كما يُعرف بأنه^(٢): "عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت، أو بشكل دائم، وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها، وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية".

فالإعفاءات أو السماعات تمثل تنازل الدولة عن حقها في فرض الضريبة وتحصيلها بناءً على تشريع الضرائب أو غيره، من إيراد خاضعاً أصلاً للضريبة وفقاً لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية مقبولة.

ثانياً: أوجه الإعفاءات أو السماعات المقررة في القوانين الضريبية - محل المقارنة -

تناولت القوانين الضريبية النص على بعض الإعفاءات أو السماعات والتي تُعد حقوقاً يتمتع بها المكلف بالضريبة، وسنتناول الإعفاءات أو السماعات المقررة في القوانين الضريبية محل المقارنة.

(١) عمار فوزي كاظم المياحي، الإعفاء الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١٣) لسنة ١٩٨٣، رسالة ماجستير، كلية الحقوق جامعة النهرين، العراق ٢٠٠١، ص ٨.

(٢) د. طارق الحاج، المالية العامة، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ١٩٩٩، ص ٨٨.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

-الإعفاءات المقررة في القانون الجزائري:

تناولت المادة رقم (١٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري^(١) النص على الإعفاءات التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة حيث نصت على الآتي:

١- الاستفادة من نشاط الشباب المستثمر المؤهل من إعانة "الصندوق الوطني لتدعيم الشباب" من إعفاء كامل من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، وتحدد مدة الإعفاء بست سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، وتمتد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

٢- يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة:

أ- خمس سنوات بالنسبة للمستثمرين في النشاطات أو المشاريع المؤهلة للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر.

ب- عشر سنوات بالنسبة للحرفيين التقليديين، وأولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

٣- تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي كل من:

أ- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها.

ب- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

ت- المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

ان تلك النصوص القانونية التي اتى بها المشرع الجزائري جديرة بالاحترام ولا بد على المشرع ان ينظر الى حق الدولة في جباية الضرائب كبنود من بنود الإيرادات العامة التي يجب ان يشترك فيها الافراد كافة ولكن في مقابل ذلك يجب عليه ان يشجع الاستثمار ونماء رؤوس الأموال وأن تكون الرقابة لها الدور في حماية حقوق المكلفين وعدم التجاوز على حقوقهم التي كفلها القانون، ولا شك ان ذلك عائد بالنفع على الأفراد والمؤسسات والدولة ككل كما انه سيعود بالنفع على الادارة الضريبية نفسها في قادم السنوات، فكفالة المشاريع الصغيرة والاستثمارات

(١) المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل المباشرة الجزائري لسنة ٢٠١١ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

الداخلية المتوسطة والمبتدأ بنصوص تشريعية يزيد من تدفق تلك الاستثمارات والقضاء على البطالة والجريمة والخير العميم للدولة بأكملها ولا بد ان يكون هذا اتجاه جميع المشرعين فالقاعدة القانونية ليست فقط جزاءات على قدر ما هي قاعدة اجتماعية تعني بالأحوال الفردية كما تعني بالأحوال العامة في الدولة وهو مسلك حميد من المشرع الجزائري في ظل تخصيص الدولة لصناديق استثمارية تساعد الشباب وصغار التجار على بداية حياتهم العملية ان يزيل من امامهم كل عائق ينهي على تلك المشاريع التي لم تقف على قدميها بعد.

فالمادة أعلاه تناولت النص على بعض الإعفاءات التي يستفيد منها المكلفين بالضريبة والتي تمثل من قبيل الحقوق التي يتمتع بها المكلفين للضريبة وفقاً لأحكام القانون، حيث تعفى مشروعات الشباب من الخضوع للضريبة لمدة ثلاث سنوات، كما يعفى المستثمرين من الضريبة لمدة خمس سنوات، ويعفى الحرفيين من الضريبة لمدة عشر سنوات، كما نص القانون على تمتع بعض المؤسسات بإعفاء دائم مثلاً لمؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين والفرق المسرحية والأنشطة المتعلقة بالحليب الطبيعي.

-الإعفاءات المقررة في القانون المصري:

تناول القانون المصري النص على بعض الإعفاءات المقررة للمكلفين بالضريبة، حيث نصت المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥. على "تستحق الضريبة على مايتجاوز خمسة آلاف جنية من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة" كذلك تناول القانون النص على عدم خضوع المعاشات، ومكافآت نهاية الخدمة للضريبة.^(١) ونص أيضاً القانون على عدم الاخلال بالاعفاءات الضريبية الاخرى المقررة لقوانين خاصة (٣) وهي:

١- مبلغ ٤٠٠٠ جنية إعفاء شخصياً سنوياً للممول، بالإضافة الى استحقاقات التأمين الاجتماعي وأستقطاعات التأمين وفق أحكام القانون بالإضافة الى اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة، والتأمين الصحي للممول ولزوجه ولأولاده القُصر وأية أقساط تأمين لاستحقاق المعاش.

(١) المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢) المادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

٢- يعفى من الضريبة أيضاً المزايا العينية التي يستحقها العاملین وهي الوجبة الغذائية والنقل الاجتماعي أو بدله والرعاية الصحية والأدوات والملابس اللازمة التي يستعملها العاملین وأيضاً إعفاء حصة العاملین من الأرباح التي يقرها القانون.

٣- إعفاء ما يحصل عليه أعضاء السلك الدبلوماسي بكل تفاصيله أن كان قنصلي أو منظمات دولية.

وتجدر الإشارة إلى زيادة الإعفاء الشخصي لذوي الإعاقة بحيث تم زيادته بنسبة ٥٠% بموجب قانون ذوي الإعاقة وذلك ما نصت عليه المادة (٢٣) من قانون ذوي الإعاقة رقم (١٠) لسنة ٢٠١٨، بالإضافة إلى أن لصاحب العمل الذي يوظف أشخاصاً من ذوي الإعاقة الحق في زيادة نسبة الإعفاء بنسبة ٥% عن كل عامل. كما أن المشرع المصري يعمل على زيادة تدفق الأموال من خلال رفع المعوقات أمام الأعمال والمشاريع الصغيرة والاستثمارات المبتدئة فقد نص في المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل^(١) بإعفاء أرباح كثير من المشروعات كأرباح مشاريع استصلاح الأراضي لمدة عشر سنوات ومشاريع إنتاج لحوم الطيور وعسل النحل والمواشي ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات والعمل في سوق الأوراق المالية المصرية وعوائد السندات من البورصة المصرية وأرباح العوائد وحسابات التوفير بالبنوك الموجودة في مصر وكذلك الأرباح المتحصلة من المشروعات التي انشأت من تمويل الصندوق الاجتماعي^(٢)، كما تعفى بعض الأرباح المتحصلة من طريق الأعمال الثقافية والدينية والعلمية والمقالات الدينية وأرباح أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين وأصحاب المهن الحرة ذوي الانتساب إلى نقابات المهن الحرة لمدة ثلاث سنوات من وقت ممارستهم للمهنة والأرباح في مدة التمرين وبعض نشاطات الزراعة والمساحات الصحراوية المزروعة لمدة عشر سنوات تشجيعاً للممولين اتخذ المشرع المصري^(٣) مسلكاً محموداً حيث أبقى من الضريبة كثيراً من أفراد الشعب كما يعمل المشرع المصري على عدم زيادة معاناة محدودي الدخل ومتوسطة برفع الضرائب على دخولهم إذا قلت عن نسبة معينة كما يعفي العديد من الوظائف من الضرائب كأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية العاملة في مجال حقوق الإنسان والعمل على رفع درجة رفاهيته، كما أن من المسالك الحميدة

(١) المادة ٣١ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة ٣٦ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة ٤٣ من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

في تلك النصوص للمشرع المصري النظرة الرحيمة لذوي الاعاقات من اعفاء الضرائب المتعلقة بهم أو بمن يقوم بتوظيفهم.

وتمثل جميع الإعفاءات السابقة من قبيل الحقوق المالية التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة وفقاً لما ينص عليه القانون، وهنا يبرز دور الرقابة الضريبية في حماية المكلف الضريبي، بحيث لا تتجاوز الرقابة الضريبية على حقوق المكلفين في الاعفاء وفقاً لما هو مقرر بالقانون.

-الإعفاءات المقررة في القانون الأردني:

تناول قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ النص على العديد من الإعفاءات التي يتمتع بها المكلفين بالضريبة وبعض المؤسسات في الدولة ويمكن ان نلخصها بالآتي^(١):

١- الدخل المحقق داخل المملكة للمؤسسات الرسمية والعامّة والبلديات إضافة الى ارباح الشركات غير العاملة بالمملكة ودخل الاوقاف الخيرية واموال الايتام وأرباح الاسهم والحصص التي يوزعها المقيم والارباح الرأسمالية المتحققة داخل المملكة. إضافة الى الدخل المتأتي من داخل المملكة من المتاجرة بالحصص والاسهم والسندات وصكوك التمويل الاسلامي.

٢- الدخل الذي يحققه المستثمر غير الاردني المقيم من مصادر خارج المملكة إضافة الى الدخول المتحققة من الوظيفة لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الاجانب، هذا بالإضافة الى ما يتحقق للبنوك والشركات غير العاملة في المملكة، وأرباح شركات إعادة التأمين غير العاملة في المملكة والدخول التي تشملها اتفاقيات منع الازدواج الضريبي.

٣- الدخول المتحققة من الشركات والموصى لهم وفق أحكام التشريعات النافذة، والتعويضات التي تدفعها جهات التأمين، ومكافاة نهاية الخدمة للموظف، هذا بالإضافة الى دخل الأعمى والمصاب بعجز كلي عن الوظيفة.

(١) المادة (٤) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

٤- يعفى من الضريبة الدخل المتأتي من الوظيفة وذلك من المخصصات والعلاوات^(١)، بالإضافة لتلك التي تدفع للسك الدبلوماسي خارج المملكة، بالإضافة الى وجبات الطعام المقدمة للموظفين، والمعدات والالبسة الضرورية في موقع العمل.

٥- يعفى بمقتضى نظام كل من الاشخاص والجهات وهي الاحزاب والنقابات والهيئات المهنية والمؤسسات الدينية والخيرية والثقافية أو الرياضية، والشركات التي لا تهدف الى تحقيق ربح ودخل صندوق التقاعد.

وبما أن الاعفاءات من الضريبة اتي لا تحمل الدولة التزامات اكثر من طاقتها هي مسلك محمود مشجع عليه دائما ومن خلال النظر الى القانون الأردني فانه لا يكلف احد فوق طاقته في ربط الضرائب كما انه لا يربط الضريبة بما يزيد عن احتياجات الدولة نفسها وهو افضل القوانين التي اطلعنا عليها فيما يخص جانب ربط الضريبة والاعفاءات المقررة داخلها.

وبهذا نجد أن القانون الأردني قد توسع في تقرير العديد من الإعفاءات المالية لبعض المؤسسات والشركات والأفراد والأنشطة التي لا تهدف إلى الربح وغيرها، وكل ذلك يُعد من قبل الحقوق المالية المقررة للمكلفين بالضريبة.

وتهدف الدولة من وراء تقرير تلك الإعفاءات تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية مثل تشجيع الادخار والاستثمار واجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية وتوجيه القوى الاقتصادية نحو إنتاج السلع المطلوبة، والنهوض ببعض الصناعات المحلية الحيوية ودعم الاقتصاد القومي وتحقيق التنمية، وهنا يبرز دور الرقابة الضريبية في المحافظة على هذه الحقوق من الاعفاءات التي اقرها القانون، من خلال مراقبة أي زيادة في الاعفاء خارج النصوص القانونية المحددة.

-الإعفاءات والسماحات المقررة في القانون العراقي:

لم يخرج المشرع العراقي عن إطار نظيره الجزائري والأردني والمصري حيث قرر عدداً من الإعفاءات المالية للمكلفين بالضريبة، بل توسع في ذلك حيث قرر عدداً من السماحات إلى جانب الإعفاءات، وفي الآتي نتناول الإعفاءات التي تناولها القانون:

^(١) المادة (٤) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

- الإعفاءات: لقد قرر المشرع العراقي في قانون الضريبة على الدخل عددًا من الإعفاءات المالية للمكلفين بالضريبة، تناولتها المادة الثانية يمكن أن نلخصها كالآتي^(١):
- ١- إعفاء اول خمسين مليون دينار من قيمة العقار عند انتقال ملكيته بالإضافة الى حالات الهبة في انتقال العقار بين الاصول والفروع والاشقاء أو بين الزوجين، ودخل العقار الخاضع لقانون ضريبة الدخل.
 - ٢- الرواتب والمخصصات التي تدفع من الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين والرواتب والمخصصات التي تدفعها هيئة الامم المتحدة والى موظفيها، إضافة الى دخل المنظمات العربية والدولية عن ودائعها أو حساباتها في المصارف، وصناديق التوفير العراقية، ودخل اصحاب وسائل النقل من غير العراقيين المتعاقدين مع المؤسسات العامة لإنتاج النفط والغاز، بالإضافة الى دخل اصحاب ومستأجري وسائل النقل البحرية اذا كانت مشحونة بالنفط وأي دخل يعفى بقانون خاص او اتفاق دولي، بالإضافة الى العملات المتحققة لمراسلي الصحف في العراق ومراسلي الصحف المحلية في الخارج.
 - ٣- دخل الاوقاف والمعابد الدينية أو الجهة والمؤسسات الخيرية والتهديبية إضافة الى أرباح مدخولات ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي بما فيها البلديات ودخل الجمعيات التعاونية، ودخل الجمعيات التعاونية^(٢)، ودخل فنادق الدرجة الاولى عند انشائها خلال السنوات الخمسة الاولى من استثمارها ودخل مؤسسات الطيران بقرار من الوزير شرط المعاملة بالمثل للجهات الاخرى، والمؤسسات الرسمية والجمعيات التعاونية والخيرية والثقافية والعلمية، بالإضافة الى المبالغ التي تدفع الى المستحقين العراقيين نتيجة نزاع الملكية.
 - ٤- مدخولات المتقاعدين أو الراتب التقاعدي والمكافأة التقاعدية ونهاية الخدمة ورواتب الإجازات الاعتيادية، بالإضافة الى المبالغ المقطوعة كمكافأة أو تعويض لعائلة المتوفي أو مقابل الاصابة بأذى، ومعاملات التنازل التي تتم بين ورثة الشهيد ممن تؤول اليهم شقة أو دار أو قطعة سكنية مخصصة لذوي الشهداء.

(١) المادة (٢/أ، د) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

٥- دخل الأشخاص من فوائد ودائعهم في المصارف العراقية والمبالغ التي تصرف لقاء تأليف أو ترجمة أو مساعدة طبع الكتب، ودخل المخازن والافران التي تنتج الخبز ذات الاوزان المعينة، ودور الحضانة ووارباح من حقول الدواجن، وارباح أصحاب التكاسي (٥) نفرات والجرارات الزراعية والحاصدات.

ويرى البعض^(١)، أن الإعفاءات التي جاءت بها المواد أعلاه من القانون متنوعة الاتجاهات وتسعى إلى تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والسياسية التي تخدم الدولة والمكلف في آن واحد، وبهذا تميز المشرع العراقي على المشرع الاردني وباقي التشريعات محل المقارنة في اعفاء المشاريع المتوسطة والصغيرة ومنتاهية الصغر من الضرائب في اول خمسة الى عشرة سنوات كاملة من عملها تشجيعاً للاستثمار وعملا على رفع درجة الرفاهية للشعب العراقي العامل، ونقترح انشاء صندوق يكفل مشاريع الشباب وصندوق للقروض الصغيرة بدون فائدة على ان تعفى تلك المشاريع وهذه القروض من الضرائب ايضا، وأننا نرى ان كل دولة تقوم بتشريع نظام الاعفاء بناء على حالتها المادية والاجتماعية وبما يوافق احوال المكلفين والمتعاملين مع الإدارة الضريبية داخلها ولا يفضل احد تلك التشريعات على الاخر كما نرى ان المشرع العراقي كان موفقا في تشريع تلك الاعفاءات وان كنا نقترح اعفاء المشاريع الصغيرة كما سبق، و للرقابة الضريبية هنا دور في مراقبة تطبيق الاعفاءات المقررة للمكلفين الضريبيين و حمايته دون ان يكون ذلك على حساب الاضرار بالخزينة العمومية للدولة.

- السماحات

إلى جانب الإعفاءات السابقة فقد تناول المشرع العراقي النص أيضاً على بعض السماحات الضريبية والتي لم يتطرق لهذا المصطلح اي من شرعي البلدان محل المقارنة، وهي بالمحصلة أعفاءات معمول بها في بقية البلدان -الإعفاءات الشخصية- ويقصد بالسماحات الضريبية تلك المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها قبل حساب الضريبة، وبذلك فالسماحات هي

(١) د. عبيد خيون الخفاجي، د. عبد الأمير زامل، الإعفاءات الضريبية وأثرها من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية، مج ١٢، ع ٤١، ٢٠١٧، ص ٢١١.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

إعفاءات جزئية للدخل^(١)، قرر المشرع خصمها وعدم إخضاعها للضريبة لأسباب تتعلق بالمقدرة التكاليفية للمكلف.

وقد تناولت المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) سنة ١٩٨٢ المعدل النص على هذه السماحات، حيث نصت على أن:

١- منح سماح (أعفاء سنوي) للشخص الطبيعي المكلف سواء كان ذكر أو انثى المقيم مبلغ مليوني وخمسمائة الف دينار عراقي إذا كان أعزب أو غير متزوج أو في حالة عدم إضافة دخل الزوجة .

٢- منح سماح (أعفاء سنوي) لزوج أو زوجات المكلف مبلغ مقداره مليوني دينار إذا كانت ربة بيت لا دخل لها أو في حالة إضافة دخلها الى دخله أما الزوجة المطلقة أو الارملة فتمنح سماحة مقدارها ثلاثة ملايين دينار سنوياً.

٣- منح سماح قدره مئتي الف دينار لكل ولد من أولاد المكلف (ولد أو بنت) الذي يعيلهم المكلف إذا كان أولاد دون سن الثامنة عشر أما من اتم الثامنة عشر من الابناء المستمرين على الدراسة فأن السماح يستمر الى ان يكمل الأبن مناهج دراسته أو يتم سنة الخامسة والعشرون من العمر، وكذلك يستمر السماح للأبناء العاجزين عن كسب معاشهم لعاهة عقلية أو بدنية ولو اتمو سن الثامنة عشر من عمرهم.

٤- يمنح المكلف سماح سنوي إضافي قدره ثلاثمائة الف دينار إذ تجاوز عمره الثالثة والستون من العمر بالإضافة الى السماحات التي ذكرت سابقاً.

والسبب في منح هذه السماحات هو أن المكلف يتحمل تكاليف شخصية وهي التكاليف التي ينفقها على معيشته ومعيشة عائلته، فمتلماً يلزم المكلفون بأداء الضريبة وهذا الأداء هو أداء واجب تجاه المجتمع فمن العدالة ألا تفرض ضريبة على دخل الفرد لتمويل الإنفاق على الحاجات العامة إلا بعد إعفاء الحاجات الشخصية الضرورية للمكلف.

(١) د. حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨، ص ١٢٩.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

ونحن نرى أن المشرع العراقي قد توسع في التسميات بالنسبة للاعفاءات وعند المقارنة مع بقية التشريعات في الدول محل المقارنة ، نجد في الجزائر أعفاء (سماحة) كامل من الضريبة للشباب لمدة ثلاث سنوات لأنشطة الشباب ، أما في مصر فهناك أعفاء سنوي للممول مقداره (٤٠٠٠) جنيه، وهو يقابل السماح في العراق ويزداد هذا المبلغ بمقدار ٥٠% للمعاقين.

أما في الاردن فهو الافضل من حيث السماحات حيث أبقى الدخل الاجمالي للشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزيد عن اثني عشر ألف دينار اردني للمكلف بذاته ، واثني عشر الف دينار عن المعالين مهما كان عددهم ولم تعطيه مصطلح السماحة ، لكن تفوق السماحة للمكلف في العراق اذا ما عايدتها مع العملة الصعبة حالياً، فتكون السماحة تعادل تسعة أضعاف تقريباً، بالنسبة للسماحة بالعراق، و للرقابة الضريبية هنا دور في مراقبة تطبيق السماحات المقررة للمكلفين الضريبيين وحمايتهم دون ان يكون ذلك على حساب الاضرار بالخرزينة العمومية للدولة.

الفرع الثاني

التنزيلات من الخسائر والمصروفات

يُعد مبدأ العدالة الضريبية من أهم مبادئ فرض الضريبة، إذ يرتبط هذا المبدأ بجانب أخلاقي وآخر سياسي، حيث من الضروري أن تكون الضرائب عادلة حتى يقبلها المكلفون بها ويدفعونها بطيب خاطر، ودون أن ينتابهم الشعور بوطأتهم على دخولهم أو اعتدائها على ملكيتهم فترتف نسب التهرب من دفعها^(١).

لهذا تتجه التشريعات الضريبية إلى تقرير التنزيلات من الخسائر والمصروفات من دخل المكلف بالضريبة بحيث لا يخضع لضريبة الدخل إلا الدخل الصافي، وهذا ما يتفق مع قاعدة العدالة الضريبية، وفي الآتي نتناول المقصود بتنزيل الخسائر والمصروفات، ومدى تقرير النص على خصهما في القوانين الضريبية محل المقارنة.

أولاً: المقصود بتنزيل الخسائر والمصروفات:

يقصد بالمصروفات بأنها^(٢): "كل نفقة يصرفها المكلف بالضريبة في سبيل انتاج دخله وصيانتته، فهي تمثل تلك النفقات التي يتم استبعادها من الدخل وتمثل مصاريف الصيانة وحصة الاستهلاك". فهي كل ما ينفقه المكلف من أجل الحصول على الدخل وهي تصرف قبل تحقق الدخل، ولا يتحقق الدخل دون هذه النفقات، لهذا تتجه التشريعات الضريبية إلى تنزيل المصروفات من إجمالي الدخل.

أما الخسائر فيقصد بها^(٣): "النقص الحقيقي في بعض مصادر دخل المكلف خلال الفترة المالية والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة قانوناً ويجب أن يكون هذا المصدر خاضعاً للضريبة حتى يتم خصم الخسائر منه، أما من الناحية المحاسبية فتمثل الخسائر الزيادة الحاصلة في النفقات عن إيرادات الوحدة الاقتصادية المتحققة خلال الفترة المالية".

(١) د. عادل العلي، الضمانات الأساسية والدستورية لحقوق المكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، مج ١٠، ع ٢٤، السنة الخامسة، ٢٠١٥، ص ١٤.

(٢) د. عادل العلي، مصدر نفسه أعلاه، ص ١٤.

(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، مصدر سابق، ص ٢١٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

وبناء على ما تقدم فإن الخسارة المحاسبية تتعلق بجميع مصادر المكلف بحيث لا تميز بين الدخل الخاضعة للضريبة وتلك المعفاة منها، بينما الخسارة الضريبية ينصب اهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة أما الدخل المعفاة منها فهي ليست موضوع نقاش في مجال تنزيلها.

ثانياً: مدى تقرير القوانين الضريبية لخصم (تنزيل) المصروفات والخسائر:

تتجه القوانين الضريبية إلى تقرير خصم (تنزيل) المصروفات والخسائر من إجمالي الدخل، بحيث يتم تطبيق الضريبة على الدخل الصافي فقط، ويمثل هذا الخصم أحد الحقوق المالية المقررة للمكلف بالضريبة في القوانين الضريبية.

ولهذا نصَّ المشرع الجزائري على أن الضريبة تكون على الدخل الصافي حيث نص على أن^(١): "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف".

فربط الضريبة وفق النص التشريعي الجزائري يكون على الدخل الإجمالي الأخير ولا شك أن هذا الدخل منه المصروفات التي انفقها العميل مقابل الحصول على الأرباح التي تربط على أساسها الضريبة كما أن هناك خسائر لا بد وأن يتكبدها المشروع فكان مسلماً محموداً من المشرع الجزائري أن يربط الضريبة على الدخل الإجمالي بعد اقتطاع الخسائر التي تكبدها المشروع والتنزيلات التي هي مصروفات قام بها المكلف بالضريبة في سبيل الحصول على ربح تربط على أساسها الضريبة وتحصل إذا كان هناك ربح.

كما أكد المشرع المصري ذلك أيضاً بقوله^(٢): "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر".

بمصطلح صافي الربح قرر المشرع المصري أن الربح المكتوب على الأوراق ليس هو صافي الربح إذ أن هناك خسائر قد تكون كبيرة قد تكبدها الممول أثناء العمل وهو ما يتعرض له أي مشروع تجاري كما أن هناك مصروفات قام الممول بإنفاقها وليس من العدل أن يغفل المشرع وهو يقرر الضريبة تلك التنزيلات والخسائر وأن تكون بالحسبان حتى تكون أمام وعاء ضريبي

(١) المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.

(٢) المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

عادل ومجدي ومحاييد، كذلك نص المشرع الأردني على أن^(١): "يخضع للضريبة الدخل الصافي الذي يتحقق للشخص المقيم من أي مصدر خارج المملكة شريطة أن يكون قد نشأ عن أموال أو ودائع من المملكة".

على ذلك فإن المشرع الأردني كما المصري يربط الضريبة على صافي الأرباح فقط دون الخسائر والأموال التي انفقت حتى يقوم المشروع ويأتي بأرباحه. ولهذا تتجه القوانين الضريبية إلى النص على التنزيلات والخسائر التي يتم خصمها من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة على النحو الآتي:

١- تنزيل (خصم) - المصروفات - من إجمالي الدخل في القوانين محل المقارنة:

- خصم المصروفات في الجزائر:

اتجه المشرع الجزائري إلى النص على خصم المصروفات التي تكبده المكلف بالضريبة للحصول على دخله، ويمكن أن تخلص على النحو الآتي^(٢):

١- يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلاً، بالإضافة إلى الأرباح والامتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه.

(١) المادة (٣/ج-١) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (١٠) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.

(٣) نصت المادة (٨٥) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ المعدل، بقرار أساس ضريبة الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل الصافي السنوي الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة، ويحدد هذا الدخل الصافي بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها والمرتببات والأجور والمعاشات والربوع العمرية التي يتقاضاها، وكذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها، بعد خصم التكاليف المذكورة أدناه:

أ- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة.

ب- اشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية.

ج- نفقات الإطعام.

د- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

٢- الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخل الصافية المبينة في المواد من ١١ - ٧٦ والأعباء المذكورة في المادة (٨٥) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وعلى وفق حساب الضريبة على أساس الربح الحقيقي الاجمالي بعد خصم المصروفات يقرر المشرع الجزائري خصم تكاليف معينة يجب ان تخصم لأنها الوسيلة الى تحصيل الربح ودفع الضرائب وهو تخفيف من المشرع للمكلف بالضريبة فيتم خصم فوائد البنوك المأخوذة للعمل المالي أو للسكن، كما يتم خصم الأموال المدفوعة في التأمين التي يدفعها اصحاب المشاريع للعاملين لديهم والتي تفرضها القوانين، كذلك يتم خصم الأموال التي تدفع كثمن وجبات طعام وأموال عقد التأمين الذي يعقده المالك المؤجر لمكان المشروع، فكل تلك الأموال لازم دفعها لحسن سير المشروع وقيامه وتحصيل ربح منه فكان جدير بالمشرع ان يخصمه من الأموال الربح المتحصل عليه الضريبة.

- خصم المصروفات في القانون المصري:

نص المشرع المصري على خصم التكاليف التي صرفت لتحقيق هذه الأرباح التي تخضع للضريبة بشرط أن تكون هذه المصروفات مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط^(١)، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

هذا وتولى المشرع تحديد هذه المصروفات التي يتم خصمها، حيث يمكن أن نلخصها على النحو الآتي^(٢):

يُعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص:

١- فوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانونًا، بالإضافة الى أضرار أصول المنشأة، والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون، بالإضافة الى الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون، وكذلك المبالغ

(١) المادة (٢٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢) المادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

التي تستقطعها المنشآت سنويًا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها .

٢- أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة، بالإضافة الى أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

٣- التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيًا كان مقداره، بالإضافة الى التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها^(١)، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول، بالإضافة الى الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤليته العقدية.

فإن المادة السابقة ضربت بعض الأمثلة لبعض المصروفات التي يجب خصمها، لهذا يمكن إضافة مصروفات أخرى لم تشمل عليها المادة بشرط أن تكون مثبتة بمستندات تؤكد صحتها، وفي التشريع المصري نجد ان القانون توسع في عرض الخصومات على الأموال المدفوعة في التأمين الاجتماعي للعاملين في المؤسسة المالية والقروض البنكية المأخوذة لتسيير عمل المؤسسة كذلك التبرعات والجزاءات المالية والتعويضات التي تفرض على عاتق الممول واقساط التأمين بما لا يجاوز ٣٠٠٠ جنيه والخسائر في اصول المنشأة وهو من اهم البنود للخصم حيث ان المصروفات غالبا ما تحدث فيتم ترميمها من الدخل الاجمالي فكان الربح الصافي هو الحقيق بربط الضريبة بناء عليه.

(١) المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

- خصم المصروفات في الأردن:

تولت المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل الأردني^(١) تحديد المصروفات التي يتم خصمها من إجمالي دخل المكلف بالضريبة، حيث يمكن ان نلخص ما نصت عليه كالاتي:
"تنزل للمكلف المصروفات المقبولة بما في ذلك المصروفات المبينة آتيا على أن يحدد النظام أحكام هذا التنزيل وإجراءاته:

أ- ضريبة الدخل الأجنبي المدفوعة عن دخله المتأتي من مصادر خارج المملكة والذي خضع للضريبة فيها وفق أحكام هذا القانون في حال عدم وجود اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي أما في حال وجود تلك الاتفاقية يتم تطبيق الأحكام المتعلقة بطرق تجنب الازدواج الضريبي الواردة فيها، بالإضافة الى أرباح المرابحة والفوائد المدفوعة أو المستحقة.

ب- مخصصات البنوك وفق أحكام قانون البنوك، وكذلك مخصصات شركات التأمين المتعلقة بالأقساط غير المكتسبة ومخصص الادعاءات المبلغة تحت التسوية والمخصص الحسابي من دخلها الإجمالي على أن يضاف إلى هذا الدخل ما تم تنزيهه من تلك المخصصات خلال الفترة الضريبية السابقة مباشرة وذلك بعد خصم حصة معيدي التأمين وفق الأحكام والإجراءات التي يحددها نظام يصدر لهذه الغاية.

ج- وكذلك مخصصات الديون المشكوك فيها للمكلفين والذين يلتزمون بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية والمدققة من محاسب قانوني، بالإضافة الى الديون الهالكة التي سبق احتسابها ضمن دخله الإجمالي وفي حال تحصيل الدين الهالك أو أي جزء منه بعد تنزيهه يضاف المبلغ الذي تم تحصيله إلى الدخل الإجمالي في الفترة الضريبية التي تم تحصيله فيها.

د- وكذلك المبالغ المدفوعة لتأمين الأخطار^(٢)، المتعلقة بنشاطه الخاضع للضريبة، بالإضافة الى المبالغ المدفوعة تعويضاً مدنياً بمقتضى عقود أبرمها المكلف لغايات ممارسة أنشطته الخاضعة للضريبة، المبالغ التي يدفعها صاحب العمل عن موظفيه للمؤسسة العامة

(١) المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

للضمان الاجتماعي، وإسهامه في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر يؤسسه صاحب العمل بموافقة الوزير لمصلحة موظفيه.

هـ - استهلاك الأصول الرأسمالية وإطفاء الأصول المعنوية بما فيها الشهرة المستعملة لغايات إنتاج الدخل الخاضع للضريبة ومصاريف التنقيب عن المصادر الطبيعية، بالإضافة الى الضرائب والرسوم المدفوعة على أنشطته الخاضعة للضريبة.

و - نفقات الضيافة والسفر التي يتكبدها المكلف، بالإضافة الى نفقات معالجة الموظفين ووجبات طعامهم في موقع العمل وسفرهم وتنقلهم والتأمين على حياتهم ضد إصابات العمل أو الوفاة والتأمين الصحي الذي يدفعه صاحب العمل عن الموظفين ومُعاليهم، وكذلك نفقات التسويق والبحث العلمي^(١)، والتطوير والتدريب، بالإضافة الى نفقات الفترات الضريبية السابقة التي لم تكن محددة ونهائية.

وعلى ما سار عليه المشرعين المصري والجزائري خصم المشرع الأردني الديون والقروض وأموال التأمين الاجتماعي والطعام كما خصم الأموال المتحصلة من العمل في بلد اجنبي كان قد حصل ضريبة عليها وأموال التعويضات والجزاءات والخسائر في رأس المال الاصلي واقساط التأمين كما زاد عنهم نفقات التسويق والبحث العلمي والسفر والتدريب والتطوير للعمل وللعمال وعلاج الموظفين وهو من اهم البنود التي اضافها المشرع الأردني وفيه تشجيع على المحافظة على صحة العاملين بالمؤسسات المالية واعطائهم جميع حقوقهم المخصوصة من الضرائب.

- خصم المصروفات في القانون العراقي:

تولى المشرع العراقي أيضاً النص على وجوب خصم المصروفات التي يتكبدها المكلف لممارسة نشاطه، وذلك من خلال المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل والتي يمكن تلخيص ما نصت عليه كالآتي^(٢): "ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك:

(١) المادة (٦) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

١- الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر في إنتاج الدخل أو زيادته، بالإضافة الى بدل إيجار المحل المستأجر المستغل للحصول على الدخل، وكذلك القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل إيجار الأرض وكلفة المنشآت المقامة عليها، إذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصه تعود ملكيتها إلى الغير ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار، بالإضافة الى الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا عدا ضريبيتي الدخل والعقار.

٢- المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات، وكذلك النسبة المقررة بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية عدا المباني والعقارات كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها في أثناء السنة التي نجم فيها الدخل.

٣- الديون المتعلقة بمصدر الدخل إذا اقتتعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال السنة وإن كان أداؤها مستحقاً قبل بدايتها، على أن ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة ما تفرض عليها الضريبة في سنة استيفائها ولا تشمل أحكام هذه الفقرة المبالغ التي يمكن استردادها بمقتضى عقد تأمين أو غير ذلك.

٤- أقساط التأمين على الحياة بما لا يزيد سنوياً على مبلغ مقداره (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار ومبلغ مقداره (٣٠٠٠٠٠٠٠٠) ثلاثة ملايين دينار عن أقساط التأمين الأخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل المدفوعة خلال السنة على أن يكون التأمين لدى شركة تأميناً عراقياً، بالإضافة الى أقساط إطفاء الموجودات غير المادية^(١)، بحدود ما أنفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار.

٥- التبرعات المصروفة في العراق إلى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والجهات العلمية والتهذيبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً، على أن يصدر بيان من وزير المالية بأسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة، بالإضافة الى التوقيفات التقاعدية والإسهامات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي، بالإضافة الى النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات

^(١) تابع المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

اختصاص والمدفوعة نقدًا من قبل المكلف لمن لا يستحق عنه السماح القانوني بموجب المادة (١٢) من هذا القانون.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع العراقي قد حدد التكاليف أو التنازلات السابقة^(١) والتي يتم خصمها على سبيل المثال لا الحصر، بحيث يجوز إضافة أنواع أخرى أو تنزيل تكاليف غير ما ذكرت المادة السابقة، إذا كان الغرض من هذه التكاليف والتنازلات الأخرى الحصول على الدخل، ويبرز دور الرقابة الضريبية هنا في متابعة مدى الالتزام بما هو مقرر بالقوانين بالشكل الذي يضمن حق المكلفين بالضريبة وبنفس الوقت عدم الاضرار بالخرزين العمومية للدولة.

- خصم الخسائر من إجمالي الدخل في القوانين - محل المقارنة -

كذلك من الحقوق المالية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة خصم الخسائر التي يتكبدها المكلف في أثناء ممارسة نشاطه، حيث إننا علمنا أن الضريبة يتم تحديده على أساس صافي الربح، لهذا تتجه القوانين الضريبية إلى النص على خصم الخسائر من إجمالي دخل المكلف الخاضع للضريبة، وذلك على النحو الآتي:

- خصم الخسائر في القانون الجزائري:

تناول المشرع الجزائري وجوب خصم الخسائر من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة، حيث نص القانون على أن: "في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما فإن هذا العجز يُعد عبئًا يدرج في السنة المالية الموالية ويخفض من الربح المتحقق خلال السنة المالية نفسها"^(٢)، وإذا كان هذا الربح غير كافٍ لتخفيض كل العجز فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية، إلى غاية السنة المالية الخامسة الموالية لسنة تسجيل العجز".

- خصم الخسائر في القانون المصري:

اتجه المشرع المصري أيضًا إلى تقرير خصم الخسائر ويكون ذلك من خلال خصمها من أرباح السنة التالية، حيث نص قانون الضريبة على الدخل وجاء فيه^(٣): "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من

(١) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ١٨٦.

(٢) المادة (١٤٧) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.

(٣) المادة (٢٩) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

الخسارة نقل سنويًا إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى".

فالخسائر التي يتكبدها المكلف بالضريبة يتم خصمها من الضريبة كما سبق ولكن المشرع الجزائري قرر ان يكون الخصم من ضرائب السنة التالية على السنة التي تم فيها احتساب تلك الخسائر واذا تبقى من السنة التالية بعض الخسائر يتم احتسابها من السنة التي تليها.

- خصم الخسائر في القانون الأردني:

كذلك الحال في التشريع الضريبي الأردني، فقد تضمن تنزيل خسائر المكلف من الأرباح المتحققة في السنة نفسها من المصادر الأخرى العائدة للمكلف والتي تكون خاضعة للضريبة، أما إذا لم تكف هذه الأرباح لتغطية الخسارة فقد أعطى المشرع الضريبي الأردني الحق للمكلف بالمطالبة بترحيل هذه الخسارة أو ما تبقى منها وخصمها من الأرباح المتحققة خلال ست سنوات لاحقة لسنة الخسارة، فقد جاء في نص المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل^(١)، الآتي:

١- إذا لحقت خسارة بالشخص في أي من أنشطة الأعمال الخاضعة للضريبة داخل المملكة

فيتم تنزيلها من أرباح مصادر الدخل الأخرى في الفترة الضريبية ذاتها.

٢- إذا بلغت الخسارة مقدارًا لا يمكن تنزيله بالكامل فيدور رصيدها للفترات الضريبية اللاحقة

للفترة الضريبية التي وقعت فيها ويحد أعلى لا يتجاوز خمس سنوات لاكتسابها الصفة القطعية".

هنا يقرر المشرع الأردني ان يتم احتساب الخسائر من الارباح الاخرى غير تلك التي

قرر عليها هذه الضريبة في نفس السنة، فان زادت على تلك الارباح يتم حسابها من الارباح في

السنوات التالية حتي يتم تغطيتها باختصاصها من الضرائب.

- خصم الخسائر في القانون العراقي:

اتجه المشرع العراقي أيضًا إلى النص على تقرير خصم الخسائر من الأرباح، حيث

نص على أن^(٢): "تنزل خسارة المكلف في بعض مصادر الدخل الناجم في العراق والثابت

حسابها بوثائق مقبولة قانونًا من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن

(١) المادة (٨/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٢) تابع المادة (١١) من قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

السنة التقديرية نفسها، أما الخسارة التي لا يمكن تسديدها على هذا الوجه فينقل حسابها وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات متصلة مع مراعاة الشرطين الآتيين:

١- لا يسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة في كل سنة من السنوات الخمس.

٢- لا تنزل الخسارة إلا من مصدر الدخل نفسه الذي نتجت عنه.

وبذلك نجد أن المشرع العراقي قد اهتم بموضوع الخسائر التي تصيب المكلف، لما للخسائر الضريبية من تأثير مباشر في الدخل الخاضع للضريبة، وتناول تقرير خصم تلك الخسائر والشروط اللازمة للإجراء عملية الخصم.

فهذا النص يسمح بتنزيل الخسارة من ضريبة المكلف من الأرباح من مصادر اخرى غير تلك المربوط على اساسها نفس الضريبة والخسائر الكبرى التي لا يمكن خصمها من الأرباح الاخرى فيتم اختصاصها خلال خمس سنوات متصلة بحيث لا يخصم لكثير من نصف الدخل المربوط على اساسه الضريبة في كل سنة من الخمس سنوات التي يقطع منها الخسائر ولا تخصم تلك الخسائر الا من نفس المصدر الذي ربطت تلك الخسائر على اساسه كمشروع معين أو خسائر مصنع محدد.

وبهذا نجد أن التشريعات الضريبية قد تناولت النص على بعض الحقوق المالية للمكلف بالضريبة، والتي تساعد بلا شك على التخفيف من عبء الضريبة، مما يسهم بشكل كبير في التزام المكلفين بسداد الضرائب المستحقة عليهم، وعدم لجوئهم إلى ارتكاب جرائم الغش والتهرب الضريبي. ونقترح على المشرع العراقي ان يخصم من الضرائب الأموال التي تصرف على الأطفعة وبدل السفر والبحث العلمي والتدريب وتطوير المشروع كما تخصم التبرعات داخل العراق، ومن هنا يبرز دور الرقابة الضريبية في متابعة مدى الالتزام بما هو مقرر بالقوانين بالشكل الذي يضمن حق المكلفين بالضريبة مع عدم الاضرار بالخيرينة العمومية للدولة.

المطلب الثالث

الحقوق والضمانات الإجرائية والقضائية

علمنا أن المكلف بالضريبة يتمتع ببعض الحقوق والضمانات الشخصية مثل الحق في عدم إفشاء أسرارته، والحق في التنقل، كما يتمتع ببعض الحقوق المالية مثل الإعفاءات والسماحات الضريبية، والحق في خصم المصروفات والخسائر من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة، وإلى جانب تمتع المكلف بهذه الحقوق والضمانات في مواجهة الإدارة الضريبية، فإنه يتمتع ببعض الحقوق الإجرائية والقضائية التي تكفل عدم تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطاتها، بحيث يكون للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على التقدير الضريبي الصادر من جهة الإدارة الضريبية، بحيث يتم تسوية النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، فإذا لم يحقق الاعتراض المقدم من قبل المكلف بالضريبة النتائج التي يسعى المكلف إليها كان لها الحق في اللجوء إلى القضاء، وفي الآتي نتناول هذه الحقوق من خلال فرعين.

الفرع الأول

حق المكلف في الاعتراض على التقدير

تتجه القوانين الضريبية إلى تقدير الضريبة على المكلف من خلال الإقرارات -التصريح- الضريبية التي يتقدم بها المكلف إلى الإدارة الضريبية، إلا أن الإدارة الضريبية قد تعدل عن تقدير الضريبة من خلال الإقرار الضريبي وتفرضه، وتقدر الضريبة من خلال ما تجرته من تحري واستعلام وتحقيق عن دخل المكلف بالضريبة، وهنا يكون من حق المكلف الاعتراض على هذه التقدير.

وفي الآتي نتناول المقصود بالاعتراض على التقدير، ومدى نص في القوانين الضريبية المقارنة على حق المكلف في الاعتراض على التقدير، وآثار التقدم بالاعتراض وكما يلي:
أولاً: المقصود بالاعتراض على التقدير:

يُعرف الاعتراض بأن^(١): "حق منحه المشرع الضريبي للمكلف، يسلكه قبل اللجوء إلى القضاء ويتم تقديمه إلى الإدارة الضريبية بهدف إعادة النظر في التقدير الضريبي نظراً لوجود أسباب قانونية أو موضوعية للطعن".

كما يُعرف بأنه^(٢): "طلب مكتوب يتقدم به المكلف أو من ينوب عنه إلى مقدر ضريبة الدخل لإعادة النظر في قرار التقدير الصادر عنه، والذي تم تبليغه للمكلف، لوجود أسباب تبرر إعادة النظر بقرار التقدير".

ومن خلال ما سبق يمكن لنا تعريف الاعتراض على التقدير الضريبي بأنه: "طلب مكتوب يتقدم به المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية، من أجل إعادة النظر في ما تم تقديره عليه من ضرائب لوجود أسباب قانونية وواقعية تستدعي تخفيض ما تم تقديره من ضرائب".

(١) د. موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، ط١، الإصدار الأول، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠٠١، ص١٠٤، وينظر أيضاً: عمر علي نياض مساعدة، مدى تأثير الاعتراض كمرحلة متقدمة من مراحل التقدير في دائرة ضريبة الدخل في الأردن على التحصيلات الضريبية، رسالة ماجستير منشورة في الجامعة الأردنية، ٢٠٠٣، ص٥٣.

(٢) د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة كلية الحقوق، مج٣٢، ع١٤، الكويت ٢٠٠٨، ص٤٢٨.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

فلاعتراض على التقدير الضريبي هو حق من الحقوق الإجرائية التي يمكن من خلالها تخفيض الضريبة المقررة على المكلف، كما أن أغلب القوانين تتطلب التقدم بهذا الاعتراض إلى الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة، مما يجعل هذا الاعتراض في كثير من الأحيان في صورة تظلم في القرار الصادر من الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة على المكلف.

ثانياً: مدى النص على حق المكلف في الاعتراض على التقدير الضريبي:

تناولت القوانين الضريبية النص على حق المكلف في التقدم بالاعتراض على التقدير الضريبي الصادر من الإدارة الضريبية، حيث نص القانون الجزائري على أن^(١)، "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي".

فاذا يعطي القانون للإدارة حق الاطلاع على اوراق وبيانات العميل والتقصي عن حقيقة ما قدمه من اقرارات ضريبية فإنها تعطي في نفس الوقت للمكلف بدفع الضريبة الحق في الاعتراض على ما قرره الادارة الضريبية من وعاء ضريبي فيتقدم المخاطب بقانون الضريبة الى الادارة نفسها بشكوى يبين فيها ما يراه خاطئاً من بيانات ومستندات مستشفاً بدفوعه القانونية التي على اساسها يتم البت في شكواه^(٢)، كما يبين طبيعة الاعتراضات والادلة على دعاوه واثبات واثبات ما يدعيه وهو في تلك الحالة مدعي عليه ان يثبت ما يدعيه اذ البيئة على المدعي فيقع عليه عبء اثبات شكواه والخطأ الذي ارتكبه الادارة الضريبية.

(١) المادة (٧٠) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦..

(٢) أيت العربي محمد، خليل ياسين، حقوق المكلف بالضريبة في المنازعة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق بجامعة عبد الرحمن ميرة، الجزائر ٢٠١٥، ص ٢٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

وينص قانون الضريبة على الدخل المصري على أن: "في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يجوز للممول الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه^(١)، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً".

فالأصل طبقاً للقانون المصري ان يتقدم المخاطب بالضريبة بتقديم اقراه مبينا فيه الربح الاجمالي والصافي والبيانات والمستندات المطلوبة لإثبات فحوى هذا الاقرار وتقوم الادارة الضريبية بالتحري والتفتيش والاطلاع على البيانات في الجهات المودعة لديها وتتأكد من صحة تلك البيانات التي على اساسها يتم ربط الوعاء الضريبي للممول، وبعد ذلك يحق للممول ان يقبل ما تم ربطه عليه من ضريبة أو يتقدم بطعن على القرار الاداري بالضريبة ومقدارها خلال مدة ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه الربط الضريبي فاذا لم يقم الممول بالطعن في المدة المحددة قانوناً يعتبر الربط نهائياً ولا يحق للمول الطعن بعد ذلك.

كما ان القانون الأردني ينص على حق المكلف في التقدم بالاعتراض على التقدير الضريبي الصادر من جهة الإدارة الضريبية، حيث نص على أن^(٢): "يجوز للمكلف الاعتراض لدى هيئة الاعتراض على قرار التدقيق الصادر بمقتضى البند (٢) من الفقرة (ب) من المادة (٢٩) من هذا القانون أو قرار التقدير الإداري الصادر بمقتضى المادة (٣١) من هذا القانون خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه القرار".

ففي الأردن توجد هيئة اعتراض يتقدم اليها المكلف عند ربط ضريبته متظلماً ومعتزلاً من الربط الضريبي ويشفع اعتراضه بما يثبت دعواه وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار الذي اصدرته الادارة الضريبية في صورة تتجلي فيها العدالة القانونية فلا بد ان يتم تقرير الحق للمواطن ان يعترض على قرارات الادارة تجاهه وخير فعل المشرع الأردني بتخصيص هيئة يتم امامها الاعتراض على القرار الضريبي.

كذلك تناول المشرع العراقي النص على حق المكلف في الاعتراض على التقدير الضريبي، حيث نص على أن^(٣): "للمكلف بعد تبليغه بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه أن يقدم اعتراضاً خطياً إلى السلطة المالية التي بلغته بالتقدير أو إلى أي دائرة من دوائر الهيئة

(١) المادة (١١٧) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢) المادة (٣٣/ب) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٣) المادة (١/٣٣) من قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه مبيناً أسباب اعتراضه والتعديل الذي يطلبه وعليه أن يقدم إلى السلطة المالية الدفاتر والسجلات والبيانات اللازمة عن دخله لإثبات اعتراضه".

فعلى حذو الاتجاهات التشريعية السابقة ذهب المشرع العراقي الى ان من حق المكلف بأداء الضريبة ان يتقدم باعتراض مكتوب الى الادارة الضريبية التي قامت بإبلاغه بالتقدير أو الى اي من جهات الادارة الضريبية ويبين في اعتراضه اسباب ذلك الاعتراض ويشفع اعتراضه بما يدل على دعواه من دفاتر ومستندات وبيانات لازمة كي يثبت ما يدعيه، ونقترح على المشرع العراقي ان يخصص هيئة قضائية ضريبية يتم امامها التظلم من قرارات الادارة الضريبية كما نقترح ان يكون وقت التظلم لستين يوماً من يوم ابلاغ المكلف بالضريبة بقرار الادارة الضريبية، ويبرز دور الرقابة الضريبية هنا في متابعة مدى الالتزام بما هو مقرر بالقوانين بالشكل الذي يضمن حق المكلفين بالضريبة وبنفس الوقت عدم الاضرار بالخرينة العمومية للدولة.

ثالثاً: آثار التقدم بالاعتراض:

يترتب على تقديم الاعتراض من قبل المكلف، حق الإدارة الضريبية في قبول هذا الاعتراض أو رفضه، وفي حالة الرفض يُعد قراراً إدارياً ولكنه ليس حاسماً للنزاع، لأنه بإمكان المكلف الطعن فيه أمام الجهات القضائية المختصة.

كما قد يتم قبول الاعتراض من قبل الإدارة الضريبية وتقوم بتصحيح الأوضاع القانونية التي تم الاعتراض عليها من قبل المكلف^(١)، بحيث يعاد النظر في مقدار الضريبة أو الأقساط المتعلقة بها، كما قد يتم الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية بشكل ودي ويكون الاتفاق في هذه الحالة حاسماً للنزاع.

ولعل اقتراحنا على المشرع العراقي يبسر من الامر اكثر من ذلك على المخاطب بالضريبة اذ يتقدم الى الهيئة القضائية المختصة بالنظر في القرار الضريبي وتحكم بناء عليه بقرار قضائي قابل للطعن عليه امام جهة قضائية اعلى منها.

(١) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ٢٠٥.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

فنرى ان الجهات القضائية لا سيما اذا كانت من القضاء الاداري وكانت تحوي الى جانب القضاة ومعاونيهم اعضاء اخرين من الادارة والرقابة الضريبية من مختصين فنيين وخبراء اقتصاديين وهو ما يجعل الجهة المختصة بالفعل بالنظر في الاعتراضات على قرارات الادارة الضريبية حتى تحمي المكلف بها من التعسف ويكون ضمانا للمكلفين بالضريبة يضمنون على اساسه عدم الاجحاف بهم أو تحميلهم ما لا يطبقون ولا ما لا يجب عليهم وحتى تتدارك تلك الهيئة الاخطاء البشرية المحتمل وقوعها من موظفي الجهات الادارية الضريبية.

الفرع الثاني

حق اللجوء إلى القضاء

إذا كان الاعتراض على التقدير الضريبي يمثل وسيلة قانونية منحها المشرع للمكلفين، للطلب من الإدارة الضريبية إعادة النظر بقرارات التقدير الضريبي، إذا شعر المكلفون أن في هذه القرارات إجحافاً وظلماً لهم، فإن هذا الاعتراض قد يقابل بالرفض من جهة الإدارة الضريبية، لهذا تتجه القوانين الضريبية إلى النص على حق المكلف في الاعتراض على التقدير الضريبي أمام الجهات القضائية المختصة.

وبهذا فإن حق اللجوء إلى القضاء من الحقوق الرئيسية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، حيث يُعد هذا الحق حقاً دستورياً نصت عليه الدساتير المختلفة، كذلك فإن القضاء يختص بالنظر في القرارات الإدارية، وقرار التقدير الضريبي يُعد قراراً إدارياً يقبل الطعن أمام القضاء^(١).

وقد تناولت القوانين الضريبية النص على حق المكلف في الاعتراض على التقدير الضريبي أمام القضاء، حيث نص القانون الجزائري على أن^(٢): "يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضي بصفة كاملة المعنيين بالأمر، وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقلاً لحصص، طبقاً لأحكام المادة(٩٥) أدناه، أمام المحكمة الإدارية". فالمرجع الجزائري قرر حق المكلف في إقامة دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية للاعتراض على قرار التقدير الضريبي.

وفي مصر تناول قانون الضريبة على الدخل النص على أن^(٣): "لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوى للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمكلف أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقاً لأحكام قانون المرافعات

(١) د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٤٢٥.

(٢) المادة (١/٨٢) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٧ المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٣) المادة (١٢٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

المدينة والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيًا كانت قيمة النزاع".

فالمشرع قد قرر حق المكلف في الاعتراض على التقدير الضريبي من خلال دعوى أمام المحكمة الابتدائية التي يقع في دائرتها اختصاصها المركز الرئيس للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة.

وتجدر الإشارة إلى أن المحكمة الدستورية المصرية قد حكمت بعدم دستورية اختصاص المحاكم العادية بنظر الطعون الضريبية (الضريبة العامة على الدخل) وإحالتها لمحاكم القضاء الإداري بمجلس الدولة حتى ولو كانت منظورة أمام محكمة الاستئناف أو محكمة النقض، وقضت المحكمة الدستورية حكمًا^(١) بالآتي:

- أولاً: بعدم دستورية نص المادة ١٢٣ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

- ثانياً: سقوط عبارة "أمام المحكمة الابتدائية" الواردة بعجز الفقرة الثانية من المادة ١٢٢ من ذات القانون.

وفي الأردن تناول القانون النص على أن^(٢): "تنشأ محكمة بداية تسمى محكمة البداية الضريبية تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي، وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أم مدنية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو بغرامة التأخير، أو بأي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها أو ردها بمقتضى أحكام هذا القانون".

وبهذا نجد أن القانون الأردني قد أنشأ محكمة مختصة للنظر في الدعاوى المتعلقة بالضريبة كافة، ويكون من حق المكلف رفع دعوى قضائية أمام تلك المحكمة للاعتراض على التقدير الضريبي الصادرة من الإدارة الضريبية.

^(١) ينظر: حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوى رقم (٧٠) لسنة ٣٥ قضائية "دستورية" بجلسة ٢٥/٧/٢٠١٥.

^(٢) المادة (٤٢/أ) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

أما القانون العراقي فقد جعل نظر الاعتراضات الضريبية من اختصاص لجان الاستئناف-لجنة التدقيق-حيث نص القانون على أن^(١)، "للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل أو الضريبة أن يستأنف قرارها لدى لجنة الاستئناف بعريضة يقدمها إليه أو إلى أي دائرة من دوائر الهيئة العامة للضرائب خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه برفض اعتراضه، وعليه أن يثبت ذلك بالوثائق والسجلات والبيانات الأخرى".

فالمشرع قد منح الحق للمكلف بالضريبة في الاعتراض على قرار التقدير الضريبي أو عرضها أمام اللجان الاستئنافية، والتي يتم تشكيلها من قاضٍ من الصنف الثاني وعضوين اثنين من الموظفين المختصين بالأمر المالية^(٢)، ويتم تعيين أعضاء احتياط يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم.

ونرى أنه من الأفضل أن يتم إلغاء نظام لجان الاستئناف ويكون مجلس الدولة العراقي هو المختص بنظر تلك الدعاوى، نظرًا لما يكفله ذلك من تحقيق العدالة للمكلفين بالضريبة، على أن يتم تخصيص دوائر في محكمة القضاء الإداري تختص بنظر الطعون الضريبية.

وبهذا نجد أن القوانين الضريبية المقارنة قد منحت المكلف بالضريبة العديد من الحقوق المختلفة، منها ما يتعلق بحقوقه وحرياته الشخصية، بالإضافة إلى بعض الحقوق التي تتعلق بالجوانب المالية، كما تناولت النص على بعض الحقوق الإجرائية والقضائية والتي تكفل تحقيق التوازن بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، وتكفل حماية المكلف بالضريبة من أي تعسف أو ظلم من جانب الإدارة الضريبية. ويبرز دور الرقابة الضريبية هنا في متابعة مدى الالتزام بما هو مقرر بالقوانين بالشكل الذي يضمن حق المكلف بالضريبة الذي يؤسس دفاعه على مدى انتظام الاجراءات المستعملة والدعوة الى ضمانات المكلف الضريبي بالشكل الذي لا يضر أيضاً بالخزينة العمومية للدولة.

(١) المادة (١/٣٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٢) د. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، مصدر سابق، ص ٢٠٦، وينظر أيضاً:

المادة (١/٣٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

المبحث الثاني

التزامات المكلف الضريبي

لا تقتصر القوانين الضريبية بتناول النص على حقوق المكلفين بالضريبة و ضماناتهم، بوصف المكلف أحد أطراف العلاقة الضريبية، بل تفرض عليه التزامات قانونية يتوجب عليه الالتزام بها.

لهذا تتجه القوانين إلى النص على الحقوق والالتزامات وذلك لتوضيح حدود العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بحيث يتم بيان سلطات والتزامات الإدارة الضريبية كافة، إلى جانب بيان حقوق والتزامات المكلف بالضريبة^(١)، حيث إن التزام المكلف بسداد الضريبة ليس هو الالتزام الوحيد الذي يقع على عاتقه، بل هناك التزامات أخرى يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها واحترامها وإلا تعرض للمسؤولية القانونية.

هذا ويعرف الالتزام الضريبي بأنه^(٢): "الخضوع لأحكام قانون الضريبة والامتثال له عن طريق قيام المكلفين بواجباتهم التي يقرها ذلك القانون".

ويمكن لنا تقسيم هذه الالتزامات إلى نوعين رئيسيين؛ هما: التزامات ذات طابع جبائي، والتزامات محاسبية، وسنتناول هذه الالتزامات من خلال مطلبين وكما يلي:

(١) د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مصدر سابق، ص ١٤ وما بعدها.

(٢) د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية ٢٠٠٦، ص ٤١.

المطلب الأول

الالتزامات ذات الطابع الجبائي

يقصد بالالتزامات ذات الطابع الجبائي تلك الالتزامات التي فرضها المشرع بقصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، وتبدأ تلك الالتزامات بالإقرار -التصريح- الضريبي^(١)، وتنتهي بالالتزام بدفع الضريبة في مواعيدها المحددة قانوناً. وتتعدد تلك الالتزامات - ذات الطابع الجبائي - المتعلقة بتنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية إلى الالتزام بأخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاوله النشاط، والالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، والالتزام بتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية، والالتزام بسداد الضرائب، ونتناول تلك الالتزامات من خلال ثلاثة فروع وبما يلي:

(١) فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق جامعة محمد بوقرة، الجزائر ٢٠١٢، ص ٢٥.

الفرع الأول

الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط

من أول الالتزامات الجبائية التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة الالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط وتسجيل بيانات المكلف لدى الإدارة الضريبية، بحيث يقوم المكلف بالضريبة بتسجيل بياناته وأنشطته كافة لدى الإدارة الضريبية التي يقع فيها محل إقامته أو ممارسة عمله ويبلغها ببدء مزاولة نشاطه التجاري أو المهني.

ويُعد إخطار الإدارة الضريبية ببدء النشاط والتسجيل أحد أهم الوسائل المهمة في حصر المكلفين في الضريبة، وحصر المكلفين بالضريبة لا يؤدي إلى الوقاية من التهرب من دفع الضريبة ولا إلى تعظيم الموارد المالية للدولة فحسب^(١)، وإنما يؤدي بالإضافة إلى ما سبق إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال إسهام الخاضعين للضريبة بالأعباء العامة، حيث يؤدي ذلك إلى تحميل الملتزمين بدفع الضريبة أعباء أكبر من غير الملتزمين مما يخل بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء العامة، ونظرًا لأهمية هذا الالتزام فقد اتجهت القوانين الضريبية المختلفة إلى النص على هذا الالتزام، فنجد التشريع الجزائري قد نص على أن^(٢): "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يومًا الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشي الضرائب المباشرة التابعين لها، تصريحًا مطابقًا للنموذج الذي تقدمه الإدارة".

فالنص اعلاه يلزم المكلفين بالضريبة بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط خلال ثلاثين يومًا من ممارسة النشاط، ويُعد ذلك من الالتزامات الجبائية التي تقع على عاتق المكلفين بالضريبة عند بدء نشاطه التجاري أو المهني، ومن ثمَّ فهذا الالتزام واجب يفرضه القانون وهو من الالتزامات الأصلية ويترتب على عدم إخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط أن يندرج عمل المكلف بالضريبة في هذه الحالة تحت طائلة التهرب الضريبي.

(١) د. عادل العلي، التزامات المكلف وفقًا لقانون ضريبة الدخل الأردني، دراسة مقارنة بالقانون المصري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، مج ٢، ع ٤٤، ٢٠١٢، ص ٤٩.

(٢) المادة (١٨٣) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

أما في القانون المصري فقد نص على هذه الالتزام من خلال اشتراط وجوب حصول المكلف على البطاقة الضريبية عند بداية النشاط وعُدَّ ذلك من إجراءات التأسيس، حيث نص القانون على أن^(١): "يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو نشاطاً غير تجاري، وكذلك كل من يمارس نشاطاً مهنيًا بصفة مستقلة، أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية على أن تكون هذه البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده، وعلى المصلحة، أن تصدر له البطاقة الضريبية". فالمادة أعلاه قد عدت استخراج المكلف للبطاقة الضريبية لأول مرة بمنزلة إخطار الإدارة الضريبية بمزاولة النشاط، ومن ثمَّ لا يتطلب من المكلف بإخطار الإدارة الضريبية بالبدء بمزاولة، حيث يقوم طلب استخراج البطاقة الضريبية مقام ذلك.

كذلك تناول القانون الأردني النص على هذا الالتزام، حيث نص القانون على أن^(٢): "يلتزم الشخص المقيم الذي يخضع دخله للضريبة وفق أحكام المادة ٣ من هذا القانون بالتسجيل لدى الدائرة والحصول على رقم ضريبي قبل البدء بممارسة عمله أو نشاطه على أن تحدد التعليمات التنفيذية شروط التسجيل وجميع الإجراءات اللازمة له".

أما بالنسبة للقانون العراقي لم نتوصل إلى نص يوجب على إلزام المكلف بالضريبة بإخطار الإدارة الضريبية ببدء النشاط التجاري أو المهني، بل يلزم القانون كل مكلف يخضع للضريبة، سواء كان مسجلاً أم غير مسجل لدى الإدارة الضريبية، تقديم ما تراه الإدارة الضريبية ضروري للتوصل الى حقيقة الوضع المالي للمكلف الضريبي فمثلاً المشرع العراقي ألزم الشركات في المادة (٣/١٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣ لسنة ١٩٨٢) المعدل، بتقديم نسخه من الشهادات التي تتولى الشركة توزيعها عند دفع حصص الارباح على حاملي الاسهم أذ تبين هذه الشهادة مقدار حصة الربح المدفوعة لكل حامل السهم والضريبة التي نزلت منها، كما ألزمت الشريك بتقديم كافة السجلات والمعلومات التي تطلبها منه السلطة المالية، مما يستدعي النص بشكل صريح بإلزام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية عند بدء مزاولة النشاط، ورغم أن هذا الالتزام له أهمية كبرى، فإنه يعطي للإدارة الضريبية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة ومكلف

(١) المادة (٧٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢) المادة (٢٢) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

جديد حيث تعرف الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته، ومن ثمّ يتسنى لها تحديد الضرائب وتحصيلها في مواعيدها، إلا أن الكثير من المكلفين بالضريبة لا يقومون بأداء هذا الواجب والالتزام الواقع عليهم، بحيث يستمرون في ممارسة النشاط حتى تكشفهم الإدارة الضريبية وهم في وضعية تهرب واضحة من إداء الضريبة مما يؤدي إلى قيام مسؤوليتهم الجزائية ، ويبرز دور الرقابة الضريبية هنا في متابعة مدى الالتزام بما هو مقرر بالقوانين بالشكل الذي يضمن حق المكلف بالضريبة الذي يؤسس دفاعه على مدى انتظام الاجراءات المستعملة والدعوة الى ضمانات المكلف الضريبي بالشكل الذي لا يضر أيضاً بالخزينة العمومية للدولة.

الفرع الثاني

الإقرار الضريبي

بعد أن يقوم المكلف بالضريبة بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة نشاطه وتسجيل بياناته لدى الإدارة الضريبية فإنه يقع على عاتقه التزام آخر وهو الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي. وفي الآتي نتناول بيان مفهوم الإقرار الضريبي، ومدى ما نصت القوانين الضريبية على وجوب تقديمه، وذلك على النحو الآتي:

أولاً: المقصود بالإقرار الضريبي:

يُعرف الإقرار الضريبي بأنه^(١): "بيان مكتوب يقدمه المكلف أو الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضعاً فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك".

كذلك تناول قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ تعريف الإقرار الضريبي حيث عرّفه بأنه^(٢): "تصريح بالدخل والمصروفات والإعفاءات والضريبة المستحقة يقدمه الشخص وفق النموذج المعتمد من الدائرة".

من خلال ما سبق يمكن أن تُعرف الإقرار الضريبي بأنه تصريح مكتوب وفقاً للنموذج المعد من قبل الإدارة الضريبية يصدر من المكلف بالضريبة أو من وكيله القانوني، يوضح فيه المكلف مصادر دخله من إيرادات ونفقات، ويتم تقديمه إلى الإدارة الضريبية والتي تتولى مراجعة هذا الإقرار وما به من بيانات ومعلومات، ويتم تقدير الضريبة على المكلف وفقاً لهذا التصريح. وبهذا يُعد الإقرار بداية مراحل العمل الضريبي إذ يتخذ كمنقطة بداية لمراحل الفحص الضريبي، وبعد انتهاء المواعيد المحددة لتلقي الإقرارات تبدأ عملية فحص هذه الإقرارات، ومراجعة وما جاء بها من بيانات ومعلومات.

(١) د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، مصدر سابق، ص ٢١٢.

(٢) المادة (٢) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

ويكون من سلطة الإدارة الضريبية التحري والاستعلام عن صحة ما جاء بالإقرار من معلومات وبيانات⁽¹⁾، واتخاذ جميع الإجراءات التي حددها القانون للتحقق من صحة الإقرار، وينتهي الفحص إما بالموافقة على صحة ما ورد بالإقرار ومن ثم اعتماده، وإما بالاعتراض عليه وتصحيح ما ورد به، أو استبعاده كلياً وتقدير الوعاء الضريبي استناداً إلى أساليب أخرى لقياس الدخل بطرق التقدير.

ثانياً: مدى نص القوانين الضريبية على إلزام المكلف بتقديم الإقرار الضريبي:

تتجه القوانين الضريبية على النص بإلزام المكلف بالضريبة بوجوب تقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية في مواعيد معينة كل عام، لتوضيح دخله أو رأس ماله لاتخاذ أساساً لتقدير الضريبة على اعتبار أن المكلف هو خير من يعرف دخله. وتتميز هذه الطريقة في التقدير أنها تساعد على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرًا صحيحاً⁽²⁾، يسمح بأن يأخذ في الحسبان العناصر التي تحقق شخصية الضريبة عن طريق التعرف بدخل المكلف والأعباء المكلف بها كافة.

لهذا اتجهت القوانين الضريبية على إلزام المكلف بالضريبة بالتقدم بالإقرار بشكل سنوي، فنجد القانون الجزائري قد نص على أن: "يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة⁽³⁾، أن يكتبوا ويرسلوا، على الأكثر يوم ٣٠ أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحاً بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية".

وبذلك نجد أن المشرع الجزائري قد ألزم المكلف بالضريبة بأن يقدم إقراراً -تصريحاً- ضريبياً بمجموع دخله الخاضع للضريبة، وقد حدد القانون ميعاد تقديم الإقرار بأن يكون قبل ٣٠ أبريل من كل عام، ويشتمل التصريح على كل البيانات والمعلومات الضرورية الخاصة بالمكلف بالضريبة وكذا المتعلقة بالأعباء العائلية، كما يتعين ذكر مختلف العناصر الضرورية في تحديد دخله الخاضع للضريبة.

(1) د. على أحمد زين، تطوير الإقرار الضريبي، المؤتمر الثامن لإصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج ١، القاهرة ٢٠٠٣، ص ٢.

(2) د. عادل العلي، التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٤٠.

(3) المادة (١/٩٩) من قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

أما عند الانتقال الى مصر نجد أن القانون الضريبي قد أوجب على المكلف تقديم الإقرار الضريبي، حيث نص القانون على أن^(١): يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال المواعيد الآتية:

أ- قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاؤ الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.

ب- قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.

أما في القانون الأردني نص على وجوب تقدم المكلف بالضريبة بالإقرار الضريبي كل عام، حيث نص على أن^(٢): "يلتزم كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي وفق النموذج المعتمد لدى الدائرة حتى نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية".

وقد بيّن القانون المقصود بالفترة الضريبية بأنها^(٣): "الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام هذا القانون".

ويتضح من تلك النصوص في التشريعين المصري والأردني أن المكلف بالضريبة في القانون الأردني ملزم بتقديم الإقرار الضريبي قبل نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاؤ الفترة الضريبة التي يحسب على أساسها الضريبة، وفي مصر ألزم القانون المصري كل المكلفين بالضريبة بتقديم الإقرار الضريبي سواء كان المكلف شخص طبيعي أو اعتباري، بيد أن القانون ميز بين ميعاد تقديم الأشخاص الطبيعية والاعتبارية، حيث يجب على الشخص الطبيعي تقديم الإقرار قبل ٤/١ من كل عام، بينما يجب على الأشخاص الاعتبارية تقديم الإقرار قبل ٥/١ أو خلال الأربعة أشهر التالية لانتهاؤ السنة المالية، ويبدو أن أسباب التمييز بين الأشخاص الطبيعية والاعتبارية، تكمن في أن الأشخاص الاعتبارية وبحكم حجم أعمالها تحتاج إلى وقت أطول

(١) المادة (٨٣) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢) المادة (١٧/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٣) المادة الثانية من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

لإعداد حساباتها وتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية على عكس الأشخاص الطبيعية وهو ما لم يأخذ به المشرع الأردني.

أما بالنسبة للمشرع العراقي النص على إلزام كل مكلف بالضريبة بتقديم الإقرار الضريبي، حيث نص القانون على أن^(١):

١- للسلطة المالية أن تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أم لا.

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

ومن خلال النص أعلاه يظهر أن المشرع العراقي قد فرض على المكلف التقدم بالإقرار الضريبي سواء كان مسجلاً أو غير مسجل لدى الإدارة الضريبية، بحيث يجب على المكلف أو وكيله القانوني التقدم بالإقرار إلى دائرة الضريبة التي يقع محل سكن المكلف الضريبي فيها، ويجب ملء الإقرار بالمعلومات والبيانات المطلوبة والتي من خلال يتم تحديد دخل المكلف وتقدير الضريبة، وقد حدد المشرع وجوب تقديم الإقرار قبل اليوم الأول من حزيران، أي إن المكلف يكون له التقدم بالإقرار خلال الفترة من ١/١ من كل سنة إلى ٥/٣١ من السنة نفسها، إما إذا كانت الإدارة الضريبية هي من طلبت من المكلف تقديم الإقرار فيجب تقديمه خلال ٢١ يوم من تاريخ التبليغ أو النشر.

وبالنظر إلى القوانين أعلاه نجد أنها متشابهة في وجوب تقديم الإقرار وان الاختلافات بينها هي اختلافات تنظيمية، وان كنا نميل إلى التشريع العراقي بوصفه أفضلها إذ يعطي فترة خمسة أشهر لتقديم الإقرار وهو مسلك محمود من المشرع العراقي في غير حالة طلب الإدارة بنفسها تقديم الإقرار ونقترح ان تزيد فترة اجابة الادارة من ٢١ يوم الى شهرين حتى يستطيع المخاطب من قبل الادارة الضريبية ان يجمع اوراقه ودفاتره ويراجع بياناته ومستنداته التي سيقدمها الى الادارة.

(١) المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الفرع الثالث

الالتزام بتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية

لا تقتصر الالتزامات الجبائية التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة في إخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط، والقيام بتقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد قانوناً فقط، بل يقع على عاتق المكلف بالضريبة التزاماً مهماً قبل الإدارة الضريبية وهو الالتزام بتقديم التسهيلات اللازمة للإدارة الضريبية^(١)، ذلك لأن الإدارة الضريبية تقوم بالعديد من الأعمال في أثناء عملية الرقابة الضريبية مثل القيام بعملية الاطلاع والتحري والتفتيش على السجلات والبيانات المتعلقة بدخل المكلف بالضريبة، فيكون على المكلف بالضريبة أن يقدم للإدارة الضريبية، أو من يمثلها كل التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمتها في أثناء القيام بأعمالهم والإجابة عن الأسئلة كافة للاستفسار عن أعماله أو غير ذلك، القانون الجزائري والقانون الاردني لم يشيرا لهذا الالتزام.

أما قانون الضريبة على الدخل المصري قد أشار إلى هذا الالتزام بقوله^(٢): "إنه يلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات".

فالنص أعلاه يلزم المكلف بالضريبة باستقبال موظفي الإدارة الضريبية وتمكينهم من القيام بأعمالهم واتخاذ التسهيلات اللازمة نحو ذلك.

أما عند الانتقال للقانون العراقي فقد نص قانون مسك الدفاتر التجارية العراقي على هذا الالتزام بنص صريح حيث نص على أن^(٣): "السلطة المالية، بأمر تحريري، إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف وأنشطته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وإجابته عن جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة"، والمشرع يهدف من تقرير هذا الالتزام والنص عليه

(١) د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي، مصدر سابق، ص ١٩.

(٢) المادة (٩٥) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

التسهيل على الإدارة الضريبية في القيام بأعمالها ووظائفها حتى يتم تقدير دخل المكلف بالضريبية بشكل صحيح وواقعي، ولهذا يجب على المكلف بالضريبة القيام بالتسهيلات اللازمة كافة، وتمكين موظفي الإدارة الضريبية من ربط الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية للممول، ولا يجوز منع موظفي الإدارة الضريبية من الاطلاع على الدفاتر والسجلات، بل يجب على المكلف وعلى الجهات الأخرى توفير كل ما تطلبه الإدارة الضريبية من مستندات وأوراق وسجلات ودفاتر، ولهذا تُعد التشريعات منع موظفي الإدارة الضريبية من القيام بأعمالهم جريمة يعاقب عليها القانون، وبالنظر الى القوانين أعلاه نستنتج ان مسلك القانون المصري والعراقي كان موقفا اكثر من القانون الجزائري والأردني إذ لم ينصوا أو يشاروا إليه، ان نص التشريعيين العراقي والمصري على التزام المكلف بالضريبة باستقبال افراد وموظفي الادارة الضريبية وتقديم العون لهم في انجاز مهمتهم ولا شك ان ذلك يرجع بالفائدة عليه ان بتقديمه تلك التسهيلات فان الربط الضريبي سيكون عادلا ومحايدا وحقيقيا وبناء على ما قدمه هو من تسهيلات لموظفي الادارة الضريبية، وان كننا نقترح على المشرع العراقي ان يحصر الأفراد الذين لهم الحق في الضبطية القضائية والاطلاع على الاوراق والمستندات في افراد بعينهم من الادارة الضريبية يكونون مختصين ومؤهلين لهذا العمل ومحدددين على سبيل الحصر كمأموري الضرائب أو رؤساء المديریات ونوابهم.

الفرع الرابع

الالتزام بدفع الضريبة

يُعد الالتزام بدفع الضريبة هو الالتزام الرئيس الذي تسعى الدولة إلى وضع العديد من الضوابط والالتزامات الأخرى بهدف تحقيقه، فالالتزام بإخطار الإدارة الضريبية ببدء مزاولة النشاط وكذا الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي وغيره من الالتزامات الأخرى قد تم تقريرها لتحقيق هذا الالتزام-سداد الضريبة-.

إذ يُعد الالتزام بدفع الضريبة التزامًا جوهريًا يقع على المكلف بالضريبة، كما أنه التزام متبادل بين كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، حيث يقع على عاتق المكلف وفقًا لهذا الالتزام دفع الضريبة، وهو بالمقابل يضع التزامًا على الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة. والالتزام في مجال الضريبة قد يكون التزامًا عامًا وشاملاً بالنسبة للمكلف، وهو ضرورة الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وهو ما نطلق عليه الواجب الضريبي^(١)، ومثله الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وقد يكون إلزامًا خاصًا فرديًا وهو الالتزام بدفع الضريبة.

وينشأ الالتزام بسداد الضريبة بنشوء الواقعة المنشئة للضريبة، وهي الحدث الذي حدده القانون بقيامه، ينشأ دين الضريبة أو هو النشاط الذي حدده القانون والذي بقيامه ينشأ دين الضريبة.

هذا ويتميز دين الضريبة والذي يجب على المكلف سداده ببعض الخصائص نتناولها في

الآتي:

١- دين الضريبة محمول لا مطلوب:

يتميز دين الضريبة بكونه محمولًا لا مطلوبًا، بمعنى أنه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه إلى الوفاء بدين الضريبة متى استحق موعدها دون انتظار أن تطالب به الإدارة الضريبية^(٢)، فمتى جاء الموعد المحدد قانونًا لسداد دين الضريبة وجب على المكلف الذهاب إلى الإدارة الضريبية والقيام بسداده، في التشريع الجزائري لم يشير بصورة واضحة الية أما نصوص

(١) د. رباح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٥١.

(٢) محمد يوسف أسعد، تعديل القرار بقانون رقم (٨) وأثره على الالتزام الضريبي للمكلفين، مصدر سابق، ص ١٨.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

القانون المصري كانت أكثر وضوحًا للنص على تلك القاعدة، حيث نص القانون المصري على أن^(١): "يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر المصلحة وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين".

وقد أكدت النصوص القانونية ذلك فوجد المشرع الأردني قد نص على أن^(٢): "يلتزم المكلف بدفع رصيد الضريبة المستحقة قبل نهاية الشهر الرابع من الفترة التالية للفترة الضريبية". كما نص القانون العراقي على أن^(٣): "يجب على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطأً بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها، ويُعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغًا له بالدفع".

فالنصوص أعلاه تجعل دين الضريبة محمولًا لا مطلوبًا، أي إنه واجب الأداء في مقر الإدارة الضريبية وفي موعد استحقاق ذلك الدين، دون حاجة إلى مطالبة أو غير ذلك، ولذلك لا تلتزم الإدارة الضريبية بتتبيه المكلف لدفع الضريبة المستحقة عليه، ويحق لها مباشرة إجراءات التحصيل دون أن يُعد ذلك مخالفة للقانون، إلا أن الإدارة تنبه المدين إلى تسديد دين الضريبة بقصد التيسير على المكلف بالضريبة.

٢- مبدأ الدفع ثم المعارضة:

كذلك من الخصائص التي تميز دين الضريبة أنه واجب السداد على الرغم من المنازعة في صحته، أو في مقداره، حيث إن المنازعة أو الطعن بفرض الضريبة لا يترتب عليه تأجيل تحصيل الضريبة لحين الفصل بالمنازعة، فالمبدأ المتبع في القوانين الضريبية أن دين الضريبة واجب الأداء على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره^(٤)، ويطلق على هذا المبدأ الدفع ثم المعارضة.

وقد تناولت القوانين الضريبة النص على هذا المبدأ، إلا أن قانون الإجراءات الجبائية الجزائري قد نص على إمكان طلب تأجيل الدفع حتى الفصل في النزاع، حيث نص على أن: "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في

(١) المادة (١٠٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (١٨/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٣) المادة (٤٤) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

(٤) د. عادل العلي، التزامات المكلف وفقا لقانون ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص ٥٨.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

المواد (٧٢)، (٧٣)، (٧٥) من هذا القانون، في صحة مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجى القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى^(١)، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها".

ومن خلال النص أعلاه يظهر أن الأصل أن المنازعة في مقدار الضريبة أو في صحتها لا يوقف سدادها، بيد أن المشرع الجزائري قد قرر استثناء من هذا الأصل جواز وقف سدادها إذا طلب المكلف ذلك وقدم ضمان يكفي لتحصيل الحقوق المتنازع عليها. أما عند الانتقال إلى القانون المصري فقد نص على أن^(٢): "تكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة".

أما القانون الأردني اشارة إلى هذا المبدأ حيث نص على أن^(٣): "يلتزم المكلف بدفع الضريبة والغرامات والمبالغ الأخرى المسلم بها تحت طائلة رد الاعتراض شكلاً". كذلك لم يخرج المشرع العراقي عن هذا الإطار حيث قرر هذا المبدأ بنص صريح بقوله^(٤): "لا ينظر في اعتراض المكلف ما لم يدفع الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الاعتراض". فحتى يتم قبول الاعتراض المقدم من المكلف لا بد من دفع الضريبة أولاً مما يؤكد أن الاعتراض لا يوقف سداد الضريبة المستحقة على المكلف.

ويهدف هذا المبدأ إلى رعاية حقوق الخزنة العامة والحيلولة دون تهرب المكلف بالضريبة عن سدادها بمواعيدها المحددة، خاصة بالنسبة لمن يتقدم منهم بطعون أو تظلمات على غير أساس من القانون أو الواقع من ناحية، وحتى تتمكن الدولة من تحصيل الأموال اللازمة لتمويل نفقاتها وتحقيق أهدافها المختلفة من ناحية أخرى.

(١) المادة (١/٧٤) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦-١٤، بتاريخ ٢٨/١٢/٢٠١٦.

(٢) المادة (١٢٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٣/٣٣) د) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٤) المادة (٣/٣٣) قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

٣- عدم جواز المقاصة مع دين الضريبة:

تُعرف المقاصة بأنها^(١): "طريق من طرق انقضاء الالتزام تتحقق عندما يصبح شخصان كل منهما دائئاً ومدينًا للآخر في الوقت نفسه، فينقضي الدينان في حدود الأقل منهما مقداراً". هذا ومن الملاحظ أن غالبية القوانين الضريبية لم تتضمن قواعد خاصة لتنظيم عملية إجراء المقاصة في دين الضريبة، 'بَعْدَ المقاصة أحد أسباب انقضاء الالتزام بدين الضريبة، لهذا اتجه أغلب الفقه ، إلى القول بعدم جواز إجراء المقاصة في دين الضريبة، لأن الأحكام المقررة لإجراء المقاصة في القانون المدني لا تتوافق مع واقع الحال في دين الضريبة، لأنهما لا يتمثلان في المحل، كما لا يمكن الحجز على الديون المستحقة على الدولة، كما ينعدم التكافؤ بين دين الدولة الممتاز وبين دين الفرد، كما لا يمكن إجبار الدولة على الوفاء بالديون المستحقة بعكس الحال بالنسبة للديون المستحقة على الأفراد.

(١) د. عبد الرحمن أحمد جمعة، أحكام الالتزام، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ٢٠٠٦، ص ٥٢٦.

المطلب الثاني

الالتزامات المحاسبية

يقع على عاتق المكلف بالضريبة بجانب الالتزامات الجبائية والتي سبق لنا ذكرها بعض الالتزامات الأخرى، وتلك الالتزامات تتعلق بالجانب المحاسبي، وتتمثل تلك الالتزامات في إلزام المكلف الذي له صفة التاجر بمسك الدفاتر التجارية بما يتناسب مع أحكام القانون التجاري والنظام المالي المحاسبي^(١).

وسنتناول هذه الالتزامات من خلال فرعين؛ سنتناول في الفرع الأول الالتزام بمسك الدفاتر التجارية، وفي الفرع الثاني سنتناول وجوب الاحتفاظ بالدفاتر التجارية لمدة معينة، وكما يلي:

(١) فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مصدر سابق، ص ٤١.

الفرع الأول

الالتزام بمسك الدفاتر التجارية

من الالتزامات التي تقع عاتق المكلف بالضريبة والذي يكون له صفة التاجر مسك الدفاتر التجارية، حيث يلتزم المكلف بمسك بعض الدفاتر لكي تتحقق الإدارة الضريبية من صدق المعلومات المثبتة في الإقرار وصحتها^(١)، ومن ثمَّ يلتزم المكلف بتقديمها عند طلب الإدارة الضريبية منه ذلك.

ويُعرف الدفتر التجاري بأنه^(٢): "الشيء الذي يقيد فيه التاجر معاملاته التجارية بهدف تحديد مركزه المالي بطريقة واضحة".

سنتناول بيان الدفاتر التجارية التي يقع على المكلف بالضريبة مسكها، في القوانين المقارنة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: في القانون الجزائري:

أزم القانون الجزائري المكلف بالضريبة بمسك دفاتر تجارية، حيث نص على أن: "يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط تأدية الخدمات، حيازة دفتر يومي، يتم ضبطهم يومًا فيومًا وتقيد فيه التفاصيل الخاصة بإيراداتهم المهنية، ويتم تقديمهم عند كل طلب من الإدارة الجبائية"^(٣)، وقد تناول قانون التجارة النص بيان هذه الدفاتر بالتفصيل.

١- دفتر اليومية:

أذ إشارة إلى أن التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية، يتم فيه قيد جميع المعاملات التي يجريها التاجر من بيع وشراء وإيجار وكل مسحوباته الشخصية -المصرفات- ويتم ذلك بشكل تفصيلي ودقيق، عندما نص على أن^(٤): "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم

(١) د. رباح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥٩ - ٦٠.

(٢) د. عبد القادر العطير، الوسيط في شرح القانون التجاري الأردني، دار الشروق، عمان، ط١، الأردن ١٩٩٣، ص ١٣٨.

(٣) المادة (١) من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدل طبقاً للقانون المتضمن قانون المالية لعام ٢٠١٧ رقم ١٦ - ١٤، بتاريخ ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦.

(٤) المادة (٩) من قانون التجارة الجزائري لعام ١٩٧٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

بإمساك دفتر لليومية يقيد فيها يوماً فيوماً عمليات المقاوله وأن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ بالوثائق كافة التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً".
والحكمة من قيد المصروفات الشخصية تظهر في حالة إفلاس التاجر ، إذ من الممكن عدّ التاجر مفلساً بالتقصير إذا كان ينفق على حياته الشخصية مبالغ لا تتناسب مع حالة تجارته ومركزه المالي.

٢- دفتر الجرد:

اذ إشارة الى ان التاجر القيام بعملية جرد سنوية لأصوله وخصومه كافة، وما يملكه من بضائع وما عليه من ديون وما حققه من أرباح أو خسائر وبيان الميزانية العامة للتاجر^(١)، ويتم قيد كل هذه البيانات في دفتر يكون مختص بالجرد السنوي، وذلك من خلال نص المادة (١٠) من القانون أذ نصت على أن^(٢): "يجب عليه أيضاً أن يجرى سنوياً جرداً لعناصر أصوله وخصوم مقاولته وأن يقفل حساباته كافة بقصد حساب الميزانية وحساب الخسائر والأرباح، وتتسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد".

ثانياً: في القانون المصري:

كما هو الحال في القوانين السابقة فإن المشرع المصري يلزم التاجر المكلف بالضريبة بمسك عدد من الدفاتر التجارية، حيث نص القانون على أن: "يلتزم الممولون الآتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

١- الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيّاً، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه.

(١) مؤيد سلطان نايف، الدفاتر التجارية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن ٢٠١٥، ص ٦٢.

(٢) المادة (١٠) من قانون التجارة الجزائري لعام ١٩٧٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

٢- الشخص الاعتباري^(١)، الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

هذا وقد تناول قانون التجارة النص على هذه الدفاتر وبيانها، حيث نص على أنه^(٢): "على كل تاجر يجاوز رأس ماله المستثمر في التجارة عشرين ألف جنيه أن يمسك الدفاتر التي تستلزمها طبيعة تجارته وأهميتها وعلى وجه الخصوص دفتر اليومية والجرد بطريقه تكفل بيان مركزه المالي وماله من حقوق وما عليه من ديون متعلقة بالتجارة".

فالنص أعلاه يوضح أن التاجر ملزم بمسك دفترين على الأقل وهما دفتر اليومية

والجرد.

ثالثاً: في القانون الأردني:

لقد أوجب القانون الأردني على التاجر المكلف بالضريبة أن يمسك عددًا من الدفاتر التجارية، حيث نص على أن^(٣): "يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصداقاً عليها من محاسب قانوني"، وقد تناول قانون التجارة بيان هذه الدفاتر.

كما هو الحال في القانون الجزائري أوجب المشرع على التاجر الأردني أن يمسك دفتر لليومية، حيث نص القانون على أن: "يجب على كل تاجر أن ينظم على الأقل الدفاتر الثلاثة الآتية:

١- دفتر اليومية:

ويجب أن يقيد فيه يومًا فيومًا جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى عمله التجاري^(٤)، وأن يقيد بالجملة شهرًا فشهرًا النفقات التي أنفقتها على نفسه وأسرته".

٢- دفتر صور الرسائل:

كذلك ألزم المشرع الأردني التاجر بأن يمسك دفتر صور الرسائل والذي يتم فيه نسخ جميع الرسائل والبرقيات التي يرسلها، كما يحفظ به ويرتب الرسائل أو البرقيات التي يتلقاها^(٥).

(١) المادة (١/٧٨، ٢) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

(٢) المادة (٢١) من قانون التجارة المصري رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ وتعديلاته

(٣) المادة (٢٣/أ) من قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.

(٤) المادة (١٦/أ) من قانون التجارة الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٦ وتعديلاته.

(٥) المادة (١٦/ب) من قانون التجارة الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٦ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

وتظهر أهمية احتفاظ التاجر بمراسلاته أن معظم المعاملات التجارية تقع عن طريق المراسلات والبرقيات، بحيث يمكن الاعتماد عليها في إثبات هذه المعاملات، ويمكن في الوقت الحاضر استخدام آلات النسخ السريع أو تصوير نسخ من هذه المراسلات والبرقيات والمستندات الاحتفاظ بها في ملف خاص، بل إن تخزين هذه المراسلات في جهاز الحاسوب يغني عن هذا الدفتر.

٣- دفتر الجرد والميزانية:

أوجب المشرع الأردني^(١)، أن يمسك التاجر بدفتر خاص للجرد والميزانية ويتم في هذا الدفتر جرد جميع أعمال التاجر وميزانيته لمرة واحدة سنوياً.

رابعاً: في العراق:

تناول القانون العراقي النص على إلزام التاجر على مسك عدد من الدفاتر وتولى قانون نظام مسك الدفاتر التجارية النص عليها، حيث نص على أن: "يجب على التاجر أن يكون لديه عدد من الدفاتر وهي دفتر اليومية العام^(٢)، دفتر الأستاذ العام، دفاتر المخزنية، محافظ المراسلات والمستندات الأخرى". فإن التاجر في العراق ملزم بمسك الدفاتر الآتية:

١- دفتر اليومية العام:

وهو ذلك الدفتر الذي يتم فيه قيد الأعمال اليومية كافة للتاجر من بيع وشراء ومصاريف وغير ذلك كما تم بيانه مسبقاً.

٢- دفتر الأستاذ العام^(٣):

هو من الدفاتر المهمة بالنسبة للتاجر حيث يتم عن طريقة تبسيط العمليات التجارية المختلفة، وتظهر فيه النتائج النهائية لتحركات عناصر المشروع، فهو صورة نهائية لحالة المشروع.

(١) المادة (١٦/ج) من قانون التجارة الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٦ وتعديلاته

(٢) المادة (١/١) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

(٣) د. على سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ط١، ١٩٩١،

٣- دفاتر المخزنية:

مثل دفتر المواد الأولية ودفتر البضاعة تامة الصنع ودفتر البضاعة التي تم شراؤها لغرض البيع وغيرها.

٤- محافظ المراسلات والمستندات الأخرى:

وهو أشبه بدفتر الصور الذي نص عليه القانون الأردني بحيث يتم فيه نسخ صور المراسلات والبرقيات وغيرها من المستندات.

ويجب أن تكون جميع الدفاتر التي يمسكها التاجر منظمة ومؤرخة، وخالية من كل شطب أو حك أو تحشية أو فراغ لا تسمح به أصول مسك الدفاتر، ويكون للمكلف أن يمسك بدل الدفاتر المحددة أعلاه دفاتر إلكترونية وفق الشروط والطريقة التي يحددها القانون.

وباستعراض تلك النصوص القانونية المقارنة نجد ان القوانين في مجملها تنظم تلك الدفاتر التي يجب على التاجر مسكها للجرد العام والميزانية والبيانات التي على اسائها تربط الضريبة ويستطيع موظفي الادارة الضريبية ان يربطوا الضريبة بناء عليها وهي من الامور التنظيمية الي يستقل بها كل مشرع حسب الحاجة في دولته.

مما تقدم نلاحظ أنه، لأغراض الرقابة الضريبية وعملية التحصيل الضريبي، على المكلف الضريبي أن يحتفظ، بدفتر اليومية العام، وأي دفتر يومية مساعد تقتضيه طبيعة التعامل، كدفتر يومية الصندوق، ويومية المشتريات ويومية المبيعات، وغيرها، وان تكون هذه الدفاتر لأغراض الرقابة الضريبية خالية من اي شطب أو حك أو فراغ أو تحشية. ومن هنا يبرز دور الرقابة الضريبية في حماية المكلف الضريبي بصورة غير مضرّة بالخزينة العمومية للدولة.

الفرع الثاني

وجوب الاحتفاظ بالدفاتر التجارية لمدة معينة

يتفرع عن الالتزام بوجود مسك المكلف بالضريبة للدفاتر التجارية التي تنص عليها القوانين في كل دولة، التزام آخر يتمثل في وجوب الاحتفاظ بتلك الدفاتر لمدة معينة تتناول القوانين الضريبية تحديدها^(١)، بحيث لا يحق للمكلف بالضريبة إتلاف هذه الدفاتر أو التصرف فيها بأي شكل كان دون إذن من الإدارة الضريبية إلا بعد مرور المدة المحددة في القانون، هذا وتختلف المدة التي يجب على المكلف بالضريبة بالاحتفاظ فيها بالدفاتر التجارية من تشريع إلى آخر، سنتناول بيان هذه المدة في القوانين محل المقارنة:

أولاً: في القانون الجزائري:

تولى القانون الجزائري النص على وجوب التزام المكلف بالضريبة بمسك الدفاتر التجارية لمدة عشر سنوات، حيث نص القانون على أن^(٢): "يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين (٩)، (١٠) لمدة عشر سنوات".

فالمادة اعلاه تلزم التاجر بحفظ دفاتر اليومية والجرد والتي نصت عليهما المادة الثامنة والتاسعة من هذا القانون لمدة عشر سنوات، ومدة العشر سنوات ليست مدة تقادم وليست لها صلة بتقادم أو بقاء الحقوق المقيدة في الدفاتر، وإنما هي حد زمني يلزم فيه القانون التاجر بمسك هذه الدفاتر خلال هذه المدة، ويكون من حق الإدارة الضريبية وغيرها طلب الدفاتر أو الاطلاع عليها خلال هذه المدة.

كما يعتد بالدفاتر كدليل أمام القضاء خلال هذه المدة، أما بعد مرور العشر سنوات تقوم قرينة بسيطة أن التاجر قد أعدم دفاتره، ويستطيع أن يقدم دفاتره لإثبات حقه بعد انقضاء هذه المدة أيضاً دون أن تنقص من قيمة الدفاتر في الإثبات.

(١) د. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية، مصدر السابق، ص ٢٨٢.

(٢) المادة (١٢) من قانون التجارة الجزائري لعام ١٩٧٥ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

ثانياً: في القانون المصري:

تناول المشرع تحديد مدة الالتزام بوجود الاحتفاظ بالدفاتر التجارية بالنسبة للمكلف بالضريبة لمدة خمس سنوات، حيث نص القانون على أن^(١): "يلتزم الممول بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مقره طوال الفترة المنصوص عليها في المادة (٩١) من هذا القانون".

فالمادة أعلاه نصت على أن مدة الالتزام بحفظ الدفاتر بالنسبة للمكلف يكون طول الفترة المنصوص عليها في المادة (٩١) من القانون، وبالرجوع إلى هذه المادة نجد أنها نصت على أن^(٢): "في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة".

مما تقدم يظهر أن المشرع المصري جعل مدة الالتزام بحفظ الدفاتر التجارية خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، وتكون المدة ست سنوات إذا المكلف متهرباً من سداد الضريبة، وكان من الأفضل أن يجعل المشرع تلك المدة تبدأ من تاريخ الإشعار الخطي بنتيجة التقدير الإداري بعد المكلف هنا قد تخلف عن تقديم الإقرار الضريبي خلال المدة المحددة، ومن ثمّ فلا يصح معاملته أسوة بالمكلف الملتزم والذي قدّم إقراره الضريبي في مواعده القانوني.

ثالثاً في القانون الأردني:

لقد تناول القانون الأردني تحديد مدة التزام المكلف بالاحتفاظ على الدفاتر التجارية لمدة أربع سنوات، حيث نص القانون على أن^(٣):

يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية اللازمة لتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه شريطة أن تكون معدة وفق معايير المحاسبة الدولية ومدققة ومصداقاً عليها من محاسب قانوني وبالاحتفاظ بها لمدة أربع سنوات تبدأ من آخر تاريخ من التواريخ الآتية:

(١) المادة (٧٨) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٩١) من قانون الضريبة على الدخل المصري.

(٣) المادة (٢٣/أ) من قانون التجارة الأردني رقم (١٢) لسنة ١٩٩٦ وتعديلاته.

الفصل الثالث: مركز المكلف الضريبي في إطار الرقابة الضريبية

١- تاريخ انتهاء الفترة الضريبية التي تم تنظيم السجلات والمستندات فيها.

٢- تاريخ تقديم الإقرار الضريبي.

٣- تاريخ تبليغ الإشعار بنتيجة قرار التقدير الإداري.

فالمشرع قد حدد المدة بأربع سنوات ولكن يُعاب عليه أنه وضع تواريخ عدة لبداية مدة الالتزام بالمحافظة بالدفاتر، مما يستدعي تعديل هذه المادة ويتم وضع تاريخ محدد لبداية هذا الالتزام، وليكن تاريخ تبليغ الإشعار بنتيجة قرار التقدير الإداري بعدّه آخر مرحلة في مراحل العملية الضريبية التي تحلقها سداد الضريبة.

رابعاً: في القانون العراقي:

بالرجوع إلى التشريع العراقي نجد أن المشرع قد جعل مدة إلزام المكلف بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات التجارية لمدة سبع سنوات تبدأ من انتهاء السنة الحسابية، حيث نجد القانون قد نص على أن^(١): "لا يحق للمكلف إتلاف الدفاتر والمستندات والمراسلات الواردة في هذا النظام أو التصرف بها بأي شكل ما لم يحصل على موافقة السلطة المالية بطلب تحريري إلا إذا مضت عليها مدة تزيد على سبع سنوات من انتهاء السنة الحسابية التي تعود لها المكتسبة تقديراتها الدرجة القطعية".

والنص على ضرورة إلزام التاجر المكلف بالضريبة لمدة من الزمان في قوانين مختلف يدل على الأهمية التي تتمتع بها الدفاتر في المجال الضريبي، حيث تسهم تلك الدفاتر بشكل كبير في تحديد الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة، وهو امر تنظيمي يختلف من تشريع الى تشريع حسب ما تحتاج اليه الادارة الضريبية وينظمه قانوني الشركات والقانون التجاري. مما تقدم نلاحظ أنه، لأغراض الرقابة الضريبية وعملية التحصيل الضريبي، على المكلف الضريبي أن يحتفظ، بدفتر اليومية العام، وأي دفتر يومية مساعد تقتضيه طبيعة التعامل، كدفتر يومية الصندوق، ويومية المشتريات ويومية المبيعات، وغيرها، وان تكون هذه الدفاتر لأغراض الرقابة الضريبية خالية من اي شطب أو حك أو فراغ أو تحشية. ومن هنا يبرز دور الرقابة الضريبية في حماية المكلف الضريبي بصورة غير مضرّة بالخزينة العمومية للدولة.

(١) المادة (١/٥) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.

خلاصة الفصل

علمنا أن المكلف بالضريبة يتمتع ببعض الحقوق والضمانات الشخصية مثل الحق في عدم إفشاء أسرارته، والحق في التنقل، كما يتمتع ببعض الحقوق المالية مثل الإعفاءات والسماحات الضريبية، والحق في خصم -المصروفات- والخسائر من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة، وإلى جانب تمتع المكلف بهذه الحقوق والضمانات في مواجهة الإدارة الضريبية، فإنه يتمتع ببعض الحقوق الإجرائية والقضائية التي تكفل عدم تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطاتها، بحيث يكون للمكلف بالضريبة الحق في الاعتراض على التقدير الضريبي الصادر من جهة الإدارة الضريبية، بحيث يتم تسوية النزاع قبل اللجوء إلى الجهات القضائية، فإذا لم يحقق الاعتراض المقدم من قبل المكلف بالضريبة النتائج التي يسعى المكلف إليها كان لها الحق في اللجوء إلى القضاء، ولا تقتصر القوانين الضريبية بتناول النص على حقوق المكلفين بالضريبة وضماناتهم، بوصف المكلف أحد أطراف العلاقة الضريبية، بل تفرض عليه التزامات قانونية يتوجب عليه الالتزام بها، لهذا تتجه القوانين إلى النص على الحقوق والالتزامات وذلك لتوضيح حدود العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، بحيث يتم بيان سلطات والتزامات الإدارة الضريبية كافة، إلى جانب بيان حقوق والتزامات المكلف بالضريبة، حيث إن التزام المكلف بسداد الضريبة ليس هو الالتزام الوحيد الذي يقع على عاتقه، بل هناك التزامات أخرى يجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها واحترامها وإلا تعرض للمسؤولية القانونية.

الخاتمة

الخاتمة

انتهينا بفضل الله - سبحانه وتعالى - من إتمام هذه الدراسة الموسومة بالرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي، واستعرضنا فيها ما يتعلق بموضوعها من أحكام في القوانين الجزائرية والأردنية والمصرية والعراقية، واتضح لنا - في حقيقة الأمر - بعد الانتهاء من هذه الدراسة كيف أن موضوعها غاية في الأهمية؛ إذ تُعدُّ الضرائب أحد أهم الموارد الرئيسية في الدولة، لذا سعت القوانين المختلفة إلى وضع الوسائل والآليات والسلطات للإدارة الضريبية، بما يمكّن هذه الأخيرة من تحقيق هدفها المنشود وتحصيل الأموال الضريبية كافة من المكلفين، والقضاء على جرائم الغش والتهرب الضريبي وغيرها من المعوقات الأخرى التي تواجه الإدارة الضريبية في أثناء مباشرة أعمالها.

وكل ذلك يظهر الدور المهم الذي تحققه الرقابة الضريبية، حيث تشكل الأداة القانونية في يد الإدارة الضريبية التي تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين بالضريبة، والعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها، بما يضمن استرجاع العديد من الحقوق والمبالغ الضريبية للخزانة العامة في الدولة.

هذا وقد أسفر البحث في هذا الموضوع عن مجموعة من النتائج والتوصيات نودّ في الخاتمة أن نبينها، وسنسرّد في البداية ما توصلنا إليه من نتائج، ثم نتبعها بما نريد أن نُدلي به من توصيات، وكانت هذه النتائج والتوصيات كالتالي:

أولاً: الاستنتاجات

لقد توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

١- إن الرقابة الضريبية هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتحقق من صحة التصريحات المُقدّمة من قبل المكلفين وتصحيح الأخطاء المرتكبة بقصد أو دون قصد في إطار قوانين معينة بقصد المحافظة على المال العام، من خلال مكافحة الغش والتهرب الضريبي.

٢- إن عملية الرقابة الضريبية تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف في النواحي المحاسبية والقانونية، وكذلك النواحي الاقتصادية والاجتماعية في الدولة.

- ٣- إن التحصيل الضريبي - هو مجموعة من الإجراءات القانونية والفنية التي يقوم بها موظفو الإدارة الضريبية بغاية تحصيل الضرائب وجمعها من المكلفين طبقاً لما هو مفروض عليهم بالقانون، ومن ثمّ نقل ملكية تلك الأموال إلى الخزانة العامة في الدولة.
- ٤- إن القوانين في الدول -محل المقارنة- قد منحت الإدارة الضريبية العديد من الصلاحيات والسلطات مثل تلقي البلاغات عن الجرائم الضريبية والقيام بالتحري والاطلاع والبحث والتفتيش عن المعلومات والمستندات التي تحدد الدخل الحقيقي للممول وغيرها من السلطات الأخرى، والتي تسهم بحق في مكافحة الغش والتهرب الضريبي وسد كل منافذه.
- ٥- تناولت القوانين الضريبية النص على العديد من الحقوق والضمانات للمكلفين بالضريبة، والتي تسهم بشكل كبير في حمايتهم من أي تعسف أو إساءة لاستعمال السلطات من جانب الإدارة الضريبية وبما يحقق التوازن بين أطراف العلاقة الضريبية.
- ٦- تؤثر جرائم الغش والتهرب الضريبي سلباً في المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي في الدولة.
- ٧- إن تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة من الإجراءات المهمة التي يجب اتخاذها للتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

ثانياً: التوصيات

- تتمثل أبرز التوصيات التي نودّ أن نُوصي بها في ختام هذه الدراسة في الآتي
- ١- يستدعي تعديل القوانين الضريبية بما يتماشى مع الأسس والمبادئ الحديثة بسبب، عدم تحديد النصوص الضريبية التي تعالج تفاصيل الرقابة الضريبية، وأشكالها، وإجراءاتها مقارنة مع التطور الحاصل في باقي تشريعات الدول الأخرى.
- ٢- نقترح تشكيل قضاء ضريبي في العراق أسوة بالأردن.
- ٣- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير الضريبة وتحصيلها بما يحقق المرونة والسهولة في القيام بتلك الإجراءات.
- ٤- يجب العمل على تطوير الإدارة الضريبية بالوسائل التكنولوجية الحديثة والتي تسهم في حفظ البيانات وتسجيلها ومراجعتها وإنشاء سجلات ضريبية إلكترونية لدى تلك الإدارات

- الضريبية، بما يسهم في القيام بأعمالها بدقة وإتقان ويتفادى وقوع الأخطاء المادية والمحاسبية.
- ٥- يجب العمل على الاهتمام بموظفي الإدارة الضريبية من خلال رفع مستواهم العلمي والمهني من خلال الدورات التدريبية، وإطلاعهم على جميع المستجدات والتعديلات التي تطرأ من حين لآخر على القوانين المتعلقة بالضريبة.
- ٦- يلزم إيجاد آلية قانونية وفعلية تحقق التنسيق بين الإدارة الضريبية وغيرها من الإدارات والمؤسسات الأخرى في الدولة، من أجل تزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات والتوضيحات حول نشاط وممتلكات المكلفين بالضريبة.
- ٧- يجب العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين، عن طريق وسائل الصحافة والإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، والقيام بالندوات الثقافية والدينية والاجتماعية في المؤسسات والجامعات والنقابات وغيرها من الأماكن الأخرى، والتي تحت على أداء الواجب الضريبي وترفع الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.
- ٨- يجب تعديل العقوبات الجزائية المقررة في حالات الغش والتهرب الضريبي وتشديد تلك العقوبات بما يحقق فكرة الردع العام والخاص ويسهم في القضاء على تلك الجرائم الضريبية.
- وفي ختام توصياتنا نأمل أن تؤخذ هذه التوصيات في الحسبان من قبل السلطات المعنية، خاصة وأن الإصلاحات الضريبية في الوقت الحالي تولى أهمية كبرى لزيادة التحصيل الضريبي بمحاولة الرفع من كفاءة الرقابة الضريبية.

المصادر والمراجع

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: المعاجم والكتب

١. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٩.
٢. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة العاشرة، ٢٠١٦.
٣. إعاد حمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، الطبعة السابعة، الأردن ٢٠١٠.
٤. إيهاب عبد المطلب، أوجه البطلان في إجراءات التحقيق الابتدائي، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، الطبعة الأولى ٢٠١٥.
٥. الجندي حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
٦. العرابي، المبادئ الأساسية للإجراءات الجنائية، الجزء الأول، مطبعة لجنة التأليف والنشر، القاهرة، ١٩٥١.
٧. العلي عادل، المالية العامة والقانون المالي الضريبي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، ٢٠١١.
٨. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الكتاب الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
٩. حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، مطبعة عصام، بغداد، ١٩٨٨.
١٠. حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، ١٩٩٨.
١١. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، كلية القانون جامعة الفلوجة، الطبعة الثالثة، العراق، ٢٠١٧.

١٢. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الخامسة ٢٠٠٥م.
١٣. رمسيس بنهام، الإجراءات الجنائية تأصيلًا وتحليلًا، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٤.
١٤. رمضان محمد بطيخ، تزايد دور السلطة التنفيذية وأثره على الديمقراطية، دار الفكر العربي، القاهرة، طبعة ١٩٨٨.
١٥. سامح السيد جاد، شرح قانون الإجراءات الجنائية، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، ٢٠٠٨.
١٦. سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجنائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر ١٩٨٦.
١٧. سيروان عدنان ميرزا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، ط ١، عام ٢٠٠٨.
١٨. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار الأوائل للنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
١٩. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، العراق، ٢٠١٠.
٢٠. عبد الأمير العكيلي، د. سليم إبراهيم حربة، أصول المحاكمات الجنائية، الجزء الأول، بغداد، دون ناشر وتاريخ.
٢١. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، القاهرة، ١٩٨٤.
٢٢. عبد الرحمن أحمد جمعة، أحكام الالتزام، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.
٢٣. عبد القادر العطير، الوسيط في شرح القانون التجاري الأردني، دار الشروق، عمان، الطبعة الأولى، الأردن ١٩٩٣.
٢٤. عثمان خليل، القانون الدستوري، مطبعة مصر، القاهرة، الطبعة الأولى ١٩٥٦م.

٢٥. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٦.
٢٦. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة، مطبعة مزوار، الجزائر، سنة، ٢٠٠٩.
٢٧. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، جامعة الإسكندرية، مصر، ١٩٨٩.
٢٨. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، ٢٠٠٨.
٢٩. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للنشر، بوزريعة، الطبعة الثالثة، الجزائر ٢٠٠٣.
٣٠. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، ٢٠١١.
٣١. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار المجد، عمان، الأردن، دون طبعة وتاريخ.
٣٢. قبس البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، دار المناهج للنشر والتوزيع، جامعة الموصل، العراق، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.
٣٣. كوادر عبيد محمد صالح، الرقابة السابقة واللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، القاهرة، ٢٠١٧.
٣٤. مازن ليلو راضي، القضاء الإداري، القضاء الإداري، دراسة لأسس ومبادئ القضاء الإداري في العراق، جامعة بغداد، العراق، ٢٠١٣.
٣٥. مأمون سلامة، شرح قانون العقوبات، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثالثة، ١٩٩٠.
٣٦. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، الطبعة الأولى، لبنان، بيروت، عام ٢٠٠٥.
٣٧. محمد رفعت عبد الوهاب، القضاء الإداري، الكتاب الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بيروت، الطبعة الأولى ٢٠٠٥.
٣٨. محمد علي علوية، مبادئ في السياسة المصرية، دار الكتب المصرية، عام ١٩٤٢.

٣٩. محمد عودة الجبور، الاختصاص القضائي لمأمور الضبط القضائي، دراسة مقارنة، دار العربية للموسوعات، بيروت، ١٩٨٦.
٤٠. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، القسم الأول، المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٩٧.
٤١. منصور بن عبد العزيز، مبادئ التحقيق الجنائي، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
٤٢. منور أو سرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، ٢٠٠٩.
٤٣. موفق سمور علي، الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠١.
٤٤. ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، ٢٠٠٤.
٤٥. ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الطبعة الأولى، الجزائر ٢٠١١.
٤٦. نبيل إبراهيم سعد، المدخل إلى القانون (نظرية الحق)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى ٢٠١٠ م.
٤٧. نعمان أحمد الخطيب، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري، دار الثقافة، الأردن، الطبعة السابعة، ٢٠١١.
٤٨. نواف كنعان، مبادئ القانون الدستوري في الأردن، دار ثراء للنشر، عام ٢٠١٣.

ثالثاً: الرسائل والأطاريح

٤٩. أحمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس، كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية، العراق ٢٠١٧.
٥٠. أسماء كرايمية، الجمعي سلامة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، الجزائر ٢٠١٧.

٥١. إغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب وضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق بجامعة عبد الرحمان ميرة، الجزائر ٢٠١٥.
٥٢. بن يوسف صهيب، عبد السلام محمد، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة الجبالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر ٢٠١٧.
٥٣. بوقلية محي الدين، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠١٤.
٥٤. بوكموش سيلية، دور الرقابة الجبائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير - جامعة عبد الرحمان ميرة، الجزائر، ٢٠١٧.
٥٥. جربتلي نجبية، فاعلية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي، دراسة حالة في مركز الضرائب، أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، سنة ٢٠١٧ - ٢٠١٨.
٥٦. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٢.
٥٧. جودي محمد رياض، دور الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، الجزائر ٢٠١٣.
٥٨. حداد زكرياء، الرقابة الجبائية ومساهماتها في التحصيل الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة العربي بن مهدي، الجزائر، ٢٠١٧.
٥٩. حدوش إبراهيم، دراسة قواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، رسالة ماجستير، جامعة عبد الحميد بن باديس، الجزائر، ٢٠١٨.
٦٠. حسام أحمد فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، العام الجامعي، ٢٠٠٨.

٦١. حساوي سليمة، يحي حنان، الآليات القانونية للتحصيل الجبري للضريبة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق بجامعة زيان عاشور، الجزائر، ٢٠١٧.
٦٢. حمداوي آمنة، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، ٢٠١٨.
٦٣. حميد بو زيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، ٢٠٠٧.
٦٤. حياة تيسوكاي، صبرينة سعودي، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، الجزائر، العام الجامعي ٢٠١٣-٢٠١٤ م.
٦٥. خلاف علاء الدين، حمودة وحيدة، إجراءات التحصيل للضرائب المباشرة ومنازعاتها، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، جامعة ٨ ماي، الجزائر ٢٠١٦.
٦٦. دواوي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، الجزائر، ٢٠٠٦.
٦٧. عادل نوادي، الضمانات الدستورية الممنوحة لمكلفين بالضريبة في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم القانونية تخصص دستوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، العام الجامعي ٢٠١٦-٢٠١٧.
٦٨. عطا بتواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة مستغانم، الجزائر، ٢٠١٨.
٦٩. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص تحولات الدولة، كلية الحقوق جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العام الجامعي ٢٠١٠.

٧٠. عمر علي ذياب مساعدة، مدى تأثير الاعتراض كمرحلة متقدمة من مراحل التقدير في دائرة ضريبة الدخل في الأردن على التحصيلات الضريبية، رسالة ماجستير منشورة في الجامعة الأردنية، ٢٠٠٣.
٧١. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، دراسة حالة بولاية باتنة، فرع اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠٠٣-٢٠٠٤.
٧٢. فاطمة بنت أحمد ولد عبدالله، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وتطبيقها في التشريع الموريتاني، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، عام ١٩٩١.
٧٣. فريدة زياتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق جامعة محمد بوقرة، الجزائر ٢٠١٢.
٧٤. مجد الدين سليمان، سلطة النيابة العامة في التحري، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان، السودان، ٢٠٠٠.
٧٥. محمد عبد الحليم عمر، الرقابة على الأموال في الفكر الإسلامي، رسالة دكتوراه، جامعة الأزهر، عام ١٩٨٢.
٧٦. محمد يوسف أسعد، تعديل القرار بقانون رقم (٨) وأثره على الالتزام الضريبي للمكلفين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ٢٠١٧.
٧٧. مهند عبد محمد الجبوري، التزام الموظف العام بعدم إفشاء أسرار الوظيفة العامة دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون بجامعة اليرموك، الأردن ٢٠١٥.
٧٨. يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، الجزائر ٢٠١١.

رابعاً: الأبحاث والمجلات والدوريات

٧٩. أمزيان عزيز، دور الشفافية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي، بحث منشور بمجلة دراسات وأبحاث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، العدد السابع، السنة ٢٠١٢.

٨٠. جبار محمد علي الكعبي، ياسر عمار عبدالحميد، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مؤتمر نحو استراتيجيات وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة لنزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، بغداد ٢٠٠٨.
٨١. حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مجلة قضايا الحكومة، عدد (٢) السنة الثانية، القاهرة ١٩٦٢.
٨٢. حسن صادق المرصفاوي، سلطة الضبط القضائي في تشريعات الضرائب، مجلة مصر المعاصرة، المجلد (٥٤)، العدد (٣١١)، مصر ١٩٦٣.
٨٣. حسن علي عبد الحسين، الرقابة البرلمانية على السلطة التنفيذية، مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، المجلد الرابع، عدد (١٢)، العراق، ٢٠١١.
٨٤. حسن علي عبد الحسين، الرقابة البرلمانية على السلطة التنفيذية، مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، مجلد الرابع، عدد (١٢)، العراق، ٢٠١١.
٨٥. حماده خير محمود، الاحتجاج بالسر الضريبي في مواجهة السلطات العامة والأشخاص الخاصة في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الرابع، القاهرة ٢٠١١.
٨٦. حمدي سليمان القبيلات، الطعن بقرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، مجلة كلية الحقوق، المجلد (٣٢)، العدد (١)، الكويت، ٢٠٠٨.
٨٧. خالد حنفي علي، حرية التنقل، معضلة الفجوة بين المبادئ والواقع، مجلة الديمقراطية، العدد (٦٨)، مصر ٢٠١٧.
٨٨. رحيم حسين موسي، مدى إمكان إجراء المقاصة لإنهاء دين الضريبة، مجلة آداب المستنصرية، الإصدار (٤٦)، العراق ٢٠٠٧.
٨٩. رفل حسن حامد، وجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل النافذ في العراق، مجلة الرافدين للحقوق، العدد (٣٩)، ٢٠٠٨.
٩٠. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثانية، ٢٠٠٦.

٩١. سامح أحمد محمد، الالتزام بالسرية المهنية في المجال الضريب، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة ٢٠١٠.
٩٢. سعد خضير الرهيمي، يوسف نعمه جعاز، التنظيم القانوني لحقوق المكلف تجاه الضريبة "دراسة مقارنة"، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، السنة التاسعة، العراق ٢٠١٧.
٩٣. سلمى مانع، إجراءات المتابعات الضريبية ورقابة القاضي الإداري عليها، مجلة الفكر، عدد (١٤)، الجزائر ٢٠١٨.
٩٤. سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة العراق، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد (١٩)، ٢٠١١.
٩٥. السيد محمود شرع، التهرب الضريبي، ماهيته - آثاره - كيفية مكافحته ودور مصلحة الضرائب، مجلة الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثالث، مصر ١٩٩٩.
٩٦. ضياء عبد الله عبود، عمار عباس الحسيني، التنظيم القانوني لمكافأة المخبرين، مجلة رسالة الحقوق العلمية، المجلد الأول، العدد الأول، ٢٠٠٩.
٩٧. عادل العلي، التزامات المكلف وفقاً لقانون ضريبة الدخل الأردني "دراسة مقارنة بالقانون المصري"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد الثاني، العدد الرابع، ٢٠١٢.
٩٨. عادل العلي، الضمانات الأساسية والدستورية لحقوق المكلف بالضريبة، مجلة العلوم القانونية والسياسية، مجلد العاشر، العدد الثاني، السنة الخامسة، ٢٠١٥.
٩٩. عادل بن عبدالله، د. عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، جامعة محمد خضير، العدد الرابع، الجزائر ٢٠٠٩.
١٠٠. عادل فليح العلي، الطبيعة القانونية لدين الضريبة، مجلة كلية الحقوق، جامعة الكويت، مجلد (٣٣)، العدد الرابع، ٢٠٠٩.
١٠١. عباس حسيب، التهرب الضريبي، المؤتمر السادس للتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام المالي الضريبي المصري، الناشر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة ٢٠٠١.

١٠٢. عباس مفرج فحل، الرقابة الضريبية ودورها في التحصيل الضريبي " دراسة في التشريعات الضريبية"، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، العدد الثامن، العراق ٢٠١٦.
١٠٣. عبد الرحمن أبليللا، الإثبات في المواد الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة والاجتهاد القضائي)، المطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، ٢٠١٣.
١٠٤. عبيد خيون الخفاجي، د. عبد الأمير زامل، الإعفاءات الضريبية وأثرها من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية، المجلد (١٢)، العدد (٤١)، ٢٠١٧.
١٠٥. علي أحمد زين، تطوير الإقرار الضريبي، المؤتمر الثامن إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، منشورات الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الأول، القاهرة ٢٠٠٣.
١٠٦. علي محسن العملاق، بناء نظام الشفافية والنزاهة في العراق، ندوة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد ٢٣/٢/٢٠٠٥.
١٠٧. عمار فوزي كاظم، وفاة المكلف الضريبي وعلاقتها المعيارية في استيفاء الدين الضريبي وفقاً لأحكام القانون العراقي والمصري "دراسة مقارنة"، المجلة القانونية، المجلد الثالث العدد الثالث، ٢٠١٨.
١٠٨. عنايات حامد محمد، الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المصري، دراسة مقارنة، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد (٥٢٩)، مصر ١٩٩٥.
١٠٩. فرحان نزال المساعيد، التنظيم الدستوري والقانوني لحق التنقل، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، مجلد (١١)، العدد الرابع، الأردن، ٢٠١٥.
١١٠. فضيله عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبية الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (١٢)، العدد (٤٦)، العراق ٢٠١٠.
١١١. فنديس أحمد، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عنابة، العدد (٣٥)، الجزائر ٢٠١٣.
١١٢. مجدي محمد علي، ماهية التفتيش في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري وحالات بطلانه، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المجلد الثاني، القاهرة ٢٠٠١.

١١٣. محمد عبد المحسن، الاستجواب البرلماني للوزراء في الكويت، دراسة تحليله نقدية في ضوء أحكام الدستور الكويتي والسوابق البرلمانية، مجلة الحقوق، ملحق العدد الثالث، الكويت، ٢٠٠٢.
١١٤. محمد فؤاد مهنا، مبادئ وأحكام القانون الإداري، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر ١٩٧٦.
١١٥. محمد قلي، فهيمة بلول، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة، مجلة الاجتهادات للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد السادس، ٢٠١٨.
١١٦. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، بحث منشور بمجلة الحقوق جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، المجلد (٢٣)، العدد (٢)، يونيو ١٩٩٩.
١١٧. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة، جامعة الكويت، الكويت، الطبعة الأولى ١٩٩٩.
١١٨. محمود محمود مصطفى، مدى المسؤولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سر من أسرار مهنته، مجلة القانون والاقتصاد، السنة (١١)، العدد الخامس، ١٩٥٨.
١١٩. معاوية كريم شاكر العاني، د. وفاء عبد الأمير الدباس، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية، بحوث وأوراق عمل، مؤتمر إدارة الأعمال الأول، مستجدات الألفية الثالثة الفرص والتحديات لمنظمات الأعمال العربية، من ٣: ٥ أيار ٢٠٠٥، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
١٢٠. مهدي خرجوج، حق الاطلاع الضريبي ما بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات الملمزم، مجلة الأبحاث والدراسات القانونية، العدد التاسع، ٢٠١٧.
١٢١. وفاء شيعاوي، الرقابة و ضمانات المكلف بالضريبة، مجلة البحوث، العدد (١١)، الجزء الثاني، كلية الحقوق، الجزائر.
١٢٢. يحيى الجمل، بعض ملامح تطور القانون الإداري في إنجلترا خلال القرن العشرين، مجلة العلوم الإدارية، المجلد (١٢)، العدد الأول، مصر ١٩٧٠.

خامساً: القوانين

- الدستور الجزائري لسنة ١٩٩٦ المعدل في العام ٢٠١٦.
- الدستور المصري ٢٠١٤م.
- الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥م.
- الدستوري الأردني لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته.
- قانون أصول المحاكمات الجزائية الأردنية رقم (٩) لسنة ١٩٦١ وتعديلاته.
- قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١.
- قانون الإجراءات الجزائية الجزائري رقم (٦٦-١٥٥) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.
- قانون الإجراءات الجنائية المصري المعدل بالقانون رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.
- قانون الضريبة على الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤.
- قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.
- القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٨ بشأن حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة في مصر.
- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.
- قانون الضريبة على الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.
- قانون الضرائب المباشرة الجزائري لعام ٢٠١١ وتعديلاته.
- قانون الإجراءات الجنائية الجزائري لعام ٢٠١٧.
- حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في الدعوي رقم (٧٠) لسنة ٣٥ قضائية "دستورية" بجلسة ٢٥ / ٧ / ٢٠١٥.

سادسا: المصادر الأجنبية

- 1- Bernard Bobe Et Pir Lon, Fiscalite Et Choix Economique Imprimerie An.Rbin.1987.
- 2- C.R Masson-La Notion D'éviation fiscale En Droit Interne Farnçais-Paris-1990.
- 3- Charles Debbash, Science Administrative, Deuxième Édition ,Dalloz, Paris 1972.
- 4- CLAUDE Laurent, Le Contrôle Fiscal, La Vérification Personnelle, Bayeusaine, France, 1995.
- 5- Gaston Stefani Et. Georges Levasserure, Procedure Penal 2nd Edition, Paris, 1962.
- 6- Hunton. James And Libby. Robert And Mazza Cheri Financial Reporting Transparency And Earning Management, Bentley college, Cornell University Fordham University, 2004.
- 7- LAMBERT Thierry, Contrôle Fiscal: Droit Pratique, Edition Puf, Paris, 1991.
- 8- Lucien Michel, Traité De Politique Fiscale, Édition PUF, France, 1996.
- 9- OECD, "Working Smarter In Tax Debt Management", CCC, 2014.
- 10- RICHER (Richer), Les Droits Du Contribuable Dans Le Contentieux Fiscal, Thèse Our Le Doctorat En Droit, Université Jean Moulin, Lyon3, 1996.
- 11- Simon James And Christoper Nobes, The Economic Of Taxation, 3rd Edition, Camelot Press, Southampton, Great Britain, 1988.
- 12- Veshwanath. Tara And, Kaufmann daniel, Towards Transparency, In Finance And Governance. The World Bank 6/Septemper, 1999.

Abstract

Characterized by tax control in turn essential in the fight against evasion and tax fraud, by verifying the veracity of the statements or correctness disclose Make of fraud and then impose sanctions All the crisis on the perpetrators of her, because the taxpayer is trying to tax The concealment of the largest amount of information about his activity and the value of his profits, which is one of the most important powers decided by the legislator for the tax administration, through which the tax administration can monitor tax declarations–declarations and correct any errors or shortcomings, and to investigate the income of those subject to tax through what the administration has From the authority of know–how, investigation, inspection, investigation, and other authorities established by tax laws and legislation, to contribute to combating crimes of fraud and tax evasion, where many taxpayers resort to trying to get rid of them by various means and methods, which has dire consequences and effects in the financial, economic and social aspects all in the state, tax control is, a privilege and the terms of reference approved by the legislature of the tax, to enable them to exercise tax control of an effective manner, and to combat evasion , But at the same time, he organized the legal guarantees for the taxpayer to deal with cases of tax administration exercising control in a way that violates the law or in a legal manner, and tax control is in many forms ;It may be documentary control , related to examining the written declarations by the taxpayer, with the help of information and documents included in the taxpayer file, and it may be more in–depth control, including investigations (auditing) in place and take the form of, audit in accounting, and in–depth audit of the overall tax situation (Auditing the gross income used as a basis for income tax).

The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Anbar University
College of Law and Political Science
law Department



The role of tax control in tax collection (A comparative study)

Study submitted by

Sada Ibrahim Jabbar Issa al-Fahdawi

To the Council of the College of Law and
Political Science at Anbar University
It is part of the requirements for a master's
degree in law

Supervised by

A.P.D. Abbas Moufarrej Al-Fahal

1441 A.H

2020 A.D