

مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في قانون**ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٤ (*)****د. قبي حسن عواد البدراني****أستاذ التشريع المالي المساعد****كلية الحقوق – جامعة الموصل****الاستخلص**

تمارس الإدارة الضريبية دوراً رئيساً في تنفيذ السياسة الضريبية للسلطة التنفيذية الحاكمة في الدولة، من خلال السلطات التي نظمها القانون الضريبي والقوانين المالية ذات العلاقة، وتمتاز هذه السلطات في غالبها في كونها محددة بصورة واضحة الحدود في القانون الضريبي إعمالاً لمبدأ الشرعية القانونية، وهي في سبيل ممارسة عملها تلجأ إلى ممارسة مهامها بأسلوب تقديري يتسم بالمرونة واعتماد المعايير التي نصّ عليها القانون الذي هو في ذوات الوقت قد منحها هذه السلطة التقديرية لتحقيق ما تسعى إليه الإدارة الضريبية من أهداف يأتي في مقدمتها التحصيل المضمون لاستحقاقات الدولة من الإيرادات الضريبية.

Abstract

Taxes administration has essential role in doing taxes policy of the executive branch, through the powers gives to it by tax law and financial laws, these powers are mostly distinguished as restricted authority depending on the concept of legality, besides that theirs discretion authority to achieve the goals of the executive branch and the important goal is to get taxes money

(*) أستلم البحث في ٢٩/٩/٢٠١١ *** قبل للنشر في ٢/١١/٢٠١١ .

البحث الأول

ماهية السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

إن الإدارة الضريبية عندما تمارس نشاطها الإداري ، تمثل أحد الإدارات العامة للدولة ، و لها جملة من الأغراض تسعى الى تحقيقها من أهمها تحقيق المصلحة العامة والقيام بكل ما هو مشروع في سبيل استمرار وانتظام المرفق العام الذي تتولى مسؤوليته وهو الجهاز الإداري المختص بالشؤون الضريبية.

وهي عندما تمارس مهامها الإدارية فإنها تطبق قواعد القانون الإداري وأحكامه بشكل عام وفي ذات النطاق تطبق نصوص القانون الضريبي وقواعده ، لذا نجد أننا أمام إدارة عامة يحكمها قانون عام يطبق على باقي الإدارات العامة الأخرى وقانون تختص هي بتطبيقه ، وهي عندما تطبقه فإنها تستخدم سلطات نظمها القانون ، وهذه السلطات قد ينظمها القانون بصورة محددة وواضحة الجوانب ، أو قد ينظمها من خلال منح الإدارة الضريبية صلاحية تسمح لها بالتقدير واختيار الإجراء أو التصرف القانوني المتفق مع الأغراض التي تسعى إليها الإدارة الضريبية .

وهذا ما سيجري بحثه في مطلبين ، يتناول الأول تحديد المقصود بالسلطة التقديرية التي تمارسها الإدارة وما هي الاعتبارات التي يجري الاستناد إليها وفي مطلب ثانٍ يتناول ما هية الإدارة الضريبية من حيث الخصائص وماهية السلطات التي تمارسها وفقاً لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والنافذ.

المطلب الأول

التعريف بالسلطة التقديرية

عند تناول موضوع سلطات الإدارة الضريبية بشكل عام وفي إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، ومن خلال الرجوع إلى المصادر الفقهية وخاصة في فقه القانون الإداري يتبين لنا وجود مجموعة من المصطلحات التي قد تتداخل فيما بينها عند تناول الأنشطة التنفيذية للإدارة الضريبية خصوصاً والسلطة التنفيذية عموماً مع وجود بعض الحالات التي قد تفرق في بعضها عن مفهوم ومحتوى مصطلح السلطة ، ولذا فقد تبين أن هناك

عدة مصطلحات تستخدم في ذات المفهوم أو المحتوى كما في مصطلح (السلطة) و(الصلاحية) ومصطلح (الاختصاص) ومصطلح (الأهلية) فهذه المصطلحات الأربعة يستدق الأمر ليصل الى عدم وجود فرق بين ما يطلق عليه بالصلاحية عن الاختصاص عن السلطة الممنوحة ، وهذا يظهر من تناول كتاب القانون الإداري لهذه المصطلحات الثلاث دون تمييز بينها وهذا يؤدي بنا إلى اتخاذ وجهتين:

- ١- إن كل مصطلح يتميز عن الآخر وله دلالاته اللغوية والفقهية مما يوجب تناولها تناوياً دقيقاً لكي نصل إلى الإجابة الشافية في ذلك.
- ٢- إن هذه المصطلحات متداخلة فيما بينها وخاصة عند تعلق الأمر ب(السلطة والصلاحية والاختصاص) على وجه الدقة وخاصة في إطار فقه القانون العام والقانون الإداري على وجه الخصوص كونه القانون المحتوي الى هذه المصطلحات والمنظم لها.

فالسطة (power) في الاصطلاح العام هي السيطرة على الشيء أو الموضوع وإطلاق القدرة عليه (١) وتعني كذلك القدرة في السيطرة والتأثير في الأشخاص والأحداث (٢).

أما الاختصاص (Specialized) واصلها اختص فتعني الاختصاص في موضوع معين أو نشاط محدد دون غيره ولا يحتوي المفهوم العام، وهذا يعني أن من يمارس العمل أو النشاط قد يصل إلى درجة من المهارة المكتسبة أو المؤهلات المطلوبة قانوناً ونظماً ليمارس هذه المهام أو الأنشطة تحديداً دون غيرها (٣). وهذا يفيد المحتوى المحدد في نطاق معين. وهذا يبين الاختلاف بين مفهوم السلطة والاختصاص من حيث الاصطلاح العام فالأول يفيد القدرة والإمكانية والسيطرة غير المحددة بإطار معين في ذاتها وهذا لا يعني عدم إمكانية التحديد لها بالأطر القانونية المعهودة – والتأني وهو الاختصاص على النقيض يفيد الإمكانية والقبالية على ممارسة نشاط معين ومحدد في إطار محدد (زمنياً وموضوعياً ومكانياً) مما يجعله واضح الحدود.

(١) المعجم الوسيط ، الجزء الأول ، احمد حسن الزيات وآخرون ، ١٩٦٠ ، ص ٣٧٩-٤٤٥.

(2) Cambridge Learners dictionary, Camb. Univer. Press p.496.

(3) op cit. 613.

في حين أن الصلاحية تأتي من الصلاح لأداء الشيء فيقال فلان يصلح لذلك مما يعني وجود الإمكانيات (الشخصية والعلمية والمهارة) لممارسة ما يوكل له من مهام (authority) ، أما الأهلية فهي قدرة الفرد على أداء عمل قانوني معين^(١)، وهذا يؤدي إلى ربط مفهوم العمل الممارس بالتنظيم القانوني له، إن ما سبق من تقديم يؤدي بنا إلى نتيجة أن لكل مصطلح مفهومه العام ، الذي قد يتفق خاصة من حيث (القيام بعمل / القدرة / السيطرة) ففي ذات الوقت يمكن القول أن كلاً من السلطة والاختصاص والصلاحية يرتبط بمفهوم قانوني عام (الدولة طرف رئيسي فيه) خاصة وان العديد من الفقهاء ربطوا بين مفهوم الاختصاص على سبيل المثال والوظيفة العامة ، والسلطة لها مفهومها العام المختلف في إطار فروع القانون العام فالسلطة لها مفهومها في إطار القانون الدستوري وهي كذلك لها مفهومها في القانون الإداري والمالي وهو ما يهمننا على وجه الخصوص فالسلطة المالية – وبمعنى آخر – الإدارة الضريبية ، هي إدارة من الإدارات العامة في الدولة ، وهذا يعني سريان القانون الإداري بما تضمنه من قواعد عمل ومبادئ عامة ونظريات لتنظيم عمل هذه الإدارة ، إلى جانب وجود قانون اختصاص في تحديد اختصاصات وصلاحيات هذه السلطة المالية التي تقوم على محور مهم وهو تنفيذ القانون الضريبي –والقانون المالي بالمعنى الأوسع- وهذا يعني وجود مدلولين للسلطة التنفيذية ، مدلول واسع له علاقة بالجانب العضوي والهيكلية المكون لهذه السلطة فجميع العاملين في السلطة التنفيذية أعضاء في هذه السلطة التي منحها القانون اختصاصات تسهل لها ممارسة سلطاتها وهذا يؤدي بنا إلى وضوح التطابق بين مفهومي السلطة والاختصاص .

أما في المدلول الضيق فالسلطة المالية : هي إدارة اختصت بتنفيذ القانون الضريبي وكل ما يؤدي إلى تسهيل تنفيذه تحقيقاً لإرادة المشرع الحاكمة في ذلك ، وهي في سبيل ممارستها لهذه السلطة تقوم بأعمال هي اختصاصات لها منحها القانون وحدد ورسم طريقة ممارستها .

أما الأهلية – فهي مصطلح يبرز بشكل بَيِّن في فقه القانون الخاص إذ يخرج من نطاق ممارسة الدولة لأعمالها باعتبارها سلطة عامة ، وإنما هو وصف للإمكانية الممنوحة قانوناً لأشخاص سَمَّاهم القانون وحدد نطاق ممارستهم لأعمالهم على الرغم من وجود الرأي الذي يعتبر أن القرار الإداري السليم – على سبيل المثال –

(١) د. عبد العزيز شبحا، أصول القانون الإداري اللبناني ، بيروت، ١٩٨١، ص ٩.

هو الذي يصدر من سلطة إدارية ذات اختصاص في اتخاذه بموجب القانون أي وجوب أن تكون الجهة الإدارية ذات أهلية قانونية^(١) .

إلا أننا مع الرأي الذي يرى أن مصطلح الأهلية القانونية ليس مجاله ممارسة السلطة أو الإدارة لاختصاصها فعلى الرغم من الاتفاق في كونهما يعنيان قدرة الفرد على القيام بعمل قانوني معين ولكن الاختلاف واضح في الهدف ، فهذه قواعد الأهلية القانونية حماية الشخص ذاته ، أما هدف قواعد الاختصاص في القانون العام فهي حماية المصلحة العامة .

وعلى ذلك نخلص إلى أن المصطلحات الثلاث (تتلاقى وتفترق في جوانب معينة) (الاختصاص -الصلاحية-السلطة) فالسلطة مداها ونطاقها أوسع من حيث المحتوى والاختصاص - كما يقول فقهاء القانون الإداري كان أحد نتائج نظرية الفصل بين السلطات حيث اختصت كل سلطة - فاختصاصات والمهام التي تقوم فيها لا تختص فيها السلطة الأخرى^(٢) .

إن هذه النتيجة جاءت نتيجة المقارنة بين هذه المصطلحات من حيث المفهوم العام إلا أن الأمر يتداخل إلى حد كبير في إلحاق وصف (التقديرية) والتقديري وكل من (السلطة) (الصلاحية) (الاختصاص).

ما المقصود بالسلطة التقديرية؟

مر بنا أن السلطة بالمفهوم العام هي القدرة أو الإمكانية في السيطرة على الأشخاص والأحداث والتأثير فيهم ، وان هذا المفهوم عادة يرتبط بنشاط الدولة العام فنجد السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية ، وعند إضافة وصف الطبيعة الطرق والوسائل التي تستخدمها السلطة لممارسة نشاطها سنجد أن هناك طريقاً مرسوماً بصورة محددة واضحة قانوناً دونما أن تعطى السلطة الحرية في إصدار أو اتخاذ قرار في هذا النطاق وهذا ما يطلق عليه بالسلطة أو الاختصاص المقيد وفي المقابل نجد أن السلطة العامة وهي تمارس نشاطها بحاجة إلى استخدام وسائل وطرق والتوصل بآليات قد لا يسعفها إياه الطريق المرسوم

(١) د. إبراهيم عبد العزيز شيحة ، مصدر سابق ، ص٨ ، كذلك انظر طعيمة الجرف ، رقابة

القضاء على الأعمال الإدارية ، القاهرة ، ١٩٧٠ ، ص٢٤١ .

(٢) د. سليمان طماوي ، القضاء الإداري، الكتاب الأول - قضاء الإلغاء ، ١٩٦٧ ، ص٧٢٨ .

قانوناً للوصول إلى اتخاذ القرار ولذا تلجأ إلى ما يسمى بالسلطة أو الاختصاص التقديري^(١).

إن مفهوم المشروعية القانونية يوجب القول بتحديد نطاق الاختصاص أو السلطة المقيدة تأكيداً لمبدأ احترام القانونية وفي نطاق المشروعية وتحت الرقابة إن كانت تشريعية أم قضائية إلا أنه في المقابل لا بد من إعطاء الإدارة القدرة على استخدام الإمكانيات المتوافرة فيها خاصة وأنها عبارة عن مجموعة من البشر الذين يتخذون القرارات وفقاً لمعايير موضوعية تطبق على أحداث وظروف تابعها التغيير وعدم الثبات وهذا يعني صعوبة الإبقاء في أغلب الأوقات على النموذج أو القالب القانوني المحدد.

فالتقدير يعني استخدام نمط في اتخاذ القرار مبني على معايير موضوعية تتسم بصفة المرونة يكون لمتخذ القرار الحرية على تقدير أهميتها من خلال اعتبارات المصلحة العامة ومدى ملاءمتها للواقعة أو التصرف القانوني المراد اتخاذ القرار بشأنه^(٢).

لماذا تمنح الإدارة السلطة التقديرية ؟

ارجع العديد من كتاب القانون الإداري السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الى اعتبارات لا تخرج عن الأحوال الآتية :

أولاً : مبدأ المشروعية ، وهو المبدأ الذي يحكم العلاقات والروابط القانونية التي تنظمها النماذج التشريعية في صورة دستور أو قانون أو تشريع فرعي أو نظم وتعليمات، فالمشروعية تعني المطابقة والموافقة مع النموذج القانوني وعدم الخروج عليه ومن ثم فإن السلطة المقيدة هي إحدى صورته ونتائجه ، إلا أنه في المقابل فإن ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية لا تعني الخروج عن حكم القاعدة القانونية بل هي تطبيق لهذا الحكم من خلال تمتع الإدارة بقسط من حرية التصرف وهي تمارس اختصاصاتها القانونية ، لذا إن حدث أي

(١) جيار كورنو ، معجم المصطلحات القانونية ، ترجمة منصور القاضي ، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع ، ط ١ ، بيروت ، ١٩٩٨ ، ص ٥٣١ .

(٢) للتفصيل راجع د. علي خطار شطناوي ، الضوابط الجزائية الواردة على صلاحية الإدارة التقديرية ، مجلة الحقوق ، العدد الأول / السنة ٢٦ ، جامعة الكويت ، مارس ٢٠٠٢ ، ص ١٣٤ . وكذلك د. محمد رفعت عبد الوهاب ، مبادئ وأحكام القانون الإداري ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٥٨٧ .

انحراف في استعمال هذه السلطة وصدر عن ذلك قرار إداري عدّ مخالفاً للقانون مما يجعل القرار الصادر معيباً^(١)، وهذا يعني أن السلطة التقديرية ليست مطلقة وإنما منظمة بمجموعة من الضوابط توضح ممارسة الإدارة لصلاحياتها التقديرية.

ثانياً : تحقيق المصلحة العامة : وهذا المفهوم يحتمل عدة اعتبارات تؤدي إلى تحقيق هذا الغرض ، فالإدارة عندما تصدر قراراتها وعلى سبيل المثال في إطار القانون الضريبي فعلى الرغم من أن القاعدة الضريبية تتميز بالتحديد الواضح ، فإن النصوص القانونية لا تخلو من منح الإدارة السلطة التقديرية لاتخاذ القرار خاصة وان المصلحة العامة الحاكمة في هذا القانون هي تسهيل حصول الدولة على التمويل المالي من المكلفين الخاضعين للضريبة مما يؤدي إلى ضمان استمرارية الخدمات العامة من خلال الإنفاق العام الحكومي ، ولذا فإن هذا الاعتبار له أهمية كبرى خاصة وان العلاقة تكون بين الإدارة والمكلف أي الدولة والأفراد مما يستلزم وجود عنصر التغيير وعدم الثبات الدائم لذا فإن مقتضيات المصلحة العامة توجب إلى جانب السلطة المقيدة وجود السلطة التقديرية ، فكلا الأمرين لازم لضمان ممارسة الإدارة الضريبية لمهامها بشكل يحقق المصلحة العامة وإرادة المشرع ، فالصلاحية التقديرية ضرورة لازمة لرفع كفاءة الجهاز الإداري ومن جهة أخرى فإن المشرع قد لا تمكنه الصياغة القانونية بتعبيرات واضحة ومنضبطة بتبرير تدخل الإدارة ولذا يصار إلى اعتماد المعايير الموضوعية القائمة على المرونة دون الخروج عن النموذج القانوني^(٢) .

(١) د. عصام البرزنجي ، السلطة التقديرية والرقابة القضائية ، ١٩٧١ ، ص ٦١ ؛ د. طلال عامر المهتار ، مسؤولية الموظفين ومسؤولية الدولة في القانون المقارن ، بيروت ، ١٩٨٢ ، ص ٢٠٨ .

(٢) د. علي خطار شطناوي ، مصدر سابق ، ص ١٢٦ .

المطلب الثاني

التنظيم القانوني لسلطات الإدارة الضريبية

إن الإدارة الضريبية تمثل أحد أوجه الإدارة العامة – السلطة التنفيذية – التي تختص بتنفيذ التشريعات وضمن المصالح العامة وذلك تحقيقاً لأغراض محددة ، وهي لا تخرج عن المفهوم العام للإدارة وخاصة في المدلول العضوي من حيث جماعة العاملين أو الموظفين في الدولة ، وفي المدلول الوظيفي تتطابق مع أغراض الإدارة العامة تطابقاً كبيراً إلا ان لها خصوصيتها المستمدة من طبيعة الوظيفة التي تمارسها ، فالإدارة الضريبية تشكل الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي للدولة وهي في هذا الإطار تسعى الى تحقيق أهداف عديدة :

- ١- تأمين حق الخزانة العامة في الحصول على الأموال الضامنة لاستمرار الأداء الحكومي وتنميته عن طريق تنفيذ القانون الضريبي في فرض الضرائب وتحصيلها.
- ٢- العمل على تطوير العمل الإداري لتحقيق الهدف السابق من خلال أوجه العمل التطبيقية وتبسيط الإجراءات للوصول إلى تعزيز لتجاوب المكلفين في العملية الضريبية وصولاً إلى هدف مهم وهو منع التهرب الضريبي أو في اقل الأحوال تخفيض حالات التهرب الضريبي . وهي لذلك تتمتع بسمات وخصائص عديدة منها :
- ١- باعتبارها الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية للدولة فقد منحها القانون امتيازات عامة لتحقيق هذا الهدف وهي في ذلك تمثل نموذجاً للإدارة العامة المتمتعة بامتيازات السلطة العامة خاصة وأنها تتعامل في شأن هو من الخطورة بمكان بحيث توضع له الخطط والأولويات لتحقيقه بشكل منتظم وآمن^(١) .

(١) قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وهم تطبيقاته ، القاهرة ، ١٩٦٠ ، ص ٢١ .
 (*) اخذ المشرع العراقي بهذا المنهج منذ أول قانون للضرائب في العراق / قانون ضريبية الأملاك عام ١٩٢٣ وقانون ضريبية الدخل عام ١٩٢٧ واستمر هذا النهج في القوانين اللاحقة كافة ، إذ نجد نص المادة (٥٥) من قانون ضريبية الدخل العراقي =

٢- هي سلطة مزدوجة الصفة فهي إدارة حكومية عامة تتبعها جماعة العاملين فيها وتطبق في هيكلها لدى عملها قواعد القانون الإداري وأحكامها ، وهي في ذات الوقت إدارة متخصصة في تطبيق القانون الضريبي وما يلحق ذلك من واجبات وتقسيم مهام وصلاحيات تحكمها قواعد القانون الضريبي ونصوصه ، ويمكن القول أن هذه الإدارة تنفذ قانونين في ذات الوقت مع وجود التكامل بين كلا القانونين لضمان استمرارية أداء هذا المرفق العام.

٣- سلطة متعددة الاختصاصات:

والمقصود بالتعدد في هذه الحالة هو سلطة تنفيذية تنفذ القانون الضريبي وما يلحق ذلك من صلاحيات الضمانات كتنفيذ أغراض هذا القانون ، واستكمالاً لهذه الفكرة فهي قد تمنح صلاحية المشاركة في الفصل في المنازعات الضريبية من خلال التمثيل الإداري لموظفيها في اللجان الخاصة* التي نص على تشكيلها قانون الضريبة بصورة تتوافق ومنهج النظام القانوني في العراق الذي جعل لمجموعة من المصالح خاصة عدم الخضوع لأي تنازع بحقها من اختصاص النظام القضائي العراقي، وحكمة المشرع في ذلك إيجاد نظام خاص للفصل في منازعاتها يعتمد إشراك الإدارة العامة مع ممثلي الجهاز القضائي وذوي الخبرة للوصول إلى الأهداف التي يرموها المشرع. إن هذه السمات قد نجد ما يقابلها في إدارات عامة أخرى إلا أننا هنا في معرض تناول هذه الإدارة على وجه الخصوص ، وجب تناول جانب مهم في نشاط الإدارة الضريبية والذي يحكمها وينظمها وهو القانون الضريبي ، و القانون عندما ينظم عمل الإدارة الضريبية فإن هناك اعتبارات عديدة سعت الى حدوث هذا التنظيم من خلال إيجاد القواعد القانونية الحاكمة والإدارة الضريبية المنفذة والبيئة الضريبية - جمهور المكلفين- ، فهناك مصلحتان يجب مراعاة تحقيقهما: الأولى ، حق الدولة في الحصول على إيرادات الضرائب، والثانية ، حقوق الأفراد المقررة في أموالهم ،ولذا فإنه عند تنظيم عمل الإدارة الضريبية بأحكام القانون الضريبي وما يلحق ذلك من توجهات عامة وسياسة ضريبية ، يجب مراعاة كلا المصلحتين بحيث تتلاقى هذه الأطراف في سبيل ما يسمى (بالمصلحة العامة) ، وفي اغلب الأحوال

=رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ يؤكد على هذا المنهج للمحاكم من سماع أية دعوى تتعلق بـ
الفرض والتقدير والجباية وزاد على ذلك بأية معاملة أجريت وفق أحكام قانون ضريبة الدخل
رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته .

هذا التلاقي قد لا يتحقق وإنما يحدث التعارض بسبب تعدد أهداف أطراف العملية الضريبية ، ولذا يقال أن التنظيم القانوني لفرض الضريبة وتحصيلها سواء بالاختصاص المقيد أم بالاختصاص التقديري يجب أن يكون ضمن نظام ضريبي يراعي : العديد من الأمور ^(١) فالقانون الضريبي وهو يحكم علاقات الأفراد المالية مع الدولة – الضريبة – يجب ألا يجري تجاهل الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للضرائب وهذا يعني الالتزام الدائم بمبدأ أعمال القانون في جميع جوانب تطبيق القانون الضريبي الذي تنفذه الإدارة الضريبية ما دام أن القانون الضريبي يلتزم بهذا المبدأ الذي يمثل تقييداً للسلطة المالية عند ممارسة اختصاصاتها ، لذا وجب إدخال الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية السياسية وكل ما له علاقة بتسهيل تحقيق المصلحة العامة عند إعداد القانون الضريبي .

وفي المقابل فإن الإدارة الضريبية المنفذة لهذا القانون هي في النهاية ليست مجرد آلة تنفذ بدون تمحيص أو تأثر ، فالإدارة هي حدث بشري اجتماعي وما هي إلا مجموعة من العاملين (البشر) في الدولة ترتبط بعلاقات مع الإدارات الأخرى ومع الأفراد (المكلفين) بسبب زيادة مجالات تدخل الدولة الحديثة في الاقتصاد الوطني وهذا يعني اتساع دور الإدارة مما يعني زيادة الاقتطاعات الضريبية والمالية عموماً مما قد يؤدي في العديد من الأحوال إلى التعارض الذي سبق تناوله بين حق الدولة في الحصول على الإيراد وحق الأفراد في التمتع بكامل أموالهم ^(٢) . إن هذه الاعتبارات التي يجب على القاعدة القانونية الضريبية مراعاتها ، لها أهميتها في البحث عن سلطات الإدارة الضريبية وكيف تناولها القانون الضريبي ، إذ أن مما لا شك فيه أن طبيعة النص الضريبي ذو صفة جامدة مما يعني الالتزام المطلق بمبدأ القانونية (إذ لا ضريبة تفرض ولا تجبى ولا يعفى من ولا يعدل إلا بقانون) .

وهذا يعني الالتزام المطلق من قبل الإدارة الضريبية بتنفيذ النص الضريبي كما احتواه ، فالأصل مبدأ قانونية الضريبة الذي يحكم كلاً من السلطة المالية والمكلفين وينجم عن ذلك نتيجة مهمة وهي عدم جواز الاتفاق على مخالفة هذا المبدأ العام ، والنتيجة الثانية ، أن الإدارة سلطات تكون مقيدة بأحكام القانون فليس

(١) د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ ، ص ٥٢٠ .

(٢) راجع د. طلال المهتار، مصدر سابق، ص ٤٤ .

لها أن تمارس أي اختصاص إن لم يرسمه لها القانون والذي صدر ابتداءً بعد موافقة وإقرار من السلطة التشريعية في البلاد^(١).

ولذا فإن مجال البحث في سلطات الإدارة الضريبية وخاصة التقديرية منها تكون في ثنايا نصوص القانون الضريبي فهو المصدر الرئيسي لسلطة الإدارة الضريبية الذي تستند إليه وتسبب القرارات التي تصدرها من خلاله ، ولذا فإن الاختصاص المقيد والاختصاص التقديري لا يأتي من دون سند قانوني ، بل يجب أن يحكمه وينظمه القانون الضريبي بناءً على الأهداف التي وضعتها الدولة في سياستها الضريبية والتي رسمها المشرع في صورة نصوص قانونية يفترض فيها الوضوح في العبارات والألفاظ إعمالاً لقاعدة اليقين الضريبية ، إذ كان من مساوئ أي قانون ضريبي عدم وضوح النص الضريبي والتفسير المزدوج أو المتعدد لمضمون النص مما يفوت على الدولة وعلى الأفراد تحقيق المصلحة العامة التي يفترض بكلا الطرفين السعي إلى تحقيقها وهنا يجدر الإشارة إلى أن نصوص قانون ضريبة الدخل يحكمها نوعين من الصياغة القانونية ، النوع الأول :

وهي الصياغة الجامدة والتي تمثل السمة الغالبة لنصوص قانون ضريبة الدخل العراقي والتي تكون محددة وليس من حق الإدارة الضريبية التصرف إلا ضمن النطاق المحدد لها ، والثاني : الصياغة المرنة وذلك باستخدام معايير تعطي الحرية للإدارة لتقدير الظروف الموضوعية الواقعية الخاصة بكل واقعة أو تصرف أو إجراء له علاقة بتطبيق قانون ضريبة الدخل وهنا يفترض بالمرونة أن تأتي مطابقة لمبدأ المشروعية القانونية إذ يجب ألا تخالف ما اتفق عليه من ألا ضريبة تفرض أو تلغى أو تعدل أو تجبى إلا بنص ولو رجعنا إلى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، وفي استعراض لنصوصه القانونية لوجدنا أن سلطات الإدارة الضريبية التي نظمها انقسمت إلى ثلاث صور :

١- السلطة أو الاختصاص المقيد ، وهو الأصل في القانون الضريبي إذ أن هناك العديد من النصوص القانونية المحددة لسلطة الإدارة الضريبية في مرحلتي فرض الضريبة وجبايتها وخاصة النصوص المتعلقة بالأسعار الضريبية ، والوعاء الضريبي^(٢) ، والنصوص الخاصة بالإعفاءات

(١) روبرت الكسي ، فلسفة القانون - مفهوم القانون وسريان القانون ، تعريب كامل فريد السالك ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ط ١ ، بيروت ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٩ .

(٢) كما في نصوص المواد (٢ ، ٣ ، ٥ ، ٦ ، ٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

الضريبية والعديد من الأحوال التي نظمها القانون الضريبي العراقي وفي ذلك تطبيق صريح لمبدأ قانونية الضريبة الذي يحكم العملية الضريبية .

٢- السلطة التقديرية ، وهي الحالات التي نظمها قانون ضريبة الدخل العراقي ومنح الإدارة الضريبية السلطة التي تؤدي إلى تحقيق مبدأ الملاءمة وتقدير مدى انطباق النص القانوني على الواقعة أو المركز القانوني الذي يخاطبه قانون ضريبة الدخل سواء جاء ذلك بوصف صريح من خلال ألفاظ (الجواز) كما في (السلطة المالية) والتي وردت في العديد من نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي والتي سنتناولها لاحقاً ، أو من خلال القرائن القانونية التي يحتويها النص القانوني والتي تعدّ وسيلة تستخدمها الإدارة الضريبية لتقدير مدى انطباق الواقعة أو التصرف القانوني لأحكام وقواعد قانون الضريبة .

٣- سلطة اقتراح (إحداث تعديلات في مجال انطباق القانون الضريبي سواء من حيث السماحات الخاضعة للضريبة ، أو من حيث الأسعار الضريبية المقررة) ، وهذا يمكن أن يبرر له وخاصة في موضوع الأسعار الضريبية بان الإدارة الضريبية على تماس مستمر مع واقع النشاط الاقتصادي للمجتمع العراقي ومن ثم يجب أن تواكب التغيرات في الأسعار سواء بالصعود أم بالهبوط ، دون أن يعني ذلك تعديل القانون بكامله وهذا ما تقتضيه ممارسة العمل الإداري (١) .

المبحث الثاني

نماذج من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

إن قانون ضريبة الدخل العراقي وهو ينظم عملية تحديد دين الضريبة وكيفية تحصيلها من خلال تحديد الأطراف التي ترتبط بهذين الأمرين ، قد نظم دور كل من المكلف (الدافع للضريبة) والإدارة المنفذة (الجهة الجابية للضريبة) ، وذلك

(١) نصت المادة (١٣) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ على سلطة الوزير التقديرية في اقتراح تعديل السماحات المنصوص عليها في المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل ومقياس الضريبة المنصوص عليه في المادة (١٣) كلما دعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية بذلك وهذا من خلال مشروع قانون الموازنة العامة للدولة.

باستخدام أدوات المشرع التي يستخدمها سواء في استخدام الأسلوب التحديدي المباشر بمعنى أن يحتوي النص الضريبي على مفهوم الفرض والنتيجة ، كما عند تنزيل الخسائر من حساب دخل المكلف الإجمالي وهذا يمثل قرصاً لقاعدة قانونية والنتيجة انه لن يجري التحاسب عن كامل دخل المكلف ، وإنما المتبقي بعد خصم مقدار الخسارة الضريبية ، وهذا يمثل نصاً تحديدياً مباشراً للإدارة الضريبية^(١) ، وهكذا جرت اغلب نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي إلا انه في المقابل نجد أن مجال الإدارة الضريبية في استخدام سلطاتها التقديرية يكون في ذات النصوص التحديدية وان لم يكن في جميعها وإنما حسب ألفاظ النص التي اعتمدها المشرع الضريبي في موضوع الخسارة الضريبية نجد أن هناك أدوات ووسائل نصّ عليها المشرع الضريبي أو أشار إليها بألفاظ معينة نستشف منها منح الإدارة الضريبية ممارسة سلطاتها التقديرية في كون المتحقق من وقائع مادية أو تصرفات قانونية تمثل خسارة ضريبية أم لا .

إن هذا المثال نجد له مماثلاً في نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي ولكي نتناول هذه النصوص بأسلوب تحليلي استقرائي فإننا سننتهج تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين ، خاصة وان العملية الضريبية بحد ذاتها ما هي إلا فرض للضريبة وتحصيل للدين الضريبي ، لذا سنبحث في وسائل الإدارة الضريبية ومدى ممارستها لسلطاتها التقديرية وكيفية تنظيم قانون ضريبة الدخل العراقي لهذه السلطات في مرحلتي الفرض والتقدير للدين الضريبي ، وذلك باعتماد مجموعة من النماذج لهذه السلطة والتي توزعت في ثنايا القانون الضريبي - محل البحث - بشكل يؤدي إلى الاستفاضة عما هو مقرر أصلاً .

المطلب الأول

فرض مقدار الضريبة وتحديده

إن فرض مقدار الضريبة المتحققة على الأشخاص القانونيين التي خاطبها القانون الضريبي وتحديده يعني ممارسة الجهة المنفذة للقانون وهي السلطة المالية أو الإدارة الضريبية - مجموعة من الإجراءات والعمليات تحدد بواسطتها المكلف

(١) انظر : نص المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته والخاصة بتنظيم الخسائر الضريبية .

الخاضع للضريبة بمعنى مدى تحقق الدخل الخاضع للضريبة ضمن نطاق الدخل التي نصّ المشرع العراقي على خضوعها للضريبة ضمن المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ٨٢ وتعديلاته مع ملاحظة أن قانون ضريبة الدخل العراقي قد اعتمد أسلوب الدخل الصافي وليس الدخل الإجمالي ، وهذا يعني الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بعد حسم أجزاء الدخل التي استبعدتها المشرع الضريبي لاعتبارات اجتماعية لها علاقة بمقدرة المكلف الشخصية والعائلية (السماحات) أو لاعتبارات اقتصادية (كما في الإعفاءات والتنازلات والخسائر) أو لاعتبارات سياسية (كما في الإعفاءات ذات الطابع السياسي) ^(١) ، إن هذا الأسلوب في الوصول إلى رقم محدد يمثل دخلاً خاضعاً للضريبة تفرض عليه الأسعار الضريبية يعد تحقيقاً لهدف مهم تسعى إليه النظم الضريبية وهو العدالة الضريبية ، إذ أن أجزاء الدخل التي يحصل عليها المكلف لا يجوز اقتطاعها أو على اقل تقدير إخضاعها بالكامل للضريبة دون تفريق بين ما سينفقه المكلف من دخل على أصوله الشخصية والعائلية وما سينفقه على نشاطه الاقتصادي بما يؤمن استمرارية هذا النشاط وعدم توقفه ، وما يمثل ربحاً يستوفي منه حق الدولة في الضرائب .

ولذا نجد أن هذا الأسلوب يمثل اختصاصاً تحديدياً للإدارة الضريبية اوجب عليها أن تطبق النص الضريبي حرفياً في أطره العامة فالمادة الأولى من قانون ضريبة الدخل العراقي عندما قدمت تعريفاً لمجموعة من التعابير والمصطلحات ذكرت في معرض تعريفها للدخل بأنه (الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون) ^(٢) ، وهذا يعني أن الإدارة الضريبية محددة بتطبيق الفقرات الست التي نصت عليها المادة الثانية وهي تتناول الوعاء الضريبي ، إلا أنه في المقابل فإن مدى تحقق الدخل وطبيعته والشروط التي نص عليها قانون الضريبة رهن لسلطة الإدارة الضريبية ، فلكي تصل إلى الإيراد الصافي اوجد القانون عدة طرق لتقدير الدين الضريبي بعضها ألزم فيها دافع الضريبة بل واعتبره الركيزة الأساسية التي تستقي منه الإدارة الضريبية معلوماتها وبياناتها ، والبعض الآخر اوجب قيام الإدارة الضريبية بهذه الطرق ،

(١) د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٢ ، ص ٣٥٧ .

(٢) المادة الأولى ، الفقرة ٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته .

ولذا نجد هنا أن مجال ممارسة الإدارة الضريبية لسلطتها التقديرية يظهر بشكل واضح وجلي ، كما في بعض الحالات الواردة في القانون :

١- عند تقدير الدخل بواسطة المكلف ، وكما هو معلوم فالمكلف يساهم في التقدير الضريبي بوسيلتين ، الأولى : الإقرار الضريبي في المواعيد القانونية الثابتة ، والإقرار بناء على طلب الإدارة الضريبية ، وهنا نجد أن سلطة الإدارة الضريبية تكون تحديدية في مجال تطبيق المواعيد القانونية والنموذج القانوني المتضمن لبيانات المكلف ، إلا أن السلطة التقديرية تظهر من خلال ما قدمه المشرع الضريبي للإدارة من إمكانية في تحديد كون المكلف له الحق في تقديم الإقرار الضريبي أم لا ، وذلك من خلال مفهوم العذر المشروع فالمادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي تقرر واجباً على السلطة المالية تنفيذ نص القانون المتعلق بمدد تقديم التقارير الضريبية من قبل المكلفين ، إلا أنها في الفقرة (٣) تقرر أن للسلطة المالية إذا اقتنعت بوجود عذر مشروع منع المكلف من عدم تقديم التقارير في المواعيد المحددة قانوناً^(١)، ولها أي للإدارة الضريبية أن تمدد المدة المذكورة (٢١ يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بذلك) ، وهنا يجب توضيح سلطة الإدارة الضريبية في التمديد من خلال ما يأتي:

(١) مفهوم العذر المشروع ، وهو أسلوب اعتمده المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي في العديد من الأحوال ، والأعذار المشروعة التي تكلم عليها القانون العراقي في هذه الفقرة لم يوضحها وترك أمر تحديد ما يعدّ عذراً مشروعاً من عدمه رهناً بتقدير الإدارة الضريبية .

(٢) مفهوم القناعة : زاد المشرع العراقي على ذلك بأنه أعطى للإدارة الضريبية سلطة تقديرية مطلقة في هذا الأمر عند تحديد كون العذر مشروع من عدمه إذ أورد لفظة (إذا اقتنعت) أي الإدارة الضريبية بوجود العذر المشروع وهذا يعني إضافة مفهوم قناعة السلطة المالية إلى مفهوم وجود العذر المشروع مع اشتراط تلازم المفهومين معاً (القناعة ابتداءً بوجود عذر مشروع أكملت شروط مشروعيتها وفقاً لإرادة الإدارة الضريبية) وهذا يعني ممارسة الإدارة الضريبية لسلطتها التقديرية لتحديد مدى تحقق هذه الأحوال من عدمها ، مع ملاحظة أن المشرع العراقي وضع معياراً للإدارة

(١) نصت المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل العراقي / الفقرة (٣) على ان " للسلطة المالية أن تمدد المدة المذكورة في الفقرتين ١،٢ من هذه المادة إلى آجال ملائمة إذا اقتنعت بوجود عذر مشروع .

الضريبية لتحديد المدة مع كونها مدة ملائمة لتمديد اجل تقديم التقرير ،
وتقدير مدى الملاءمة رهن بتقدير الإدارة الضريبية.
٢- عند تقدير الدخل بواسطة الإدارة ، وهنا نجد أن الإدارة الضريبية تلجأ إلى عدة طرق للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة وطرق الإدارة الضريبية عديدة منها :

● التقدير الاحتياطي ، وهو إجراء منح قانون ضريبة الدخل العراقي الإدارة الضريبية حق القيام به أو عدم القيام به ، وذلك عندما اعتبر المشرع العراقي أن للإدارة الضريبية أن تقدر دخل المكلف الخاضع للضريبة من مصادر حددها المشرع العراقي في الفقرات (١ ، ٢ ، ٣ ، ٦) من المادة الثانية منه ، وهي مصادر يجري تقدير الدخل الناجم منها وتفرض عليها الضريبة في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة وشمل بذلك الفقرات المتعلقة (بأرباح الأعمال التجارية وما يلحق بها في الفقرة ١ ، والفوائد والعمولة وما يلحق بها في الفقرة ٢ ، وبدلات إيجار الأراضي الزراعية ، وما جاء في الفقرة ٦ من المادة الثانية (لكل مصدر آخر غير معفى بقانون أو خاضع لأي ضريبة في العراق وما يلحق بهذه الفقرة) ، وهنا نجد أن المشرع العراقي اعتبر أن هذه المداخل تكون سنتها التقديرية السابقة على سنة دفع الضريبة وذلك لإعطاء مجال للمكلفين في إكمال نتائج أعمال وأنشطة السنة المالية كاملة وحساب مقدار الأرباح والمصروفات والخسائر وما يلحق ذلك من حسابات وتقديرات ، ومع ذلك فإن المشرع العراقي في المادة (٣) الفقرة الرابعة منه ، منح الحق للسلطة المالية في أن تقدر الدخل للفقرات المشار إليها سابقاً قبل بداية السنة التقديرية (أي في السنة التي تحقق فيها الدخل) بصورة احتياطية وأضاف الى حق الإدارة الضريبية في أن تستوفي مقدار الضريبة المستحقة ابتداءً بصفة أمانات لحساب السنة التقديرية التي لم يحن موعدها بعد وهذه السلطة التقديرية التي منحها المشرع العراقي للإدارة الضريبية رهن بقناعة السلطة المالية ، مع ملاحظة إن المشرع العراقي وهو يمنح هذه السلطة للإدارة الضريبية ترك الباب مفتوحاً لها لتحديد الحالات التي يقدر فيها الدخل احتياطياً وتستوفي الضريبة بصفة أمانات دون أن يحدد ذلك ، ولعل إرادة المشرع ذهبت إلى عدم التحديد لترك المجال للإدارة الضريبية لتقدير هذه الحالات ، وهذا يعني بنتيجة أخرى إن قرار الإدارة الضريبية لا يحتاج إلى التسبيب أو تقديم التبريرات المبينة لنطاق وطبيعة قناعة السلطة المالية بإجراء هذا التقدير احتياطياً، على الرغم من أن الأمر في هذه الأحوال لا يخرج في غالب الأمر عن تحقيق المصلحة العامة

وحماية حق الخزينة العامة في الحفاظ على الأموال التي يعتقد في إمكانية حدوث التهرب أو عدم أداء الضريبة من قبل المكلفين بها.

● استخدام الإدارة الضريبية لسلطة التحري والتحقيق:

وهذه سلطة منحها القانون للإدارة الضريبية للوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف ، ويتحقق ذلك عند عدم كفاية البيانات المقدمة من المكلف حول نشاطها الخاضع للضريبة للوصول إلى هذه الغاية ، تلجأ عندها الإدارة الضريبية إلى هذا الحق ، وهو سلطة تقديرية منحها القانون " للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي ... " (١).

والتحري والتحقق يعني أن للإدارة الضريبية أن تطلع على كل الوثائق والسجلات والدفاتر التجارية والحسابات المالية الخاصة بالمكلف سواء وجدت لديه ، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد الإدارة الضريبية بان لديه (معلومات - وثائق - بيانات) تفيد الضريبة على المكلف الذي تريد الوصول إلى دخله الحقيقي .

ونجد أن هذه السلطة الممنوحة للإدارة الضريبية وردت في عدة حالات كما في الفقرة السابقة وكذلك عندما نص المشرع العراقي على حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على البيانات والسجلات الخاصة بالمشاركات (٢) . فضلاً عن ما أورده المشرع العراقي في السماح للإدارة الضريبية وبموجب أمر تحريري أن توفد من يمثلها لزيارة محلات المكلفين للاطلاع على طبيعة أعمالهم وفحص دفاترهم التجارية واستخدام الوسائل والطرق التي تؤدي إلى الكشف عن طبيعة الدخل الناجم للمكلف ومقداره (٣) . إن سلطة الاطلاع بحد ذاتها تمثل سلطة قوية منحها القانون العراقي للإدارة الضريبية وقد أحاط المشرع العراقي هذه السلطة بالحماية القانونية من طرفين :

١- حوّل الإدارة الضريبية صلاحية استخدامها وترك لها الحرية في

التحري والتحقق بالوسائل التي تجدها مناسبة للوصول إلى الهدف

الأساس من نشاطها الإداري وهو (دخل المكلف الحقيقي) وكل ذلك

(١) انظر نص المادة (٢٨) الفقرة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(٢) انظر نص المادة (٢٦) الفقرة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(٣) انظر نص المادة (٤) من نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل رقم (٢)

لسنة ١٩٨٥ ، الوقائع العراقية ، العدد (٣٠٣٠) ، وزارة العدل ، بغداد ، في

١٩٨٥/١/٢٨ .

رهن بمفهوم القناعة واعتقاد الإدارة الضريبية بجدوى الإجراءات التي تمارسها والوسائل التي تعتمد عليها .

٢- لضمان سرية المعلومات التي تحررت عنها الإدارة واطلعت عليها ولمنع الإضرار بالمركز المالي ، فقد اعتبر المشرع العراقي سلطة التحري والتحقق مقيّدة بعدم الإفشاء واعتبار ذلك أمراً محظوراً^(١) والحظر شمل به موظفي السلطة المالية ومع ذلك ولاستكمال اعتبارات المصلحة العامة فإن المشرع العراقي أعطى الإدارة الضريبية صلاحية تقدير كون المعلومة أو البيان أو الوثيقة من غير المحظور الاطلاع عليها، ولها أن تعطى حصراً لدوائر الدولة والقطاع العام أو أن تعتقد الإدارة الضريبية أن إعطاء المعلومات سيؤدي إلى تنفيذ قانون ضريبة الدخل بما يحقق إرادة المشرع وهدف السلطة المالية أو لأغراض تعقيب أي جرم قد ارتكب وله علاقة بالضريبة محل التقدير .

إن هذه السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الضريبية قد حدد المشرع ممارستها بعدة أمور رجعها لتقدير الإدارة الضريبية وهذا تأكيد لأهمية السلطة التقديرية الممنوحة للسلطة المالية – الإدارة الضريبية – لتحقيق الأغراض التي يسعى القانون الضريبي الى انجازها^(٢).

• رجوع الإدارة في التقدير :

إن المعيار الذي تأخذ به الإدارة الضريبية وهي تقوم بإجراء التقدير لدخل المكلف هو مفهوم (الدخل الحقيقي) ولذا نجد أن المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ قد ركز على هذا الغرض وقدم النصوص القانونية التي تساهم في الوصول لهذا الدخل بصورته الحقيقية ، وفي سبيل ذلك للإدارة الضريبية أن تمارس سلطتها التقديرية بشكل يتناسب ومفهوم تحقيق أغراض المصلحة العامة ، ولذا نجد أن قانون ضريبة الدخل اعتبر أن الواجب على الإدارة الضريبية التقدير وفقاً للدخل الحقيقي، وما دام الواجب محدد ومقيد ففي سبيل الوصول لذلك منح المشرع العراقي الإدارة الضريبية سلطة تقديرية في حالات المكلفين الذي لم تستطع الإدارة تقدير

(١) نصت على ذلك المادة (٥٣) من قانون ضريبة العراقي النافذ .

(٢) راجع د. عبد الباسط وفا ، فضّ منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري ، دار

النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ ، ص ٢١ .

مداخلهم - لأي سبب كان - أو من قدرت مداخلهم وكانت مخالفة للحقيقة .
ولذا نجد أن إجراءات الإدارة الضريبية في هذه الحالة قد ظهرت بصورتين :
١ - **تقدير إضافي**، للسلطة المالية أن تجريه على دخل المكلف الذي قدر بأقل من حقيقته، فتقدره لمدة ٥ خمس سنوات ماضية ولا يدخل ذلك في حساب السنة التقديرية. إن هذه السلطة الواسعة تفترض وجود حالة عدم الحقيقة المرتكبة من قبل المكلف ، وذلك لكونه قد قدم أرقامه بشكل مغاير وأقل من الحقيقة ، وفي سبيل تحديد هذا المعيار حدد المشرع العراقي قرينة قانونية يجب على الإدارة الضريبية التزام التأكد من توافرها في الحالة التي تنطبق عليها المادة (٣٢)^(١) والقرينة القانونية هنا مفهوم (الوقائع المادية) ومفهوم ضمني يدخل في نطاق الواقعة المادية وهو مفهوم (الإخبار التحريري) ، وما دام القانون قد افترض هاتين القرينتين (الواقعة المادية والإخبار التحريري) فعلى الإدارة الضريبية أن تتحمل عبء إثبات تحقق الواقعة المادية ، وإبراز الإخبار التحريري بحق المكلف الذي قدم بياناته بأقل من الحقيقة^(٢) .
ينتج عن ذلك أن الإدارة الضريبية وهي تمارس سلطتها التقديرية قيدت هذه السلطة بأدلة يجب أن تثبت تحققها لكي يعد تصرفها مشروعاً وغير مخالف للقانون ، لذا فإن لم تعتمد هذا الأسلوب يعد تصرف الإدارة مخالفة للسلطة الممنوحة لها قانوناً ، فضلاً عن أن إجراء التقدير في هذه الحالة لن يكون تقديراً جزافاً وإنما مستند إلى قرائن قانونية محددة ومعايير نرجع إليها الإدارة الضريبية حسب نص القانون أو التعليمات الواردة بذلك^(٣) .

(١) انظر نص المادة (٩٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(٢) في تفصيل مفهوم القرينة القانونية راجع د. همام محمد محمود ود. عصام انور سليم ، النظرية العامة للاثبات في المواد المدنية والتجارية ، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠ ، ص ٨٥ .

(٣) ثبت هذا الرأي قرار الهيئة التمييزية بعدد ٣ / لسنة ١٩٩٦ ، والذي اوجب ((التقرير الاضافي يجب ان يتم بناءً على اخبار تحريري أو وقائع مادية ، وان ينحصر بالمدخولات التي قدم الإخبار بشأنها طبقاً لتعليمات وزارة المالية رقم (٥) لسنة ١٩٨٨ ولا يتم التقدير جزافاً)) الكتاب السنوي ، الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية ، العراق ، ١٩٩٧ ، ص ٨٥ .

٢- بتقدير الدخل ابتداءً ، وهذا يعني إجراء التقدير بحق المكلف لأول مرة ، على اعتبار أن دخله غير معروف لدى الإدارة الضريبية فتقدر الإدارة الضريبية دخل المكلف ابتداءً من تاريخ تحقق الدخل وهنا حدد القانون ممارسة الإدارة لسلطتها فيجب عليها أن تجري التقدير من تاريخ تحقق الدخل ابتداءً ، وهنا يظهر دور السلطة التقديرية في تحديد الفترة الزمنية التي ابتداءً فيها تحقق الدخل ، وقد أكد المشرع العراقي هذه السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الضريبية عندما نص في المادة (٣٢) على ما يأتي: ((ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به))^(١) إن هذا النص وإن أكد حماية المشرع لحق الخزانة العامة في الحصول على ما فاتها من استحقاقاتها الضريبية، إلا أنه يمثل مخالفة لمبدأ مهم هو مبدأ التبليغ وتعريف الطرف الآخر في العملية الضريبية بإجراءات الإدارة الضريبية، إذ أن هذا النص يؤكد على افتراض مبدأ سوء النية المسبق لدى الإدارة الضريبية تجاه المكلف، على الرغم من ما قد يثار في هذا المجال في أن رجوع الإدارة في هذه الأحوال نتيجة لمخالفة المكلف لالتزاماته بتقديم التقارير الضريبية وفي تعريف الإدارة الضريبية بنتائج نشاط المكلف ، إلا أن ذلك لا يلغي ضرورة تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف ، واعتماد المبادئ القانونية التي تؤكد على احترام حقوق كلا الطرفين وواجباتهم.

المطلب الثاني

تحصيل الدين الضريبي

إن مما يقال في أدبيات المالية العامة ، إن هدف الدولة المحايدة كان التمويل لنفقاتها العامة ، وإن هدف السلطة العامة استمرار نشاط المرافق العامة ، وإن هذا الاستمرار رهن باستمرار تدفق الأموال اللازمة لضمان ذلك ، إن هذا يدل -من أمثلة بسيطة - على أهمية وخطورة مرحلة الحصول على أموال الضريبة فليس من فائدة لنشاط الإدارة الضريبية إن اقتصر الأمر على التقدير دون التحصيل ،

(١) انظر نص المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته.

فالتحصيل يمثل النتيجة التي حققتها الإدارة الضريبية ، ومن هنا تكمن أهمية هذا الأمر ، إذ أن المشرع الضريبي قد أحاط هذا الهدف بالحماية اللازمة لضمان تحقيق الحصول على الأموال دون استبعاد للأسس والمبادئ القانونية التي تجعل تصرف الإدارة الضريبية وهي بصدد الحصول على استحقاقات الدولة من أموال الضرائب لا تحيد عن طريق المشروعات ، بل واجب إتباعه والالتزام به ، وإلا أدى ذلك إلى مخالفة القانون وفي المقابل تعميق حالة عدم الوعي الاجتماعي بأهمية الضرائب بسبب دور الإدارة الضريبية السلبي في هذا النطاق لذا فإن هذا المطلب سيتناول نماذج لممارسة السلطة التقديرية من قبل الإدارة الضريبية وهي بصدد تنفيذ واجباتها التي نص عليها القانون في تحصيل الضريبة وفي ضمان حدوث هذا التحصيل .

١- ضمان التحصيل الضريبي

ويظهر ذلك من خلال ما أورده قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ عندما اعتبر أن حق الدولة محاط بجملة من الإجراءات التي تحميه ، والتي تهدف إلى تأمين الحصول عليه قبل تاريخ استحقاقه الفعلي كما في حالة الحجز الاحتياطي على أموال المكلف الذي يحاول إخفاءها أو تهريبها^(١) فهنا إن حصلت القناعة لدى السلطة المالية ، فقد أمكن القانون للوزير - وهنا وزير المالية - أو من يخوله إيقاع الحجز الاحتياطي على أموال المكلف حتى قبل إجراء التقدير الضريبي بحقه، ويرفع الحجز عند تحقيق أمرين :-
 أ- تقدير الضريبة وجباية ما استحق من أموال المكلف .
 ب- أن يقدم المكلف كفيلاً يتعهد بدفع الضريبة .

إن هذه السلطة والحماية القوية التي يقدمها القانون لضمان الحصول على أموال الضرائب يجب أن تقيد بقيود قانونية ، إذ لا يكفي أن القانون قد أعطى صلاحية الحجز الاحتياطي على أموال المكلف للوزير أو من يخوله فحسب بل يجب أن يكون ذلك وفق أدلة ومعايير ينص عليها القانون بألفاظ صريحة واضحة يجري الأخذ بها عند إصدار القرار في كون المكلف يحاول التهرب أم لا ، إذ لا وجود لألفاظ (الواقعة المادية / الإخبار التحريري / التحري والاطلاع من قبل السلطة المالية) وهذا مما يجب النص عليه ضماناً

(١) نصت على حالة الحجز الاحتياطي المادة(٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

لمشروعية الإجراءات التي تنفذها الأجهزة الإدارية المختصة ، وحماية لحق المكلف في الحفاظ على أمواله وعدم المساس بها دون وجه حق^(١) .
 والحالة الثانية تضمنت تأمين حصول الدولة على أموال الضريبة قبل استحقاقها وبعد استحقاقها^(٢) ، وذلك بان أعطى القانون للسلطة المالية حق تقرير كون الشخص (المكلف) يحاول الهروب خارج الدولة دون دفع الضريبة المقدره عليه أصالة أو نيابة عن غيره سواء كان عدم الدفع كلياً أم جزئياً ، وذلك وفقاً لمفهوم (القناعة) الذي لم يقدم القانون المعايير والأدلة التي تؤدي إلى الوصول إلى القناعة المطلوبة ، وترك المجال مفتوحاً للإدارة الضريبية في اعتماد الوسائل والإجراءات التي تراها ملائمة للوصول إلى هذا المعيار ، فإن تحقق الامر يجري منع الشخص مغادرة العراق إلا بعد:

- أ- دفع الضريبة المستحقة .
- ب- تقديم شهادة من السلطة المالية في الجهة الحدودية بان لا خطر عليه من مغادرة العراق. وقد يحدث بيع للأموال المحجوزة إن لم يسدد المكلف ما بذمته من دين الضريبة. فالسلطة المالية اللجوء إلى بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة للمكلف وتحصيل دين الضريبة المستحقة^(٣).

٢- تقسيط الضريبة

الأصل أن دفع دين الضريبة يجري دفعة واحدة وذلك اعتباراً من تاريخ تبليغ المكلف بضرورة تسديد الضريبة ، والقانون حدد للسلطة المالية بصورة

(١) على الرغم من ما قيل حول نص القانون العراقي ، نجد أن القانون المصري قد أعطى سلطة تقديرية لمستوى إداري اقل عندما منح رئيس مصلحة الضرائب وليس الوزير إيقاع الحجز الاحتياطي على أموال المكلف وفق معيار عام وواسع (إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزنة العامة معرضة للضياع) ، انظر نص المادة ١٧١ من قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ، مدونة قانون الضرائب على الدخل حسب احدث التعديلات ، دار الكتب القانونية ، مصر ، ٢٠٠٥ .

(٢) نصت على ذلك المادة (٥١) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

(٣) انظر نص المادة (٤٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

واضحة مدة لتمديد إمكانية الدفع (٢١ يوماً من تاريخ التبليغ) وحدد ما يضاف على المكلف من إضافات مالية إن تأخر وكرر التأخير. إلا انه يبقى تامين الحصول على أموال الضريبة من أولويات السلطة المالية. لذا نجد أن القانون الضريبي منح سلطة تقديرية للإدارة الضريبية تمكنها من الاتفاق مع المكلف على تسديد الضريبة بصورة أقساط لها تواريخ يجري الاتفاق عليها، ونجد أن هذه السلطة التقديرية تسهل مهمة الإدارة الضريبية وتجعلها تأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف وظروفه التي تمنعه من تسديد الضريبة كاملاً وقد نظم القانون الضريبي عملية التقسيط استناداً الى أمرين^(١) :

ت- طلب تحرير من المكلف لتقسيط الدين.
ث- توافر القناعة لدى السلطة المالية إذا وجدت أسباباً تبرر تقسيط الضريبة.

ونجد سلطة الإدارة الضريبية في تقدير عجز المكلف عن السداد قد وردت في نص آخر ، وذلك في حالة تقديم اعتراض من قبل المكلف على قرار التقدير المتخذ من الإدارة الضريبية ، ومن شروط الاعتراض تقديم ما يثبت عدم نية المكلف في المماطلة وعدم دفع الضريبة ، بل يجب لكي ينظر الاعتراض أن يدفع الضريبة كاملة مع ذلك للسلطة المالية أن ثبت عجز المكلف عن تسديد الضريبة نقداً ، إن تقسّط مقدار الضريبة ، بحيث يسدّد المكلف نسبة من مقدار الضريبة المستحقة لا تقل عن ٢٥% من الضريبة ولا تزيد على ٥٠% من الضريبة المقدرة ولا ينظر الاعتراض إن لم يدفع المكلف هذا المبلغ ، أما باقي الضريبة فتقسط بأقساط شهرية ، إن السلطة التقديرية الممنوحة للإدارة الضريبية في هذه الحالة ، تؤدي إلى اعتماد مفهومين :

- أن يقدم المكلف ما يثبت كونه عاجزاً عن السداد لمقدار الضريبة المستحقة.

- قناعة السلطة المالية بثبوت العجز ، وهذا يجعل عبء الإثبات واقعاً على المكلف لتحديد كونه عاجزاً عن الدفع أم لا .

٣- عقد التسوية الصلحية ، وهي سلطة تقديرية منحها قانون ضريبة الدخل العراقي لوزير المالية حصراً في أن يتصالح ضريبياً مع كل من ارتكب أفعال تقديم

(١) راجع ابراهيم حميد محسن ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠١ ، ص ١٧٢ .

البيانات الكاذبة أو إخفاء المعلومات الخاصة بأموال المكلف أو من ارتكب أفعال الغش والاحتيال الضريبي ، وذلك بان لا يحال إلى المحاكم المختصة أي قبل رفع الدعوى أو حتى بعد الإحالة وأثناء النظر في الدعوى من قبل المحاكم المختصة وقبل إصدار الحكم في الدعوى إن قدم المكلف طلباً تحريراً بعقد التسوية الصلحية^(١) وهذا يعني صلاحية استبدال دفع أموال الضريبة بدلاً من تنفيذ العقوبات أو الحكم بالعقوبات المقررة لارتكاب الأفعال المنصوص عليها في المادتين (٥٧،٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

إن ممارسة وزير المالية باعتباره رئيس السلطة المالية صلاحية عقد التسوية الصلحية يمثل إحدى صور ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية وذلك وفقاً لمعايير الموازنة بين الحصول على حق الخزانة العامة من أموال الضرائب المستحقة أم الإحالة إلى المحاكم الجزائية والحكم بالعقوبات المقررة قانوناً لمن ارتكب أفعالاً مخالفة تؤدي إلى عدم دفع الضريبة كلاً أم جزءاً ، وهنا يبرز مفهوم ترجيح المصلحة العامة فنحن أمام مصلحتين (حق الدولة في الضرائب) و (مفهوم الردع الخاص وتنفيذ العقوبات بحق مرتكبي المخالفات الضريبية) ، ولذا منح القانون رئيس السلطة المالية حصراً صلاحية استبعاد تنفيذ الأحكام العقابية بدفع الضريبة ترجيحاً لمصلحة أولى وأهم وهي تأمين حصول الدولة على أموال الضرائب وهو هدف سعى المشرع القانوني إلى تأكيد حمايته و ضمان تحقيقه الأغراض والطرق والمعايير القانونية كافة ، فضلاً عما يؤدي الأخذ بأسلوب التصالح الضريبي من تحقيق جملة أغراض لعل أهمها إيجاد علاقة ايجابية مع المجتمع الضريبي ومحاولة تحسين الوعي الاجتماعي بأهمية الضرائب^(٢) .

(١) نصت على عقد التسوية الصلحية المادة (٥٩) مكرر من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ والمعدل .

(٢) توفيق صبري ال مرآياتي ، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته، مجلة البحوث الاقتصادية والادارية ، العدد الثالث ، السنة السابعة ، ١٩٧٩ ، ص ٢٥ .

الخاتمة

يمكن الخروج بجملة من النتائج والتوصيات من بحثنا يمكن إجمالها بما يأتي:

النتائج

- إن هناك فروقاً واضحة بين كل من مصطلحات (السلطة) و(الاختصاص) و(الصلاحية) في فقه القانون العام ، إلا إن إلحاق وصف التقديري لها يجعل من الصعوبة التمييز بين هذه المصطلحات من حيث المضمون ، إذ لا تمييز واضح بينها وكلها يدل على معنى متقارب إلى حد كبير.
- ان السلطة التقديرية هي الطريق المرسوم من الإدارة لاتخاذ قرارات مبنية على معايير موضوعية تتسم بالمرونة ، ويعود تقدير أولوية وأهمية هذه المعايير لمتخذ القرار وفق اعتبارات المصلحة ومدى ملاءمتها للواقعة أو التصرف المراد اتخاذ القرار بشأنه .
- تقوم السلطة التقديرية للإدارة على اعتبارين رئيسيين هما مبدأ المشروعية الذي يلزم الإدارة بعدم الخروج من حكم القاعدة القانونية ما يعني ان السلطة التقديرية ليست مطلعة وإنما منظمة بمجموعة من الضوابط تنظم ممارسة الإدارة لصلاحياتها ، والاعتبار الثاني تحقق المصلحة العامة وهو مفهوم يتسع ليشمل الأهداف التي تسعى الإدارة العامة إليها ، والإدارة الضريبية باعتبارها منفذة للقانون الضريبي ، إذ إن تحقيق المصلحة العامة هو في تأمين حصول الدولة على مستحقاتها من أموال الضرائب وفق الضوابط القانونية المرعية .
- إن الإدارة الضريبية جزء من الإدارة العامة فهي تنفذ أهداف السياسة الضريبية للدولة وتطبيقها من خلال القانون الضريبي ، وهي سلطة تطبق أكثر من قانون ، منها القانون الضريبي فضلاً عن قواعد ومبادئ القانون الإداري الذي يحكم الجانب التنظيمي للإدارات الحكومية ، إلى جانب كونها سلطة منحها القانون الضريبي صلاحية المشاركة في اللجان المختصة بفضل المنازعات الضريبية
- إن السمة الغالبة على القانون الضريبي ، هو وصف القاعدة القانونية فيه بالجامدة إذ يسري فيه مبدأ القانونية (لا ضريبة تفرض ، ولا تجبى ، ولا تعدل ، ولا يعفى من الا بقانون) ، وهذا يعني إن سلطات الإدارة الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ٨٢ المعدل والنافذ مقيدة بالغالب من النصوص سواء بالنسبة لتحديد الأشخاص الخاضعة للضريبة أو فرض الأسعار الضريبية وتطبيق قواعد السماحات والتنزيلات والإعفاءات .
- تمارس الإدارة الضريبية ثلاث صور من السلطات وفقاً لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، الأولى السلطة المقيدة وهي الغالبة ، والسلطة التقديرية

والمنظمة من خلال نصوص قانون ضريبة الدخل النافذ وباستخدام الألفاظ التي تفيد الجواز ومنح الحق للإدارة في اتخاذ القرار من عدمه ، ومن خلال النص على معايير فيها جانب كبير من المرونة والنطاق غير المحدد كما في معيار (قناعة السلطة المالية) ومعيار (الأعذار المشروعة) والصورة الثالثة ، سلطة اقتراح تعديل القانون خاصة في المسائل المتعلقة بتعديل مقياس الضريبة (الأسعار الضريبية) ومعدلات السماحات وتحديد الفئات الخاضعة للضريبة .

التوصيات :

- ١- استخدم المشرع العراقي مفهوم العذر المشروع في أكثر من نص في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، وذلك بمثابة أداة تمارس فيها الإدارة سلطتها التقديرية ، إلا انه لم يصنع الضوابط المحددة لمضمون العذر المشروع والمدد التي يمكن استخدامها ضمن هذا المفهوم ، وما هو العذر المشروع ، ولذا كان يجدر بالمشرع العراقي تحديد ماهية العذر المشروع وما هي المعايير المحددة له مع ضرورة إلزام الإدارة الضريبية بتسبيب قراراتها الصادرة وفق مفهوم العذر المشروع ، وهذا التحديد لا يعني تقييد الإدارة وإنما تنظيم ممارسة العمل الإداري بصورة أكثر وضوحاً ومنعاً للتفسير المزدوج لنصوص القانون الضريبي .
- ٢- اعتمد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على مفهوم قناعة السلطة المالية ، وعلى الرغم من كونها أداة لممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية وخوفاً من تجاوز الإدارة لحدود هذه السلطة كان يجدر احاطتها بضوابط تراعي ولا ضير جوانب المرونة في ذلك لا أن يترك الامر بدون تحديد او توضيح ، كما في حالة التقدير الاحتياطي لدخل المكلف في سنة تحققه واستيفاء الضريبة ابتداءً بصفة امانات لحسابات السنة التقديرية التي لم يحن موعدها بعد ، وعلى الرغم من المدى الواسع الذي تصل إليه يد الإدارة هذا النص القانوني الوارد في المادة (٣) الفقرة (٤) من القانون محل البحث ، فانه كان يجب تحديد الحالات التي تمثل معياراً لتحقيق قناعة السلطة المالية كما هو الحال في موضوع الرجوع في التقدير في المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ عندما وضع معيار الواقعة أو الإخبار التحريري مع تحري الإدارة الكاشف لموقف المكلف غير المقدّر دخله مطلقاً أو بصورة جزئية .

المصادر

أولاً : الكتب

١. احمد حسن الزيات وآخرون، المعجم الوسيط ، الجزء الأول ، بدون مكان طبع ، ١٩٦٠.
٢. جيرار كورنر ، معجم المصطلحات القانونية ، ترجمة منصور القاضي ، المؤسسة الجامعية للنشر والتوزيع ، ط١ ، بيروت، ١٩٩٨.
٣. روبرت الكسي ، فلسفة القانون – مفهوم القانون وسريان القانون ، تعريب كامل فريد السالك ، منشورات الحلبي الحقوقية ، ط١ ، بيروت ، ٢٠٠٦.
٤. د. سليمان طماوي ، القضاء الإداري، الكتاب الأول – قضاء الإلغاء ، ١٩٦٧ .
٥. د.السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠.
٦. طعيمة الجرف ، رقابة القضاء على الاعمال الادارية ، قضاء الالغاء ، القاهرة ، ١٩٧٠ .
٧. د. طلال عامر المهتار ، مسؤولية الموظفين ومسؤولية الدولة في القانون المقارن ، بيروت ، ١٩٨٢ .
٨. د.عادل فليح العلي ، المالية العامة والتشريع المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٢ .
٩. د. عبد الباسط وفا ، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ .
١٠. د. عبد العزيز شيحا، أصول القانون الإداري اللبناني ، بيروت، ١٩٨١ ، ص٩.
١١. د. عصام البرزنجي ، السلطة التقديرية والرقابة القضائية ، ١٩٧١ .
١٢. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وهم تطبيقاته ، القاهرة ، ١٩٦٠ .
١٣. د. محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ وأحكام القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، بلا-ت .
١٤. د. همام محمد محمود ود. عصام أنور سليم ، النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية ، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠ .

ثانياً : البحوث

- ١- توفيق صبري المرابطي ، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل المعالجة مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية ، العدد الثالث ، السنة السابعة ، ١٩٩٧ .
- ٢- د. علي خنار شطناوي ، الضوابط الجزائية الواردة على صلاحية الإدارة التقديرية ، مجلة الحقوق ، العدد الأول / السنة ٢٦ ، جامعة الكويت ، مارس ٢٠٠٢ .

ثالثاً : الرسائل

- إبراهيم حميد محسن ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ٢٠٠١ .

رابعاً : القوانين والأنظمة والوثائق الرسمية

- ١- قانون الضرائب على الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته .
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ وتعديلاته .
- ٣- نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .
- ٤- الكتاب السنوي ، الهيئة العامة للضرائب ، وزارة المالية ، بغداد ، ١٩٩٧ .

خامساً : الكتب الأجنبية

- (1) Cambridge Learners dictionary, Camb. Universe. Press
p.496.