

الفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي

م. د. فضيلة عباس غائب ايوب

مدرس التشريع المالي

altaee@uomosul.edu.iq

جامعة الموصل / كلية الحقوق

THE TAX CHECKING IN THE IRAQI INCOME TAX
Lecturer. Dr. FadHEELAHAB ABAS GHAEB
Mosul University / College of Law

المستخلص

الفحص الضريبي هو حق من الحقوق التي منحها القانون للإدارة الضريبية للتأكد من حقيقة ارباحه و صحة الاقرارات وانتظام الدفاتر والسجلات التي قدمها فهو اجراء يهدف الى تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم تحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه وتقليل فرص التهرب من دفع الضريبة ويكون الفحص الضريبي اما شاملا لجميع الاقرارات او قد يكون انتقائيا وهذا الاخير يمكن اجراءه الكترونيا عن طريق اعتماد نظم وبرامج الكترونية معدة لهذا الغرض . ولم يتضمن قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ نصوصا صريحة تنظم هذا الحق والاجراءات المتعلقة بها وانما جاء ذلك بصورة غير مباشرة .

الكلمات المفتاحية: الفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل، حق المعاينة ، حق الاطلاع

Abstract

The tax checking is a right within given rights by the law for the tax administration to ensure that reality of its profits, adoptions real and regularity of records which presented, it is a procedure aims to naming the tax receptacle, then assigning the tax sum which must paying, and reducing the escape chances from paying.

The checking whether inclusive for all adoptions, or selective, the last one can holding it electronically, by depending electronically systems and programs preparing for this purpose.

Law of the income tax no. (113) for year of 1982 excluded candid texts arrangement this right and related procedures, but came indirectly.

Key words: the tax checking in law of the income tax- right of inspecting- right of briefing.

المقدمة

تعد الضرائب من الموارد المهمة التي ترفد الخزانة العامة بالأموال اللازمة والتي تساعد الدولة في تحقيق اهدافها وفي المجالات المختلفة، لذلك فقد ألزمت التشريعات الضريبية الإدارة الضريبية بضرورة تقدير دخل المكلف على اساس الدخل الحقيقي لتحقيق العدالة الضريبية والحفاظ على مصلحة طرفي العلاقة الضريبية، ومن هذه القوانين قانون ضريبة الدخل في العراق رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ الذي اعطى السلطة المالية العديد من الوسائل والسلطات لتحقيق هذا الهدف ومنها الفحص الضريبي.

أولاً: أهمية البحث: الفحص الضريبي هو من الحقوق الاساسية للإدارة الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل للثبوت من وعاء الضريبة من خلال الفحص الدقيق للإيرادات التي تتحقق للمكلف من مختلف الأنشطة التي يمارسها والثبوت من أن عملية تحديد الدخل تمت وفقاً لأحكام القانون الضريبي.

ثانياً: مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في أن المشرع العراقي لم ينظم الفحص الضريبي، بنصوص صريحة وإنما ترك لما توحى به النصوص القانونية، أي أنه أخذ به وبالإجراءات المتعلقة به بصورة غير مباشرة.

ثالثاً: فرضيات البحث: يناقش البحث الفرضيات الآتية:

- الفحص الضريبي إجراء رقابي تقوم به الإدارة الضريبية للتعرف على حقيقة دخل المكلف.

- الفحص الضريبي يقلل من حالات التهرب الضريبي وتحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق

- يمارس الفحص الضريبي من خلال عدة صور

- ضرورة توافر العديد من الصفات والمقومات في الفاحص الضريبي.

- يترتب على اجراء الفحص الضريبي العديد من الاثار

رابعاً: منهجية البحث: اعتمد البحث الأسلوب التحليلي الاستقرائي لنصوص قانون ضريبة الدخل

خامساً: هيكلية البحث: تناول البحث موضوع الفحص الضريبي في ثلاثة مباحث:

- الأول: مفهوم الفحص الضريبي.

- الثاني: انواع الفحص الضريبي ومعوقاته

- الثالث: إجراءات الفحص الضريبي وآثاره.

المبحث الأول

مفهوم الفحص الضريبي

إن الخوض في موضوع الفحص الضريبي يتطلب منا أن نتعرف عليه ونستجلي أهميته والأهداف التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها من ممارسته، وبيان مقوماته، فاللغص الضريبي مفهومه كحق أو إجراء تمارسه الإدارة الضريبية للتعرف على حقيقة دخل المكلف وبيان مركزه المالي، وحتى تتمكن من حصر مجتمع المكلفين ومنعهم من التهرب الضريبي فضلاً عن أهداف أخرى، إضافة لما تقدم فإن ممارسة هذا الحق تحتاج إلى توافر مقومات معينة، هذه المواضيع سيتناولها هذا المبحث في مطالب ثلاثة كالاتي: المطلب الأول: تعريف الفحص الضريبي ومعاييره. المطلب الثاني: أهمية الفحص الضريبي وأهدافه. المطلب الثالث: مقومات الفحص الضريبي.

المطلب الأول

تعريف الفحص الضريبي ومعاييره

سيتم تناول تعريف الفحص الضريبي وبيان اهم المقومات الخاصة به وفي فرعين على التوالي

الفرع الأول

تعريف الفحص الضريبي

تعددت التعريفات التي جاءت لتحديد مفهوم الفحص الضريبي، فقد عرفه بعض كتاب المالية العامة والتشريع بأنه:

الفحص بصفة عامة: تتبّع وتقصي الحقائق عن طريق التدقيق في الدفاتر، والمستندات المالية المختلفة، وعلى الجانب الاصطلاحي فإن الفحص هو تحليل، ودراسة البيانات، والمعلومات التي تحتويها السجلات، والدفاتر، والقوائم المالية الختامية التي تتعلق بفترة، أو عدة فترات مختلفة لمنشأة معينة.^(١)

وهو عملية تدقيقية تجريها الإدارة الضريبية بغية الوصول إلى حكم مسند بأدلة وقرائن موضوعية حول مدى اكتمال الإقرارات والبيانات والمعلومات التي يقدمها المكلف خلال السنة الضريبية وصحتها، وتبحث هذه العملية أيضاً الوقائع المرتبطة بمدخولات الغير خصوصاً تلك المرتبطة بدين الضريبة، وتتم هذه العملية وفقاً لأحكام التشريع الضريبي والقواعد المحاسبية في مقر الإدارة الضريبية القانوني.^(٢)

ويعرف أيضاً بأنه: العملية التي تستهدف الإدارة الضريبية منها التأكد من صحة القيود والحسابات الواردة في دفتر المكلف.^(٣)

ويعرف أيضاً بأنه: تلك العملية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وبموجبها يتم التأكد الدقيق من سلامة وصحة الإقرار الضريبي من خلال مضاهاة بياناته مع العناصر

(١) رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، جامعة النجاح، كلية الدراسات العليا، ٢٠١٠، ص ٥٩.

(٢) د. عمار فوزي كاظم المياحي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣، لسنة ١٩٨٢ المعدل، أطروحة دكتوراه، جامعة النهريين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص ٥٧.

(٣) د. جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٥/٢٠٠٦ م، ص ٢٠.

الخارجة بهدف التأكد من تدقيق أحكام التشريع الضريبي سواء تعلق الأمر بالإيرادات، أو التكاليف، أو الإعفاءات وصولاً إلى الوعاء الصحيح الخاضع للضريبة.^(١) ويراد به أيضاً التأكد من مدى مصداقية وصحة مستندات سجلات المكلف وتعبيرها عن نشاط المكلف وتحديد الجوانب الإيجابية والسلبية فيها للوصول إلى المعلومات والبيانات التي تساعد في معالجة الجوانب السلبية من خلال استعانة القائم بالفحص بمعلومات ونظم أخرى ومن مصادر متنوعة ومختلفة تمكنه من الوصول إلى حقيقة دخل المكلف.^(٢)

ويعتبر الفحص الضريبي مرحلة أساسية من مراحل عمل الإدارة الضريبية، فهو يمكن اعتباره من إجراءات الرقابة لأنه يقوم على فحص دفاتر ومستندات المكلف والرجوع إلى الوثائق المؤدية للعمليات المثبتة بها والحصول على البيانات والإيضاحات والقيام بالتحريات وغيرها من إجراءات التحقيق بهدف التأكد من:^(٣)

١- حقيقة أرباح المكلف.

٢- صدق الإقرارات.

٣- انتظام الدفاتر وسلامتها.

فهو يشمل أعمال التدقيق لحسابات المكلفين أو فحص وتدقيق الحالة الضريبية الشخصية للمكلف بغية الوصول إلى حكم مسند بأدلة وقرائن موضوعية حول مدى اكتمال صحة البيانات والمعلومات التي يقدمها المكلف عن دخله وصولاً إلى المركز المالي الحقيقي له، وللفحص الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المختصة ضريبياً وكذلك هو يشمل المكلفين الطبيعيين والمعنويين.^(٤)

(١) د. قيس عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠١٠، ص ٣١٣.

(٢) بان صلاح عبد القادر، صبا فاروق خضر الدليمي، الفحص الضريبي، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد ١، ٢٠١٩، ص ٩٩.

(٣) محمد صادق شمسة، تأطير إجراءات الرقابة الضريبية في العراق، مجلة المالية، وزارة المالية، بغداد، العدد الأول، سنة ١٩٨٩، ص ٢٠.

(٤) د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بلا سنة طبع، ص ٢٤٤.

وصفوة القول أن الفحص الضريبي ما هو إلا تحليل ودراسة وتقييم لكل ما يتعلق بالقوائم والبيانات والسجلات التي يقدمها المكلف للتأكد من التزام المكلف للقواعد والمبادئ والأصول المحاسبية والمتعارف عليها مهنيًا.

وعلى الرغم من أهمية هذا الإجراء في تسهيل عمل الإدارة الضريبية إلا أن المشرع العراقي لم يورد تعريفاً محدداً له ضمن نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

ولكن يمكن القول أن هذا الحق يجد سنده في نص هذا القانون الذي أعطى الحق الإدارة الضريبية في أن تتحرى وتتحقق من دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها، كما أعطى لها الحق في طلب المعلومات عن أي شخص أو أية جهة تعتقد أن لديهم ما يفيد من تقدير الضريبة.^(١)

وعليه فإن القانون الضريبي خول الإدارة الضريبية حق الاطلاع على سجلات المكلف ودفاتره أو أية أوراق أخرى أو أدلة ترى من الضروري الاطلاع عليها بقصد الوصول إلى دخل المكلف الصحيح.^(٢)

كما تضمن نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ ما يشير إلى هذا الحق للإدارة الضريبية عندما حدد صلاحيات للفاحص الضريبي كما يلي:^(٣)

أولاً: للفاحص الضريبي الاطلاع على طبيعة الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمؤسسات والاستفسار عن كل ماله علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعرفته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز المهمة وإجابته عن جميع الأسئلة المتعلقة بذلك.

(١) المادة ٢٨ الفقرة (١) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
(٢) د. هيفاء سعيد فتوح، ترشيد عملية الفحص الضريبي، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٢٨، سنة ٢٠٠٦، ص ١٢٥.
(٣) المادة ٦ من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل النافذ.

ثانياً: للفاحص الضريبي أن يجلب إلى دائرته ما يراه مهماً من دفاتر ومستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها على أن ينظم بذلك محضراً تحريراً للتسليم والتسلم يوقع من قبل الفاحص والمكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعرفته ويعطي نسخة لكل منهم.

الفرع الثاني

معايير الفحص الضريبي

يتوجب على الموظف الذي يقع عليه مهمة فحص الوثائق والمستندات والسجلات التي يقدمها المكلف الأخذ بنظر الاعتبار مراعاة العديد من المعايير، والتي تتمثل بكل مما يأتي:

١- معيار الشمول: ينبغي أن يكون الفحص شاملاً لكل ما يتعلق بالعمليات أو النشاطات التي قام بها المكلف خاصة في نطاق ما يتعلق بالفحص الضريبي الشامل وكما سنلاحظ في موقع آخر من البحث.

٢- معيار التكامل: ينبغي أن يشمل الفحص لكل الوقائع الاقتصادية والمالية ولجميع الأنظمة المحاسبية والرقابة والداخلية.

٣- معيار الدقة: ينبغي أن تكون عملية الفحص دقيقة لكل العمليات المالية والحسابية للمكلف والمؤيدة بالمستندات والدفاتر، وهذا يتطلب أن يأخذ الفاحص الضريبي بنظر الاعتبار بذل العناية اللازمة والمعقولة وضرورة تطوير الأساليب التي يتبعها في الفحص حتى يستطيع رقابة كل المخاطر سواء تلك التي تتعلق بخطر الاعتماد الخاطئ لدفاتر المكلف أو خطر إهدارها.^(١)

٤- معيار الموضوعية: أن تتم عملية الفحص الضريبي بصورة موضوعية بدون تحيز لمصلحة أحد الأطراف، سوى مصلحة الإدارة الضريبية أو مصلحة المكلف، ومن ثم يتطلب أن يراعي التوازن بين هاتين المصلحتين لتحقيق العدالة الضريبية، فضلاً

(١) د. عبد الرحيم خلف راهي ود. محمد هادي العدناني، استخدام الاساليب الاحصائية في تطوير الفحص الضريبي، مجلة الادارة والاقتصاد، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٦٦، ٢٠٠٧، ص ٤.

عن ذلك ينبغي أن يقوم الفاحص الضريبي بعمله بنزاهة واستقلالية ويعمل على المحافظة على سرية المعلومات التي تتعلق بالمكلف.^(١)

المطلب الثاني

أهمية الفحص الضريبي وأهدافه

للفحص الضريبي أهميته في تحديد وعاء الضريبة بشكل منظم ودقيق، كما أنه تحقق الدولة منه أهداف معينة كالتقليل من التهريب وتحقيق أهداف أخرى للدولة منها سياسية ومنها إدارية، وسوف يتناول هذا المطلب بيان أهمية الفحص الضريبي وأهدافه ضمن الفرعين الآتيين: الفرع الأول: أهمية الفحص الضريبي. الفرع الثاني: أهداف الفحص الضريبي.

الفرع الأول

أهمية الفحص الضريبي

تكمن أهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وزيادة حصيلة الضريبة وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية.^(٢)

فالفحص الضريبي له عدة أهداف والتي يعد أهمها الوصول إلى دقة النتائج و واقعيتها ومن ثم إلى الربح الضريبي الحقيقي عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفتر المكلفين من بنود الحسابات وبتضمن من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين، فهو يقوم بصورة عامة بمكافحة

(١) د. مدين إبراهيم الضابط، تقييم الفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ وتعديلاته في سوريا، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٥، العدد ٣، ٢٠١٣، ص ٧١.

(٢) سمير شرف، عدنان العريبي، ناصر الخطيب، بحث في (توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة)، دراسة تطبيقية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة تشريع للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة ٢٩، العدد ؟؟؟، ٢٠٠٧، ص ١٨٨.

التهرب والفساد الضريبي أو التقليل منها، فهو أحد إجراءات الرقابة التي تمارسها الإدارة الضريبية على دفاتر ووثائق المكلفين للتأكد من حقيقة الأرباح وصدق الإقرارات ومدى انتظام وسلامة الدفاتر التي يلزمه القانون بتنظيمها.^(١)

الفرع الثاني

أهداف الفحص الضريبي

الهدف الرئيسي من الفحص الضريبي هو التأكد من سلامة بيانات وسجلات الأشخاص المعنويين والطبيعيين من حالات الغش والتهريب التي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة.^(٢)

فهو إجراء يهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي الضريبة الواجبة الأداء، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن المكلف قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات كان من الواجب إضافته أو حذفه، وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وأنها تتطابق مع كافة أنشطة المنشأة، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص، وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة النظر الضريبية.^(٣)

ومع هذا يمكن إجمال أهداف الفحص الضريبي بما يأتي:

- ١- تطبيق القواعد والأصول المحاسبية والقانونية.
- ٢- التحقق من صحة ورقة البيانات أو صدقها والمدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف وتحقيق العدالة الضريبية، إن إمكانية الابتعاد عن التقدير الجزافي^(٤)، هي إحدى أهم الأسباب للتوجه إلى الفحص الضريبي لتوفير الحجة

(١) المصدر نفسه، ص ٢١٠.

(٢) د. جلال الشافعي، مصدر سابق، ص ٥٣.

(٣) محمد محمود نجيب، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥، ص ٣٩.

(٤) التقدير الجزافي: هو ذلك التقدير الذي يقوم على الأخذ بنظر بقرائن مرتبطة بحقيقة الدخل وتعد عنصراً من عناصره، د. قيس حسن عواد، مصدر سابق، ص ٣٠٤.

- المستندة على الأدلة والقرائن الثبوتية للسلطة المالية في حالة اعتراض المكلف على التقدير إذ يتم عرض الموضوع على لجان الاعتراض لتحقيق العدالة الضريبية.^(١)
- ٣- تقليل فرص التهرب والفساد الضريبي: يساعد الفحص الضريبي بصورة عامة على مكافحة التهرب الضريبي والتقليل منه، من خلال التأكد من أن البيانات والسجلات والدفاتر تتضمن النشاطات الاقتصادية للمكلف كافة وعدم وجود تواطئ بين المكلف والموظف المسؤول.
- ٤- حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين.
- ٥- حصر المجتمع الضريبي فضلاً عن إمكانية تطبيق النظم والبرامج الإلكترونية الحديثة في إجراء الفحص.^(٢)
- ٦- الأهداف الأخرى:^(٣)
- **الهدف السياسي:** تثبت المواطن على أرضه عن طريق تقديم التسهيلات والإغراءات الضريبية.
- **الهدف الإداري:** بناء إدارة خزينة مختصة وقادرة على قيادة النظام الضريبي بشكل يخلق التآلف بين الإدارة الضريبية وجمهور المكلفين وبالتالي خلق الإنتماء والولاء للوطن.
- ٧- تعزيز الامتثال الطوعي للمكلفين من خلال:^(٤)
- تقديم إقرارات ضريبة صحيحة وعادلة.
- تعزيز صدق الأداء الاجتماعي للإدارة باعتبارها مكلفة بالمشاركة في تحقيق خدمة الصالح العام عن طريق تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة.
- تقليل الثغرة الضريبية بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يجب أن يدفعه.

(١) د. وليد خالد صالح الدليمي، (إجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقبة الحسابات في العراق)، رسالة دكتوراه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، ٢٠٠٥، ص ٢٩.

(٢) د. عبد الرحيم خلف راهي، د. محمد هادي العدناني، مصدر سابق، ص ٥.

(٣) محمد محمود نجيب ذيبو، مصدر سابق، ص ٢٢-٢٣.

(٤) المصدر نفسه، ص ٢٢-٢٣.

٨- يعمل الفحص الضريبي على التقليل من المنازعات الضريبية فضلاً عن تحقيق العدالة الضريبية.

المطلب الثالث

مقومات الفحص الضريبي

للفحص الضريبي مقومات يرتكز عليها يمكن تحديدها بالآتي:

أولاً: الفاحص الضريبي: هو ذلك الشخص الذي يقع على عاتقه عبء فحص البيانات والقوائم والإقرارات والمستندات وكل السجلات الخاصة بالمكلفين والذي يكون له طلب التوضيح بشأن النقص الذي يلاحظه في المعلومات المقدمة من المكلف وإزالة الغموض في بعض أجزاء هذه المعلومات.^(١)

فهو قد يكون خبير محاسبي أو فاحص ضريبي أو المحاسب وأن يقوموا بعملية الفحص وفق القواعد المهنية والأخلاقية التي تعتبر من مؤشرات تقييم الأداء، وهذا يتطلب أن يبذل العناية المهنية الملائمة للقيام بعملية الفحص الضريبي.^(٢)

وتتجلى أهمية الشخص القائم بالفحص في الوصول إلى قياس دقيق للدخل بتوافر مقومات ومؤهلات علمية وعملية تؤهله للقيام بعمله على أفضل صورة وتمارس عمليات الفحص الضريبي في العراق من قبل المخمنين والمدققين بصورة مكتبية كما يمارسها مدققي حسابات المكلفين في قسم الرقابة والتدقيق في مركز الهيئة.^(٣)

إن المهمة الأساسية للفاحص الضريبي هي التحقق من أن نتيجة أعمال المنشأة التي تظهرها الحسابات صحيحة وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح الفاحص الضريبي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء الفحص، ولا بد له من طلب البيانات والإيضاحات والحصول على الاستفسارات المكتملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب

(١) أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص ١٠٧.

(٢) د. مدين إبراهيم الضابط، مصدر سابق، ص ٧٢.

(٣) د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص ٢٤٢.

عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحساب عند الفحص، بحيث لا تطول مدة الفحص، حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة، مما قد يعرض الحالة للتقادم.^(١)

ومما تجدر الإشارة إليه أن عملية الفحص الضريبي والقيام بالمهام الأساسية أعلاه تتم غالباً من قبل موظف واحد، أي يتم الاعتماد على أسلوب الفحص المنفرد، إلا أنه يفضل أن يتم الاعتماد على أسلوب الفحص الجماعي من خلال تقسيم الموظفين القائمين على مجموعات عديدة ومن مستويات مهنية مختلفة مماثلة لما يجري عليه العمل في المنشآت المحاسبية لغرض التدقيق لأن هذا الأسلوب له أهميته وفوائده المتعددة فهو يعمل على:-^(٢)

١- المشاركة وتبادل الأفكار والتفاعل بين الفاحصين للوصول إلى نتائج جيدة واقعية لا يكون باستطاعة أحد الفاحصين الوصول إليها فيما لو كان يقوم بعملية الفحص الضريبي بمفرده.

٢- يعمل أسلوب الفحص الجماعي على التخصص وتطوير الخبرات لدى القائمين بعملية الفحص.

٣- اعتماد أسلوب الفحص الجماعي يكون أكثر قناعة للمكلف.

٤- يعمل الفحص الجماعي على قطع الطريق على الموظف الفاسد أو ضعيف النفس من التواطئ أو الاتفاق مع المكلف ومن ثم يقلل من حالات التهرب الضريبي والفساد.

ثانياً: القانون الضريبي: إن السياسة الضريبية عبارة عن مجموعة من الاتجاهات العامة التي تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيتها في تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسياسية لمجتمعها.^(٣)

(١) رلى عبد الرزاق، مصدر سابق، ص ٦١.

(٢) د. عبد الرحيم خلف راهي، ود. محمد هادي العدناني، مصدر سابق، ص ٦.

(٣) د. أمين عبد اهلل محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي على الدخل، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠٠٠، ص ٢٧.

ومن ثم يجب أن تتصف هذه التشريعات الضريبية بالبساطة والوضوح لأن اتصافها بالغموض والتعقيد وسوء الصياغة تساعد المكلف على التهرب الضريبي والفساد والضريبي.

ولم يتضمن قانون ضريبة الدخل العراقي نصوصاً صريحة تنظم الفحص الضريبي بصورة شاملة، وإنما جاء ذلك بصورة غير مباشرة من خلال الصلاحيات والسلطات التي منحها القانون الضريبي لها، وهي المعاينة ومناقشة المكلف وسلطة الاطلاع التي تمثل إجراءات الفحص الضريبي والتي سيتناولها البحث بالتفصيل، أما من الناحية العملية فإن الإدارة الضريبية في العراق تقوم بعمليات الفحص الضريبي من قبل موظفيها وفقاً لما تم ذكره أعلاه ولكن يفضل لو كان تنظيم المشرع للفحص الضريبي كاملاً منظماً لأهمية النتائج التي تترتب عليه.^(١)

ثالثاً: الوعي الضريبي: يعتبر الوعي الضريبي من المقومات الضرورية للفحص حيث يدرك المكلف من خلالها مسؤوليته تجاه المجتمع الذي يعيش فيه لأن الفحص الضريبي له أهمية في زيادة ثقة المكلفين بالدولة وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة شعورهم بواجباتهم ومن ثم دفع الضريبة.^(٢)

رابعاً: توافر المعلومات والبيانات في الوعاء الضريبي: تستطيع السلطة المالية فرض رقابتها والحصول على المعلومات عن الدخل إذا ما توافرت لديها الخبرة العملية والعلمية للفاحص ووجود مدى من التوافق والانسجام بين القانون الضريبي والقواعد الضريبية بحيث لا يسمح للمكلف بالتهرب من الضريبة، هذه المعلومات والبيانات توفرها دفاتر المكلف ومستنداته التي تسمح بعرض الوعاء الضريبي بصورة تمكن الفاحص من أداء عمله في الوصول إلى المركز المالي الحقيقي ويكون ذلك وفقاً لما يأتي:^(٣)

(١) أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص ١٠٨.
(٢) سارة محمود حسين، التدقيق والفحص الضريبي لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية نموذجاً مقترح بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، مجلد ١٦ العدد ١٦، ٢٠٢١، ٥٤.
(٣) أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، المصدر السابق، ص ١٠٩.

١- عن طريق الإقرار الضريبي: يعرف الإقرار الضريبي بأنه كشف أو بيان موقع عليه من قبل المكلف يقدم إلى الإدارة الضريبية في موعد محدد ليبين فيه نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة عن فترة معينة، إما بناءً على طلب من الإدارة الضريبية أو بدون طلب مسبق.^(١)

ويترتب على إهمال المكلف وامتناعه عن تقديم الإقرار خلال المدة التي يحددها القانون وقوعه تحت طائلة العقاب،^(٢) ومع هذا أجاز استثناء تحديد مدة تقديم الإقرار في حالات معينة وهي:^(٣)

- سفر المكلف خارج العراق.

- مرض المكلف.

- وجود سبب قاهر يمنعه من تقديم الإقرار.

٢- مسك الدفاتر والسجلات التجارية: يقصد بها السجلات الحسابية التي تبين مقدار الأرباح والخسائر وسائر الموجودات التجارية والصناعية للأشخاص الذين يلتزمون بمسكها، وهي تعتبر التزام تكميلي للالتزام المكلف الأساسي في تقديم الإقرار الضريبي، وقد حدد القانون الأشخاص الملزمين بمسك الدفاتر التجارية بنصوص خاصة.^(٤)

المبحث الثاني

أنواع الفحص الضريبي ومعوقاته

يتم إجراء الفحص الضريبي إما بالاعتماد على جميع دفاتر المكلفين ومستنداتهم، أو أن يتم اختيار عينات معينة من تلك الدفاتر والمستندات، وهذا يقود إلى القول أن إجراء الفحص الضريبي يكون بنوعين شامل أو انتقائي، وخلال عمل الفاحص الضريبي فإنه

(١) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الموصل، ٢٠٠٢، ص ٣٧٠.

(٢) المادة (٥٦) البند ٤/ ف أولاً) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٣) المادة (٢٧/ ف ٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٤) المادة (٧) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.

قد تعترضه عقبات قد تؤدي إلى تباطؤ عمله أو إعاقته وهذه العقبات تمثل معوقات الفحص الضريبي، وسوف يتناول هذا المبحث العرض لأنواع الفحص الضريبي ومعوقاته ضمن مطلبين كالآتي:

المطلب الأول: أنواع الفحص الضريبي.

المطلب الثاني: معوقات الفحص الضريبي.

المطلب الأول

أنواع الفحص الضريبي

يتم إجراء الفحص الضريبي إما بصورة مباشرة وتفصيلية تتناول جميع المستندات والبيانات المتعلقة بالمكلف أو بشكل انتقائي يتم فيه اختيار عينة من بياناته وإجراء الفحص بخصوصها، أو قد يتم بصورة الكترونية وهذا يقودنا إلى أن الفحص الضريبي يكون على أكثر من نوع يتناولها هذا المطلب كالآتي:

الفرع الأول: الفحص الضريبي الشامل (التفصيلي).

الفرع الثاني: الفحص الضريبي الانتقائي (بالعينة).

الفرع الثالث: الفحص الضريبي الإلكتروني.

الفرع الأول

الفحص الضريبي الشامل (التفصيلي)

يقوم أسلوب الفحص الضريبي الشامل على فحص جميع الإقرارات الضريبية حيث يقوم موظفو الإدارة الضريبية على فحص جميع الإقرارات الضريبية وجميع القيود الواردة في دفاتر المكلف وسجلاته وجميع المستندات والترحيلات والحسابات الختامية وقوائم مركزه المالي للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وليس بها أخطاء أو غش أو تلاعب.^(١)

(١) عيسى أو طبل، دراسات في المراجعة والمسؤولية القانونية لمراجع الحسابات طبقاً لأحدث القضايا والتشريعات، ١٩٩٣، بلا مكان نشر، ص ٥٣.

وعرف البعض الفحص الضريبي الشامل بأنه: أسلوب جمع البيانات من جميع الوحدات الإحصائية والمقصود به في الفحص الضريبي (الإقرارات الضريبية) لجميع الأنشطة بدون استثناء.^(١)

ويهدف الفحص الضريبي الشامل إلى الحصول على معلومات وبيانات شاملة عن المكلف من ملفات السلطة المالية سواء كانت هذه الملفات والإقرارات تخص نشاط تجاري أو مهني أو صناعي أو مرتبات أو عقارات أو غيرها.^(٢) على الرغم من أن هذا الأسلوب مستخدم من أغلب الأنظمة الضريبية إلا أنه تتحقق فيه عدة عيوب أفقدته مقومات العدالة والكفاءة والمرونة والاستقرار مما جعله عبء على المكلف والإدارة الضريبية معاً فأدى إلى عدم الالتزام من طرفي العلاقة الضريبية كما أنه لا يحقق أهداف النظام الضريبي للأسباب التالية:^(٣)

- ١- أنه يتطلب فحص جميع الحالات مما يؤدي إلى طول وتعقد الإجراءات وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.
- ٢- طول الوقت الذي يستغرق حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء الأمر الذي يترتب عليه تأخير توفير حصيلة متجددة للدولة.
- ٣- تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم الخمسي وذلك لعدم القدرة على فحص جميع الحالات خلال المدة القانونية.
- ٤- التركيز على الكم دون الاهتمام بمستوى وجودة الفحص مما يؤدي إلى عدم الدقة الكاملة في أعمال الفحص، أي بعبارة أخرى يركز على الكم وليس الكيف.
- ٥- تراكم المستحقات لدى الممولين لفترات طويلة نتيجة تأخر الفحص لبعض سنوات يؤدي إلى صعوبة تحصيله.

(١) مقومات نجاح الفحص الضريبي باستخدام العينة، بحث، ص منشور على موقع المحاسبين العرب:

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6730#.U21G5SZZrIU>

تاريخ الزيارة ١٧ / ٩ / ٢٠٢١ ص ٨.

(٢) المصدر نفسة ص ١٠.

(٣) د. عبد الرحيم خلف الراهي، د. محمد هادي العدناني، مصدر سابق، ص ٦.

- ٦- أنه لا يشجع الممولين على الالتزام الطوعي نظراً لأنه يخضع الجميع للفحص ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم إقرارات صحيحة وغير الملتزم بذلك.
- ٧- أنه يحتاج إلى أعداد كثيرة من الفاحصين والذين يصعب توفيرهم في الوقت المناسب.
- ٨- أنه يؤدي إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص وعدم توفير الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها خاصة التي تستند على دفاتر محاسبية والمهمة منها مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي.
- ورغم هذه العيوب، هذا الأسلوب متبع في قانون ضريبة الدخل العراقي حيث أن التحاسب الضريبي مع المكلفين من الشركات والأشخاص سواء قدموا إقراراتهم أو لم يقدموها، وسواء كانت معتمدة من أحد المدققين القانونيين أم لا.^(١)

الفرع الثاني

الفحص الضريبي باستخدام العينة (الانتقائي)

تعرف العينة بأنها: مجموعة من المفردات التي يتم إختيارها في مجتمع معين لإجراء دراسة عليها وتم سحب هذه العينة من المجتمع تحت الدراسة بحيث تمثله تمثيلاً صادقاً، وهذا يؤدي إلى الحصول على نتائج وبيانات دقيقة إلى حد كبير وبأقل جهد ووقت مقارنة بحالة الفحص الشامل.^(٢)

ولهذا يعرف الفحص بالعينة بأنه: الأسلوب الذي يقوم على أساس تحديد عينة من الإقرارات الضريبية أو الدفاتر التجارية التي تم ضبطها في محل عمل المكلف واخضاعها للفحص الدقيق والقائم على أساس أحكام القانون الضريبي والأنظمة واللوائح الصادرة بموجبه، وإن لهذا الفحص أهمية كبيرة ترجع إلى المزايا التي يتمتع بها ومنها:^(٣)

(١) د. عبد الرحيم خلف الراهي، د. محمد هادي العدناني، مصدر سابق، ص ٢.

(٢) مقومات نجاح الفحص الضريبي، مصدر سابق، ص ١٠.

(٣) عمار فوزي المياحي، مصدر سابق، ص ١٦٠.

- ١- إن هذا الأسلوب لا يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين للقيام به إذ يكفي عدد قليل منهم ممن يتمتعون بالخبرة والكفاءة في مجال العمل الضريبي.
- ٢- عدم تراكم مضبوطات السلطة المالية وبالتالي عدم تأخير ربط الضريبة على المتهربين من دفعها.
- ٣- يبتعد هذا الأسلوب عن التعقيد ويقترب من الواقع كما يشجع على الالتزام الطوعي من المكلفين، ويحقق مردود إيجابي لنشاط الفحص الضريبي. ورغم هذه المزايا فهو أيضاً معرض للانتقادات وأهمها:

١- أنه يبتعد عن العدالة الضريبية لأنه يجري على المضبوطات التي وجدت في محل عمل المكلف ولا يتناول كل وعاء المكلف الضريبي، أما وإن الأمر اختياري للسلطة المالية في اختيار عينة الفحص التي قد لا تكون أمينة ولا تتطابق مع حقيقة مدخولات المكلف.^(١)

٢- يحتاج إلى تدريب الموظفين على الأساليب المتنوعة الخاصة بالفحص العشوائي وما يترتب على ذلك من أعباء مالية كبيرة قد لا تتحملها موازنة الدولة.^(٢)

الفرع الثالث

الفحص الضريبي الإلكتروني

أولاً: تعريف الفحص الضريبي الإلكتروني: يقصد به النظام الذي يبغي منه التأكد من سجلات ودفاتر المكلف بالضريبة والملزم بمسكها وتنظيمها وفقاً للقواعد القانونية والأصول المحاسبية وبالشكل الذي يمكن الاعتماد عليها في التوصل إلى حقيقة نشاطاته وأرباحه كافة واكتشاف الأخطاء ومعالجتها.^(٣)

(١) عمار فوزي المياحي، المصدر السابق، ص ١٢٦.
(٢) سارة صلاح السيد محمد دياب، مدخل مقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي (دراسة ميدانية)، ص ١٠، بحث منشور على الموقع الإلكتروني:

<http://Jsst.journals.ekb.e.g>، تاريخ الزيارة ٢٠/٦/٢٠٢١.
(٣) د. غريب محمد محمد عبد العزيز، تفعيل إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية، بحث منشور على موقع أبحاث علمية وتربوية على الرابط الإلكتروني:

<https://dr.mahmoudfamawy>، تاريخ الزيارة ٢٣/٨/٢٠٢١.

ويقصد به ايضا دراسة وتحليل وفحص النظم المحاسبية والتقارير والقوائم المالية على وفق نظام محاسبي إلكتروني واستناداً إلى القواعد القانونية في التشريعات الضريبية والتأكد من صحة تقدير الضريبة وفقاً للبيانات والسجلات والتقارير المقدمة من المكلف.^(١)

نخلص مما تقدم أن الفحص الضريبي الإلكتروني لا يختلف عن الفحص التقليدي من حيث كونه عملية تدقيق وفحص أو دراسة الحسابات المقدمة من المكلف للتأكد من مدى صحتها وتوافقها مع القوانين الضريبية، وتتطلب عملية الفحص الإلكتروني ضرورة توافر أجهزة وبرامج إلكترونية متطورة، فضلاً عن كادر وظيفي يمتلك من القدرات والمهارات العلمية والعملية للتعامل مع هذه الأجهزة والبرامج وقدرتهم على ربطها مع الجهات ذات العلاقة.

ثانياً: أساليب الفحص الضريبي الإلكتروني: يتم الفحص الضريبي الإلكتروني كما قلنا من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات وبواسطة برنامج الكتروني يتفق مع نشاط المكلفين ويتم هذا من خلال استخدام أسلوبين:^(٢)

١- **الدمج بين طريقة الفحص اليدوي والإلكتروني:** ويطلق عليه أسلوب الفحص حول الحاسوب و يقوم على افتراض أن إجراءات تشغيل البيانات ليست ذات أهمية طالما أن النتائج النهائية يمكن تتبعها من المدخلات الأصلية بعد التأكد من صحتها، ومن ثم طالما كانت هذه الأخيرة صحيحة وبالتالي فإن هذا يعني أن المخرجات قد تم تداولها بطريقة صحيحة عند خروجها من الحاسوب الآلي، أي أن كل العمليات والإجراءات الوسيطة لا بد أن تكون صحيحة أيضاً، كما نلاحظ أن هذه الطريقة يتم فيها التركيز على المدخلات (البيانات المقدمة من المكلف) والمخرجات، إلى جانب ذلك فإن الفاحص الضريبي يقوم بفحص عدد من حسابات المكلف يدوياً من حيث اتخاذ عدد من الإجراءات المحاسبية لعمليات البيع والشراء يدوياً للوصول إلى

(١) كمال أبو بكر عبد القادر الجروي، مدى فاعلية تطبيق نظام الفحص الضريبي، دراسة ميدانية في الإدارة الضريبية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الأندلس للعلوم التقنية، ٢٠١٨، ص ٣١.

(٢) د. غريب محمد عبد العزيز، مصدر سابق، ص ١٢

نتائج الأرصدة المتعلقة بها وأثرها على الحسابات المختلفة ثم مقارنة الأرصدة التي تم الوصول إليها مع الأرصدة الناتجة من الحاسوب، فإن تطابقا دل ذلك على صحة الفحص الضريبي.

٢- أسلوب الفحص من خلال الحاسوب: يعتمد هذا الأسلوب على الفحص الإلكتروني بواسطة الحاسوب في أداء عملية الفحص من خلال العديد من البرامج المتخصصة والمعدة مسبقاً لهذا الغرض، وهذا يتطلب ضرورة قيام الموظف بفحص واختبار عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب والتأكد من صحة المدخلات والمخرجات، أي يقوم الفاحص الضريبي بإجراءات الرقابة ؟؟؟ واستخدام الأساليب المتقدمة لفحص الحسابات والقوائم المالية للتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للبيانات المدرجة في إقرار المكلف.

ثالثاً: أهمية الفحص الضريبي الإلكتروني

١- تطوير أساليب الفحص الضريبي مما يعمل على توفير الوقت والجهد والمال، فضلاً عن توفير معلومات وبيانات دقيقة، وبالتالي مساعدة الإدارة الضريبية على تحديد وعاء الضريبة على نحو دقيق ومنظم وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة بالإدارة الضريبية وتشجيع المكلفين على الالتزام بدفع الضريبة المستحقة لكون عملية التقدير والفحص قد تمت بصورة إلكترونية ولم تخضع لاهواء الموظف القائم بالفحص.^(١)

٢- يعمل الفحص الضريبي الإلكتروني ومن خلال استخدام البرامج والأنظمة الإلكترونية على تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وسرعة اكتشاف الأخطاء ومعالجتها، فضلاً عن سرعة إنجاز عمليات الفحص والتدقيق لإقرارات المكلف الملزم بتقديمها ذاتياً في المواعيد المحددة قانوناً إلكترونياً وفي هذا حفاظ لحق المكلف والإدارة الضريبية معاً وفي الوقت نفسه يدعم مبدأ الشفافية في عمل الإدارة الضريبة وذلك لان اجراءات

(١) كمال أبو بكر عبد القادر الجروي، مصدر سابق، ص ٣٢.

الفحص والتدقيق تتميز بالسهولة حيث يتم اختيار عينة من الاقرارات المقدمة واكتشاف حالات الخلل وعدم الالتزام بالمعايير والقواعد المحاسبية الكترونياً^(١).

٣- يعمل الفحص الضريبي الإلكتروني على توفير المعلومات بصورة سريعة.

٤- توفير كميات كبيرة من البيانات والسجلات.

٥- يقلل من مستوى المخاطر المحيطة بعمليات الفحص، ومع ذلك فقد يواجه

القائم على الفحص العديد من المشاكل من حيث اختفاء السجلات والدفاتر وتغير مواعيد تقديم الإقرارات وغيرها من المشاكل الأخرى.^(٢)

المطلب الثاني

معوقات الفحص الضريبي

يمكن تحديد معوقات الفحص الضريبي بما يأتي:^(٣)

١- إن الفاحص الضريبي يعتمد عند فحصه للحسابات بصفة أساسية على الفحص المستندي والفحص الفني دون قيامه بالفحص باستخدام النسب التحليلية والمقارنات المالية رغم أهميته في عملية الفحص.

٢- لا يتم مقارنة البيانات الواردة في سنة الفحص والسنة السابقة إلا في بعض الشركات رغم أهمية تلك المقارنات.

٣- إن بعض المقتبسات التي ترد من الغير إلى مخمني الضرائب قد تكون غير مستوفية لبياناتها الأساسية اللازمة لعملية الفحص الضريبي، فالإقرارات الضريبية التي تقدمها الشركة لا تضم كثير من الحالات إلى ملف الشركة.

(١) عبد الرحمن سليمان، محمود نمر توفيق مهاني، اثر الفحص الضريبي الإلكتروني على رفع كفاءة الادارة الضريبية في ظل جائحة كورونا، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد ٥، العدد الاول ٢٠٢١.

(٢) للمزيد من التفاصيل ينظر: سارة صلاح السيد محمد دياب، مصدر سابق، ١٣

(٣) محمد حامد عطا، الإعداد والفحص الضريبي علماً وعملاً، المجلد التاسع، مطبعة دار الطباعة الحرة، الموسوعة الضريبية، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٤٦٠.

- ٤- الاطلاع على سجل التعاقدات لمعرفة معاملات المكلفين خلال السنة موضوع الفحص ثم يطلب منها تقديم المستندات المؤيدة لمعاملاتها التي تمت مما يدل على عدم توافر بيانات كاملة عن معاملات الشركة.
- ٥- إن معدلات الأداء لعملية الفحص الضريبي أكبر من طاقة الفاحصين مما يؤدي إلى التركيز على الناحية الكمية فقط في تحديد معدلات الأداء مما يؤدي إلى عدم دقة الفحص.
- ٦- يعتمد معظم المكلفين الذين يستخدمون ال حواسيب الإلكترونية في تشغيل بياناتهم على تخفيض المخرجات المطبوعة بقدر الإمكان وذلك لتخفيض تكاليف الطباعة والاعتماد على التقارير الاستثنائية ولاشك أن ذلك يؤدي إلى صعوبة قيام الفاحص الضريبي باتباع إجراءات الفحص التقليدي التي يتبعها.
- ٧- إن الفاحص الضريبي لا يستخدم الحاسب الإلكتروني في تنفيذ عملية الفحص رغم وجود العديد من البرامج الإلكترونية التي يمكن استخدامها في تنفيذ العديد من إجراءات الفحص والاستفادة من الإمكانيات العالية التي يوفرها الحاسب الإلكتروني.^(١)
- ٨- وتتحقق هذه المعوقات في قانون ضريبة الدخل حيث صدرت الكثير من التعليمات والمنشورات التي تؤكد على التزام الفاحص الضريبي باعتماد الدفاتر طالما أنها منتظمة وأمينه، والواقع يشير إلى أن فحص دفاتر المكلفين من النادر أن ينتهي إلى اعتمادها، فغالبا ما تستبعد الإدارة الضريبية الكثير من المصاريف اللازمة لنشاط المكلف لعدم ثقتها به، أو بهدف الوصول إلى أكبر قدر ممكن من الأرباح ولو بغير وجه حق، ويرى البعض أيضاً أن قسم من ملاحظات الفاحصين غير قانونية ولا تستند إلى نص قانوني، وإن عمليات الفحص الضريبي تشكل إزعاجاً للمكلفين لأن الفاحص الضريبي يطلع على أسرار المكلفين ويتعرف حقيقة مركزهم المالي.^(٢)
- ٩- وقد تلعب بعض العوامل الأخرى، مثل شعور بعض المكلفين بأفضلية نظام الزكاة على النظام الضريبي، مما يؤدي إلى عدم تعاون المكلف مع الفاحص الضريبي،

(١) محمد حامد عطا، المصدر السابق، ص ٤٦١.

(٢) هيفاء سعيد فتوح، مصدر سابق، ص ١٢٧، ١٦٢.

كما أن عدم رضا المكلفين عن الخدمات المقدمة من الدولة، وعدم الرضا عن أوجه الصرف الحكومي، وغيرها من الأمور قد تؤثر على عمل الفاحص الضريبي.^(١)

المبحث الثالث

إجراءات الفحص الضريبي وآثاره

يتحقق الفحص الضريبي في كل المراحل التي يتم فيها التحاسب الضريبي من خلال موظفي الإدارة الضريبية وخاصة عند تقديم المكلفين لتقاريرهم الضريبية في مرحلة التقدير للدخل الضريبي وذلك بعد انقضاء المدة المحددة لذلك، وتمارس الإدارة الضريبية عند إجراء الفحص الضريبي مجموعة من الصلاحيات والسلطات التي يمنحها له القانون وتتمثل هذه الصلاحيات في المعاينة، والمناقشة للمكلف، وحق الاطلاع الذي يمنح لموظفي الإدارة الضريبية، وبعد أن تمارس هذه الأخيرة هذه الصلاحيات للتحقق من دخل المكلف الذي خرج به تكون هناك آثار ونتائج معينة لعملية الفحص الضريبي، وفيما يلي يتناول هذا المبحث بيان الصلاحيات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية في إجراء الفحص الضريبي، ومن ثم بيان الآثار التي تترتب عليه ضمن مطلبين كالاتي:

المطلب الأول: إجراءات الفحص الضريبي.

المطلب الثاني: آثار الفحص الضريبي.

المطلب الأول

إجراءات الفحص الضريبي

تعتمد الإدارة الضريبية في تنفيذها عملية الفحص الضريبي على مجموعة من الصلاحيات والسلطات التي منحها لها القانون الضريبي، وتمثل هذه الصلاحيات إجراءات الفحص الضريبي وهي ثلاث يتناولها هذا المطلب ضمن الفروع الثلاثة الآتية: الفرع الأول: المعاينة.

الفرع الثاني: مناقشة المكلف.

(١) رلى عبد الرزاق، مصدر سابق، ص ٦٧.

الفرع الثالث: الاطلاع.

الفرع الأول

المعاينة

وهي تمثل ذلك الحق الذي يدخل ضمن التقدير الميداني للسلطة المالية، ويقصد به إنتقال الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف ويقوم بعمل محضر معاينة يثبت فيه ما شاهد بعينه (كأنواع السلع وكميتها ونوع النشاط الذي يمارسه وعدد العمال والآلات وكمية الإنتاج وعدد ساعات العمل وعدد أيام الراحة الأسبوعية).^(١)

وتعد المعاينة ذات أهمية في تكوين فكرة تقريبية عن حجم نشاط المكلف والظروف التي يزولها فيها هذا النشاط، كذلك يمكن القول أن الإدارة الضريبية تتمتع بسلطة تقديرية واسعة في إجراء المعاينة للتحقق من صحة البيانات الواردة بالإقرار، فلها استخدام أية وسيلة تساعدها في إجراء المعاينة ومقارنة نشاط المكلف مع الإقرار الذي قدمه دون تجاوز القانون.^(٢)

وترتبط المعاينة بالتفتيش المفاجئ الذي يعد مهماً، ويجب على الفاحص الضريبي أن ينفذه وفق برنامج محدد للتعرف على حقيقة نشاط المكلف في السنة التي يتم فيها التفتيش، ومن ثم فإنه يكون إجراءً تعسفياً غير ذي سند في القانون إذا كان لا ينطوي على فائدة تذكر أي إذا كان بدون مبرر، فتبريره هو تحديد الحجم الحقيقي لإيرادات المكلف وأرباحه التي لم يذكرها في الإقرار الضريبي المقدم إلى الإدارة الضريبية سواء وجدت في مقر منشأته أو في منزله، ولخطورة هذا الإجراء يتعين أن يحاط بضمانة حماية المكلف من العبث والتعسف في استعماله.^(٣) وأن تطبيقات هذا الإجراء موجودة في قانون ضريبة الدخل العراقي، حيث سمح المشرع في نظام مسك الدفاتر التجارية

(١) عبد الباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١١، العدد ٤١، ٢٠٠٩، ص ٢٣.

(٢) أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص ١٢٠.

(٣) المصدر نفسه، ص ١٢١.

للإدارة الضريبية بأمر تحريري ومن يحق لها لزيارة محلات المكلفين والاطلاع على طبيعة أعمالهم وفحص دفاترهم ومستنداتهم.^(١)

الفرع الثاني

مناقشة المكلف

يكون للإدارة الضريبية مناقشة المكلف استكمالاً للمعلومات الضرورية لتقدير الأرباح، فيقوم الفاحص بمناقشة المكلف واستفساره وتوجيه الأسئلة سواء كانت تحريرية أم شفوية إلى المكلف أو

من يقوم مقامه عن كل ماله علاقة بأعمال المكلف ونشاطه.^(٢)

وللإدارة الضريبية كذلك طلب أية إيضاحات من المكلف تراها ضرورية لتفسير ما جاء به الإقرار، وهل اتسع نشاطه أم لا وما هي الأسماء والجهات التي يتعامل معها، وهل أن أرباحه زادت بفعل الرواج العام السائد مثلاً أم اتجهت الى النقصان أو الثبات، والمكلف ملزم بالإجابة عن كل أسئلة الإدارة الضريبية، ثم يقوم الفاحص بتثبيت ذلك في محضر الفحص مع ملاحظة ما جاء بمحاضر المناقشات التي يجريها مع المكلف أو يقلل من قدرها وأهميتها، لأنها بمثابة إقرار من المكلف لما ورد فيها.^(٣)

وقد أجاز قانون ضريبة الدخل للإدارة الضريبية طلب المعلومات والإيضاحات والإجابات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي مكلف وإن كان بصورة غير مباشرة من خلال إباحتها التحري والتحقق من دخل المكلف والبحث عن مصادر دخله أينما وجدت.^(٤)

(١) المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل النافذ.

(٢) د. علي هادي عطية، فرض الضريبة على أعمال المقيم التجارية في قانون ضريبة الدخل، مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١، ص ١١٣.

(٣) د. محمد محمد علي هاشم، ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثاني، السنة الخامسة، جامعة أسيوط، القاهرة، ١٩٨٥، ص ١٤٣.

(٤) المادة (٢٨/٢ف) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

الفرع الثالث

حق الاطلاع

هو سلطة يمنحها المشرع للإدارة الضريبية بغية التحقق من أعمال أحكام التشريعات الضريبية.

ويعرف بأنه السلطة المخولة إلى أعضاء الضبط القضائي من ذوي الاختصاص الضريبي الخاص في أن يطلعوا على الدفاتر والمستندات والمراسلات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبي، فهو إجراء رقابي تمارسه السلطة الضريبية للتأكد من صحة إقرار المكلف.^(١)

ويمارس هذا الحق من قبل مجموعة من الهيئات التي تتدرج ضمن مفهوم السلطة المالية من بين أعضاءها المخمنون والمدققون وموظفو قسم الرقابة والتي يطلق عليها تحديداً بـ(لجان المسح المركزية).^(٢) ويتميز الاطلاع عن المعاينة في أنها ينتقل فيها الفاحص الضريبي إلى مقر عمل المكلف ويتم فحص بياناته وسجلاته، أما في حق الاطلاع فقد يتم في مركز الهيئة أو في مكان العمل، أي أن حق الاطلاع أوسع من حق المعاينة حيث يعتبرها البعض من صور الاطلاع غير المباشرة.^(٣)

ولم ينص المشرع العراقي على هذه الإجراءات الثلاث وإنما يأتي الأخذ بها من قبل السلطة المالية على أساس سلطة التحري والتحقيق التي منحها صراحة في نص القانون،^(٤) ولكن تنظم بعضها من خلال التعميم التي تصدر عن الإدارة الضريبية ومنها حق الاطلاع، فضلاً عن بعض الحالات التي تضمنها مثل حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على البيانات والسجلات الخاصة بالمشاركات وإلزام الشريك المتقدم بتقديم

(١) عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص ٢٠٦.

(٢) عمار فوزي المياحي، مصدر سابق، ص ١٣.

(٣) عمار فوزي المياحي، مصدر سابق، ص ١٥.

(٤) المادة (٢٨/ ف ١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

تقريره إلى السلطة المالية،^(١) كما أحاط هذا الحق بضمانات معينة لحماية للمركز المالي للمكلف ومنها ضمانات سرية المعلومات الخاصة.^(٢)

المطلب الثاني

آثار الفحص الضريبي

بعد الانتهاء من الإجراءات التي تقوم بها السلطة المالية للتأكد من دخل المكلف الذي صرح فيه تحدث العديد من الآثار سيتم تناولها في ثلاث افرع

الفرع الاول

قبول الإقرار المقدم من قبل المكلف

إن تأكدت الإدارة الضريبية من صحة ما جاء بالإقرار من بيانات ومعلومات، فتقوم بربط الضريبة على أساس ما جاء في الإقرار من دون إحداث أي تعديل أو تصحيح،^(٣) إذن تنتظر السلطة المالية في التقارير المقدمة لها من قبل المكلف إذا رأت أنها صحيحة فلها أن تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها.^(٤) وفي هذه الحالة تثبت سلامة المركز المالي للمكلف وبعد أن يتم تكتسب الدرجة القطعية وتصبح الضريبة واجبة السداد.^(٥)

الفرع الثاني

تعديل التقرير

في حالة عدم اقتناع الإدارة الضريبية بالحسابات المقدمة من قبل المكلفين تقوم بإجراء التعديل اللازم، وكذلك في حالة إذا لم تتأكد الإدارة الضريبية من صحة جميع البيانات والمعلومات التي تضمنها الإقرار، أي بمعنى إذا كان إقرار المكلف ناقصاً أو غير صحيح في بعض جوانبه بحيث وجدت أن بعضها صحيح ويمكن التعديل عليه تقوم

(١) المادة (٢٦/ ف ٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

(٢) المادة (٥٣)، المصدر نفسه.

(٣) أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص ١٣١.

(٤) نص المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

(٥) عمار فوزي المياحي، مصدر سابق، ص ١٧٤.

الإدارة بإجراء التعديل وفقاً لأحكام القانون،^(١) وهنا يجب إخطار المكلف بهذا التعديل خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ تسلم الأخطاء حفاظاً على حق المكلف في مناقشة الإدارة الضريبية.

الفرع الثالث

رفض التقدير الضريبي

تتخذ الإدارة الضريبية هذا الإجراء إذا تبين لها عدم صحة ما جاء في تقرير المكلف من معلومات حول دخله الخاضع للضريبة بحيث لا يتفق مع مركزه المالي الحقيقي، ولجوء الإدارة الضريبية إلى التقدير اعتماداً على أسس لتحديد أرباح المكلف.^(٢)

ويكون التقدير هنا وفق ضوابط معينة تحددها الهيئة العامة للضرائب تفادياً لما يمكن أن تثيره عملية التقدير من قبل المخمنين من أخطاء وعدم صدق المكلفين تجاهها.^(٣) فضلاً عن ذلك يحق للإدارة الضريبية فرض العقوبات الضريبية على المكلف حتى يحق لها فرض الغرامة عليه في حالة إذا ثبت عدم قيامه بمسك السجلات والدفاتر النظامية، فيكون قد ارتكب مخالفة إدارية تتطلب فرض الغرامة الضريبية بموجب نص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.^(٤)

ويحق للفاحص الضريبي أيضاً إحالة المكلف إلى القسم المختص (قسم المهن والأعمال التجارية أو قسم الشركات) ليحل هذا القسم بدوره المكلف المخالف إلى القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة بحقه حسب حجم وطبيعة المخالفة.^(٥)

الخاتمة

أولاً: النتائج

- (١) أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مصدر سابق، ص ١٣١.
- (٢) د. قيس عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، المصدر السابق، ص ٣١٥.
- (٣) عمار فوزي المياحي، مصدر سابق، ص ١٨١.
- (٤) للمزيد من التفصيل ينظر: البند (٣) الفقرة (أولاً) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
- (٥) بان صلاح عبد القادر، صبا فاروق خضر الدليمي، مصدر سابق، ص ١٠٧.

بعد أن عرض البحث لموضوع الفحص الضريبي في قانون ضريبة الدخل، فقد خلص إلى النتائج الآتية:

١- الفحص الضريبي هو حق منحه المشرع للإدارة الضريبية للتعرف على حقيقة دخل المكلف ومركزه المالي.

٢- لم يتضمن قانون ضريبة الدخل العراقي نصوص صريحة تنظم لهذا الحق، ولا الإجراءات المتعلقة به وإنما جاء ذلك بصورة غير مباشرة من خلال النصوص التي منحت للإدارة سلطة التحري والتحقيق عن دخل المكلف وخاصة الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.

٣- للفحص الضريبي أهميته في تحديد وعاء الضريبة بشكل عملي يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنباً إلى جنب، بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له.

٤- يحقق الفحص الضريبي أهداف متعددة أهمها وأولها محاربة التهرب الضريبي، كما أنه يساعد في تطبيق القواعد والأصول المحاسبية والقانونية من خلال حصر المجتمع الضريبي والابتعاد عن حالات التقدير الجزاف الذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية، فضلاً عن أهدافه السياسية والإدارية وغيرها من الأهداف الأخرى.

٥- للفحص الضريبي نوعين، الأول يسمى الفحص الشامل لأنه يتناول كل دفاتر ومستندات المكلف دفعة واحدة، أما الثاني فيسمى الفحص بالعينة أو الانتقائي ويقوم على انتقاء عينات مختارة من دفاتر المكلف ومستنداته، وقد أخذ اتجاه العمل في الهيئة العامة للضرائب إلى الأخذ بهذين الأسلوبين، يضاف إلى هذين الأسلوبين أسلوب الفحص الضريبي الإلكتروني المعمول به في بعض النظم الضريبية مثل النظام الضريبي الاردني.

٦- يقوم الفحص الضريبي على مقومات معينة لا بد لوجودها، أهمها الشخص القائم بالفحص وهي الفاحص الضريبي، والقانون الذي يستند إليه في إجراء الفحص، والبيانات التي توفر للفاحص الموضوع الذي ينصب عليه عمله وتتمثل في إقرارات المكلف ودفاتره الحسابية.

٧- تعترض إجراء الفحص الضريبي جملة معوقات، أهمها أن الوثائق والمستندات التي ترد إلى الإدارة الضريبية لا تستوفي البيانات الأساسية، فضلاً عن عدم دقة الفاحصين أو قلة خبرتهم، فضلاً عن انزعاج المكلفين من هذه العملية.

٨- للإدارة الضريبية صلاحيات وامتيازات في ممارسة الفحص الضريبي تمثل إجراءاته هي:

- المعاينة التي تتحقق بزيارة محل نشاط المكلف لمعاينة نشاطه بصورة حقيقية.
 - مناقشة المكلف وطلب الاستيضاح منه عن مصادر دخله.
 - الاطلاع على دفاتر ومستندات المكلف وكل ماله علاقة بدخله.
- ٩- للفحص الضريبي آثار محددة تتمثل إما بقبول إقرار المكلف بعد التثبت من سلامة مركزه المالي وإجراء التقدير بموجب ما ورد في إقراره، أو تعديل الإقرار بعد إشعار المكلف بذلك، أو رفضه وإجراء التقدير بناءً على ضوابط معينة تحددها الهيئة العامة للضرائب تصدر بهذا الخصوص.

ثانياً: التوصيات

- من خلال ما تقدم نوصي بالأخذ بالمقترحات الآتية:
- ١- النص على حق الإدارة الضريبية في إجراء الفحص الضريبي بصورة صريحة واضحة لا تترك مجالاً للبس أو الشك في إمكانية الأخذ به.
 - ٢- تنظيم إجراءات الفحص الضريبي من معاينة، ومناقشة المكلف، والاطلاع على دفاتر المكلفين ومستنداتهم بنصوص خاصة بكل منها.
 - ٣- الأخذ بأسلوب الفحص بالعينة في إجراء الفحص الضريبي للمزايا التي تتوفر فيه والتي تجعله أفضل من أسلوب الفحص الشامل.
 - ٤- اعتماد أسلوب الفحص الجماعي بدلاً من أسلوب الفحص المنفرد الذي يقوم به موظف واحد (فاحص واحد).
 - ٥- اعتماد نظام الفحص الإلكتروني وتدريب الموظفين القائمين بالفحص على هذا النوع من الفحص

المصادر والمراجع

أولاً: القوانين

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
- ٢- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل النافذ.

ثانياً: الكتب

- ٣- د. جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٦/٢٠٠٥.
- ٤- د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بدون سنة طبع.
- ٥- د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠٠٢.
- ٦- د. عيسى أبو طبل، دراسات في المراجعة والمسؤولية القانونية لمراجع الحسابات طبقاً لأحدث القضايا والتشريعات، ١٩٩٣، بلا مكان طبع.
- ٧- د. قيس عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠١٠.
- ٨- محمد حامد عطا، الإعداد والفحص الضريبي علماً وعملاً، المجلد التاسع، مطبعة دار الطبايع الحرة، الموسوعة الضريبية، الإسكندرية، ٢٠٠٢.

ثالثاً: الرسائل واطاريح الدكتوراه

- ٩- د. أمين عبد اهلل محمود، تقويم فاعلية نظام المحاسب الضريبي على الدخل، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، ٢٠٠٠.
- ١٠- رلى عبد الرزاق، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، جامعة النجاح، كلية الدراسات العليا، ٢٠٢١.
- ١١- أ. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٦.
- ١٢- د. عمار فوزي كاظم المياحي، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، أطروحة دكتوراه، جامعة النهدين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤.
- ١٣- محمد محمود نجيب ذيبو حسو، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٥.
- ١٤- د. وليد خالد صالح الدليمي، إجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي وأثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق، رسالة دكتوراه، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٥.

رابعاً: البحوث والدراسات

- ١٥- سارة صلاح السيد محمد دياب، مدخل مقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي (دراسة ميدانية)، ص ١٠، بحث منشور على الموقع الإلكتروني: <http://Jsst.journals.ekb.e.g>، تاريخ الزيارة ٢٠٢١/٦/٢٠.
- ١٦- د. سمير شرف، عدنان العريبي، ناصر الخطيب، بحث في (توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة)، دراسة تطبيقية في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد ٢٩، العدد (٢)، ٢٠٠٧.



- ١٧- د. عبد الباسط علي جاسم، حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد ١١، عدد ٤١، السنة ١٤، ٢٠٠٩.
- ١٨- د. علي هادي عطية، فرض الضريبة على أعمال المقيم التجارية في قانون ضريبة الدخل، مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١.
- ١٩- د. عبد الرحيم خلف الراهي، د. محمد هادي العدناني، إستخدام الأساليب الإحصائية في تطوير الفحص الضريبي، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٦٦، ٢٠٠٧.
- ٢٠- د. محمد صادق شمسة، تأطير إجراءات الرقابة الضريبية في العراق، مجلة المالية، وزارة المالية، بغداد، العدد الأول، ١٩٨٩.
- ٢١- د. محمد محمد علي هاشم، ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثاني، السنة الخامسة، جامعة أسيوط، القاهرة، ١٩٨٥.
- ٢٢- د. هيفاء سعيد فتوح، ترشيد عملية الفحص الضريبي، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٢٨، المجلد ٨٤، السنة ٢٠٠٦.
- ٢٣- مقومات نجاح الفحص الضريبي باستخدام العينة، بحث منشور على موقع شبكة المحاسبين العرب:
<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=6730#.U21G5SZZrIU>، تاريخ الزيارة ١٧/ ٩/ ٢٠٢١ ص ٨.