

ضمانات تحصيل دين الضريبة في القانون العراقي/ دراسة تحليلية مقارنة

آمنة عبد الكريم علي*

قسم تقنيات المالية والمصرفية، الكلية التقنية الإدارية – بغداد- الجامعة التقنية الوسطى

amna@mtu.edu.iq

الخلاصة :

يسعى الجميع إلى ان يحقق العدالة القانونية والاجتماعية عن طريق تطبيق القوانين بصورة متوازنة كفالة لحماية الحقوق ومنعاً للتعسف في استعمال السلطة، ولا سيما فيما يتعلق بالضريبة التي تعتبر من أهم مصادر تمويل خزينة الدولة. ولتحقيق هذا الهدف كان من الواجب ضمان التنفيذ السليم لأحكام القانون الضريبي عن طريق توفير ضمانات قانونية متبادلة لتحقيق التوازن بين مصلحة الادارة والسلطة المالية في تحصيل الدين الضريبي، وحقوق المكلفين في توفير الحماية من التعسف في تحصيل هذه الديون أو اساءة استعمال السلطة لهذا الحق. وتتمثل مشكلة البحث في التساؤل عن مدى الكفاية التي توفرها الضمانات القانونية المقررة في التشريع الضريبي لتتمكن من تحقيق التوازن بين صلاحيات الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة وبين حماية حقوق المكلفين بها ، ولا سيما فيما يتعلق بسرية المعلومات الضريبية وإجراءات التنفيذ والتحويل. اذ يهدف هذا البحث إلى بيان طبيعة هذه الضمانات القانونية المقررة لتنفيذ أحكام القانون الضريبي، وتحليل دورها في حماية المكلفين من جهة، وتمكين السلطة المالية من تحصيل الإيرادات العامة بكفاءة من جهة أخرى، فضلاً عن توضيح الضمانات المتعلقة بحماية المعلومات الضريبية وخصوصيتها، وصفة الضبط القضائي للموظفين الضريبيين، وإجراءات الإخطار المسبق، والضمانات التنفيذية والاحتياطية المرتبطة بتحصيل الدين الضريبي. وينطلق البحث من فرضية مفادها أن وجود ضمانات قانونية واضحة ومتوازنة من شأنه ان يساهم في تعزيز الالتزام الضريبي والحد من حالات تعسف الإدارة في استحصال دين الضريبة والحد من حالات التهرب الضريبي، وذلك لتحقيق التنفيذ العادل والسليم لأحكام القانون الضريبي. وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها أن المشرع الضريبي يسعى من خلال إقرار الضمانات القانونية إلى تحقيق التوازن بين حماية الموارد المالية للدولة وصيانة حقوق المكلفين، اما بخصوص ضمان سرية المعلومات الضريبية وتحديد الصلاحيات الممنوحة للموظفين الضريبيين فأنها تعد الركيزة الاساسية لتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، كذلك الضمانات التنفيذية والاحتياطية التي لها التأثير الكبير في الحد من التأخير أو التهرب في سداد الدين الضريبي. أما بخصوص اهم توصيات البحث فأنها تتمثل في ضرورة التزام السلطات المالية بتطبيق الإجراءات القانونية بطريقة سليمة عند تحصيل الديون الضريبية، وكذلك تعزيز الرقابة على ممارسة الصلاحيات الضريبية لمنع الادارة من التعسف، وتطوير الاليات المقررة لحماية البيانات والمعلومات الضريبية، فضلاً عن ضرورة توعية المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم القانونية لضمان رفع مستوى الالتزام الضريبي وبالتالي التقليل من الآثار السلبية المترتبة على التأخر أو الامتناع عن سداد الضرائب على موارد الدولة المالية وخزنتها.

الكلمات الرئيسية: القوانين الضريبية، السلطات المالية . التحصيل الضريبي، الضمانات القانونية .

Guarantees for the Collection of Tax Debt in Iraqi Law: A Comparative Analytical Study

Amna Abdulkarim Ali

Department of Financial and Banking Techniques- Technical College of Management / Baghdad- Middle Technical University

Abstract:

Everyone strives to achieve legal and social justice through the balanced application of laws, guaranteeing the protection of rights and preventing the abuse of power, particularly about taxation, which is one of the most important sources of state revenue. To achieve this goal, it was necessary to ensure the proper implementation of tax law provisions by providing reciprocal legal safeguards to achieve a balance between the interests of the administration and the financial authority in collecting tax debt, and the rights

* الباحث الرئيسي : آمنة عبد الكريم علي .

of taxpayers to be protected from arbitrary collection of these debts or abuse of power in this regard The research problem lies in questioning the adequacy of the legal guarantees stipulated in tax legislation to achieve a balance between the tax administration's powers to collect taxes and the protection of taxpayers' rights, particularly concerning the confidentiality of tax information and enforcement and collection procedures. This research aims to clarify the nature of these legal guarantees established for the implementation of tax law provisions, analyze their role in protecting taxpayers on the one hand, and enabling the tax authority to collect public revenues efficiently on the other. It also aims to clarify the guarantees related to the protection and confidentiality of tax information, the judicial authority of tax officials, prior notification procedures, and the enforcement and precautionary guarantees associated with tax debt collection. The research is based on the premise that clear and balanced legal guarantees contribute to strengthening tax compliance, reducing instances of administrative abuse in tax collection, and curbing tax evasion, thereby ensuring the fair and sound implementation of tax law provisions. The research reached a few conclusions, most notably that the tax legislator, through the enactment of legal guarantees, seeks to achieve a balance between protecting the state's financial resources and safeguarding taxpayers' rights. Regarding ensuring the confidentiality of tax information and defining the powers granted to tax officials, these are fundamental pillars for strengthening trust between taxpayers and the tax administration. Similarly, executive, and precautionary guarantees have a significant impact on reducing delays or evasion in tax payments. As for the most important recommendations of the research, they include the necessity for financial authorities to adhere to proper legal procedures when collecting tax debts, as well as strengthening oversight of the exercise of tax powers to prevent administrative abuse, developing mechanisms for protecting tax data and information, and raising taxpayers' awareness of their legal rights and obligations to ensure higher tax compliance and thus reduce the negative effects of delayed or non-payment of taxes on the state's financial resources and treasury .

Keywords: tax laws, financial authorities - tax collection, guarantees legal.

المقدمة

التوصيات التي نتمنى ان نكون أصبنا في توجيهها وذلك ضمن
المبحث الخامس من هذا البحث.

١. منهجية البحث

١.١. مشكلة البحث:

تتعلق المشكلة من طرفي العلاقة الضريبية حيث يحتاج أحدهما الضمانات القانونية لإنجاز العمل وتطبيق احكام القانون فضلا عن الاسباب الموجبة لتشريع القانون وفي هذا المجال من الممكن ان تتعرض لإخفاقات في تحقيق الغرض المرجو، فمنحها المشرع ضمانات لتطبيقه، ولكن هذه الضمانات ممكن ان تشكل قيداً على حرية الافراد او مصادرة لبعض حقوقهم المقررة قانوناً فيثار هنا التساؤلات الآتية :

- الى اي حد ممكن ان تمثل هذه الضمانات تقييداً لحرية الافراد ومساساً بحقوقهم التي اقرها القانون .
- ما مدى كفاية الضمانات القانونية التي منحها المشرع في تطبيق أحكام القانون وتحقيق الغاية من تشريعه؟
- كيف يمكن تحقيق التوازن القانوني بين ضمانات تطبيق التشريع الضريبي من جهة، وحماية حقوق وحرية الأفراد

يمنح القانون السلطات المالية مجموعة من الضمانات القانونية لتمكينها من تحديد وتحصيل الديون الضريبية ، وباعتبار أن الإيرادات الضريبية مورد مهم لخزانة الدولة، ومن هنا فان ضمان حماية هذا الحق ذات اهمية كبيرة لا يمكن اغفالها كما ان القانون حمى طرف العلاقة الأضعف وهو المكلف الذي يوفر الضمانات الملائمة في مقابل الالتزامات من السلطات المالية من اجل انجاز الاعمال الخاصة بها حتى لا تتعسف الأخيرة في ممارسة حقها الممنوح لها بموجب القانون كما انه اقر مجموعة من الضمانات من خلالها تتمكن السلطات المالية القيام باستيفاء ديونها الضريبية بتمكينها من القيام بجملة من الاجراءات التنفيذية او الاحتياطية لممارسة حقها الممنوح لها قانوناً. تم تقسيم البحث الى خمسة مباحث يتضمن الأول منهجية البحث، ثم يأتي الثاني ليناقتش مفهوم الضريبة وانواعها، بينما خصص المبحث الثالث لبيان مفهوم تحصيل دين الضريبة وأهدافه ووسائله، فيما تطرق المبحث الرابع الى بيان اهم الضمانات القانونية التي كفلها المشرع لضمان تطبيق القانون دونما تعسف او تلوؤ من طرفي العلاقة. ثم ختمنا البحث بمجموعة النتائج التي تم التوصل اليها بالإضافة الى بيان عدد من

من جهة أخرى؟ هنا نحاول إيجاد توازن لطرفي العلاقة موضوع البحث.

١.٢ أهمية البحث

تتمثل الأهمية البحثية بالقيام بإجراء تحليل للنصوص القانونية التي تتعلق بموضوع الضريبة بالإضافة إلى تسليط الضوء على حماية المشرع لطرفي العلاقة الضريبية من تعسف أحدهما في تنفيذ نصوصه للخروج بمقترحات من شأنها موازنة العلاقة بين الطرفين.

١.٣ فرضية البحث

يقوم تطبيق التشريع الضريبي على فرضية مفادها أن منح الإدارة الضريبية ضمانات قانونية لتحصيل دين الضريبة، في حدود ما يقرره القانون، وبما يقابله من ضمانات مقررّة لحماية حقوق المكلفين وحرّياتهم، يؤدي إلى تحقيق التوازن القانوني في العلاقة الضريبية، بما يكفل استيفاء الدولة لحقوقها المالية دون أن تتعسف أو تقوم بعمل من شأنه المساس بحقوق المكلفين المكفولة قانوناً.

١.٤ منهج البحث

من خلال الخوض في المشكلة وتحقيقاً لأهدافها فإن البحث يعتمد على المنهج الوصفي كأسلوب للبحث مبنياً فيه وصف المفاهيم المتعلقة بالضريبة وتحصيل ديونها بالإضافة إلى أسلوب التحليل للنصوص القانونية.

٢ تعريف الضريبة وأهميتها وأنواعها

٢.١ تعريف الضريبة

يمكن تعريف الضريبة على أنها استقطاع نقدي من دخل الأفراد بموجب القانون لتحقيق أهداف الدولة (الخطيب وشامية، ٢٠١٢: ٤٥). كما أنها فرض إلزامي على الأفراد يتم تحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة من دون مقابل لتحقيق الأهداف، طبقاً لقواعد ومعايير مشرعة (خطاب، ٢٠١٠: ٢٧). كما أنها اقتطاع نقدي لصالح الإدارة العامة، من دون مقابل بشكل محدد أو مباشر، لتمويل

الأعباء العامة للدولة (القيسي، ٢٠١١: ٢٢). وأنها إسهام الأفراد لتمويل أعباء الخدمات العامة تحقيقاً للسياسة المالية (المهاني، ٢٠١٧: ١٧). من خلال ما تقدم يتضح الآتي:

١. الضريبة استقطاع مالي إلزامي تقوم الدولة بتحديدته، ويؤديه الأشخاص سواء كانوا معنويين أو طبيعيين، بدون مقابل مباشر (المياحي، ٢٠١٩: ١٧٦).

٢. مبلغ مالي إجباري يستقطع بموجب تشريع أو قانون، ويتم تحصيله من المكلفين (صوان وآخرون، ٢٠٢٢: ٢).

٣. تسعى الضريبة لتغطية الأعباء العامة (خليل وآخرون، ٢٠٢٢: ٦٨).

من كل ما تقدم يمكن أن نعرف الضريبة بأنها استقطاع نقدي جبري تفرضه الدولة بموجب القانون وتقوم بتحصيله من الأشخاص المكلفين بدفعها سواء كانوا طبيعيين أو معنويين دون مقابل مباشر أو محدد، بهدف تمويل الأعباء العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة في إطار سياستها المالية.

٢.٢ أهمية الضرائب

تساهم الضريبة في مختلف الدول بعملية التمويل، في إطار الظروف الاقتصادية والسياسية، وتحظى بأهمية متزايدة لأن الدولة تستند إلى قدرتها في تأدية الدور الاقتصادي، وترشيد الادخار، وتقليل الاستهلاك، وتحقيق التنمية المستدامة، والتعامل مع العجز في ميزان المدفوعات ومعالجته.

تعد الإيرادات الضريبية من العناصر الأساسية التي تساعد الدولة على مزاولة انشطتها وخدماتها التي تقدمها لمواطنيها، إذ تسهم بشكل فعال في موازنة الدولة، وهذا يدفع البلدان للاهتمام بها والسعي إلى تسخيرها لخدمة السياسة الاقتصادية، وتستند كافة بلدان العالم بشكل أساسي على نظام الضرائب لتمويل نفقاتها العامة، وقد تكون هي المورد الرئيس في الموازنة العامة. ويؤثر تناقص الإيرادات الضريبية تأثيراً مباشراً على تحقيق التنمية نتيجة

عدة عوامل مثل التهرب الضريبي مما يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بتمويل استثماراتها (عبد، ٢٠١٣: ٤٨٦).

٢.٣. أنواع الضرائب

بشكل عام هنالك نوعين من الضرائب وهي:

١. الضرائب المباشرة: ضرائب مفروضة على الدخل يتحمل المكلف مسؤولية سدادها، وتنقسم إلى (الجبيلي، ٢٠١٨: ٥٩):

- ضريبة الدخل: تفرض على الإيرادات السنوية للمكلفين (خريس، ٢٠١٣: ٥٦).

- ضريبة على رأس مال: ضرائب مفروضة على الأموال المنقولة والعقارية في تاريخ محدد (عبد الحميد، ٢٠١٤: ١٠).

٢. الضرائب غير المباشرة: تفرض على الخدمات والسلع لدى انتاجها، او بيعها، او استيرادها، او تصديرها، وتنقسم إلى نوعين (عايش، ٢٠٢٠: ٤٥٦):

أ. الضرائب على الاستهلاك او الانفاق، وتصنف إلى عدة انواع وهي:

- ضريبة المبيعات: ضريبة مفروضة على جميع عمليات بيع الخدمات والسلع المستوردة او المصنعة محلياً، يقوم التاجر بتسديدها عند الشراء ويتحملها المستهلك النهائي (الخصاونة، ٢٠١٤: ١١١).

- ضرائب الانتاج: الضريبة المفروضة على السلع التي يتم انتاجها محلياً، ويحول المنتج عبئها إلى المستهلك (السعدي، ٢٠٢٠: ٤٨).

- الضرائب على التداول: تفرض على تحويل الملكية من فرد إلى آخر، مثل رسم التسجيل العقاري، وهذه الرسوم تعزز من قيمة الخدمات المقدمة من قبل الدولة ولذا أطلق عليها ضريبة التداول (لحسن والاخضر، ٢٠١٨: ١١٥).

- ب. ضريبة كمركية: ضرائب مفروضة على السلع عند تخطيها حدود الدولة تصديراً او استيراداً وهي تفرض من اجل حماية الصناعات الوطنية (عبوي، ٢٠٠٦: ٢٠٤).

٣. تعريف التحصيل الضريبي واهدافه ووسائله

٣.١. تعريف التحصيل الضريبي

يعرف التحصيل الضريبي بأنه مجموعة من العمليات التي تتضمن استيفاء وتحويل الديون الضريبية من المكلفين الى الخزينة العامة وفقاً للقانون والقواعد الضريبية المعمول بها (محزري، ٢٠٠٨: ١٥٦). وفي هذا المجال فان المشرع يتدخل في وضع قواعد تضمن هذه العملية بالاعتماد على الادارات الضريبية التي تعد الجهاز التنفيذي للسياسة الضريبية ضمن نطاق التشريع القانوني الضريبي للدولة فهي تسعى لتحقيق اهدافها والتي تقع في مقدمتها تأمين حق الخزينة العامة في تحصيل الإيرادات وتعزيز تجاوب المكلفين بالإضافة الى منع التهرب من الضرائب بالإضافة الى التطوير اللازم في التشريع المتعلق بها وتبسيط الاجراءات وتخفيف الاعباء عن المكلفين (أديب، ٢٠٠٦: ٢٧).

بالمقابل لا يفي توافر الضمانات القانونية لحماية المكلف من التجاوزات على الصلاحيات التي قد تحصل من الادارات الضريبية وعدم اغفال اعتماد المبادئ العامة للقانون في تحقيق العدالة الضريبية وضمان المساواة في خضوع الافراد للتكليف الضريبي التي استقر التعامل القانوني على الأخذ بها.

وفي هذا المجال يمكن القول ان عملية التحصيل الضريبي هي اخر مرحله من مراحل التنظيم الفني للضريبة، فهو يلي عملية تحديد الوعاء الذي تعتمده الإدارة بالاعتماد على تصريحات المكلف الضريبي ويشير الى جمع الأموال من المكلفين وتحويلها الى الهيئات الحكومية المختصة.

٣.٢. المطلب الثاني. أهداف وأهمية عملية تحصيل الضريبة

٣.٢.١ أهداف التحصيل الضريبي

هنالك مجموعة من الاهداف التي تسعى عملية التحصيل لتحقيقها وهي (الكرخي، ٢٠١٢: ٢٠):

١. المحافظة على الاقتصاد الوطني من خلال التمويل المستمر لموازنة الدولة.

٢. منع التهرب من الدفع من خلال تسهيل طرق التحصيل والجزاءات والعقوبات المختلفة التي تقررها الدولة.

٣. إعادة توزيع الدخل الوطني لصالح الفئات الفقيرة ومحدودي الدخل

٤. إخضاع السلع الضارة بالصحة العامة لضرائب عديدة ومرتبعة للحد من استهلاكها.

٣.٢.٢ أهمية عملية التحصيل الضريبي:

تتمثل الأهمية بالآتي (حجازي، ٢٠٠٠: ٧٨) (العلي، ٢٠١١: ١٧٢):

١. تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية التي تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة.

٢. التحصيل مهم لسببين: تحصيل الإيرادات التي تم تقديرها مسبقاً، كما يجعل جميع الخطوات السابقة عديمة الفائدة إذا لم تتم عملية التحصيل.

٣. الاخفاق والفشل في عملية التحصيل يمكن أن يؤدي إلى عجز في الميزانية.

٤. لا تلجأ الدول إلى القروض لأن عملية التحصيل تساعدها على تحقيق الاكتفاء الذاتي.

٣.٣ المطلب الثالث. وسائل وطرق تحصيل الضريبة

تتمثل طرق تحصيل الضرائب بالآتي:

١. التحصيل المباشر: يدفع مكلفو الضرائب المستحقة الدفع مباشرة إلى السلطات الضريبية ويدفعون الضريبة المستحقة الدفع دفعة واحدة، وإذا لم يكن لدى المكلف أموال نقدية سائلة لسداد الضريبة دفعة واحدة يجوز

سداد الضريبة على أقساط شهرية (الشافعي، ٢٠٠٦: ٦٩). ان هذه الطريقة تتميز بالسهولة والبساطة في تطبيقها، ولكنها تحتاج إلى درجة وعي للمكلفين حيث يقدم دافع الضرائب بياناً وكشفاً عن واحد أو أكثر من مصادر الدخل الخاضع للضريبة ويدفع الضريبة في الموعد المحدد (الحسني، ٢٠٠٠: ٦٥).

٢. التحصيل الضريبي من المنبع: تُفرض الضريبة على دافع الضرائب عند لحظة إثبات الدخل، قبل استلامه فعلياً. ينطبق هذا الأسلوب على الرواتب والأجور والمكافآت المدفوعة للموظفين في القطاعين العام والخاص، كما هو منصوص عليه بوضوح في قانون الضرائب. جميع الأفراد المسؤولين عن صرف الرواتب والأجور والبدلات والمكافآت أو غيرها من المزايا غير المعفاة من الضريبة يخضعون للضريبة (الفريجات، ٢٠٠٩: ٥٢).

٣. الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة: إلزام الجهات والتي يتعامل معها المكلف بأن تستقطع جزء من مستحقاته لديها، أو تحصيل مبالغ معينة تحت حساب الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية. تمتاز بالعمل على حصر المجتمع الضريبي، وكذلك حصر معاملات المكلفين، فضلاً عما يؤدي من المساعدة والتخفيف عن كاهل الممولين في سداد الضريبة المستحقة عليهم باستقطاع مبالغ زهيدة تحت حساب الضريبة عند تعاملهم مع الجهات الملزمة بالتطبيق (الشافعي، ٢٠٠٦: ٥٠)، فهي توفر السيولة النقدية على مدار السنة.

٤. التحصيل الضريبي مقدماً: يقوم المكلف بسداد الضريبة المستحقة (مقدماً) على مدى فترة زمنية (يمكن ان تكون نصف سنوية او ربع سنوية او شهرية)، مع تقدير فعلي للضريبة المستحقة في نهاية العام التي يدفعها المكلف، إما أن يدفع الضريبة المتبقية أو يتم رد المبلغ الزائد عن الضريبة الفعلية إليه (أبو نصار واخرون، ٢٠٠٥: ٢٠).

٥. استخدام تقنيات حديثة في تحصيل الضريبة: في ظل التطورات التكنولوجية المتسارعة، أصبح استخدام

التهرب الضريبي التأثير دافعي الضرائب او التعسف الاداري.

(<https://alghad.com/Section-٢٠٤>)

وما تحاول الباحثة تأكيده إن تطور إدارة الضرائب هو عملية حتمية لتطوير إجراءات المحاسبة الضريبية إلى إجراءات محاسبية (إلكترونية) باستخدام أجهزة الكمبيوتر والبرمجيات والاتصالات والانترنت في تحصيل وإدارة الضرائب. واتمتة هذه الاجراءات من اجل تسهيل المهام التي تقوم بها السلطات المالية والذي يدفعنا لدعوة المشرع العراقي الى تبنيه واتخاذ الخطوات الفعلية بالنص صراحة باستخدام هذه الوسائل .

٤. الضمانات القانونية لاستحصال دين الضريبة

تلجأ الإدارة الضريبية باعتبارها سلطة مالية الى العديد من الوسائل والامتيازات لتحديد الوعاء الضريبي بالشكل الصحيح وفي الحدود التي رسمها القانون دون الاضرار او المساس بحقوق المكلفين ولها في سبيل ذلك استخدام وسائل تمثل ضمانتها لها في استحصال دين الضريبة ولكن ولكون العلاقة الضريبية تتكون من طرفين فان القانون حمى طرفي العلاقة بتوفير ضمانات لهم وهذا ما سنحاول بيانه في هذا المبحث اذ تأتي هذه الضمانات متسلسلة من الاطلاع على أموال المكلف وصولاً الى استحصال الدين وستولى دراستها في هذا المبحث في ثلاث مطالب يتناول الأول تقديم التقرير (الإقرار) وسيتناول الثاني الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين بينما يتطرق الثالث للضمانات القانونية الممنوحة للسلطات المالية.

٤.١. تقديم التقرير (الإقرار)

من اجل تحديد الوعاء الضريبي تعتمد السلطات المالية على التقديرات المقدمة من دافعي الضرائب والمكلفين بناءً على تقارير الأشخاص المخولين لهم فيما يتعلق بمصادر دخلهم الخاضع للضريبة. وتتمتع السلطة المالية أيضاً بصلاحيحة الاطلاع والفحص لجميع الدفاتر والسجلات

التكنولوجيا في التحصيل الضريبي ضرورة ملحة لتحسين كفاءة هذا الإجراء وتحقيق أهدافه ، يتم الاستفادة من التقدم العلمي التكنولوجي والذي تعتمده اكثر الدول لتحصيل الإيرادات العامة فمثلا في الاردن يتم تطبيق المرحلة الاولى على الدوائر الحكومية لوزارة المالية ومن ضمنها الدوائر الضريبية ، ويتم تطبيقها في العديد من الدول حيث ان استخدام التكنولوجيا في التحصيل الضريبي يلعب دوراً حاسماً في تحسين الكفاءة والدقة والشفافية في عمليات جمع الضرائب وتحصيلها (الحجاوي، ٢٠٠٤ : ١٤٣)، (شاكور، ٢٠١٧ : ١٧٤):

أ- تحصيل الضريبة بوساطة بطاقة الائتمان. ان استخدام هذه الأساليب الحديثة في العملية الضريبية تحتاج إلى بعض المهارات من مسؤولي الضرائب ، وسوف تحتاج أيضاً إلى إصدار تعليمات خاصة حول كيفية التعامل بها بما يسهم في اختصار الوقت المطلوب لعملية التحاسب الضريبي ، لذلك ينصب اهتمام محاسب الضرائب المخمن على العمل الميداني الذي يعد جوهر عملية التدقيق والتحليل والمحاسبة الضريبية، بدلاً من الانشغال بالعمل المكتبي، بالإضافة إلى إمكانية القيام بالربط والمراجعة والفحص وتقديم جداول الإقرارات الضريبية والمحاسبة والسداد الكترونياً وهذا يقلل التعامل الشخصي المباشر بين المكلف والإدارة.

ب- تحصيل الضريبة بوساطة التحويل الالكتروني: وهي تعد أهم طريقة لتحصيل الضرائب، حيث يتم استخدامها لتحصيل الضرائب للإيرادات العامة وفقاً للقوانين والأنظمة من خلال التوصل إلى اتفاق مع البنك لاستكمال تحصيل الضرائب. حيث يعتمد المصرف على عمليات التحويل الالكتروني، ونجد هذا النظام مطبقاً في العديد من الدول التي تعتمد اتمتة المعلومات والمكلفين مثل الاردن الذي يعمل على تسهيل العمل الاداري والتقليل من احتكاك الموظف بالمكلف ويقلل من

المحفوظة لممتلكات المكلف وعقاراتهم من اجل اجراءات التحصيل، وقد نصت المادة ٢٧ الفقرة الاولى من قانون الضريبة العراقي ١١٣ في ١٩٨٢ على الاتي:

١- " للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة او تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بأخطار خطي او بأحد طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل ام لا "

وباستقراء بعض نصوص القوانين ذات العلاقة بالضريبة واجراء المقارنة فأنا نجد ان اغلب النصوص فيها تتجه الى اعطاء المكلف الحق في الافصاح عن دخله وفقاً لما يتطلبه القانون، وذلك من خلال الاقرار الذي يقدمه المكلف، ومع ذلك يبقى لدى السلطة الحق في ان تقوم بالرجوع فيما قامت به من تقديرات ضريبية عندما يتبين عدم صحتها.

" ومن هذه النصوص المادة (٨٢،٨٣) من قانون الضريبة المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك المادة (٢٦،٢٧) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ المعدل بالقانون رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٨ "

حيث ان هذه القوانين لم تعرف الاقرار كما في القانون العراقي ، كما اننا نلاحظ على النص الوارد في القانون العراقي انه استخدم لفظة التقرير بدلاً عن الإقرار وان المشرع العراقي لم يورد تعريفاً للإقرار بين ثناياه وهذا موقف محمود ، وذلك لان هذا التعريف ليس من اختصاصات المشرع بل من اختصاصات الفقه ، ومن هنا فقد عرف بعض الفقه الإقرار الضريبي بأنه ((بيان يتم اعداده بواسطة المكلف بهدف استخدامه كأساس من اجل تحديد الوعاء الضريبي واحتساب قيمة الضريبة على اساسه)) (بدوي،٢٠٠٥: ٨٣٩) ، كما عرفه اخرون بأنه ((التقرير المكتوب الذي يتم تقديمه من قبل المكلف او وراثه او نائبه

الى السلطات او الادارات الضريبية والذي يعترف من خلاله بشكل صريح بالواقعة الضريبية او تخلفها)) (العزبي، ٢٠٠٤: ٧).

فالإقرار الضريبي يمثل ضمان يسمح للمكلف بتقديم المعلومات والبيانات الخاصة بدخله وكذلك الإعفاءات المستحقة له وهذا اعتراف منه بصحة هذه المعلومات (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٥٦)

عليه وما تقدم يمكننا تعريف الاقرار بأنه الالتزام الواجب قانوناً على المكلف تجاه سلطة او إدارة الضريبة بتقديمه خلال المدد المحددة قانوناً ليتم بمقتضاه اجراء عملية احتساب الضريبة على اساسه على ان يتحمل المكلف كافة التبعات القانونية في حالة إعطائه بيانات او معلومات خاطئة.

٤.٢ الضمانات القانونية الممنوحة للمكلفين

تم الذكر سابقا ان المشرع العراقي الزم المكلف بتقديم تقرير يوضح فيه الوعاء الضريبي بسلسلة من الإجراءات المحددة قانوناً لذلك قدم المشرع للمكلفين مجموعة ضمانات تتمثل بالآتي:

٤. أ. سريه البيانات والمعلومات : تنص المادة ٥٣ من قانون ضريبة الدخل العراقي على:

" تعتبر جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين اسرار محظور افشاؤها على من ينفذ احكام هذا القانون من الموظفين"

وقد الزم القانون السلطات المالية ضرورة المحافظة على السرية للبيانات والمعلومات للمكلفين وعدم افشائها استناداً لأحكام المادة أعلاه لذلك اوجب القانون مراعاة جانب السرية المهنية تطبيقاً للقانون من جهة ومراعاة وحمايه المصالح المكفولة قانوناً للمكلف من جهة ثانية (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٥٩) وهذه القاعدة ورد عليها استثناء سنتطرق له لاحقاً ضمن هذا المبحث.

٥. توفر الصفة القانونية لموظفي الضريبة (الضبط القضائي) : قد يتبادر للذهن ان هذا الشرط بديهي ولا يمثل ضمانا للمكلفين بدفع الضريبة لكن من يطلع على النصوص القانونية للضريبة ومن بينها النص السابق والنصوص اللاحقة لا يجد بين ثناياها ما يشير الى ضرورة توفر هذه الصفة.

يُعد حق الاطلاع الضريبي احد الالتزامات التي تستلزم البحث والتحري والتحقق بالإضافة الى دوره الاستدلالي في البحث والتحري والتحقق عن كل فعل مخالف للقانون من شأنه ان يكون دليلاً كافياً للسلطات التحقيقية للكشف عن انواع المخالفات سواء كانت قانونية او اية جريمة ضريبية (المياحي، ٢٠٠٤ : ٧٩) وهذا ما أورده:

" المادة (٢٨ الفقرة ٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ" بقولها "٢. للسلطة المالية ان تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجوده.."

بينما غالبية القوانين والتشريعات المقارنة تستلزم توفر صفة الضبط القضائي في الشخص المسؤول عن الاطلاع على مدخولات المكلفين، او دفاترهم، او سجلاتهم، او أي معلومات تساهم في تحديد الوعاء الضريبي مثل القانون المصري الذي نص في المادة (٩٥) بقولها ".... ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات...."

وهنا يتبين ان القانون قد اعطى صلاحية الضبط القضائي لموظفي الضريبة (حامد، ٢٠٠٩ : ٣١٨)، بينما نجد نصاً مخالفاً للنص المصري أورده المشرع الأردني في المادة (٢٣) والمادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ والمعدل والذي سبق ذكره فهو يقترب في نصه هذا من المشرع العراقي اذ نص المشرع الأردني

في المادة (٢٣) على "أ. يلتزم المكلف بتنظيم السجلات والمستندات والبيانات المالية...."

مما سبق يمكن القول ان التشريع المصري قد فاق التشريعين الاردني والعراقي فقد نص صراحة على ان يمنح صفات ضبطية لموظفي الضريبة من اجل تسهيل تنفيذ القانون، ومن هنا فأنا ندعو المشرع العراقي ان يأخذ بعين الاعتبار بتعديل النص الوارد في القانون أعلاه وحصر ممارسة سلطة الاطلاع الضريبي بموظفيها.

٦. الاخطار المسبق لمكلفي الضريبة بمباشرة السلطة المالية حق الاطلاع الضريبي سبق وان بينت الباحثة خطورة الاطلاع الذي تقوم به السلطات المالية من خلال موظفيها على التفاصيل الخاصة بالأموال والاموال للمكلفين والذي عد من صلب في التحري عن أموال المكلفين وهذا ما يستلزم اخطار واعلام المكلفين بموعده مباشرة هذه السلطات لأعمالها وهذا ما اقره القانون المصري في المادة (٩٥) بقولها

" تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ."

وهذا ما يقره المنطق القانوني بينما نجد في القانون العراقي في المواد (٣٥ و ٣٦) منه والمتعلقة بالتبليغ انها لم تنص على اخطار المكلف مسبقاً بالموعد المحدد من اجل مباشرة السلطات لحقها بالاطلاع الضريبي، بل

نصت المادة ٣٥ على "١. للشخص الذي رفضت السلطة المالية اعتراضه على مقدار الدخل او الضريبة ان يستأنف قرارها "وكذلك المادة ٣٦ منه نصت على " يبلغ المستأنف والسلطة المالية بيوم المرافعة امام لجنة التدقيق قبل موعده بسبعة أيام على الأقل...."

ومن هنا يتضح لنا بان المشرع المصري كان موفقا أكثر من المشرع العراقي وذلك ضمن حماية المكلفين من اي تعسف قد تمارسه السلطات المالية في استخدام حقها في الاطلاع الضريبي، وهنا فأنها دعوة للمشرع العراقي ان يقوم بنفس هذا العمل.

كما يمكن القول ان عدم تبليغ المكلفين بموعد مباشرة السلطة المالية في حقها في الاطلاع الضريبي يمكن ان يؤدي الى إشكالات عديدة منها عدم تهيؤ المكلف من اجل تقديم المعلومات اللازمة والكافية للسلطات العامة ان كان هو الذي يدير عمله بنفسه او وجود تعارض بين أوقات عمله وأوقات مباشرة السلطة العامة لعملها (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٦٠)

٤.٣. الضمانات القانونية الممنوحة للسلطة

المالية لتحصيل الدين الضريبي

ان الضمانات ماهي الا حماية لطرفي العلاقة من تعسف أحدهم او مخالفته للقوانين النافذة وهنا فان السلطة المالية باعتبارها أحد طرفي العلاقة الضريبية تكون ضماناتها في إلزام المكلفين بأداء الالتزامات والواجبات المحددة عليهم والواردة في هذا القانون، حيث نصت المادة (٥٦) في الفقرة أولاً

" يعاقب بغرامة لا تقل عن أ. من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون او الانظمة الصادرة بموجبه او امتنع او تأخر في تقديم بيانات او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون ..."

مما تقدم يتضح ان من بين الواجبات الاساسية للسلطة المالية هو القيام بتحصيل الضرائب وهذا يعد من الالتزامات الاساسية والجوهرية لها ويقابلها الالتزام الضريبي للمكلفين، وقد كفل المشرع العراقي ضمن القوانين التزامات الطرفين بالإضافة الى

التحصيل بالوسائل المختلفة التنفيذية والاحتياطية (الهاللي، ٢٠١٢: ٧٤) ويمكن اجمال هذه الضمانات بالآتي:

١. حق السلطة المالية في الاطلاع

الضريبي : ان هذا الحق هو من اهم الامتيازات الممنوحة لها وهذا الحق يمكن ان يكون قيداً على حرية المكلفين والذي يتعلق بالسرية المهنية التي أشرنا لها سابقاً (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٦٤). وللوقوف جلياً عند هذه الضمانة فابتداءً نوضح ما هو الاطلاع الضريبي؟ الاطلاع الضريبي كما يراه بعض الفقه هو حق ممنوح للموظفين الضريبيين يعطيهم السلطة في الاطلاع على المستندات والدفاتر والاوراق للمكلفين والتأكد من صحة اقراراتهم لغرض استحصال الضريبة على النحو الصحيح (جامع، ١٩٧٠: ٢٤٩) كذلك عرفه اخرون بأنه (السلطة التي يمنحها القانون من اجل التحقق من تطبيق الاحكام القانونية المتعلقة بالضريبة (المرصفاوي، ١٩٦٣: ٢٣٥) مما تقدم ترى الباحثة ان اجراءات الاطلاع الضريبي يتمثل بالسلطات والصلاحيات الممنوحة قانوناً لأعضاء السلطة المالية للاطلاع وتدقيق بيانات وسجلات واقارات المكلفين لضمان تنفيذ الاحكام التشريعية الضريبية من دون المساس بالحقوق المقررة لهم قانوناً. وباستقراء النصوص التشريعية الضريبية فان المشرع لم ينص بشكل صريح على حق الادارات والسلطات في الاطلاع الضريبي وانما اوردها ضمناً بين ثناياه وأشار اليه بما يمكن فهمه في بعض المواد (المادة ٢٦ وما بعدها) من القانون العراقي ، وفيما يخص المشرع المصري فقد ذكر النص المتعلق به في المواد (٩٥،٩٧ ، ٩٨،٩٩،١٠١،١٠٢) وهو ينص بشكل صريح وواضح مع توضيح لكل التفاصيل والاستثناءات وهذا ما يتطلب من المشرع العراقي ان يقوم بمثل هذا العمل وان ينص صراحة على هذا الحق مع توضيح الحدود لأداء

السلطات المالية لعملها بسهولة ويسر وتجنب الالتباس في تطبيق وفهم النصوص القانونية. وعليه فان هذا الحق يوجب على المكلف الادلاء بالمعلومات والبيانات الصحيحة وعدم الامتناع عن تقديمها اذ يُعد من قبيل امتناع المكلف عن تقديمه المعلومات او البيانات مجموعة من الأفعال يمكن ان يقوم بها المكلف ومنها اخفاؤه لمعلومات جوهرية او اتلافه لدفاتره او أوراقه ومراسلاته (الحديثي، ١٩٩٦: ٥٦)

وكذلك نص المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي التي نصت على " يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها "

وهنا ويلاحظ ان تحديد المشرع للنص في استخدام المكلف لوسائل الغش او الاحتيال غير المشروعة للامتناع عن دفع الدين الضريبي وتقديم المعلومات والبيانات الكاذبة او اعداد حسابات ناقصة وهذا ما اورده المادة (٥٧) بفقرتها).

٢. سلطة الإدارة (السلطة المالية) في استخدام الوسائل التنفيذية لتحصيل دين الضريبة يُعد دين الدولة من الديون الممتازة لذلك فان القانون منح جهات الإدارة عامة الصلاحيات المحددة قانوناً لاستيفائه. وذات الامر ينطبق على دين الضريبة كما ذكرنا سابقاً فهو يعد من الديون الواجب على السلطات استيفاءها وهو اساس التزامها الذي نشأ مقابل الالتزام للمكلفين بدفع الضرائب، وهنا يكون لها في سبيل تحقيق ذلك وسائل رسمها القانون.

أولها يكون بالاستقطاع الاحتياطي طبقاً للمادة (٣) الفقرة الأولى وقت استحصاال دين الضريبة بقولها

" ١. تفرض الضريبة على الدخل المنصوص عليه في الفقرات ١ و٢ و٣ و٦ من هذه المادة الثانية بالمقدار الناجم منه في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة "

وقد اجاز القانون للسلطة المالية القيام بأجراء تقدير مؤقت لدخل المكلف في السنوات السابقة للسنة التقديرية وذلك بشكل احتياطي على ان يكون استيفاء مبلغ الضريبة هنا في صورة امانات لحساب السنة التقديرية وهذا ما تم تحديده في المادة (٣ الفقرة ٤) بقولها ٤. " للسلطة المالية تقدير الدخل المشار اليه في الفقرة ١ من هذه المادة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية "

فقد تلجأ السلطة المالية الى ذلك في حالات مختلفة منها حالة عدم الحصول على دين الضريبة بصورة كاملة او في حالة وجود خطر ممكن ان يلحق بالخزانه العامة فتلجأ السلطة المالية الى هذا الاجراء (علي، ٢٠١٠: ١٦٢ - ١٦٤)

وبتفسير النص أعلاه ترى الباحثة ان هذا الاستقطاع الاحتياطي ممكن ان يكون فيه قيد على حرية المكلف في امواله لأنه يعتبر استثناء على الأصل وهذا ما يوجب توفير ضمانات تحفظ حقوق المكلف من جانب ومن جانب اخر تضمن عدم تعسف السلطة المالية في ممارسة اعمالها وسبب ذلك ان هذا النوع من الاستقطاع لا يعتبر تحصيلاً نهائياً للضريبة وهنا لا يمكن للمكلف تسيير اجراءات الطعن المقررة قانوناً وثانيها يكون بالاستقطاع التأميني طبقاً للمادة (٢٨ الفقرة ٤) بقولها " للسلطة المالية ان تطلب من دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط او أي شخص استقطاع نسبة مئوية لا تتجاوز ١٠% عشرة بالمائة من المبالغ المتحقق للمتعهدين او غيرهم المرتبطين معهم ولا تدفع لهم المبالغ المستقطعة

الا بعد تأييد براءة ذمتهم عن ضريبة الدخل. ولها ان تطلب تحويل المبالغ المستقطعة اليها " ومن هذا النص يتبين لنا ان الاستقطاع التأميني ما هو الا وسيلة يتم اللجوء اليها لضمان استيفاء الضريبة من المكلفين الذين يقومون بأبرام عقود تعهدات ومقاولات مع دوائر الدولة عن طريق استقطاع مبلغ لا يتجاوز (١٠%) من استحقاقهم على الدائرة المتعاقد معها على انه لا يتم استرداد هذه التأمينات الا بعد جلب براءة الذمة من الدائرة المعنية وفي حالة تخلف المكلف عن الدفع فان هذه المبالغ يتم تحويلها لحسابها. وهذا هو موقف المشرع المصري كذلك في المادة (١٠٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وبناءً على ما تقدم فان الاستقطاع التأميني من شأنه ان يحقق مصلحة متكافئة للطرفين (السلطة العامة والمكلف) فهو من جانب يمثل ضمانا للسلطة المالية في استحصال دين الضريبة ومن جانب آخر يمثل تسهياً على المكلف بتأدية ما بذمته خلال مدة الاستقطاع من دون انتظار السنة التقديرية والتي قد لا يتمكن من التسديد خلالها لأي سبب (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٦١-٢٦٢).

٣. سلطة الادارة (السلطة المالية) في اتخاذ الوسائل الاحتياطية لتحصيل دين الضريبة اقر القانون للسلطة العامة إضافة الى ما تقدم مجموعة من الوسائل الاحتياطية تستخدمها كوسيلة قانونية تضمن بها الديون الضريبية ومن بينها ايقاف المعاملات الضريبية حتى اكمال دفعها

وهو ما ورد في المادة (٢٨ الفقرة ٣) من قانون الضريبة العراقي "٣. للسلطة المالية ان توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بأجرائها من قبل الدوائر الأخرى حتى يتم دفع الضريبة أو التأمينات التي قد تتحقق عنها" وترى الباحثة في هذا النص ان المشرع منح السلطة المالية الضمان من اجل تحصيل الديون الضريبية يتمثل بإيقاف

المعاملات الضريبية لحين براءة ذمة المكلف من هذا الدين. بالإضافة الى ان القانون منحها الحق في منع السفر لمن يحاول التهرب الضريبي او من يتلصق في الدفع طبقاً للمادة (٥١) من نفس القانون

والتي تنص على "إذا اقتضت السلطة المالية بأن أحد الأشخاص يحاول السفر الى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة أو التي تفرض عليه اصالة او نيابة كلها أو جزء منها فلها ان تطلب الى الجهات المختصة تأخيرها او منعه من السفر مبنية هويته وان الضريبة مستحقة أو قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة أن تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق الا بعد دفع الضريبة أو تقديم شهادة من السلطة المالية تشير الى رفع ذلك الحظر عنه"

يُعد منع السفر للمكلف من بين الوسائل والاساليب الاحتياطية الممكنة والمتاحة امام السلطات والتي تلجا اليها لضمان استيفاء ديونها الضريبية عند اقتناعها بان المكلف يحاول الفرار والسفر من اجل تحقيق غاية معينة بان يؤخر الدفع او يهرب من الدفع مما سيتم فرضه عليه (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٦٢) وباستقراء النص القانوني الخاص بمنع سفر المكلف نجد ان المشرع قد منح للسلطات المالية سلطات تقديرية بشكل واسع في التطبيق دون ان يحدد اسساً او معايير واضحة للاسترشاد بها لتطبيق النص فقد تركها تأخذ ما تراه مناسباً (البدراي، ٢٠١٦: ٢٣٢) وفي ذلك ترك المشرع النص مطلقاً مما قد يولد تعسفاً في استخدام السلطة عند استخدام هذه الضمانات من جهة ومن جهة أخرى يؤخذ على النص انه يحوي مخالقات دستورية تخص حرية الحركة والتنقل والسفر كما ورد في المادة (٤٤ - اولاً) من الدستور العراقي الذي ينص على

" للعراقي حرية التنقل والسكن داخل العراق وخارجه" وعليه لا بد من محاولة إزالة تعارض النصوص ضماناً لمشروعية ودستورية النص ومراعاة لحقوق المكلف (بعيوي، ٢٠٢١: ٢٦٢) وتتفق الباحثة مع هذا الرأي في معالجة التعارض في النصوص وجعل النص الضريبي موافقاً لأحكام الدستور وان يتم

أ. أن الإخفاقات الحاصلة في تحصيل الديون الضريبية بغض النظر عن السبب فإنها تؤدي في نهاية المطاف الى الاضرار بالخرينة العامة للدولة وعجز الموازنة نتيجة لقلّة الموارد.

ب. يعد تحصيل الديون الضريبية هو اخر مرحلة من المراحل التنظيمية للضرائب لذلك وجب على السلطات المالية ان تتوخى الدقة عند اكمال الاجراءات السابقة لها ومن أهمها مرحلة تحديد الوعاء الضريبي.

ت. ان المكلفين وهم يتولون مهمة تقديم التقارير (الإقرار) الخاصة بأموالهم يتمتعون بضمانة قانونية تلتزم السلطات المالية الحفاظ على اسرارهم وعدم افشائها الى مكلف اخر او أي جهة أخرى الا اذا نص القانون على خلاف ذلك او كانت هنالك مصلحة عامة توجبها.

ث. يهدف المشرع من توفير هذه الضمانات وحمايتها الحفاظ على موارد الدولة الضريبية بالإضافة الى منع تهرب المكلفين من الالتزام بالتعليمات او القوانين الضريبية وبالتالي منعهم من التهرب الضريبي .

ج. لم ينص المشرع العراقي على حق الإدارة في الاطلاع الضريبي صراحة وكذلك لم ينص على تبليغ المكلفين بمواعيد الاطلاع الضريبي كما هو الحال في القوانين المصرية التي نصت صراحة على ذلك في المواد (٩٥ وما بعدها).

ح. لم يحدد القانون العراقي كما القوانين المقارنة ضرورة توافر الصفة الضبطية القضائية فيمن يتولون مهمة الاطلاع الضريبي كون هذا العمل يعتبر اهم مرحلة من مراحل تحديد الوعاء الضريبي والذي يتطلب امكانيات للتحري والتدقيق.

خ. منح القانون صلاحية إيقاع الحجز الاحتياطي للوزير وليست للقضاء وهذا ممكن ان ينشئ

تسفأ من جهة السلطة المالية او تلكؤ في انجاز اعمالها.

د. اعتمدت أكثر الدول الطرق والتقنيات الحديثة في تحصيل الإيرادات العامة ومنها الأردن حيث قام بتطبيقه في عدد من الدوائر الحكومية ضمن وزارة المالية وتطبيق الاساليب الالكترونية في التحصيل الضريبي.

٢-التوصيات

أ. يتوجب على السلطات المالية ان تراعي الدقة واتخاذ كافة الإجراءات القانونية لمنع المكلفين من الاستهانة او التهاون في دفع دين الضريبة الذي له تأثيرات سلبية كبيرة على خزينة الدولة ومواردها من خلال تعزيز كفاءة اجراءات التحصيل الضريبي والتشديد على ضرورة اتخاذ كافة الاجراءات القانونية بحق المتخلفين عن التسديد وتفعيل انظمة المتابعة والتحصيل المبكر لدين الضريبة ووضع اليات رقابية لرصد الديون المتراكمة ومعالجتها قبل ان تتأخر كثيراً وبالتالي يصعب تحصيلها .

ب. يتحتم على السلطات المالية عند ممارسة اعمالها في التحصيل لدين الضريبة ان تراعي مصلحة الدولة اولاً دون الاغفال عن مراعاة المبادئ العامة في القانون الخاصة بالعدالة الضريبية والمساواة بين الأشخاص وهو ما تهدف الى تحقيقه القواعد القانونية عامة ومنها قاعدة العدالة وذلك بالزام السلطات المالية بتدقيق كافة الاجراءات المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي وفق معايير قانونية دقيقة باعتماد الانظمة الخاصة بالتدقيق المسبق والمراجعة الالكترونية للبيانات الضريبية قبل تحصيلها.

ت. ضرورة تعزيز الحماية القانونية الخاصة بضمان السرية في المعلومات الضريبية ومعاقبة من يخل بهذه

المصادر

- [١] الخطيب، خالد شحادة، وشامية، أحمد زهير. (٢٠١٣). أسس المالية العامة (ط. ٤). دار وائل للنشر والتوزيع.
- [٢] خطاب، عذامي أحمد يوسف. (٢٠١٠). الضرائب ومحاسبتها (ط. ١). دار الإعصار العلمي.
- [٣] القيسي، أعاد حمود. (٢٠١١). المالية العامة والتشريع الضريبي. دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- [٤] المهاني، محمد خالد. (٢٠١٧). المحاسبة الضريبية. منشورات جامعة دمشق.
- [٥] المياحي، عمار فوزي كاظم. (٢٠١٩). مفهوم الحصانة الدبلوماسية ودوره في تجاوز أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢م، المعدل وفقاً لأحكام الاتفاقيات الدولية الحاكمة "دراسة مقارنة". المجلة القانونية (مجلة متخصصة في الدراسات والبحوث القانونية).
- [٦] صوان، محمد عبد الله، وأحمد، حسام الدين، والطراونة، وصفي حسين. (٢٠٢٢). الغرامات والجزاءات والعقوبات في قانوني ضريبة الدخل والمبيعات الأردني وقانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي. دار الخليج للنشر والتوزيع.
- [٧] خليل، حسام الدين أحمد، وآخرون. (٢٠٢٢). الغرامات والجزاءات والعقوبات في قانوني ضريبة الدخل والمبيعات الأردني وقانون ضريبة القيمة المضافة الإماراتي. دار الخليج للنشر والتوزيع.
- [٨] الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم. (٢٠١٣). السياسة الضريبية في ظل العولمة. [بغداد].
- [٩] الجبيلي، محمد عبد الكريم. (٢٠١٨). سلسلة المحاسب المتميز: الجزء الأول. دار لوتس للنشر الحر.

الحماية عن طريق اقرار نصوص قانونية خاصة بحماية البيانات الضريبية .

ث. تهدف الضمانات التي اقراها المشرع العراقي الى توفير الحماية للموارد الضريبية اولاً والحد من حالات التهرب الضريبي ثانياً عن طريق تحقيق التوازن بين الضمانات المقررة للسلطات العامة وحقوق الافراد المكلفين لضمان الوصول الى الامتثال الطوعي للتحصيل .

ج. على المشرع العراقي ان ينص صراحه على حق السلطات المالية بالاطلاع الضريبي وان يتم تبليغ المكلف رسميا بمواعيد الاطلاع كما في القانون المصري.

ح. ندعو المشرع العراقي الى النص على ضرورة توافر صفة الضبطية القضائية فيمن يتولى الاطلاع الضريبي لأهميتها سواء بالنص عليها في القانون او في تعليمات تنظيمية بهذا الخصوص .

خ. ان يجعل المشرع الضريبي الصلاحيات المتعلقة بالحجز الاحتياطي على المتهربين من الديون الضريبية بيد القضاء بناءً على طلب الوزير او من يمثله ليتناغم هذا النص مع القواعد القانونية النافذة في القانون العراقي ولضمان تحقيق العدالة واستقرار المعاملات ولان هذا العمل من اختصاص القضاء وذلك بإعادة النظر في المادة (٥٢) من قانون الضريبة العراقي النافذ.

د. ضرورة ان تتم الاستفادة من التقنيات والاساليب المتقدمة والحديثة المستخدمة في التحصيل الضريبي وتحديد طرق الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات وعمليات الاتمة المعلوماتية عن طريق تبني نظام التحصيل الالكتروني باستخدام وسائل الدفع الالكتروني والتحويل المصرفي وبطاقات الائتمان وغيرها وتوفير كادر مؤهل لتنفيذ هذه الاعمال .

- [٢٠] حجازي، المرسي سيد. (٢٠٠٠). المبادئ الاقتصادية العام: الضرائب العامة والموازنة العامة (الكتاب الثاني). الدار الجامعية.
- [٢١] العلي، عادل. (٢٠١١). المالية العامة والقانون المالي الضريبي (ط. ٢). إثراء للنشر والتوزيع.
- [٢٢] الشافعي، علاء حسين علوان. (٢٠٠٥). العوامل المؤثرة في حصيلة ضريبة الدخل في العراق [دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد].
- [٢٣] الفريجات، ياسر صالح. (٢٠٠٩). المحاسبة الضريبية. دار المناهج للنشر والتوزيع.
- [٢٤] الحسني، صادق محمد حسين. (٢٠٠٠). المحاسبة الضريبية - ضريبة الدخل (ط. ٤). جامعة بغداد.
- [٢٥] أبو نصار، محمد، والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس عطا الله. (٢٠٠٥). محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق (ضريبة الدخل وضريبة المبيعات في الأردن) (ط. ٣). دار الأوائل للنشر والتوزيع.
- [٢٦] الحجاوي، حسام أبو علي. (٢٠٠٤). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. دار الحامد للنشر والتوزيع.
- [٢٧] شاكر، علي غانم. (٢٠١٧). دور نظام الدفع والتحصيل الإلكتروني للضرائب في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي: دراسة تحليلية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية. مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية.
- [٢٨] جريدة الغد. (بلا تاريخ). قسم الاقتصاد. تم الاسترجاع من: [/https://alghad.com/Section-٢٠٤](https://alghad.com/Section-٢٠٤)
- [٢٩] قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- [١٠] خريس، إبراهيم محمد. (٢٠١٣). الضرائب في النظام المالي الإسلامي: دراسة مقارنة. دار الأيام للنشر والتوزيع.
- [١١] عبد الحميد، عفيف. (٢٠١٤). فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة [رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية].
- [١٢] عايش، عروبة معين. (٢٠٢٠). الضريبة الانتقائية وأهميتها في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب. مجلة الدنانير، (٢٠).
- [١٣] السعدي، وسام. (٢٠٢٠). صندوق النقد الدولي ودوره في تحقيق متطلبات النظام الدولي الجديد: دراسة قانونية دولية في ظل أحكام القانون الدولي المالي (ط. ١). المركز العربي للنشر والتوزيع.
- [١٤] الخصاونة، محمد. (٢٠١٤). المالية العامة: النظرية والتطبيق. دار المناهج للنشر والتوزيع.
- [١٥] لحسن، دردوري، والأخضر، لقلبي. (٢٠١٨). أساسيات المالية العامة. دار حميثرا للنشر والترجمة.
- [١٦] عبوي، زيد منير. (٢٠٠٦). معجم مصطلحات الإدارة العامة. دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع.
- [١٧] محرز، محمد عباس. (٢٠٠٨). اقتصاديات الجباية والضرائب (ط. ٤). دار هومة.
- [١٨] أديب، رنا منذر. (٢٠٠٦). مفهوم الضريبة (تعريفها - أشكالها) [رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق].
- [١٩] الكرخي، حسام حميد سلطان. (٢٠١٢). نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ودوره في زيادة الحصيلة الضريبية [دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد].

- [٣٠] قانون ضريبة الدخل الأردني وتعديلاته رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
- [٣١] بدوي، محمد عباس. (٢٠٠٥). المحاسبة الضريبية: النظرية والتطبيق. دار الجامعة الجديدة.
- [٣٢] الغنزي، حيدر وهاب عبود. (٢٠٠٤). أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة [أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين].
- [٣٣] بعبوي، إياد عبد الحمزة. (٢٠٢١). وسائل وامتيازات السلطة المالية في تحديد وتحصيل الضريبة. مجلة كلية مدينة العلم، ١٣(١).
- [٣٤] المياحي، عمار فوزي كاظم. (بلا تاريخ). حق الاطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية [رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين].
- [٣٥] حامد، رفل حسن. (٢٠٠٩). واجبات وسلطات موظفي الإدارة الضريبية كأعضاء ضبط قضائي في تشريع ضريبة الدخل النافذ في العراق. مجلة الرافدين للحقوق، ١١(٣٩).
- [٣٦] الهلالي، علي هادي عطية. (٢٠١٢). الاتجاهات الجديدة في الضرائب المباشرة. جامعة ذي قار.
- [٣٧] جامع، أحمد. (١٩٧٠). علم المالية العامة (ج. ١، ط. ٢). دار النهضة العربية للطباعة.
- [٣٨] المرصفاوي، حسن صادق. (١٩٦٣). حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية. مجلة إدارة قضايا الحكومة، (٣).
- [٣٩] الحديثي، فخري. (١٩٩٦). شرح قانون العقوبات (القسم الخاص). مطبعة الزمان.
- [٤٠] علي، محمد علوم محمد. (٢٠١٠). الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة. منشورات الحلبي الحقوقية.
- [٤١] البدراني، قيس حسن عداي عواد. (بلا تاريخ). مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢. مجلة الرافدين للحقوق، ١٤(٥١).
- [٤٢] مكتبة المرشد القانوني. (٢٠٢٠، ٥ مايو). الحجز الاحتياطي. تم الاسترجاع من: <https://law١٨s.blogspot.com/٢٠٢٠/٠٥/alhajz-alaihtiatu.html>
- [٤٣] محسن، إبراهيم حميد. (٢٠٠١). تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق [رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد].
- [٤٤] العيساوي، لقاء عبد الستار جيجان. (٢٠١١). جرائم الإقرار الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي [رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة تكريت].
- [٤٥] قانون المرافعات المدنية العراقي رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٩ المعدل.
- [٤٦] الدستور العراقي النافذ لعام ٢٠٠٥.
- [٤٧] قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠.