مجلة العلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الإثبات في الاعتراض عل القرارات والاجراءات الإدارية لضريبة الدخل
اسم الكاتب: م. حيدر نجيب احمد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1141
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 17:01 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة العلوم القانونية والسياسية جامعة ديالى ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

الإثبات في الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية لضريبة الدخل

Demonstration of Objection to Administrative decisions and Procedures for Income Tax

الكلمة المفتاحية : مفهوم الاثبات، الاعتراض الإداري، عبء الاثبات، ادلة الاثبات.

Keywords: Conception of Demonstration, Administrative Objection, Demonstration's Burden, Demonstration's evidences.

م. حيدر نجيب احمد

كلية القانون والعلوم السياسية – جامعة ديالى

Lecturer. Haider Najeeb Ahmed
College of Law and Political Science - University of Diyala
E-mail: Haidar.najeb@law.uodiyala.edu.iq

ملخص البحث

تعطي اغلب القوانين العراقية صلاحيات واسعة للجهات الإدارية التي تمثل الدولة للتعبير عن ارادتها وتنظيم نشاط محدد وما يتصل بذلك من تنظيم للعلاقة القانونية بين الدولة والأفراد بموجب أحكام القانون، وفي المقابل تعترف نفس القوانين للأفراد بحق الاعتراض أو اثبات الحق والدفاع عن مصالحهم اتجاه التعسف واساءة استخدام السلطة أو اعطاء فرصة للإدارة بتصحيح اخطائها إذا ما ثبت وجود المخالفة القانونية في قرارها، فتنظم القوانين ونخص منها الضريبية على الدخل عملية الإثبات وتحدد الأدلة القانونية التي يجب على المعترض تقديمها للدفاع عن حقوقه المالية أو القانونية ضد عمل أو قرار الجهة الإدارية، ويأتي الاعتراف بحق الإثبات والدفاع في التشريعات القانونية انسجاماً مع نصوص الدستور التي تتضمن المبادئ والنصوص العامة لحماية الحقوق والحريات وضمان العدالة والمساواة لأفراد المجتمع، فإثبات الحق المتنازع عليه وتوفير الضمانات القانونية لممارسة حق الدفاع يخلق توازناً في المصالح العامة والخاصة ويدعم ويعزز الثقة بنشاط الإدارة ومن ثم تحقيق المشروعية القانونية وسيادة القانون، مع ملاحظة أنَّ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وهو محور بحثنا، يتصف بالاستقلالية وله نظام خاص لألية الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية وحل النزاعات وكيفية اثبات الحق المتنازع عليه بشكل واضح عن بقية القوانين الضريبية وغير الضريبية في العراق.

المقدمـــــة

حق الاعتراض أو الطعن على القرارات والاجراءات الإدارية وما ينشأ عنه من حق الدفاع والاثبات وتقديم الأدلة القانونية، هو حق معترف به في اغلب تشريعات دول العالم بشكل عام وفي القوانين العراقية الإدارية والضريبية على وجه الخصوص، مع ملاحظة الاختلاف بنوع وطبيعة النزاع والقانون الذي ينظم ألية الاعتراض أو الطعن بالقرار أو الحكم[١]، وأنَّ عملية اثبات الحق المتنازع عليه أو حق الدفاع وتقديم الأدلة القانونية يمكن عدّها من أهم اركان الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية وبدونها قد لا تتحقق الغاية من الاعتراض أصلاً، فالاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية في مجال الضريبة لا تشتمل على مجرد اعلان الرغبة بالاعتراض وإنما يؤكد القانون على ضرورة تقديم أدلة لإثبات الادعاء والحق المتنازع عليه أمام الجهات المختصة الإدارية والقضائية، كما الإثبات يحقق اهداف وغايات ترتبط بتحقيق المشروعية القانونية ودعم أو تعزيز العدالة القانونية والاجتماعية فضلاً عن تحقيق منافع وأثار ايجابية للإدارة والأفراد على حد سواء، وللاعتراض والاثبات اساس قانوني في الدستور وفي التشريعات العراقية الإدارية والضريبة ويمثل حماية قانونية لتطبيق العدالة وضمان وتوازن المصالح العامة والخاصة، ويشكل توزيع عبء الإثبات اهمية عملية قانونية لنظام من الإلتزامات والضمانات أو حقوق متبادلة بين اطراف الاعتراض حسب المركز والوضع القانوني خلال مراحل الاعتراض، مع ملاحظة أنَّ نظام وادلة الإثبات لم يتخذ الاهتمام أو المساحة القانونية والتنظيمية الكافية من جانب المشرع في أحكام قانون ضريبة الدخل، وأنَّ أدلة الإثبات تختلف في قوتها القانونية وتخضع في كل الاحوال لتقدير الجهات المختصة بنظر الاعتراض وما يترتب على التقدير من أثار قانونية لحل النزاع، وهي بناء على نصوص قانون ضريبة الدخل تختلف أيضاً في نوعها وطبيعتها القانونية، وفي كل الاحوال والأوضاع القانونية يُعَدُّ الإثبات أو حق الدفاع وتقديم الأدلة عنصراً وركناً مهماً للاعتراض على العمل أو القرار الإداري في إطار نصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ولا يوجد الحق بدونه لأنه يعبر عن المظهر الخارجي له.

اهمية البحث:

تتلخص بأنَّ حق الإثبات والدفاع عن المصالح خلال مراحل الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية أو النزاع الإداري الضريبي على الدخل هو من الحقوق المعترف بها دستورياً وفي اغلب التشريعات العراقية، فهو حق ذو مساس مباشر بحقوق الإنسان وتوازن المصالح للدولة والأفراد على حد سواء، وأيضاً في تطبيق عملية الإثبات تتحقق العدالة والمساواة أمام الحقوق والواجبات فضلاً عن علو القانون والتطبيق الصحيح لمبدأ المشروعية ودعم الثقة بالنشاط الإداري، كذلك أنَّ القانون الضريبي على الدخل لم يتضمن نظاماً قانونياً للإثبات بنصوص صريحة مستقلة من حيث الشروط والاجراءات برغم اهمية الموضوع، هذا ما يدعو لضرورة البحث فيه، فضلاً عن ذلك يلاحظ أنَّ الدراسات والبحوث السابقة حول موضوع الاثبات أو حتى حق الدفاع هي قليلة جداً وربما نادرة في إطار النزاع الضريبي على الدخل تحديداً إنَّ صح القول بهذا الاتجاه، فالدراسات والبحوث السابقة في محاورها توضح التنظيم القانوني للاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية في مجال الضريبة على الدخل، إلا أنها تركز على الجوانب والقضايا العامة للموضوع ولم تتطرق إلى اثبات الحق المتنازع عليه أو نظام الإثبات بما يستحق من بحث ودراسة أو مناقشات لأهم الأوضاع القانونية التي تتعلق بالإثبات في النزاعات الضريبية على الدخل، ونعتقد أنَّ هذا البحث يمكن أنَّ يساهم في إيضاح بعض الغموض الذي يكتنف هذا الموضوع.

منهجية البحث:

تتضمن اجراء دراسة تحليلية في إطار نصوص وأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والنافذ حالياً، والتي تتعلق بالأوضاع القانونية للإثبات في الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية بعيداً عن الحسابات والعمليات المالية، مع الاستعانة بقوانين عراقية اخرى غير الضريبية بالتحليل والمقارنة قدر تعلق الامر بمحاور البحث، علماً أنَّ البحث سيكون في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي السابق ذكره دون غيره، لأنه يمثل الأساس القانوني لاستقطاع الضريبة، ويخضع لأحكامه شريحة كبيرة من

الأفراد ومصادر الدخل الواسعة بالمقارنة مع القوانين الضريبية الاخرى، وما ينشأ عن ذلك من نزاعات واعتراضات على القرارات والاجراءات الإدارية وعملية اثبات للحق المتنازع عليه وما يتصل به من اوضاع قانونية على نطاق واسع، فضلاً عن الاستقلالية التي يتصف بها في تنظيم الاعتراضات والاثبات مقارنة بالقوانين الضريبية الاخرى أو غير الضريبية، وأنَّ بحثنا قد لا يتسع لكل الأحكام والأوضاع القانونية لموضوع الإثبات في نزاعات الإدارة الضريبية، فالبحث بالموضوع ليس بالأمر السهل نظرا لكثرة التفاصيل، ونكتفي بهذا القدر من الفقرات التي ربما تحيط علماً بالأوضاع القانونية وبشكل عام التي تتعلق بالإثبات خلال عملية الاعتراضات على الاجراءات والقرارات الإدارية.

اهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الغايات النظرية والعملية لتطوير النظام القانوني الضريبي في العراق عموماً ونظام الإثبات وحق الدفاع في نزاعات الضريبة على الدخل خصوصاً، وتتلخص في تحديد مفهوم الإثبات ومدى اهميته القانونية في تحقيق العدالة والتطبيق الصحيح لمبدأ المشروعية إذا ثبت وجود المخالفة للقانون في القرار أو العمل الإداري فضلاً عن تحقيق منافع ايجابية للإدارة والأفراد، التعرف على المفاهيم والأوضاع القانونية العامة لعملية الإثبات وكيفية توزيع عبء الإثبات والطبيعة القانونية للحق المتنازع عليه، مع الكشف عن أهم الشروط والمبادئ القانونية الضرورية لصحة الإثبات، والتعرف على اساس الإثبات وحق الدفاع في إطار الدستور العراقي والقانون الضريبي على الدخل، كذلك الاحاطة علماً بأدلة الإثبات في نزاعات الضريبة على الدخل وتصنيفها القانوني استناداً إلى نصوص القانون الضريبي بوجه عام وضمن ألية تنظيم الاعتراض على وجه الخصوص مع اجراء تفسير لقوتها القانونية في الإثبات والحكم القانوني لأدلة الإثبات الاخرى غير المحددة في التنظيم القانوني للاعتراض والدفاع عن الحق.

هيكلية البحث:

إنَّ تحقيق اهداف البحث السابقة من الناحية النظرية والعملية تتطلب تقسيم الدراسة على مقدمة ومبحثين، الأول تحت عنوان الطبيعة القانونية للإثبات في الاعتراض على قرارات وإجراءات مسؤولي وموظفي الجهات الإدارية للضريبة على الدخل، والمبحث الثاني يتضمن التنظيم القانوني للإثبات في الاعتراض على قرارات واعمال الجهات الإدارية لفرض الضريبة على الدخل، ثم الخاتمة والهوامش فضلاً عن مصادر البحث.

المبحث الأول

الطبيعة القانونية للإثبات في الاعتراض على قرارات وإجراءات مسؤولي وموظفي الجهات الإدارية للضريبة على الدخل

لإثبات مفهوم واهمية حماية حقوق الأفراد باعتباره جزء من ألية تنظيم الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية، ولإثبات مجموعة من الشروط والمبادئ القانونية لصحة تطبيق وتنفيذ الإثبات وتقديم الأدلة، وهذا ما سنوضحه في المطلبين التاليين.

المطلب الاول: مفهوم الاثبات واهميته القانونية كعنصر قانوني في عملية الاعتراض على القرارات والاجراءات الادارية الضريبية على الدخل :

إنَّ الطبيعة القانونية للاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية الضريبية سواء كان الاعتراض إدارياً أم قضائياً يمكن أنَّ ينظر إليها من جانبين، الأول هو جانب تحقق مجموعة من الشروط والإجراءات القانونية لممارسة حق تقديم الاعتراض والتي تعبر عن ضمانات وحقوق والتزامات متبادلة بين اطراف الاعتراض وهي كثيرة بتفاصيلها بما قد لا يتسع لها بحثنا هنا، والجانب الثاني هو الإثبات الذي يمثل نظاماً من الأدلة والشروط والاجراءات التي تؤكد الادعاء بالحق، ومن عملية الاعتراض وألية تنظيمها القانوني ينشأ حق الإثبات أو الدفاع

عن الحق بإثبات وجود المخالفة أو الخطأ في العمل أو القرار الإداري في مجال ضريبة الدخل[٢].

فمن الناحية الفقهية والقانونية هنالك كثير من التعاريف التي توضح معنى الإثبات، ونشير إلى بعضٍ منها، وهو اثبات الحق واقامة الدليل أمام السلطة القضائية باستخدام الطرق التي حددها القانون بخصوص واقعة وحالة قانونية ترتبت اثارها في الواقع[٣]، أو هو اقامة الدليل أمام القضاء وفقاً للطرق التي حددها ورسمها القانون بخصوص واقعة قانونية متنازع عليها بين عدة اطراف[٤]، ويعرف الإثبات أيضاً بأنه تقديم الدليل أمام الجهات المختصة وفقاً للطرق التي حددها القانون لإثبات وجود الحق أو واقعة قانونية تترتب عليها أثار قانونية لمصلحة مقدم الدليل[٥].

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

وفي إطار نظر الاعتراضات على القرارات والاجراءات الإدارية لنزاعات ضريبة الدخل، أنَّ الإثبات له اهمية واسعة النطاق نختصرها بأنه يمثل المظهر الخارجي للحق، ولا يوجد الحق بدون أدلة الإثبات أصلاً، والاثبات هو الأساس النظري والعملي للاعتراض على قرارات وأعمال مسؤولي وموظفي هيأة الضريبة، ويرتبط بالتعبير عن حقيقة وجود الخطأ أو المخالفة للقانون وينتج عنه تحقق المسؤولية القانونية لهيأة الضريبة أو دافع الضريبة حسب اوضاع

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

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أنَّ موضوع الإثبات في نزاعات الضرائب يأخذ أبعاداً دولية أيضاً ويتصل بحقوق الإنسان مع ضرورة تسهيل عملية الإثبات لدافع الضريبة من دون معوقات إدارية ضريبية، وأنَّ الفقه القانوني يختلف في تحديد من يتحمل عبء الإثبات بالأصل ولكن الرأي الراجح يستقر على أنَّ دافع الضريبة هو في الغالب من يتحمل بداية عبء الإثبات لأنه ينكر الظاهر والواقع في التقدير للدخل والضريبة[٦]، ونحن نتفق كلياً مع هذا المفهوم تحديداً.

فضلاً عما تقدم، نعتقد أنَّ اهمية الإثبات للحق المتنازع عليه في الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية لضريبة الدخل يرتبط بمبدأ المشروعية القانونية، وأيضاً الإثبات يساعد في تحقيق العدالة القانونية والاجتماعية لتحقيق المساواة وتوازن المصالح بين الأفراد والدولة، فمبدأ المشروعية القانونية يراد به خضوع جميع هيئات الدولة والأفراد لأحكام ونصوص القانون، وهو تعبير عن فكرة قانونية هي الخضوع التام للقانون من جانب الأفراد أو من جانب الدولة، أي خضوع الحاكمين و المحكومين للقانون وسيادته وعلو أحكامه وقواعده فوق كل إرادة، إذ لا يكفي أنَّ يخضع الأفراد وحدهم للقانون في علاقاتهم الخاصة، بل من الضروري أنَّ تخضع له أيضاً الهيئات الحاكمة في الدولة على نحو تكون تصرفات هذه الهيئات وأعمالها وعلاقاتها المختلفة متفقة مع أحكام القانون[٧]، وطالما كان الوضع القانوني

بهذه الصيغة لسيادة القانون فان عملية اثبات الحق وتقديم الأدلة القانونية يُعَدُّ خير وسيلة وطريق فعال لإلزام واجبار الجهة الإدارية لمراجعة اعمالها وتصحيح اخطاءها أو المخالفة بعد ثبوتها بما يحقق قانونية التصرف أو القرار الصادر، وبالنتيجة تصحيح ومشروعية العمل أو القرار الإداري وتحقيق مبدأ المشروعية القانونية وسيادة القانون، أما بخصوص علاقة الإثبات أو حق الدفاع وتقديم الأدلة بالعدالة القانونية والاجتماعية، فان تطبيق وتنفيذ مبادئ الإثبات في مختلف القوانين ومن بينها قانون ضريبة الدخل يساعد في تحقيق العدالة القانونية التي تتضمن مساواة الأفراد أمام القانون وفي الحقوق والواجبات كلاً حسب قدرته وظروفه، وللعدالة بمنظورنا مفهوم واسع ليس من السهل تطبيقه بشكل تام تبعا للمراكز القانونية والظروف المحيطة بالأفراد، فالعدالة بمفهومها الواسع تنصرف إلى مساواة الأفراد في الحقوق القانونية والاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، وأنَّ أي خلل يصيب هذه الجوانب يؤدي إلى عدم تطبيق العدالة بالشكل الصحيح، ولعل وجود قواعد الإثبات أو على الاقل الاعتراف بحق الدفاع وحماية حقوق الأفراد مثلاً في قانون ضريبة الدخل أو قوانين اخرى يدعم الجانب القانوني للعدالة في المجتمع ويحقق التوازن بالمصالح العليا والخاصة، وبالتالي لا يمكن تصور تحقيق العدالة وتوازن المصالح والمساواة بدون حق الإثبات لحماية المراكز القانونية أو المالية.

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

في ظل أحكام قانون ضريبة الدخل العراقي تتحدد الطبيعة القانونية للواقعة محل الإثبات أو الحق المتنازع عليه بمقدار الدخل الصافي الخاضع للضريبة وتحقق الدخل فعلاً، ويتحدد هذا المقدار استناداً إلى أحكام القانون الضريبي ومجموعة من الضوابط والتعليمات التي تنفذها الإدارة الضريبية بما تملكه من صلاحيات وسلطات قانونية، وانطلاقاً من هذا الأساس فإنَّ كلا طرفي الاعتراض أو النزاع الضريبي يسعى جاهداً إلى اثبات مقدار الدخل

الصافي تجاه الطرف الاخر بما يمتلكه ويقدمه من أدلة يفترض قانونيتها وتخضع في تقدير قوتها وصحتها إلى السلطة التقديرية للجهات المختصة.

وبرأينا فإنَّ موضوع عبء الإثبات أو اثبات الواقعة محل الاعتراض يتصف بالتعقيد في كثير من النواحي ويتطلب الخبرة في التقييم ومعرفة الحقائق وكشف المعلومات أو الأدلة الكاذبة من جانب الجهات المعنية بنظر الاعتراض أو حل النزاع قضائياً، ويتوزع عبء الإثبات بين الطرفين كلٌّ بما يتوفر لديه من أدلة، فمثلاً يتمسك دافع الضريبة بالوثائق والتقارير الضريبية والمعلومات التي يقدمها أمام هيأة الضريبة كدليل إثبات لمقدار الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة بهدف تأكيد خلاف ما قررته هيأة الضريبة ولدحض تقديرها أو المغالاة فيه بإثبات وجود المخالفة القانونية في القرار الإداري، أو أنَّ الدخل معفي أصلاً من الخضوع للضريبة فتكون الواقعة محل الإثبات هي عدم خضوع مصدر الدخل للضريبة وأنَّ الحق المتنازع عليه يعبر عن مصدر الدخل المعفي بالأصل وأنَّ فرض الضريبة عليه كان في غير محله ولا اساس له من الصحة، فالأصل بالحالة الاخيرة هي براءة ذمة الشخص وعلى من يدعي عكس هذا أنْ يثبت ويقدم الدليل وهنا نقصد جهة الإدارة الضريبية وهذا ما تقتضيه المبادئ والقواعد العامة للإثبات[٨]، أو قد يتمثل الاعتراض وتقديم الأدلة بإثبات صحة تقدير الدخل الصافي مع وجود مخالفة بتقدير الضريبة فقط، وبالمقابل فأنَّ الواقعة محل الإثبات أو الحق من طرف هيأة الضريبة تتمثل بإثبات عكس ما يدعيه المكلف مع تقديمها لأدلة الإثبات الممكنة لتأييد صحة تقديرها وكشف الحقائق، إلا في حالة ثبوت صحة ادعاء المكلف بعد الاعتراض فتعمد إلى التصحيح والغاء أو تعديل القرار.

فعبء الإثبات للحق المتنازع عليه يتضمن في الغالب اثبات عكس ما يدعيه الطرف الاخر وهو يتوزع عادة بين طرفي النزاع الضريبي على الدخل، بين الجهة الإدارية ودافع الضريبة، فإذا اختار دافع الضريبة الحق بالاعتراض على قرارات الضريبة فأنه يعتبر الشخص الذي يقع على عاتقه اثبات عكس الظاهر أو الواقع في اثبات الخطأ أو المخالفة في تقدير الدخل الصافي وتقدير الضريبة الذي قامت به هيأة الضريبة، وعليه تقديم الدليل القانوني

لإثبات عكس هذا التقدير في الواقع، وهذا الوضع السابق بمنظورنا القانوني يتطابق مع مضمون قواعد قانون الإثبات العراقي وهي (البينة على من ادعى واليمين على من انكر، كذلك أنَّ المدعي هو من يتمسك بخلاف الظاهر والمنكر هو من يتمسك بالوضع القائم أو الظاهر)[٩].

وفيما يتعلق بشروط الإثبات للحق المتنازع عليه في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، فيمكن الاستدلال عليها من نصوص وأحكام قانون الإثبات العراقي نفسه لتوضيح الفكرة القانونية، فالشرط الأول للإثبات يقتضي (أنَّ تكون الواقعة القانونية متنازع عليها فعلاً بين عدة اطراف أي أنَّ يكون موضوع النزاع محلا للإنكار من الخصم الاخر)، فلا يجوز لدافع الضريبة مثلاً أنَّ يحتج بوقائع لا يمكن انكارها من هيأة الضريبة ولا تصلح أنَّ تكون محلاً للنزاع أصلاً، وإنما يجب على دافع الضريبة لتحقيق غاية وهدف الاعتراض تقديم أدلة تنفي الواقعة وادعاء هيأة الضريبة، والشرط الثاني (أنَّ تكون الواقعة القانونية محددة وممكنة الإثبات وغير مستحيلة)، فلا يجوز مثلاً أنَّ يطالب دافع الضريبة خلال مرحلة الاعتراض بخصم خسائر الدخل بسبب الحريق من دون تقديم كشف من مركز الشرطة أو وثائق اخرى لتأييد حصول الحريق أصلاً فهذا موضوع يستحيل اثباته أو حصول سرقة للبضاعة ويعترض المكلف على تقدير هيأة الضريبة على اساس عدم خصم الخسائر المتحققة من السرقة من دون اثبات واقعة السرقة أو من دون تقديم محاضر الكشف من الجهات المختصة التي تثبت حصول السرقة فعلاً ومقدار البضاعة المسروقة، أو أنَّ القانون الضريبي مثلاً ينص بصراحة على حكم قانوني يستخلص من مضمونه منع الاعتراض على موضوع محدد يتمسك دافع الضريبة به، وفي إطار الشرط الثالث (أنَّ يكون الإثبات متصلاً ومرتبطاً بالواقعة أو بالحق المتنازع عليه)، فمثلاً إذا كان موضوع النزاع يخص عدم دفع الضريبة لسنة ٢٠١٥ فلا يحق لدافع الضريبة أنَّ يعطي وثائق قانونية تؤيد استمراره المنتظم بدفع الضريبة لسنوات سابقة للسنة الضريبية ٢٠١٥ لأن موضوع النزاع يخص تقدير الايرادات السنوية أو الدخل الصافي لسنة ٢٠١٥ بالذات وليس سنوات سابقة، أخيراً في

الشرط الرابع (أنَّ تكون الواقعة المراد اثباتها منتجة فعلاً في اثبات الحق)، أي أنْ يقدم دافع الضريبة أو هيأة الضرائب أدلة قانونية مقنعة أمام لجنة الاستئناف أو هيأة التمييز بما تؤكد وتؤيد ثبوت الحق في الواقعة المتنازع عليها ويحل موضوع النزاع وليس بقصد المماطلة واضاعة الوقت، مثلاً تقديم تقارير ضريبية وصكوك ووصولات بيع وشراء جديدة أو محاضر كشف عن وجود سرقة أو حريق أو انقلاب السيارة التي تحمل البضاعة أو غرق المركب في البحر وغيرها(١٠).

فضلاً عما سبق من توضيح لمحاور هذا المطلب، نقول بأنَّ عملية الإثبات يحكمها عدة مبادئ قانونية هي ضرورية لصحة الإثبات أمام الجهات المختصة، وبنفس النهج السابق لشروط الإثبات، نعتقد من الافضل الاستدلال عليها من مبادئ وأحكام قانون الإثبات العراقي ومحاولة تطبيقها في مجال الإثبات في مراحل الاعتراض عند فرض الضريبة على الدخل، ومن اهمها مبدأ (حياد القاضي بنظر النزاع من حيث عدم الانحياز إلى خصم ضد خصم اخر وغيرها)، وكذلك مبدأ (لا يجوز أنَّ يصنع الخصم دليلاً لنفسه وأنَّ الخصم لا يلتزم بأقوال وافعال غيره وإنما يلتزم بأقواله وافعاله والأدلة الصادرة عنه فقط, وأنَّ لا يصطنع دليلاً لنفسه من تلقاء نفسه باستثناء حالة مسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون)، ومبدأ (مناقشة الأدلة للإثبات أي أنَّ كل دليل يطرح في الدعوى أو النزاع لابد أنَّ يناقش من قبل الخصم الاخر والسلطة التي تنظر النزاع)، والمبدأ الاخير في بحثنا هنا هو (لا يجوز الضغط واجبار الخصم على تقديم دليل ضد نفسه مع استثناء حالة الضرورة التي تتضمن وجوب ابراز وتقديم اوراق أو مستندات ومحررات تفيد القضية أو اثبات الحق المتنازع عليه فيجب تقديمها حتى وإن كانت تمثل دليلاً على مقدمها)(١١).

وإذا كانت هذه المبادئ السابقة هي ضرورية ولازمة لصحة الإثبات، فأننا نرى أنَّ بعضاً منها قد لا يتحقق في النزاعات الضريبية ولا ينسجم مع طبيعة النزاع وتنظيم ألية الاعتراض بمقتضى قانون خاص وهو قانون ضريبة الدخل العراقي، وعلى سبيل المثال مبدأ حياد القاضي في نظر النزاع أو القضية، فمصطلح القاضي عام ويعبر عن الجهة التي تختص بنظر وحل

النزاع لتحقيق العدالة، والجهة التي تنظر النزاع الضريبي على الدخل هي الإدارة الضريبية تحديداً في المرحلة الأولى من الاعتراض على اعمال وقرارات مسؤولي وموظفي هيأة الضريبة[١٢]، وهنا ستكون هيأة الضريبة بتصورنا هي القاضي والخصم في ذات الوقت، وهي التي يجب عليها حل النزاع واعادة النظر بالقرار ابتداءً، أيضاً يجب عليها الاعتراف بالخطأ أو المخالفة من خلال الإثبات، وهي التي تقيم أدلة الإثبات وتوفر الشروط القانونية واسباب الاعتراض في جميع مراحل الاعتراض لأنها تمثل المحطة الأولى للاعتراض[١٣]، فما هي المعايير القانونية أو الضمانات التي يمكن الاستناد إليها لتحقق الحياد والنزاهة خلال هذه المرحلة المهمة التي تعبر عن اساس بداية ممارسة حق الإثبات والدفاع عن المصالح المالية والقانونية ؟ فنعتقد من الصعب تحقق حياد الجهة التي تنظر الاعتراض وتقيم أدلة الإثبات مقارنة بالجهات القضائية الضريبية في مراحل لاحقة مثل لجنة الاستئناف وهيئة التمييز، فمن الممكن تصور عدم اعتراف الإدارة الضريبية بخطأها، أما بخصوص المبدأ الثاني هو عدم جواز اصطناع الخصم دليلاً لنفسه ابتداءً، بالمقابل نلاحظ أنَّ قانون ضريبة الدخل ينص بصراحة على امكانية تقديم دافع الضريبة للدفاتر التجارية والسجلات أو حتى الوصولات للبيع والشراء وغيرها لغرض دعم الاعتراض والاثبات للحق المتنازع عليه، وفي حقيقة الامر أنَّ هذه الدفاتر التجارية تنظم وتكتب مسبقاً من دافع الضريبة أو حتى من احد الاشخاص العاملين لديه في النشاط التجاري أو الصناعي، فهي دليل من صنع المدعي أو الخصم وحسب الوضع القانوني لدافع الضريبة خلال مراحل الاعتراض والاثبات[١٤].

المبحث الثاني

التنظيم القانوني للإثبات في الاعتراض على قرارات واجراءات الجهات الإدارية لفرض الضريبة على الدخل

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

المطلب الأول: الأساس القانوني للإثبات في الدستور العراقي، وفي قانون الضريبة على الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل :

بداية فيما يتعلق بالأساس القانوني الدستوري لحق الإثبات وتقديم الأدلة أو حق الدفاع بشكل عام، فإن أحكام ونصوص الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ تضمن نصوص صريحة وعامة تحتوي في ثناياها ومفهومها على الاعتراف بحق الأفراد بالتقاضي والدفاع عن حقوقهم أمام الجهات المختصة وهي حقوق مكفولة لا يجوز العمل بخلاف أو عكس ما تقتضيه[١٥]، وهذه المفاهيم بتصورنا تشتمل على نطاق واسع من الحقوق والحريات في الجانب القضائي أو ما يؤيد حق التقاضي والاعتراضات أو الطعون مع تقديم الأدلة لإثبات الحق وتكفل حق الإثبات خلال عملية الادعاء بالحق ووجود ظلم أو تعسف.

وتبعاً لأساس الإثبات وحق الدفاع دستورياً، فإنَّ القوانين العراقية تضمنت أيضاً أحكاماً قانونية تنظم الاعتراض والطعن بالقرارات وما يتصل به من حق للدفاع والاثبات، ولكن تنظيمها يكون بصيغ قانونية مختلفة تعتمد على طبيعة النزاع والقانون الذي ينظم الاعتراض أو الطعن سواء كان النزاع مدنياً أم جزائياً أم إدارياً، مثلاً نخص منها بالتوضيح بعض القوانين الإدارية الأساسية التي تضمنت نصوصاً وأحكاماً تعترف بحق الاعتراض وتقديم الطعن إدارياً

وقضائياً أمام جهات مختصة يحددها القانون مع الاختلاف في الشروط والاجراءات الشكلية والموضوعية، وهي من باب أولى تحتوي على تنظيم مسألة الإثبات للحق كيفية الدفاع عن المصالح، وهذا الاختلاف في التنظيم للاعتراض وحق الإثبات نظرياً وواقعياً يعتمد على نوع القرار الإداري الصادر والرابطة القانونية بين المعترض والجهة الإدارية وأيضاً حسب القانون الذي ينظم عليه الاعتراض(١٦).

وفي إطار بحثنا، نلاحظ أنَّ قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل يشير صراحة إلى التنظيم القانوني للاعتراض ويعترف به كحق للشخص الطبيعي أو المعنوي بتقديم طلب الاعتراض على اعمال وقرارات الجهات الإدارية التي تعمل في مجال الضريبة سواء كان الاعتراض إدارياً أم بصيغة استئناف لقرار الجهة الإدارية أم تمييزاً لقرارات لجان الاستئناف وفي ثلاثة مراحل أو وسائل متسلسلة ومنتظمة في شروطها واجراءاتها والاثار التي تترتب بعد نظر ومراجعة العمل أو القرار(١٧)، ومن متابعة ودراسة النصوص القانونية للاعتراض في القانون الضريبي السابق، نجد أنها تحدد ألية وأدلة للإثبات والتي تؤكد وتدعم اعتراض المدعي بالحق، وبشروط ادارية وقانونية واستيفاء مجموعة من الاجراءات التي تمثل حقوق وواجبات لكلا طرفي النزاع كضمانات قانونية لتحقيق العدالة وتوازن المصالح للدولة والأفراد على حد سواء، فلا يمكن الاعتراض بدون أدلة اثبات للادعاء بالحق.

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

برأينا من الناحية القانونية وبالاطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل، أنَّ أدلة الإثبات للحق المتنازع عليه في إطار الاعتراض على قرارات واعمال مسؤولي وموظفي الجهة الإدارية الضريبية يمكن تقسيمها إلى أدلة تتعلق بدافعي الضرائب ويحتجون بها لإثبات حقوقهم بمقتضى النص القانوني، والقسم الاخر من الأدلة يقدم من جهة الإدارة الضريبية ضد ادعاء المكلفين، ولا يستطيع دافع الضريبة استخدامها في الغالب، وأنَّ الأدلة القانونية لهيأة الضريبة تستند إلى الصلاحيات والسلطات التي يخولها قانون ضريبة الدخل للجهة الإدارية

عند تقدير الدخل والضريبة والتي يمكن الاستدلال عليها من مراجعة نصوص القانون، وسنوضح ذلك على التوالي في الفرعين الآتيين.

الفرع الأول: الأدلة الكتابية والمستندات أو الوثائق القانونية التي يقدمها دافع الضريبة[١٨]:

في إطار تنظيم ألية الاعتراض وحل نزاعات الضرائب تضمن النص القانوني أنَّ دافع الضريبة يقدم لغرض الإثبات وتأييد الاعتراض ما يمتلكه من أدلة قانونية، مثل (الدفاتر والسجلات والبيانات...)، وهي بنظرنا تمثل أدلة كتابية ووثائق قانونية وليست شفهية، وتمثل الأدلة الكتابية أو المستندات القانونية عادة خير وسيلة لإثبات الحق خلال النزاع من جانب دافعي الضرائب لإثبات حقوقهم المالية والقانونية في حالة الاعتراض وفي كل المراحل سواء كان إدارياً أو قضائياً، مع توفر شروط قانونية تؤكد صحة المستندات المكتوبة من الناحية القانونية، علماً أنَّ الأدلة والمستندات المكتوبة تختلف من حيث قوتها القانونية لحسم موضوع النزاع، وهي تخضع لتقييم الجهة الإدارية التي تنظر الاعتراض أو يحددها القانون لحل النزاع قضائياً، وأنَّ اغلب الأدلة الكتابية والسندات أو الوثائق التي تتضمن بيانات عن نشاط المكلف والتي يحتج بها دافعي الضريبة في الغالب لإثبات الحق المتنازع عليه هي (التقارير الضريبية للكشف عن الدخل)، (الوصولات والوثائق القانونية والصكوك للبيع والشراء وغيرها من عمليات تتعلق بالنشاط التجاري أو الصناعي للمكلف)، (الدفاتر التجارية والسجلات التي توضح مقدار الدخل الحقيقي لدافع الضريبة وتكشف عن عمليات التبادل لنشاط المكلف التجاري والصناعي)، وسنتحدث باختصار عن ذلك في ثلاثة جوانب.

الجانب الأول المتعلق بالتقارير الضريبية التي تخص الدخل الحقيقي وما يحصل عليه دافع الضريبة خلال فترة مزاولته للنشاط، وهي تعد إلزاماً قانونياً بنص التشريع الضريبي ويجب القيام به من قبل دافع الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، علماً اننا لم نجد أي تعريف بنص صريح في قانون ضريبة الدخل العراقي لمصطلح التقرير الضريبي على الرغم من اهميته العملية في تحديد الدخول الحقيقية لدافعي الضرائب.

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

ونظراً لأهمية التقرير الضريبي في عملية الإثبات، نرى من الضروري الاشارة إلى بعض الأحكام المتعلقة به بهدف التوضيح، فواجب تقديم تقرير الضريبة قد يكون بناءً على إخطار من هيأة الضريبة المختصة نفسها ويرسل إلى دافع الضريبة الذي تكون هيأة الضريبة متأكدة من خضوعه للضريبة وتحقق الدخل لديه أو تعتقد خضوعه للضريبة، ويتضمن الإخطار ضرورة حضور دافع الضريبة لغرض التحاسب الضريبي خلال ٢١ يوماً من تاريخ التبليغ أو الإخطار، كذلك أنَّ تقديم هذه التقارير الضريبة هي واجب قانوني على الاشخاص المسجلين أو غير المسجلين لدى هيأة الضريبة والمشمولين بالتحاسب الضريبي من تلقاء انفسهم دون حاجة للإخطار، بشرط أنَّ يقدموا تقاريرهم الضريبية قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية، ويجوز لهيأة الضريبة تمديد مدة تقديم التقارير الضريبية بما تراه مناسباً للتحاسب الضريبي[١٩]، فضلاً عن ذلك فمن واجب صاحب العمل والعمال تقديم تقارير ضريبية عن دخولهم إلى هيأة الضريبة، كما يجب على دوائر الدولة أنَّ تقدم ما لديها من معلومات ووثائق تتعلق بالدخول المتحققة فعلاً بناء على طلب من هيأة الضرائب بما يخدم عمليات تقدير الدخل وفرض الضريبة وتطبيق أحكام القانون الضريبي[٢٠].

إنَّ التقرير الضريبي باعتقادنا مشابه لمصطلح قانوني آخر أيضاً في قانون الإثبات العراقي وهو الاقرار أو الاعتراف، الذي يقصد به اعتراف واخبار الشخص أمام المحكمة أو الجهة المختصة بحق عليه يعود لشخص اخر، وهذا المعنى يختلف تماما عن الاقرار الجزائي[٢١]، أما التقرير الضريبي فيمثل اعتراف وإقرار من دافع الضريبة بما عليه من حقوق لمصلحة الدولة، ولكن هذا الاعتراف بتصورنا غير قضائي بالتحديد وهذا ما يتطابق مع قواعد قانون الإثبات العراقي التي تؤكد أنَّ الإقرار يمكن أنَّ يكون خارج المحكمة وغير قضائي[٢٢].

وبالنسبة إلى القوة القانونية للتقرير الضريبي، فإنَّ مراجعة نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل تدل صراحة إلى أنه يُعَدُّ وثيقة مكتوبة ومهمة خلال عمليات تقدير الدخل والضريبة إلا أنه خاضع في كل الاحوال للفحص والتدقيق من هيأة الضريبة فلها أنَّ تقبل التقرير الضريبي أو لا تقتنع به وترفضه، وفي حالة الرفض يتم تقدير الدخل على اساس المعلومات التي تتوفر لدى هيأة الضريبة عن نشاط دافع الضريبة أو عن طريق الاستفسار من الغير أو الاطلاع على النشاط التجاري أو الصناعي ميدانياً بالانتقال إلى مكان العمل وغيرها من الوسائل الاخرى للكشف عن حقيقة الدخل الصافي[٢٣]، وبتصورنا أنَّ التقدير الضريبي الذي تجريه وتنفذه الإدارة الضريبية من جانبها في الحالة الاخيرة يخضع للاعتراض أيضاً مع وجوب تقديم أدلة واسباب للاعتراض من دافعي الضريبة لإثبات وجود المخالفة أو الخطأ أو حتى المغالاة في تقدير قيمة الضريبة أو الدخل أو ربما ينصب الاعتراض على تعسف الإدارة في التقدير واستغلال سلطاتها وصلاحياتها في التقدير.

وفي حالة الاقتناع بالتقرير الضريبي وتقدير الدخل على اساس المعلومات التي تذكر فيه فَيُعَدُّ هذا التقرير دليلاً قاطعاً ونهائياً على اثبات حقيقة الدخل ويُعَدُّ حجة قانونية يمكن لدافع الضريبة أو حتى هيأة الضرائب التمسك بها للإثبات حسب الاحوال والمراكز القانونية لطرفي النزاع خلال عمليات ومراحل الاعتراض، باستثناء حالة رجوع هيأة الضريبة على دخل دافع الضريبة وتقدير مبالغ اضافية اخرى لوجود وثبوت وقائع مادية لدى هيأة الضريبة بضمنها الاخبار التحريري تؤكد تحقق دخل اضافي بعد التقدير الذي حصل على اساس التقرير

الضريبي النهائي في السابق[٢٤]، وباعتقادنا في الحالة الاخيرة أنه يجب على السلطة المالية اثبات واقعة وجود المبالغ الاضافية الخاضعة للتقدير من جديد فعلاً في حالة اعتراض دافع الضريبة والاحتجاج بالتقرير الضريبي النهائي الذي تم تقدير الدخل نهائيا على اساسه.

فضلاً عما تقدم، أنَّ الاطلاع على محتوى التقرير الضريبي نلاحظ أنَّ التقرير الضريبي يتضمن معلومات كاملة عن دخل دافع الضريبة ولكن بتدخل من هيأة الضريبة، أي أنها تتدخل في عملية كتابة هذه المعلومات من خلال اضافات كتابية بالتواقيع أو الاختام للموظفين المختصين المشرفين على عملية كتابة التقرير، وبالتالي فان التقرير الضريبي طالما كان يكتب أمام جهة رسمية وموظف رسمي ويتضمن تواقيع واختام الجهة الإدارية المختصة فيكون محرراً رسمياً ويمكن الاحتجاج به تجاه الغير من الناس استناداً إلى نصوص قانون الإثبات العراقي، إلا إذا كان هناك طعن بالتزوير للسند الرسمي (التقرير الضريبي)[٢٥]، وفي كل الاحوال فإنَّ التقرير الضريبي يخضع إلى التدقيق بشكل عام ومطابقته مع الواقع وما يتوفر لدى هيأة الضريبة من معلومات عن نشاط دافع الضريبة ثم يتم اجراء التقدير للدخل والضريبة، فتقييم القوة القانونية للتقرير الضريبي كدليل اثبات من الجهة المختصة بنظر الاعراض يخضع لسلطتها التقديرية[٢٦].

فيما يتعلق بالجانب الثاني وهو الوصولات والوثائق القانونية وكذلك الصكوك، فهي تعد من أهم أدلة الإثبات الكتابية التي اشارت إليها نصوص القانون الضريبي خلال مراحل الاعتراض الضريبي، وهي طريق مهم لدافعي الضريبة في اثبات عمليات البيع والشراء والنفقات خلال مزاولة النشاط التجاري والصناعي، وأنَّ قانون ضريبة الدخل العراقي لم يشترط خلال مراحل الاعتراض أنْ يقدم دافع الضريبة الدفاتر والسجلات التجارية فقط، وإنما يجب أنْ يقدم كل ما لديه من وثائق قانونية يمكن من خلالها اثبات صحة اسباب الاعتراض، هذا ما يتضح من خلال الاطلاع على نص الفقرات ١/مادة ٣٣ و ١/مادة ٣٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، علماً أنَّ القانون لم يوضح القوة القانونية

لهذه الوثائق سواء كانت رسمية أم عادية وهذا ما يدفعنا للبحث في القواعد العامة للإثبات لمعرفة القوة القانونية لهذه الوثائق وكيفية الاحتجاج بها كدليل للإثبات.

فإذا كانت هذه الوثائق القانونية والوصولات المكتوبة تمت أمام موظف عام حكومي فهي إذاً محررات ومستندات مكتوبة ورسمية وتكون لها حجة قانونية تجاه الغير سواء هيأة الضريبة أم أي جهة اخرى إلا إذا طعن بها بالتزوير، وهذا ما تقرره القواعد العامة لقانون الإثبات العراقي[٢٧]، أما إذا كانت هذه المحررات لا تتوفر منها إلا نسخة مصورة فتكون لها نفس القوة القانونية للمحرر الرسمي الاصلي ولكن بشروط قانونية مثل عدم وجود شك في المظهر الخارجي للنسخة المصورة وكانت مصادقاً عليها من الموظف المختص ومطابقة للمحرر الاصلي أو تثبت صحتها من خلال مطابقتها مع الاصل وغير ذلك[٢٨]، لكن إذا كانت هذه الوثائق والوصولات كتبت من دافع الضريبة نفسه أو نظمت من اشخاص اخرين دون أنَّ يكون كتابتها أمام جهة حكومية أو موظف حكومي عام فهي تعد محررات ومستندات عادية يقع عبء اثبات صحتها على دافع الضريبة، وتقضي القواعد القانونية للإثبات باختصار أنَّ السندات والمحررات العادية يجب أنْ تتوفر فيها شروط محددة حتى تكون حجة على الغير مثلاً أنْ تحتوى على تاريخ ثابت، وجود تواقيع وأختام موظف حكومي أو قاضي، صدور السند أو المحرر المكتوب قبل حصول حادثة معينة وغير ذلك، كذلك فإنَّ الرسائل والبرقيات التي تحمل توقيع صاحبها الاصلي يكون حكمها نفس حكم السندات العادية[٢٩]، وخلاصة القول، في كل الاحوال فأنَّ السند أو المحرر المكتوب سواء كان رسمياً أم عادياً ويتعلق بممارسة النشاط ومقدار الدخل الحقيقي لدافع الضريبة يجب التأكد من صحته قانوناً حتى يكون حجة قانونية في الإثبات تجاه الغير، فيقع عبء اثبات صحة السندات الرسمية والعادية على دافع الضريبة مع ضرورة توفر قناعة هيأة الضريبة بقانونية هذه السندات[٣٠].

في الجانب الثالث وهو الدفاتر التجارية، هي أيضاً من طرق ووسائل الإثبات المعتمدة في مجال الاعتراضات الضريبية، وقد أحاطها المشرع العراقي بنظام قانوني خاص يسمى (نظام مسك الدفاتر التجارية) الذي صدر استناداً إلى الفقرة ١/ مادة٦٠ من قانون ضريبة

الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ويتضمن كيفية تنظيم الدفاتر التجارية وشروط صحتها من الناحية القانونية، وقد أشار القانون الضريبي على الدخل إلى الدفاتر التجارية كطريقة للإثبات ودعم اسباب الاعتراض على اعمال المسؤولين في هيأة الضريبة، وبتصورنا فإنَّ تقديم الدفاتر التجارية كدليل اثبات أمام هيأة الضريبة، هو استثناءً على مبدأ الإثبات الذي ينص على عدم جواز اصطناع الشخص لنفسه دليلاً في الإثبات وكما اشرنا لهذا الرأي مسبقاً في إطار المبحث الأول.

وعلى اساس أنَّ الدفاتر التجارية تعد دليلاً للإثبات، فلابد من الاشارة إلى بعض أحكامها التي تؤكد أهميتها في هذا المجال، فهي تنقسم إلى عدة انواع مع السماح بتنظيم الاجراءات التجارية باستخدام الحاسبة (الكمبيوتر) بشروط قانونية[٣١]، وتنظم هذه الدفاتر باللغة العربية مع امكانية تقديمها للمحاسبة الضريبية باللغة الانكليزية ومترجمة للعربية مصدقة، ويجب أنْ تكون خالية من الشطب أو الحك أو المسح وغيرها[٣٢]، فضلاً عن ذلك فإنَّ دافع الضريبة عليه الاحتفاظ بها ولا يجوز اتلافها لمدة محددة أو يأخذ موافقة السلطة المالية، والاحتفاظ بها يكون في محل عمل دافع الضريبة أو مكان اخر تعلم به السلطة المالية[٣٣]، مع تحديد المشرع العراقي لثلاث فئات من الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذين يجب عليهم تنظيم دفاتر أو سجلات تجارية بأوضاع قانونية مختلفة[٣٤]، والدفاتر التجارية مهمة جداً في التحاسب الضريبي لمعرفة الدخل الحقيقي، كما أنَّ القانون الضريبي العراقي عن مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية ويعاقب عليها بالغرامة، علماً أنَّ لجنة الاستئناف الضريبية تنظر بهذه المخالفات ويمكن أنَّ تحيل القضية إلى المحكمة المختصة لاستبدال الغرامة بالحبس[٣٥].

أما عن القوة القانونية للدفاتر التجارية في اثبات الحق، فإنَّ قانون ضريبة الدخل العراقي لم يوضح حجية الدفاتر التجارية في الإثبات، باستثناء أنَّ المشرع جعلها تكليفاً وواجباً على دافع الضريبة تنظيمها وفقاً للقانون فضلاً عن عَدَّها من وسائل وطرق الإثبات ودعم اسباب الاعراض الضريبي، ونرى في هذا الجانب أنَّ الدفاتر التجارية هي محررات عادية وليست رسمية لأن من يقوم بكتابتها وتنظيمها في الغالب هو دافع الضريبة نفسه أو

العمال الذين يعملون لديه في النشاط ولم تكتب أمام موظف حكومي وهذا ما تؤكده قواعد قانون الإثبات العراقي في تقسيم وتعريف انواع المحررات المكتوبة[٣٦]، وبالتالي يقع عبء اثبات صحتها على دافع الضريبة في حالة انكار هيأة الضريبة لبعض أو كل المعلومات المكتوبة في الدفاتر التجارية، وقد تعد حجة لمصلحته أو عليه[٣٧]، وأنَّ عملية تقييم صحة الدفاتر التجارية والسجلات بتصورنا عملية صعبة ومعقدة تتطلب الخبرة والتعامل بحسن النية مع دافع الضريبة بخصوصها حتى تكون لها حجة قانونية تكشف حقيقة الدخل وتكون دليلاً للإثبات أمام الجهات المختصة بالتقدير والتقييم.

الفرع الثاني: **وسائل وأدلة الإثبات التي تتعلق بصلاحيات وسلطات هيأة الضريبة في تقدير الدخل** :

في هذا المجال نعتقد أنَّ الاصل في النزاعات هو براءة الذمة من الدَيّنْ وهذا ما تقرره قواعد الإثبات[٣٨]، بالتالي على هيأة الضريبة اثبات واقعة انشغال ذمة دافع الضريبة بالدَيّنْ الضريبي وعدم براءة ذمته من هذا الموضوع، أي أنَّ هيأة الضريبة استناداً إلى هذه الفكرة القانونية عليها اثبات أنَّ دافع الضريبة المعترض على التقدير هو من الاشخاص المشمولين بدفع الضريبة مع تحقق الدخل لديه فعلاً وأنه يخضع للضريبة في ذات الوقت طبقا لأحكام القانون الضريبي على الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، أي أنَّ الدخل موضوع التقدير غير معفي من الضريبة. وبمنظورنا القانوني، لعل من أهم الوسائل والطرق المعتمدة في الإثبات لمصلحة هيأة الضريبة ضد دافع الضريبة المعترض هي صلاحياتها وسلطاتها في الكشف عن الدخل ومحاسبة المكلفين والتي تتوزع في نفس القانون الضريبي على الدخل وعلى نطاق تفصيلي متشابك وواسع من الناحية القانونية والمالية، مثلاً (الاعتماد على الفحص الضريبي الذي يمثل طريق ووسيلة مهمة لكشف الحقائق ومقدار الدخل الصافي، تقديم القوائم المالية والدفاتر التجارية لدافع الضريبة، نتائج الاطلاع على نشاط دافع الضريبة بكل التفاصيل التي تتعلق بهذا النشاط، الكشف الميداني بالانتقال لمكان عمل دافع الضريبة والتفتيش والتحري والتحقق عن مقدار الدخل[٣٩]، المقارنة بين نشاط دافع الضريبة ونشاط اشخاص اخرين في

نفس الفترة الزمنية للتقدير لكشف الدخل الحقيقي، الاعتماد على الاستفسارات والمعلومات الموثقة المتوفرة لدى هيأة الضريبة مثلاً عن طريق الاخبار)[٤٠]، علماً أنَّ كل هذه الصلاحيات السابقة منصوص عليها في نفس قانون الضريبة على الدخل وتصلح أنَّ تكون أدلة اثبات بيد هيأة الضريبة لإثبات مقدار الدخل الحقيقي والمحافظة على حق الدولة المالي من الضياع واثبات عكس ما يدعي به دافع الضريبة أحياناً بقصد التهرب من دفع كل أو جزء من مبلغ الضريبة، وأنَّ دافع الضريبة باعتقادنا لا يستطيع استخدام الأدلة السابقة، وعليه أما الاعتراف بها أو انكارها وتقديم الدليل لإثبات عكسها واقناع الجهة المختصة بأقواله والادلة التي يقدمها، وهذا ما تقتضيه أيضاً القواعد العامة للإثبات بشكل عام في مجال حل النزاعات أو في حالة تقديم الطعون على وجه الخصوص.

ونضيف لما تقدم وفي إطار النصوص القانونية الضريبية التي تتعلق بالاعتراض على الاجراءات والقرارات الإدارية، أنَّ القانون الضريبي العراقي على الدخل لم يشر بنصوص صريحة في تنظيم ألية الاعتراض إلى أدلة الإثبات الاخرى مثل (الشهادة، اليمين، القرائن القانونية والقضائية، المعاينة، الخبرة) بعدّها أدلة قانونية لإثبات الحق المتنازع عليه في تنظيم مراحل الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية الضريبية إدارياً أو قضائياً[٤١]، وهي بمنظورنا القانوني تعد ضرورية في اثبات الحق المتنازع عليه عند حل النزاعات الضريبية إذا دعت الحاجة وكشف الحقائق لاستخدامها كأدلة للإثبات في نزاعات الضريبة على الدخل، ولذلك نعتقد أنَّ مثل هذه الأدلة السابقة من الممكن استخدامها طالما كانت وسائل يمكن من خلالها الوصول إلى الحقيقة واثبات الحق، ولا يوجد نص قانوني في التشريع الضريبي على الدخل يمنع استخدامها صراحة أو ضمناً، وهي في ذات الوقت لا تتعارض مع موضوع النزاع الضريبي طالما تكشف الحقائق، وفي ذات الوقت أيضاً يمكن عدم الاخذ ببعض هذه الأدلة من جانب القاضي أو رئيس لجنة الاستئناف أو هيأة التمييز لعدم حصول القناعة من هذه الأدلة أو عدم قبولها لأنها لا تنسجم وطبيعة النزاع الضريبي، علماً أنَّ مثل هذه الأدلة هي

وسائل مهمة ومستخدمة في عملية الإثبات بنظر الفقه القانوني، وكذلك أمام القضاء الضريبي بالتحديد في تشريعات ضريبة لدول اخرى مثل الاردن وسوريا[٤٢].

الخاتمـــــة

أولاً : الاستنتاجات المستخلصة من البحث :

١– تعترف اغلب التشريعات لدول العالم بحق الاعتراض على القرارات والاجراءات الإدارية، ومن هذا الحق ينشأ الحق للأفراد والجهات الإدارية بالدفاع والاثبات لتحقيق التوازن بالمصالح وحماية الحقوق المالية والقانونية في مجال نزاعات الضريبة على الدخل، والاثبات يمثل مجموعة الوسائل التي تقدم إلى الجهة المختصة لإثبات الحق المتنازع عليه وينظمها القانون لكشف الحقائق، وهو عنصر وجانب قانوني مهم يعتمد عليه الاعتراض أصلاً، ولا وجود للأخير بدونه، فلا يكفي مجرد الادعاء بالحق ووجود المخالفة وإنما ضرورة تقديم الأدلة القانونية التي يحددها القانون، وبثبوت المخالفة بأدلة الإثبات وتصحيح العمل يتحقق مبدأ المشروعية وتطبيق العدالة القانونية والاجتماعية، وفي كل الاحوال يعتمد اثبات الحق المتنازع على توزيع عبء الإثبات والادلة المتوفرة لدى المعترض ومركزه القانوني خلال مراحل الاعتراض أمام الجهات المختصة، وأنَّ قواعد الإثبات وعملية توزيع العبء لإثبات الحق تعكس ضمانات قانونية لدافع الضريبة والجهة الإدارية أيضاً على حد سواء، وهي عملية معقدة في طبيعتها القانونية وينبني عليها الإثبات للحق بالأصل وتعبر عن مركز وموضوع الجدال واختلاف الرأي ومن ثم هي اساس حل النزاع، وأيضاً للإثبات شروط ومبادئ قانونية بانتفاءها لا تتحقق صحة الإثبات، علماً أنَّ بعضاً من المبادئ القانونية قد لا ينسجم مع طبيعة النزاعات الضريبية والتنظيم القانوني الخاص بضريبة الدخل.

٢– تنظيم عملية الإثبات وحق الدفاع له اساس قانوني في الدستور العراقي وحتى في القوانين العراقية غير الضريبية، وفي إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل فإنَّ حق الاعتراض بشكل عام وحق الإثبات أو الدفاع بوجه خاص له اهتمام واعتراف ينبع من استقلالية القانون الاخير عن القوانين الضريبية وغير الضريبية، وأنَّ أدلة الإثبات ليست من طبيعة واحدة ومختلفة في تصنيفها القانوني وقوتها بالإثبات بالاعتماد على نصوص التشريع

الضريبي العراقي على الدخل وقوانين اخرى، ومن الأدلة القانونية ما يتعلق بدافع الضريبة وغيرها ما يخص الجهة الإدارية استناداً إلى صلاحياتها وسلطاتها بالقانون الضريبي.

ثانياً: التوصيات :

استناداً إلى قاعدة الدقة والوضوح التي تعد من أهم القواعد والمبادئ العامة التي ينبني عليها التشريع الضريبي على الدخل، ولزيادة الضمانات القانونية لدافعي الضريبة أو حتى هيأة الضريبة في عملية الإثبات للحق المتنازع عليه، وتحقيقاً للعدالة الإدارية في الاجراءات والقرارات الصادرة ومدى انسجامها مع مبدأ المشروعية وسيادة القانونية، ولأهمية الإثبات التي سبقت الاشارة إلى تفاصيلها في المبحث الأول، نوصي بضرورة تعديل نصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بخصوص وضع وصياغة تفصيل اكثر دقة وموضوعية قانونية لعملية أو نظام الإثبات في نزاعات الضرائب على الدخل، وذلك من خلال اضافة نصوص وقواعد خاصة توضح نظاماً قانونياً متكامل لشروط الإثبات واجراءات تقديم الأدلة والمعايير القانونية لقبولها أو اهمالها من جانب هيأة الضريبة، واضافة أدلة اخرى لإثبات الحق نجد ضرورة الاستعانة بها لفائدتها العملية في كشف الحقائق والتي تتصل بنشاط المكلف الصناعي أو التجاري، مثل شهادة الشهود ومراسلات البريد الالكتروني وغيرها، والاشارة لأدلة الإثبات بشكل لا يدع مجالاً للشك أو الاجتهاد لإثبات الحق، وفي كل الاحوال نعتقد أنَّ النص القانوني المتعلق بأدلة الإثبات في القانون الضريبي العراقي على الدخل كان قاصراً عن توضيح كثير من المفاهيم والأوضاع القانونية لعملية ونظام الإثبات في الاعتراض على القرارات والاجراءات المتعلقة بالنشاط الإداري بشكل عام على الرغم من اهمية الإثبات في حل النزاعات الضريبية وصحة الاعتراض قانوناً، وما للإثبات من اتصال قانوني مباشر بحماية حقوق الإنسان والمصالح القانونية والمالية للأفراد، فلا يجوز اطلاق حرية الجهة الإدارية في تقدير أدلة الإثبات من دون معايير قانونية وبدون تحديد شروط واجراءات الإثبات، ولا يجوز أيضاً الاعتماد على وجود مراحل اخرى للاعتراض قضائياً بعد الاعتراض الإداري لإنصاف دافع الضريبة.

الهـــوامـــش

(١) مثل القوانين الضريبية في (امريكا، روسيا الاتحادية، اليابان، فرنسا، العراق، سوريا، الاردن، مصر، المغرب)، وفي إطار القوانين المدنية والجزائية العراقية يسمى الاعتراض أو الطعن بالحكم أو القرار، وفي إطار القوانين الإدارية والضريبية يسمى اعتراض أو تظلم على القرار أو العمل، وفي المجال الضريبي تحديداً يكون الاعتراض إدارياً أمام الجهة الإدارية الضريبية ويكون قضائياً من خلال تقديم الاعتراض على القرار أو العمل بصيغة استئناف أمام لجان الاستئناف ضد قرارات هيأة الضريبة أو بتقديم الاعتراض بصيغة تمييز أمام هيأة التمييز ضد قرارات لجان الاستئناف.

(٢) هنالك كثيرٌ من التعاريف والمفاهيم العامة للاعتراض والتي يحددها الفقه القانوني، وهي بتصورنا متشابهة في اطارها العام ومعناها مع الاختلاف بالصياغة اللفظية، الاعتراض هو صدور قرار إداري غير صحيح قانوناً، فيقدم احد الاشخاص طلباً بالتظلم من هذا القرار لأنه الحق ضرراً بمصالح المعترض ومركزه القانوني، ويقدم طلب التظلم إلى الجهة الإدارية المختصة قانوناً بهدف الغاء القرار أو التعديل، راجع في هذا الجانب نجم الاحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، عدد ٣، بحث، ٢٠١٣، ص ١١–١٢. أيضاً مصطفى كمال، اصول اجراءات القضاء الإداري، القاهرة، كتاب، ١٩٧٨، ص ١٧٠. وفي الاتجاه نفسه لتعريف الاعتراض النزاعات الضريبية، هو (اختلاف وعدم اتفاق بين الإدارة الضريبية وبين دافعي الضريبة عندما تقوم الإدارة الضريبية بواجباتها الوظيفية، والتي كفلها قانون الضريبة على الدخل، وهيئة الضريبة تعتبر أول الطريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر المنازعة الضريبية)، في ذلك راجع رمضان صديق، انهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق قوانين الضريبة والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، كتاب، ٢٠٠٦، ص ١٨–١٩. أيضاً عبد القادر الثعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، كتاب، ٢٠٠٢، ص ١٢. كذلك راجع شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، ط١، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، كتاب، ٢٠٠٤.

(٣) عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ١٤.

(٤) حلمي محمد، القانون القضائي الخاص، بيروت، ١٩٩٦، ص ١٠٥.

(٥) مفلح عواد، البينات في المواد المدنية والتجارية، ط٢،عمان، ١٩٩٤، ص٢٢. كذلك راجع سليمان مرقس، اصول الإثبات واجراءاته، ط١، دار الكتب القانونية، كتاب، ١٩٩٨، ص ١٤. أيضاً انور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الاسكندرية، كتاب، ٢٠٠٥، ص ٤.

(٦) راجع حول تفاصيل الموضوع ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشر(دراسة مقارنة)، مجلة المفكر في كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد ١١، بحث، ص ٤٤٣–٤٤٤.

(٧) عن مفهوم مبدأ الشرعية القانونية انظر رمزي الشاعر، مسؤولية الدولة عن اعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، القاهرة ، كتاب، ١٩٨٦ ، ص ١٥. كذلك انظر سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة السادسة، كتاب، ١٩٩١، ص ١٤. أيضاً راجع ماجد محمد الحلو، القضاء الإداري، الاسكندرية، كتاب، ١٩٨٧، ص ١٥ وما بعدها.

(٨) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٢٧٢٨ في ٣–٩–١٩٧٩، الجزء ٢، ص ١٤٠، المادة ٦.

(٩) المصدر السابق نفسه، الفقرات ١–٢ من المادة ٧.

(١٠) لمزيد من التفاصيل راجع هذه الشروط لدى عادل حسين، أحكام الالتزام، مكتبة الزهراء، كتاب، ١٩٩٧، ص ٣٠. أيضاً انظر عبد الرزاق السنهوري، المصدر السابق، ص ٦٤ وما بعدها. انور سلطان، المصدر السابق، ص ١٨. أيضاً راجع قانون الإثبات رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، المصدر السابق، المادة١٠.

(١١) لمزيد من التفاصيل راجع توفيق حسن، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، كتاب، ١٩٨٢، ص ١٦ وما بعدها. كذلك انظر مصطفى مجدي، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، كتاب، ١٩٩٤، ص ٢٠ وما بعدها.

(١٢) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، جريدة الوقائع العراقية رقم ٢٩١٧ في ٢٧–١٢–١٩٨٢ الجزء الثاني، ص ٨٤٦، المادة ٣٣.

(١٣) فلا يجوز تقديم الاعتراض إلى الجهات القضائية الضريبية مباشرة قبل تقديمه أولاً إلى هيأة الضريبة، وهذا ما تقضي به القرارات القضائية للجنة الاستئناف وهيئة التمييز، راجع بهذا الاتجاه الكتاب السنوي للسنوات ١٩٩٨–٢٠٠٤، الجزء الثاني، وزارة المالية– الهيئة العامة للضرائب– القشم القانوني، ص ٧٧–٧٨.

(١٤) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، المصدر السابق، المادة القانونية نفسها.

(١٥) دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، جريدة الوقائع العراقية رقم ٤٠١٢ في ٢٨-١٢-٢٠٠٥، ص ١، الفقرات ثالثاً ورابعاً من المادة ١٩، وغيرها.

(١٦) انظر في هذا الخصوص مثلاً، التنظيم القانون للاعتراض في قانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٢٧١٤ في ١١-٦-١٩٧٩، الجزء ١، ص ٦٦٠. أيضاً في قانون مجلس شورى الدولة رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣ التعديل الخامس لقانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٤٢٨٣ في ٢٩-٧-٢٠١٣، ص ٢٣. كذلك في قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١، جريدة الوقائع العراقية رقم ٣٣٥٦ في ٣-٦-١٩٩١، ص ٨٧. راجع فضلاً عن ما تقدم تنظيم الاعتراض في قانون الخدمة المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠، جريدة الوقائع العراقية رقم ٣٠٠ في ٢-٦-١٩٦٠، الجزء ١، ص ٨.

(١٧) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، المصدر السابق، المواد القانونية ٣٣-٤٠.

(١٨) لمزيد من المعلومات راجع أنور سلطان . المصدر السابق ، ص ٣٨.

(١٩) قانون ضريبة الدخل العراقي، المصدر السابق، الفقرة ١-٣ من المادة ٢٧.

(٢٠) المصدر السابق نفسه، المادة ٢٨.

(٢١) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، المصدر السابق، المادة ٥٩. أيضاً لمزيد من التفاصيل حول تعريف الاقرار راجع حيدر نجيب احمد، بحث في الاقرار والاعتراف كدليل في تحديد المسؤولية المدنية والجزائية، مجلة ديالى، كلية التربية، عدد ٣٠، ٢٠٠٨.

(٢٢) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩ ، المصدر السابق، الفقرة ٢ من المادة ٥٩.

(٢٣) قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢المعدل، المصدر السابق، المادة ٣٠.

(٢٤) المصدر السابق نفسه، المادة ٣٢.

(٢٥) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، المصدر السابق، المادة ٢١-٢٢.

(٢٦) قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، المصدر السابق، المادة ٣٠.

(٢٧) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، المصدر السابق.

(٢٨) المصدر السابق نفسه ، المواد القانونية ٢٣-٢٤.

(٢٩) المصدر السابق، المواد القانونية ٢٥–٢٧.

(٣٠) أنَّ موضوع اثبات صحة السندات الرسمية وغير الرسمية من المواضيع المعقدة والواسعة جداً ولا يتسع لها بحثنا هذا، ويراجع في موضوع اثبات صحة وقانونية السندات الرسمية وغير الرسمية نفس المصدر السابق، المواد القانونية ٣٤–٥٨.

(٣١) نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم ٢ لسنة ٩٨٥، جريدة الوقائع العراقية عدد ٣٠٣٠ في ٢٨–١–١٩٨٥، ص ٥٣، المادة ١.

(٣٢) المصدر السابق نفسه ، المادة ٢.

(٣٣) المصدر السابق نفسه ، المادة ٤–٥.

(٣٤) المصدر السابق نفسه ، المادة ٧. راجع أيضاً في الموضوع نفسه نظام رقم ٢ لسنة ٢٠١٣ التعديل الأول لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥، المادة ١، ٧. كذلك راجع طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر– جامعة الموصل، كتاب، بدون سنة نشر، ص ٢٤٥.

(٣٥) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، المصدر السابق، الفقرة ٢ من المادة ٣٩ حول استبدال الغرامة بالحبس والفقرة ٣ من اولا من المادة ٥٦ منه حول الغرامة.

(٣٦) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، المصدر السابق، الفقرة ٢ من المادة ٢١.

(٣٧) هذا ما تؤكده نصوص قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، المصدر السابق، المواد القانونية ٢٨–٢٩.

(٣٨) المصدر السابق، المادة ٦.

(٣٩) قانون ضريبة الدخل العراقي، المصدر السابق، الفقرة ٢ من المادة ٢٨ بخصوص حق السلطة المالية بالتحري والتحقق وكشف الدخل الحقيقي.

(٤٠) تتحدد مكافأة مالية للمخبرين وموظفي الضرائب الذين يقدمون معلومات عن مصادر دخل دافع الضريبة لكشف الدخل الحقيقي وفقاً للتعليمات المالية رقم ١٦ لسنة ٢٠٠٠، منشورة في الوقائع العراقية عدد ٣٨٦٢ في ٢٢–١–٢٠٠١، ص ٤٥–٤٦. كذلك راجع المادة ٥٤ من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تضمنت منح مكافأة نقدية للشخص المخبر لا تتجاوز ٣٠% من قيمة الضريبة المتحققة عن الاخبار عن حقيقة الدخل.

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

(٤٢) راجع بخصوص اعتماد هذه الأدلة في الإثبات ضمن حل نزاعات الضرائب والاعتراضات عارف منور عبدالرحمن، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٠، عدد ٢، ٢٠١٢، بحث، ص ٦٦٨ وما بعدها. أيضاً بخصوص اعتماد الشهادة كدليل في الإثبات انظر سالم الشوابكة وعبد الرؤف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، بحث، ٢٠٠٦، ص ٣٠٩ وما بعدها. وبتصورنا أنَّ دليل الشهادة وغيره من الأدلة لها مصطلحات مشابهة في صلاحيات وسلطات هيأة الضريبة لكشف واثبات مقدار الدخل الحقيقي، مثل سؤال الاشخاص الذين تتوفر لديهم معلومات عن دخل المكلف أو حتى الاخبار وغيرها، مع تحفظنا على مفهوم الشهادة واجراءات أو شروط تقييم صحتها والاعتماد عليها في الإثبات.

المصـــــادر

أولاً: الكتب القانونية :

(١) الكتاب السنوي للمبادئ القانونية في أحكام قرارات الهيئة التمييزية واللجان الاستئنافية وديوان ضريبة العقار للسنوات ١٩٩٨–٢٠٠٤، الجزء الثاني.

(٢) انور سلطان، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الاسكندرية، ٢٠٠٥.

(٣) توفيق حسن، قواعد الإثبات في المواد المدنية والتجارية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٢.

(٤) حلمي محمد، القانون القضائي الخاص، بيروت، ١٩٩٦.

(٥) رمزي الشاعر، مسؤولية الدولة عن اعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، القاهرة،١٩٨٦.

(٦) رمضان صديق، انهاء المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق قوانين الضريبة والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.

(٧) سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة السادسة، ١٩٩١.

(٨) سليمان مرقس، اصول الإثبات واجراءاته، دار الكتب القانونية، الطبعة الأولى، ١٩٩٨.

(٩) شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠٤.

(١٠) طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر– جامعة الموصل، بدون سنة نشر.

(١١) عادل حسين، أحكام الالتزام، مكتبة الزهراء، ١٩٩٧.

(١٢) عبد القادر الثعلاني، النزاع الضريبي في التشريع المغربي، دار النشر المغربية، ٢٠٠٢.

(١٣) عبدالرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، دار النهضة العربية، القاهرة.

(١٤) ماجد محمد الحلو، القضاء الإداري، الاسكندرية، ١٩٨٧.

(١٥) مصطفى كمال، اصول اجراءات القضاء الإداري، القاهرة، ١٩٧٨.
(١٦) مصطفى مجدي، قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، دار الفكر العربي، ١٩٩٠
(١٧) مفلح عواد، البينات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، عمان، ١٩٩٤.

ثانياً: البحوث القانونية :

(١) حيدر نجيب احمد، الاقرار والاعتراف كدليل في تحديد المسؤولية المدنية والجزائية، مجلة ديالى، كلية التربية، عدد ٣٠، ٢٠٠٨.
(٢) ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشر(دراسة مقارنة)، مجلة المفكر في كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد ١١.
(٣) سالم الشوابكة، عبد الرؤف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني، ٢٠٠٦.
(٤) عارف منور عبدالرحمن، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقنون ضريبة الدخل الاردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد ٢٠، عدد ٢، ٢٠١٢.
(٥) نجم الاحمد، التظلم الإداري، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، عدد ٣، ٢٠١٣.

ثالثاً: القوانين العراقية والأنظمة والتعليمات :

(١) التعليمات المالية رقم ١٦ لسنة ٢٠٠٠، منشورة في الوقائع العراقية عدد ٣٨٦٢ في ٢٢-١-٢٠٠١، ص ٤٥-٤٦.
(٢) دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، جريدة الوقائع العراقية رقم ٤٠١٢ في ٢٨-١٢-٢٠٠٥، ص ١.
(٣) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٢٧٢٨ في ٣-٩-١٩٧٩، الجزء ٢، ص ١٤٠.

(٤) قانون الخدمة المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠، جريدة الوقائع العراقية رقم ٣٠٠ في ٢-٦-١٩٦٠، الجزء ١، ص ٨.

(٥) قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١، جريدة الوقائع العراقية رقم ٣٣٥٦ في ٣-٦-١٩٩١، ص ٨٧.

(٦) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، جريدة الوقائع العراقية رقم ٢٩١٧ في ٢٧-١٢-١٩٨٢ الجزء الثاني، ص ٨٤٦.

(٧) قانون مجلس شورى الدولة رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣ التعديل الخامس لقانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٤٢٨٣ في ٢٩-٧-٢٠١٣، ص ٢٣.

(٨) قانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٢٧١٤ في ١١-٦-١٩٧٩، الجزء ١، ص ٦٦٠.

(٩) نظام رقم ٢ لسنة ٢٠١٣ التعديل الأول لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.

(١٠) نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم ٢ لسنة ١٩٨٥، جريدة الوقائع العراقية عدد ٣٠٣٠ في ٢٨-١-١٩٨٥، ص ٥٣.

Demonstration of Objection to Administrative decisions and Procedures for Income Tax

Lecturer. Haider Najeeb Ahmed
College of Law and Political Science - University of Diyala

Abstract

Most of the Iraqi laws give wide powers to the administrative bodies that represent the state to express its will and to organize a specific activity related to regulation of the legal relationship between the state and individuals under the provisions of the law. The same laws, in return, recognize the right of individuals to object or assert the right by defending their interests against any abuse of power or by granting the administration, an opportunity to rectify its mistakes if it proves that there is a legal violation in its decision.

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

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