



مجلة العلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: الإثبات في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل

اسم الكاتب: م. حيدر نجيب احمد

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1141>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/16 23:32 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political – يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<https://political-encyclopedia.org/terms-of-use>

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة العلوم القانونية والسياسية جامعة ديالي ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية
مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المنشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



الإثبات في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل

*Demonstration of Objection to Administrative decisions
and Procedures for Income Tax*

الكلمة المفتاحية : مفهوم الإثبات، الاعتراض الإداري، عبء الإثبات، أدلة الإثبات.

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 تعرف نفس القوانين للأفراد بحق الاعتراض أو إثبات الحق والدفاع عن مصالحهم اتجاه التعسف واسوءة استخدام السلطة أو اعطاء فرصة للإدارة بتصحيح أخطائها 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 لأ آلية الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية وحل النزاعات وكيفية إثبات الحق المتنازع عليه بشكل واضح عن بقية القوانين الضريبية وغير الضريبية في العراق.

المقدمة

حق الاعتراض أو الطعن على القرارات والإجراءات 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 آلية 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 والإجراءات الإدارية وبدونها قد لا تتحقق الغاية من الاعتراض أصلًاً، فالاعتراض على القرارات والإجراءات 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 وتوافق المصالح العامة والخاصة، ويشكل توزيع عبء الإثبات أهمية عملية قانونية لنظام من الإلتزامات والضمادات 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 أحکام قانون ضريبة الدخل، وأنَّ أدلة الإثبات تختلف في قوتها القانونية وتتخضع في كل الاحوال لتقدير الجهات المختصة بنظر الاعتراض وما يترتب على التقدير من آثار قانونية لحل النزاع، وهي بناء على نصوص قانون ضريبة الدخل تختلف أيضًا في نوعها وطبيعتها القانونية، وفي كل الاحوال والأوضاع القانونية يُعدُّ الإثبات أو حق الدفاع وتقديم الأدلة عنصرًاً وركناً مهماً للاعتراض على العمل أو القرار الإداري في إطار نصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، ولا يوجد الحق بدونه لأنَّه يعبر عن المظهر الخارجي له.

أهمية البحث:

تلخص بأنّ حق الإثبات والدفاع عن المصالح خلال مراحل الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية أو النزاع 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 الشقة بالنشاط الإداري، كذلك أنّ القانون الضريبي على الدخل لم يتضمن نظاماً قانونياً للإثبات بنصوص صريحة مستقلة من حيث الشروط والإجراءات برغم أهمية الموضوع، هذا ما يدعو لضرورة البحث فيه، فضلاً عن ذلك يلاحظ أنّ الدراسات والبحوث السابقة حول موضوع الإثبات أو حتى حق الدفاع هي قليلة جداً وربما نادرة في إطار النزاع الضريبي على الدخل تحديداً إنّ صح القول بهذا الاتجاه، فالدراسات والبحوث السابقة في محاورها توضح التنظيم القانوني للاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية في مجال الضريبة على الدخل، إلا أنها تركز على الجوانب القضائية العامة للموضوع ولم تتطرق إلى إثبات الحق المتنزع عليه أو نظام الإثبات بما يستحق من بحث ودراسة أو مناقشات لأهم الأوضاع القانونية التي تتعلق بالإثبات في النزاعات الضريبية على الدخل، ونعتقد أنّ هذا البحث يمكن أنّ 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 والإجراءات الإدارية بعيداً عن الحسابات والعمليات المالية، مع الاستعانة بقوانين عراقية أخرى غير الضريبية بالتحليل والمقارنة قدر تعلق الامر بمحاور البحث، علمًا أنّ البحث سيكون في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي السابق ذكره دون غيره، لأنّه يمثل الأساس القانوني لاستقطاع الضريبة، ويخضع لأحكامه شريحة كبيرة من

الأفراد ومصادر الدخل الواسعة بالمقارنة مع القوانين الضريبية الأخرى، وما ينشأ عن ذلك من نزاعات واعتراضات على القرارات والإجراءات الإدارية وعملية اثبات الحق المتنازع عليه وما يتصل به من اوضاع قانونية على نطاق واسع، فضلاً عن الاستقلالية التي يتتصف بها في تنظيم الاعتراضات والاثبات مقارنة بالقوانين الضريبية الأخرى أو غير الضريبية، وأنَّ بحثنا قد لا يتسع لكل الأحكام والأوضاع القانونية لموضوع الإثبات في نزاعات الإدارة الضريبية، فالباحث بالموضوع ليس بالأمر السهل نظراً لكتلة التفاصيل، ونكتفي بهذا القدر من الفقرات التي ربما تحيط علمًا بالأوضاع القانونية ويشكل عام التي تتعلق بالإثبات خلال عملية الاعتراضات على الإجراءات 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 أهميته 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 الاطلاع علمًا بأدلة الإثبات في نزاعات الضريبة على الدخل وتصنيفها القانوني استناداً إلى نصوص القانون الضريبي بوجه عام وضمن آلية تنظيم الاعتراض على وجه الخصوص مع اجراء تفسير لقوتها القانونية في الإثبات والحكم القانوني لأدلة الإثبات الأخرى غير المحددة في التنظيم القانوني للاعتراض والدفاع عن الحق.

هيكلية البحث:

إنَّ تحقيق أهداف البحث السابقة من الناحية النظرية والعملية تتطلب تقسيم الدراسة على مقدمة ومحتين، الأول تحت عنوان الطبيعة القانونية للإثبات في الاعتراض على قرارات وإجراءات مسؤولي وموظفي الجهات الإدارية للضريبة على الدخل، والبحث 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 آلية تنظيم الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية، ولإثبات مجموعة من الشروط والمبادئ القانونية لصحة تطبيق وتنفيذ الإثبات وتقديم الأدلة، وهذا ما سنوضحه في المطلبين التاليين.

المطلب الأول: مفهوم الإثبات واهميته القانونية كعنصر قانوني في عملية الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية الضريبية على الدخل :

إنَّ الطبيعة القانونية للاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية الضريبية سواء كان الاعتراض إدارياً أم قضائياً يمكن أنَّ ينظر إليها من جانبيْن، الأول هو جانب تحقق مجموعة من الشروط والإجراءات القانونية لممارسة حق تقديم الاعتراض والتي تعبَّر 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 والإجراءات التي تؤكِّد 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 التعريفات التي توضح معنى الإثبات، ونشير إلى بعض منها، وهو إثبات الحق واقامة الدليل أمام السلطة القضائية باستخدام الطرق التي حددتها القانون بخصوص واقعة وحالة قانونية ترتب اثارها في الواقع^(٣)، أو هو اقامة الدليل أمام القضاء وفقاً للطرق التي حددتها ورسمها القانون بخصوص واقعة قانونية متنازع عليها بين عدة اطراف^(٤)، ويعرف الإثبات أيضاً بأنه تقديم الدليل أمام الجهات المختصة وفقاً للطرق التي حددتها 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 متوفّر بالأصل لأن النزاع بدبيهياً لا يخلو من اطراف يحددها الص ص القانوني، كذلك تحديد الجهات المختصة بنظر الاعتراض وهي تختلف بحسب طبيعة النزاع والقانون المعنى، أخيراً توفر اسباب الاعتراض مع الأدلة القانونية التي تؤيد وتوّكّد واقعة النزاع والادعاء بالحق.

وفي إطار نظر الاعتراضات على القرارات والإجراءات الإدارية لنزاعات ضريبة الدخل، أنَّ الإثبات له أهمية واسعة النطاق نحصرها بأنه يمثل المظهر الخارجي للحق، ولا يوجد الحق بدون أدلة الإثبات أصلأً، والاثبات هو الأساس النظري والعملي للاحتجاج على قرارات وأعمال مسؤولي وموظفي هيئة الضريبة، ويرتبط بالتعبير عن حقيقة وجود الخطأ أو المخالفة للقانون وينتج عنه تتحقق المسؤولية القانونية لهيئة 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 يدعوه المعترض ضد الطرف الآخر، 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 الواقعه والحق المتنازع عليه ولا وجود للاعتراض بدونه.

وتتجدر 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 بدأه عبء الإثبات لأنَّه ينكر الظاهر الواقع في التقدير للدخل والضريبة^(٦)، ونحن نتفق كلياً مع هذا المفهوم تحديداً.

فضلاًً عما تقدم، نعتقد أنَّ أهمية الإثبات للحق المتنازع عليه في الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل يرتبط بمبدأ المشروعية القانونية، وأيضاً الإثبات يساعد في تحقيق العدالة القانونية والاجتماعية لتحقيق المساواة وتوزن 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 والمحكومين 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 يُعدُّ خير وسيلة وطريق فعال لإلزام واجبار الجهة الإدارية لمراجعة اعمالها وتصحيح اخطاءها أو المخالفة بعد ثبوتها بما يحقق قانونية التصرف أو القرار الصادر، وبالتالي تصبح مشروعة 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 تبعاً للمراكز القانونية والظروف المحيطة بالأفراد، فالعدالة بمفهومها الواسع تصرف 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 الأقل الاعتراف بحق الدفاع وحماية حقوق الأفراد مثلاً في قانون ضريبة الدخل أو قوانين أخرى يدعم الجانب القانوني للعدالة في المجتمع ويحقق التوازن بالمصالح العليا والخاصة، وبالتالي لا يمكن تصور تحقيق العدالة وتوازن المصالح والمتساواة بدون حق الإثبات لحماية المراكز القانونية أو المالية.

المطلب الثاني: عبء اثبات الحق وما يستلزم مشروعيَّة 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 كلاً طرفي الاعتراض أو النزاع الضريبي يسعى جاهداً إلى اثبات مقدار الدخل

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

ويرأينا فإنَّ موضوع عبء الإثبات أو إثبات الواقعية محل الاعتراض يتصنَّف بالتعقيد في كثير من النواحي ويتطُّلب 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 كُلُّ بما يتوفَّر لديه من أدلة، فمثلاً يتمسَّك دافع الضريبة بالوثائق والتقارير الضريبية والمعلومات التي يقدمها أمام هيئة الضريبة كدليل إثبات لمقدار الدخل الحقيقى الخاضع للضريبة بهدف تأكيد خلاف ما قررته هيئة الضريبة ولدحض تقديرها أو المغالاة فيه بإثبات وجود المخالفة القانونية في القرار الإداري، أو أنَّ الدخل معفى أصلًا من الخضوع للضريبة فتكون الواقعية محل الإثبات هي عدم خضوع مصدر الدخل للضريبة وأنَّ الحق المتنازع عليه يعبر عن مصدر الدخل المعفى بالأصل وأنَّ فرض الضريبة عليه كان في غير محله ولا أساس له من الصحة، فالأسأل بالحالة الأخيرة هي براءة ذمة الشخص وعلى من يدعى 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، وبال مقابل فأنَّ الواقعية محل الإثبات أو الحق من طرف هيئة الضريبة تتمثل بإثبات عكس ما يدعى 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 إثبات عكس ما يدعىه الطرف الآخر وهو يتوزع عادة بين طرفي النزاع الضريبي على الدخل، بين الجهة الإدارية ودافع الضريبة، فإذا اختار دافع الضريبة الحق بالاعتراض على قرارات الضريبة فإنه يعتبر الشخص الذي يقع على عاتقه إثبات عكس الظاهر أو الواقع في إثبات الخطأ أو المخالفة في تقدير الدخل الصافي وتقدير الضريبة الذي قام به هيئة 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 المدعى 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 الواقعية القانونية متنازع عليها فعلاً بين عدة اطراف أي أنَّ يكون موضوع النزاع محلاً للإنكار من الخصم الآخر)، فلا يجوز لدافع الضريبة مثلاً أنَّ يحتج بوقائع لا يمكن انكارها من هيئة الضريبة ولا تصلح أنَّ تكون محلاً للنزاع أصلاً، وإنما يجب على دافع الضريبة لتحقيق غاية وهدف الاعتراض تقديم أدلة تبني الواقعية وادعاء هيئة الضريبة، والشرط الثاني (أنَّ تكون الواقعية القانونية محددة وممكنة للإثبات 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 أخرى لتأييد حصول الحريق أصلاً فهذا موضوع يستحيل اثباته أو حصول سرقة للبضاعة ويعرض المكلف على تقدير هيئة الضريبة على أساس عدم خصم الخسائر المتحققة من السرقة من دون ثبات 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 متصلةً ومرتبطةً بالواقع أو بالحق المتنازع عليه)، فمثلاً إذا كان موضوع النزاع يخص عدم دفع الضريبة لسنة ٢٠١٥ فلا يتحقق لدافع الضريبة أنَّ يعطي وثائق قانونية تؤيد استمراره المنتظم بدفع الضريبة لسنوات سابقة للسنة الضريبية ٢٠١٥ لأنَّ موضوع النزاع يخص تقدير الإيرادات السنوية أو الدخل الصافي لسنة ٢٠١٥ بالذات وليس سنوات سابقة، أخيراً في

الشرط الرابع (أن تكون الواقعة المراد اثباتها منتجة فعلاً في اثبات الحق)، أي أن يقدم دافع الضريبة أو هيئة الضرائب أدلة قانونية مقنعة أمام لجنة الاستئناف أو هيئة التمييز بما تؤكد وتويد 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 الأفضل الاستدلال عليها من مبادئ وأحكام قانون الإثبات العراقي ومحاولة تطبيقها في مجال الإثبات في مراحل الاعتراض عند فرض الضريبة على الدخل، ومن أهمها مبدأ (حياد القاضي بنظر النزاع من حيث عدم الانحياز إلى خصم ضد خصم آخر وغيرها)، وكذلك مبدأ (لا يجوز أنْ 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 مسک 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 الآخر والسلطة التي تنظر النزاع)، والمبدأ الأخير 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، فإننا نرى أنَّ بعضها قد لا يتحقق في النزاعات الضريبية ولا يسجم مع طبيعة النزاع وتنظيم آلية 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 و حل

النزاع لتحقيق العدالة، والجهة التي تنظر النزاع الضريبي على الدخل هي الإدارة الضريبية تحديداً في المرحلة الأولى من الاعتراض على اعمال وقرارات مسؤولي وموظفي هيئة الضريبة^(١٢)، وهنا ستكون هيئة 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 وتتوفر الشروط القانونية واسباب الاعتراض في جميع مراحل الاعتراض لأنها تمثل المحطة الأولى للاعتراض^(١٣)، فما هي المعايير القانونية أو الضمانات التي يمكن الاستناد إليها لتحقيق الحياد والتزاهة خلال هذه المرحلة المهمة التي تعبر عن اساس بداية ممارسة حق الإثبات والدفاع عن المصالح المالية والقانونية؟ فنعتقد من الصعب تحقيق 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 بصرامة 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 للإثباتات في الاعتراض على قرارات واجراءات الجهات الإدارية لفرض الضريبة على الدخل

الإثباتات 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 الإثباتات له تنظيم خاص وادلة تبع من خصوصية القانون الضريبي على الدخل واستقلاليته في تنظيم الاعتراض على القرارات والإجراءات الإدارية لضريبة الدخل، وسنوضح ذلك في المطلبين التاليين.

المطلب الأول: الأساس القانوني للإثباتات 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 وتکفل حق الإثبات خلال عملية الادعاء بالحق ووجود ظلم أو تعسف.

وتبعاً لأساس الإثبات وحق الدفاع دستورياً، فإن القوانين العراقية تضمنت أيضاً أحكاماً قانونية تنظم الاعتراض والطعن بالقرارات وما يتصل به من حق للدفاع والإثبات، 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 شخص 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 والإجراءات الشكلية والموضوعية، وهي من باب أولى تحتوي على تنظيم مسألة الإثبات للحق كيفية الدفاع عن المصالح، وهذا الاختلاف في التنظيم للاعتراض وحق الإثبات نظرياً وواقعاً 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 تميزاً لقرارات لجان الاستئناف وفي ثلاثة مراحل أو وسائل متسلسلة ومنتظمة في شروطها واجراءاتها والآثار التي تترتب بعد نظر ومراجعة العمل أو القرار^(١٧)، ومن متابعة ودراسة النصوص القانونية للاعتراض في القانون الضريبي السابق، نجد أنها تحدد آلية وأدلة للإثبات والتي تؤكد وتدعم اعتراض المدعى بالحق، وبشروط ادارية وقانونية واستيفاء مجموعة من الاجراءات التي تمثل حقوق وواجبات لكلا طرف النزاع كضمانات قانونية لتحقيق العدالة وتوزن المصالح للدولة والأفراد على حد سواء، فلا يمكن الاعتراض بدون أدلة اثبات للادعاء بالحق.

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

برأينا من الناحية القانونية وبالاطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل، أنَّ أدلة الإثبات للحق المتباين عليه في إطار الاعتراض على قرارات واعمال مسؤولي وموظفي الجهة الإدارية الضريبية يمكن تقسيمها إلى أدلة تتعلق بداعي الضرائب ويحتاجون بها لإثبات حقوقهم بمقتضى النص القانوني، والقسم الآخر من الأدلة يقدم من جهة الإدارة الضريبية ضد ادعاء المكلفين، ولا يستطيع دافع الضريبة استخدامها في الغالب، وأنَّ الأدلة القانونية لهيأة الضريبة تستند إلى الصالحيات 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 آلية 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 وليس 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، علمًاً أنَّ الأدلة والمستندات المكتوبة تختلف من حيث قوتها القانونية لجسم موضوع النزاع، وهي تخضع لتقدير الجهة الإدارية التي تنظر الاعتراض أو يحددها القانون لحل النزاع قضائياً، وأنَّ اغلب الأدلة الكتابية والمستندات أو الوثائق التي تتضمن بيانات عن نشاط المكلف والتي يحتاج 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 لداعي الضريبة وتكشف عن عمليات التبادل لنشاط المكلف التجاري والصناعي)، وستتحدث باختصار عن ذلك في ثلاثة جوانب.

الجانب الأول المتعلق بالتقارير الضريبية التي تحصل 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، علمًاً إننا لم نجد أي تعريف بنص صريح في قانون ضريبة الدخل العراقي لمصطلح التقرير الضريبي على الرغم من أهميته العملية في تحديد الدخول الحقيقة لداعي 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 بداعِ الضريبة ومقدار الدخل الحقيقي، ويتضمن تحديد شكليات إدارية تتعلق بتاريخ وسنة التقرير والجهة الإدارية مع توقيع وختم هيئة الضريبة والموظف المختص بالتقدير، فضلاً عن حقوق أخرى تتعلق بموضوع الموافقة على التقدير أو عدم الموافقة والرغبة بالاعتراض، أيضاً التقرير الضريبي هو قيام الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب بإعطاء معلومات شخصية ومالية إلى هيئة الضريبة بموجب إنموذجٍ مكتوب مسبقاً والذي يكشف حقيقة الدخل المتحقق لدى داعِي الضرائب فعلاً والالتزامات المالية التي قاموا بإنفاقها للحصول على الدخل الصافي.

ونظراً لأهمية التقرير الضريبي في عملية الإثبات، نرى من الضروري الإشارة إلى بعض الأحكام المتعلقة به بهدف التوضيح، فواجب تقديم تقرير الضريبة قد يكون بناءً على إخطار من هيئة الضريبة المختصة نفسها ويرسل إلى داعِ الضريبة الذي تكون هيئة الضريبة متأكدة من خضوعه للضريبة وتحقق الدخل لديه أو تعتقد خضوعه للضريبة، ويتضمن الإخطار ضرورة حضور داعِ الضريبة لغرض التحاسب الضريبي خلال ٢١ يوماً من تاريخ التبليغ أو الإخطار، كذلك أنَّ تقديم هذه التقارير الضريبية هي واجب قانوني على الأشخاص المسجلين أو غير المسجلين لدى هيئة الضريبة والمسمولين بالتحاسب الضريبي من تلقاء انفسهم دون حاجة للإخطار، بشرط أنَّ يقدموا تقاريرهم الضريبية قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية، ويجوز لهيئة 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 هيئة الضريبة، كما يجب على دوائر الدولة أنَّ تقدم ما لديها من معلومات ووثائق تتعلق بالدخول المتحقق فعلاً بناءً على طلب من هيئة الضريبة 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 واحبار الشخص أمام المحكمة أو الجهة المختصة بحق عليه يعود لشخص اخر، وهذا المعنى يختلف تماماً عن الاقرار الجزائي^(٢١)، أما التقرير الضريبي فيمثل اعتذار 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 يُعدُّ وثيقة مكتوبة ومهمة خلال عمليات تقدير الدخل والضريبة إلا أنه خاضع في كل الاحوال للفحص والتدقيق من هيئة الضريبة فلها أنَّ تقبل التقرير الضريبي أو لا تقتنع به وترفضه، وفي حالة الرفض يتم تقدير الدخل على اساس المعلومات التي توفر لدى هيئة 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 الادارة الضريبية من جانبها في الحالة الاخيرة يخضع للاعتراض أيضاً مع وجوب تقديم أدلة واسباب للاحتجاج من دافعي الضريبة لإثبات وجود المخالفة أو الخطأ أو حتى المغالاة في تقدير قيمة الضريبة أو الدخل أو ربما ينصب الاعتراض على تعسف الادارة في التقدير واستغلال سلطاتها وصلاحياتها في التقدير.

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

الضريبي النهائي في السابق^(٤)، 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 بال报稅 التقرير الضريبي النهائي الذي تم تقدير الدخل نهائياً على اساسه.

فضلاً عما تقدم، أنَّ الاطلاع على محتوى التقرير الضريبي نلاحظ أنَّ التقرير الضريبي يتضمن معلومات كاملة عن دافع الضريبة ولكن بتدخل من هيئة الضريبة، أي أنها تتدخل في عملية كتابة هذه المعلومات من خلال اضافات كتابية بالتوافق أو الاختام للموظفين المختصين المشرفين على عملية كتابة التقرير، وبالتالي فإن التقرير الضريبي طالما كان يكتب أمام جهة رسمية وموظف رسمي ويتضمن توافق 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)^(٥)، وفي كل الاحوال فإنَّ التقرير الضريبي يخضع إلى التدقيق بشكل عام ومطابقته مع الواقع وما يتتوفر لدى هيئة الضريبة من معلومات عن نشاط دافع الضريبة ثم يتم اجراء التقدير للدخل والضريبة، فنقديم القوة القانونية للتقرير الضريبي كدليل اثبات من الجهة المختصة بنظر الاعراض يخضع لسلطتها التقديرية^(٦).

فيما يتعلق بالجانب الثاني وهو الوصلات والوثائق القانونية وكذلك الصكوك، فهي تعد من أهم أدلة الإثبات الكتابية التي اشارت إليها نصوص القانون الضريبي خلال مراحل الاعتراض الضريبي، وهي طريق مهم لداعي الضريبة في اثبات عمليات البيع والشراء والنفقات خلال مزاولة النشاط التجاري والصناعي، وأنَّ قانون ضريبة الدخل العراقي لم يشترط خلال 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 ٣٣ و ٣٥ / ١ و ١ / مادة ٣٥ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، علمًا 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 هيئة الضريبة أم أي جهة أخرى 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 الأصلي ولكن بشروط قانونية مثل عدم وجود شك في المظهر الخارجي للنسخة المصورة وكانت مصادقاً عليها من الموظف المختص ومطابقة للمحرر الأصلي أو تثبت صحتها من خلال مطابقتها مع الأصل وغير ذلك^(٢٨)، لكن إذا كانت هذه الوثائق والوصولات كتبت من دافع الضريبة نفسه أو نظمت من اشخاص آخرين دون أن يكون كتابتها أمام جهة حكومية أو موظف حكومي عام فهي تعد محررات ومستندات عادية يقع عبء إثبات صحتها على دافع الضريبة، وتقضى 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 توقيع وأختام موظف حكومي أو قاضي، صدور السند أو المحرر المكتوب قبل حصول حادثة معينة وغير ذلك، كذلك فإنَّ الرسائل والبرقيات التي تحمل توقيع صاحبها الأصلي يكون حكمها نفس حكم السندات العادية^(٢٩)، وخلاصة القول، في كل الاحوال فإنَّ 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 إثبات صحة السندات الرسمية والعادية على دافع الضريبة مع ضرورة توفر قناعة هيئة الضريبة بقانونية هذه السندات^(٣٠).

في الجانب الثالث وهو الدفاتر التجارية، هي أيضاً من طرق ووسائل الإثبات المعتمدة في مجال الاعتراضات الضريبية، وقد أحاطتها المشرع العراقي بنظام قانوني خاص يسمى (نظام مسک الدفاتر التجارية) الذي صدر استناداً إلى الفقرة ١ / مادة ٦٠ 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 أسباب الاعتراض على أعمال المسؤولين في هيئة الضريبة، وبتصورنا فإن تقديم الدفاتر التجارية كدليل ثبات أمام هيئة الضريبة، هو استثناءً على مبدأ الإثبات الذي ينص على عدم جواز اصطناع الشخص لنفسه دليلاً في الإثبات وكما اشرنا لهذا الرأي مسبقاً في إطار البحث الأول.

وعلى أساس أن الدفاتر التجارية تعد دليلاً للإثبات، فلا بد من الاشارة إلى بعض أحکامها التي تؤكد أهميتها في هذا المجال، فهي تنقسم إلى عدة أنواع 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 أن تكون خالية من الشطب أو الحك أو المسح وغيرها^(٣٢)، فضلاً عن ذلك فإن 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 آخر 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 أن القانون الضريبي العراقي عن مخالفته نظام مسک الدفاتر التجارية ويعاقب عليها بالغرامة، علماً أن لجنة الاستئناف الضريبية تنظر بهذه المخالفات ويمكن أن تحيل القضية إلى المحكمة المختصة لاستبدال الغرامة بالحبس^(٣٥).

أما عن القوة القانونية للدفاتر التجارية في ثبات الحق، فإن قانون ضريبة الدخل العراقي لم يوضح حجية الدفاتر التجارية في الإثبات، باستثناء أن المشرع جعلها تكليفاً وواجبًا على دافع الضريبة تنظيمها وفقاً للقانون فضلاً عن عَدَها من وسائل وطرق الإثبات ودعم أسباب الاعراض الضريبي، ونرى في هذا الجانب أن الدفاتر التجارية هي محررات عادلة 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 هيئة الضريبة لبعض أو كل المعلومات المكتوبة في الدفاتر التجارية، وقد تعد حجة لمصلحته أو عليه^(٣٧)، وأن عملية تقييم صحة الدفاتر التجارية والسجلات بتصورنا عملية صعبة ومعقدة تتطلب الخبرة والتعامل بحسن الية 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 هيئة الضريبة في تقدير الدخل :

في هذا المجال نعتقد أنَّ الأصل في النزاعات هو براءة الذمة من الدين وهذا ما تقرره قواعد الإثبات^(٣٨)، وبالتالي على هيئة الضريبة اثبات واقعة انشغال ذمة دافع الضريبة بالدين الضريبي وعدم براءة ذمته من هذا الموضوع، أي أنَّ هيئة 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 طبقاً لأحكام القانون الضريبي على الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، أي أنَّ الدخل موضوع التقدير غير معفي من الضريبة. وبحسبنا القانوني، لعل من أهم الوسائل والطرق المعتمدة في الإثبات لمصلحة هيئة 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 آخرين في

نفس الفترة الزمنية للتقدير لكشف الدخل الحقيقي، الاعتماد على الاستفسارات والمعلومات الموثقة المتوفرة لدى هيئة الضريبة مثلاً عن طريق الاخبار^(٤٠)، علمًا أنَّ كل هذه الصالحيات السابقة منصوص عليها في نفس قانون الضريبة على الدخل وتصح أنَّ تكون أدلة اثبات بيد هيئة 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 والأدلة 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 آلية الاعتراض إلى أدلة الإثبات الأخرى مثل (الشهادة، اليمين، القرائن القانونية والقضائية، المعاينة، الخبرة) بعدّها أدلة قانونية لإثبات الحق المتنازع عليه في تنظيم مراحل الاعتراض على القرارات والإجراءات 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 الأخذ ببعض هذه الأدلة من جانب القاضي أو رئيس لجنة الاستئناف أو هيئة التمييز لعدم حصول القناعة من هذه الأدلة أو عدم قبولها لأنها لا تنسجم وطبيعة النزاع الضريبي، علمًا أنَّ مثل هذه الأدلة هي

وسائل مهمة ومستخدمة في عملية الإثبات بنظر الفقه القانوني، وكذلك أمام القضاء الضريبي بالتحديد في تشريعات ضريبية لدول أخرى مثل الأردن وسوريا^(٤٢).

الخاتمة

أولاً : الاستنتاجات المستخلصة من البحث :

١- تعرف اغلب التشريعات لدول العالم بحق الاعتراض على القرارات والإجراءات 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 المخالففة وإنما ضرورة تقديم الأدلة القانونية التي يحددها القانون، وبثبوت المخالففة بأدلة الإثبات وتصحيح العمل يتتحقق مبدأ المشروعية وتطبيق العدالة القانونية والاجتماعية، وفي كل الاحوال يعتمد اثبات الحق المتنازع على توزيع عبء الإثبات والادلة المتوفرة لدى المعترض ومركزه القانوني خالل مراحل الاعتراض أمام الجهات المختصة، وأن 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 وموضع الجدال واختلاف الرأي ومن ثم هي اساس حل النزاع، وأيضاً للإثبات شروط ومبادئ قانونية بانفائه لا تتحقق صحة الإثبات، علمًا أن بعضًا 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 فإن حق الاعتراض بشكل عام وحق الإثبات أو الدفاع بوجه خاص له اهتمام واعتراف ينبع من استقلالية القانون الاخير عن القوانين الضريبية وغير الضريبية، وأن أدلة الإثبات ليست من طبيعة واحدة ومتعددة في تصنيفها القانوني وقوتها بالإثبات بالاعتماد على نصوص التشريع

الضريبي العراقي على الدخل وقوانين اخرى، ومن الأدلة القانونية ما يتعلق بداعي 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 ينبغي عليها التشريع الضريبي على الدخل، ولزيادة الضمانات القانونية لداعي الضريبة أو حتى هيئة 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 أكثر دقة وموضوعية قانونية لعملية أو نظام الإثبات في نزاعات الضرائب على الدخل، وذلك من خلال اضافة نصوص وقواعد خاصة توضح نظاماً قانونياً متكاملاً لشروط الإثبات واجراءات تقديم الأدلة والمعايير القانونية لقبولها أو اهمالها من جانب هيئة الضريبة، واضافة أدلة اخرى لإثبات الحق نجد ضرورة الاستعانة بها لفائدةتها العملية في كشف الحقائق والتي تتصل بنشاط المكلف الصناعي أو التجاري، مثل شهادة الشهود ومراسلات البريد الالكتروني وغيرها، والإشارة 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 والإجراءات المتعلقة بالنشاط الإداري بشكل عام على الرغم من أهمية 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.

الهوا مش

(١) مثل القوانين الضريبية في (أمريكا، روسيا الاتحادية، اليابان، فرنسا، العراق، سوريا، الأردن، 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 قاضياً من خلال تقديم الاعتراض على القرار أو العمل بصيغة استئناف أمام لجان الاستئناف ضد قرارات هيئة الضريبة أو بتقديم الاعتراض بصيغة تمييز أمام هيئة التمييز ضد قرارات لجان الاستئناف.

^(٣) عبدالرازق السنديوري، الوسيط في شرح القانون المدني، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٤١.

^{٤)} حلمي محمد، القانون القضائي الخاص، بيروت، ١٩٩٦، ص ١٠٥.

- (٥) مفلح عواد، البيانات في المواد المدنية والتجارية، ط٢، عمان، ١٩٩٤، ص ٢٢. 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 المباشرة (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 الواقع العراقية رقم ٢٧٢٨ في ٣-٩ ، ١٩٧٩ ، الجزء ٢ ، ص ١٤٠ ، المادة ٦.
- (٩) المصدر السابق نفسه، الفقرات ٢-١ 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 السنوري، المصدر السابق، ص ٦٤ وما بعدها. انور سلطان، المصدر السابق، ص ١٨ . أيضاً راجع قانون الإثبات رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩ ، المصدر السابق، المادة ١٠ .
- (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 الواقع العراقية رقم ٢٩١٧ في ٢٧-١٢-١٩٨٢ ، الجزء الثاني، ص ٨٤٦ ، المادة ٣٣.
- (١٣) فلا يجوز تقديم الاعتراض إلى الجهات القضائية الضريبية مباشرة قبل تقديمها أولاً إلى هيئة 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- القسم 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 القانوني للاعتراض في قانون مجلس شورى الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الوقائع العراقية رقم ٤ 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 ٤ ٤٢٨٣ في ٢٩-٧-٢٠١٣، ص ٢٣. كذلك في قانون انصباط 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 ٤٠-٣٣.

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

(١٩) قانون ضريبة الدخل العراقي، المصدر السابق، الفقرة ٣-١ 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 ديالي، 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 ١٩٨٢ المعدل، 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 السنن الرسمية وغير الرسمية من المواقف المعقدة والواسعة جداً ولا يتسع لها بحثنا هذا، ويراجع في موضوع اثبات صحة وقانونية السنن الرسمية وغير الرسمية نفس المصدر السابق، المواد القانونية ٣٤-٥٨.
- (٣١) نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم ٢ لسنة ٩٨٥، جريدة الواقع العراقية عدد ٣٠٣٠ في ١٩٨٥-١-٢٨، 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 مسک 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 تؤكد 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 الواقع العراقي عدد ٣٨٦٢ في ٢٠٠١-١-٢٢ ، ص ٤٥-٤٦. كذلك راجع المادة ٤ 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 الاعراض 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 ، ص ٦٦٨ وما بعدها. أيضاً بخصوص اعتماد الشهادة كدليل في الإثبات انظر سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢ ، العدد الثاني، بحث، ٢٠٠٦ ، ص ٣٠٩ وما بعدها. وبتصورنا أن دليل الشهادة وغيره من الأدلة لها مصطلحات مشابهة في صلاحيات وسلطات هيئة الضريبة لكشف واثبات مقدار الدخل الحقيقي، مثل سؤال الاشخاص الذين توفر لديهم معلومات عن دخل المكلف أو حتى الاخبار وغيرها، مع تحفظنا على مفهوم الشهادة واجراءات أو شروط تقييم صحتها والاعتماد عليها في الإثبات.

المصادر

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 فيربط وتحصيل الضريبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ٤، 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 الشعلاني، 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، البيانات في المواد المدنية والتجارية، الطبعة الثانية، عمان، ١٩٩٤ ثانياً: البحوث القانونية :
- (١) حيدر نجيب احمد، الاقرار والاعتراف كدليل في تحديد المسئولية المدنية والجزائية، مجلة ديالي، كلية التربية، عدد ٣٠، ٢٠٠٨.
- (٢) ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، مجلة المفكر في كلية الحقوق والعلوم السياسية، عدد ١١.
- (٣) سالم الشوابكة، عبد الرؤوف 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 لقانون 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 الواقع العراقي عدد ٣٨٦٢ في ٤٦-٤٥، ٢٠٠١-١-٢٢.
- (٢) دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، جريدة الواقع العراقية رقم ٤٠١٢ في ٢٠٠٥-١٢، ص ١.
- (٣) قانون الإثبات العراقي رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩، جريدة الواقع العراقية رقم ٢٧٢٨ في ١٤٠، ١٩٧٩-٩-٣، الجزء ٢، ص ١.

- (٤) قانون الخدمة المدنية رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٠، جريدة الواقع العراقية رقم ٣٠٠ في ٢-٦-١٩٦٠، الجزء ١، ص ٨.
- (٥) قانون انصباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم ١٤ لسنة ١٩٩١، جريدة الواقع العراقية رقم ٣٣٥٦ في ٣-٦-١٩٩١، ص ٨٧.
- (٦) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، جريدة الواقع العراقية رقم ٢٩١٧ في ٢٧-١٢-١٩٨٢ الجزء الثاني، ص ٨٤٦.
- (٧) قانون مجلس شوري الدولة رقم ١٧ لسنة ٢٠١٣ التعديل الخامس لقانون مجلس شوري الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الواقع العراقية رقم ٤٢٨٣ في ٢٩-٧-٢٠١٣، ص ٢٣.
- (٨) قانون مجلس شوري الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩، جريدة الواقع العراقية رقم ٢٧١٤ في ١١-٦-١٩٧٩، الجزء ١، ص ٦٦٠.
- (٩) نظام رقم ٢ لسنة ٢٠١٣ التعديل الأول لنظام مسک الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.
- (١٠) نظام مسک الدفاتر التجارية العراقي رقم ٢ لسنة ١٩٨٥، جريدة الواقع عد 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.