مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: التزامات الادارة الضريبية (دراسة مقارنة)
اسم الكاتب: أ.د. عباس مفرج فحل يعقوب، يوسف عبدالجبار كامل لطيف
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9732
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 12:15 +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 جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 15- Issue 2- September. 2025
المجلد ١٥- العدد ٢ – ايلول ٢٠٢٥

Tax Administration Obligations (Comparative Study)

[1] Dr Abbas Mafrg Fahal Yaqoub [2] yousif abduljabbar Kamel Latif
College of Law - uoanbar University

1: Email: dr.abbasmfrgrg63@uoanbar.edu.iq
2: Email: yousi4770@gmail.com

DOI https://doi.org/10.37651/aujlps.2025.159656.1496

Submitted: 20/4/2025
Accepted: 4/5/2025
Published: 1/9/2025

Keywords:
Tax assessment
tax assessment
tax assessment
tax settlement.

Abstract:

Every tax system consists of essential, interconnected and complementary components. These components include the tax administration, which is the entity responsible for implementing tax legislation, and the taxpayer. Furthermore, this relationship requires a legal basis, represented by tax legislation, which regulates the relationship in terms of the rights and obligations of both parties. Our study here focuses on the obligations of the tax administration contained in the Income Tax Law. This law has determined the obligations of the tax administration. The tax administration has powers and authorities that prevail over the other party, represented by the taxpayer. This results from considering the tax as one of the basic resources in the state, in addition to considering it linked to the idea of the state's sovereignty over its territory. Despite this, the law has obligated it to many obligations. Starting from its basic obligations related to linking the tax debt through the limitation and assessment of the tax, and its obligations not to abuse the powers and authorities assigned to it in order to achieve the public interest, this is what will be explained in this study.

©Authors, 2024, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

التزامات الادارة الضريبية (دراسة مقارنة)

[١] أ.د عباس مفرج فحل يعقوب [٢] يوسف عبدالجبار كامل لطيف
[١] كلية القانون – جامعة الانبار

الملخص:

يتكون كل نظام ضريبي من اطراف اساسية تتداخل فيما بينها وتكمل احدهما الاخرى، وتتمثل هذه الاطراف بالإدارة الضريبية وهي الجهة المختصة بتنفيذ التشريعات الضريبية، والشخص الذي تفرض عليه الضريبية وهو المكلف اضافة الى ذلك تحتاج هذه العلاقة الى اساس قانوني يتمثل بالتشريع الضريبي الذي ينظم تلك العلاقة من ناحية الحقوق والالتزامات لكلا الطرفين، وتتركز دراستنا هنا على التزامات الادارة الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل فهذا القانون قد حدد ما على الادارة الضريبية من التزامات، فالإدارة الضريبية تتمتع بسلطات وصلاحيات تتغلب فيها على الطرف الاخر المتمثل بالمكلف، وينتج ذلك من اعتبار الضريبة هي من الموارد الاساسية في الدولة بالإضافة الى اعتبارها ترتبط بفكرة سيادة الدولة على اقليمها، وبالرغم من ذلك فان القانون قد الزمها بالعديد من الالتزامات ، ابتداءً من التزاماتها الاساسية المتعلقة في ربط دين الضريبة من خلال حصر وتقدير الضريبة والى التزاماتها في عدم اساءة استعمالها للصلاحيات والسلطات المناطة لها بهدف تحقيق المصلحة العامة وهذا ما سيتم بيانه في هذه الدراسة.

الكلمات المفتاحية: ربط الضريبة ، حصر الضريبة ، تقدير الضريبة ، جباية الضريبة ، تسوية الضريبة.

المقدمة

من خلال دراسة النصوص التشريعية الضريبية محل المقارنة يتضح لنا ان هذه النصوص تمثل المؤشر الاساسي في معرفة التزامات الادارة الضريبية ، فالإدارة الضريبية باعتبارها احد اطراف العلاقة الضريبية تتمتع بصلاحيات وسلطات تتغلب فيها على الطرف الاخر للعلاقة الضريبية وهو المكلف، كون الضريبة تشكل مورداً اساسيا للدولة ، الا انه في نفس الوقت الزمها القانون بالعديد من الالتزامات التي تهدف من ورائها الى تحقيق المصلحة العامة، بدءاً من التزامها الرئيسي في ربط دين الضريبية الى التزامها في تسوية دين الضريبة وهذا ما سيتم تناوله في هذا البحث.

اولا: اهمية الدراسة :- ان موضوع التزامات الادارة الضريبية يحظى بأهمية كبيرة وذلك لما هو معروف ان النظام الضريبي في التشريع العراقي وفي البلدان المقارنة يعطي الادارة الضريبية سلطات وصلاحيات كثير تفوق بها ما يكون للمكلف الضريبي من حقوق، الا ان هذه السلطات لا يمكن ان تستغل من قبل الادارة الضريبية وان يسيء استعمالها ولما لهذا الموضوع من حساسية فان دراسته تحظى بأهمية كبيرة لمعرفة ما هي تلك الالتزامات.

ثانيا: اهداف الدراسة: يروم الباحث من خلال دراسته لهذا الموضوع الى تسلط الضوء على التزامات الادارة الضريبية في العراق ومقارنتها مع التزامات الادارة الضريبي في البلدان المقارنة وهي مصر والاردن ومن خلال تلك الدراسة فان الباحث يروم لفت نظر المشرع الضريبي العراقي الى ضرورية هذه الالتزامات لما تعتبر الضريبة من الموارد الاساسية للدولة ، ولهذا فيجب على المشرع تنظيم تلك الالتزامات والالتزامات الاخرى بصورة واضحة وشاملة ضمن الصياغة الكاملة للالتزامات الضريبية.

ثالثا: اشكالية الدراسة:- يثير موضوع التزامات الادارة الضريبية جملة من الاشكاليات القانونية واهم تلك الاشكاليات ما يلي:

١. تحديد مفهوم تلك الالتزامات ؟
٢. كيفية تحديد دين الضريبة؟
٣. كيفية تقدير دين الضريبة؟
٤. كيفية جباية دين الضريبية؟
٥. ما هي طرق الادارة الضريبية في جباية دين الضريبة.
٦. ما هي ضمانات الادارة الضريبية للحصول على دين الضريبة.
٧. دراسة هذه الالتزامات بشكل مفصل ومعرفة ما تواجه هذه الالتزامات من صعوبات وتقديم المقترحات اللازمة لتحسينها.

رابعا: المنهجية المتبعة:- سيتم الاعتماد في دراسة موضوع التزامات الادارة الضريبية ضمن منظومة متكاملة للأحكام العامة في القانون الضريبي على منهجا علميا متكاملا يتضمن المنهجين الوصفي والتحليلي من خلال استقراء النصوص القانونية المتعلقة بهذا الموضوع وتحليلها، فضلا عن منهج المقارنة مع القوانين الضريبية لبعض البلدان.

خامسا: خطة الدراسة: بناءً على ما تقدم فانه سيتم تقسيم الدراسة الى مطلبين، المطلب الاول سيتناول التزامات الادارة الضريبية في ربط دين الضريبة والتي بدورها ستتناول التزامات الادارة الضريبية في تحديد دين الضريبة، والتزامات الادارة في تقدير دين الضريبة. ، اما

المطلب الثاني فانه سيتناول التزامات الادارة الضريبي في تسوية دين الضريبة من خلال دراسة التزام الادارة الضريبية بجباية دين الضريبة وطرقها للحصول على هذا الدين.

I. المطلب الاول

التزامات الادارة الضريبية في ربط دين الضريبة

يقصد بربط الضريبية هو قيام الادارة الضريبية بتحديد دين الضريبي المستحق بذمة المكلف بالضريبة ويكون ذلك باتباع القواعد والاجراءات المعينة بالقانون ، ويكون الغرض منها هو تحديد الايرادات التي تخضع للضريبة لتطبيق السعر المقرر عليها[١]، وقد استخدم مصطلح ربط الضريبة الذي يستخدمه المشرع الضريبي المصري كونه اوسع من المصطلحات الاخرى حيث يشمل مصطلح الربط الالتزام بالتحديد وكذلك الالتزام بالتقدير وهذا ما سيتم تناوله في هذا المطلب حيث سنتناول في الفرع الاول التزامات الادارة الضريبية في تحديد دين الضريبة، اما الفرع الثاني فانه سيتناول التزامات الادارة في تقدير دين الضريبة.

I.أ. الفرع الاول

التزامات الادارة الضريبية في تحديد دين الضريبة

يعد اساس نجاح الادارة الضريبية في تنفيذ القانون الضريبي هو قيامها بتحديد المكلفين الخاضعين لضريبية اي الاشخاص المخاطبين بأحكام القانون الضريبي، فينبغي على الادارة الضريبية تنفيذ التزاماتها بكل دقة، كون عدم قيامها بالتزاماتها يعتبر الاساس في اتاحة فرصة التهريب من الضريبة ولهذه الاهمية للالتزام بتحديد دين الضريبة فانه يستوجب علينا معرفة المقصود بالتحديد وبيان اهم الالتزامات الاساسية المترتبة على الادارة في تحديد دين الضريبة ، وهذا ما سيتم تناوله في النقاط التالية.

اولا: المقصود بتحديد الضريبي

يعرف التحديد اصطلاحاً على انه الاحاطة بالشيء فيقال يحدده تحديدا اي قام بالتضيق عليه ، وبمعنى اخر فانه يقال حدد الشيء اي قام بالإحاطة والالمام به[٢].

(١) عبدالباسط وفا ، *فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الاداري* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠١)، ص ٥.

(٢) نديم موعشلي ، اسامة موعشلي ، *الصحاح في اللغة والعلوم* ، المجلد الاول ، الطبعة الاولى ، (بيروت: دار الحضارة العربية، ١٩٧٤)، ص ٢٦٩.

اما في التشريعات الضريبية فان اصطلاح التحديد يتمثل بالعملية التي يتم بمقتضاها تحديد الاشخاص والاموال التي تخضع للضريبية[١]، حيث تعد عملية تحديد المكلفين من العمليات الاساسية كونها الخطوة الاولى لتعيين المجمع الضريبي، فمهما كانت الادارة الضريبية مميزة في وظائفها لكن لديها خلل في عملية تحديد الضريبية فانه يصعب عليها علاج هذا الخلل كونها تعتبر مرحلة ارتكاز يتم الاعتماد عليها في باقي مراحل هذه العملية الضريبية ، وهذا ما يتم ملاحظته في غالبية البلدان وخصوصاً المتقدمة منها في عملية حصر المكلفين باستخدامها احدث الوسائل لتحقيق النجاح والقضاء على غالبية صور التهرب الضريبي[٢]، ولهذا فقد اعتمدت غالبية النظم الضريبية على عدة انواع لتحديد الضريبي وتتأثر تلك الانواع بتأثر النظم الضريبية السائدة في الدول ، وبالرغم من هذا الاختلاف فانه يمكن ان تنحصر انواع التحديد الضريبي بنوعين أساسيين تعتمدها غالبية النظم الضريبية وهذان النوعان هما[٣]:

١- **التحديد الجغرافي:** ويعني بان تختص كل ادارة ضريبية بمنطقة معينة للتعامل مع اعداد المكلفين المقيمين في النطاق الجغرافي التابع للإدارة بغض النظر عن نوع النشاط الاقتصادي الذي يتم ممارسته او نوع الضريبية الخاضعين لها (وهو المعمول في البلدان المقارنة مصر الاردن العراق).

٢- **التحديد النوعي:** ويعني ذلك التقسيم أنشاء ادارات تنفيذية نوعية تختص كل منها بتنفيذ احكام الضرائب النوعية على فئات من المكلفين بحسب النشاط الممارس من قبل المكلفين ، اي ان هذا التقسيم يتم على اساس نوع النشاط الممارس من قبل المكلفين.

ولكل من النوعين مزايا وعيوب ، فيدافع المؤيدين للتنظيم على اساس التقسيم النوعي بانه سوف يؤدي الى رفع الكفاءة الانتاجية للإدارة الضريبية نتيجة لما يحققه من مزايا التخصص وتقسيم العمل والعدالة في محاسبة المكلفين عن طريق توحيد المعاملات وفق قواعد مدروسة[٤]، الا انه ثبت بالتطبيق العملي ان التحديد الجغرافي افضل من التحديد النوعي وذلك كون التحديد الجغرافي يساعد بالدقة في تحديد المكلفين وهذا ما يقلل من حصول التهرب الضريبي ، وكذلك لما يقوم به هذا التحديد من توزيع الاختصاصات بين الادارات الضريبية وهذا ما يسهل على المكلف وعلى الادارة الضريبية فيسهل للمكلف بعدم تنقلهم بين المناطق المتباعدة لوجود الادارة الضريبية في مكان سكناهم ، اما من جانب فائدة الادارة

(١) دلاور علي ، محمد حمدي النشار ، النظم الضريبية ، مصدر سابق. ص ١٩٢.
(٢) نظام جبار طالب ، دور الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ، ص١٤.
(٣) سهاد عبد الجمال عبدالكريم الزهيري ، "التزامات الادارة الضريبي في قانون ضريبية الدخل العراقي (دراسة مقارنة)"، (رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون في جامعة الموصل ، ٢٠٠٦)، ص ٦٨.
(٤) دلاور علي ، محمد حمدي النشار ، النظم الضريبية ، مصدر سابق ، ص ٥٥.

الضريبية فانه يساعدهم في اتمام اعمالهم دون ضياع الوقت او بذل الجهد فلهم القيام بمناقشة المكلف وتحصيل الضريبية المستحقة عليه ، مما يزيد حصيلة الضريبة ويقلل من حصول التهرب الضريبي[١]،

ولهذا فانه الاسلوب الاكثر اتباعاً في البلدان ومنها البلدان المقارنة (مصر الاردن العراق).

ثانيا: الالتزامات الاساسية للإدارة الضريبية في تحديد دين الضريبة

تعد هذه الالتزامات بمثابة التزاما عام على جميع الادارات الضريبية في مختلف البلدان وهو يشمل التزاما الادارة الضريبية بحصر المكلفين ، والتزام الادارة الضريبي بحصر الوعاء الضريبي وهذا ما سيتم توضيحه في النقاط ادناه:

١- **التزام الادارة الضريبية بتحديد المكلفين بالضريبة:** مصدر الالتزامات جميعها هو القانون ، ولكي تقوم الادارة الضريبية بالتزامها بحصر المكلفين بالضريبية فانه لابد لها ان ترجع في ذلك الى التشريعات الضريبية لتحديد الاشخاص الخاضعين للضريبية ، اذ ان التشريعات الضريبية تمثل اولى الوسائل المتبعة في تحديد المكلفين بالضريبية ودليلها المعتمد وتقوم بالتزاماتها بالاستناد الى ثلاث معايير وهما معيار التبعية السياسية ومعيار التبعية الاجتماعية ومعيار التبعية الاقتصادية[٢]:

أ- **معيار التبعية السياسية:** يتم فرض الضريبة وفقاً لهذا المعيار على اساس تمتع المكلف بالجنسية التي تعتبر بمثابة الرابطة او العلاقة القانونية او السياسية التي تربط الافراد بالدولة[٣]، حيث تعتبر الجنسية المفتاح الذي بموجبه يتمتع الفرد بالحقوق وتترتب عليه الالتزامات تجاه الدولة التي ينتمي اليها (مانحة الجنسية له) ومن هذه الالتزامات هو التزامه بأداء الضريبية ، فان من حق الدولة ان تقوم بفرض الضريبية على المواطنين جميعا بغض النظر عن محل سكناهم او عن نوع النشاط الذي يمارسونه ، فيكون للتشريعات الضريبية وفقا لمبدأ التبعية السياسية تتبع وملاحقة اموالهم اينما تكون ولو كان نشاطهم في اقليم دولة اخرى ، فقط لكونهم يتمتعون بجنسية هذه الدولة ، اي ان للدولة كامل السيادة على افرادها سواء كانوا خارج اقليم الدولة او في داخله، الا اذا وجدت اتفاقية بين دولتين على الاعفاء بينهما.

---

(١) دلاور علي ، محمد حمدي النشار ، النظم الضريبية ، مصدر نفسه ، ص ١٨٦.
(٢) سهاد عبد الجمال عبدالكريم الزهيري ، التزامات الادارة الضريبي في قانون ضريبية الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مصدر سابق ، ص ٧٠ .
(٣) صادق محمد حسين الحسني ، *ضريبة الدخل* ، الطبعة الثانية ، (بغداد: مطبعة دار الجاحظ ، ١٩٧٤)، ص٧.

ب- **معيار التبعية الاجتماعية:** يعتمد معيار التبعية الاجتماعية على الرابطة الاجتماعية بين الشخص والوسط الاجتماعي الموجود فيه والمتمثل بالإقامة والموطن، وطبقا لهذا المبدأ فان الضريبة تفرض على الدخل المتحقق للمكلف في البلد المقيم به او المتوطن فيه بغض النضر عن جنسيته ، فان الموطن هو كل مكان يقيم فيه الشخص بصورة دائمة والموطن الدائم للشخص هو عبارة عن المكان الذي يسكن فيه[١]

ت- **معيار التبعية الاقتصادية :** يقوم هذا المعيار على اساس الرابطة الاقتصادية بين الفرد والدولة على اساس استثمار المكلف لأمواله في الدولة ، حيث يستند هذا المعيار على اساس مكان نشوء دخل المكلف الخاضع للضريبية او المكان الذي يتحقق فيه الدخل ، فبمجرد تحقق الفرد لدخله في دولة ما وتملكه للأموال داخل تلك الدولة يعد كافيا لسريان التشريع الضريبي لهذه الدولة عليه[٢].

اما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فان المشرع الضريبي المصري[٣] والاردني[٤] اعتمدا المعايير الثلاثة اعلاه دون التمييز بين معيار واخر.

لكن في العراق يلاحظ ان المشرع الضريبي سابقا قد اخذ بشكل اساسي بالمعيار الاجتماعي والمعيار الاقتصادية وقد استعان بالمعيار السياسي ليحدد الاقامة بشكلها القانوني[٥] ، الا ان تغيرت استراتيجية الضريبة الصادرة من سلطة الاتلاف المؤقتة حيث اعطت دوراً كبيرا لمعيار الجنسية لتحديد الاشخاص الخاضعين للضريبة حيث الغى التمييز بين خضوع الشخص المقيم في العراق عن العراقي المقيم في الخارج، والدليل على ذلك فقد اعتبرت سلطة الاتلاف ان الضريبة المدفوعة في خارج العراق خسارة بالإمكان خصمها من اجمالي الدخل المتحقق للمكلف في العراق مع وجوب اتفاق مقدار الضريبة المقررة في العراق ، فان زاد على ذلك فان الزيادة ترحل الى خمس سنوات متتالية[٦]، حيث يمكن القول ان التشريع

---

(١) عبد الحسن هادي صالح ، "اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة)"، (اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، سنة ١٩٨٣)، ص ١٥.

(٢) قبس حسن عواد البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ، ص ٣٨.

(٣) المادة (٣)، من قانون ضريبة الدخل المصر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٣)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل.

ملاحظة : لم يتم تعديل النص اعلاه بموجب قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨ سوى بعض الفقرات التي نصت عليها المادة (٣)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨ حيث نصت على (تعدل المادة (٣) من القانون الأصلي على النحو التالي:- أولا: بإلغاء عبارة (سواء تم بيعها في المملكة او تصديرها منها) الواردة في آخر البند (٤) من الفقرة (أ) منها.ثانيا: بإضافة الفقرة (د) اليها بالنص التالي:- د. يخضع للضريبة الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية للسلع والخدمات.

(٥) المادة (١٠/١)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٦) الامر الاداري رقم (٤٩) ، قسم (١٢) ، الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤ ، سلطة الاتلاف المؤقتة ، بغداد ، ٢٠٠٤.

الضريبي العراقي قد اخذ بمبدأ شخصية الضريبة حيث فرض الضريبة على ارباح الشخص المقيم سواء كان عراقياً ام اجنبيا وسواء كانت داخل او خارج العراق ، فأساس فرض الضريبة هو الشخص المكلف بالضريبة طبيعي او معنوي، مقيم ام لا، فان كان المكلف مقيماً فرضت على امواله داخل وخارج العراق ، اما ان كان غير مقيم فان الضريبة تقتصر على دخله وامواله الناشئة بالعراق، حيث حدد المشرع الضريبي العراقي الشروط الواجبة توفرها في الشخص لاعتباره مقيم بالعراق ، وميز بينه وبين المقيم الاجنبي والعربي وكذلك قام بتفريق الشخص المعنوي عن الشخص الطبيعي[١]. ولهذا يمكن القول ان المشرع العراقي حالياً قد جعل المعيار السياسي (الجنسية) هو المتبع اولاً ثم يأتي بعد ذلك المعايير الاخرى.

٢- **التزام الادارة الضريبي بحصر الوعاء الضريبي:** يشمل ذلك الالتزام قيام الادارة الضريبية بحصر الدخل الخاضع للضريبة ، وبتحديد المقصود بالدخل الخاضع للضريبة فان ذلك جعل خلافاً فقهيين خلق لنا نظريتين وهما نظرية المصدر ونظرية الاثراء فالمقصود بالنظرية الاولى (نظرية المصدر) فأنها تعتبر النظرية التقليدية التي تحدد نطاق وعاء الضريبة ، فيكون الدخل المحقق وفق لهذه النظرية هو ايراداً نقدياً او قابل للتقييد بالنقود الذي يحصل عليه المكلف بالضريبة في فترة زمنية منظمة وتكون من مصدر مستمر[٢]، اما نظرية الاثراء والتي تعتبر النظرية الحديثة للضريبة فأنها اخذت بالمفهوم الواسع للضريبة الذي يجعل الدخل الخاضع للضريبة هو كل زيادة حاصلة في ذمة المكلف آيا كان مصدر الزيادة سواء كانت تلك الزيادة طبيعية دورية ام غير دورية فوفقا لهذه النظرية فان الدخل الخاضع للضريبة لا يقتصر فقط على ايرادات المتأتية من عناصر الانتاج فحسب بل يشمل كل ما يحصل عليه المكلف بصفة عارضة[٣].

وهذه النظرية يمكن القول عنها بانها اكثر تحقيقاً للعدالة ، كونها تخضع كافة انواع الدخول للضريبة سواء كانت عرضية ام دورية، على عكس النظرية الاولى (نظرية المصدر) التي وضعت مفهوماً ضيق للدخل ، وذلك لكونها تخرج كل الدخول التي يحصل عليها المكلف بصورة عرضية من وعاء الضريبة.

اما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة من تعريف الدخل الخاضع للضريبة فانه يختلف ذلك المفهوم من بلد لأخر تبعا لعدة اعتبارات منها اعتبارات اقتصادية واعتبارات مالية و اعتبارات اجتماعية ، ولهذا الاختلاف لم يقم المشرع الضريبي في غالبية البلدان الى وضع تعريفا محدد للدخل ، لما يشكله من التزامات على المشرع نفسه ، وهذا هو شأن غالبية التشريعات الضريبية التي وضعت تعداداً على ما يعد دخل خاضع للضريبة تلتزم الادارة

(١) المادة (١ / ١٠)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٢) صالح يوسف عجينة ، *ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية*، (القاهرة: المطبعة العالمية ، ١٩٦٥)، ص٩٤.
(٣) صالح يوسف عجينة ،ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المصدر نفسه ، ص٩٧.

الضريبة بحصره وبين ما لا يعد دخلا خاضع للضريبة[١]. وهو موقف التشريعات الضريبة المقارنة (مصر الاردن العراق) ، حيث نصت هذه التشريعات على ما يعد دخل خاضع للضريبة لتمييزه عن الدخل غير الخاضع للضريبة[٢].

I.ب. الفرع الثاني

التزامات الادارة الضريبية في تقدير دين الضريبة

بعد قيام الادارة الضريبية بالتزاماتها في تحديد الضريبة فان عليها تقدير واحتساب الضريبة للدخل الخاضع للضريبة ، كون عملية تقدير الضريبة تعتبر من اعقد العمليات كون الوصول الى التقدير الحقيقي للضريبة يعد من الشروط اللازمة لتحقيق مصلحة كل من الادارة الضريبة والمكلف بنفس الوقت، فاذا قدر الربح بقيمة اقل فانه اضر مصلحة الخزينة العامة واذا قدر بقيمة اكثر من الحقيقة فان ذلك سيضر بمصلحة المكلف بالضريبة وهذا ما يخل بالتناسب في تلك العلاقة ويؤثر على مبدأ العدالة الضريبية، الا انه في بعض الاحيان اذا اخيف من التهرب الضريبي للمكلف فانه قد يتخذ بعض الاجراءات التي تضر بمصلحة المكلف الشخصية ، وغالبا ما يتخذ ذلك الاجراء في الدول التي يكون فيها الوعي الضريبي منخفضاً[٣]، وان دور الادارة الضريبية في تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة يختلف بحسب الطريقة المتبعة بالنظام الضريبي ففي الفترات السابقة كانت الانظمة الضريبية تقوم بالتقدير الجزافي الظاهري للحصول على الضريبة ، حيث تقوم الادارة بتقدير الضريبة على اساس المظاهر والعلامات الخارجية المحيطة بالمكلف[٤]، ولتوضيح التزام الادارة الضريبية في تقدير الضريبة فانه يستوجب علينا معرفة مفهوم التقدير الضريبي ومن ثم بيان التزامات الادارة الضريبية الاساسية المتعلقة بتقدير الضريبة وهذا ما سيتم توضيحه بالنقاط التالية:

اولا: مفهوم تقدير الضريبة لغة واصطلاحاً

يقصد بالتقدير لغة التخمين ، فانه يعتبر عملية ذهنية تهدف الى بيان قيمة فكرة او قيمة شيء، ويقال ايضا تقد له الشيء أي انه تهيأ له[٥].

(١) صادق محمد حسين الحسني ، ضريبة الدخل ، مصدر سابق ، ص ٧٤.
(٢) المادة (٢)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، والمادة (٣) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل ، والمادة (٣)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) خالد الخطيب ، *المحاسبة الضريبية* ، (دمشق: المطبعة الجديدة ، ١٩٨٦)، ص٣٢٣.
(٤) عبد العال الصكبان ، *مقدمة في علم المالية العامة في العراق* ، الجزء الاول ، (جامعة الموصل: مؤسسة الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٧٧)، ص (٢٧٩ ، ٢٨٠).
(٥) نديم مرعشلي ، اسامة مرعشلي ، الصحاح في اللغة والعلوم ، مصدر سابق ، ص٢٨٢.

اما اصطلاحاً فانه يعني مجموعة الاجراءات التي تقوم الادارة الضريبة بموجبها بتحديد وعاء الضريبة ، وتعتبر الغاية الاساسية للوصول الى الرقم الحقيقي او التقريبي للمادة الخاضعة للضريبة[١]، ويعرف ايضا بانه عبارة عن مجموعة اجراءات ترمي الى القيام بتحديد مقدار الدخل الصافي للمكلف بالضريبة تمهيدا لاحتساب مقدار الضريبة عليه بالسعر الذي يقره القانون بعد منحه السماحات والتنزيلات المنصوص عليها بالقانون الضريبي[٢]، وعلى الادارة الضريبية قبل قيامها بالبدء باي تقدير التأكد من كون الواقعة المنشئة لضريبة قد تحققت بالنسبة للشخص الخاضع للضريبة ، أي التأكد من ان دخله هذا غير معفى وذلك لسلامة الاجراءات المتعلقة بتقدير، ولكي تقوم الادارة الضريبية بتنفيذ التزامها في تقدير الضريبة بصورة اقرب للحقيقة فانه ينبغي عليها الوقوف على حجم الدخل او الربح الذي يخضع للضريبة.

ثانيا: التزامات الادارة الضريبية الاساسية المتعلقة بتقدير دين الضريبة

لكي تقوم الادارة الضريبية بتنفيذ التزامها المتعلق بتقدير دين الضريبة ينبغي عليها القيام بالتحقق والتدقيق والبحث والتحري عن نشاط المكلف وقيامها بأجراء الفحص الدقيق لهذا الدخل باستخدامها للصلاحيات التي اعطاها لها القانون لتنفيذ التزاماتها بأكمل صورة[٣]، ولهذا يستوجب علينا معرفة التزام الادارة الضريبية المتعلق بفحص الضريبة. حيث يعرف التزام الادارة الضريبة بفحص دين الضريبة على انه العملية التي تهدف الادارة الضريبية منها التأكيد على صحة القيود الحسابية الواردة بدفاتر المكلف والمستندات الخاصة به للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف[٤]، ويمكن اعتبار الفحص هو من الاجراءات الرقابية فهو يعتمد على القيام بفحص الدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف والحصول على كافة المعلومات والبيانات والقيام بالتحري والاجراءات الاخرى التي تهدف الى التأكد من:

أ- حقيقة الارباح الخاصة بالمكلف.
ب- صدق الاقرارات المقدمة.
ت- انتظام الدفاتر وسلامتها.

فان الفحص الضريبي شامل لأعمال التدقيق والتحري الذي تقوم به الادارة الضريبية للوصول الى قرار مستند بأدلة حول مدى اكمال البيانات والمعلومات المقدمة من قبل المكلف

(١) عبد العال الصكبان ، مقدمة في علم المالية العامة في العراق ، مصدر سابق ، ص ٢٧٩.
(٢) صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، مصدر سابق ، ص٤٥٨.
(٣) قبس حسن عواد البدراني ، "تقدير الضريبة العقارية والطعن فيها (دراسة مقارنة)"، (رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة الموصل ، ١٩٩٨)، ص٣٣.
(٤) جلال الشافعي ، *الموسوعة الضريبية* ، (مصر: جامعة القاهرة ، ١٩٩٩)، ص ٣٨٢.

عن الدخل المتحقق خلال سنة الضريبة للوصول الى المركز المالي الحقيقي له[١]، اما الفاحص يعتبر الشخص الذي تقع عليه مسؤولية فحص المعلومات والبيانات المقدمة من قبل المكلف ، وله صلاحية مطالبة المكلف بالتوضيح لأي نقص يلاحظه بالمعلومات المقدمة وازالة الغموض من تلك المعلومات[٢]. وللأهمية الكبيرة للفحص فهنالك تشريعات ضريبية اهتمت بهذا الجانب ونصت صراحا عليه والعكس صحيح فأننا نجد ان بعض التشريعات الضريبة لم تنص عليه بصورة مباشرة ، فالمشرع الضريبي المصري قد انفرد عن التشريعات الضريبية ونص بصورة مباشرة على الفحص حيث افرد باب في قانون ضريبة الدخل اطلق عليه اسم الفحص والتحري و نص على انه (على المصلحة فحص اقرارات الممولين سنويا من خلال عينة تصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة)[٣]، وجعل هذه المهمة مناطة الى مأمور خاص بعملية الفحص حيث نص على (تلتزم المأمورية المختصة بأخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة ايام على الاقل من ذلك التأريخ. ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات.....)[٤].

اما في التشريع الاردني فانه لم يفرد نصوص خاصة بالفحص الا انه نص بصورة غير مباشرة على اجراء الفحص حيث نص على (١- يعتبر المدير والمدقق وموظفو الدائرة المفوضون خطياً منه بأي من الصلاحيات الواردة في هذا القانون أثناء قيامهم بأعمالهم من رجال الضابطة العدلية في حدود اختصاصهم ولهم الحق في الدخول إلى أي مكان يجري مزاولة عمل فيه **وفحص** البضائع المخزونة والنقد والآلات والماكنات والدفاتر والقيود والمستندات الأخرى المتعلقة بذلك العمل كما يجوز لهم في الحالات التي تستدعي ذلك ضبط هذه الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات والاحتفاظ بها لمدة لا تزيد على (١٨٠) يوماً من تاريخ ضبطها لتنفيذ أحكام هذا القانون كما يحق لهم أن يقوموا بالكشف على وسائط النقل والبضائع وعلى الدائرة تسليم المكلف بناءً على طلبه خلال مهلة أقصاها (١٥) يوماً من تاريخ الضبط صورة طبق الأصل عن كافة المضبوطات الورقية ونسخ عن أي برامج على الحاسوب تلزم لتسيير عمله وفي حالة رفض الدائرة تسليم المكلف ما ورد بالبينة أعلاه، للمكلف اللجوء إلى المحكمة بطلب مستعجل لإلزام الدائرة بتسليم الصور والنسخ المطلوبة أو

(١) سهاد عبد الجمال عبدالكريم الزهيري ، التزامات الادارة الضريبي في قانون ضريبية الدخل العراقي (دراسة مقارنة)، مصدر سابق ، ص ١٠٥ .
(٢) طاهر الجنابي ، *علم المالية العامة والتشريع المالي* ، (جامعة الموصل: دار الكتب وللطباعة والنشر ، بدون تاريخ) ، ص ٢٤٤.
(٣) المادة (٩٤)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) المادة (٩٥)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

تسليم المضبوطات وفق مقتضى الحال.)[١]. وهذا ما يتضح نص المشرع الضريبي الاردني على اجراء الفحص.

لكن في العراق بالرغم من الاهمية الكبيرة لدور الفحص الا ان المشرع الضريبي لم ينص بصورة مباشرة في قانون ضريبة الدخل على اجراء الفحص وانما اناطه هذه المهمة الى الهيئة العامة للضرائب عن طريق المخمنين والمدققين وكذلك شعبة تدقيق حسابات المكلفين في قسم الرقابة والتدقيق الموجودة في مركز الهيئة والذي يهدف الى (الرقابة والتفتيش على أقسام و فروع الهيئة من خلال قيام الفرق التفتيشية بتدقيق كافة أعمال الأقسام والفروع وتدقيق حسابات المكلفين أما عند تمسكهم بحساباتهم أو عند أجراء الكبس عليهم سواء كان المكلف طبيعي أو معنوي وأجراء التدقيق اللامركزي لجميع التعاملات المالية في مركز الهيئة من صرف رواتب ويوميات الصندوق)[٢].

يلاحظ من ذلك ان المشرع المصري قد انفرد في النص بصورة مباشرة على اجراء الفحص وهذا ما يحسب له عن باقي التشريعات الضريبة ، فالتشريع الضريبي الاردني نص بصورة غير مباشرة على ذلك الاجراء، اما في العراق لم ينص بصورة مباشرة على ذلك الاجراء ، لذلك فأننا نأمل من المشرع الضريبي العراقي ان ينظم اجراء الفحص الضريبي بشكل او صورة اكثر توسعاً لما يشكله هذا الاجراء من اهمية وذلك كون التزام الادارة الضريبية بتقدير دين الضريبة يتوقف على مدى صحة اجراء الفحص الضريبي.

II. المطلب الثاني

التزامات الادارة الضريبي في تسوية دين الضريبة

بعد الانتهاء من التزام الادارة الضريبية في ربط دين الضريبة من خلال تحديد و تقدير الادارة الضريبية لدخل المكلف نستكمل التزامات الادارة الضريبية في تسوية دين الضريبية ، حيث يتجسد التزامها هذا بجباية دين الضريبة ، باعتبار دين الضريبة من الايرادات العامة والمهمة والجبرية التي تفرض على المكلف بالضريبة، وعند قيام المكلف بالتخلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه فان للإدارة هنا عدة ضمانات تساعدها في التنفيذ على اموال المكلف حيث تعتبر هذه الضمانات بمثابة صلاحيات او طرق للإدارة الضريبية

(١) المادة (٦١)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل. ملاحظة (لم يتم تعديل هذا النص بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨).

(٢) الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب التابعة الى وزارة المالية . https://tax.mof.gov.iq/ ، تاريخ الزيارة ٢٠٢٥/٣/٤ ، يوم الثلاثاء ، الساعة ٥:٠٠ مساءً.

تستخدمها للحصول على دين الضريبة ولحماية خزينة الدولة من تهرب المكلف وعدم قيامه بدفع الضريبة المستحقة بحقه ، ولما لهذا الالتزام من اهمية كبيرة فأننا سنتناول هذا الالتزام من خلال دراسة التزام الادارة الضريبية بجباية دين الضريبة وفي طرق الادارة الضريبية في جباية هذا الدين وكما سيتم توضيحه بالأفرع ادناه :

II.أ. الفرع الاول

التزام الادارة الضريبية بجباية دين الضريبة

لكي تقوم الادارة الضريبة بالتزامها في تسوية دين الضريبة فأنها ستبدأ اولا في جباية دين الضريبة المستحقة لدى المكلف وهذا ما يستلزم معرفة المقصود بجباية دين الضريبة ومن ثم بيان اهم التزامات الادارة الضريبية في جباية هذا الدين وطرق الادارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة وهذا ما سيتم توضيحه بالنقاط ادناه:

اولا: مفهوم الجباية لغة واصطلاحاً

فالجباية لغة تعني الجمع ، فعندما يقال جبى المال اي جمعه ، ومن يقوم بهذا الفعل يطلق علية اسم الجابي ويعني لغة بانه الفاعل الذي يقوم بجمع المال[١].

اما اصطلاحاً، فأنها تعني (مجموعة الافعال التي تهدف الى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة الى خزية الدولة)[٢] ، وتعرف كذلك بانها (مجموعة الاعمال التي تقوم الادارة الضريبة بها لغرض وضع القوانين والانظمة موضع التنفيذ وهذا ما ينتج ايصال الضريبة الى خزانة الدولة)[٣]، وتعرف ايضا على انها (النتيجة او الهدف من وضع قوانين الضريبة)[٤]، وعرفت ايضا على انها مبلغ من المال تطلبه الدولة من الاشخاص المتحقق بحقهم نصاب الضريبة دون ترتيب اي حقوق مباشرة للدافع (المكلف) ، بينما عرف جانب من الفقه جباية الضريبة على انها (عمليات تهدف لنقل دين الضريبة من جيوب المكلفين الى خزينة الدولة)[٥].

(١) نديم مرعشلي ، اسامة مرعشلي ، الصحاح في اللغة والعلوم ، مصدر سابق ، ص١٧١.
(٢) عبدالكريم صادق بركات ، *النظم الضريبية* ، (القاهرة: الدار الجامعية ، بلا تاريخ)، ص٦٩.
(٣) حسن عواضة ، *المالية العامة ، دراسة مقارنة* ، (بيروت: دار الطليعة ، بلا تاريخ) ، ص٤٧٢.
(٤) هشام محمد صفوت العمري ، *اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية* ، (جامعة بغداد ، ١٩٨٦)، ص ١٨٧.
(٥) عباس مفرج الفحل ، هند ماجد ريكان الزعيلي ، "الاثار على المدد القانونية في جباية الضريبة"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية* ، العدد ٢ ، المجلد ١٣ ، أيلول، (٢٠٢٣): ص ٥.

تعددت التعاريف المتعلقة بتوضيح المقصود بجباية دين الضريبة الا انه يلاحظ جميع هذه التعاريف تتفق في معنى الجباية باعتبارها اهم الالتزامات المترتبة على الادارة الضريبة والهدف المنشود من التشريعات الضريبي الذي بمقتضاها ينتهي الالتزام للمكلف عند قيامه بدفع دين الضريبة للإدارة الضريبة.

من خلال التعاريف الواردة اعلاه يمكننا القول ان جباية الضريبة تعني (قيام الادارة الضريبة بجمع دين الضريبة من المكلفين بواسطة الوسائل والضمانات الممنوحة لها قانونا وايداعها لدى خزينة الدولة كون الضريبة تشكل احد الايرادات المهمة للدولة).

ثانيا: اهم الالتزامات بجباية دين الضريبة

التزام الادارة الضريبية في جباية دين الضريبة يكمن في التزامها بتبليغ المكلف بدفع الضريبة في رد الزيادة المتحصلة من دين الضريبة الى المكلف وهذا ما سيتم توضيحه ادناه:

١- **التزام الادارة الضريبة بالتبليغ:** يعتبر التزام الادارة الضريبة بتبليغ المكلف بالضريبة من الالتزامات الطبيعية الداخلة في اختصاصاتها ، فمن واجباتها اخطار المكلف بجميع المسائل المتعلقة بدين الضريبة منها اخطاره بالمواعيد المحدد له لدفع دين الضريبة او اخطاره بقيمة الضريبة المستحقة عليه وغيرها من التبليغات التي تلزم الادارة الضريبة بها[١]، فالتبليغ يعتبر في صلب الالتزامات المترتبة على الادارة الضريبة ، وبنفس الوقت فانه يعتبر حق طبيعي للمكلف ، فالتبليغ يعتبر الوسيلة القانونية التي تكون لها الحجية القطعية في حال حصول نزاع بين الادارة الضريبة والمكلف فيمكن للإدارة الضريبة في ذلك الوقت ان تحتج بالتبليغ مواجهه الادعاء المقدم من قبل المكلف بعدم علمه بحالته الضريبة ، والعكس صحيح فكذلك لمكلف بالضريبة يستطيع الاحتجاج بالتبليغ في حاله انعدامها او تخلف شروطها المحددة بالقانون[٢]. فيمكن تعريف التبليغ على انه (الخطاب الرسمي الذي يوجه من قبل الادارة الضريبة الى المكلف يتم تبليغه فيه بدفع دين الضريبة المستحق بحقه)[٣] ، وكذلك فانه يمكن تعريف التبليغ على انه (الخطاب الذي يوجه للمكلف والذي يتضمن تبليغه بدفع الضريبة المستحقة بحقة وفقا لما قدرته الادارة الضريبة)[٤].

(١) محي محمد سعد ، العلاقات القانونية بين الممول والادارة الضريبة ، مصدر سابق، ص ٢٢٦.
(٢) صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية ، مصدر سابق ، ص ٤٦٣.
(٣) قبس حسن عواد البدراني ، *مجموعة المحاضرات في المالية العامة والتشريعات المالية*، الجزء الثاني ، (جامعة الموصل: كلية القانون ، ٢٠٠٤)، ص٥٠.
(٤) طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص ٢٥١.

اما عن موقف التشريعات الضريبة محل المقارنة من التبليغ فيلاحظ ان غالبية التشريعات الضريبة لم تقم بوضع تعريفة صريح في النصوص القانونية ، بل كل ما ذكرته بانه التزام على الادارة الضريبة وحق للمكلف.

فالمشرع الضريبة المصري ذكر مصطلح الاعلان بدلاً عن التبليغ حيث نص على انه (يكون للإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول او باي وسيلة الكترونية لها الحجية في الاثبات وفقا لقانون التوقيع الالكتروني الصادر بالقانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ يصدر بتحديد قرار من الوزير ذات الاثر المترتب على الاعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك اعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز ويكون الاعلان صحيحا قانونيا سواء تسلم الممول الاعلان من المأمورية المختصة او من لجنة الطعن المختصة او تسلمه بمحل المنشأة او بمحل اقامته المختار.....)[١].

يلاحظ ان المشرع الضريب المصري قد نص على التبليغ (الاعلان) واوضح جميع الاجراءات المتعلقة به ورسم طريقا واضحا للإدارة للقيام به بالصورة الصحيحة قانوناً.

اما المشرع الضريبي الاردني فقد نص على التبليغ وبين اجراءاته حيث (يعتبر تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة والمبالغ المستحقة عليه وفق أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة كافياً لغايات مباشرة المدير أو من يفوضه إجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية وذلك دون حاجة لاتخاذ أي من إجراءات التبليغ أو النشر المنصوص عليها في القانون المذكور.)[٢].

اما في العراق فقد اكد المشرع الضريبي على التبليغ والاخطار ونص (على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة معينة مقداها وتاريخ استحقاقها، ويعتبر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع)[٣]. وهذا ما يدل على ان المشرع الضريبي قد الزم الادارة الضريبة بتبليغ المكلف بالضريبة خطياً بدفع دين الضريبة قبل قيامها باتخاذ اي اجراء بحق المكلف.

٢- **التزام الادارة الضريبة برد الزيادة المتحصلة من دين الضريبة:** قد يحدث بان تقع الادارة الضريبة في خطأ مادياً عند قيامها بجباية دين الضريبة من المكلف بالضريبة كحصولها على مبلغ اكثر مما ينبغي على المكلف دفعه ، فانه في هذه الحالة اوجب القانون على الادارة الضريبة برد المبلغ الزائد للمكلف ، كون هذا المبلغ تم جبايته بدون وجه حق، فالزم القانون الادارة الضريبة برد هذه الزيادة . اما عن موقف التشريعات الضريبة في هذه المسألة فان المشرع الضريبي المصري قد عالج تلك الحالة بالنص

(١) المادة (١١٦)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٣٩)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل . ملاحظة (لم يتم اجراء تعديل على هذا النص بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨).
(٣) المادة (٤٤)، من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

صراحة على انه (اذا تبين للمصلحة احقية الممول في استرداد كل او بعض الضرائب او غيرها من المبالغ التي اديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة واربعين يوم من تاريخ طلب الممول الاسترداد والا استحق عليها مقابل تأخير على اساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في اول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوما منه ٢%)[١] ، يلاحظ من هذا النص ان الادارة الضريبية المتمثلة بالمصلحة الضرائب العامة في مصر برد المبالغ التي تم استحصالها دون وجه حق ، لكنه اشترط على المكلف (الممول) تقديم طلب تحريرياً الى الادارة الضريبة لاسترجع المبالغ الزائدة .

اما المشرع الضريبي الاردني فانه كذلك عالج مسألة الزيادة المتحصلة من المكلف حيث نص على انه (أ- إذا دفع المكلف مبلغاً يزيد على المبالغ المستحقة عليه فعلى الدائرة تحويل الرصيد الزائد لتسديد أي مبالغ أخرى مستحقة عليه للدائرة بمقتضى أحكام التشريعات النافذة، وإذا تبقى أي مبلغ من هذا الرصيد، تُلزم الدائرة برده إلى المكلف خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمها طلباً خطياً بذلك.

ب- إذا لم ترد الدائرة الرصيد الزائد في الموعد المحدد في الفقرة (أ) من هذه المادة فتلزم بدفع مبلغ إضافي بنسبة (٩%) سنوياً.)[٢].

اما في العراق فقد عالج المشرع الضريبي هذه الزيادة بالنص على (على السلطة المالية ان ترد للمكلف ما كان قد دفعه اليها من الضريبة اكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط ان يقدم طلبا بذلك خلال خمسة سنوات اعتباراً من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة. اما الضريبة المستوفاة بطريقة الاستقطاع المباشر فترد دون حاجة الى طلب من المكلف)[٣].

بعد بيان موقف التشريعات الضريبة محل المقارنة بالنسبة للزيادة المالية المتحصلة من المكلف دون وجه حق، يلاحظ ان جميع التشريعات الضريبة قد اتفقد على الزام الادارة الضريبة برد هذه الزيادة الى المكلف بغض النظر عن اختلاف اجراءات كل دولة من جانب السقف الزمني لتقديم المكلف للطلب وللسقف الزمني لقيام الادارة الضريبة بإرجاع تلك الزيادة والى اختلاف نسبة الفوائد عند التأخير على الدفع، الا انهم اتفقوا جميعها على شرط معين وهو قيام المكلف الضريبي بتقديم طلب الى الادارة الضريبة يطالبها فيه بإرجاع المبالغ التي تم جبايتها منه دون وجه حق، ويفهم من ذلك ان هذا الالتزام وان ترتب على عاتق الادارة الضريبة الا انه يتوقف على مطالبة المكلف به فاذا لم يقم بتقديم طلب بذلك فانه ينتفي ذلك الالتزام عن الادارة الضريبة.

---

(١) المادة (١١٢)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٣٨)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل . ملاحظة (لم يتم اجراء تعديل على هذا النص بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨).

(٣) المادة (٤٩)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

II.ب. الفرع الثاني

طرق الادارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة

هنالك عدة طرق للإدارة الضريبية التي من خلالها تستطيع تحصيل الدين الضريبي بصورة تلقائية دون تدخل المكلف في ذلك او ان تأمر جهات اخرى في جباية دين الضريبة ومن اهم طرق الادارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة هي :

اولا: طريقة الاستقطاع المباشر للضريبة

يقصد بالاستقطاع المباشر هنا هو قيام الادارة الضريبية بالحصول على دين الضريبة مباشرة من دخل المكلف ، من خلال نشاطه الاقتصادي وغالبا ما تكون في نشاط العمل كالرواتب والاجور، حيث تقوم الادارة الضريبية بمخاطبة الجهات الرسمية التابع لها المكلف والطلب منها في بحدود الاطار التنظيمي لفرض الضريبة على رواتب الموظفين التابعين لهذه الجهات[١]. وهذا الاسلوب هو المتبع في غالبية التشريعات الضريبة ومن هذه التشريعات ما نص عليه التشريع الضريبي المصري بجواز استقطاع الضريبة وما يطلق عليه بخصم الضريبة من رواتب الموظفين لصالح مصلحة الضرائب باشتراط تقديم سنداً لوفاء ضريبة العاملين لديهم[٢] ، وذلك ما يكون بشأن الدخل الناجم من العمل. اما بالنسبة الى التشريع الضريبي الاردني فانه احال مسألة دفع الضريبة الى التعليمات التنفيذية وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي الاردني على انه (تحدد التعليمات التنفيذية طرق دفع الضريبة وتوريدها وأي إجراءات أخرى لازمة لذلك) ، اما في العراق فانه يتبع نفس الاسلوب المتبع في مصر حيث تقوم الادارة الضريبية بالطلب من كافة دوائر الدولة والقطاعالقطاع العام بان تستقطع نسبة مئوية من نشاط الموظفين لصالح الادارة الضريبية[٣].

ثانيا: طريقة الحجز الاداري

يتم اللجوء الى هذه الطريقة التي تعد من وسائل التنفيذ الجبري في حالة قيام المكلف بعدم سداد مبلغ الضريبة في الموعد المحدد ، وما يميز هذا الحجز بانه لا يحتاج الى حكم قضائي وانما يصدر بموجب قرار اداري من الادارة المالية ، ويكون مضمون هذا الحجز هو بان يتم حجز امول المكلف المنقولة وغير المنقولة ، وهذا ما يتبعه غالبية التشريعات الضريبية ، فالمشرع المصري احالة هذا الموضوع الى قانون خاص بالحجز الاداري الذي

(١) خالد الخطيب و احمد زهير شامية ، المالية العامة، مصدر سابق ، ص١٨٢.
(٢) المادة (٤٤)، من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
(٣) المادة (١٩)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

يسري على كافة اموال المكلف[١]. وبنفس الاتجاه سار المشرع الضريبي الاردني اذ نص على اعتبار قانون تحصيل الاموال الاميرية هو القانون المطبق في جباية دين الضريبة[٢].

اما في العراق فانه بالرغم من عدم وجود نصا صريح في قانون ضريبة الدخل العراقي عن الحجز الاداري الا انه قد نص على اعتبار قانون تحصيل الديون الحكومية هو القانون المتبع في جباية الضريبة[٣] ، الذي بموجبه تم تحديد دين الضريبة باعتباره من الديون الحكومية وبالتالي تطبيق اسلوب الحجز الاداري عليه [٤].

ولأهمية الالتزام بجباية الضريبة باعتبارها الهدف المنشود من جميع الاجراءات فقد احاط المشرع هذا الالتزام بمجموعة الضمانات التي تضمن اداء المكلف للضريبة المفروضة عليه وبنفس الوقت تحدد صلاحيات الادارة الضريبة في هذا المجال **وسيتم التطرق الى هذه الضمانات** بما يلي:-

١- **الحجز من المنبع:** قبل بيان ما المقصود بالحجز عند المبيع يجب التفرقة بين الملتزم بالضريبة وبين الملتزم بالوفاء بها حيث انه يقصد بالأول على انه هو الشخص المتحققة بشأنه الواقعة الضريبة ، اما الملتزم بالوفاء بها فهو الشخص الذي الزمه القانون باستقطاع الضريبة من المكلف وتوريدها الى الادارة الضريبة او بمعنى اخر يعتبر الشخص الذي يقوم بعملة خصم الضريبة من المكلف قانونا قبل التوزيع وتسليمها له اي يصل الايراد الى المكلف بالضريبة مخصوما منه سعر الضريبة، حيث ان الملتزم بالوفاء لا يكون مسؤولا فقط عن استقطاع الضريبة من المكلف وانما يكون مسؤولا كذلك على توريدها للإدارة الضريبية وفق الموعد المحدد بالقانون[٥]، وهذا ما نص عليه المشرع الضريبي الأردني الذي اعتبر الملتزم بالوفاء ضريبيا هو المكلف بها حيث عرف المشرع الضريبي المكلف على انه (كل شخص ملزم بدفع الضريبة او اقتطاعها او توريدها وفق احكام هذا القانون)[٦] ، اما بالنسبة الى موقف المشرع العراقي فانه كذلك نص في واجبات المستخدمين عن من في خدمتهم على وجوب قيام المستخدم بقطع مبلغ الضريبة من مبلغ الراتب والتقاعد الذي يدفعه الى من في خدمته ويدفعها الى السلطة المالية اعتبارا من بداية السنة المالية[٧]، حيث يحقق هذا النظام مزايا عديدة للخزينة

(١) انظر قانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٥ الخاص بالحجز الاحتياطي.
(٢) المادة (٣٩/ ب)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
(٣) المادة (٤٧)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٤) المادة (١)، من قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧.
(٥) عادل فليح العلي ، الاحكام العامة في القانون الضريبي (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ، ص٤٧٢.
(٦) المادة (٢)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
(٧) المادة (١٧)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

العامة للدولة ومن اهم تلك الضمانات هو تحصيل الضريبة بانتظام وذلك لكون الضريبة تستقطع من شخص واحد وهو الملتزم بالتوريد والاستقطاع بدلا من استقطاعها من اكثر من شخص، وهو ما يحقق كذلك قاعدة الملائمة كون الضريبة تستقطع لحظة نشوئها، وكذلك يضمن هذا النظام ايضا حصول الخزينة العامة على الايرادات بصورة منتظمة خلال السنة المالية ومساعدة الادارة في تولي جهة اخرى غيرها مهمة تحصيل دين الضريبة ودفعها لها[١].

٢- **الحجز الاحتياطي على اموال المكلف :** يعد ضمانا لقيام الادارة الضريبة بتحصيل دينها وذلك في حالة توفر الشك لدى للإدارة بوجود تلكؤ في سداد دين الضريبة من قبل المكلف، ويعني ذلك الحجز بانه قيام الادارة الضريبية بوضع يدها مؤقتا على اموال المكلف لحين قيامه بسداد مبلغ الضريبة[٢]، وهذا ما اخذ به المشرع الضريبي المصري حيث اعد الحجز الاحتياطي (التحفظي) باعتبارها وسيلة تحفظية يتم اللجوء لها من قبل الادارة الضريبية وبقرار من المحكمة المختصة ولا يتم رفع هذا الحجز الا بقرار من قبل قاضي الامور الوقتية[٣]، وهذا ما اخذ به كذلك المشرع الضريبي الاردني[٤]اما ، عن موقف المشرع العراقي من هذا الحجز فقد نص المشرع الضريبي العراقي على انه (للوزير او من يخوله ان يحجز الاموال التي يحاول صاحبها اخفاءها او تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز الا بتقدير الضريبة وجبايتها او تقديم كفيل ملىء ويتعهد بدفعها)[٥] ، يعني ذلك بان المشرع العراقي الضريبي قد اخذ بالحجز الاحتياطي الضريبي وجعل منه اجراءً احترازيا يتم اللجوء له عند التخوف من ضياع دين الضريبة. ويلاحظ من ذلك ان المشرع العراقي الضريبي قد خالف المشرع الضريبي الاردني والمصري وذلك بجعل مهمة فرض الحجز الاحتياطي من مهام الوزير او من يخوله على عكس التشريع الضريبي المصري والاردني اللذان اعطياه هذه المهمة الى الادارة الضريبية وبصدور قرار من المحكمة المختصة، حيث ان الحجز الاحتياطي له العديد من الاسباب والشروط ومن تلك الاسباب هي حماية الخزينة من اي خطر يهددها ولذلك فانه لا يجوز ايقاع ذلك الحجز او الطلب بإيقاعه في حال عدم وجود الخطر الذي يهدده، وبالتالي وان كان الحجز الاحتياطي يعتبر كأداة في يد الادارة الضريبية للحصول على دينها الضريبي فان ذلك لا يكون بصورة دائميه بل يجب على الادارة ان تقوم بتقدير

(١) محمد احمد عبدالرؤوف محمد ، المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن ، مصدر سابق، ص٢٧٥.

(٢)) قبس حسن عواد البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ، ص١٨٧.

(٣) المادة (١٠٧)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٤١)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨.

(٥) المادة (٥٢)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الضريبة وان تبلغ المكلف بمقدار دين الضريبة الواقع عليه فان قام بتسديد هذا الدين فانه يزال قرار الحجز[١].

٣- **الحجز الضريبي التنفيذي:** ويقصد بذلك التنفيذي الجبري الذي يقع من قبل الادارة الضريبة على اموال المكلف عند عدم قيامه بدفع دين الضريبة الواجبة عليه بالموحد المحدد بالقانون، ويختلف الحجز التنفيذي عن الحجز الاحتياطي بكون الحجز الاحتياطي وكما تم توضيحه اعلاه بانه اجراء وقائي يتم اللجوء اليه من قبل الادارة الضريبية في حال حدوث تلكؤ من قبل المكلف بدفع الضريبة او اخيف من التصرفات التي تمنع التنفيذ اي ان الحجز الاحتياطي يصدر قبل صدور قرار التقدير اي قبل ما تكون الضريبة محققه ومعينه ومستحقة الاداء ، على خلاف الحجز التنفيذي فان ذلك الحجز يصدر بعد صدور قرار التقدير وبعد ان تكون الضريبة معينه ومستحقة ، اي في حال عدم قيام المكلف بدفع دين الضريبة الواجبة عليه دفعها وفقا للقانون[٢]، ومن التشريعات الضريبية التي اخذت بهذا النوع من الحجز التشريع المصري حيث نص القانون على انه (للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمه ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الاقرارات الضريبية اذ لم يتم اداؤها في المواعيد القانونية دون حاجة الى اصدار مطالبة او نية وبذلك يكون اقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ)[٣]، ويتضح من هذا النص ان المشرع الضريبي المصري قد اخذ بالحجز التنفيذي عند عدم قيام المكلف بدفع الضريبة في الموعد المحدد لها بالقانون ويعتبر اقراره بدين الضريبة هو سند التنفيذ الذي يمكن للإدارة الضريبة الاحتجاج به ، واذا لم يقم بتقديم الاقرار الضريبي فان تقرير الادارة الضريبية لدين الضريبة هو بمثابة سند التنفيذ، اما المشرع الضريبي العراقي فانه احال جباية ديون الضريبة الى قانون تحصيل الديون الحكومية لما تتمتع به من خصوصية حيث نص على انه (تجبى الضريبة والمبالغ الاضافية وفق قانون تحصيل الديون الحكومية)[٤] ، حيث تباشر الإدارة الضريبة اجراءات الحجز دون حاجة لإصدار قرار من المحكمة المختصة ، اما من ناحية مدة سداد دين الضريبة والتي بعد انتهائها تباشر التشريعات بإجراءات الحجز فان التشريعات اختلفت في ذلك فالتشريع الضريبي الاردني قد جعلها ثلاثين يوم[٥]، اما التشريع الضريبي المصري فقد جعلها ستون يوماً[٦]، اما التشريع العراقي فقد

(١) مجدي نجيب محمود شرعب ، "امتيازات الادارة الضريبية"، (رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية ، ٢٠٠٦)، ص٧٢.
(٢) عادل فليح العلي ، الاحكام العامة في القانون الضريبي (دراسة مقارنة) ، مصدر سابق ، ص٤٧٧.
(٣) المادة (١٠٤)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) المادة (٤٧)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٥) المادة (٣٩ / أ)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
(٦) المادة (١٠٤)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

فقد جعلها عشرة ايام [١]، يلاحظ من المدد اعلاه ان المشرع الاردني هو اكثر صوابا حيث ان مدة الثلاثين يوما مدة معقولة حيث لا تعتبر بالمدة الطويلة كما هو في التشريع المصري ولا هي بالمدة القصيرة كما هو في التشريع الضريبي العراقي.

٤- **توقف معاملات المكلف بالضريبة :** وهذه من الضمانات التي تعتبر كوسيلة للضغط على المكلف لتسديد مبلغ الضريبة حيث يتم وقف المعاملات التي لها ارتباط بالضريبة ، وهذه ما انفرد به المشرع الضريبي العراقي عن باقي التشريعات الضريبي المقارنة ، حيث نص على انه (للسلطة المالية ان توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بإجرائها من قبل الدوائر الاخرى حتى يتم دفع الضريبة او التأمينات التي تتحقق منها)[٢]، فيعتبر ذلك اجراء توقفي فبحصول الادارة الضريبة على الضريبة او قام المكلف بتقديم التأمينات اللازمة والكافية فانه يتم بعد ذلك استئناف اجراءات المعاملة المتوقفة ، وهو ما يحسب الى المشرع الضريبي العراقي عن باقي التشريعات الضريبية المقارنة.

٥- **منع المكلف بالضريبة من السفر خارج حدود الدولة :** ويتم اللجوء الى هذا الاجراء عند تخوف الادارة الضريبة من قيام المكلف بمحاولة التهرب الضريبي او توفر ادلة مقنعه لها بقيام المكلف بذلك ، وهذا ما لم يأخذ به المشرع الضريبي المصري على خلاف المشرع العراقي والاردني حيث نص المشرع الاردني على انه (لأي من أعضاء النيابة العامة الضريبية بناء على طلب المدير أن يطلب من المحكمة إصدار قرار بإلقاء الحجز التحفظي على الأموال المنقولة وغير المنقولة العائدة لأي مكلف أو أن يطلب منع المكلف من السفر حال توافر أدلة تشير إلى وجود حالات تهرب ضريبي أو إذا كانت الدائرة تطالبه بدفع الضريبة أو أي مبالغ أخرى تزيد على ألفي دينار ترتبت بموجب أحكام هذا القانون أو أنه قد يقوم بتهريب أمواله أو التصرف فيها بقصد منع التنفيذ عليها بأي شكل من الأشكال)[٣]، اما المشرع العراقي فقد نص على اذا اقتنعت السلطة المالية بان احد الاشخاص يحاول السفر خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة او التي تفرض عليه اصالة او نيابة كلها او جزءا منه فلها ان تطلب الى الجهات المختصة تأخيره او منعه من السفر مبينة هويته وان الضريبة مستحقة او قد تستحق عليه وعلى الجهات المختصة ان تمنع ذلك الشخص من مغادرة العراق الا بعد دفع الضريبة او تقديم شهادة من السلطة المالية تشير الى رفع ذلك الحظر عنه)[٤]. اي انه يتم منع المكلف من مغادرة البلاد من خلال اخطار السلطات الحدودية بذلك لحين قيامه بسداد ما بذمته من ضريبة.

(١) المادة (٣)، من قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧.
(٢) المادة (٢٨ / ٣)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٣) المادة (٤١)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
(٤) المادة (٥١)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٦- **الغرامات التأخيرية :** كما تم توضيحه سابقا بان دين الضريبة ينشئ بذمة المكلف بمجرد تحقيق الواقعة المنشئة للضريبية ويترتب على ذلك التزام المكلف بتقديم الاقرار الضريبي خلال مدة يحددها له القانون ففي حالة تقاعس المكلف عن تقديم هذا الاقرار دون وجود عذر فان ذلك يرتب عليه غرامات تأخيريه، وان الغرض من هذا الاجراء هو لتحفيز المكلف على تقديم الاقرار بالموعد المحدد له قانونا وألا سوف يترتب على تأخيره غرامات تصدر بحقه، وهذا ما اخذ به المشرع الضريبي المصري حيث نص على انه يستحق المكلف مقابل تأخيره على ما يجاوز مائتي جنية مما لم تؤد من الضريبة الواجبة ادائها حتى لو صدر قرار بتقسيطها ويعتبر ذلك من اليوم التالي لانتهاء الاجل المحدد لتقديم اقراره الضريبي(١)، اما المشرع الاردني فقد نص كذلك على الغرامات التأخيرية في قانون ضريبة الدخل حيث نص على انه (في حال عدم دفع الضريبة أو توريدها في المواعيد المحددة بموجب أحكام هذا القانون تستوفي الدائرة غرامة تأخير بنسبة أربعة بالألف من قيمة رصيد الضريبة المستحقة أو أي مبالغ يتوجب اقتطاعها أو توريدها وذلك عن كل أسبوع تأخير أو أي جزء منه)(٢)، اما المشرع العراقي فقد نص على الغرامات التأخيرية بقوله (اذا لم تدفع الضريبة خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ التبليغ وفق المادة الرابعة والاربعين يضاف اليها ٥ % من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ اذا لم يدفع خلال واحد وعشرين يوما بعد انقضاء المدة الاولى.....)(٣) ، واضافة الى هذا الجزاء فان المشرع العراقي يفرض جزاء اخر على التأخير وهي الفائدة المصرفية وفق قرار ٣٠٧ لسنة ١٩٨٤ على مدة التأخير في دفع الضريبة وتحتسب هذه الفائدة من تاريخ تحقيق الضريبة لغاية الدفع.

يلاحظ من جميع الضمانات التي تم التطرق اليها اعلاه انها تهدف الى ضمان حق الدولة في استيفاء حقها بالضريبة حيث ان هذه الضمانات ما هي الا اجراءات اقرتها السلطة المالية قاصدة منها حث المكلف الضريبي على سداد ما عليهم من ديون ضريبية في المواعيد المحددة لها ووقاية تلك الاموال من الضياع او التأخر في سدادها او التهرب منها ، ولهذا الاهمية فقد احاط المشرع الضريبي بمجموعة من الضمانات التي من خلالها تسطيع من الزام المكلف بتسديد دين الضريبة.

(١) المادة (١١٠)، من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٣٦ / أ)، من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.
(٣) المادة (٤٥)، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الخاتمة

من خلال بحث ودراسة موضوع التزامات الادارة الضريبية (دراسة مقارنة) ، تم التوصل الى اهم النتائج والتوصيات.

اولا: اهم النتائج

١- تعتبر الادارة الضريبية ادارة ذو سلطة مزدوجة من حيث الاختصاصات والصفات، كونها تعتبر جهة ادارية ، وبنفس الوقت تعتبر جهة جبائيه تمارس العمل في جباية دين الضريبة. اما من ناحية الصلاحيات فان للإدارة الضريبية دوران الاول يتمثل في تنفيذ القانون والثاني فأنها في بعض الاحيان تأخذ دور ذو طابع قضائي للصلاحيات الممنوحة لها في فض المنازعات الضريبية.

٢- ان القانون الضريبي هو من ينشئ الالتزامات لكلا طرفي العلاقة الضريبية حيث لا يكون للإدارة الضريبية والمكلف اي ارادة في اختيار التزاماتهم ، كون الاساس في فرض الضريبة وتحديد الالتزامات المترتبة على الطرفين هي النصوص الضريبية، التي اتخذت احد النظريات المعروفة في تحديد اساس فرض الضريبة، حيث اوجدت اكثر من نظرية في هذا المجال منها النظرية العقدية التي اضفت الصفة العقدية على ذلك الالتزام ، والنظرية التنظيمية التي نصت على اعتبار المكلف في مركزاً تنظيميا مع الادارة الضريبية، ولكل من تلك النظريات مؤيدين ومخالفين.

٣- ان التشريع الضريبي العراقي بالإضافة الى التشريعات الضريبية في البلدان المقارنة (مصر و الاردن) قد الزمت الادارة الضريبية بعدة التزامات اساسية والتي تتمثل في التزامها بحصر الضريبة من خلال حصر المكلفين بالإضافة الى حصر الاموال الخاضعة للضريبة، والتزامها بتقدير الضريبة، والتزامها الاهم في جباية دين الضريبة الذي يعتبر الهدف الاساسي من تشريع القوانين الضريبية.

٤- يعتبر نجاح الادارة الضريبية في تنفيذها لالتزاماتها بحصر الضريبة هو بمثابة نجاح الادارة الضريبية في تنفيذها للقانون الضريبي، كون باقي التزاماتها هي تعد مكملة لالتزامها بحصر الضريبة.

٥- ان التزام الادارة الضريبية يعتبر التزاما بتحقيق نتيجة وليس بذل العناية فقط فهي تلتزم بتحصيل الضريبة من المكلف وذلك لسد نفقات الدولة كون دين الضريبة يعد من اهم ايرادات الدولة.

ثانيا: التوصيات

١- نوصي المشرع الضريبي العراقي والتشريعات الضريبية المقارنة (مصر ، الاردن) بصياغة نظرية شاملة ومتكاملة لجميع الالتزامات الضريبية ومن اهم تلك الالتزامات هي

التزامات الادارة الضريبية كون الادارة الضريبية هي من تطبق احكام القانون الضريبي فيجب ان توضع التزاماتها وفق نظرية شاملة ومتكاملة.

٢- نوصي المشرع العراقي ان يحدد من هي الجهات الادارية المشمولة بالمحافظة على اسرار المهنة كون قانون ضريبة الدخل العراقي في المادة (٥٣) قد نص على عمومية هذا الالتزام دون تحديد من هي الفئات المشمولة بهذا الالتزام فقد نص على مجرد ان هذا الالتزام يكون على الموظفين وغيرهم، فمن الضروري اعادة النظر في هذا النص وتضمنه الجهات الادارية المسؤولة على عدم افشاء اسرار المهنة.

٣- نوصي المشرع الضريبي بوضع شروط اكاديمية وتأهيليات عليمة لا تقل عن الشهادة الجامعية الاولية لتولي الوظيفة في الادارة الضريبية لما تشكله تلك الوظيفة من اهمية وموقع حساس كون لها صلاحيات وسلطات قد يتم استغلالها والتعسف فيها والاضرار بالطرف الاخر المتمثل بالمكلف

قائمة المصادر

اولا: الكتب

١. احمد زهير شامية و خالد الخطيب ، *المالية العامة* ، عمان: دار زهوان ، ١٩٩٥.
٢. حسن عواضة ، *المالية العامة ، دراسة مقارنة* ، بيروت: دار الطليعة ، بلا تاريخ.
٣. خالد الخطيب ، *المحاسبة الضريبية* ، دمشق: المطبعة الجديدة ، ١٩٨٦.
٤. دلاور علي ، محمد حمدي النشار ، *النظم الضريبية* ، الإسكندرية: ١٩٦١.
٥. صادق محمد حسين الحسني ، *ضريبة الدخل* ، الطبعة الثانية ، بغداد: مطبعة دار الجاحظ ، ١٩٧٤.
٦. صالح يوسف عجينة ، *ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية* ، القاهرة: المطبعة العالمية ، ١٩٦٥.
٧. طاهر الجنابي ، *علم المالية العامة والتشريع المالي* ، جامعة الموصل: دار الكتب وللطباعة والنشر ، بدون تاريخ.
٨. عادل فليح العلي ، *الاحكام العامة في القانون الضريبي (دراسة مقارنة)* ، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، سنة ٢٠٢٤.
٩. عبد العال الصكبان ، *مقدمة في علم المالية العامة في العراق* ، الجزء الاول ، جامعة الموصل: مؤسسة الكتب للطباعة والنشر ، ١٩٧٧.
١٠. عبدالباسط وفا ، *فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الاداري* ، القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠١.
١١. عبدالكريم صادق بركات ، *النظم الضريبية* ، القاهرة: الدار الجامعية ، بلا تاريخ.

١٢. نديم موعشلي ، اسامة موعشلي ، *الصحاح في اللغة والعلوم* ، المجلد الاول ، الطبعة الاولى ، بيروت: دار الحضارة العربية، ١٩٧٤.
١٣. هشام محمد صفوت العمري ، *اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية* ، جامعة بغداد: ١٩٨٦.

ثانيا: الاطاريح والرسائل

١. سهاد عبد الجمال عبدالكريم الزهيري ، "التزامات الادارة الضريبي في قانون ضريبية الدخل العراقي (دراسة مقارنة)"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون في جامعة الموصل ، ٢٠٠٦.
٢. عبد الحسن هادي صالح ، "اقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة)"، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، سنة ١٩٨٣.
٣. قبس حسن عواد البدراني ، "المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبية الدخل، دراسة مقارنة"، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة الموصل. سنة ٢٠٠٢.
٤. قبس حسن عواد البدراني ، "تقدير الضريبة العقارية والطعن فيها (دراسة مقارنة)"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية القانون ، جامعة الموصل ، ١٩٩٨.
٥. مجدي نجيب محمود شرعب ، "امتيازات الادارة الضريبة"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا بجامعة النجاح الوطنية ، ٢٠٠٦.
٦. محمد احمد عبدالرؤوف ، "المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن"، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الحقوق جامعة عين شمس.

ثالثا: البحوث والمجلات الاكاديمية

١. عباس مفرج الفحل ، هند ماجد ريكان الزعيلي ، "الاثار على المدد القانونية في جباية الضريبة"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية* ، العدد ٢ ، المجلد ١٣ ، أيلول، (٢٠٢٣).
٢. قبس حسن عواد البدراني ، "مجموعة المحاضرات في المالية العامة والتشريعات المالية"، الجزء الثاني ،*كلية القانون ، جامعة الموصل*، (٢٠٠٤).

رابعاً: المواقع الالكترونية

١. الموقع الرسمي للهيئة العامة للضرائب التابعة الى وزارة المالية .
./https://tax.mof.gov.iq

خامسا: **القوانين**

١. قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧.
٢. قانون رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٩٥ الخاص بالحجز الاحتياطي.

٣. قانون ضريبة ادخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٤. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل.
٥. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم ٣٨ لسنة ٢٠١٨.
٦. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٧. قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل.