

التنظيم القانوني للإقرار الضريبي وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢
وتعديلاته دراسة مقارنة

المدرس المساعد عذراء كاطع حنون
كلية القانون/ جامعة واسط

الخلاصة

يشكل الإقرار الضريبي وثيقة قانونية مهمة تساعد المكلف في ان يعامل معاملة ضريبية عادلة، اذ تفرض الضريبة من واقع اقراره ، كما للإقرار الضريبي الأهمية نفسها بالنسبة للسلطة المالية، اذ توفر لها الوقت والجهد في تتبع ومعرفة حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة مما يجنبها الكثير من المصاريف التي تحد من وفرة الضريبة، لذلك فالإقرار الضريبي احد العناصر المهمة التي يقوم على أساسها فرض ضريبة عادلة متى ما تحققت شروطه التي سنتناولها في البحث.

Summery

Tax Return represent a legal document help the tax payer entitle to equal treatment; as the tax will be base on that return. Also tax return have the same important to tax authority as its save time and effort to determine the tax base which will enable her avoid unnecessary costs which might reduce tax revenues, so Tax return is a main component to impose a just tax if all conditions fulfilled as we discuss in that paper.

مقدمة

يشكل الاقرار الضريبي وثيقة قانونية مهمة تساعد المكلف في ان يعامل معاملة ضريبية عادلة، اذ تفرض الضريبة من واقع اقراره ، كما للاقرار الضريبي الأهمية نفسها بالنسبة للسلطة المالية، اذ توفر لها الوقت والجهد في تتبع ومعرفة حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة مما يجنبها الكثير من المصاريف التي تحد من وفرة الضريبة، لذلك فالإقرار الضريبي احد العناصر المهمة التي يقوم على أساسها فرض ضريبة عادلة متى ما تحققت شروطه التي سنتناولها في البحث.

أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في محاولة دراسة الاطار القانوني للإقرار الضريبي من حيث الطبيعة والشروط له، دون ان يشتمل على التركيز على الجوانب الاقتصادية التي سارت عليها البحوث التي تعنى بالدراسات الضريبية في داخل العراق وفي خارجه.

منهج البحث

اعتمد الباحث بصورة أساسية على المنهج المقارن أسوة بالمنهج السائد في الدراسات القانونية، اضافة إلى المنهج التحليلي عند دراسة محتويات الإقرار الضريبي.

خطة البحث

سوف نقسم هذا البحث على ثلاث مطالب، تسبقها مقدمة وتتلوها خاتمة، نتناول في المبحث الاول التعريف بالاقرار الضريبي ونتناول في المبحث الثاني الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي في حين نخصص المبحث الثالث لدراسة شروط الإقرار الضريبي.

المبحث الأول

التعريف بالإقرار الضريبي

يشكل التقرير الضريبي أداة أساسية لمعرفة الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يتطلب الأمر أولاً بحث مفهوم الإقرار الضريبي ثم بحث مبررات الإقرار الضريبي، وهو ما نتناوله في المطلبين الآتيين تباعاً.

المطلب الأول

مفهوم الإقرار الضريبي

أطلقت غالبية التشريعات الضريبية اسم الإقرار الضريبي^(١)، خلافاً للمشرع العراقي الذي اسماه تقريراً^(٢)، ويسمى في القوانين الانكلو-سكسونية (Tax return).

وإذا رجعنا الى المعاجم اللغوية المتخصصة بالقانون نجد عدة تعريفات للإقرار الضريبي، فمثلاً يعرفه معجم (Black's Law Dictionary) بأنه "نموذج خاص بضرريبة الدخل يقدم فيه الشخص او المؤسسة مقدار دخله والتنزيلات والسماحات والتي تفرض الضريبة على ضوءه"^(٣).

اما موسوعة القانون الأمريكي فتعرفه بأنه "هو نموذج تعدده الحكومة وتلزم دافع الضريبة بتقديمها في الموعد المحدد للكشف وتفصيل دخله الخاضع للضريبة بما في ذلك التنزيلات والسماحات، بما في ذلك التحويلات التي يدفعها الى خارج الدولة وطلب رد المبالغ التي تدفع اكثر من الضريبة المستحقة"^(٤).

وقد عرفه جانب من الفقه العربي بأنه "بيان كتابي من المكلف بالمجموع الكلي لإيراداته السنوية الصافية التي حصل عليها المكلف خلال سنته الضريبية الغرض منه اخذ اعتراف مبدئي من المكلف بما ورد فيه من بيانات وتيسير عمل الإدارة الضريبية في التعرف على المكلفين وفي تنفيذ أحكام القانون وفرض الضريبة على الإيرادات الفعلية"^(٥).

والتعريفات السابقة تبين الخصائص المشتركة للإقرار وهو الصفة الكتابية للإقرار وتضمنه معلومات تفصيلية عن دخل المكلف لتمكين السلطة المالية لتحديد مقدار الضريبة بشكل دقيق. وهذه الخصائص ضرورية لصحة الإقرار وسوف نناقشها بشكل تفصيلي في المبحث الثالث.

المطلب الثاني

مبررات الإقرار الضريبي

يقتضي بيان أهمية الإقرار الضريبي التطرق إلى المبررات التي تقف وراء قيام المشرع بفرض هذا الالتزام على المكلف، ولعل أهمها تمكين السلطة المالية من تحديد الوعاء الضريبي واخذ تعهد من المكلف بما ورد فيه. وهذا ما سنتناوله تباعاً في الفرعين الآتيين.

الفرع الأول

تحديد الوعاء الضريبي

تواجه السلطة المالية معوقات كبيرة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وقد كانت في السابق تعتمد المظاهر الخارجية أساساً لتحديد الدخل مثل عدد السيارات التي يملكها المكلف والعقارات^(٦). لكن مع تطور النظم الاقتصادية وانتشار القيم الديمقراطية التي تدعو لرفع الظلم عن المكلفين الذين تتحكم بهم اهواء موظفي الضريبة ظهرت طرق أكثر حداثة أشهرها الإقرار الضريبي.

وبعد الإقرار الضريبي المحور الأساسي للأداء الضريبي في بعض الانظمة الضريبية كالنظام الضريبي المصري الذي لم يجعل من تقديمه مجرد التزام قانوني، بل هو الأساس في فرض الضريبة، فالإدارة الضريبية هي الملزمة به وهي الملزمة بإثبات عدم صحته^(٧).

والإقرار الضريبي يشكل خطوة فعالة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، فحتى في أكثر النظم الضريبية تطوراً لا تستطيع السلطة المالية الاعتماد على المعلومات المتوفرة لديها عن الدخل الخاضع للضريبة، كما وتمنع اغلب النظم القانونية الدولة من الإسراف في التدخل بحرية الفرد وحركاته لكي لا يؤدي

ذلك الى عزوفه عن الاستثمار وممارسة النشاطات الاقتصادية، فهي تحاول ان توازن بين رغبتها في معرفة الدخل وبين احترام حق المكلف في الخصوصية.

وقد اعطى المشرع العراقي اهمية خاصة للإقرار، اذ افرد له فصلاً كاملاً هو الفصل الرابع عشر المتعلق بتقديم التقارير والمعلومات

الفرع الثاني

اخذ تعهد من المكلف

كثيراً ما يكون للإقرار أهمية بعد تقدير الضريبة إضافة الى أهميته قبله، فهو سلاح ستواجه به المكلف مستقبلاً اذا اكتشفت ان المكلف لم يكن صادقاً في المعلومات التي أوردتها في الإقرار الضريبي، فهو (إقرار) في ورقة رسمية موقعة من المكلف ومن ممثل السلطة المالية تشكل حجة دامغة ضد المكلف إذا تبين عدم صحتها مما يعطي السلطة المالية مجموعة من الجزاءات التي تستطيع إيقاعها على المكلف عن طريق المحاكم المختصة^(٨).

إلا أن الأهم من ذلك أنها تضع السلطة المالية في مركز قانوني قوي تمكنها فرض شروطها في سبيل الوصول الى تقدير حقيقي للدخل الخاضع للضريبة.

وامتناع المكلف عن تقديم الإقرار في موعده المحدد يشكل بحد ذاته مخالفة يحاسب عليها القانون ويرتب عليها جزاءات متعددة، فالسلطة المالية تسعى بكل جهدها للحصول على إقرار المكلف والذي سيكون الخطوة الأولى والأساسية لكي تستطيع الاستمرار في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وذلك عن طريق الفحص الضريبي ومخاطبة الدوائر الحكومية وغير الحكومية وتشكيل لجان المسح الميداني، كل ذلك في سبيل التأكد من صحة ما أوردته المكلف في إقراره^(٩).

المبحث الثاني

الطبيعة القانونية للإقرار الضريبي

إن الإقرار الضريبي هو التزام يقع من حيث الأساس على المكلف، إلا أن من المعروف أن الالتزامات تختلف من حيث مصدرها وطبيعتها وآثارها، فالالتزام العقدي يختلف عن الالتزام القانوني لذلك يجب تحديد طبيعة الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي لكي نتبين الآثار المترتبة على ذلك.

عليه نقسم هذا المبحث الى مطلبين نتناول في المطلب الأول الإقرار الضريبي بوصفه إيجاب ذو طبيعة عقدية وفي المطلب الثاني الإقرار الضريبي بوصفه التزام قانوني.

المطلب الأول

الإقرار الضريبي بوصفه إيجاب ذو طبيعة عقدية

يغلب أنصار هذا الاتجاه الطبيعة العقدية على الإقرار الضريبي ويرتبون عليه الآثار التي ترتبها الالتزامات العقدية، وسوف نتناول مضمون هذا الرأي في الفرع الأول وتقييمه في الفرع الثاني.

الفرع الأول

مضمون الرأي

تأثر البعض بفكرة العقد التي تجعل من الالتزام الضريبي التزام عقدي مصدره إرادة طرفاه، وهما المكلفة والسلطة المالية، وأنصار هذا الرأي يعدون الإقرار الضريبي بمثابة إيجاب من المكلف يجب أن يقابله قبول من السلطة المالية لينتج العقد أثره^(١٠).

وهذا الرأي يعتمد على نظرية الأساس العقدي للضريبة التي سادت طيلة القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وبما الأساسية من قبل الدول كالأمن والصحة والتعليم^(١١).

وهذا الاتجاه الذي يعد الإقرار إيجاباً يحتاج قبولاً من الإدارة الضريبة له الكثير مما يبرره، فالقوانين الضريبية تجيز للسلطة المالية الاتفاق مع المكلف على تقدير الدخل، من ذلك قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل الذي ترك مجالاً واسعاً للتفاوض بشأن هذا العقد^(١٢). فيجوز للطرفان مراجعة بنوده وتعديلها، فالإدارة الضريبة لها حق مناقشة الإقرار بشكل يشبه المفاوضات العقدية.

ويرى جانب من الباحثين أن القانون أتاح للمكلف التحاور عن طريق الأسئلة والأجوبة والتي يمكن ان يثبت عنها أسئلة أخرى إلى أن تتكون فكرة واضحة عن موضوع المناقشة من جميع جوانبه^(١٣).

والأحكام القضائية تؤيد فكرة العقد، من ذلك قرار اللجنة الاستئنافية في بغداد الذي تضمن "إن عقد مذكرة التخمين بين المكلف والسلطة المالية لم ينعقد بسبب رفض السلطة المالية له لذلك يعتبر العقد باطل والعقد الباطل لا ينعقد ولا يفيد الحكم أصلاً فإذا بطل العقد فيعاد المتعاقدان إلى الحالة التي كانا عليها قبل العقد حسب المادة ١٣٨ من القانون المدني رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١"^(١٤).

وهذا الحكم يقطع دون أدنى شك بأن القضاء الضريبي في العراق متمثلاً باللجان الاستئنافية يميل الى اعتبار ان الإقرار الضريبي تطغى عليه الصفة العقدية.

الفرع الثاني

تقييم هذا الرأي

ان التكييف العقدي للإقرار يواجه تساؤلات وإشكالات متعددة، ويكاد أنصار الفقه المالي يجمعون على ضعف هذا الرأي، وحتى إذا أمعنا في موقف فقهاء القانون المدني فإنهم يرفضون الطابع العقدي للالتزام الضريبي، وذلك مجارةً النظرية العامة للالتزام التي تقيد مصادره بشكل حصري في العقد والإرادة المنفرد والعمل غير المشروع والكسب بدون سبب والقانون، والالتزام بالإقرار الضريبي مصدره القانون.

وقد تضمنت المادة (٢٤٥) من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١ ما نصه "الالتزامات التي تنشأ مباشرة من القانون وحده تسري عليها النصوص القانونية التي أنشأتها"^(١٥).

وهذا النص يفيد بسريان قواعد القانون وحدها على كل الالتزامات التي ينشئها القانون كالالتزام بخدمة العلم أو الالتزام بدفع الضريبة، لذلك يذهب جانب من شراح القانون المدني إلى أن الالتزامات التي تنشأ عن نص القانون من الممكن ان لا تقف عن حدود القانون المدني وإنما تتجاوزها الى غيره من فروع القانون لا سيما القوانين المالية، ومن الأمثلة عن الالتزامات الناشئة عن القوانين المالية مباشرة الالتزام بدفع الضرائب على التركات والعقارات والإيرادات"^(١٦).

والرأي نفسه تبناه الأستاذ عبد الرزاق السنهوري في شرحه للقانون المدني المصري، فهو يستبعد فكرة الالتزام العقدي لدين الضريبة، اذ يذهب إلى أن " يرجع الالتزام بالضريبة في تعيين اركانه وبيان احكامه الى القوانين المالية الخاصة بالضرائب، فالقانون هو من انشأ الالتزام الضريبي في ذمة الفرد"^(١٧).

المطلب الثاني

الإقرار الضريبي بوصفه التزام قانوني

على عكس أنصار الطبيعة العقدية للإقرار الضريبي ، يرى أنصار هذا الرأي ان مصدر الالتزام بالإقرار الضريبي هو القانون دون سواه، وسوف نتناول مضمون هذا الرأي في الفرع الأول ثم نتناول تقييمه في الفرع الثاني.

الفرع الأول

مضمون الرأي

يكاد يتفق فقهاء المالية العامة على أن دين الضريبة ينشأ بتحقيق الشروط التي يتطلبها القانون الضريبي، وهو ما اصطلح عليه (الواقعة المنشئة للضريبة)، وهو عمل يقتزن بسيادة الدولة على أراضيها ومواطنيها^(١٨). فالضريبة لا تقوم على أساس عقد بين الدولة والفرد بل تقوم على أساس ما للدولة من سلطة مبعثها التضامن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة^(١٩).

فإذا كان دين الضريبة مصدره القانون، فما هو التكييف القانوني للإقرار الضريبي وفقاً لهذا الاتجاه؟

استعان أنصار هذا الاتجاه بنظرية المراكز القانونية للفقير الفرنسي ليون دكي (Léon Duguit) وبموجب هذه النظرية يكون المكلف في مركز قانوني عام تحدده وترسم معالمه القواعد القانونية المجردة لجميع من يشغلون هذا المركز، وما تقوم به الإدارة الضريبية هو عمل شرطي اذ يتم اسناد قاعدة عامة على واقعة فردية، فهذا القرار لا ينشئ مركزاً شخصياً للمكلف، لان هذا المركز قررره القانون ذاته^(٢٠).

وقد رتب الفقه المالي على ذلك أن الإقرار الضريبي هو التزام قانوني لا يكون للمكلف فيه أكثر من كتابة المعلومات المدونة تاركاً القرار النهائي للإدارة الضريبية، فالإدارة غير مقيدة بما ورد بالتقرير وبإمكانها أن تنقضه متى ما شاعت حتى بعد إتمامه، أو ان تعدل فيه أو ترفض جزء منه، بل ان هذا

الإقرار لا يقيد المكلف ولا الإدارة الضريبية، إذ يستطيع المكلف تعديل اقراره اذ اكتشف خطأ ولإدارة تعديله ليتلاءم مع حقيقة إيرادات المكلف.

وخلافاً للمشرع العراقي، كان المشرع المصري اكثر وضوحاً عند اكتشاف خطأ في الإقرار الضريبي، اذا اوجب على المكلف فوراً تقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو او الخطأ، ويعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي^(٢١).

وهذا الراي يجد ما يؤيده في قوانين الضرائب، فالسلطة المالية تفرض الضريبة على المكلف سواء قدم اقراره ام لم يقدم، ويستند التقرير على أساس المعلومات المتوفرة لديها، فوفقاً للتشريع الضريبي العراقي فان " من لم يقدم تقريراً واعتقدت السلطة المالية بأنه يخضع للضريبة فلها ان تقدر دخله وتفرض الضريبة عليه"^(٢٢). كما يجوز لها ان لا تلتزم بالإقرار وتقوم بتقديره مجدداً اذا ظهرت لديها تفيد ان السلطة قدرته بأقل من دخله الحقيقي^(٢٣).

الفرع الثاني

تقييم هذا الراي

ينسجم هذا الراي مع أحكام القانون الضريبي الذي تبرز فيه امتيازات السلطة العامة اسوة بفروع القانون العام الأخرى كالقانون الدستوري والقانون الإداري، فالإدارة الضريبية تستخدم وسائل الأوامر والنواهي والقرارات التنظيمية الملزمة للأفراد ومن جانب واحد فقط^(٢٤)، ولا دور للمخاطب بأحكامه اكثر من الالتزام بأحكامه وإلا تعرض للمسألة القانونية ، فشكل الإقرار الضريبي ومضمونه وتاريخ تقديمه وسائر أحكامه الأخرى يحددها القانون الضريبي دون ترك مجال لدافع الضريبة لإبداء رأيه بهذه الإجراءات.

فالسلطة المالية في كثير من الأحيان لا تحتاج الى اللجوء الى القضاء لتوقيع الجزاءات على المكلف، مثل حق السلطة المالية بفرض مبلغ إضافي قدره ١٠% من الضريبة المتحققة على المكلف الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل الا اذا كان ذلك التأخير لعذر مشروع، وهذا بخلاف العقود المدنية التي لا يكون إيقاع الجزاءات الا عن طريق القضاء^(٢٥).

المبحث الثالث

شروط الإقرار الضريبي

ان الإقرار الضريبي لكي يكون وثيقة رسمية مقبولة لدى السلطة المالية يجب ان يستوفي عدد من الشروط التي يفرضها القانون وتقررها القواعد العامة فيه. وإذا نظرنا الى هذه الشروط نلاحظ ان بعضها ذات جانب شكلي يقتصر على مسائل إجرائية كشكل الإقرار الضريبي ومدته واللغة التي يكتب بها، وأخرى ذات جانب موضوعي كصدق المعلومات الواردة فيه وتحقق الرضا من جانبيه.

لذلك نقسم هذا المبحث إلى مطلبين نتناول في المطلب الاول الشروط الشكلية للإقرار الضريبي ونتناول في المطلب الثاني الشروط الموضوعية للإقرار الضريبي.

المطلب الأول

الشروط الشكلية للإقرار الضريبي

تتضمن الشروط الشكلية عدد من الفقرات التي يجب ان يتضمنها الاقرار منها النموذج الذي يعد على أساسه الإقرار الضريبي ولغته بالإضافة إلى مدة تسليمه، وهو ما سنتناوله تباعا في الفروع الثلاث الآتية.

الفرع الأول

نموذج الإقرار الضريبي

هل يشترط في الإقرار الضريبي أن يكون شفاهاً أو مكتوباً بخط اليد أو بالآلة الطباعة أو يكفي ان يكون إلكترونياً؟

فيما يتعلق بالإقرار الشفاهي فغالبية التشريعات لا تجيزه، إلا انه يشكل مطلب لدافعي الضريبة، فالتقرير الكتابي قد يضطر الى معلومات من الممكن ان تتخذ ضده كدليل في المستقبل، مثال ذلك الأرباح المتحصلة عن أعمال غير مشروعة والتي قد تقود إلى مسأله جنائياً بخلاف لو كان التقرير شفاهاً من غير وجود دليل كتابي عليه.

وقد اتيح لبعض المحاكم في الولايات المتحدة النظر في العديد من الدعاوى التي امتنع فيها المكلف عن ذكر تفاصيل عمله لأن ذكر تلك المعلومات من الممكن ان تدينه لكون الفعل يشكل جريمة يعاقب عليها القانون كالأرباح المتحصلة من أنشطة غير مشروعة كالمقامرة، وكان السند القانوني للامتناع هو التعديل الخامس للدستور الأمريكي الذي يجيز للفرد ان يمتنع عن الشهادة على نفسه متى ما كانت هذه الشهادة ستسبب في إدانته، الا ان تلك المحاكم في غالبية الحالات رفضت دفع المكلف وقررت ان الإقرار الضريبي يشكل استثناء على ضمانات التعديل الخامس للدستور الأمريكي^(٢٦).

اما الإقرار الذي يتم عن طريق الطباعة او الإقرار الإلكتروني والواقع فان ذلك يستدعي الأخذ بنظر الاعتبار النظر الى درجة التقدم التي وصل اليها النظام الضريبي ومستوى الوعي الضريبي للمكلف من حيث مستوى التعليم وانتشار التكنولوجيا، ففي دول العالم الثالث لازالت النظام الضريبي يعتمد على النماذج المعدة سلفاً من قبل الإدارة الضريبية ودور المكلف يقتصر على ملئها يدوياً وتسليمها للإدارة.

اما الدول المتقدمة والدول التي تسير في هذا الاطار فإنها اتجهت الى الأخذ بنظم الحكومة الإلكترونية في كل نشاطات الدولة التي تخص التعامل مع المواطنين، والنظام الضريبي كان من اول المستفيدين من هذا التطور كما هو الحال في الإمارات العربية المتحدة والاتحاد الأوروبي.

ففي كندا يتم اعتماد الإقرار الضريبي الإلكتروني من قبل هيئة الإيرادات الكندية ضمن الموقع الرسمي لها^(٢٧)، أما في الولايات المتحدة فإن الهيئة أصبح تقدم برامجيات خاصة (Software's) يقوم المكلف بتنزيلها من موقع الهيئة وإعدادها ثم إرسالها الى الهيئة من هذه البرامجيات برنامج (Tax Act) وبرنامج (Tax slayer)، وهذه البرامج تعمل حتى على أجهزة الهاتف المحمول والأجهزة اللوحية بما يبسر عمل المكلف والإدارة^(٢٨).

والتشريعات الضريبية تختلف في تحديد شكلية الإقرار الضريبي، فالتشريع المصري يربط الإقرار الضريبي بالبطاقة الضريبية، أي قبل الإقرار يجب استحصال بطاقة ضريبة قبل بدء النشاط، ويسمى اخطار مزاولة النشاط خلال ثلاثين يوم من تاريخ مزاولة النشاط ليتم منحه بطاقة ضريبية خاصة به تكون الأساس في ملئ التقرير الضريبي^(٢٩).

وقد اناط المشرعان المصري والعراقي تحديد نموذج الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية، اذ جعلتا تعيين شكل ونموذج التقرير من قبل وزارة المالية عن طريق اصدار الأنظمة واللوائح^(٣٠).

ونموذج التقرير الضريبي الذي اعتمدته الهيئة العامة للضرائب يتسم بالبساطة والوضوح تعكس رغبة السلطة تسهيل مهمة المكلف، إذ يتضمن حقول تتعلق بالتعريف بالشخص ومقدار دخله والسماحات، وعزز بعدد من نصوص قانون ضريبة الدخل في أسفل التقرير^(٣١).

الفرع الثاني

لغة الإقرار الضريبي

ان الأنظمة والتعليمات تصدر وفقاً للغة الرسمية للدولة، ولا يثير ذلك إشكالاً طالما كان السكان يتكلمون لغة واحدة، الان ان الدول متعددة القوميات تنثير هذه المسألة اللغة التي تحرر بها الوثائق الرسمية بما في ذلك الإقرار الضريبي.

وبعض الدول متعددة القوميات تصرح بان هيئة الضريبة ملزمة بإصدار التقرير الضريبي بلغة المكلف، فالتشريع الكندي يلزم كافة الوزارات بإصدار كل التعليمات والقرارات باللغتين الرسميتين الفرنسية والإنكليزية^(٣٢)، وهو ما تسير عليه هيئة الإيرادات الكندية^(٣٣).

والعراق وفقاً لدستور ٢٠٠٥ هو دولة اتحادية واللغة العربية واللغة الكردية هما اللغتان الرسميتان فيه ويجب الاعتراف بالوثائق الرسمية والمراسلات باللغتين وإصدار الوثائق الرسمية بهما^(٣٤).

ولم نلاحظ توجه واضح للهيئة العامة للضرائب بهذا الشأن سواء في التعليمات او التعاميم الصادرة عنها، الا ان ما يجري عليه العمل هو ان الإقرار الضريبي مكتوب باللغة العربية فقط، وهو امر مخالف للدستور، اذ يجب ان يكون باللغتين الرسميتين اسوة بالجوازات وبطاقات الانتخاب وسائر الوثائق القانونية الاخرى. لكن السبب قد يكون بان الهيئة العامة للضرائب تعمل مع الهيئة العامة للضرائب في اقليم كردستان التي تكون فيها اللغة الكردية هي اللغة الرسمية.

الفرع الثالث

مدة تقديم الإقرار الضريبي

الأصل ان المكلف يلزم بتقديم الإقرار في مدد محددة لا يستطيع تجاوزها بدون عذر مشروع، كما يجب عليه تقديمه خلال المدة التي تحددها السلطة المالية ان هي طلبت ذلك. وهذه المدة في التشريع العراقي هي ٢١ يوما من تاريخ التبليغ بضرورة تقديمه من قبل السلطة المالية، اما اذا لم يبلغ فانه في كل حال عليه أن يقدم تقريره الضريبي قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية مع إمكانية تمديد هذه المدد إذا اقتنعت بوجود عذر مشروع^(٣٥).

اما القانون المصري فقد جعل المدة هي قبل اول شهر ابريل من كل سنة تالية لانتهاؤ السنة الضريبية عن السنة السابقة لها^(٣٦).

وتوجب القوانين ان يقدم الإقرار من ذي صفة، وهو المكلف ذاته او من ينوب عنه قانوناً، أحيانا الغير ممكن ان يقوم بذلك بوجود وكالة رسمية، والمشرع العراقي لم يشر الى ذلك صراحةً الا ان تعليمات الهيئة العامة للضرائب أوجبت وجود وكالة رسمية اذا كان التقرير مقدم من غير المكلف^(٣٧)، بخلاف التشريع المصري الذي نص على ذلك صراحةً^(٣٨).

المطلب الثاني

الشروط الموضوعية للإقرار الضريبي

ان الشروط الموضوعية تتمثل في صحة المعلومات التي يقدمها المكلف ، بالإضافة الى توافر سائر الشروط الأخرى التي تقررها القواعد العامة في القانون، وهو ما سنتناوله تباعاً في الفرعين الآتيين.

الفرع الأول

صحة المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي

تلتزم القوانين الضريبية المكلف بضرورة تحري الدقة في ذكر المعلومات المطلوبة منه ولا تجيز وجود أخطاء في الاقرار، لكن تسير التشريعات على التمييز بين نوعين من الأخطاء:

أ-الأخطاء غير المتعمدة، وهي الأخطاء الحسابية والمادية فهي لا تؤثر على صحة الإقرار وفقاً للتشريع الضريبي العراقي، فالخطأ او السهو اذا لم يكن مؤثراً على صحة البيانات التي استند اليها التقدير كالخطأ في اسم المكلف او عنوانه او نوع دخله (٣٩).

اما التشريع المصري فجعل من واجب مصلحة الضرائب وفي جميع الأحوال تصحيح الأخطاء المادية والحسابية في الإقرار سواء قامت بذلك من تلقاء نفسها او بناء على طلب دافع الضريبة(٤٠).

ب- الأخطاء المتعمدة، وهي تعمد المكلف تضمين تقريره معلومات غير دقيقة، كان يخفي بعض مصادر دخله او ان يببالغ في المصاريف لانقاص الضريبة، ولما كانت الضريبة تمثل حق للخزانة العامة تستخدمها الدولة لتمويل نفقاتها وتلبية الاحتياجات العامة، فأنها لا تتهاون مع هذه التصرفات.

ومعظم التشريعات تجعل التعمد في عدم ذكر البيانات بشكل صحيحة جريمة يعاقب عليها القانون بالحبس او الغرامة او بكليهما، فالتشريع العراقي جعلها الحبس مدة لا تزيد عن سنة لكل من يثبت امام المحاكم انه قدم معلومات كاذبة في تقريره او اخفى معلومات كان يجب بيانها وكانت نيته تخفيض مبلغ

الضريبة، ويمتد العقاب ليشمل كل من قدم تقريراً كاذباً أو ناقصاً وقد وسع المشرع العراقي العقوبة لتشمل صور الاشتراك الجنائي كالتحريض والمساعدة أو الاشتراك^(٤١).

الا ان التشريع المصري كان أكثر تفصيلاً وحمايةً لحقوق دافع الضريبة إذ قرر أن عبء الإثبات يقع على مصلحة الضرائب اذا صححت إقرار دافع الضريبة أو عدلته ام لم تعتد به متى ما قدم بمراعاة القرانين والقواعد المقررة وبالأخص إذا كان معزراً بدفاتر تجارية منتظمة من حيث الشكل^(٤٢).

الفرع الثاني

الرضا في الإقرار الضريبي

يجب توفر الشروط الموضوعية الأخرى المتعلقة بمباشرة أي تصرف قانوني آخر، من ذلك بلوغ السن القانوني، فاذا كان المكلف قاصر يجب على الولي أو الوصي أو القيم القيام بتقديم التقرير الضريبي نيابة عنه^(٤٣).

كما يجب لا يقدم الإقرار تحت أي صورة من صور الاكراه المعنوي أو المادي تحمل المكلف على تضمين معلومات غير صحيحة في التقرير الضريبي.

الخاتمة

في نهاية البحث يمكن الإشارة الى عدد من الاستنتاجات والتوصيات التي واجهتنا اثناء البحث وكالاتي:

اولاً- الاستنتاجات

- ١- يمثل الإقرار الضريبي يمثل وثيقة قانونية مهمة عوّل المشرع عليها في معرفة الدخل الخاضع للضريبة وكل ما يتعلق فيه من سماعات وتنزيلات ومصاريف أخرى.
- ٢- يبقى الإقرار الضريبي عمل قانوني شرطي يحكمه القانون الضريبي وحده دون ان يترك مجال لارادة المكلف الا في السائل التي يكون فيها رأي المكلف محلاً للاعتبار من قبل الادارة الضريبية، كالوثائق التي يقدمها المكلف لاثبات دخله.
- ٣- تمثل الشروط الشكلية والموضوعية لتقديم الإقرار الضريبي ضماناً حقيقة للمكلف حتى ينتج هذا الإقرار اثره، لذلك اولاهها المشرع اهمية خاصة في الاعداد.

ثانياً- التوصيات

- ١- الاهتمام اكثر بإيضاح وتفسير الإقرار الضريبي، والمشرع العراقي يستطيع ذلك باضافة نص للفصل الخاص بالتعريفات الواردة في قانون ضريبة الدخل ليضمنها تعريفاً للإقرار الضريبي.
- ٢- ضرورة اهتمام لجان الاستئناف الخاصة بالضريبة بالتفريق بين الالتزام العقدي والالتزام القانوني، فلا زالت هذه اللجان تنتظر إلى الإقرار الضريبي على انه عمل عقدي يشابه سائر الاتفاقات العقدية، وهذا يبتعد كثيراً عن واقع أعمال الإدارة التي تبرز فيها امتيازات السلطة العامة.
- ٣- كثيراً ما تغفل السلطة المالية بعض جوانب الإقرار الضريبي الشكلية والموضوعية، وهو ما يقودها الى الدخول في منازعات لا طائل لها مع المكلف تقوذهم الى اللجوء الى القضاء، في حين ان التمسك بتطبيق تلك الشروط كفيل بحل اغلب المعوقات بينها وبين المكلف.

مصادر البحث

أولاً- الكتب

١. د. خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، منشورات مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩.
٢. د. خالد شحادة الخطيب و د.احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ٢٠٠٧.
٣. د. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
٤. د. سنية احمد يوسف، الاطار القانون للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ٢٠٠٤.
٥. د. عبد الرزاق احمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، المجلد الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٠.
٦. د. عبد المجيد الحكيم وعبد الباقي البكري ومحمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، الجزء الأول، مطابع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ١٩٨٠.
٧. د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١١.
٨. طارق محمد ، الدفعات المقدمة والاقرار الضريبي، المؤسسة الاهلية للأجهزة العلمية، القاهرة، ٢٠٠٩.
٩. قدري نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، الإسكندرية، ١٩٦٠.
١٠. د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الاداري(دراسة مقارنة)، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٧.
١١. د.محمد طه بدوي و د.محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف بمصر ، القاهرة ، ١٩٥٩.

ثانياً- القوانين والأنظمة والقرارات

١. دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥.
٢. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٣. القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٧.
٤. قرارات اللجان الاستئنافية الخاصة بضريبة الدخل في بغداد.
٥. قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قانون الضرائب على الدخل المصري.
٦. قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضرائب على الدخل المصري.

ثالثاً-المواقع الالكترونية

1. <http://www.supremecourt.gov>
2. <http://www.cra-arc.gc.ca/>
3. <https://www.taxslayer.com/>
4. [/http://tax.mof.gov.iq](http://tax.mof.gov.iq)
5. <http://laws-lois.justice.gc.ca/>

1. Black's Law Dictionary, Bryan.H.Garner, 8th edition, 2004.
2. West's Encyclopedia of American Law, 2ed edition, The Gale Group, Inc, 2008.

الهوامش

- (^١) المادة (٨٢) من قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قانون الضرائب على الدخل.
- (^٢) المادة الرابعة والثلاثون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (^٣) Black's Law Dictionary, Bryan.H.Garner, 8th edition, 2004, p.4576.
- (^٤) West's Encyclopedia of American Law, 2ed edition, The Gale Group, Inc, 2008, p.3423.
- (^٥) د.محمد طه بدوي و د.محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، دار المعارف بمصر ، القاهرة ، ١٩٥٩ ، ص ١٠٦٥.
- (^٦) د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١١، ص ٢٢٩.
- (^٧) طارق محمد محمد، الدفعات المقدمة والاقرار الضريبي، المؤسسة الأهلية للأجهزة العلمية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٣٣.
- (^٨) الفقرة أولاً من المادة السادسة والخمسين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (^٩) الفقرة ٢ من المادة الثانية والعشرون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (^{١٠}) قدرتي نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي، الإسكندرية، ١٩٦٠، ص ١٧.
- (^{١١}) د.سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ١٢٣.
- (^{١٢}) المادة الرابعة والثلاثون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (^{١٣}) د. سنية احمد يوسف، الاطار القانون للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٧٦.
- (^{١٤}) قرار اللجنة الاستئنافية الثالثة رقم ٨٧ في ١٩٩٢/١٩٢٠.
- (^{١٥}) القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٧.
- (^{١٦}) د. عبد المجيد الحكيم وعبد الباقي البكري ومحمد طه البشير، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي، الجزء الأول، مطابع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ١٩٨٠، ص ٣٠٥.
- (^{١٧}) د.عبد الرزاق احمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، المجلد الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٠، ص ١٤٦٠.
- (^{١٨}) د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص ١٤١، ١٤٤.
- (^{١٩}) د. خالد شحادة الخطيب و د.احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ٢٠٠٧، ص ١٥٧.
- (^{٢٠}) د. خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، منشورات مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩، ص ٢٤.

- (٢١) المادة (٨٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- (٢٢) المادة الثلاثون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٢٣) المادة الثانية والثلاثون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٢٤) للتفصيل ينظر: د. ماهر صالح علاوي الجبوري، مبادئ القانون الإداري (دراسة مقارنة)، المكتبة القانونية، بغداد، ٢٠٠٧، ص ٢٢.
- (٢٥) الفقرة (٤) من المادة السادسة والخمسين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٢٦) للتفصيل ينظر الموقع الالكتروني الرسمي للمحكمة الاتحادية العليا في الولايات المتحدة على الرابط:
<http://www.supremecourt.gov>
- (٢٧) للتفصيل ينظر الموقع الالكتروني الرسمي لهيئة الإيرادات الكندية على الرابط:
<http://www.cra-arc.gc.ca/>
- (٢٨) للتفصيل ينظر الموقع الالكتروني الرسمي لإدارة البرنامج على الرابط:
<https://www.taxslayer.com/>
- (٢٩) المادة (٧٤) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) في ٩ يونيو ٢٠٠٥.
- (٣٠) الفقرة (١) من المادة الواحدة والستين من قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قانون الضرائب على الدخل.
- (٣١) نموذج التقرير الضريبي يوزع مجاناً لدى فروع الهيئة العامة للضرائب، كما هناك نسخة الكترونية معدة للطباعة يوفرها الموقع الالكتروني للهيئة على الرابط:
<http://tax.mof.gov.iq/>
- (٣٢) Official Languages Act, R.S.C. 1985, c. 31 (4th Supp.), Published by the Minister of Justice at the following address: <http://laws-lois.justice.gc.ca/>.
- (٣٣) للتفصيل ينظر الموقع الالكتروني الرسمي لهيئة الإيرادات الكندية، مصدر سابق.
- (٣٤) المادتان (٥،٤) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥.
- (٣٥) الفقرات (١،٢،٣) من المادة السابعة والعشرين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٣٦) الفقرة (أ) من المادة (٨٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- (٣٧) كتاب الهيئة العامة للضرائب الى فروع الهيئة في ٨/١٢/١٩٨٢.
- (٣٨) المادة (٨٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- (٣٩) المادة الثالثة والاربعون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- (٤٠) المادة (٩٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) في ٩ يونيو ٢٠٠٥.
- (٤١) المادة السابعة والخمسون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.



(^{٤٢}) الفقرة (١) من المادة (١٢٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) في ٩ يونيو ٢٠٠٥.

(^{٤٣}) فرضت المادة العشرون من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل على "كل من يتولى إدارة أو مراقبة أموال أو أعمال تعود لشخص آخر الحارس لقضائي (السنديك) والأمين والوالي والوصي والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عن ينوب عنه بعين الطريقة وبنفس المقدار الذي يكون فيها ذلك الشخص خاضعا للضريبة لو لم يكن فاقد الأهلية.