

## دور الإدارة الضريبية في تشجيع المكلفين على الالتزام بتأدية الضريبة

د. محمد عبد الرضا السيلوي (\*)

### المقدمة

تعتبر الضرائب من أهم المصادر للإيرادات العامة، حيث تحتل مكان الصدارة بينها، وتعود أهمية الضرائب بالإضافة إلى دورها التمويلي إلى كونها وسيلة فعالة للتأثير في النشاط الاقتصادي. على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية الهامة من المنظور الاقتصادي. بدون شك، يعتمد نجاح أي نظام ضريبي في قدرته على التطبيق في المجتمع الذي تم تشريعه من أجله<sup>(١)</sup>.

دون ريب في أن فرص نجاح النظام الضريبي تزداد كلما زاد وعي الممول بالضرائب وتعليمه ومستواه الثقافي، وزاد اقتناعه بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل البرامج الحكومية وتنفيذها التي تعود بالنفع على المجتمع بأكمله، أما مستوى كفاءة الإدارة الضريبية، فكثيراً ما تكون هي الفيصل في إمكانية تطبيق ضريبة

ما وتحقيق أهداف السياسة الضريبية أو عدم تحقيقها. لذلك فإنه يجب أن يراعى عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة مرتفعة. فقد يغنيها ذلك الاختيار للنظام الضريبي الملائم تكلفة ومشقة التغيير الشامل للنظام الضريبي عندما يتبين استحالة تطبيقه لبعده عن مستوى التطبيق وإخلاله بالتوازن المفترض بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين.

وهنا يأتي دور الإدارة الضريبية في قيامها بدورها على اتخاذ أنظمة من شأنها تشجيع المكلفين على أداء التزاماتهم الضريبية في الوقت المحدد لها ودون تأخير لما لهذا التأخير من مشاكل مالية وإدارية. ومن هنا تأتي أهمية موضوع البحث في أنه يبحث في موضوع ذي أهمية كبيرة، خاصة في العراق، حيث تعاني

(\*) الجامعة الإسلامية، النجف، كلية القانون.

(١) طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩، ص ٧ وما يليها.

الإدارة المالية التي تعد جزءاً من الإدارة الحكومية (الإدارة العامة) تحتوي على الوظائف الإدارية الرئيسية نفسها المتمثلة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة<sup>(٢)</sup>، حيث تمثل الجهة المسؤولة عن تحديد الأوعية الضريبية المفروضة وتحصيل الضرائب وجبايتها، ويقع على عاتقها تطبيق القوانين عن المشرع الضريبي، وكذلك تقديم التفسيرات لتسهيل تطبيقها عملياً، وتتأثر هذه الإدارة بظروف بيئته التي يعمل فيها<sup>(٣)</sup>.

ومن أهم اتجاهات الإدارات الضريبية ومخططاتها في العالم اليوم، هو الاتجاه نحو العصرية، وهي بمفهومها العام تعني عملية التجديد والتغيير التي تحدث على مستوى الإدارة من أجل القيام باصلاحات وتعديلات على النمط والوضع السائدين الذين كانا يتميزان بالتقليد لمواكبة التغييرات الحديثة وما يتصل بالعالم الخارجي<sup>(٤)</sup>. ويأتي ذلك ضمن أهداف السلطة العامة في توسيع الإيرادات الضريبية من خلال تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة وتعزيز الضمانات المقدمة لهم والحفاظ على حقوقهم في حالة النزاع بما يضمن تحقيق الشفافية في التسيير.

وتعتبر عصرية الإدارة من ضمن ادوارها الحديثة اليوم في تشجيع المكلفين على الاداء الضريبي، حيث يرى البعض أنها (اي العصرية) تشمل تبسيط النظام الضريبي القائم من خلال تقليل اسعار الضريبة وجعلها أكثر واقعية وتوسيع الأوعية الضريبية بشكل يجعلها أكثر اتساقاً مع الأداء الداخلي المطلوب والتطورات

بعض الإدارات من الفساد الامر الذي يجعل من المكلفين يتغاضون عن اداء الضريبة او التهرب منها، بالإضافة الى الاهمية العلمية في اغناء مكتبتنا بموضوع هام وشيق وقلما بحثت فيه الاقلام، وننطلق في دراستنا من سؤال رئيسي هو: الى أي مدى استطاعت الادارة الضريبية ان تتبع اساليب تشجع المكلفين على اداء الضريبة وعدم التهرب منها؟ وهل هذه الاساليب تشجيعية فقط ام هناك اساليب قمعية تحارب الفساد والتهرب الضريبي؟ ونجيب عن الإشكالية بمطلبين:

المطلب الأول: العلاقة ما بين الإدارة الضريبية والمكلف.

المطلب الثاني: أساليب الإدارة الضريبية في تشجيع المكلفين على أداء الضريبة في وقتها.

### المطلب الأول

#### العلاقة ما بين الإدارة الضريبية والمكلف

لكي نتعرف على وسائل الإدارة الضريبية في تشجيعها للمكلفين بالأداء في الوقت المحدد يجب علينا بداية ان نبين العلاقة بينهما، ويتوجب علينا بداية التطرق للإدارة الضريبية وكيفية تبليغ المكلف، ثم نبين موقفها من اقرار المكلف وكذلك دورها في التشجيع في حال كان المكلف غير مقيم.

### الفرع الأول: الإدارة الضريبية

#### وجبايتها للضريبة

الإدارة الضريبية هي مزيج من العناصر الإدارية والقانونية والمالية، وهي فرع من فروع

- (٢) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠١٧، ص ٩٣.
- (٣) بتول عبادي مطر، ورائد خضر عبد العزوي، "الاصلاح الضريبي ودوره في زيادة الإيرادات الضريبية في العراق رية مستقبلية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، العدد ١، جامعة بابل، بغداد، ٢٠١٩، ص ٤.
- (٤) عبان عبد القادر، تحديات الإدارة الإلكترونية، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠١٦، ص ٦.

المحددة لذلك وهي (٢١) يوماً، والتي يبدأ حسابها من تاريخ تبلغ المكلف بمقدار الضريبة<sup>(٨)</sup>.

### الفرع الثاني: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار والمكلف غير المستقر

يرتب القانون الضريبي في عدد من بنوده العلاقة ما بين المصالح المتعددة والمتمثلة في الممول المكلف من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى، فيوجب على المكلف تقديم اقرار ضريبي (كشف)، وهو ما يفيد الدولة كيلا يكون هناك غش، وكذلك مصلحة المكلف كي لا يكون هناك ظلم، بالتالي ما يشجع المكلف هو ان الادارة الضريبية تمتاز بالكشف الصحيح استنادا الى الاقرار من قبل المكلف والاجراءات السليمة ما يمنع الظلم ويشجع المكلف على الاداء، كما تكون عن طريق تسيير أمور المكلف غير المقيم، وسنبين ذلك خلال الفقرتين التاليتين:

#### أولاً: موقف الإدارة الضريبية من الإقرار

إنَّ المشرِّع وضع مدة زمنيَّة من أجل قبول إقرارات المُكَلَّف الضريبي، كما أنَّ المدقق الضريبي يباشر عمله على الإقرارات وفق أُسس ومعايير فنَّية معيَّنة. ثمَّ إنَّ هذه الإقرارات قد تُقبَل أو لا، ويترتَّب على القبول من عدمه نتائج معيَّنة. وعلى كلِّ الأحوال، فإنَّ موقف الإدارة

الخارجية المتسارعة والهدف العام من تحديث ادارة الضرائب هو اقامة نظام كفوء يستند الى ضرائب يمكن قبولها وتنفيذها عمليا وتحقيق ايرادات كافية ولا ينشأ عنها الا الحد الأدنى من التشوّهات الاقتصادية<sup>(٥)</sup>.

عند الرجوع الى نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل فيما يخص جباية الضريبة، نجدها انها نصوص عامة تنطبق على المكلف سواء كان مقيماً أم غير مقيم<sup>(٦)</sup>. فقد جاء في القانون "على السلطة المالية ان تبلغ المكلف خطياً..."<sup>(٧)</sup> فالمشرع الضريبي يطلب اولاً تبليغ المكلف لغرض دفع الضريبة المترتبة عليه.

ان التبليغات تعد مرحلة مهمة في مجال استيفاء دين الضريبة فلكي يقوم المكلف بتسديد الضريبة، يجب ان يكون على علم بنشوء دين الضريبة في ذمته ومقدار هذا الدين. ويكون ذلك عن طريق تبليغه من قبل السلطة المالية بالمبلغ المطلوب منه تسديده. تبرز التبليغات (الاطارات) في التشريع الضريبي، كونها مرحلة هامة في مجال استيفاء دين الضريبة، فالتبليغ يعدّ مفتاح التحصيل. للكي يتم تحصيل دين الضريبة يجب ان يكون المكلف على علم بمقدار الضريبة المترتبة عليه ليبادر الى تسديدها في الوقت المناسب، ومن جهة اخرى فان حق المكلف بالاعتراض على تقدير الضريبة ينتهي بانقضاء المدة القانونية

(٥) صلاح الدين محمد امين، "اثر اليات حوكمة الشركات على تحديث الادارة الضريبية"، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، العدد ٢٤، بغداد، ٢٠١٠، ص ٣٢.

(٦) يلاحظ ان المشرع العراقي اورد نصاً خاصاً فيما يخص تقدير الضريبة وجبايتها من أصحاب ومستأجري وسائل النقل البحرية والبرية والنهرية عند اشتغالها في العراق أو وصولها مدينة أو ميناء في العراق. فاعتبر المشرع اذا لم يكن لصاحب واسطة النقل وكيل في العراق يعتبر أو سائقها وكيلاً لصاحبها أو مستأجرها. فما عدا هذا النص الخاص نجد بقية النصوص عامة تشمل المكلف المقيم أو غير المقيم.

(٧) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل.

(٨) الفقرة (١) من المادة (٤٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل.

الضريبية يظهر من حيث:

#### ١ - مدة تقديم الإقرار:

مدة تقديم الإقرارات تختلف من بلدٍ إلى آخر ومن قانونٍ إلى آخر، فمثلاً قانون ضريبة الدخل العراقي قد حدّد في المادة (٢٧) ذلك: "على كل شخص مسجّل أو غير مسجّل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الأوّل من حزيران/يونيو من السنة التقديرية إذا لم يُطلب منه تقديمه بإخطار خطّي أو بإحدى طرق النشر". وهذا معناه أن المدة الطبيعية هي الأوّل من حزيران/يونيو، ولكن قد تطلب السلطة المالية تقديم التقرير قبل هذا الميعاد استثناءً، وهذا الاستثناء نصّت عليه الفقرة الأولى من هذه المادة بالقول: "١- للسلطة المالية أن تطلب ممّن.... أن يقدم تقريراً عن دخله خلال واحد وعشرين يوماً من تبليغه بإخطار خطّي أو بإحدى طرق النشر...".

#### ٢ - معايير فحص الإقرارات:

يُعدّ الفحص الضريبي المرحلة الجوهرية في المحاسبة الضريبية. فهو ذو فائدة في التوصل إلى الرقم المعقول لوعاء الضريبة، وذلك عن طريق التحقق من مراعاة المُكلف لأحكام المتطلبات الضريبية عند إعداد الإقرار الضريبي<sup>(٩)</sup>، وهذه الإقرارات تُفحص بأحد طريقتين<sup>(١٠)</sup>:

**الفحص الضريبي الشامل:** وفيه يقوم الفاحص بفحص جميع البيانات الواردة في

الدفاتر والمستندات والترحيلات جميعها، ثمّ الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، للتحقق من أنّ جميع العمليات التي قام بها المُكلف قد ثبتت بصورة صحيحة، وان جميع هذه الدفاتر والسجلات وما ورد فيها من حسابات وبيانات سليمة. وقد صدرت في العراق تعليمات كثيرة ومنشورات تؤكد التزام الفاحصين باعتماد جميع الدفاتر والمستندات طالما أنّها منتظمة وأمانة<sup>(١١)</sup>.

#### الفحص الضريبي بالعيّنة أو بالاختيار:

ومعناه أن يقوم الفاحص الضريبي باختيار فترات محدّدة خلال السنة التي تمّت فيها العمليات ليفحصها على سبيل العيّنة، فإذا تبين له أنّ هذه العيّنة خالية من الخطأ أو الغش، فله حينئذٍ أن يفترض صحّة العمليات الأخرى المقدمة في الإقرارات والتي لم يتمّ فحصها. وهذا ما عمل به المشرّع اللبناني، إذ نصّ في المادة (٤٤) من قانون الإجراءات الضريبية<sup>(١٢)</sup>: "١- يحقّ للإدارة الضريبية القيام بمراجعة وتدقيق تصاريح المُكلف وأعماله على أساس عيّنات من الملفات يجري اختيارها وفقاً لمعايير اختيار تُوضَع لهذه الغاية...".

#### ٣ - نتائج النظر بالإقرارات:

نصّت المادة الثلاثون من قانون ضريبة الدخل العراقي بالقول: "...تنظر السلطة المالية في التقارير المُقدّمة لها، ولها أن تقبلها وتقدر الضريبة بمقتضاها، أو ترفضها وتقدر الضريبة على الدخل الذي تقرّره يتيسّر لها جمعه من

(٩) امين السيد أحمد لطفي، اسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين تقارير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٣٤٤.

(١٠) محمد الرملي أحمد، دراسات في المحاسبة الضريبية، المركز المصري للطباعة، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٣٩٥.

(١١) هيفاء سعيد فتوح الحداد، "ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن"، مجلة تنمية الرافدين، العدد (٨٤)، جامعة الموصل، بغداد، ٢٠٠٦، ص ١٢٦.

(١٢) قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (٤٤) الصادر بالمرسوم رقم (١٧٠٨٠) بتاريخ ١١/١١/٢٠٠٨ وتعديلاته.

ان المشرع العراقي، القى مسؤولية أداء الضريبة عن الشخص غير المقيم على عاتق امينه او وصيه او لجنته او باسم أي مفوض او تاجر بالعمولة او وكيل او حارس قضائي او رئيس شعبة او مدير شركة، وسواء كان أي من هؤلاء قد تسلم الدخل العائد لغير المقيم ام لا<sup>(١٥)</sup>.

ويلاحظ ان المشرع العراقي عندما ذكر هذه الكثرة من الاسماء نيابة عن غير المقيم، هو تفويت الفرصة عليه بالتهرب عن دفع الضريبة المترتبة عليه عن الدخل المتحقق داخل الاقليم العراقي. لان غير المقيم غالباً ما يكون خارج العراق فيصعب ادارياً تحصيل الضريبة منه في حالة امتناعه عن التسديد<sup>(١٦)</sup>.

ومن واجبات المكلف المقيم تجاه السلطة المالية عندما يتسلم ربحاً او دخلاً يعود إلى شخص آخر او يدفع لشخص آخر او لامره او يسجل لحسابه ربحاً او دخلاً وان كان واجب الدفع خارج العراق، هو ان يزودها في خلال (٢١) يوم من تاريخ التسلم او الدفع او التسجيل بتقرير يبين فيه الربح او الدخل واسم وعنوان الشخص الذي يعود اليه الربح والدخل<sup>(١٧)</sup>. كذلك هناك التزام اخر يقع على الشخص المسؤول عن دفع الضريبة نيابة عن شخص آخر، هو ان يستقطع من النقود التي يتسلمها بالنيابة ويكون مقداراً كافياً لدفع تلك الضريبة.

المعلومات....". وعلى هذا، فإن الإدارة الماليّة قد تقبل التقارير التي يقدمها المكلف أو ترفضها، فإن رفضتها فإنها سوف تلجأ إلى جمع المعلومات الجديدة عن دخل المكلف الحقيقي سواء أكان في محل وجوده أم من خلال طلب المعلومات من أي جهة أو شخص تعتقد الإدارة بأنه يفيد في الوصول إلى دخل المكلف الصحيح<sup>(١٣)</sup>.

### ثانياً: تسيير أمور المكلف غير المقيم

القاعدة العامة، ان يقوم المكلف بنفسه بتسديد الضريبة المترتبة عليه وذلك عن دخله الخاضع للضريبة والا كان مسؤولاً عن الاخلال باحكام القانون الضريبي. ولكن استثناءً قد يوكل المشرع الضريبي بالالتزامات الضريبية ومنها دفع الضريبة عن المكلف الى اشخاص آخرين لهم علاقة بالمكلف.

فقد يكون المكلف غير قادر على تطبيق احكام القانون الضريبي ومنها مثلاً الإيفاء بالتزاماته تجاه السلطة المالية كدفع الضريبة المترتبة بذمته كونه مقيماً خارج العراق مما يتعذر عليه دفع الضريبة بنفسه. ان الغاية المبتغاة من قبل المشرع بإنفاذ مسؤولية دفع الضريبة عن المكلف غير المقيم، بغير المقيم، هي منع حالات التهرب الضريبي التي يمكن ان يلجأ اليها بعض المكلفين من خلال الإفلات من تطبيق احكام القانون<sup>(١٤)</sup>.

- (١٣) هيفاء سعيد فتوحى الحداد، "ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن"، مرجع سابق، ص ١٢٥
- (١٤) ابراهيم حميد الزبيدي، تحصيل دين الضريبة، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بغداد، بغداد، ٢٠٠١، ص ٩٤.
- (١٥) الفقرة (١) من المادة (٢١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل. وكذلك المادة (٢٠) جاء فيها (كل من يتولى ادارة او مراقبة اموال او اعمال تعود لشخص اخر... مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عن ينوب عنه...).
- (١٦) علي هادي عطية، "فرض الضريبة على اعمال غير المقيم التجارية"، بحث مقدم الى المؤتمر القطري الاول للهيئة العامة للضرائب، الدوحة، ٢٠٠١، ص ١٥.
- (١٧) المادة الثانية والعشرون من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل.

يقوم الشخص الذي يوزع الدخل باستقطاع مبلغ الضريبة وتوريده الى السلطة المالية<sup>(١٩)</sup>.

وتمتاز هذه الطريقة من طرق جباية الضريبة بسهولة تحصيلها وانخفاض تكاليفها وكذلك سرعة التحصيل كما تعد احدى الوسائل الهامة لمنع التهرب الضريبي لانها تفوت على صاحب الدخل فرصة التهرب. ما حدا بالتشريعات الضريبية في دول عديدة الى اقتباسه وتطبيقه<sup>(٢٠)</sup>. فضلاً عن ان هذه الطريقة تمد الخزينة بالموارد اولاً بأول على مدار السنة، كما ان وقعها النفسي على المكلفين ليس شديداً مقارنةً بقيام المكلف بتسليم الدخل ودفع الضريبة بنفسه<sup>(٢١)</sup>.

#### ثانياً: التسديد المباشر لدين الضريبة

يراد بهذه الطريقة، ان يقوم المكلف بتسديد دين الضريبة الى الادارة الضريبية او ان تقوم الاخيرة بتحصيل دين الضريبة من المدين بها مباشرةً على دفعة واحدة او على دفعات<sup>(٢٢)</sup>. فالمكلف عليه المبادرة بنفسه الى تسديد دين الضريبة. كما يمكن ان يقوم بالتسديد نائب المكلف، كأن يقوم المقيم بتسديد الضريبة الى السلطة المالية والمرتبة على غير المقيم بعد ان تم تقدير دخله ومن ثم بيان مبلغ الضريبة الواجب دفعه من قبله، فيقوم المقيم داخل الاقليم العراقي بتسديده الى الادارة الضريبية نيابةً عن غير المقيم كما بينا سابقاً.

وقد حمى المشرع الضريبي هذا الشخص من أية ملاحقة قانونية عما يدفعه من ضريبة الى السلطة المالية من تلك المبالغ التي يستلمها والتي تعود الى شخص آخر، على ان يقدم الى الاخير حساباً عن مقدار الضريبة المدفوعة ونسبتها والمبلغ الصافي المتبقي له<sup>(١٨)</sup>.

#### المطلب الثاني: أساليب الإدارة الضريبية في تشجيع المكلفين على أداء الضريبة في وقتها

بعد ان بينا العلاقة ما بين الادارة الضريبية والمكلف يتوجب علينا هنا بيان الاساليب والطرق التي تلجأ اليها الادارة الضريبية لتحقيق المصلحة العامة من الجباية السليمة وعدم هدر الحقوق العامة، ومن جهة ثانية تحقيق مصالح المكلف الامر الذي يشجعه على القيام باداء واجباته في وقتها المحدد، وسنبينها في فقرتين فهناك وسائل مباشرة واخرى غير مباشرة:

#### الفرع الاول: أساليب مباشرة

ومنها الحجز عند المنبع والتسديد المباشر:

#### أولاً: الحجز عند المنبع

يراد بهذه الطريقة، ان تكلف الخزانة شخصاً آخر غير المكلف يكون في مركز المدين للمكلف بخضم هذه الضريبة ودفعها للخزانة.

بعبارة اخرى، ان الضريبة تجبى من الدخل الخاضع لها قبل وصوله الى يد صاحبه، حيث

(١٨) المادة الثالثة والعشرون من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل.

(١٩) عبد الكريم صادق بركات، وحامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، منشورات مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٨٦، ص ٤٥٦-٤٥٧.

(٢٠) زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٧٤، ص ٣١٣. وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل احد هذه التشريعات الضريبية الذي اخذ بهذه الطريقة وعلى سبيل المثال الفقرة (١) من المادة (١٩) منه.

(٢١) عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الاهرام، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٥٥٣.

(٢٢) حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٢٥٥.

المكلفين بما قد يقلل من احتمالات التهرب من دفع الضريبة.

**ثانياً: تسديد دين الضريبة عن طريق المقاصة**  
لم يعالج المشرع الضريبي العراقي هذه المسألة ولكن بعض الفقه رأى إمكانية إجراء المقاصة وتطبيقها في القانون الضريبي اذا ما توافرت شروطها، ويرى هذا الفريق انه ليس هناك ما يمنع عدم الاخذ بالمقاصة مادامت شروطها متوافرة<sup>(٢٦)</sup>. وهناك من ذهب، إلى أن السبب في عدم جواز إجراء المقاصة، ان ذلك سوف يعرقل تحصيل دين الضريبة، وحيث ان الاخير يعد ضرورياً لسير دوام المرافق العامة وبالتالي فان اية عرقلة في عملية تحصيل دين الضريبة ينعكس سلباً على سير عمل المرافق العامة<sup>(٢٧)</sup>.

ونعتقد بإمكانية إجراء المقاصة بين ما يستحق للمكلف في ذمة الدولة وبين ما يستحق للاخيرة في ذمة المكلف مادام لا يوجد نص يحول دون ذلك على ان تجتمع في كلا الطرفين (السلطة المالية والمكلف) صفة الدائن والمدين في الوقت نفسه. وخصوصاً ان هذا الامر يجعل المكلف يؤدي واجباته الضريبية في وقتها المحدد وتيسر عليه دفعها.

**ثالثاً: تحقيق العدالة الضريبية وتدعيم الوعي الضريبي**

لا شك في أن تدعيم الوعي الضريبي لدى المكلفين، والتزام الدولة بتنفيذ ضوابط الإنفاق العام، والتوزيع العادل للعبء الضريبي بين

وحتى تبرأ ذمة المكلف عليه ان يسدد كامل الدين الذي بذمته وبالتالي فان أي نقص، يبقى مديناً بالجزء الباقي الذي لم يسدده وتبقى ذمته مشغولة به، كما تبرأ ذمة المكلف اذا قامت السلطة المالية بتحصيل كامل الدين منه جبراً. اما كيفية تسديد دين الضريبة، فان تحصيلها يكون عن طريق النقود ولكن هذا لا يعني ان دين الضريبة يسدد حتماً عن طريق النقود، وانما يمكن ان يسدد بوسائل الدفع التي تمثل جزءاً من التيارات النقدية، فالشيكات والحوالات البريدية وفقاً لتفاصيل كل نظام ضريبي<sup>(٢٣)</sup>.

#### الفرع الثاني: أساليب غير مباشرة

وتظهر في تسديد دين الضريبة على دفعات او إجراء المقاصة او عند طريق نشر الوعي الضريبي والعدالة الضريبية:

#### أولاً: تسديد دين الضريبة على أقساط

الاصل، ان يتم تسديد دين الضريبة من قبل المكلف على دفعة واحدة، ولكن قد لا يستطيع المدين تسديده دفعة واحدة بسبب تراكمه لسنوات عدة، او لعدم إمكانية السلطة المالية من معرفة حقيقة دخل المكلف، او قصور الجهاز الضريبي من المطالبة بما له على المكلف من ضرائب<sup>(٢٤)</sup>.

لذلك تحرص اغلب التشريعات<sup>(٢٥)</sup> على تخفيف عبء جباية الضريبة عن كاهل المكلفين، من خلال السماح لهم بالتسديد على شكل اقساط، ما يخفف من حدة الضغط المالي على

(٢٣) عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الايراد، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٦، ص ٢٤٩.

(٢٤) ابراهيم حميد الزبيدي، تحصيل دين الضريبة، مرجع سابق، ص ١١٠.

(٢٥) المادة (٤٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (٨٢) المعدل.

(٢٦) عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الايراد، مرجع سابق، ص ٢٥٤.

(٢٧) حسين خلاف، الاحكام العامة في قانون الضريبة، مرجع سابق، ص ٢٥٨.

الزراعي<sup>(٣٠)</sup>.

وما يلاحظ في هذا الصدد، أن التشريعات الضريبية قد تباينت في تحديد مواعيد السداد، فهذا المشرع الضريبي العراقي قد نصّ في ظلّ قانون ضريبة الدخل النافذ: (على السلطة المالية أن تبلغ المُكَلَّف خطأً بدفع الضريبة، معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها، ويعتبر توقيع المُكَلَّف على مذكرة التقدير تبليغاً له بالدفع)<sup>(٣١)</sup>.

أما في حالة عدم دفع الضريبة خلال (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ وفق المادة المشار إليها أعلاه فيضاف إليها (٥٪) من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع المُكَلَّف خلال (٢١) يوماً بعد انقضاء المدة الأولى<sup>(٣٢)</sup>.

أما في ظلّ ضريبة العقار فإن المشرع قد انتهج منهجاً مخالفاً في تحديد موعد سداد دين الضريبة فقد جاء في القانون: "تجبي الضريبة على دفعتين متساويتين، تستحق الدفعة الأولى في اليوم الأوّل من يناير/كانون الثاني من السنة المالية وتستحق الدفعة الثانية في اليوم الأوّل من يوليو/تموز من السنة المالية..."<sup>(٣٣)</sup>. وفي حالة عدم دفع الضريبة الأساسية خلال السنة المالية يضاف إليها (١٠٪) من مقدارها عن كلّ سنة أو جزء منها يزيد على نصف السنة<sup>(٣٤)</sup>.

بيد أن ما يستوجب التوقف عنده في هذا الصدد، هو حالة امتناع المُكَلَّف عن أداء ضريبة

المكلفين، يُعدُّ من أهم الضمانات، ليس لتحصيل الضرائب فقط، وإنّما أيضاً لتمكين الدولة من تحقيق أهداف سياستها المالية<sup>(٢٨)</sup>.

فموعد الأداء الضريبي هو الوقت المحدد الذي يجب أن يلتزم به المدين في تسديد ما بذمته؛ ففي إطار علاقات القانون الخاص، فهو الموعد الذي يتم تحديده من قبل أطراف الالتزام، أما عن مواعيد السداد في دين الضريبة، فإن قانون كلّ ضريبة هو الذي يقوم بتحديد الميعاد الذي يجب الوفاء فيه من قبل المكلفين، ويجب أن يراعى في تحديد الميعاد، التوفيق بين كلّ من مصلحة الخزنة العامة، وذلك عن طريق توريد مبلغ الضريبة كاملاً إلى الخزنة العامة بالصورة التي تنسجم وحاجة الدولة إلى الإيرادات، وفي الجهة المقابلة ما تقتضيه مصلحة المكلفين ودواعي العدالة الضريبية وذلك في انتقاء أكثر الأوقات ملاءمة للمكلفين في تسديدهم لما في ذمتهم من دين مع تقسيطها قدر الإمكان<sup>(٢٩)</sup>.

وفي سبيل انتقاء أكثر الأوقات ملاءمة للمكلف في تسديده لما بذمته من دين، فيراعى فيه وقت حصوله على الإيراد، فلا يمكن أن يطالب المُكَلَّف بتسديد ضريبة عن النشاط الذي قام بممارسته والمتعلق بإنتاج سلعة معينة قبل إتمام إنتاج تلك السلعة بشكل كامل ثمّ تسويقها أو تصريفها، كما لا يمكن مطالبة المزارع بسداد الضريبة عن الأرباح قبل جني محصوله

(٢٨) عبد الله الصعيدي، مبادئ علم المالية العامة، مطابع البياض التجارية، دبي، ٢٠٠٠، ص ٢١٧.

(٢٩) حسين كامل وداعه، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة في التشريع العراقي واللبناني، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٧، ص ١٣٩.

(٣٠) محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١٠، ص ٢٢٠.

(٣١) المادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل النافذ).

(٣٢) المادة (٤٥) من القانون نفسه.

(٣٣) المادة (٢١) من قانون ضريبة العقار العراقي المرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

(٣٤) المادة (٢٢) فقرة (١ - أ) من القانون نفسه.



الأمر مردود في نهاية المطاف للقضاء على الأقل بمدلوله الموضوعي والذي يتمثل (بلجان الاستئناف والهيئة التمييزية الخاصة بالضرائب وديوان ضريبة العقار) ليقول كلمته الفصل في حال حدوث نزاع حول الموضوع<sup>(٣٧)</sup>.

ونرى أن تحقيق العدالة الضريبية تعد من أهم الضمانات لتحصيل الضريبة، وذلك مرده إلى أن إشعار المكلفين بعدالة توزيع الأعباء الضريبية وفقاً للمقدرة التكلفة لكل منهم، سيكون دافعاً إلى مد جسور التعاون مع الإدارة الضريبية، كما أن رسم صورة إيجابية للإدارة الضريبية في أذهان المكلفين، سوف يعزز الشعور بالانتماء الوطني وتحمل المكلفين على تأدية الضرائب المتوجبة عليهم وتحول دون التهرب الضريبي.

#### الخاتمة

في الختام بحثنا في تشجيع الادارة الضريبية عبر بيان العلاقة بينها وبين المكلف من حيث بيان مفهوم الادارة الضريبية وكيفية قيامها بتبليغ المكلف وإخطاره، ثم بيان موقف الادارة من اقرار المكلف ثم كيفية التعامل مع المكلف غير المقيم، واخيرا بينا الاساليب التي تتبعها الادارة لتشجيع المكلف على الاداء في الوقت المحدد وعدم هدر المال العام وتوصلنا لبعض النتائج والمقترحات:

#### النتائج

تعتمد الادارة الضريبية في كشفها الضريبي على اقرار المكلف ومنحه مدة معينة ليؤدي ذلك

الدخل أو ضريبة العقار ضمن المدة المحددة والمشار إليها، ويلاحظ أن المشرع وتماشياً منه مع قاعدة العدالة الضريبية، قد منح السلطة المالية سلطة تقديرية في الإعفاء من مضاعفة الضريبة في حالة عدم دفعها خلال المدة المحددة، إذ جاء في قانون ضريبة الدخل النافذ: " ... وللوزير أو من يخوله أن يعفي المُكَلَّف من المبلغ الإضافي كله أو قسم منه إذا اقتنع بأن المُكَلَّف تأخر عن الدفع لغيابه عن العراق أو لمرض أقعده عن العمل أو لسبب قهري آخر" <sup>(٣٥)</sup>.

وكذلك الحال في ظلّ ضريبة العقار، إذ جاء في القانون: " للوزير أو من يخوله أن يعفي المُكَلَّف من الإضافة كلاً أو جزءاً وردها إن كانت مدفوعة إذا اقتنع أن المُكَلَّف قد تأخر عن الدفع لعذر مشروع" <sup>(٣٦)</sup>.

فالسبب القهري والعذر المشروع الواردان أعلاه، فيهما من المطاطية والمرونة ما يسمح للسلطة المالية مستعينة بمبادئ العدالة، لتقتنع أو لا تقتنع بالسبب المقدم من المكلف، فالعدالة الضريبية مثلاً تقتضي من السلطة المالية أن تقوم بإعفاء المُكَلَّف من المبلغ الإضافي للضريبة إذا ما كان عدم الدفع خلال المدة القانونية المقررة، بسبب اعتقاله لدى قوات الاحتلال الأمريكية أو اختطافه من قبل جماعة إرهابية أو المرض أو السفر للعلاج وغيره من الأسباب، شريطة إثبات المُكَلَّف بالأدلة والبراهين التي تؤيد ادّعاءه، ولا يمنع من ذلك أن تكون السلطة المالية لا القضاء هو من يستنبط هذه المبادئ، فالمهم الاستعانة بمبادئ العدالة، كون

(٣٥) المادة (٤٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل النافذ).

(٣٦) المادة (٢٢) فقرة (١ - ب) من قانون ضريبة العقار العراقي المرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩.

(٣٧) أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ٢٠١٢، ص ٢٥١-٢٥٢.

إشعار المكلفين بعدالة توزيع الأعباء الضريبية وفقاً للمقدرة التكلفة لكل منهم، سيكون دافعاً إلى مد جسور التعاون مع الإدارة الضريبية.

#### المقترحات

ندعو الى رسم صورة إيجابية للإدارة الضريبية في أذهان المكلفين، الامر الذي يعزز الشعور بالانتماء الوطني وتحمل المكلفين على تأدية الضرائب المتوجبة عليهم وتحول دون التهرب الضريبي.

نرى اجازة المقاصة بين ما في ذمة الادارة الضريبية للمكلف من مبالغ سبق وان دفعها زيادةً، وما يستحق عليه من ضرائب، من دون ان يتعدى ذلك الى اجراء مقاصة بين ما يستحق للمكلف من ديون اخرى غير ناشئة عن الضرائب وبين المستحق عليه كضرائب، لان في ذلك عرقلة في تحصيل دين الضريبة في الموعد المحدد، ما قد يؤدي الى عرقلة سير دوام المرافق العامة. وكوننا وجدنا نقصا تشريعيا في هذا المجال فإننا نعتقد ضرورة تدخل المشرع العراقي لاجازة هذا الموقف بما يحفظ للمكلف حقه ويسهل ويسرع اجراءات جباية دين الضريبة.

وتحتفظ هي بحقها في فحص هذا الاقرار بشكل كامل وقبوله او رفضه، كما تشجع الإدارة الضريبية المكلف غير المقيم على الاداء وذلك بتسهيلها هذا الاداء عبر احد الاشخاص الممثلين له كالنائب والوصي والاهل وغيرهم وذلك لاداء المكلف ضريبه في وقتها المحدد ومنعا من الافلات او التهرب الضريبي.

تشجيعا للإدارة الضريبية على اداء المكلفين لواجباتهم الضريبية في الوقت المحدد أثبتت اساليب عديدة بشكل مباشر ومنها اسلوب الحجز عند المنبع، وذلك كي لا يشعر المكلف بثقل الضريبة من جهة، ومنعا للتهرب منها او اقرارها بشكل غير صحيح من جهة ثانية، كما شجعت المكلفين على الاداء الفوري والمباشر لذات الاسباب.

كذلك من الاسباب التشجيعية غير المباشرة دفع المكلف الضريبة على دفعات وبتسهيلات متنوعة، لتخفيف العبء الضريبي وتسديده في الوقت المحدد، كذلك اجراء المقاصة بين دين الضريبة ودين المكلف في ذمة الدولة، ووجدنا ان المشرع العراقي لم يأخذ بها، كذلك من الاسباب تحقيق العدالة الضريبة لوقت التسديد ونشر الوعي الضريبي، ووجدنا أن تحقيق العدالة الضريبية من اهم تلك الوسائل ذلك أن