

الفحص الضريبي

بان صلاح عبد القادر⁽¹⁾

(1) استاذة المالية العامة والتشريع المالي، الفرع العام كلية القانون،
جامعة بغداد، العراق.

البريد الإلكتروني: dr_ban_alsalhe@yahoo.com

صبا فاروق خضر الدليمي⁽²⁾

(2) استاذة المالية العامة والتشريع المالي، كلية العلوم السياسية،
جامعة النهرين، العراق.

الملخص:

لكي يكون العمل الضريبي ناجحا ويحقق أهدافه لابد من وجود وسائل وأدوات وأساليب تساعد في ذلك، ويعتد الفحص الضريبي أحد هذه الوسائل ذات الأهمية الكبيرة في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، عن طريق التحقق من الدخول الخاضعة للضريبة وضمان حصرها وضبط عمليتي التحاسب الضريبي والجبائية، ومنع حالات التهرب الضريبي أو الحد منها وصولا إلى تحقيق الإيرادات التي تشكل جزءا كبيرا من الموازنة العامة للدولة.

الكلمات المفتاحية:

الفحص الضريبي، العدالة الضريبية، ضريبة الدخل، الجبائية، التهرب الضريبي.

تاريخ إرسال المقال: 2017/06/03، تاريخ قبول المقال: 2019/06/12، تاريخ نشر المقال: 2019/07/31

لتهميش المقال: بان صلاح عبد القادر، صبا فاروق خضر الدليمي، " الفحص الضريبي"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 01، 2019، ص ص. 95-109.

<https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/72>

المقال متوفر على الرابط التالي:

المؤلف المراسل: بان الصالحي، dr_ban_alsalhe@yahoo.com

The taxable checking

Summary:

In order to be tax work active and successful there is a need for a set of procedures and mechanisms Perhaps the most prominent of the tax examination and tax examination contributes to the large amount of tax justice when by checking the outcomes of taxable.

And adjust the processes of settling accounts and tax collection and prevent cases of tax evasion or reduce them in order to achieve revenue, which constitute a large part of the General budget.

Keywords:

Taxable checking, tax justice, income tax, tax collection, tax evasion.

Vérification fiscale

Résumé :

Pour que le travail fiscal soit actif et fructueux, il est nécessaire de mettre en place un ensemble de procédures et de mécanismes. Peut-être le plus important des contrôles fiscaux contribue-t-il à la grande quantité de justice fiscale qui consiste à vérifier les résultats des sociétés imposables.

Et ajustez les processus de règlement des comptes et de recouvrement des impôts et prévenez les cas d'évasion fiscale ou réduisez-les afin de générer des recettes, qui constituent une part importante du budget général.

Mots clés :

Vérification imposable, justice fiscale, impôt sur le revenu, perception de l'impôt, évasion fiscale.

مقدمة

تعدّ الضريبة من الموارد المالية المهمة التي يمكن عن طريقها توفير الأموال اللازمة لتمويل الموازنات العامة للدول، وهي من أهم أدوات تدخل الدولة غير المباشرة للتأثير في حركة الاقتصاد وفي إعادة توزيع الدخل القومي، كما أنّها أداة مهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أيضا. ولكي يكون العمل الضريبي ناجحا ويحقق أهدافه لابد من وجود وسائل وأدوات وأساليب تساعد في ذلك، إذ يعدّ الفحص الضريبي أحد هذه الوسائل ذات الأهمية الكبيرة في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، عن طريق التحقق من الدخول الخاضعة للضريبة وضمان حصرها وضبط عمليتي التحاسب الضريبي والجباية ومنع حالات التهرب الضريبي أو الحد منها، وصولا إلى تحقيق الإيرادات التي تشكّل جزءا كبيرا من الموازنة العامة للدولة.

ونحاول بيان وإبراز مرحلة مهمة من مراحل تحديد دخل المكلفين، والضريبة التي يجب أن تستوفى منهم بكل دقة وعدالة وبشكل يصف المبالغ الفعلية والصحيحة .

أهمية البحث : تبرز أهمية موضوع الفحص الضريبي في جوانب شتى، من حيث كونها عملية مهمة يتم من خلالها فحص القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين، سواء أكانوا طبيعيين أم معنويين فحصا إنتقاديا وبتنمّن للوصول إلى أدق التفاصيل الخاصة بتلك القوائم، هل هي معبرة بعدالة وصدق عن نتيجة النشاط أم أنّها لا تعبر عنه؟

فإذا ما كانت تلك القوائم معبرة فإنّها تقدر وفق القانون الضريبي في احتساب مقدار الضريبة، وأما إذا كانت غير معبرة عن نتيجة النشاط فإنّها تقدر تقديرا إداريا، لذا فإنّ الفحص الضريبي مهم جدا وضروري يبيّن لنا حقيقة النشاط الحقيقي للمكلف، وبالتالي تعود بالنفع العام على خزينة الدولة .

إشكالية البحث : في الموضوع الفحص الضريبي وهي صعوبة الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة في ظل غياب الوعي الضريبي الذي يدفع المكلف إلى محاولة التهرب، ناهيك عن انتشار الفساد المالي والإداري الذي يدفع موظف الإدارة الضريبية إلى المساومة على حساب المال العام.

فرضية البحث: اعتبار الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص، بقصد التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي وأنّ كل ما نص التشريع على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات والعمليات المختلفة قد تم بيانها بالشكل الصحيح التي يجب أن يخضع لها، وأنّه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة أغفلها المكلف إما عمداً أو بحسن نية، وكذلك أنّ كل ما نص عليه التشريع على اعتباره من التكاليف واجبة الخصم من أنواع التكاليف والمصروفات المختلفة، قد تم خصمه بالفعل دون غيره من أنواع التكاليف والمصروفات الأخرى.

منهج البحث: تم اللجوء إلى المنهج التحليلي و الوصفي و الاستقرائي للنصوص القانونية .
هيكلية البحث :وعلى ذلك؛ فإنّ البحث في موضوع الفحص الضريبي، يمكن أن يتم على وفق خطة علمية، تتناول الموضوع من جميع جوانبه وتبرز كافة تفاصيله، وهو ما يستدعي تقسيم البحث إلى مبحثين،

نخصص الأول منهما للبحث في ماهية الفحص الضريبي، أما ثانيهما فنبيين فيه طبيعة قرار الفحص الضريبي وأثاره، وقد اختتمنا البحث بخاتمة تضمنت أبرز الاستنتاجات وأهم التوصيات التي خرجنا بها من البحث.

المبحث الأول: ماهية الفحص الضريبي

يعدّ الفحص الضريبي أحد أدوات الإدارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتأتية من فرض الضرائب المباشرة، والتي من أهمها ضريبة الدخل لما له من أهمية في أغلب دول العالم، وهي المجال الأوسع لتطبيق إجراءات الفحص الضريبي. لذا سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مطلبين الأول خاص بتعريف الفحص الضريبي والثاني يتعلق بالفحص الضريبي .

المطلب الأول: تعريف الفحص الضريبي

يمكننا التعرف على مفهوم الفحص الضريبي من زاويتين الأولى لغة وهذا هو محور المطلب الأول، والثانية اصطلاحاً وهذا هو محور المطلب الثاني .

الفرع الأول: الفحص لغة

الفحص في اللغة هو البحث عن شيء أي أنّ هناك أمر محدد يبحث عنه، أي هو البحث عن الشيء أو التقصي عن حقيقة معينة¹.
كما يعني الفحص شدة الطلب خلال كل شيء فحص عنه فحصاً أي بحث، وكذلك تفحص وأفحص وتقول فحصت عن فلان، وفحصت عن أمره لأعلم كيف حاله².
ويعرف أيضاً بأنه تخليص الشيء مما فيه من عيب والفحص يعني البحث والكشف وهو النظر والاستدلال³.

(1) محمد ابن بكر عبد القادر الرازي: مختار الصحاح، دار الرسالة ، الكويت، 1983، ص773.

(2) ابن منظور: لسان العرب، دار صابر للنشر، القاهرة، 2002، ص225.

(3) الفيروز آبادي، مجد الدين محمد بن يعقوب ، القاموس المحيط، الطبعة الثانية، دار الفكر، بيروت، 1978 ، ص310، 311.

(4) جار الله أبو القاسم محمود بن عمر الزمخشري: أساس البلاغة، دار الفكر للطباعة والنشر، بيروت، ط1، 2006، ص465.

(5) د. جبار محمد علي: التشريعات الضريبية في العراق، بغداد، 2008، ص374.

(6) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، بدون سنة طبع، ص244.

(7) أمين السيد احمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح منظمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص34.

وقد ورد في أساس البلاغة : المطر يفحص الحصى إذا قلبه ونحى بعضه من بعض ، وفي المجاز عليك بالفحص عن سر هذا الحديث ، وفلان بحث عن الأسرار فحاص عنها ، واعلموا أنّ عند الله مسألة فاحصة ¹.

الفرع الثاني: الفحص الضريبي اصطلاحاً

يعرف الفحص الضريبي بأنه " فحص القوائم المالية للمكلفين (معنويين أو طبيعيين) التي سبق أن تمت صياغتها ونشرها ودراستها دراسة إنتقادية وبتمعن، على ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للمكلف في لحظة زمنية معينة، وإلى نتائج الأعمال الحقيقية خلال تلك الفترة المالية والتأكد من أنّ كل ذلك قد تم طبقاً لقوانين الضرائب "

ويعني الفحص أيضاً " تلك العملية التي تنطوي على قيام السلطة المالية بفحص القوائم المالية للمكلفين، التي سبق أن تم تنظيمها في ضوء المعلومات والبيانات المتوفرة، بقصد الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للمكلف في لحظة زمنية معينة.

ويقصد بالفحص الضريبي أيضاً " عملية التحقق من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذاً لأحكام القوانين واللوائح لضريبية، سواء كان يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاءات منها" . ويراد به أيضاً " فحص لسجلات ومستندات المكلف لغرض تقويم مدى صدقها في التعبير عن نتائج نشاطه، وتحديد أوجه الضعف والقصور فيها ومحاولة الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تساعد على إكمال تلك الجوانب، من خلال استعانة الفاحص بمصادر ونظم معلومات أخرى)² .

ونلاحظ أنّ عملية الفحص الضريبي هي عملية لاحقة لتقديم الإقرارات الضريبية السنوية من المكلفين، ونلاحظ أنّ عملية الفحص الضريبي لها أهمية حاسمة للسلطة المالية، بحيث أنّ أي إخفاق في أدائها ينعكس على السلطة المالية وخاصة على حقوق الخزنة العامة .

و بالتالي يمكننا تعريف الفحص الضريبي بأنه :

عملية لاحقة لتقديم الإقرارات الضريبية وتقديم الدفاتر والسجلات الخاصة بالمكلفين، وهي لاحقة أيضاً لتقدير المخمن الغرض منها تدقيق وفحص تقدير المخمن بعد تمسك المكلف بحساباته، والتأكد مما جاء فيها من معلومات وبيانات بهدف الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للمكلف.

(²) صباح حسين علي الحديثي: أهمية الفحص الضريبي لتقويم الحسابات المدققة من قبل مراقبي الحسابات، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث في المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 1998، ص 27 .

المطلب الثاني: المركز القانوني للفاحص الضريبي

لكي يقوم الفاحص الضريبي بعمله على أكمل وجه يجب أن يتمتع بعدد من الصفات والمؤهلات التي تخوله القيام بعمله , إضافة إلى تمتعه بحقوق وبالمقابل عليه الالتزام بواجبات وظيفته استنادا إلى قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991 .
لذا سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، الأول خاص بمؤهلات الفاحص والثاني يتعلق بحقوقه والأخير يتعلق بواجباته.

الفرع الأول: مؤهلات الفاحص الضريبي

حتى يستطيع الفاحص الضريبي القيام بواجباته الوظيفية بشكل دقيق فإنّ الحد الأدنى لمؤهلاته العلمية هي الشهادة الجامعية الأولية في الاختصاص¹، مع إمكانية تفرغه في الدورات الفنية المركزة مثل (دورة إعداد المخبين، دورة تدقيق حسابات المكلفين وغيرها)².
إضافة إلى ما تقدم؛ فإنّ هناك بعض الشروط التي من المفروض أن يكون الفاحص الضريبي متمتعاً بها مثل :

- 1- المعرفة النظرية : تعدّ المقوم الأساس الذي يعتمد عليه الفاحص الضريبي، إذ أنّها تهيم القاعدة العلمية للتعرف على دخل المكلف والاطلاع على القوائم المالية، من خلال الإلمام بالأمور المحاسبية والتدقيقية والقوانين والتعليمات الضريبية والأنظمة³.
- 2- الممارسة العملية : هي المعرفة والمهارة التي يمكن الوصول والحصول عليها بالممارسة أو المعاينة أو الأحداث التي تتركس هذه المعرفة أو المهارة، وتأتي أهمية الخبرة العملية بوصفها مكملًا للمؤهل العلمي الذي يملكه الفاحص الضريبي، ومن دونها لا يمكن أن نتصور طبيعة الأداء الذي يمكن أن يقوم به الفاحص الضريبي⁴.

(1) أي حاصل على بكالوريوس إدارة واقتصاد / قسم محاسبة، مقابلة جرت مع الفاحص الضريبي هدى صبيح قسم التدقيق والفحص الضريبي / الهيئة العامة للضرائب / 2014/11/15. أي نلاحظ عدم وجود قانون أو نظام يحدد مؤهلات الفاحص الضريبي أو صلاحياته.

(2) جبار محمد علي الكعبي: الفحص والتدقيق الضريبي، مجموعة محاضرات أُلقيت على دورة إعداد المخبين الثالثة عشر، 1990، غير مطبوعة.

(3) حسن سالم محسن الزبيدي: دور التدقيق الضريبي بأسلوب العينات، مصدر سابق، ص 39

(4) صلاح صاحب شاكر البغدادي وضياء شمخي، التقدير الضريبي الذاتي بين حسن الاختيار وسوء التطبيق، بحث منشور في مجلة دراسات المحاسبية والمالية، ع 1، المجلد 1، الفصل الأول، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، 2006، ص 26.

3- الحياد والاستقلال : وتعطي هذه الصفة المكانة المطلوبة والمرموقة للفاحص الضريبي، فعلى الرغم من كونه موظف عام يحكمه القانون، لكن عليه الالتزام بواجباته ومهمته حتى ولو كانت تلك المهمة لمصلحة المكلف، كما عليه أن يفترض حسن نية المكلف وليس سوئها¹.

الفرع الثاني: حقوق الفاحص الضريبي

للفاحص الضريبي مجموعة من الحقوق أهمها :

أولاً: حق الاطلاع

لاشك بأن هذا الحق يعتبر الركن الأساسي في عمل الفاحص الضريبي، وأن هذا الحق قد منح للفاحص الضريبي استناداً إلى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985 المعدل ، فقد نص قانون ضريبة الدخل العراقي على حق الإدارة الضريبية في أن : (تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين)² . أما نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985 المعدل، جاء فيه " للسلطة المالية بأمر تحريري إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للإطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ماله علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته، وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية، وإجابته عن جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهنة"³ .

و للفاحص طلب التوضيح عن النقص الذي يلاحظه في المعلومات التي اطلع عليها، أو عن الغموض الذي يلاحظه في بعض أجزاء هذه المعلومات، إلى أن يحقق الهدف المتوخى من عملية الفحص⁽⁴⁾.

ثانياً: الحصول على أدلة وقرائن

يمكن للفاحص الضريبي أن يطلب المزيد من الأدلة والقرائن التي يحتاجها عند قيامه بمهامه الوظيفية، ويقوم بالتمعن بهذه الأدلة والقرائن لغرض تقرير حاله أو واقعه معينة تستدعي ذلك، وهو بذلك يؤدي عمله بكل

(1) حسن سالم محسن الزبيدي: مصدر سابق، ص 39.

(2) الفقرة 2 من المادة 28 من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.

(3) م 6 من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985.

(4) د. طاهر الجنابي: مصدر سابق، ص 244.

أمانة وحياد، إذ قد يكون هذا الدليل يعزز حالة أو واقعة تكون لمصلحة المكلف، كما أنه يقوم بطلب الإيضاحات والاستفسارات التي يرى ضرورة لطرحها على المكلف أو من يمثله¹.

الفرع الثالث: واجبات الفاحص الضريبي

هناك واجبات تقع على عاتق الفاحص الضريبي، وهذه الواجبات يجب أن يلتزم بها الفاحص الضريبي لأنها في الأصل واجبات قانونية منصوص عليها في قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991، أيضا يلتزم بها بوصفه موظفا عموميا، إضافة إلى واجبات أخرى نابعة من صميم عمله .

أولا : واجبات الفاحص النابعة من قانون موظفي الدولة والقطاع العام

1. أداء أعمال وظيفته بنفسه بأمانة وشعور بالمسؤولية .
2. التقيد بمواعيد العمل وعدم التغيب عنه إلا بإذن، وتخصيص جميع وقت الدوام الرسمي للعمل .
3. احترام رؤسائه والتزام الأدب واللياقة في مخاطبتهم وإطاعة أوامره المتعلقة بأداء واجباته في حدود ما تقضي به القوانين والأنظمة والتعليمات، فإذا كان في هذه الأوامر مخالفة فعلى الموظف أن يبين لرئيسه كتابة وجه تلك المخالفة، ولا يلتزم بتنفيذ تلك الأوامر إلا إذا أكدها رئيسه كتابة، وعندئذ يكون الرئيس هو المسؤول عنها .
4. معاملة الرؤوسين بالحسنى وبما يحفظ كرامتهم .
5. احترام المواطنين وتسهيل انجاز معاملاتهم .
6. المحافظة على أموال الدولة التي في حوزته أو تحت تصرفه واستعمالها بصورة رشيدة .
7. كتمان المعلومات والوثائق التي يطلع عليها بحكم وظيفته أو أثناءها، إذا كانت سرية بطبيعتها أو يخشى من إفشائها إلحاق الضرر بالدولة أو الأشخاص أو صدرت إليه أوامر من رؤسائه بكتمتها، ويبقى هذا الواجب قائما حتى بعد انتهاء خدمته، ولا يجوز له أن يحتفظ بوثائق رسمية سرية بعد إحالته على التقاعد أو انتهاء خدمته بأي وجه كان .
8. المحافظة على كرامة الوظيفة العامة والابتعاد عن كل ما من شأنه المساس بالاحترام اللازم لها سواء، كان ذلك أثناء أدائه وظيفته أم خارج أوقات الدوام الرسمي .
9. الامتناع عن استغلال الوظيفة لتحقيق منفعة أو ربح شخصي له أو لغيره .

(¹) فراس علي نياز: إجراءات الفحص الضريبي وأثرها في احتساب الدخل الخاضع للضريبة، بحث دبلوم عالي، كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد، 2005، ص 23.

10. إعادة ما يكون تحت تصرفه من أدوات أو آلات إلى المحل المخصص لها عند انتهاء العمل اليومي إلا إذا اقتضت طبيعة العمل غير ذلك، مراعاة القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بحماية الصحة العامة والسلامة في العمل والوقاية من الحريق .

11. القيام بواجبات الوظيفة حسبما تقرره القوانين والأنظمة والتعليمات¹ .
إضافة إلى ما تقدم فإنّه يحظر على الموظف بالذات أو بالوساطة، أن يقوم بأي عمل من الأعمال المحظورة بمقتضى القوانين والأنظمة والتعليمات² .

ثانيا : واجبات أخرى من صميم عمل الفاحص الضريبي

1. على الفاحص الضريبي أن يسأل عن صحة البيانات الواردة في تقرير المكلف بوصفه ممثلاً للهيئة العامة للضرائب³ .
2. واجب بذل العناية المعقولة في سبيل الوصول إلى الحقيقة، وهذه العناية قد توصله حتى إلى الدخول في تفاصيل الوصفة العملية والتراكيب الكيميائية⁴ .
3. على الفاحص أن يلتزم بسرية المعلومات وعدم الكشف عن أسرار المهن و أعمال المكلف .
وأخيراً وفي حالة عدم قيام الفاحص الضريبي بواجباته، يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991⁵، وقانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969⁶ .

المبحث الثاني: طبيعة قرار الفحص الضريبي وأثار

قبل التعرف على طبيعة قرار الفحص الضريبي، لابد من التطرق إلى تعريف القرار الإداري وتمييزه عن القرار القضائي، للتوصل إلى طبيعة قرار الفحص هل هو قرار إداري أم أنّه قرار قضائي .

(1) المادة 4 من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991 .

(2) المادة 4 من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم 14 لسنة 1991 .

(3) د. محمد صادق باقر شمس: تأطير إجراءات الرقابة الضريبية في العراق، بحث منشور في مجلة المالية / وزارة المالية، العدد 1 و2، 1989، ص 22، 23 .

(4) جبار محمد علي الكعبي: مجموعة محاضرات، مصدر سابق.

(5) المادة 8 من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم 14 لسنة 1991 .
رقم 111 لسنة 1969.

المطلب الاول: تعريف القرار الإداري

القرار الإداري هو عمل قانوني يصدر عن السلطة الإدارية بإرادتها المنفردة لإحداث أثر قانوني معين¹. كذلك هو إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح (الأنظمة)، بقصد إحداث أثر قانوني يكون جائزا وممكنا بإنشاء مركز قانوني جديد أو بتعديل أو إلغاء مركز قانوني قائم². و هو أيضا " تعبير عن الإرادة المنفردة لسلطة إدارية بقصد إحداث أثر قانوني معين"³. كما يمكن تعريفه بأنه إفصاح الجهة الإدارية عن إرادتها الملزمة، بما لها من قوة بمقتضى القانون واللوائح بقصد إحداث أثر قانوني معين، متى كان ذلك جائزا وقانونيا بهدف تحقيق مصلحة مشروعة وعامة⁴. مما تقدم يمكننا تعريف القرار الإداري بأنه عمل قانوني يصدر من الإدارة بإرادتها المنفردة لإحداث أثر قانوني معين .

وبعد ان قمنا بتعريف القرار الإداري، يتبين أنّ القضاء يشترك مع الإدارة في سعيهما الحثيث نحو تطبيق القانون وتنفيذه على الحالات الفردية، فهما ينقلان حكم القانون من العمومية والتجريد إلى الخصوصية والواقعية وذلك بتطبيقه على الحالات الفردية، ويظهر التشابه بينهما أيضا في، تسهم في معظم الأحيان بوظيفة الفصل في المنازعات من خلال نظرها في تظلمات الأفراد نوفي الحالتين يكون القرار الإداري الصادر من الإدارة والحكم القضائي الصادر من السلطة القضائية أداة لتنفيذ القانون⁵.

و مع هذا التقارب سعى الفقه والقضاء إلى إيجاد معيار للتمييز بين العمل القضائي والعمل الإداري لخطورة النتائج المترتبة على الخلط بينهما، فالقرارات الإدارية يجوز بصورة عامة إلغاؤها وتعديلها وسحبها، أما الأحكام القضائية فطرق الطعن فيها محددة تشريعيا على سبيل الحصر⁶. و برزت في مجال التمييز بين القرارات الإدارية والأعمال القضائية نظريات عدة يمكن حصرها في ضمن معيارين، نتناولهما في مطلبين كالآتي:

(1) د. رياض عبد عيسى الزهيري: دعوى إلغاء القرارات الإدارية في القانون العراقي والمقارن ، كلية القانون / جامعة بغداد / الطبعة الأولى ، 2013 ، ص 82 .

(2) د. وسام صبار العاني: مصدر سابق ، ص 182.

(3) د. سامي جمال الدين: الدعوى الإدارية والإجراءات أمام القضاء الإداري ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1990 ، ص 49.

(4) تعريف القرار الإداري ، مقال منشور على شبكة المعلومات الدولية ، الانترنت:

<https://www.facebook/permalink>

(5) تعريف القرار الإداري مقال منشور على شبكة المعلومات الدولية، مصدر سابق.

(6) الفرق بين القرارات الإدارية والأعمال القضائية، مقال منشور على شبكة المعلومات الدولية الانترنت

www.mohamah.net

الفرع الأول: المعيار الشكلي

يقوم هذا المعيار على أساس أنّ العمل الإداري هو ذلك العمل أو القرار الذي يصدر عن فرد أو هيئة تابعة لجهة الإدارة، بصرف النظر عن مضمون وطبيعة العمل أو القرار ذاته، بينما يعدّ العمل قضائياً إذا صدر عن جهة منحها القانون ولاية القضاء وفقاً لإجراءات معينة بغض النظر عن مضمون وطبيعة العمل، وهذا المعيار منتقد من حيث أنّه ليس كل الأعمال القضائية أحكاماً بل أنّ منها ما يعدّ أعمالاً إدارية بطبيعتها، ومن جانب آخر نجد أنّ المشرع كثيراً ما يخول الجهات الإدارية سلطة الفصل في بعض المنازعات، فيكون لهذه الجهات اختصاص قضائي، وعلى هذا الأساس فإنّ المعيار الشكلي لا يكفي لتمييز الأعمال الإدارية عن الأحكام القضائية¹.

الفرع الثاني: المعيار الموضوعي

المعيار الموضوعي أو المادي يقوم على أساس النظر في موضوع وطبيعة العمل نفسه دون اعتبار بالسلطة التي أصدرته، واعتمد هذا المعيار عناصر عدة يتم من خلالها التوصل إلى طبيعة العمل ومضمونه، فيكون العمل قضائياً إذا تضمن على (ادعاء بمخالفة القانون) وحل قانوني للمسألة المطروحة يصاغ في تقرير وقرار هو النتيجة الحقيقية للتقرير الذي إنتهى إليه القاضي².

في حين يكون العمل إدارياً إذا صدر من سلطة تتمتع باختصاص تقديري، وليس من سلطة تتمتع باختصاص مقيد كما في أحكام القضاء، وأن يصدر بشكل تلقائي وليس بناء على طلب من الأفراد، وأن يكون الغرض من العمل إشباع حاجات عامة³.

ولا شك أنّ هذه العناصر لا تكفي لتمييز الأعمال الإدارية عن أعمال القضاء، وذلك لأنّ العديد من قرارات الإدارة تصدر بناءً على اختصاص مقيد، والعديد فيها لا يصدر إلا بطلب من الأفراد⁴.
و الإدارة عندما تفصل في المنازعات باعتبارها جهة ذات اختصاص قضائي، إنّما يقترب نشاطها من نشاط القضاء ويهدف إلى حماية النظام القانوني للدولة .

لذلك نشأ معيار مختلط يقوم على أساس المزج بين المعيارين الشكلي والموضوعي، إذ ينظر إلى طبيعة العمل من ناحية والشكل الذي يظهر فيه العمل والإجراءات المتبعة لصدوره من ناحية أخرى⁵.

(1) الفرق بين القرارات الإدارية والأعمال القضائية ، شبكة المعلومات الدولية ، مصدر سابق.

(2) د. هاشم خالد: مفهوم العمل القضائي في ضوء الفقه وأحكام القضاء ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1990 ، ص 17 .

(3) د. وسام صبار العاني: القضاء الإداري، مصدر سابق، ص39.

(4) د. مازن ليلو راضي: مصدر سابق ، ص 184.

(5) د. مازن ليلو راضي: القضاء الإداري ، مصدر سابق ، ص 188.

ومن كل ما تقدم، يتبين لنا أنّ قرار الفحص الضريبي هو قرار إداري، لأنّه يصدر عن السلطة المالية التي تعتبر جهة إدارية، كذلك أنّه له عين الشروط المتوفرة في القرار الإداري إضافة إلى جواز الطعن به والاعتراض عليه.

المطلب الثاني: آثار الفحص الضريبي

يترتب على عملية الفحص الضريبي عدد من الآثار والتي من أهمها :
أولاً : تغريم المكلف في حالة عدم مسكه دفاتر وسجلات نظامية، حيث أنّه هنا يعتبر قد ارتكب مخالفة إدارية، والنتيجة تكون محاسبته بفرض غرامة عليه، وهذا ما جاء في قانون ضريبة الدخل العراقي " أولاً : يعاقب بغرامه لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية :

تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10 % و 25 % من الدخل المقدّر قبل تنزيل السماحات المقررة على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن (500) ألف دينار ¹.

و تجدر الإشارة إلى أنّ الفرق بين السجلات النظامية وغير النظامية، يكمن في ختم الكاتب العدل، حيث أنّ السجلات النظامية هي المعتمدة في نظام مسك الدفاتر التجارية وتكون مختومة من قبل الكاتب العدل. أي أصحاب الفئة الأولى، أما السجلات غير النظامية فهي السجلات العادية التي يستعين بها قسم التدقيق والفحص الضريبي في إجراء عملية التحاسب وهي غير مختومة من قبل الكاتب العدل ²، إذن المكلف بعدم مسكه دفاتر وسجلات نظامية يكون قد قام بمخالفة نتيجتها تغريمه .

ثانياً :فترة إجراء عملية الفحص الضريبي محددة بكتب التأكيد التي يرسلها الفاحص الضريبي إلى المكلف لجلب أوراقه ودفاتره ومستنداته، حيث كلما تمادى المكلف في عدم جلب هذه الأوراق والمستندات والدفاتر انقطعت علاقة قسم التدقيق والفحص الضريبي بمعاملته وإرجاعها إلى الفرع المعني الذي جاءت منه، قسم الشركات إذا كان المكلف شركة وقسم المهن والأعمال التجارية في حالة الأفراد، وبالتالي دفع المكلف لمبلغ الضريبة المستحقة عليه والمقدرة عليه من قبل المخمن ³.

(1) البند (3) من الفقرة (أولاً) من المادة (56) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 .

(2) مر بنا سابقاً أنّ هناك مجموعة من المكلفين حددها نظام مسك الدفاتر التجارية أمثال أصحاب سيارات الأجرة وأصحاب صالونات الحلاقة الرجالية والنسائية ومحلات القصابة غير ملزمة بإمسك دفاتر وسجلات نظامية وإنما هي تمسك دفاتر وسجلات غير نظامية.

(3) مقابلة جرت مع الفاحص الضريبي سحر اسعد ، قسم التدقيق والفحص الضريبي ، الهيئة العامة للضرائب ، 2015/8/24.

ثالثا : إحالة المكلف المرتكب مخالفة إلى القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب لمحاسبته، فأثناء عملية الفحص الضريبي ممكن أن يجد الفاحص الضريبي مخالفة مرتكبة من قبل المكلف¹، فهنا عليه، الفاحص الضريبي، تدوين هذه المخالفة في تقريره ثم إحالة التقرير إلى القسم المختص، قسم الشركات أو قسم المهن والأعمال التجارية، وهو بدوره يحيل هذه المخالفة إلى القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب للقيام بالإجراء اللازم حسب طبيعة وحجم المخالفة المرتكبة من قبل المكلف².

رابعا :حالة عدم اعتراض مدير قسم التدقيق والفحص الضريبي على قرار الفحص، فالمدير عادة يوافق على قرار الفحص لأنه يكون على تواصل مع الفاحص الضريبي منذ بداية عملية الفحص خطوة بخطوة أثناء عملية اعداد تقرير الفحص الضريبي، وغالبا ما يقوم مدير قسم التدقيق والفحص الضريبي بتعديل قرار الفاحص بالشطب أو بالإضافة، لكن لا توجد حالة رفض أو اعتراض على قرار الفحص، لأنه كما أسلفنا أنّ هناك اتصال بينهما، الفاحص والمدير، منذ البداية³.

و تجدر الإشارة إلى أنّ قرار الفحص الضريبي هو قرار مشترك بين الفاحص الضريبي ومدير قسم التدقيق والفحص الضريبي، وبالتالي فإنّ القرار النهائي سيصدر باسم قسم التدقيق والفحص الضريبي⁴.

خامسا : إمكانية الاعتراض على قرار الفحص الضريبي أمام أية جهة من قبل المكلف، حيث أنّ المكلف بعد حالة التمسك وتقدير الفاحص الضريبي، يحق له أيضا أن يعترض على قرار الفحص الضريبي أمام لجنة الاستئناف وهيئة التمييز في الهيئة العامة للضرائب، ومن ثم التقيد بقرار لجنة الاستئناف في دفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه⁵، إلا أنّ هذا الإجراء وطلب المكلف لا يتطلب دفع الضريبة ابتداءً كما هو في الاعتراض، حيث أنّ من المعلوم من شروط الاعتراض دفع الضريبة أو أقساطها للنظر في الاعتراض وإعادة النظر في التقدير الضريبي، لكن في حالة التمسك وطلب الفحص لا يتطلب دفع الضريبة أو تقسيطها.

ونلاحظ أنّ التشريعات الضريبية المقارنة لم تنص في متنها على مراحل الفحص الضريبي كافة، حيث أنّ هذه المراحل ما هي إلا أعمال تقوم بها الإدارة الضريبية منذ فترة طويلة، أو تستند على نصوص تشريعية ضمن قوانينها دون تخصيص للموضوع، قد يكون تقدير للضريبة أو تخمين أو فحص وكان من الأفضل لهذه التشريعات أن تنص في قوانينها على هذه المراحل، لكي لا يحدث تكلّف وتباطؤ في عمل الإدارة الضريبية.

وبالرغم من أنّها مرحلة مهمة من مراحل تحديد وفرض الضريبة تتخذ فيه إجراءات مختلفة وتنبثق منه آثار مهمة، كما ذكرنا تصل إلى حد فرض العقوبات والإحالة إلى المحاكم المختصة، فهي مرحلة وسطية من

(1) مثل مخالفة المكلف لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية أو إخفاء عقد من عقود الشركة أو ارتكابه جريمة تزوير.

(2) مقابلة جرت مع الفاحص الضريبي هدى صبيح ، قسم التدقيق والفحص الضريبي ، الهيئة العامة للضرائب ، 2015/8/24.

(3) مقابلة جرت مع الفاحص الضريبي سحر اسعد ، قسم التدقيق والفحص الضريبي ، الهيئة العامة للضرائب ، 2015/8/30.

(4) مقابلة جرت مع الأستاذ حامد ماجد حمودي : قسم الشركات ، الهيئة العامة للضرائب ، 2015/8/23.

(5) مقابلة جرت مع الفاحص الضريبي سحر اسعد ، قسم التدقيق والفحص الضريبي ، الهيئة العامة للضرائب ، 2015/8/30.

مراحل فرض الضريبة تتوسط عملية التقدير وعملية الاستقطاع الضريبي والتي من الممكن أن تستتبط حقائق وتتغير الأرقام.

خاتمة

إنّ عملية الفحص الضريبي جعلت المكلف والفاحص شريكين في عملية الفحص الضريبي الصحيح والمتكامل، لذا يعدّ الفحص الضريبي دراسة تحليلية وتقييم للقوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص، ارتكازاً على القواعد المقررة في التشريعات الضريبية ووفقاً للقواعد والأصول والمبادئ المحاسبية المألوفة والمتعارف عليها مهنيّاً، بهدف التأكد من صحة صافي الربح بالإقرار الضريبي المعدّ من قبل المكلف والمعتمد من الفاحص الضريبي، والتأكد من سلامة مبالغ الضرائب المقدرة وفقاً للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من المكلفين أو لتحديد الإيراد الموضوعي والعادل والدقيق للربح أو الإيراد الخاضع للضريبة تمهيداً لتقدير الضريبة المستحقة على المكلف أو المنشأة محل الفحص، تبين من الرجوع إلى مقابلات مع موظفي الإدارات الضريبية، وذلك لما سبق ذكره من عدم وجود نصوص تشريعية ينظم هذه المرحلة المهمة في العمل الضريبي .

أولاً/الاستنتاجات

1. قرار الفحص الضريبي هو قرار إداري صادر عن سلطة إدارية، ألا وهي السلطة المالية.
2. قرار الفحص الضريبي يتمتع بحجية نسبية، والحجية التي يتمتع بها قرار الفحص الضريبي تختلف عن حجية الأحكام القضائية، لأنّ حجية القرارات المذكورة يمكن الرجوع عنها وتعديلها .
3. إنّ عملية الفحص الضريبي لا تتم في العراق إلّا بعد أن يتمسك المكلف بحساباته، إذ لا يوجد فحص بدون تمسك، أما في مصر والأردن فإنّ عملية الفحص تتم تلقائياً من دون أن يقوم المكلف بالتمسك بحساباته .
4. إنّ حالات التمسك لم يتطرق إليها المشرع العراقي وأنّ آلية التمسك وضعت من قبل الهيئة العامة للضرائب، بموجب قرارات النخبة الفنية وآخرها توصية بالعدد (8) في 2014/2/20 .

ثانياً/الاقتراحات

1. فيما يخص المشرع الضريبي العراقي من موقفه في تحديد المقصود ونطاق عمليات الفحص الضريبي، لكي يتم تمييزه عن غيره من التعابير والإجراءات التي قد تختلط به .
2. النص في القانون الضريبي على مفهوم واضح ومحدد للفاحص الضريبي وكيفية ممارسة عمله .
3. اعتماد مبدأ الفحص الإلكتروني عن طريق البريد الإلكتروني في العراق، أي أن يقدم المكلف تقاريره السنوية عن طريق البريد الإلكتروني الخاص به إلى موقع الهيئة العامة للضرائب، ومن ثم تتم عملية

الفحص الضريبي الكترونيا كما هو متبع في مصر والأردن، كما أنّ هذا الأمر يسهل تطبيق إجراءات الفحص لاسيما في عالم من التقنيات واستخدام الحاسوب والأقراص المدمجة في حفظ المعلومات والبيانات، فهذا مجال خصب للاقتصاد في النفقات وسرعة الانجاز، كما يمكن أيضاً الاستعانة ببرامج الفحص الجاهزة المتخصصة في هذا المجال وهو كما يطلق عليه (الفحص الالكتروني).

4. كان الأجدر بالمشروع الضريبي العراقي النص على مراحل الفحص الضريبي بصورة واضحة، لكي يتم الرجوع إليها عند إجراء عملية الفحص بدل الاعتماد على الأعراف الإدارية التي ممكن أن تتعرض للاجتهااد بين فترة وأخرى.

5. من الأنسب تحديد المدة اللازمة لعملية الفحص الضريبي لما له من أهمية في الحفاظ على حقوق الدولة والمكلف على حد سواء .

6. تحديد طرق وأقسام متخصصة للفحص باختلاف طبيعة المكلف كونه يمارس عملا تجاريا بمفرده أو كون المكلف شخصية معنوية كالشركات.

7. تدريب المالك المحاسبي والمالك القانوني للعمل في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وفي قسم التدقيق والفحص الضريبي، كون عمل هذه الأقسام يتطلب الدقة والخبرة في العمل.