

**الضمانات القانونية لتنفيذ الإلتزامات الضريبية
في عمل السلطة المالية في جمهورية العراق
”دراسة مقارنة“**

د. عمار فوزي كاظم المياحي
مستشار في مجلس النواب العراقي
وخبير متمرس في فلسفة التشريعات المالية والإدارية

الضمانات القانونية لتنفيذ الإلتزامات الضريبية في عمل السلطة المالية في جمهورية العراق ”دراسة مقارنة“

د. عمار فوزي كاظم المياحي

مستخلص البحث

من خلال هذا البحث تمكنا من بيان طبيعة العلاقة بين المكلف (الممول) والإدارة الضريبية الممثلة للسلطة المالية من بيان حقوق والتزامات كل منهما تجاه الآخر، ثم تناولنا المقصود بالضمانات القانونية والقضائية للمكلفين بدفع الضريبة، كما بينا بوضوح الضمانات التنفيذية الموضوعية في الجهاز الضريبي والتي تهدف إلى الاهتمام بتطوير الجهاز الضريبي وفقاً لمتطلبات ضمانات التنفيذ، وتعنى أيضاً الارتقاء بمستوى التنفيذ داخل الجهاز الضريبي وضرورة الإصلاح الهيكلي وفقاً لخطط استراتيجية مبنية على نظم خبرة وقاعدة معرفية للوصول في النهاية إلى جودة تنفيذ الأداء الوظيفي. كما تناولنا الضمانات الشخصية للأداء الوظيفي في الجهاز الضريبي والتي تتمثل في التأهيل العلمي والمهني، الخبرة والمعرفة، والشك المهني والتخلص من الشعور ببوليسية موظفي الضرائب، ولابد أن يكون ذلك في إطار سلوكي معين يحكم العلاقة الإنسانية التي يجب أن تنظم العلاقة بين موظفي الجهاز الضريبي ودافعي الضرائب، وهذه الضمانات هي حقوق تبعية لحقوق أخرى من حقوق دافعي الضرائب.

وتأتى أهمية هذه الحقوق في الارتقاء بشخصية موظفي الجهاز الضريبي لأن إصلاح أدوات التنفيذ داخل الجهاز الضريبي لا تصلح وحدها لإصلاح الجهاز ككل؛ لذلك فإن إصلاح أداء الجهاز الضريبي يتطلب توافر شقين؛ أحدهما إصلاح أدوات التنفيذ، أما الشق الثاني فهو إصلاح الأداء لموظفي الجهاز الضريبي. وبعد استعراض تلك النقاط فقد انتهيا إلى العديد من النتائج والتوصيات على النحو الموضح بخاتمة البحث.

Abstract

Through this research we could identify the nature of the relation between the subject (tax financer) and the taxation administration representing the financial authority indicating the rights and obligations of each of them towards the other, then we examined the meaning of the legal and judicial guarantees for the tax financers , also we clearly indicated the objective execution guarantees in the taxation apparatus aiming at observing the development of the taxation apparatus according to the execution guarantees, observing also the improvement of the execution level inside the taxation apparatus and the necessity of structural amendment according to strategic plans based on expert systems and a cognitive base to finally reach the quality of the functional performance execution. Also, we examined the personal guarantees of the functional performance in the taxation apparatus represented in the scientific and professional qualification, experience and knowledge, and professional doubt and getting rid of the police feeling of the tax employees, and this must be in a specific behavioral context controlling the human relation that must organize the relation between the taxation apparatus employees and the tax payers, and this guarantees are rights depending on other rights of tax payers.

The importance of these rights comes from improving the personality of the taxation apparatus employees because amending the execution methods inside the taxation apparatus is not enough for repairing the whole apparatus. Hence, repairing the performance of the taxation apparatus requires two aspects one of them is repairing the execution methods, while the second aspect is repairing the performance of the taxation apparatus employees.

After examining these points we concluded many findings and recommendations as indicated in the research conclusion.

المقدمة

أولاً: التعريف بالموضوع:

تشكل الإدارة الضريبية الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي للدولة، وفي إطار هذا التنفيذ فإنها تسعى لتحقيق عدة أهداف في مقدمتها تأمين حق الخزينة العامة في تحصيل الإيرادات المالية عن طريق الضرائب، وتعزيز تجاوب المكلفين في العملية الضريبية ومنع التهرب الضريبي، والعمل على تطوير التشريعات من خلال أوجه العمل التطبيقية وتبسيط الإجراءات وتخفيف أعباء المكلفين^(١).

ومن جانب آخر فإن الإدارة الضريبية باعتبارها أحد طرفي العملية الضريبية إلى جانب المكلفين (الممولين) بدفع الضريبة فإنها طرف يتمتع بامتيازات وسلطات تغلب في أحيان كثيرة على الطرف الآخر، وهذا ناتج من اعتبار الضريبة مورداً سيادياً للدولة وهذا مرتبط بفكرة سيادة الدولة على إقليمها بما يضمنه من مواطنين وممتلكات مادية، وبالتالي فالإدارة الضريبية تنفذ هذا المفهوم من خلال جباية حق الدولة (الممثلة للمصلحة العامة) في الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعي والمعنوية^(٢).

ولا تتحقق تلك الغايات إلا من خلال جهاز ضريبي يقوم بتنفيذ ما سعى إليه المشرع الضريبي، ولا يتم ذلك إلا بتحديد متطلبات التطوير الإداري والتنظيمي داخل الجهاز الضريبي واستخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية مع وضع خطط استراتيجية للارتقاء بالأداء واستحداث بعض الوسائل الحديثة في تسوية المنازعات الضريبية ومراقبة ذلك كله من خلال تحقيق جودة الأداء الوظيفي^(٣). لكن إصلاح الجهاز الضريبي وحده لا يكفي لبلوغ تلك الغايات بل لابد من وجود

(١) د. مورييس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢١١.

(٢) محمد جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، أسبابه وطرق معالجته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٥، ص ٨٩.

(٣) د. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، مصر، ٢٠٠٧، ص ١١.

ضمانات شخصية يجب أن تتوفر في موظفي الجهاز الضريبي منها على سبيل المثال: التأهيل العلمي والمهني والخبرة والمعرفة، وضرورة التخلص من الشعور بالبوليسية وأن يتم ذلك في إطار سلوكي معين يحكم العلاقة الإنسانية بين موظفي الجهاز الضريبي ودافعي الضرائب.

ثانياً: أهمية الدراسة:

إن دراسة ضمانات حقوق دافعي الضرائب وأثرها على النمو الاقتصادي تمثل أولوية بارزة في مجال البحث في العلوم الضريبية والاقتصادية على السواء في الداخل والخارج، وأن تحديد المشاكل الضريبية والاقتصادية في الوقت الحاضر والتخطيط الضريبي والاقتصادي للمستقبل وبالتالي لابد من توافر تشريع ضريبي يلبي الاحتياجات المستقبلية وجهاز ضريبي يمارس وظيفته بمعايير مهنية وجودة أداء عالية ورؤية ضريبية تساهم في النمو والاستقرار الاقتصادي.

ثانياً: أهداف الدراسة:-

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي التالي:-

بيان ضمانات تنفيذ للارتقاء بالجهاز الضريبي وضمانات شخصية للارتقاء

بأداء موظفي الجهاز الضريبي.

ثالثاً: منهج الدراسة:

يعتمد الباحث في دراسته على تحليل ما تضمنته الدراسات السابقة في موضوع البحث وإبراز أوجه القصور والانتقادات التي توجه لكل منها وذلك بهدف بناء إطار فكري لضمانات حقوق دافعي الضرائب ودورها في التنمية الاقتصادية وذلك بالاعتماد على المراجع والدوريات والأبحاث العلمية.

رابعاً: حدود الدراسة:

تتعرض الدراسة لبعض ضمانات التنفيذ والأداء بالجهاز الضريبي (السلطة المالية في العراق)، (مصلحة الضرائب في مصر) بهدف الارتقاء بهذا الجهاز ولا تتعرض الدراسة للجوانب الهيكلية وطريقة أداء الجهاز الضريبي واختار الباحث أهم الضمانات التي تشكل بحق مشاكل حقيقية تعوق الارتقاء بهذا الجهاز.

خامساً: خطة البحث:

يتناول الباحث في هذا البحث ضمانات تنفيذ وأداء الإدارة الضريبية حيث إن الجهاز الضريبي يمثل الطرف الثاني من المعادلة في المنظومة الضريبية والتي يمثل طرفها الأول (المكلفون) دافعوا الضرائب وذلك في مبحث تمهيدي ومبحثين متتاليين على النحو التالي:-

المبحث التمهيدي: طبيعة العلاقة بين المكلف (الممول) والإدارة الضريبية في القانون العراقي والمصري

المبحث الأول: ضمانات التنفيذ في الجهاز الضريبي (ضمانات موضوعية).

المبحث الثاني: ضمانات الأداء في الجهاز الضريبي (ضمانات شخصية).

الخاتمة (النتائج والتوصيات)

المبحث التمهيدي

طبيعة العلاقة بين المكلف (الممول) والإدارة الضريبية

في القانون العراقي والمصري

تعتمد السلطة الحكومية مجموعة من أدوات السياسة الاقتصادية، ومنها السياسة المالية لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وتعتبر الضرائب إحدى أدوات السياسة المالية، إذ تشكل السياسات الضريبية في الاقتصاديات المختلفة بالتنسيق مع السياسات الاقتصادية الأخرى (النقدية، السعيرية، الأجرية) نظاماً مهماً يعمل على تطوير وتنمية الاقتصاد^(١).

ولكي تكون السياسة المالية فاعلة وكفوءة يجب أن تعمل على تحقيق الأهداف وفي ظل فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إلى تحقيقها وتعكسها في مجموعة من التشريعات القانونية ومنها المتعلقة بالضريبة، وبالشكل الذي يعمل على جعل الضريبة أحد الروافد المالية الممولة للخزينة العامة وتحقيق العدالة في توزيع هذا التمويل والعبء الضريبي بين قطاعات وأفراد المجتمع

(١) د. أعاد علي حمود، المالية والتشريع المالي، الكتاب الثاني، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٨، ص ١٢.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

كل بحسب طاقته وقدراته المادية، والدخل الذي يحققه في أثناء زمن التحاسب الضريبي^(١).

ولضمان الوصول إلى هذا الهدف وتحقيقه يجب أن يصار إلى إنشاء جهاز إداري ضريبي كفء وفعال، يستطيع ترجمة ما جاء في التشريعات القانونية الضريبية إلى أرض الواقع ويعمل على تقدير وجباية وتحصيل الضرائب من جمهور المكلفين في الأوقات والأماكن المحددة وعلى نحو عادل، وإبعاد حالات التهرب الضريبي التي تحصل^(٢).

وإن وجود الإدارة الضريبية يستلزم أن يكون العاملون فيها متمتعين بالكفاءة والتأهيل العلمي والعملية كي يستطيعوا النهوض بهذه المهمة الكبيرة ولا سيما في البلدان النامية التي عادة ما تقتصر على مستوى عالٍ من ضعف الوعي الضريبي، وضعف كبير من الإحساس بأن دفع الضريبة يعد واجباً وطنياً يعود إليهم على شكل خدمات ومنافع شتى اجتماعية واقتصادية وثقافية^(٣).

ولبيان طبيعة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية يتسنى لنا تناولها بالبحث على النحو التالي:-

المطلب الأول: مفهوم المكلف (الممول) في القانون العراقي والمصري

المطلب الثاني: مفهوم الإدارة الضريبية في القانون العراقي والمصري.

(١) د. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، دار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٨٨، ص ٥٢.

(٢) د. عادل أحمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، اسكندرية، مصر، ١٩٩٦، ص ٥٢.

(٣) د. حلمي رزق، إدارة المنظمات الحكومية، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، ١٩٩٧، ص ١٨.

المطلب الأول

مفهوم المكف (الممول) في القانون العراقي والمصري

نبين تعريف المكف (الممول) في فرع أول ثم نتولى بيان حقوقه والتزاماته في فرع ثان وذلك على النحو التالي:-

الفرع الأول

تعريف المكف (الممول)

يُعرف الممول بأنه "الشخص سواء كان طبيعياً (فرداً) أم معنوياً (شركات ومنشآت مختلفة) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب عليه دفعها إلى السلطات الضريبية. وقد عرف المشرع العراقي المكف في القانون الضريبي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ قانون ضريبة الدخل بأنه " كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون^(١). إلا أنه تدق التفرقة بين المكف والممول كما يلي:-

يحدد المشرع الضريبي عادة الشخص المدين بالضريبة، فمثلاً حدد المشرع الضريبي الشخص الملتزم بأداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وهو المنتج أو التاجر... وفي الضريبة على الرواتب والأجور هو الموظف أو العامل.. وهكذا. ومتى تم تحديد الملتزم بأداء الضريبة قانوناً ترتب عليه أداء الضريبة للإدارة الضريبية. ومن ثم فهو يسمى المكف القانوني، ويُطلق عليه اختصاراً المكف، ويطلق عليه بعضهم الممول القانوني. ومهمة الإدارة الضريبية تنتهي بانتهاء هذه المرحلة. ولكن المكف بالضريبة قد يسعى إلى التخلص منها ونقل عبئها إلى غيره، وذلك عن طريق العلاقات الاقتصادية التي تقوم بينه وبين غيره من الأشخاص، فيتحقق ما يسمى «نقل عبء الضريبة».

وقد يتقرر النقل عدة مرات، حتى تصل الضريبة إلى شخص يدرك أنه ليس في مقدوره أن يتخلص منها، وحينئذ تكون الضريبة قد انتهى نقلها واستقرت في ذمة هذا الشخص الأخير، الذي يُطلق عليه «الممول» ويطلق عليه بعضهم «المكف

(١) د. خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، بغداد، العراق، ٢٠٠٢، ص ٨٥.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

القانوني أو الممول القانوني»، وتسمى هذه المرحلة التي بلغتتها الضريبة «مرحلة استقرار الضريبة أو راجعيتها».

على أن المكلف والممول قد يكونان شخصاً واحداً، ومن ثم فلا تتحقق ظاهرة نقل عبء الضريبة، وذلك إذا لم يكن ثمة مجال لعملية اقتصادية بين المكلف وغيره من الأشخاص، أو أن المكلف لم يرد أو لم يستطع أن ينتهز هذه العملية الاقتصادية لنقل عبء الضريبة من خلالها^(١).

ولكن يجب التنويه أن التشريعات الضريبية عادة لا تفرق بين المكلف والممول، فهي تعتمد تعبير المكلف أو تعبير الممول في تشريعاتها، ففي العراق استخدم المشرع تعبير المكلف لذلك فقهاء المالية العامة استخدموا في مؤلفاتهم تعبير المكلف القانوني، وللإشارة إلى المكلف والمكلف الحقيقي للإشارة إلى الممول، أما المصريون فاعتمدوا تعبير الممول في تشريعاتهم وكتاباتهم.

الفرع الثاني

حقوق والتزامات المكلف الضريبي

يمكن توضيح حقوق والتزامات المكلف (الممول) الضريبي على النحو

التالي:

أولاً: حقوق المكلف الضريبي:

احتل موضوع إظهار حقوق المكلفين أهمية كبيرة مع تزايد اهتمام المجتمعات المعاصرة بالحقوق والحريات العامة، فالإدارة الضريبية معنية بتوفير الحرية والأمان والطمأنينة للمكلفين، وتوفير كل ما يمنح هؤلاء شعوراً بأن الضريبة المفروضة عليهم قد تم فرضها من دون أي تعسف وتناسب مقدرتهم على الدفع^(٢).

ولعل من أهم الحقوق الأساسية للمكلف في المجال الضريبي عدم فرض أي ضريبة قبل الموافقة عليها عن طريق السلطة التشريعية، وعدم منح السلطة التنفيذية

(١) د. محمد دويدار، النظم الضريبية والنظام الضريبي، دار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٩، ص ٥٦.

(٢) د. جبار محمد علي الكعبي، التشريعات الضريبية في العراق، الطبعة الثانية، دار السجاد للطباعة، بغداد، ٢٠٠٨، ص ٩٦.

أي صلاحية بفرض الضرائب على الأفراد، والمقصود بحقوق المكلف في الفقه الضريبي الحديث هي الحقوق التي يجب على القوانين والإدارات الضريبية أن توفرها للفرد بمناسبة تحقق الضريبة في ذمته وجبايتها منه، وأهم هذه الحقوق هي: حماية حق المكلف في الملكية، وحقه في الاستعلام والمساعدة الضريبية، وحقه في التظلم أو الاعتراض واللجوء إلى القضاء، وحقه في استرداد المبالغ التي قد يدفعها زيادة على مقدار الضريبة المتوجب عليه دفعه، والحق في احترام حرمة وحياته الخاصة وحقه في الحفاظ على سرية بياناته، والحق في المعاملة المتكافئة بين المكلفين، والحق في تطبيق القانون الضريبي عليه بصورة صحيحة وبأثر فوري غير رجعي^(١).

١- حماية حق المكلف في الملكية:

إذا كانت الضريبة فريضة نقدية مقتطعة من الدخل أو من الثروة أو من الإنفاق فهي تترجم باعتداء على حق الملكية لأنها تؤدي إلى حرمان المكلف من أمواله، هذه ناحية، إلا أن الدستور قد سمح بفرض الضريبة استثناء من أجل تغذية الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، ومن ثم فالضريبة تمثل مبدأً دستورياً، هذه ناحية أخرى. وينجم عن وجود هاتين الناحيتين ضرورة التوفيق بينهما، أي بين كون الضريبة اعتداء على الملكية في حقيقتها وكونها ضرورية لقيام الدولة بالوظائف المنوطة بها^(٢).

وقد أقامت المحكمة الدستورية العليا في مصر مفهوماً جديداً لحماية حق الملكية في المجال الضريبي طبقته على النزاعات الضريبية التي كانت معروضة عليها. وهذا المفهوم يقوم على ثلاثة مبادئ:

تعدّ الضرائب على الدخل هي النوع العادي من الضرائب في العصر الحديث. بحسبان أن الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة وباعتباره إيراداً متجدداً

(١) د. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٠م، ص ٢٥.

(٢) د. موفق سمور علي المحامي، في النظم الضريبية والنظام الضريبي، دار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠١، ص ٤٢.

ومتكرراً سواء أكان هذا الدخل ناجماً عن العمل أم عن رأس المال أم عن المصدر المختلط، ولا يجوز أن تكون رعوس الأموال ذاتها وعاء لها إلا بصورة استثنائية. ولو فرضت الضريبة على رأس المال بحيث تستوفي من رأس المال نفسه، وهو ما يعني فرضها بمعدل مرتفع فإن هذا من شأنه أن يقضي على رأس المال نفسه، أي أن الضريبة تأكل مطرحها وتنتاهي حصيلتها مع الزمن إلى الصفر. وهذا يمثل عدواناً على رأس المال وتأخذ الضريبة في هذه الحالة شكل الجزاء. لا يجوز أن يكون هدف الضريبة «مجرد جباية الأموال» في ذاتها وبأي شكل كان^(١).

٢- الحق في الاستعلام الضريبي والمساعدة:

يشترط في الالتزام الضريبي أن يعلم المكلف بهذا الالتزام ومتطلباته وبعد ذلك يمكن مطالبته بالوفاء به. وينبغي على ذلك أن الإدارة الضريبية يجب أن توفر لصاحب الالتزام الضريبي المعلومات المتعلقة به فيما يتعلق بإجراءات الالتزام ومكانه وزمانه، وبأثر هذا الالتزام في ماله، ويحقه في التظلم أو الاعتراض.

٣- الحق في الحفاظ على سرية البيانات والخصوصية:

يحمي هذا الحق المكلف من إساءة استعمال الإدارة الضريبية لسلطاتها، بحيث لا يجوز لها استعمال بيانات المكلف في غير الأغراض الضريبية وذلك حفاظاً على سرية بياناته وحماية الخصوصية، وتعاقب التشريعات الضريبية موظف الإدارة الضريبية الذي يخالف الالتزام بالسرية عند قيامه بإفشاء أسرار المكلف من دون وجه حق أو عندما يسيء استعمال المعلومات السرية التي يحصل عليها في معرض التكليف الضريبي في غير الغرض المخصص لها^(٢).

٤- الحق في التطبيق الصحيح للنصوص الضريبية:-

يجب على الإدارات الضريبية أن تضمن للمكلف التطبيق الصحيح للتشريعات الضريبية عن طريق موظفين أكفاء، وعن طريق إصدار تعليمات تنفيذية

(١) د. مرسى السيد حجازي، النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار الكبر لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية ٢٠٠٤م، ص ٢١٠.

(٢) د. محي محمد سعد، "الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية"، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر، بلا سنة، ص ٤٥.

للقوانين الضريبية تضمن توضيح القواعد الغامضة لها مع التزام السلطة اللائحية بالضوابط الواردة في القانون عند تفسيرها كي تضمن للمكلف عند دفعه مبلغاً أكبر مما يحدده القانون إعادة المبالغ الزائدة، فيجب أن يكون الهدف من تفسير النصوص هو مساعدة المكلف على أن يفي بالتزاماته الضريبية بيسر وسهولة طبقاً للتطبيق الصحيح للقانون من دون شطط^(١).

٥- الحق في الطمأنينة والأمان:

وهذا الحق يمنع المشرع الضريبي من تطبيق القواعد الضريبية بأثر رجعي، فيحق للمكلف أن يتخذ قراراته الاقتصادية على أساس ما هو قائم فعلاً من قوانين وأنظمة ضريبية من دون أن يفاجأ بتعديلها أو تغييرها بالمستقبل مع انسحاب أثر هذا التعديل أو التغيير على الماضي مما يُحل من استقرار مركزه الاقتصادي ويحمّله أعباء ضريبية لم تكن في حسابه، وهذا الحق له بعد دستوري في الكثير من الدول^(٢).

ومبررات عدم رجعية القوانين الضريبية كثيرة ومتعددة لأن فرض الضرائب بأثر رجعي يؤثر سلباً في المعاملات والطمأنينة مما يؤدي إلى إضعاف روح الادخار والاستثمار لدى المكلف ويؤثر سلباً في المناخ الاستثماري، كما أنه يخالف مبدأ العدالة الاجتماعية فمثل هذه الضرائب تؤدي إلى اضطراب أحوال المكلفين المالية وعرقلة نشاطهم الاقتصادي.

ثانياً: التزامات المكلف الضريبي:

يقع على عاتق المكلف مجموعة من الالتزامات تجاه الإدارة الضريبية، فحقوق الإدارة الضريبية التزامات على عاتق المكلف، وكما يطالب المكلف بحقوقه تجاه الإدارة الضريبية كذلك يقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات التي يجب عليه

(١) د. هاني شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين. ٢٠٠٦، ص ٩٦.

(٢) د. السيد عبد المولي، التشريع الضريبي المصري، الضرائب على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، ١٩٧٦، ص ١٢٦.

مراعاتها والعمل على الالتزام بها، ومن أهم هذه الالتزامات: الالتزام بالأمانة والتعاون وتقدير المعلومات والمستندات الصحيحة في المواعيد المحددة، والإقرار الضريبي، ودفع الضرائب في المواعيد المحددة والالتزام بحفظ الدفاتر، ولكن قبل البحث في هذه الالتزامات لابد من التعريف بالالتزام الضريبي.

● التعريف بالالتزام الضريبي:

يقصد بالالتزام الضريبي الخضوع للقانون الضريبي أو الامتثال له عن طريق قيام المكلفين وكل من يخاطبه هذا القانون بالواجبات الملقاة على عاتقه بموجبه، فلا يقتصر الالتزام على المكلف وحده، إنما يمتد ليشمل كل الأطراف المرتبطة بتنفيذ القانون الضريبي، كالإدارة الضريبية والغير^(١).

فالإدارة الضريبية عليها التزامات محددة في القانون الضريبي، يتعين القيام بها لضمان حقوق كل من المكلف والخزينة العامة، كما يمكن أن يفرض القانون الضريبي على غير المكلفين التزامات محددة بهدف المعاونة في تطبيق القانون الضريبي تطبيقاً صحيحاً من دون أي تهرب كما هو الحال في المؤسسات المالية التي يلقي عليها واجب تحصيل ضريبة ريع رعوس الأموال المنقولة وتوريدها، وأرباب العمل في القطاع الخاص، أو الإدارة المالية لدى الجهات الحكومية التي يتوجب عليها تحصيل ضريبة الرواتب والأجور إلى الخزينة العامة وتوريدها. وما إلى ذلك من التزامات^(٢).

ويلاحظ أن الالتزام الضريبي لا يقتصر على الإذعان للقانون الضريبي وحده، وإنما يشمل الالتزام بالقوانين الأخرى المرتبطة بتطبيق قواعد القانون الضريبي، كقانون التجارة الذي يقسم الدفاتر التجارية إلى منتظمة وغير منتظمة، وينظم قواعد مسكها والقوة الثبوتية لكل منها، وقانون الشركات الذي يقسمها إلى شركات أموال وأشخاص ويحدد طرق إدارة كل منها، وقانون أصول المحاكمات وقانون مجلس

(١) د. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٣، الطبعة السادسة، ١٩٩٢، ص ٣٩.

(٢) د. عبد الناصر نور وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الاردن، ٢٠٠٢، ص ١٧٠.

الدولة اللذين يبينان المحاكم المختصة للنظر في الدعاوى الضريبية وإجراءات التقاضي فيها وغيرها من القوانين^(١). ومن أهم هذه الالتزامات:

- الالتزام بالأمانة:

تعد درجة الأمانة التي يتحلى بها المكلف - وهو بصدد الخضوع للقانون الضريبي - العمود الفقري أو حجر الزاوية التي على أساسها يتحدد حجم الإنفاق والاختلاف بين المكلف والإدارة الضريبية ومقدار ما يؤدي من ضرائب صحيحة في المواعيد المحددة، من دون إرهاب لهذين الطرفين، لذا يُلاحظ في التشريعات الضريبية الكثير من القواعد التي تحفز المكلف على أن يكون أميناً، مما يعطي الإدارة الحق في التأكد من درجة هذه الأمانة^(٢).

ولا تؤثر الأخطاء المادية أو الحسابية التي يمكن أن يقع بها المكلف على درجة أمانته إن وقع بها من دون قصد وبحسن نية فهذه الأخطاء يمكن تجاوزها، إلا أن المخالفات المقصودة هي التي تؤثر في هذه الأمانة وهي التي يتعين رصدها والعقاب عليها، ولا تترتب الإدارة الضريبية بكل خطأ يرتكبه المكلف^(٣).

ويجب ألا يعاقب المكلف على أمانته وذلك بإرهابه في تقديم الدليل عليها، عندما يبادر بنفسه إلى إخبار الإدارة الضريبية طواعية عن وقائع لا يمكن لها أن تعلم بها لولا هذه المبادرة، فإن من شأن ذلك أن يجعل المكلف متردداً في مصارحة الإدارة الضريبية بحقيقة نشاطه، مما يؤثر بدوره سلباً في مستوى التزامه الضريبي^(٤).

- الالتزام بالتعاون:

لا يمكن للإدارة الضريبية أن تقوم بعمليات تحقق الضريبة وجبايتها على نحو يتفق مع القانون من دون تعاون من المكلف وغيره من الأطراف المرتبطة

(١) د. خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، بغداد، العراق، ٢٠٠٢، ص ٤٢.

(٢) د. سعيد عبدالعزيز، عثمان كري، رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧م، ص ٩٩.

(٣) د. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٧٨م، ص ٣٦.

(٤) د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن ٢٠١٠م، ص ٧٥.

بالنشاط أو الدخل الخاضع للضريبة. ويمكن أن يتحقق هذا التعاون بصورة اختيارية كأن يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي ودفع الضريبة المترتبة عليه على أساس هذا الإقرار، أو قيام الغير بالإبلاغ عن وقائع تكشف عن تهرب بعض المكلفين عن أداء الضريبة المستحقة عليهم كلياً أو جزئياً. كما يمكن أن يكون التعاون إجبارياً بقوة القانون كالالتزام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية عن بدء النشاط الذي يمكن أن يدر دخلاً خاضعاً للضريبة، أو التوقف عنه، أو قيام رب العمل بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية في المواعيد المحددة^(١).

- الالتزام بتقديم المعلومات والمستندات الصحيحة في الميعاد المحدد:

يفرض القانون الضريبي عادة على المكلفين تزويد الإدارات الضريبية المختصة بالمعلومات والمستندات الصحيحة التي تطلبها في الوقت المحدد من دون إبطاء تحت طائلة فرض الغرامات عليهم، وذلك كي تتمكن من فحص تلك المستندات وتحديد مركز المكلف الضريبي بدقة وذلك قبل سقوط حقها في تحصيل الضرائب المترتبة عليهم بالتقادم^(٢).

- الالتزام بدفع الضريبة:

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام واجب على المكلف وضرورة بالنسبة إلى الدولة، حتى تستطيع أن يكون تحت تصرفها في كل وقت المبالغ اللازمة لعمليات الإنفاق العام، حيث يحدد القانون عادة الشخص الذي يقع على عاتقه دفع الضريبة وهو بصورة عامة المكلف الذي تفرض عليه الضريبة، وقد يكون شخصاً آخر على علاقة بالمكلف، فهنا تكون الضريبة واجبة الدفع في وقت محدد بعد إصدار الإقرار من قبل المكلف أو تحديد الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، فيتترتب على المكلف أن يبادر إليها لدفع الضريبة في الوقت والمكان اللذين يحددهما القانون.

(١) د.حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص ٩٥.

(٢) د.أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان. ١٩٩٢م، ص ١٠٣.

وتتميز الإدارة الضريبية أحياناً بين المكلف ودافع الضريبة وذلك بغية ضمان تسديد الضريبة وملاءمتها للمكلف، كما في حالة إعسار المكلف وعدم ملاعته المالية أو في حالة الجباية بالحجز عند المبيع^(١).

ومن الممكن أن يتم دفع الضريبة بطريقتين: بصورة فورية عند حدوث الواقعة المنشئة لفرض الضريبة، أو بصورة مؤجلة في حال تحصيل الضريبة بعد فترة معينة من فرضها وحسابها وتحقق الدين الضريبي في ذمة المكلف المالية، وقد تسمح الإدارة الضريبية للمكلف بتأجيل دفع الضريبة كلها أو بعضها أو بتقسيمها.

المطلب الثاني

مفهوم الإدارة الضريبية

لبيان مفهوم الإدارة الضريبية يتسنى لنا تعريفها مع بيان خصائصها وشروط عملها في فرع أول، ثم بيان حقوق والتزامات الإدارة الضريبية في فرع ثان وذلك على النحو التالي:-

الفرع الأول

تعريف الإدارة الضريبية وخصائصها وشروط عملها

لم يستخدم القانون الضريبي في العراق مصطلح الإدارة الضريبية وإنما اعتمد مصطلح السلطة المالية عند تناوله للجهة الإدارية المنفذة للقانون الضريبي، وفي هذا الاستخدام مؤشر على الإطار العام الذي اعتمده المشرع الضريبي من خلال العمومية في المصطلحات المعتمدة وترك عملية التحديد التفصيلي للتعليمات المفسرة للقانون وفي أحيان - كما في هذه الحالة - دون تفسير ليتولى الفقه القانوني البحث في هذه التفصيلات المهمة، ولذا يمكن اعتبار السلطة المالية مؤشرة إلى مفهومين لهما دلالات متداخلة^(٢).

الأول: المفهوم العام، الذي يعتبر السلطة المالية الوجه المالي المقابل للوجه السياسي للسلطة العامة في أي بلد وفي ذلك يصفها الفقيه الإسباني (jose juan

(١) د. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٥م، ص ٣٧.

(٢) د. حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٤٩.

(ferriro) بأنها (السلطة المادية والقانونية المستعملة من قبل الدولة أو الهيئة العامة على منطقة ترابية معينة وعلى الأشخاص والأشياء الموجودة فيها والتي تمارس أعمالاً سيادية تتعلق بفرض أو تعيين أو توجيه مصلحة الدولة المالية طبقاً للنصوص الدستورية النافذة)^(١).

الثاني: المفهوم الخاص، والمقصود به الإدارة الضريبية وهي هنا الهيئة العامة للضرائب في العراق ويقابلها (مصلحة الضرائب) في مصر وما تنفرع إليه من مديريات وما تضمه من فروع إدارية تشكل مجملها الهيئة الإدارية التي تهدف إلى تطبيق القانون الضريبي، ولنخلص من هذا التحديد المبسط إلى التوافق بين مصطلحي السلطة المالية والإدارة الضريبية وفق المفهوم الخاص، إلا أن مصطلح السلطة المالية وبمعنى آخر الإدارة المالية (fiscal administration) هو أوسع وأشمل من المدلول الذي يشير إليه مصطلح الإدارة الضريبية (tax administration)، فالإدارة المالية هي الجهات الإدارية التي تتولى العمليات الهادفة لتوفير الموارد العامة للدولة وتأمين استعمال هذه الواردات طبقاً لما تنص عليه القوانين المختصة، وليدخل في ذلك تحضير وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأمين تحصيل الإيرادات العامة للدولة اللازمة لتمويل الإنفاق الحكومي ومراقبة الجباية والإنفاق وإعداد الحساب الختامي للموازنة العامة، أما الإدارة الضريبية فهي الجهة التي منح لها القانون السلطة اللازمة لتحصيل الموارد الضريبية، وتأمين تحقيق أغراض السلطة المالية في الجباية الآمنة في حدود القانون الضريبي^(٢).

والإدارة الضريبية بهذا الوصف في العراق ومصر تتعدد إلى أكثر من جهة تمارس هذه الوظيفة المهمة، فالهيئة العامة للضرائب أقرب ما تكون إلى الإدارة المركزية التي تضم جملة من الإدارات الفرعية التي تؤمن تحصيل أغلب الضرائب المباشرة من قبيل (الدخل والعقار، والضرائب على الإنتاج وغيرها) بالدرجة الأساس،

(١) د. حكمت فارس الطعان، السلطات المالية للهيئات المحلية، الاقتصادي، جمعية الاقتصاديين العراقيين، العدد الأول، السنة الحادية والعشرون، ١٩٨٠، ص ٣٣.

(٢) د. صباح صادق جعفر، قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ وتعديلاته، الطبعة الثالثة، مطبعة الزمان، بغداد، ٢٠٠٥، ص ٨٥.

فيما تتولى الهيئة العامة للكمارك جباية الرسوم الكمركية^(١)، إن هذا التعدد لا يلغي الدور المركزي الذي تمارسه الهيئة العامة للضرائب في العراق ومصلحة الضرائب في مصر، باعتبارها الجهة المنفذة للقانون الضريبي والمخولة بإصدار التعليمات الإدارية التي تشكل دليل عمل لكل الإدارات الضريبية في أداء مهامها المنصوص عليها قانوناً، وفي ذلك التوضيح البارز للدور المهم والخطير الذي تقوم به هذه الإدارة فهي الأداة المنفذة للتشريع الضريبي والمؤشر الفعلي والرئيس لفاعلية ونجاح هذا التشريع، فقيام الدولة بإصدار أفضل التشريعات القانونية واتباع السياسات المالية المجدية لن يحقق النتيجة المطلوبة إذا كانت الأداة المنفذة لهذه السياسة عاجزة عن القيام بمهامها بما يتفق ودرجة تطور التشريع الضريبي ذاته^(٢).

وعلى ذلك يمكن تعريف الإدارة الضريبية بأنها: " مجموعة الأجهزة الإدارية التي تسعى لتنفيذ قواعد التشريع الضريبي عن طريق متابعة فرض الضريبة على المكلفين".

والجدير بالذكر أن نجاح السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها مرهون بكفاءة وخبرة الإدارة الضريبية.

ثانياً: خصائص الإدارة الضريبية:

يمكن تحديد أهم ما تمتاز به الإدارة الضريبية حسب التشريع الضريبي العراقي بما يأتي:

١- سلطة مزدوجة الصفة:

فهي سلطة إدارية أولاً مما لا يخرجها عن باقي الإدارات الحكومية الأخرى، وفي جانب آخر هي جهة إدارية تمارس عملاً له صفة مالية فتعد إدارة مالية المهام، فالموارد الضريبية التي تحصلها هي المحددة للنشاط الحكومي العام الذي له تأثيره

(١) د. خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال:إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣م، ص ٣٤.

(٢) د. جوزيف طربية، الضرائب على الدخل في لبنان، مطبعة دومينيكان، بيروت، ١٩٨٢، ص ٨.

الواضح في اقتصاد الدولة، السياسة العامة للدولة، مما يجعل تحمل مسؤولية من أهم المسؤوليات الملقاة على عاتق الوحدات الإدارية القائمة بالمرافق العامة للدولة (١).

٢- سلطة مزدوجة الاختصاصات:

فهي الجهة المنفذة للقانون الضريبي من خلال تحصيل الموارد الضريبية وتوريدها للخزينة العامة - وزارة المالية أو أي جهة تمثل هذا العنوان الإداري - وذلك من خلال عمليات التقدير للإيرادات الخاضعة للضريبة وتحديد المكلفين بأدائها، أما الاختصاص الآخر فهو الاختصاص القضائي الذي يظهر من خلال نصوص القانون الضريبي العراقي والمصري، إذ تعد الإدارة الضريبة إلى جانب كونها منفذاً للقانون الضريبي فهي جهة تعد جزءاً من الاختصاص القضائي باعتبارها جهة إدارية ترتبط باللجان الإدارية التي يشكلها القانون الضريبي، وهذا الارتباط يكون وفقاً للجانب الإداري، فالإدارة الضريبية تعد الجهة التي يقدم إليها الاعتراض الضريبي بداية على اعتبار أنه أقرب ما يكون للتظلم الإداري مع القانون في بعض الجوانب، فقانون ضريبة الدخل والعقار يلزم المعتبر أن يقدم اعتراضه إلى اللجان المختصة عن طريق السلطة المالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن اللجان الإدارية التي تفصل في المنازعات الضريبية التي لا تخلو في تشكيلها من موظفين ذوي اختصاصات مالية يجعلها حريصة في أغلب الحالات نحو التوافق مع الاتجاهات العملية للإدارة الضريبية نظراً للتداخل بين الجهتين، ومن هنا يمكن اعتبار الإدارة الضريبية في العراق ليست جهة مدعية أو مدعى عليها فحسب وإنما جهة تدخل في موضوع الاختصاص القضائي من خلال اللجان الإدارية التي يشكلها وزير المالية وهو رئيس السلطة المالية في العراق التي تحتوي في معناها الخاص الإدارة الضريبية، ويزيد من تركيز هذا الأمر منع المحاكم في العراق وهي جهة ذات الاختصاص الأصلي من تولي هذه المهمة، وهذا الأمر يمنح الإدارة الضريبية سلطات واسعة عند الفصل في التظلمات والطعون الضريبية المقدمة من المكلفين خاصة والصفة الغالبة على

(١) د. محمد السيد الجزار، المحاسبة الإدارية - الإطار الفكري - الطبعة الثانية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٨٩، ص ٤٥.

التشريع الضريبي اعتماد مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، مما ينقص من مصداقية العمل الذي تمارسه الإدارة الضريبية^(١).

ورغم عدم إمكانية هذا الأمر في الكثير من القضايا الضريبية وخاصة أن القانون قد نظم عمل اللجان الإدارية التي تفصل في قضايا الضريبة، إلا أن تصحيح هذا الوضع ومنح القضاء اختصاصه الطبيعي في قضايا الضرائب يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية، وتوفير الضمانات القانونية لكلا الطرفين في حدود تطبيق القانون الضريبي دون تجاوز لهذا المفهوم.

ثالثاً: شروط عمل الإدارة الضريبية: يستلزم تناول الإدارة الضريبية وتحديد مركزها القانوني تحديد أهم الشروط التي يلزم توافرها في الإدارة الضريبية كي تمارس مهامها في أسلوب من الوضوح والمصداقية التي تجعل هذا العمل بالمحصلة مقبولاً لدى جمهور المكلفين، لذا يمكن القول إن أهم الشروط يكمن فيما يأتي:

الشرط الأول: مشروعية العمل الإداري. فيجب أن تلتزم الإدارة الضريبية بالنصوص القانونية كوسيلة منفذة لعملها الإداري ووسيلة للحماية لحقوق الأطراف الأخرى وفي ذات الوقت وسيلة ردع لموظفيها من تجاوز النصوص القانونية تحقيقاً لأغراض خاصة لا تتفق والأهداف التي تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيقها.

الشرط الثاني: الكفاءة الفنية والإدارية. فمن يمارسون العمل الضريبي من المخمنين والجباة وغير ذلك من عناوين إدارية، فيلزم أن تتوفر لديهم الشهادة العلمية المؤهلة لأداء هذه الوظيفة المؤثرة والخطيرة في المجتمع، وأن تتوفر لديهم الخبرة والمعرفة بجوانب المجتمع وفي ذات الوقت تتوفر لديهم المعرفة بالنصوص القانونية المنظمة لعمله الإداري^(٢).

الشرط الثالث: الكفاءة الأخلاقية لدى من يمارس العمل الإداري في الإدارات الضريبية. فوجود النص القانوني السليم والمحدد لحقوق وصلاحيات الأطراف المخاطبة لا يمنع عند ضعف الجانب الأخلاقي من التجاوز على نصوص القانون وإن كان بأسلوب غير صريح تحقيقاً لأغراض شخصية غير مشروعة وهذا الأمر

(١) راجع المادة الثامنة، المصدر السابق.

(٢) د. محي مسعد، العلاقة القانونية بين المحول والإدارة الضريبية، ط١، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ١٩٤.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

صعب تحديده إلا أن وضع معايير أخلاقية في العمل الإداري مع وجود الرقابة الإدارية إن كانت مركزية أم داخلية يلجم الكثير من هذه التصرفات غير المشروعة وخاصة إن اقترنت بعقوبات رادعة^(١).

الشرط الرابع: توافر النظم الحديثة المسهلة لعمل الإدارة الضريبية.

من قبيل استخدام نظم المعلوماتية الحديثة ومواكبة التطور العلمي بما لا يجعل الإدارة الضريبية متاخرة عن التطور في عموم المجتمع، وهذا ما نراه في الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة حديثاً، فالإدارة الضريبية في الولايات المتحدة، تستخدم التقنية الحديثة بأسلوب يتوافق والتطور العلمي والتقني الذي يسود المجتمع حيث يمكن أن تطلق عليها الإدارة الضريبية الإلكترونية لدرجة التطور والتغيير التي جعلتها تعتمد التقنية الحديثة في نظم المعلومات كوسيلة رئيسة لأداء مهامها فالتقدير والتحصيل للضريبة في أغلب الأحيان يكون عن طريق أجهزة^(٢).

الفرع الثاني

حقوق والتزامات الإدارة الضريبية

سيتم تناول أهم الصلاحيات التي منحها التشريع الضريبي العراقي في كل من ضريبي الدخل والعقار وقانون الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أولاً، ثم تحديد أهم الضمانات القانونية للإدارة الضريبية لأداء مهامها الإدارية ثانياً.

أولاً: صلاحيات الإدارة الضريبية

تعد مرحلة التقدير الضريبي واحدة من مرحلتين أساسيتين في العملية الضريبية إلى جانب جباية الضريبة أي تنفيذ الدين الضريبي وتمثل الركيزة لمشروعية عمل الإدارة الضريبية لذا تتوخى التشريعات الضريبية إحاطة التقدير الضريبي بكل ما يحول دون تجاوز الأسس القانونية ويوصل إلى الغرض الرئيس من التقدير وهو الدخل الحقيقي للمكلف الذي وفقاً له يتم فرض الضريبة، وبسبب من اعتبار ضريبة الدخل ضريبة مركزية في التشريع الضريبي العراقي نجد النقارب الكبير في الكثير من

(١) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإبراهيمية، الإسكندرية، ج م ع، ٢٠٠٥، ص ٧٨.

(2) Alan Melville, Taxation – Finance Act 2000, England, 2001, p 4.

الأسس والقواعد المنظمة لعملية التقدير الضريبي مع قانون ضريبة العقار وهذا الاتفاق يرجع إلى أن تحديد الدين الضريبي وهو عملية ذات آلية عامة تمارسها الإدارة الضريبية^(١).

إن الدين الضريبي كما هو متفق عليه لا ينشأ إلا بتحقيق الواقعة للضريبة التي تمنح المجال للإدارة الضريبية لإخضاع الدخل المتحقق من هذه الواقعة للضريبة، وكما تتوصل الإدارة إلى تحديد مبلغ الضريبة فإنها تقوم بمجموعة من الإجراءات يطلق عليها التقدير الضريبي في سبيل الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف على أقرب تقدير أو اعتماد تقديرها الخاص في حالة تعذر الوصول إلى هذا الدخل بمساعدة المكلف ذاته وهذا الذي يمثل التقدير الإداري ومن ذلك يتبين صعوبة العملية التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وفي كل الأحوال فإن الإدارة الضريبية تعتمد طريقة أو أكثر لتقدير الدخل الضريبي وهي طرق شائعة في معظم الأنظمة الضريبية ولكنها عموماً لا تخرج عن أن تكون في صورتين:-

الأولى: التقدير بواسطة الإدارة، حيث تعتمد الإدارة الضريبية على وسائل متعددة أن يساهم المكلف في هذه العملية، إذ إنها عبارة عن إجراءات تعتمد الإدارة الضريبية لتقدير دخل المكلف.

وبالرجوع إلى نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وقانون ضريبة العقار المرقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل يمكن تحديد أهم هذه الصلاحيات تنتزع إلى مجموعة من الحقوق بالشكل الآتي:-

١- الحق في الاطلاع:

وهو حق نجد أساسه في القانون الجنائي باعتباره حقاً استدلالياً يعطي لبعض الموظفين لتمكينهم من القيام بعملهم في تنفيذ القوانين الخاصة للمكلفين بادائها وبما أن قانون ضريبة الدخل يتمتع بالذاتية والاستقلال مع غلبة اعتبارات القانون العام عليه في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل الجبر والسلطة من ناحية، وحماية حقوق الأفراد ومصالحهم الخاصة من ناحية أخرى، فمع ملاحظة أن هذه

(١) د. عادل حشيش ؛ مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام - المالية العامة - دار الجامعة للنشر، القاهرة، ١٩٩٨م، ص ٧٦.

الاستقلالية لا تلغي إمكانية اعتماد القانون الضريبي على مجموعة من الأفكار السائدة سواء في فروع القانون العام أم الخاص^(١).

ومن هذا المنطلق فإن حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على سجلات المكلفين وبياناتهم مسألة تنظمها النصوص القانونية مع الأخذ بالاعتبار كونها محددة المدى والنطاق وعد التوسع فيهما مما قد تحدثه من آثار سلبية في بعض الأحيان.

٢- الحق في الأخذ بالتقدير الاحتياطي:

هذا الحق منحه قانون ضريبة الدخل صراحة في المادة الثانية والثلاثين منه، ويعد التقدير الاحتياطي تقديراً مؤقتاً حيث تلجأ إليه الإدارة الضريبية كوسيلة لضمان تحصيل الضريبة حيث تمارس عمليات (حصر وتقدير وتحديد مبلغ الضريبة ثم تحصيله كأمانات لحساب الخزينة العامة)^(٢).

ويمكن للإدارة الضريبية جواز اعتماده في المصادر الآتية:

أ- الدخل الوارد في الفقرة^(١) من المادة الثانية المتعلق بالدخل الناجم من أرباح العمليات التجارية والمهن والمصانع.

ب- الدخل المتحصل من بدلات إيجار الأراضي الزراعية.

ت- الدخل الوارد في الفقرة السادسة المتمثل بـ(أي مصدر آخر للدخل لم يخضع لقانون آخر) فإنه يخضع بالتبعية لقانون ضريبة الدخل.

٣- الحق في إعادة التقدير الضريبي:

وهو حق يمنح الإدارة الضريبية الإمكانية في إعادة التقدير للدخل الضريبي لمن سبق لها أن قدرت دخله أو لمن حصل خطأ (مادي أو كتابي) أدى إلى عدم إجراء التقدير عليه ابتداءً أو بسبب تمكن المكلف من إخفاء الدخل وعدم خضوعه لعملية التقدير الضريبي وهنا يجب أن نفرق في هذا الحق بين ما اشترطه قانون ضريبة العقار لإعادة النظر بالتقدير _كما أسماه_، وما اشترطه قانون ضريبة الدخل الذي يسميه حق الإدارة في الرجوع بالتقدير. إن أهم أوجه الاختلاف بين الحالتين

(١) الفقرتين ٧،٦ من المادة الأولى من قانون ضريبة العقار النافذ.

(٢) د.عبدالمعظم فوزي، يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار المصرية للطباعة والنشر، ١٩٧١، ص ٥١٠.

يظهر في كون حق الإدارة الضريبية في الرجوع بالتقدير حقاً خاصاً بالإدارة الضريبية إذ لم يجعل القانون الحق للمكلف في المطالبة بإعادة التقدير، في حين أنه في إعادة النظر بالتقدير الضريبي للدخل العقاري فالحق يمنح لكلا الطرفين (المكلف والإدارة الضريبية) لأسباب ترجع إلى الإدارة أو للمكلف على حساب توافر الحالة المنصوص عليها في القانون، وقد ورد حق الإدارة الضريبية في الرجوع بالتقدير في قانون ضريبة الدخل بنص صريح في المادة ٣٢ من القانون النافذ^(١) وذلك عند توافر أي من الحالتين التاليتين:

الحالة الأولى: إذا سبق أن قدر دخل المكلف وتبين للسلطة المالية بعد فترة زمنية عدم صحة التقدير السابق وتغيير دخل المكلف نحو الزيادة، وهنا تجب الإشارة إلى أن حق الإدارة ليس مطلقاً في الرجوع إذ إن القانون قيده بمدة خمس سنوات يبدأ حسابها من السنة التي تلي السنة التي جرى فيها التقدير غير الحقيقي.

الحالة الثانية: للسلطة المالية تقدير دخل المكلف الذي لم يسبق تقديره لأي سبب دون تحديد، إذا وصل لعلم السلطة المالية تحقق الواقعة المنشئة للضريبة لدى هذا الشخص، وكنتيجة لعدم خضوعه مسبقاً للضريبة فقد جعل القانون تقدير دخل المكلف من تاريخ تحققه الذي وصل إليه علم الإدارة الضريبية^(٢).

٤- الحق في الفحص الدقيق:

ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة وسلامة البيانات التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية وذلك بمضاهاة الإقرار الضريبي مع العناصر الخارجية عن طريق فحص حسابات المكلف أو من خلال الكشف والمسح الذي يجريه موظفو الهيئة العامة للضرائب. وهذا حق تقرره أسس وقواعد العمل الإداري من خلال التدقيق والرقابة التي تمارسها أقسام التدقيق والمراقبة في الهيئة العامة للضرائب وفروعها.

(١) القرار رقم ٧٨ / اللجنة الاستئنافية الأولى / ١٩٩٤ في ١٦/٥/١٩٩٤، الكتاب السنوي، الهيئة العامة للضرائب، العراق، ١٩٩٤.

(٢) د. عادل علي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠٠٢، ص ٥١١.

ثانياً: ضمانات الإدارة الضريبية في التحصيل الضريبي

بعد أن تتم عملية الإقرار الضريبي وفحص الإدارة له وتدقيقه واتخاذ التقدير الاتفاقي أو الأخذ بالتقدير الإداري إذا ما امتنع المكلف عن تقديم الإقرار يتحقق الدين الضريبي فيبلغ المكلف بالضريبة المقررة بموجب تبليغ خطي^(١)، يتعين في مقدار الضريبة والتاريخ الذي استحققت فيه فإذا تأخر المكلف عن السداد تفرض الإدارة مبلغاً إضافياً على حسب مدد التأخير.

فتقاعس المكلف عن السداد يعد دليلاً للإدارة الضريبية على تهرب المكلف عن دفع الضريبة مما يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة وعندها تلجأ إلى ممارسة سلطاتها المخولة لها بموجب القانون الضريبي^(٢)، وهي سلطات واسعة ضماناً لتحصيل الضريبة حيث تتمثل بمجموعة من الصلاحيات التي أباح قانون ضريبة الدخل النافذ للإدارة الضريبية ممارستها كآلاتي:-

حق السلطة المالية في منع الشخص من مغادرة العراق، كإجراء احتياطي تستخدمه السلطة المالية، بشرط توافر القناعة لديها بأن سفر المكلف إلى خارج القطر ما هو إلا وسيلة للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه. وهنا أجاز القانون للسلطة المالية أن تمنع سفر المكلف والإشعار إلى السلطات المختصة بعدم تمكينه من السفر إلا إذا ورد إخطار من الإدارة الضريبية بسلامة موقفه الضريبي.

الحق في الحجز الاحتياطي، حيث يجيز القانون للإدارة الضريبية حجز أموال المكلف بصورة احتياطية لحين إجراء التقدير الضريبي^(٣) أو لحين جباية الضريبة أو تقديم كفيل مليء يتعهد بدفع الضريبة، هذا هو التنظيم القانوني لهذه العملية، وهو إجراء خطير بذاته حيث يمثل قيداً كبيراً على حرية المكلف في أمواله الخاصة، ولخطورته فقد أحاط قانون الضريبة استعمال هذه الضمانة بعدة شروط:

الأول: ألا تكون سلطة الحجز إلا لوزير المالية أو من يخوله للقيام بهذا الإجراء.

(١) المادة الثامنة من قانون ضريبة العقار النافذ.

(٢) المادة ٣١، المصدر السابق.

(٣) د. صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٥٦٠.

يجب أن تتوافر القناعة الكافية لدى السلطة المالية بتهرب المكلف من دفع الضريبة كمحاولة إخفاء أمواله أو القيام بأي تصرف يدل بصورة واضحة على توافر هذه النية.

ولتحديد المقصود بالقناعة الكافية لدى الإدارة الضريبية، لا بد من توافر الوقائع المادية من بينها إقرار المكلف الضريبي إذا كان قد قدمه حيث يعد سنداً للتنفيذ، وفي غير هذه الاحوال يجب ان يتوافر لدى السلطة المالية الوقائع المادية الكافية التي تثبت اتجاه ارادة المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة على اعتبار ان الحجز الاحتياطي وسيلة لاجبار المكلف والضغط عليه لدفع المستحقات الضريبية المترتبة بذمته.

الثاني: امتياز الخزنة العامة:

تنقسم الديون عادة إلى عادية وممتازة، وامتياز الدين يعني أولوية استيفائه على غيره لسبب هذا الدين مع ملاحظة ان اعتبار الدين ممتاز من عدمه لا يتحقق الا بنص القانون صراحة على ذلك.

أما دين الضريبة فالبرغم من عدم ورود نص صريح في قانون ضريبة الدخل يقرر ذلك إلا أنه عند الرجوع إلى القانون المدني العراقي نجد نص المادة ١٣٧٠ تقرر اعتبار دين الضريبة والرسوم يكون لها الحق امتيازاً وبالتالي يعطي الحق للدولة في التقدم باستيفاء دين الضريبة العامة على غيره من الديون عند تراحمها^(١). ويندمج مع هذا الحق، حق السلطة المالية في تتبع أموال المدين تحت أي يد كانت وذلك يجعلها تتقدم على باقي الديون عدا حالة خصم المصروفات القضائية المترتبة على المدين أولاً^(٢).

والجدير بالذكر أن هذه الضمانات لا تختلف كثيراً عما اقره قانون ضريبة العقار ومن جملة الضمانات:

(١) تنص الفقرة ٣، من المادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي على (للسلطة المالية ان توقف إجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح اجرائها من قبل الدوائر الاخرى حتى يتم دفع الضريبة أو التامينات التي قد تتحقق منها).

(٢) د. صالح عجينة، مصدر سابق، ص ٥٦٣.

١- فرض الاضافات الضريبية، إذا قدم المكلف معلومات غير صحيحة، وهذا يجعلها في ذات الوقت عقوبة ذات طابع مالي تتفق ودرجة المخالفة التي يرتكبها المكلف^(١)، وقد تكرر مفهوم العقوبة الضريبية في الكثير من نصوص قانون الضريبة إذ تفرض اضافة بنسبة ١٠% عند عدم تسديد الضريبة العقارية في سنتها كلا أو جزءاً، كذلك في حالة خلو العقار ثم اشغاله وبالتالي لم يعد مشمولاً بالاغفاء الزم القانون باخبار الإدارة الضريبية، فانه لم يخبر المكلف يعاقب بدفع مثلي الضريبة عن المدة التي يخبر عنها، وافر ذات العقوبة عند إعادة المخالفة مرة أخرى بمعنى العدد أو تكرار الفعل المعاقب عليه قانوناً^(٢).

٢- يقر قانون ضريبة العقار امتياز دين الضريبة كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل تأكيداً لحق الخزينة العامة عندما ينص على ان عدم تسديد الضريبة يؤدي إلى جبايتها وفق قانون جباية الديون المستحقة للحكومة وبالتالي اعتبر الدين الضريبي ديناً ممتازاً يتقدم على غيره من الديون ويكون على عقارات المكلف حصراً دون ان يشمل بالأموال المنقولة التي يملكها المكلف لتعلق الدين الحكومي بالعقار دون المنقول^(٣).

٣- يلزم القانون وبإجراء مماثل لما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي بعدم تسهيل إجراء أي معاملة للعقار مالم تحقق الإدارة بان الضريبة قد دفعت بالكامل مستحقة كانت ام غير مستحقة لتقسيطها^(٤).

ثالثاً: التزامات الإدارة الضريبية

إلى جانب ما اباحه القانون للسلطة المالية من صلاحيات وسلطات فانه بذاته الوقت قد الزمها بعدد من الواجبات التي تهدف من ورائها إلى تحقيق المصلحة العامة سواء من جانب الخزينة العامة ام لمصلحة دافعي الضرائب، وتأكيداً لمفهوم

(١) د. محي مسعد، مصدر سابق، ص ٤٦٣.

(٢) الفقرة ٤، المادة ٢٩، من قانون ضريبة العقار النافذ.

(٣) الفقرات (١/أ، ١/ب، ١/ج)، المادة ١/٢٢ من قانون ضريبة العقار النافذ في العراق.

(٤) المادة ٢٣، المصدر السابق.

الدولة القانوني التي تؤسس للحقوق والواجبات فتلتزم سلطات الدولة المختلفة باتتباع القانون في كل تصرفاتها وهي بهذا التنفيذ انما تدعم ثقة الافراد بوجودها فتزيد من الدافع لمشاركتهم في تحمل الالعباء العامة.

١- الالتزامات العامة للإدارة الضريبية:

هي التزامات متعارف عليها وتعد قواعد أساسية للعمل الإداري بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص وتتمثل هذه الالتزامات بالاتي:-

أ- التزام الإدارة الضريبية بعدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها.

ب- التطبيق السليم للقانون والابتعاد عن إصدار التفسيرات المتناقضة، ويتضمن هذا الالتزام مسألتين:-

فالأولى هي التطبيق السليم والصحيح لنصوص القانون الضريبي، ويعد هذا التزاماً عاماً ينسحب على جميع القوانين حيث يجب على سلطات الدولة كافة ان تضع القوانين موضع التطبيق السليم.

أما الثانية فهي الابتعاد عن إصدار التعليمات والانظمة التي لا تفسر النص القانوني تفسيراً واحداً فلو تحقق ذلك لاصبح للنص اكثر من مفهوم واحد مما يعني ازدواجاً في الرؤية والتفسير القانوني ومما يعمق هذه المسائل تضارب المصالح بين الإدارة الضريبية ودافعي الضريبة، وهذا يستدعي الاخذ ابتداء بالعبارات الواضحة البعيدة عن الغموض عند وضع التشريع واستكمال ذلك بإصدار التعليمات المفسرة التي تنطلق من ذات المفهوم، فان لم يتحقق ذلك فهنا لابد من تصحيح الاوضاع المتحققة والعودة إلى التطبيق السليم للقانون^(١).

من جهة أخرى فعلى الإدارة الضريبية التزام آخر يتمثل بالتطبيق الموحد للتفسيرات القانونية لنصوص القانون الضريبي فليس للإدارة ان تصدر قرارات أو

(١) د. هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٨، ص ٧٢.

تفسيرات لنص قانوني في إجراء متخذ ثم تتخذ تفسيراً آخر في إجراء مماثل مما يؤدي إلى التناقض في تطبيق النص القانوني بالرغم من تماثل الواقعتين^(١).

٢- الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية:

وهي التزامات أوردتها قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وقانون ضريبة العقار المرقم ٦٢ لسنة ٥٩ المعدل، متعلق بالواجبات التي تلزم الإدارة الضريبية بادائها في مواجهة المكلفين وهي التزامات متعددة إلا أن أهمها ما يأتي:
أ- عدم إفشاء المعلومات أو ما يطلق عليه بالحفاظ على سر المهنة.

وهو التزام تنص عليه معظم القوانين الضريبية^(٢) وأوردته المادة الثالثة والخمسون من قانون ضريبة الدخل حيث ألزمت السلطة المالية بما تضمنه من موظفين كافة مراعاة السرية التامة في معالجة كل المعلومات التي تتوافر لديهم عن المكلفين وهذا يستلزم عدم إمكانية استخدامهم لهذه المعلومات في أغراض أخرى خلاف الغرض الذي أباح لهم القانون المختص بموجبه الاطلاع على حسابات وبيانات المكلفين، ويشمل هذا الالتزام الوجه الآخر له وهو عدم إفشاء أسرار المكلفين أو إعطائها للغير إلا في الحالات التي أجاز فيها قانون الضريبة ذلك، وبالرجوع إلى المادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل نجد أنه قد ألزم كل موظفي السلطة المالية والغير ممن يكون بحكم موقعه قادراً على الاطلاع على سجلات المكلفين في شئون الضرائب، بعدم إفشاء أسرار دافعي الضريبة إلا أنه أجاز للسلطة المالية الخروج عن هذا الالتزام وذلك بإعطاء هذه المعلومات إلى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي حصراً لأي جهة أخرى وذلك في الأحوال الآتية:

الحالة الأولى: إذا كان الأمر متعلقاً بتنفيذ أحكام القانون.

الحالة الثانية: من أجل تعقب أي جرم يرتكبه المكلفون يختص بشئون الضرائب كما في حالات الغش الضريبي وفي غير الحالات المتعلقة بتحديد مفردات دخل المكلف.

(١) د. باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح (٢٧٨) بغداد، ١٩٩٨، ص ٢٢١.

(٢) المادة ٢٤، المصدر السابق.

الحالة الثالثة: إذا رأت السلطة المالية أن هذه المعلومات المطلوبة غير محظور إعطاؤها (وهذه مسألة تقديرية)

أما قانون ضريبة العقار النافذ فيرد فيه ما يشير إلى إلزام السلطة المالية بهذا الواجب إلا أنه على اعتبار قانون ضريبة الدخل يمثل القانون العام في إطار التشريع الضريبي بشكل ما اورده بمثابة لوائح عمل تلتزم الإدارة الضريبية به من خلال تأكيده عليه في التعليمات الضريبية التي تلزم الموظفين احترام اسرار المكلفين وعدم افشائها بما يؤثر في مصالحهم.

ب- التزام السلطة المالية بإخطار المكلفين:-

وهو واجب ينبع من صلب مهام الإدارة الضريبية فيعد اختصاصاً عادياً من خلال اعلام المكلف بمجموعة من المسائل، كما في تبليغ المكلف بالدخل المقدر والضريبة المترتبة عليه^(١) وكذلك تبليغ المكلف في المسائل المتعلقة بالطعن الضريبي (كما في حالة رفض اعتراضه المقدم امام السلطة المالية م ٣٥، ق ، ض، د) ويعد شرطاً ضرورياً لقبول استئنافه المقدم أمام لجنة الاستئناف، والتبليغ بمواعيد المرافعة أمام لجنة التدقيق (م ٣٦ ق، ض، د)، والتبليغ (الإخطار) مثلما يكون للمكلف فقد يكون للغير كما في حالات الإخطارات الموجهة إلى الغير (م ٢٨- الفقرة ٢، ق، ض، د) ولالإخطار أهمية في تحقيق مبدأ ضريبي مهم وهو يقين الضريبة وذلك من خلال إعلام المكلف بالمستحقات المترتبة عليه وإشعاره بأهمية الأعباء العامة المتحققة عليه إلى جانب اعتبارها وسيلة قانونية حجية واضحة في الاثبات في حالة ادعاء المكلف بعدم العلم بموقفه الضريبي^(٢).

التزام السلطة المالية برد الزيادة في مبالغ الضريبة عند جبايتها وقد سماها القانون العراقي بالرديات، وتبرير ذلك يتعلق بالعدالة الضريبية وعدم القبول بتجاوز الإدارة الضريبية على حقوق المكلفين والحصول على أموال تزيد عن المستحق للدولة والا اعتبرت الإدارة متجاوزة للصلاحيات الممنوحة لها إلى جانب الأثر السلبي

(١) المادة ١٤٦ من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

(٢) المادة ٣٣ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ في العراق.

المتحقق نتيجة لهذا التصرف، وقد نص كل من القانونين محل الدراسة على التزام الإدارة الضريبية بإرجاع الرديات، ففي قانون ضريبة الدخل فرق القانون في الرد بين حالتين وذلك في المادة ٤٩ منه:

الحالة الأولى: عند تحصيل الضريبة بطريق الاستقطاع الضريبي لا يلزم المكلف بتقديم طلب تحريري بالرد وإنما يتم الأمر تلقائياً.

الحالة الثانية: يلزم المكلف بتقديم طلب تحريري برد الزيادة إذا كان استيفاء الضريبة قد تم بأي طريق آخر، مع الأخذ بالاعتبار مدة التقادم القانوني البالغة خمس سنوات يبدأ حسابها من ختام السنة المالية التي حصلت فيها الزيادة، فإن لم يقدم المكلف طلباً بذلك في هذه المدة سقط حقه بالمطالبة.

في حين أن قانون ضريبة العقار في المادة ٢٨ منه وان اتفق مع قانون ضريبة الدخل في حساب مدة تقادم الحق بالمطالبة إلا أنه لم يفرق عند تقديم الطلب الكتابي بين الضريبة المستوفاة بطريق الاستقطاع أو أي طريق آخر وإنما شمل الحالات كافة بتقديم الطلب إلى الإدارة الضريبية.

المبحث الأول

ضمانات التنفيذ في الجهاز الضريبي (ضمانات موضوعية)

تمهيد وتقسيم:-

تهدف الضمانات الموضوعية أو ما يطلق عليه ضمانات التنفيذ في الجهاز الضريبي إلى الاهتمام بتطوير الجهاز الضريبي وفقاً لمتطلبات ضمانات التنفيذ، وتعنى أيضاً الارتقاء بمستوى التنفيذ داخل الجهاز الضريبي وضرورة الإصلاح الهيكلي وفقاً لخطط استراتيجية مبنية على نظم خبرة وقاعدة معرفية للوصول في النهاية إلى جودة تنفيذ الأداء الوظيفي.

وقبل أن نتناول ضمانات التنفيذ في الجهاز الضريبي يتشئ لنا بيان الضمانات القانونية والقضائية واللائحية للمكلفين بشئ من الإيجاز وذلك على النحو التالي:-

المطلب الأول: الضمانات القانونية والقضائية واللائحية للمكلفين (الممولين) بالضريبة

المطلب الثاني: متطلبات التطوير الإداري والتنظيمي داخل الجهاز الضريبي.

المطلب الثالث: استخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية.
المطلب الرابع: الجودة في الأداء الضريبي ودورها في ترشيد القرارات الإدارية.

المطلب الأول

الضمانات القانونية والقضائية واللائحية للمكلفين (الممولين) بالضريبة

إن المُتَّبَع لنشأة الضريبة يجدها قديمة قدم الزمان، غير أن طبيعتها قد تطورت كثيراً خلال العصور؛ حيث تبدلت مبرراتها مع تبدل النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في المجتمع، كما تعددت الأغراض التي ترمي الحكومة إلى تحقيقها عن طريق الضريبة^(١).

وثمة حقيقة هامة جديرة بأن تستوقف أي باحث ضريبي وهو في مستهل بحثه مؤداها أن النظام الضريبي لم يعد مجرد مجموعة قواعد تهدف إلى تحقيق أوفر حصيلة للخزانة العامة في ظل المجتمعات المعاصرة، بل أصبحت تلك الأنظمة الضريبية المعاصرة تسهم مع غيرها من الأنظمة الاقتصادية والسياسية كأدوات لبلوغ غايات المجتمع العليا. ولقد ساهم القانون الدستوري في تحقيق تلك الغايات من خلال الارتباط بين سلطة التشريع وسلطة إنشاء الضرائب وأصبح مبدأ مشروعية الضريبة مبدأً دستورياً، إلا أن الضمانات التي مهد لها مبدأ مشروعية الضريبة لم تكن إلا لتحقيق المساواة والعدالة بين دافعي الضرائب^(٢).

(١) د. أحمد جامع: علم المالية العامة "وفن المالية العامة" الجزء الأول، مكتبة سيد عبد الله القاهرة، ١٩٦٥، ص ٥٢.

(٢) د. حسن محمد كمال؛ د. سعيد عبد المنعم: دراسات في النظم الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٩، ص ٧٦.

غير أن إخضاع التشريع الضريبي للرقابة الفعالة من جانب القضاء الدستوري قد أثمر نتائج باهرة خاصة فيما يتعلق بحماية حقوق وحريات دافعي الضرائب واهتم القضاء الدستوري في كيفية التوفيق بين مبدأ ضرورة الضريبة وبين حماية الحريات الشخصية وحق الملكية لدافعي الضرائب^(١). وعلى ذلك سنتناول هذه الضمانات تباعاً على النحو التالي:

أولاً المقصود بضمانات حقوق المكلفين (الممولين) للضرائب

إن ضرورة الضريبة تمثل حرمان دافع الضرائب من جزء من ماله ومع ذلك فإنه لا يمكن القول إن هذا الاعتداء يعتبر دائماً مخالفاً للدستور، نظراً لأن ضرورة الضريبة تمثل مبدأً دستورياً ومن هنا يجب التوفيق بين مبدأ الحرية ومبدأ ضرورة الضريبة الذي يفترض بداهة، مقاومة التهرب الضريبي^(٢). وقد شيدت المحكمة الدستورية العليا المصرية مفهوماً نظرياً جديراً بالتأييد، وانتهت إلى القضاء بعدم دستورية بعض النصوص التشريعية الضريبية لأنها تتضمن اعتداء على حق الملكية ويمكن أن نستخلص من قضاء المحكمة الدستورية العليا المبادئ الثلاثة الآتية:-

المبدأ الأول: أن الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة، باعتباره إيراداً متجديداً سواء كان هذا الإيراد ناجماً عن قيم منقولة، أم عن المهن غير التجارية، أم عن الثروة العقارية، أم كان مرتباً، أم ربحاً صافياً محققاً من غير ذلك من المصادر. ولا يجوز أن تكون رعوس الأموال ذاتها وعاءً لها إلا بصورة استثنائية.

المبدأ الثاني: لا يجوز أن يؤدي فرض الضريبة على رعوس أموال دافعي الضرائب إلى تآكلها أو تقليصها إلى حد كبير، لتخرج بتمامها أو في كثير من أجزائها من يد أصحابها، وإلا كانت الضريبة عدواناً على رعوس الأموال. ويفترض ذلك لزوماً ألا يكون تطبيق الضريبة ممتداً في الزمان إلى غير حد، ولا أن تكون لها وطأة الجزء.

(١) د. حسن محمد كمال: المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٥.

(٢) د. حازم البيلوي: دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، ١٩٩٧، ص ٨٩.

المبدأ الثالث: لا يجوز أن يكون القصد من فرض الضريبة مجرد (جباية الأموال) في حد ذاتها^(١).

غير أن الضمانات التي مهد لها مبدأ مشروعية الضريبة لم تكن في وقت من الأوقات إلا لتحقيق المساواة والعدالة بين الممولين وكان لابد من إخضاع التشريع الضريبي والقرارات الصادرة من الجهات التنفيذية للرقابة الفعالة على دستورية القوانين وإخضاع المنازعات الضريبية للرقابة القضائية وأجاز المشرع للسلطة التشريعية أن تفوض السلطة التنفيذية في تنظيم أوضاعها، ولكنه لم يشأ أن يكون هذا التفويض مطلقاً وإنما مقيداً بقيود حددها الدستور ذاته، وأخصها أن تكون في حدود القانون، أي أن يحدد القانون حدودها وتخومها وينشئ ملامحها^(٢).

"فلا يحيط بها في كل جزئياتها، وإنما يكون تفويض السلطة التنفيذية في استكمال ما نقص من جوانبها، فالقانون هو الذي يجب أن يحدد نوع الخدمة الذي يحصل عنها الرسم وحدوده القصوى التي لا يجوز تخطيها بأن يبين حدودها حتي لا تنفرد السلطة التنفيذية بهذه الأمور فالقيود التي قيد بها الدستور السلطة التشريعية في تفويضها للسلطة التنفيذية في شأن الفرائض المالية الأخرى غير الضريبة العامة، تتفق وكون هذه الفرائض مصدراً لإيرادات الدولة، ووسيلة من وسائل تدخلها في التوجيه الاقتصادي والاجتماعي تأكيداً لإتاحة الفرص المتكافئة للحصول على الخدمات العامة التي تؤديها الدولة وحتى لا تكون الرسوم مجرد وسيلة جباية لا يقابلها خدمات حقيقية يحصل عليها من يدفعها، ولا يتأتى ذلك كله إلا بمسلك متوازن من المشرع لا يكتفي فيه بمجرد إقرار مبدأ فرض الرسم وإنما يتم تحديده في نطاق السياسة المالية التي تنتهجها السلطة التشريعية في مجال تحديد الإيرادات وضبط

(١) تابع المحكمة الدستورية العليا القضية رقم ٩ لسنة ١٧ قضائية جلسة ١٩٩٦/٩/٧.

(٢) أحكام المحكمة الدستورية العليا ٤٠ لسنة ١٥ ق، ٨٦ لسنة ١٧ ق جلسة ١٩٩٨/٢/٧، ٥٤ لسنة ١٩ ق، ٤٣ لسنة ٢١ ق جلسة ١٩٩٩/١/٢، ١٠٦ لسنة ١٩ ق جلسة ٢٠٠٠/١/١، ١١٦ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٠٠٠/٦/٣، ٣٧ لسنة ٢٠ ق جلسة ٢٠٠٠/٩/٩ ... ١٣٦ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٠٠١/٥/٥، ٩٦ لسنة ٢٢ ق جلسة ٢٠٠٢/٣/١ - ٣٣ لسنة ٢٢ ق من جلسة ٢٠٠٢/٦/٩، ١٥٩ لسنة ٢٢ ق جلسة ٢٠٠٢/١٠/١٣، ١٦٥ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٠٠٣/٦/١٥ - ٢٥ لسنة ٢٣ ق جلسة ٢٠٠٤/٢/١، ٥٨ لسنة ٢٣ ق جلسة ٢٠٠٤/٣/٧.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

الإنفاق، وكفالة تقديم الخدمات التي تلتزم بها الدولة على أساس من العدل الاجتماعي، ولا يتنافى ذلك مع المرونة اللازمة في فرض الرسوم لمجابهة الظروف المتغيرة في تكاليف أداء الخدمة، طالما أن فرضها أو تعديلها لا يكون إلا بقانون في كل حالة على حدة، وإنما يتم في حدود القانون، أي بقرار من السلطة التنفيذية يقع في دائرة السلطة المقيدة ولا يتجاوز نطاق التفويض الممنوح من المشرع^(١).

ثانياً: الجانب القانوني:

ينقسم الجانب القانوني إلى ضمانات دستورية و ضمانات تشريعية.

١- الضمانات الدستورية: تقوم الضمانات الدستورية في مجال الضرائب على ثلاث طوائف وهي: تنظيم التدخل التشريعي في المجال الضريبي والمساواة والعدالة الضريبية في المجال الضريبي واحترام الحريات في المجال الضريبي^(٢).

والجدير بالذكر أنه يوجد ارتباط بين الضمانات الدستورية وبين حقوق دافعي الضرائب من خلال بنين الضريبة التي يجب أن يقوم المشرع الدستوري بتنظيمها ولا يكتمل إلا إذا توافرت عناصر ثلاثة هي الوعاء والسعر وطرق التحصيل ووضع المشرع الدستوري قواعد لحماية اختصاص المشرع من أي تدخل محتمل من جانب السلطة التنفيذية إلا في حالات استثنائية (التفويض والضرورة).

ووضع المشرع الدستوري قواعد للتمييز الإيجابي لتحفيز الأفراد على استثمار أموالهم وتوجيه هذا الاستثمار في مجال معين، وتدخل القضاء الدستوري في مراجعة القوانين الضريبية وتحديد مطابقتها للدستور من عدمه في ضوء مبدأ العدالة والمساواة ومراعاة المقدرة التكليفية لدافعي الضرائب، والحفاظ على حريات دافعي

(١) أحكام المحكمة الدستورية العليا:

١٢٨ لسنة ٢٢ ق جلسة ٢٠٠٤/٦/٦، ١٧٥ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٠٠٤/٩/٥، ٢١٧ لسنة ٢٤ ق جلسة ٢٠٠٥/٢/١٣، ٣٣٢ لسنة ٢٣ ق جلسة ٢٠٠٥/٥/٨، ٩٠ لسنة ٢١ ق جلسة ٢٠٠٥/٧/٣١، ١٢٥ لسنة ٢٨ ق جلسة ٢٠٠٥/٩/١١.

(٢) د. السيد صبري: مبادئ القانون الدستوري الطبعة الرابعة، مكتبة عبد الله وهبه، القاهرة، ١٩٤٩، ص ٦٥.

الضرائب في حالات عدة منها التعاقد والانتقال وحافظ على مبدأ سرية الضريبة، ووضع ضوابط للتجريم الجنائي في المجال الضريبي.

٢- الضمانات التشريعية: وهي ضمانات شكلية تتعلق بتدخل المشرع في المجال الضريبي غير أنه إذا كان المشرع هو صاحب الاختصاص الأصيل في هذا المجال، إلا أنه مع ذلك ليس صاحب الاختصاص الوحيد، إذ تشاركه السلطات اللائحية والجهات التنفيذية^(١).

والجدير بالذكر أيضاً أنه يوجد ارتباط بين الضمانات التشريعية وبين حقوق دافعي الضرائب ويظهر هذا الارتباط من خلال وجود علاقة بين النصوص التشريعية لقانون الضرائب والمبادئ القانونية أو المحاسبية وبين المصلحة مما يؤثر على دافعي الضرائب كنتيجة لتطبيق هذه المبادئ التي تستند في الأصل إلى نص تشريعي مثال ذلك مبدأ التحقق الضريبي ومبدأ حسن النية ومبدأ العدالة الضريبية، والتمييز الإيجابي لتحقيق أغراض اقتصادية كحالات الإعفاء الضريبي، ومبدأ الواقعية في التقدير ودليل الإثبات القانوني، وضوابط تعديل الربط الضريبي والإسقاط الضريبي تحقيقاً لمبدأ التكافل، وضمانات حق الدفاع، إن كل هذه المبادئ ترتبط بين التشريع الضريبي وبين حقوق دافعي الضرائب ومن هنا تتحقق المصلحة التي يحميها القانون.

ثالثاً: الجانب القضائي:

وينقسم هذا الجانب إلى القضاء الدستوري والقضاء العادي.

القضاء الدستوري: ترجع أهمية القضاء الدستوري لما له من كلمة لسلطات الدولة، تنزل بها حكم الدستور، ولم تقف أهمية القضاء الدستوري عند هذا الحد وإنما اهتم أيضاً بالمنازعات التي اختص بها، ببيان الأسس الدستورية للفروع القانونية المختلفة واضطلع القضاء الدستوري (بدسترة الفروع القانونية المختلفة ومنها القانون

(١) د. السيد عبد المولى: المالية العامة، دراسات للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٨٨، ص ٦٢.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

الضريبي) أي القيمة القانونية لقاعدة أو مبدأ ما، وما إذا كان يمكن إلحاقه بأي مبدأ منصوص عليه في الدستور أم لا؟^(١).

وقد استقر القضاء الدستوري على مبادئ هامة لحماية ملكية دافعي الضرائب وهذه المبادئ هي:-

١- إن الدخل هو الوعاء الأساسي للضريبة باعتباره إيراداً متجدداً ولا يجوز أن تكون رعوس الأموال وعاء للضريبة إلا بصورة استثنائية. يجوز أن يكون القصد من فرض الضريبة مجرد "جباية الأموال" في ذاتها أو مجرد زيادة موارد الدولة.

٢- حرية التعاقد قاعدة أساسية يقتضيها الدستور صوناً للحرية الشخصية لدافعي الضرائب وأن حق دافعي الضرائب في إدارة أعمال بذواتها فرعاً من جواز مباشرة حق الملكية.

٣- احترام حرية الانتقال لدافعي الضرائب فلا تعتبر القيود الضريبية من الأسباب التي تسوغ دستورياً تقييد حرية دافعي الضرائب في الذهاب والإياب إلا في حالتين:-

الحالة الأولى: إذا كان أحد الأفراد رهن التحقيق ومنع التنقل لازماً لضرورة التحقيق.
الحالة الثانية: إن المنع لصيانة المجتمع لحقوق دافعي الضرائب بآدائها فالمنع من السفر جائز إذا كان في السفر لأحد دافعي الضرائب تهديداً لأمن المجتمع ويجب أن يصدر المنع بقرار من القاضي المختص أو النيابة العامة.

القضاء العادي: وترجع أهمية القضاء العادي وخاصة ما استقرت عليه أحكام محكمة النقض على المنازعات الضريبية المعروضة عليه وهذه المنازعات مرتبطة بوقائع محل خلاف في تطبيق القانون، والقضاء العادي يصدر أحكامه من خلال معايير ومبادئ قانونية وفقهية بهدف إيجاد حل للمشاكل والمنازعات الضريبية في الواقع العملي^(٢).

(١) د. أحمد خليل: المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ٢١٥.

(٢) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٢٠١.

رابعاً: الجانب اللائحي:

إذا كان الدستور يعهد إلى المشرع تحديد القواعد في مجال الضرائب العامة إلا أن اختصاص المشرع وإن بدا ضرورياً فإنه ليس شاملاً فالسلطة التنفيذية تختص بتنظيم وتطبيق النصوص التشريعية بل وتفسيرها في بعض الأحيان، والسلطة التنفيذية حدود للاختصاص وهو أنه يجوز أن تفرض الضرائب المحلية والرسوم بقانون، ولا يجوز للسلطة اللائحية فرض الضرائب والرسوم المحلية دون الاستناد إلى قانون، ويجوز أن تفرض هذه الضرائب والرسوم بقرار من السلطة اللائحية استناداً إلى قانون ويمكن أن تتدخل السلطة التنفيذية في نطاق الاختصاص التشريعي في الحالات الاستثنائية مثل التفويض التشريعي وأوقات الضرورة^(١).

خامساً: الجانب الهيكلي^(٢):-

الهيكل الضريبي: ويتمثل الهيكل الضريبي في كل من أنواع الضرائب المفروضة سواء مباشرة أو غير مباشرة، وسواء كانت شخصية أو عينية، وسواء تصاعدية أو نسبية وكذلك في أسعار الضرائب المفروضة والأوعية الضريبية التي تفرض عليها الضرائب والإعفاءات الضريبية المقررة وأساليب وطرق ربط وتحصيل الضرائب المفروضة وبحيث تخرج تلك المكونة للهيكل الضريبي متناسقة ومتوافقة مع الأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها من فرض الضرائب مع الأخذ في الحسبان مراعاة القواعد الضريبية السليمة وبخلاف ذلك سوف تكون هناك العديد من الآثار العكسية الناتجة على الخلل في الهيكل الضريبي ومنها:

- ١- قد تكون الضرائب ذات الشرائح المرتفعة سبباً في فتور الحماس والرغبة في المزيد من العمل والنشاط متى شعر الممول أن معظم دخله الإضافي سيدفع كضرائب وفقاً للشرائح المرتفعة، ومن ثم قد يفقد المجتمع المزيد من عنصر العمل، وهو من أهم عناصر الإنتاج في الدول النامية^(٣).

(١) د. سامي جمال الدين، لوائح الضرورة وضمان الرقابة القضائية، منشأة المعارف، ١٩٨٧، ص ٨٥.

(٢) د. سعد عصفور، النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٠، ص ٢٤٥.

(٣) د. عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، ١٩٩٢، ص ٥٢.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

٢- صعوبة تحقيق العدالة الضريبية النسبية بين الممولين، ولذلك قد يؤدي فرض بعض الضرائب إلى حالة من عدم الرضا والاضطراب في المراكز المالية للممولين، ومن ثم قد تظهر العديد من المشاكل الضريبية التطبيقية بين الممولين والجهاز الضريبي في الدولة.

٣- قد يتمتع بعض دافعي الضرائب بالنفوذ والوزن الاقتصادي في المجتمع مما يدفعهم إلى التأثير على القرارات والسياسات المالية لصالحهم وبما ينعكس سلباً على أنشطة اقتصادية أخرى داخل المجتمع وبشكل يؤثر بالضرورة على سير العمل بالدولة.

٤- تلعب الضرائب السالبة تقديم مدفوعات نقدية من الدولة إلى بعض فئات المجتمع في شكل مساعدات للضمان الاجتماعي والإعانات للسلع أو للخدمات العينية والخدمات الصحية والتعليمية المجانية دوراً أساسياً في إبراز الآثار العكسية لفرض الضرائب ومنها الكسل والخمول وعدم الرغبة في العمل الجاد وبذلك يحرم المجتمع من طاقة إنتاجية يمكن الاستفادة منها وخاصة إذا كان ما يحصل عليه الفرد من الضمان الاجتماعي والدعم يفوق ما قد يحصل عليه من أجر ومنها الإسراف وسوء الاستخدام وإهدار المال العام لعدم الإدراك بقيمتها الحقيقية وتكلفتها الفعلية (١) .

٥- ومن ناحية أخرى، يصعب القول بإمكانية إلغاء وتخفيض الضرائب السالبة نظراً للحاجة الحقيقية للعديد من فئات المواطنين لها وعدم زيادة حجم المعاناة التي يتعرضون لها ومع ذلك يجب العمل على ترشيد استخدام هذا النوع من الضرائب وبالشكل الذي يخدم الهدف الأساسي منه وذلك من خلال وضع الضوابط الصحيحة لضمان وصولها إلى المستحقين لها والإبقاء على الحافز

(١) د. عاطف صدقي ؛ د. محمد أحمد الرزاز : التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية المباشرة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧، ص ٨٨.

الفردى للعمل والطموحات المشروعة المتعلقة بالرغبة في الكسب والحفاظ على الحدود الدنيا لتكاليف إدارة وتنفيذ هذه البرامج^(١).

٢- التهرب الضريبي:

قد يلجأ بعض الممولين إلى طريقة أو أخرى للتهرب من التزاماتهم الضريبية وفقاً لدخولهم المحققة وقد يلجأ البعض إلى أساليب وإجراءات تهدف إلى تخفيض مقدار العبء الضريبي المفروض عليهم وهذه هي الحالات التي يطلق عليها التهرب الضريبي ويمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعين أساسيين هما:-

النوع الأول: التجنب الضريبي: ^(٢)

وهي محاولة الممول لتجنب الضريبة المفروضة عليه وذلك باستغلال الثغرات القانونية التي قد توجد في النظام الضريبي بهدف تخفيف العبء الضريبي المفروض عليه أو تجنبه كلياً، ولا يكاد يخلو أي نظام ضريبي من هذه الثغرات ولكن العبرة هنا بمدى فداحة هذه الثغرات وكثرتها خاصة وإن هذا النوع من التهرب الضريبي لا يُعاقب عليه الممول.

النوع الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع:

ويتم هذا النوع من التهرب الضريبي عن طريق إخفاء بعض الحقائق التي كان يجب إظهارها ووفقاً لمتطلبات التشريع الضريبي بهدف تخفيض حجم الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة ومن ثم تخفيض مقدار الضرائب المدفوعة، وقد يتم الإخفاء الكلي للأنشطة أو المعاملات الاقتصادية والمالية بهدف عدم الخضوع للضريبة من خلال عدم توافر شروط الخضوع للضريبة من البداية^(٣).

ولا شك أن هذا النوع من التهرب الضريبي سواء كان تهرياً جزئياً أو كلياً مرفوضاً في جميع الدول ويعاقب مرتكبوه متى تم اكتشافهم جنائياً ومدنياً.

(١) د. محمود حسين الوادي. مبادئ المالية العامة، ط١، دار الميرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، ٢٠٠٧، ص ٤٥.

(٢) د. عبد الله الصعيدي، د. السيد عطية عبد الواحد: "المالية العامة"، الكتاب الجامعي القاهرة ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ص ٢٩٠، ٢٩١.

(٣) د. محمد السعيد وهبه. صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني، ط١، دار النشر الثقافية، الإسكندرية، ١٩٦٦، ص ٢١١.

وتتعرض آثار التهرب الضريبي بنوعية على كل من:-

الإخلال بأحد أهم المبادئ الضريبية التي يقوم عليها البناء الهيكلي للنظم الضريبية وهو مبدأ العدالة الضريبية بين الممولين نظراً للتفاوت بين الممولين المتساويين في المقدرة التكاليفية والمختلفين في الالتزام الضريبي حسب درجة ممارسة التهرب الضريبي وهذا ينعكس سلباً على عدم قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المخططة له^(١).

انخفاض مقدار الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب الضريبي من البعض وبالتالي ضعف الموارد العامة الحقيقية للدولة بالمقارنة بحجم الموارد المخططة بالموازنة العامة للدولة^(٢).

قد تلجأ بعض الدول إلى فرض ضرائب إضافية أو زيادة الأسعار الضريبية على بعض الشرائح لتعويض الانخفاض في الحصيلة الضريبية مما يعني المزيد من عدم العدالة والإرهاق الضريبي على الممولين الذين لا يمارسون التهرب الضريبي. انخفاض الروح الوطنية أو الشعور بالانتماء لدى الكثير من الممولين الملتزمين حيث يعكس حجم التهرب الضريبي إحدى صور الفساد الضريبي التي قد يتأثر المجتمع ككل بها ولا شك أن هناك العديد من الأسباب سواء المنفردة أو المجتمعة التي تقف وراء ظهور حالات التهرب الضريبي لعل من أبرزها:-

- الحالة الأولى: عدم وضوح بعض نصوص التشريع الضريبي:

تتضمن القواعد العامة لفرض الضريبة قاعدة الوضوح باعتبارها أحد أهم المقاييس التي تستخدم في الحكم على درجة جودة النظام الضريبي المطبق ولذلك فإن عدم الوضوح في النصوص التشريعية الضريبية واللوائح التنفيذية المفسرة للتشريع قد

(١) ضحى ثابت جواد العبيدي، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واقتراح آلية تفعيلها (دراسة استطلاعية)، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠، ص ٨٢.

(٢) د. محمد رضا العدل: مبادئ السياسة المالية والنقدية، كلية التجارة جامعة عين شمس، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٨٢.

يفسح المجال لبعض الثغرات التي يمكن أن ينفذ منها بعض الممولين للتهرب الضريبي ومن ثم عدم تحقيق العدالة الضريبية النسبية بين كافة الممولين^(١).

- الحالة الثانية: عدم مراعاة النظام الضريبي لقاعدة العدالة:

قد يعمل النظام الضريبي على تحقيق أهداف مخططة من خلال مجموعة من النصوص التشريعية أو الإجراءات التنفيذية الجامدة التي لا تراعي الظروف أو فرض أسعار ضريبية أو أوعية ضريبية غير مناسبة أو اختيار مواعيد أو طرق تحصيل غير ملائمة أو الأعباء الاجتماعية والمالية التي يتحملونها في سبيل تحقيق دخولهم، مما قد يدفعهم إلى عدم الحماس لمثل هذه الضرائب أو معارضتها واتخاذ جميع الوسائل والإجراءات سواء المشروعة أو غير المشروعة، لتخفيض الضرائب المدفوعة نظراً لشعورهم بعدم توافر مقتضيات العدالة النسبية ومناخها المناسب للعمل من خلاله^(٢).

- الحالة الثالثة: عدم كفاية أو فعالية برامج الإنفاق العام:

قد يولد الشعور لدى الممولين بعدم وضوح أو كفاية أو فعالية البرامج الخاصة بالإنفاق العام التي تتولاها الدولة إحساساً لدى هؤلاء الممولين بعدم جدوى مساهمتهم في الموارد العامة من خلال الضرائب التي يسددونها والتي يجب أن تنفق حصيلتها على برامج يشعر بنتيجتها هؤلاء الممولون في قطاعات الصحة والتعليم والمرافق العامة والأمن والعدالة والنقل وغيرها ومن ثم قد يلجأ بعض الممولين إلى البحث عن الطرق والوسائل للتهرب الضريبي^(٣).

- الحالة الرابعة: عدم كفاية أو فعالية الجزاءات المقررة على التهرب

الضريبي.

قد يؤدي ضعف الجزاءات التي ينص عليها التشريع الضريبي إلى تشجيع بعض الممولين على محاولة التهرب الضريبي والبحث عن أفضل السبل أو

(١) د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٦٣.

(٢) د. صلاح الدين إبراهيم صالح و د/ محمد كمال الدين أبو عجوة: موضوعات المحاسبة الضريبية، الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٢، ص ٤٥.

(٣) د. رفعت المحجوب: "المالية العامة"، دار النهضة - القاهرة - عام ١٩٨٣، ص ٣٢٩.

الإجراءات التي يمكن أن تساعد في تحقيق أغراضه وذلك من خلال الموازنة بين التكلفة من وراء التهرب الضريبي والعائد الذي قد يحققه، إذا نجح في محاولته وكلما كانت تكاليف المخاطرة أكبر من العائد امتنع الممول عن ارتكاب مثل هذه الجريمة في حق نفسه وحق المجتمع^(١).

٣- الأزواج الضريبي: (٢)

يقع هذا النوع من الأزواج الضريبي داخل الحدود الإقليمية للدولة الواحدة حيث تفرض أكثر من ضريبة على الوعاء الضريبي ذاته.

وقد يكون الأزواج الضريبي الدولي مؤدياً إلى خضوع الوعاء الضريبي لضريبتين في دولتين مختلفتين مثل خضوع الأرباح المحققة في مصر بواسطة الشركات ذات رأس المال المشترك للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الواردة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ طبقاً للتبعية الاقتصادية وخضوع حصة الطرف الأجنبي في الأرباح للضرائب مرة أخرى في الدول التي ينتمي إليها هؤلاء الأجانب طبقاً للتبعية السياسية.

ب- الضمانات التنفيذية:

وهي ضمانات موضوعية مرتبطة بالجهاز الضريبي تهدف إلى تطوير الجهاز الضريبي وإعادة هيكلته وفقاً لمتطلبات التطوير الإداري والتنظيمي داخل الجهاز الضريبي والارتقاء بمستوى التنفيذ عن طريق استخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية للوصول في النهاية إلى جودة في الأداء الوظيفي وترشيد القرارات الإدارية الصادرة عن الجهاز الضريبي.

(١) عروبة معين الراوي، العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٧، ص ٨٥.

(٢) شيماء كريم نعمة الصفار، الأزواج الضريبي - دراسة في الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٩، ص ٢١؛ عماد توفيق محمد، الأزواج الضريبي وموقف المشرع العراقي منه، دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٠، ص ٤٦.

ج) ضمانات الأداء الضريبي:-

وتأتى أهمية هذه الضمانات إلى الارتقاء بشخصية موظفي الجهاز الضريبي من خلال التأهيل العلمي والمهني وإصلاح أدوات التنفيذ من خلال الخبرة والمعرفة والتخلص من الشعور بالبوليسية وهى من السمات الشخصية التي يجب أن تنظم العلاقة بين موظفي الجهاز الضريبي من جانب ومع دافعي الضرائب من جانب آخر من خلال اطار سلوكي يحكم العلاقة الإنسانية بينهم^(١)

سادساً: الإرادة والمصلحة الجماعية لدافعي الضرائب:

وتنشأ هذه الضمانات نتيجة احتياج دافعي الضرائب لتحقيق مصلحة مشروعة تحقق جلب منفعة أو دفع ضرر ويمكن أن يستخدم دافعوا الضرائب الضغط على السلطة التنفيذية والتشريعية لتحقيق حاجات ضريبية من خلال النقابات والغرف التجارية والصناعية^(٢).

المطلب الثاني

متطلبات التطوير الإداري والتنظيمي داخل الجهاز الضريبي

رغم التطور الكبير الذي طرأ على التشريع الضريبي العراقي والمصري وقيامه على مبادئ أساسية من العدالة والمساواة بين الممولين، وتقديم الكثير من الحوافز والإعفاءات التي تشجعهم على الالتزام الضريبي، وتحسين أهداف السياسة المالية والاقتصادية.

إلا أن هذه النصوص تصبح عديمة الجدوى إذا لم تقم على تنفيذها إدارة ضريبية أو جهاز ذو كفاءة عالية، لذلك تحتاج عملية تطوير الإدارة الضريبية إلى البحث في وسائل متطورة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي وتدعيم الثقة بين الجهاز الضريبي والمكلفين (الممولين) بحيث يتحقق التوازن في العلاقة بين حق الدولة في الإيرادات الضريبية وحق المكلفين في وجود جهاز ضريبي يعينه على الوفاء بالتزاماته

(١) د. عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٧٢، ص ٨٢.

(٢) د. فوزي فرحان، التشريع الضريبي العام. دراسة مقارنة، ط ٣، بلا مطبعة، بيروت، ٢٠١١، ص ٣٧.

الضريبية تجاه الدولة، وكي يتحقق ذلك يعتقد الباحث اقتراح بعض الأساليب الحديثة التي تعتبر من أهم وسائل التطوير الإداري داخل الجهاز الضريبي كي يمكن أن نتعامل مع روح العصر أمام المتغيرات العالمية والاقتصادية التي نعيشها الآن والأساليب المقترحة هي:-

أولاً: أسلوب اختيار الموظفين وتدريبهم^(١):

يمثل اختيار وانتقاء الموظفين نقطة ارتكاز أساسية في تطوير الجهاز الضريبي حيث أن العنصر البشري أهم عنصر موجود داخل المنظومة الضريبية لأنه يقوم بتنفيذ السياسات كما يقع عليهم عبء إرساء دعائم الثقة مع الممولين لهذا يجب اختيار موظفي الجهاز الضريبي على أسس علمية وموضوعية، ويعتقد الباحث أنه لانتقاء موظفي الضرائب وخاصة التنفيذيين منهم مراعاة مواكبة المتغيرات العالمية والاقتصادية الحديثة من خلال النقاط التالية:-

- ١- التمتع بالسلوك والخُلق القويم وأن يخضع في ذلك لنفس النظام الذي يخضع له أفراد ورجال القضاء من التحريات اللازمة قبل عملية الاختيار والتعيين لأن موظفي الضرائب هم قضاة المال.
- ٢- أن يكون الاختيار من خريجي الكليات المتخصصة في علم الحاسبة والقانون والحاسب الآلي وأن يكون التقدير الجامعي الأعلى من ضمن أسس الاختيار.

٣- يجب على موظفي الضرائب قبل التعيين اجتياز الامتحان النظري والعملية والنفسي على كيفية التعامل مع الممولين وتنفيذ القوانين والسياسات.

٤- الاهتمام بالعلوم السلوكية ودراسة علم النفس الضريبي ضمن برامج مراكز التدريب الضريبي بالهيئة العامة للضرائب (مصلحة الضرائب المصرية).

٥- التأهيل العلمي والعملية المستمر لموظفي الضرائب وذلك بإيفاد بعثات لدراسة أحدث النظم الضريبية المقارنة لتكوين كوادر فنية وإدارية متميزة تستطيع أن تستكمل مسيرة التقدم ولا تكون هذه البعثات عن طريق المنح الخارجية وإنما

(١) د. رمضان صديق محمد: "إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لمناخ الاستثمار" المؤتمر الضريبي الثامن لمنظمة مديري ضرائب إفريقيا، ديسمبر ١٩٩٥، ص ٥٢٥.

يجب أن يخصص لها بند مستقل بموازنة الهيئة العامة للضرائب (مصلحة الضرائب) ^(١).

٦- الاهتمام بتدريب الموظفين على دراسات اللغات الأجنبية للاطلاع على كل ما هو حديث والتعامل مع المنظمات الدولية والإقليمية حتى يمكن الاستفادة من كل ما هو حديث.

٧- يجب ألا تقل أهمية تدريب العناصر الأخرى العاملة في الوظائف الإدارية والمعاونة على كيفية التعامل مع المكلفين (الممولين) والتمسك بقيمة العمل.

٨- يجب أن يلقي موظفو الضرائب من التقدير المادي والأدبي ما يكون حافزاً على بذل الجهد وتحسين جودة العمل ^(٢).

ثانياً: أسلوب تحديث أدوات العمل ^(٣):

يحتاج النظام الضريبي إلى المعلومات والبيانات المتنوعة من مصادر مختلفة ويلزم لذلك توافر نظام معلومات ضريبي يتفق مع الحجم المتزايد لهذه المعلومات ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها:-

كبر حجم الهيئة العامة للضرائب (مصلحة الضرائب المصرية) في السنوات الأخيرة سواء من ناحية عدد العاملين أو عدد المكلفين (الممولين). تعدد الأهداف التي يسعى الجهاز الضريبي إلى تحقيقها منها زيادة الحصيلة والحد من التهرب ونظراً للتقدم العلمي كان الجهاز الضريبي في حاجة كبيرة وماسة لتطبيق نظام معلومات يسائر التقدم الحديث الذي يعتمد على الحاسب الآلي والذي يقوم على تخزين المعلومات وإنشاء قواعد بيانات ومعالجتها واسترجاعها بشكل سريع. وهذا ما قامت به بعض إدارات الجهاز الضريبي حالياً، حيث أخذت الهيئة العامة للضرائب ومصلحة الضرائب المصرية بنظام إدخال الحاسب الآلي بجميع مأموريات الضرائب على

(١) د. عبد الحى مرعى: المحاسبة في وحدات القطاع العام، مؤسسة الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧٤، ص ٦٦.

(٢) د. عبد الله الصعيدي. علم المالية العامة النفقات العامة - الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ١٥٥.

(٣) د. سعيد عبد المنعم: "التنظيم الفني للضريبة الموحدة"، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧، ص ٨.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

مستوى المصلحة وذلك لمسايرة التطور والاستفادة القصوى والسريعة في الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة التي تفيد متخذي القرار ويستخدم الحاسب الآلي في إنشاء قاعدة بيانات عن الملفات والممولين تستفيد منها كل الأقسام والإدارات داخل مأموريات الضرائب ومن هذه البرامج:-

أ- برنامج الفحص والمتابعة:

حيث يقوم هذا البرنامج بتسجيل جميع إجراءات الفحص والربط بداية من البيان الأساسي للمكلفين (الممولين) وجميع النماذج الضريبية، سواء نموذج التقارير التي تخدم شعبه الفحص بالحصول على أي معلومة تخص الممولين بالنسبة لسنوات المحاسبة والفحص أو تتبع إجراءات الفحص والربط ابتداء من تقديم الإقرار الضريبي حتى الربط النهائي.

ب - برنامج الحجز والتحويل:

ويقوم هذا البرنامج بمكنة نظام تحويل الضريبة لتحقيق الدقة والسرعة وبواسطة هذا البرنامج أمكن تسجيل كل تسديدات الممولين النقدية أو الشيكات أو الحوالات وكذلك تسجيل أعمال التقسيط وتزويد شعبه الحجز والتحويل بالموقف الضريبي للممول من سداد الضرائب وما للممول وما عليه بالسرعة والدقة المطلوبة^(١).

ج- برنامج الخصم والإضافة:

يمكن الاستفادة من هذا البرنامج في تزويد شعبه الفحص بالجهات القائمة على الخصم والإضافة والتحويل تحت حساب الضريبة وذلك للاستفادة منها في تقدير الضرائب على المكلفين (الممولين) وتحديد الموقف النهائي للمكلف في سدادها. ٣- الرقم الضريبي للممول (رقم التسجيل الضريبي)^(٢).

(١) د. حنا رزوقي الصانع، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، مطبعة الزمان، بغداد، ١٩٨٩، ص ١٢٧.

(٢) د. جمال مصطفى الدالي: "التعديلات المقترحة إدخالها على إيرادات النشاط التجاري والصناعي المؤثر الضريبي الثامن"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧، ص ٥.

أدخل هذا النظام بواسطة الحاسب الآلي بمصلحة الضرائب وهو رقم تعريفى منفرد وموحد لكل ممول ويستخدم في جميع إقرارات الممول ويرتبط بجميع المستندات المتعلقة به وأمكن تعميم هذا النظام بعد تطبيق نظام الضريبة الموحدة بجميع المأموريات ويمكن التنسيق بين كل مصالح وإدارات الجهاز الضريبي ليصبح هذا الرقم موحد بين جميع هذه الإدارات ويحقق هذا النظام أهداف عديدة منها، الحد من التهرب الضريبي وحصر كافة تعاملات المكلف (الممول) عن كافة الأنشطة التي يزاولها وحصر المجتمع الضريبي بدقة وذلك إن أمكن والربط في تبادل المعلومات والبيانات بين هذه المصالح وربطها بشبكة معلومات موحدة خصوصاً بعد تحديث الحاسب الآلي لهذه المصالح^(١).

ويعتقد الباحث بعد العرض السابق لتحديث أدوات العمل وإدخال الحاسب الآلي إلى مأموريات ومصالح الجهاز الضريبي بعض الملاحظات التالية ليكون أكثر فاعلية واستفادة على مستوى الجهاز الضريبي منها:-

١- إنشاء شبكة معلومات موحدة على مستوى الجهاز الضريبي وربطها بجميع إدارته وأقسامه على مستوى الجمهورية حتى يمكن الاستفادة القصوى بأي معلومات وبيانات عن أي ممول على مستوى الدولة لأن النظام الحالي مطبق حالياً على نظام الإدارات والمأموريات فقط.

٢- إنشاء شبكة معلومات قومية على مستوى إدارات وزارة المالية وهي:- الإدارة العامة للضرائب، ومصلحة الجمارك وبذلك تكون الاستفادة قصوى من حيث الحصول على المعلومات والبيانات في أي وقت وتتضمن شبكة معلومات وإحصاءات دقيقة تفي بمتطلبات الإصلاح الاقتصادي والضريبي لمتخذي القرار على المستوى القومي.

٣- لابد من التنظيم الإداري والتنسيق بين مصالح الجهاز الضريبي وإدارته ومصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب على القيمة المضافة لاختصار الكثير من الإجراءات والحد من ظاهرة التهرب.

(١) د. إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠٠٢، ص ٨٥.

٤- أن يتم التخصص وتقسيم العمل بين موظفي الجهاز الضريبي مما يؤدي إلى زيادة الاتصالات والتفاعل بين الإدارات داخل الجهاز الضريبي وذلك من أجل تبادل البيانات والمعلومات^(١).

المطلب الثاني

استخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية

يعتمد استخدام تكنولوجيا الحاسب الآلي ونظم المعلومات في إعادة الهيكلة والبناء وليس مجرد إدخال بعض الإصلاحات الظاهرية.

وتقوم الهندسة الضريبية على إحداث وإعادة بناء متوازن لكافة العناصر وأطراف العلاقة في المنظومة الضريبية والمقومات التي تقوم عليها المحاسبة الضريبية. وتعتبر نظم المعلومات المطبقة حالياً غير كافية لإحداث التكامل المنشود من الهندسة الضريبية إضافة إلى الحاجة الملحة لاستخدام أنظمة معلومات متطورة وحديثة تتسم بالذكاء، بحيث تكون قادرة على إحداث التطور وتساهم في توفير قاعدة المعرفة الضريبية التي تعتبر من أهم أدوات الارتقاء بأداء التنفيذ في الجهاز الضريبي، وتوفر الخبرة والاستشارة وتدعيم ما يتخذ من قرارات أو تدعيم للرأي مما ينعكس على الجانب الفني لأداء الجهاز الضريبي.

ويتناول الباحث دراسة هذا الموضوع من خلال:-

أولاً: التعريف بنظم الخبرة:-

عرف البعض^(٢) نظم الخبرة بأنها عمليات وخطوات اتخاذ القرارات التي يتبعها الخبراء من البشر ووضعتها في برامج ونماذج يتم تهيئتها بحيث يمكن استخدامها في تقديم الاستشارات آلياً.

(١) د. محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة-نظريات العمليات والوظائف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، الأردن، ٢٠٠٤، ص ٥٢.

(1) A Kers M. G. Porter, E. Blocher, and W. Mister "Expert System For Management Accountants" Management Accounting, March, 1986.

PP. 30 – 33.

كما يرى البعض^(١) أن نظم الخبرة هي أنظمة حسابية تعتمد على التمثيل الصريح للمعرفة في ضم المعرفة المتعلقة بمجال معين من مجالات الخبرة البشرية. ويقدم البعض الآخر^(٢) تعريفاً لنظم الخبرة مستمد من خصائصها فيرى أنها: -
١- قدرة على حل المشاكل الصعبة بنفس الدرجة أو أفضل من الخبراء من البشر.

٢- وتستمد القواعد التي يعتبرها الخبراء فعالة في التعليل والتفكير والتعقل من الصفات البشرية، كما أنها تتفاعل مع البشر بطرق مناسبة.

٣- إنها تعالج وتُدرج الأوصاف الرمزية.

وتستخدم في نظم الخبرة اصطلاح نظم المعرفة كمرادف لنظم الخبرة^(٣) ولها تطبيقات متعددة مثل الطب، والتصميم، والتخطيط والتنبؤ وعرفها البعض^(٤) بأنها عبارة عن برامج للحاسب تحتوى على المعرفة المتعلقة بمجال معين وهي تستخدم لأداء عدد كبير من الأعمال المعقدة التي كانت في الماضي تؤدي بواسطة عدد محدد من المتخصصين الذين على درجة عالية من التدريب ويتم أداء هذه الأعمال عن طريق محاكاة عمل الخبير الإنساني الذي يستخدم لمعرفة خاصة بمجال معين والقواعد العلمية المعتادة أو التنقيبية للوصول إلى القرار أو التوصية المناسبة لحل المشكلة موضع الدراسة وذلك من خلال:-^(٥).

١- معرفة شاملة للحال موضع الاهتمام بتطبيق أساليب البحث ودعم التحليل التنقيبي.

٢- القدرة على استنتاج معرفة جديدة من المعرفة الموجودة.

(2) Bramer, M. A, A Survey and Critical Review of Expert Systems research, in D. Michie (CD) introductory reading in expert systems, New York, Gordon and Breach science Publishers. 1984 PP. 3- 25.

(3) Hayes Roth, F, "Knowledge – Based expert system the State of Art in the U. S In expert Systems, state of the Art report, ED Pergemon Infotech, 1984.

(4) Duchessi, Peter, "The Conceptual Design For a Knowledge – Based system as Production Planning Process "as set in Barry G Silverman "Expert systems for Business "Addison – Wesley Publishing Co, 1987 – 165 -170.

(5) Harman, Paul and King David Expert systems Artificial Intelligence in Business, New York Wiley Press. 1985. P.7.

(1) rolson David W., principles of Artificial intelligence and Expert system Development, MC Graw Hill Book Co. New York, 1988, P. 15.

٣- القدرة على شرح الأسباب.

ثانياً: استخدام نظم الخبرة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية:

١- بالنسبة للمعرفة القانونية فإنها هندسة المعرفة القانونية ما هي إلا ترجمة لطريقة الإنتاج أي تحصيل المعرفة القانونية وبنائها ويتم ذلك وفقاً للخطوات التالية:-

أ- حصر النصوص القانونية والتشريعات الضريبية لفرع معين من فروع الضرائب وإعطائه رقماً كودياً معيناً سواء في شكل رقمي أو رمزي أو الاثنين معاً وربطه برقم القانون وتاريخ صدوره وأرقام المواد التي يتضمنها معاً.

ب- ربط المواد السابقة بعد ترميزها بما يتعلق بها من نصوص كل من اللائحة التنفيذية والمذكرة الإيضاحية لهذا القانون.

ت- ربط كل مادة من المواد السابقة بالقرارات الوزارية المنظمة لها أو الصادرة في شأنها مع عدم دمجها وإمكان استرجاع القرارات الوزارية بمفردها.

ث- إذا كانت المواد الضريبية السابقة أو القرارات الوزارية الصادرة بشأنها لم تحدد معاملة محاسبية مستقلة فتربط هذه المادة بالقاعدة المحاسبية الملائمة لها محاسبياً أو في حالة تضمنه النصوص القانونية لمعالجة خاصة فيتم شرحها وتحليلها في ضوء ما استقر عليه الفقه والقضاء مع الإشارة إلى الآراء التي ترى خلاف ذلك وأسانيدها.

ج- إيضاح التعليمات التي أصدرتها الهيئة العامة للضرائب (مصلحة الضرائب المصرية) وتنظيم تطبيق النص القانوني الذي نحن بصدد بحثه وتفسيره وإذا كانت هناك عدة تعليمات قد صدرت في هذا الشأن فتعرض هذه التعليمات حسب تسلسل صدورها من الأقدم للأحدث.

ح- إذا كان النص القانوني قد سبق تعديله فيتم ربط النص الجديد بالنص السابق ويتم إيضاح المعالجات المطبقة قبل هذا التعديل.

خ- ربط المادة القانونية بما صدر بشأنها من أحكام قضائية نهائية ومستقرة وقضاء محكمة النقض فيها وفتاوى مجلس الدولة بشقيها.

د- إذا كان الموضوع قد ورد به تنظيم خاص في قانون بخلاف قوانين الضرائب فتورد النص الذي نظم هذا الموضوع عملاً بقاعدة أن الخاص يقيد العام.
ذ- أن أنظمة التوثيق والمعلومات^(١) وتبويبها في غاية الأهمية في ربط ما يتعلق بموضوع معين من معلومات مع بعضها وفقاً لمنهج توثيق محدد وقواعد الضبط البيولوجرافي^(٢) وتقنيات مكاتب المعلومات^(٣).

ومن الأهمية بمكان عدم الاقتصار على حصد المعرفة الأصلية بل يجب أن تشمل قاعدة المعرفة على القواعد الإجرائية وتعتبر القواعد الإجرائية في مجال الضرائب عموماً والفحص الضريبي على وجه الخصوص من الموضوعات بالغة الأهمية باعتبار أن نظام المعلومات يفقد جدواه إذا لم يراع أهمية بعض الاعتبارات في المجال موضوع الدراسة مثل مناهج تفسير القانون وقواعد الإعلان في مواد الضرائب، والتقديم والتصالح، وقواعد المنازعات الضريبية، وقواعد قانون المرافعات التي تظل نافذة في ظل قانون الضرائب وتلك التي يتم الاستئناس بها، والمواعيد، وتحريك الدعوى..... الخ^(٤).

وهنا تحتل الإجراءات باعتبار أن الضرائب من الأمور التي ينظمها القانون أهمية قصوى في بناء قاعدة المعرفة.

٢- بالنسبة للجوانب الفقهية: استعراض الاتجاهات الفكرية المختلفة وأساليب كل منها سواء التي تتبنى رأياً معيناً أو تتبنى رأياً مخالفاً، وما اتجه إليه الرأي في التطبيق وأساليبه.

أ- مقارنة المناهج الفكرية للموضوع محل الدراسة سواء في مصر أو في الخارج وأسباب الاختلاف في المعالجة.

(١) د. شكري العناني: "التوثيق الإعلامي ونظم المعلومات"، مكتبة ممدوح بطنطا، ١٩٩٤ ص ٧٠، ص ٨٠.

(٢) د. حشمت قاسم: "المجلة العربية للمعلومات"، مجلد ١، عدد ٢، ١٩٧٨، ص ٨٠.

(٣) د. عامر إبراهيم قنديلجي: "التقنيات الحديثة في المكتبات"، المجلة العربية للمعلومات، مجلد ٢، عدد ١، ١٩٨٠، ص ١٢.

(٤) د. الظفيري الرفاعي، يعقوب السيد يوسف، سعد عواد، الإدارة الحكومية والتنمية، الطبعة الأولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٩، ص ٨.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

ب- مقارنة النصوص المحلية بما يقابلها من نصوص أجنبية وأوجه الاختلاف ومبرراتها وأثرها.

ت- اتجاهات التطوير التي ظهرت في كتابات الفقهاء أو في الرسائل العلمية والمراجع التي تناولت بالدراسة هذا الموضوع^(١).

ثالثاً: استخدام نظم الخبرة في تطوير أداء موظفي جهاز الضرائب

١- تطوير الأداء في مجال تحديث معلومات موظفي الجهاز الضريبي بالنسبة للقوانين واللوائح والتعليمات الضريبية والقوانين الخاصة ببعض الأنشطة.

٢- تطوير أداء موظفي الضرائب في مجال فحص بعض الحالات ذات الطبيعة الخاصة.

٣- تطوير أداء موظفي الضرائب في مجال الوصول إلى التفسير الصحيح للقانون في حالة تعدد أو تضارب التفسيرات والآراء.

٤- تطوير أداء موظفي الضرائب عن طريق الخبرة والتدريب التي تكتسب من نظام الخبرة باعتباره نظاماً تعليمياً.

٥- تطوير أداء موظفي الضرائب في مجال الفحص الانتقادي واستخدام التحليل المالي والفحص عن طريق العينة.

٦- تطوير أداء موظفي الضرائب عن طريق تدعيم رأى الموظف بالتفسيرات والأسباب التي توفرها له نظم الخبرة ويدعم به تقريره.

٧- نظام الخبرة يخلق منهج جديد في تفكير موظف الضرائب إزاء المشاكل هذا بالإضافة إلى أن نظم الخبرة هي أهم فروع نظم المعلومات المتقدمة^(٢).

(١) د. عباس علي، سهيلة محمد، علي حسين، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.

(٢) د. عبد المجيد قدري. دراسات في علم الضرائب، ط١، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠١١.

المطلب الثالث

الجودة في الأداء الضريبي ودورها في ترشيد القرارات الإدارية

إن جودة الأداء الوظيفي بالجهاز الضريبي، تهم المكلفين من جانب، والقيادات العليا بالجهاز الضريبي وأطراف أخرى من جانب آخر ولتحديد أهمية الجودة في الأداء الوظيفي ودورها في ترشيد القرارات الإدارية يتناول الباحث النقاط التالية:-

أولاً: مفهوم الجودة في الأداء الوظيفي:

- يرى البعض أن الجودة هي "المقدرة على اكتشاف المخالفات والأخطاء داخل الجهاز الضريبي"^(١). وهذا يعنى بيان مدى قدرة أعضاء عناصر الجهاز الضريبي على اكتشاف المخالفات والأخطاء.
- ويرى البعض^(٢) أن جودة الأداء الوظيفي بالجهاز الضريبي تعنى: "مدى الالتزام بالمعايير المهنية الخاصة بالوظيفة داخل الجهاز الضريبي" إن مدى معرفة والتزام أعضاء الجهاز الضريبي بهذه المعايير يعد من أكثر خصائص جودة الأداء الوظيفي وأن معايير الأداء المهني وقواعد وآداب سلوك المهنة والالتزام بها يساهم في تعزيز جودة الأداء الوظيفي،^٥
- وتعتبر المعايير المهنية خط الدفاع الأول ضد إهمال وتقصير أعضاء الجهاز الضريبي في أداء أعمالهم، وعلى الإدارة العليا بالجهاز الضريبي وضع إطار عام لهذه المعايير ومبادئها وقواعدها ويجب أن تتضمن التزام موظفي الجهاز الضريبي بهذه المعايير^(٣).

(2)Linda DeAngelo R., "Auditor size and Auditor Quality" iournal of Accounting and Economic, (Dec, 1981), P. 186. As cited in: Michael C. Knapp "Factors that Audit committee members use as surrogates for Audit Quality", Auditing: A jounrla of practice & Theory, Vol. 10, No. 1, (Spring 1991), p. 37.

(٢) د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح: قياس وضبط مخاطر المراجعة إطار مقترح، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٦، ص ١٠، ص ١١.

(٣) د. سامي حسن علي محمد، (نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الاداء المهني في المراجعة) كلية التجارة جامعة عين شمس عام ٢٠٠٣ ص ١٣.

ثانياً: قواعد التزام موظفي الجهاز الضريبي بمعايير الأداء

١- قواعد وآداب سلوك المهنة: حيث تعتبر قواعد وآداب سلوك المهنة هي أنماط للسلوك والتصرفات المتوقعة من جانب الموظف أثناء تأديته مهام وظيفته.

٢- قاعدة الالتزام بالمعايير العامة: ويلتزم الموظف بالمعايير العامة ويتم إصدارها وتفسيرها من جانب الإدارة العليا لجميع موظفي الجهاز الضريبي.

٣- قاعدة الالتزام بالمبادئ المحاسبية والضريبية: فلا يجوز لأى عضو داخل الجهاز الضريبي التعبير عن رأيه أو إبداء رأى يتعارض مع المبادئ المحاسبية والضريبية.

٤- قاعدة سرية معلومات دافعي الضرائب: يجب على عضو الجهاز الضريبي ألا يفصح عن أسرار دافعي الضرائب سواء الأسرار المرتبطة بعملة أو الأسرار التي يعلمها موظف الجهاز الضريبي من خلال اطلاعه على ملفه الضريبي.

٥- قاعدة الالتزام بالتشريعات القانونية السارية: وتعتبر التشريعات القانونية الضريبية ذات تأثير على جودة الأداء المهني داخل الجهاز الضريبي والتي لها انعكاساتها على جودة الأداء المهني فمثلاً القانون الضريبة على الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل المصري لهما تأثير على جودة الأداء المهني من زاوية التزام أعضاء الجهاز الضريبي بإجراءات الحصر والفحص والحجز..... الخ. والتأكد من الالتزام بمعايير المحاسبة ومتطلبات المواد الواردة في القانون ذات التأثير المباشر على أداء أعضاء الجهاز الضريبي^(١).

ثالثاً: سياسات ضبط الجودة

تعتبر سياسات وإجراءات رقابة الجودة إحدى الأدوات ذات الأثر الجوهري على ضبط جودة الأداء المهني ونوجزها في الآتي:-

(١) د. مجيد عبد جعفر الكرخي، مدخل إلى تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠١، ص ٦٣.

١- تمثل رقابة الجودة في السياسات أو الإجراءات التي يتم تطبيقها لتؤكد بصورة معقولة أن كل الأعمال التي قام بها أعضاء الجهاز الضريبي تمت طبقاً للأهداف.

٢- إن سياسات الرقابة تمثل أهدافاً، بينما إجراءات الرقابة هي الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف.

٣- إنه يجب على الإدارة العليا في الجهاز الضريبي أن تطبق سياسة رقابة الجودة، وكذلك يجب اتخاذ الإجراءات الملائمة والتي تؤكد أنه تم تحقيق ما يلي:

الخصائص الشخصية: حيث يجب على موظفي الضرائب الالتزام بالنزاهة والموضوعية والمحافظة على السرية.

أ- المهارات والكفاءة: فلا بد من توافر المهارات والكفاءات اللازمة والمطلوبة، والتي تجعل موظفي الجهاز الضريبي قادرين على الوفاء بالمسؤوليات المهنية الواجبة عليهم.

ب- تخصيص أو تكليف الأفراد للمهام: لا بد أن تسند المهام الوظيفية لأفراد على درجة من التدريب العملي والتأهيل المهني اللازم.

ت- التوجيه والإشراف: يجب أن يتواجد بالجهاز الضريبي وإدارته المختلفة توجيه وإشراف كاف بما يؤكد أن العمل الذي تم أدائه يتفق مع معايير الجودة كما يجب طلب المشورة والنصح من الإدارات التي يتوافر بها الخبرة.

ث- قبول دافعي الضرائب والاستمرار معهم: يجب على الإدارة العليا بالجهاز الضريبي إجراء تقييم دائم ومستمر للعلاقة بين الممولين وأعضاء الجهاز الضريبي.

ج- الفحص والرقابة والمتابعة: لا بد على الإدارة العليا للجهاز الضريبي، مراقبة مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وتوصيل السياسات والإجراءات العامة إلى الأفراد العاملين بطريقة واضحة ومفهومة^(١).

(١) د. علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، الطبعة الأولى، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، ٢٠٠١، ص ٤٢.

ويعتقد الباحث:

- أ- ضرورة أن يحظى موضوع جودة الأداء المهني لأعضاء الجهاز الضريبي باهتمام الإدارة العليا بالجهاز الضريبي والمنظمات المهنية.
- ب- ضرورة إعادة ترتيب وتحديث المحيط المهني بإصدار قانون لمزاولة مهنة مأموري الضرائب يتفق مع التطورات الحالية في المجتمع.
- ت- ضرورة تشكيل لجنة فنية ونقابية من داخل الجهاز الضريبي تتولى تصنيف الإدارات إلى فئات معينة وفقاً لشروط محددة بحيث يكون هناك ضمان للحد الأدنى من الجودة المطلوبة.
- ث- ضرورة تطوير منهج التعليم المحاسبي والضريبي الجامعي ليحتوي على استخدام الاستراتيجيات الحديثة في تخطيط وتنفيذ الأداء داخل الجهاز الضريبي.

- ج- أن يتواجد برنامج للرقابة على الجودة.
- ح- أن تستفيد العراق ومصر من خبرات الدول المقارنة في مجال تطبيق نظم الجودة داخل الجهاز الضريبي.
- خ- أن يتم صياغة المعايير المهنية لموظفي الضرائب وفقاً لمفهوم ومتطلبات جودة الأداء المهني، مع الوضوح الكامل والتفسير الكافي لمعايير الجودة.

رابعاً: دور الجودة في ترشيد القرارات الإدارية

يختلف سلوك اتخاذ القرارات تبعاً لموضوعها وحجم الإنفاق عليها وموقف متخذ القرار ذاته. ويمكن تقسيم القرارات إلى عدة أنواع:

- ١- القرارات التنظيمية: وهي التي يتخذها المدير بصفته التنظيمية داخل الجهاز الضريبي، لكونه في موقع القيادة، بحيث تصبح تلك القرارات رسمية وتتناول تلك القرارات سلسلة من السلوك البشري خلال التنظيم وتسير نحو تحقيق أهداف الجهاز الضريبي.

- ٢- القرارات غير التنظيمية (الشخصية) وهي التي يتخذها أحد الرؤساء بصفته فرداً أو شخصاً وليس بصفته جزءاً من التنظيم داخل الجهاز الضريبي ومثل هذه القرارات لا تغير في السلوك التنظيمي للآخرين.
- ٣- القرارات الرئيسية أو غير العادية والتي تعطى نتائجها على المدى الطويل أو تكون لها أهمية كبرى في التأثير على درجة الارتقاء بالجهاز الضريبي ككل.
- ٤- القرارات العادية أو الروتينية: وهي التي تتطلب إعداداً وتفكيراً أقل نسبياً، أو هي تلك التي تتخذ بصفة مستمرة ولها تأثيرها الطفيف على ازدهار الجهاز الضريبي. وثمة طريقة أخرى لتصنيف القرارات من حيث الطريقة التي تتخذ بها، فقد يتخذها فرد أو شخص، وقد تتم عن طريق الجماعة^(١) وتلعب الجودة دوراً هاماً في ترشيد القرارات الإدارية فإذا ما تم تطبيق مفهوم الجودة بمعايير وسياسته والقواعد التي تحكمه، فإن إصدار القرارات الإدارية لابد من مراجعتها في ضوء تلك المعايير والسياسات والأهداف وينبغي مراعاة:
- أ- مدى اتفاق القرارات مع أهداف الجهاز الضريبي.
- ب- ما الذي دعا لاتخاذ القرارات بالصورة التي تمت بها.
- ت- مدى العناية الواجبة من الإدارة لضمان سلامة اتخاذ القرارات.
- ث- هل تراعى الإدارة وضع الإرشادات لاتخاذ القرارات التنفيذية في المستويات الإدارية الأقل بصورة آلية.
- ج- تقييم الإجراءات التي تضعها الإدارة لتجنب القرارات غير المثلى.

المبحث الثاني

ضمانات الأداء الوظيفي في الجهاز الضريبي (ضمانات شخصية)

يجب توافر ضمانات شخصية في موظفي الجهاز الضريبي ويعتقد الباحث أن من أهم هذه الضمانات:

(1) Harold J. Leavitt & Thomas L. Whisler, "Management In the 1980 S" Readinga In Management. Edited by Max D, Richardes & W. Nielaoder, OP. cit. PP. 31- 44.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

التأهيل العلمي والمهني، الخبرة والمعرفة، الشك المهني والتخلص من الشعور ببوليسية موظفي الضرائب، ولابد أن يكون ذلك في إطار سلوكي معين يحكم العلاقة الإنسانية التي يجب أن تنظم العلاقة بين موظفي الجهاز الضريبي ودافعي الضرائب.

وهذه الضمانات هي حقوق تبعية لحقوق أخرى من حقوق دافعي الضرائب وتأتي أهمية هذه الحقوق في الارتقاء بشخصية موظفي الجهاز الضريبي لأن إصلاح أدوات التنفيذ داخل الجهاز الضريبي لا تصلح وحدها لإصلاح الجهاز ككل. لذلك فإن إصلاح أداء الجهاز الضريبي يتطلب شقين: أحدهما إصلاح أدوات التنفيذ ويتناولها الباحث في المبحث الأول، أما الشق الثاني فهو إصلاح الأداء لموظفي الجهاز الضريبي وسوف يتناولها الباحث في هذا المبحث على النحو التالي.

المطلب الأول: التعليم والتأهيل المهني.

المطلب الثاني: الخبرة والمعرفة

المطلب الثالث: الشك المهني والتخلص من الشعور ببوليسية موظف الضرائب.

المطلب الرابع: الإطار السلوكي لموظفي الجهاز الضريبي.

المطلب الأول

التعليم والتأهيل المهني

هناك تحديات على الأداء الوظيفي في الجهاز الضريبي، والتأكد من أن مهنة موظفي الجهاز الضريبي يجب أن تتم بواسطة أشخاص يتوافر لديهم قدر كافٍ من المهارات التي تتلاءم مع طبيعة العمل الذي يقومون به. ويجب أن يحصل موظفو الضرائب المنوط لهم بالأعمال الفنية المتخصصة على دراسات أكاديمية كافية في مجال التخصص والمجالات الأخرى المرتبطة بالمهنة وهذا يعني إعداد موظفي الجهاز الضريبي إعداداً جيداً من الناحية العلمية والمهنية.

١- أهمية التأهيل العلمي والمهني^(١)

يمثل التأهيل العلمي والمهني لموظفي الجهاز الضريبي وما ينطوي عليه من برامج للتعليم المستمر والبرامج التدريبية، إحدى الركائز الأساسية التي تعتمد عليها مهنة موظفي الجهاز الضريبي، وترجع أهمية التأهيل العلمي لموظفي الجهاز الضريبي إلى أنها إحدى الركائز التي تساعد الموظف في إدارته وفي أداء المهنة واكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية.

ومن الضروري اشتغال التعليم المهني لموظفي الضرائب على برامج تدريب ومتابعة التطورات المهنية من أجل رفع كفاءة الأداء واكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية.

وضرورة شرط اجتياز امتحانات معدة سلفاً من جانب الجهاز الضريبي لأن ذلك يؤدي إلى تحسين كفاءة الأداء الوظيفي والمهني.

٢- التأهيل العلمي والمهني أحد معايير الأداء الوظيفي بالجهاز الضريبي

فيجب أن يتضمن الأداء الوظيفي لمهنة الجهاز الضريبي معايير معينة ومن أهم هذه المعايير التأهيل العلمي والمهني؛ لأن هذا المعيار يعطى لموظفي الجهاز الضريبي خاصة الفنيين منهم، الصلاحية في فحص الملفات الضريبية والقيام بالأعمال الفنية.

ويجب ألا يقتصر تعليم موظفي الضرائب على العلوم المحاسبية والضريبية فقط بل يجب أن يأخذ موظف الضرائب قدراً كبيراً من التعليم المهاري ولا بد من تحديث التدريب المهني لموظفي الضرائب بحيث يستطيع موظف الضرائب الإلمام

(1) Micheal C. Knapp, "Factors that Audit committee Members use as surrogates For Audit Quality", PP 35 -37.

للتوسع انظر على سبيل المثال:

- Lee C.Liu and T Wang, "The 150 – Hour Rule". Journal of Accounting and Economic, Vol. 27, (1999) PP 203- 220.
- William Read, K Raghunandan, and Clifford Brown, "150- Hour Preparation improves CPA Exam performance "The CPA Journal, (March 2001) PP.1:3.

بأحدث التطورات في محيط المهنة من خلال برامج التعليم المستمر، ولابد لموظفي الضرائب أن يأخذوا بالتطورات المهنية محلياً وعالمياً^(١).
٣- أثر التأهيل العلمي والمهني على جودة الأداء الوظيفي بالجهاز الضريبي.

يجب على موظفي الجهاز الضريبي الإلمام بمعايير المحاسبة الضريبية وقوانينها والتعليمات التنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب وخاصة الحديث منها ويجب على موظفي الجهاز الضريبي متابعة التعديلات التي تحدث في القوانين المهنية وقوانين الشركات وقوانين الضرائب، حتى يكون موظفو الجهاز الضريبي على درجة عالية من التأهيل العلمي والمهني، ونظراً للأهمية البالغة للتأهيل العلمي والمهني لموظفي الجهاز الضريبي كأحدى المتغيرات المؤثرة على جودة الأداء المهني لموظفي الجهاز الضريبي يقترح الباحث ما يلي:-

١- من الواضح علمياً أن هناك اختلافات بين موظفي الجهاز الضريبي في درجة كفاية التأهيل العلمي والمهني، وللتغلب على هذه الفروق فإنه لابد من زيادة درجة التأهيل العلمي والمهني من خلال وجود هيئة عليا لمأموري الضرائب تستهدف رفع مستوى الأداء المهني وذلك من خلال:-

أ- اعتماد مقررات خاصة بمأموري الضرائب.

ب- إجراء بحوث ودراسات لازمة لصياغة معايير مهنة مأموري الضرائب وكذلك قواعد السلوك المهني بما يتلاءم مع المعايير الحديثة والأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية في مصر.

ت- عقد المؤتمرات العلمية والمهنية المحلية والعربية والدولية.

ث- العمل على تنشيط العمل بالمهنة وتطويرها وتحديثها بما يتلاءم مع التطورات على المستوى العالمي.

ويخلص الباحث إلى أن كل هذه المهام سوف تؤدي في النهاية إلى زيادة وتحسين درجة كفاية التأهيل العلمي والمهني لمأموري الضرائب.

(١) د. سلطان بن محمد علي، المحاسبة الضريبية بين نظرية والتطبيق، الإصدار الثالث، دار وابل للنشر، الرياض، ٢٠٠٤، ص ٨٦.

٤- تأثير التعليم على اكتساب المعرفة الإجرائية^(١)

إن التعليم لا يعتبر كافياً لاكتساب المعرفة الإجرائية غير أن دراسات علم النفس اختبرت نوعان من التعليم المستمر يمكن أن يرتقى باكتساب المعرفة الإجرائية هما:-

- قواعد الإجراءات.

- قواعد تفسير الإجراءات

وبالنسبة لقواعد الإجراءات فهي تتكون من مجموعة من الخطوات أو الإجراءات التي يجب اتباعها في أداء مهمة ما، وهذه القواعد تحتوى على تفسير بسيط، أما بالنسبة لقواعد تفسير الإجراءات فهي تقدم تفسيرات مع الخطوات، وأيضاً معلومات عن كيفية أداء تلك الخطوات وكيفية ارتباطها ببعضها البعض.

على سبيل المثال أوراق تخطيط عمل المخمنين (مأمور الضرائب) يتم اشتقاقها من خلال تحليل الأهداف العامة للجهاز الضريبي التي تقدم هذه المعلومات. وتشير الدراسات إلى أن تأثيرات كل من قواعد الإجراءات وقواعد تفسير الإجراءات لاكتساب المعرفة الإجرائية غير واضحة، نظراً لتركيزها على الأداء كشيء بديل للمعرفة الإجرائية، على الرغم من أن فروق الأداء بين مأموري الضرائب من الممكن أن ترجع إلى فروق المعرفة الفنية أو القدرات الخاصة.

كما أن التعليم من الممكن أن يقدم فقط المعرفة الفنية وأن المعرفة الإجرائية يتم اكتسابها عن طريق المعرفة الفنية المجمعة من خلال الممارسة العملية^(٢).

المطلب الثاني

الخبرة والمعرفة

إن المعرفة والخبرة المهنية لدى موظفي الضرائب تعتبر أحد العوامل المؤثرة. على جودة الأداء الوظيفي، كما أن بعض الأعمال والمهام في الأداء الوظيفي

(1) A arens and J. K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach (Nj Englewood Cliffs, Prentice Hall, Fifth Edition, 1991), P. 391.

(٢) د. رمضان صديق محمد: "إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لمناخ الاستثمار" المؤتمر الضريبي الثامن لمنظمة مديري ضرائب إفريقيا، ديسمبر ١٩٩٥، ص ٩٦.

بالجهاز الضريبي وبصفة خاصة الأعمال غير الروتينية أو المهام المعقدة تتطلب مستوى معيناً من الخبرة وأن دور الخبرة في اتخاذ القرارات يعتبر جوهرياً، ولذلك لا بد من خبرة موظفي الجهاز الضريبي حتى تكون الأحكام المهنية ذات جودة.

أولاً: الخبرة:

١- طبيعة الخبرة العامة والخبرة المهنية

تعرف الخبرة العامة ^(١) بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة. غير أن الخبرة المهنية هي امتلاك لقدر كبير من المعرفة وبصفة خاصة المعرفة الإجرائية والتي تعتبر عاملاً مؤثراً في جودة الأداء الوظيفي.

٢- محددات الخبرة المهنية: إن محددات الخبرة المهنية هي:-

التعليم، والخبرة العامة، والمعرفة، والمقدرة.

المقدرة والمهارة تكتسب من خلال ممارسة العمل وموظفو الجهاز الضريبي ذوو الخبرة يكون لديهم قدرة على عرض وحل المشاكل بطريقة أفضل من المأمور الأقل خبرة.

ولذلك فإنه يجب التمييز بين الموظف ذي الخبرة والموظف المبتدئ.

٣- أثر الخبرة على أداء مهام موظفي الضرائب:

هناك تأثير للخبرة على الرقابة التي يقوم بها موظف الضرائب على الممولين والخبرة لها أثر في اختيار موظف الضرائب للمعلومات اللازمة لتقديم حكم مهني جيد حول تقييم الرقابة التي قام بها مأمور الضرائب على أعمال دافعي الضرائب، فالخبرة تؤدي إلى حسن اختيار المعلومات الملائمة لتقييم الرقابة على الممولين والتدريب المستمر يؤدي إلى زيادة المعرفة.

كما أن هناك علاقة بين مفاهيم التدريب ومفاهيم المعرفة واختيار المعلومات الملائمة، وهناك علاقة بين الخبرة واكتشاف الأخطاء وأساليب الغش. فموظفو الضرائب الذين تتقصر خبرتهم لا يستطيعون الوصول إلى تكامل في المعلومات

(2) Alison Hubbard Ashton, "Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise" The Accounting Review Vol, 66, No 2, (April 1991), P. 218.

عكس موظفي الضرائب ذوى الخبرة، ولذلك فإن موظف الضرائب ذو الخبرة يقدم أداء أفضل وأن الربط بين الخبرة والمعرفة بالأخطاء أثناء الرقابة يؤدي إلى تفسير جيد ومقبول لنتائج أعمال موظف الضرائب من ناحية الأخطاء التي اكتشفها^(١).

٤- أثر الخبرة على جودة الأداء المهني لموظف الضرائب^(٢).

فى ضوء ما سبق عرضه بخصوص مفهوم الخبرة العامة والخبرة المهنية وآثار الخبرة على مهام موظف الضرائب فإن الخبرة سوف يكون لها تأثير إيجابي على جودة الأداء المهني لموظف الضرائب ويمكن قياس مستوى الخبرة من خلال:-

أ- مدة مزاولة موظف الضرائب لعمله بالجهاز الضريبي.

ب- عدد السنوات التي قضاها موظف الضرائب في عمل معين داخل الجهاز الضريبي.

ت- خبرة مجموعة العمل المرافقة لموظف الضرائب الذي يقوم بالأعمال الفنية وهي المراجع والمدير ورئيس المأمورية.

الخبرة المهنية: إن دراسة وتحليل مفهوم الخبرة المهنية في مجال عمل موظف الضرائب يعتبر أمراً ذا أهمية كبيرة نظراً للتأثير الكبير الذي تحققه الخبرة المهنية على هيكل المعرفة الخاص بموظف الضرائب إذ تعتبر الخبرة إحدى الدعام التي يقوم عليها ما يتخذ من قرارات بواسطة موظف الضرائب.

ولتوضيح مفهوم الخبرة المهنية في مجال عمل موظف الضرائب فإن الباحث سوف يناقش النقاط الأساسية الآتية من خلال التفرقة بين الخبرة العامة والخبرة المهنية. أ- التفرقة بين الخبرة العامة والخبرة المهنية.

يمكن معرفة أوجه التفرقة بين الخبرة العامة والخبرة المهنية في مجال عمل موظف الضرائب من خلال الجدول التالي^(١):

(١) د. سلطان بن محمد علي، المحاسبة الضريبية بين نظرية والتطبيق، الإصدار الثالث، دار وابل للنشر، الرياض، ٢٠٠٤، ص ٨٤.

(2) Jefferson T. Davis, "Experienci and Auditors selection of Relevant in formation for Preliminary control Risk Assessments" Auditing A journalof Practice & Thcory, Vol, 15, NO. 1, (Spring 1996), P. 16.

جدول يوضح التفرقة بين الخبرة العامة والخبرة المهنية

أوجه التفرقة	الخبرة العامة	الخبرة المهنية
التعريف	عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو أداء مهمة محددة	عبارة عن شبكة العلاقات والتنظيم المنطقي للبيانات والمعلومات المخزنة المميزة في (المقدار والتنظيم) المطورة من خلال المعرفة المجالية المتخصصة اعتماداً على الخبرة العامة في هذا المجال.
اكتساب الخبرة	تتطور الخبرة العامة من خلال التعليم والتدريب والمصادر المباشرة الأخرى.	تتطور الخبرة المهنية عن طريق الخبرة المباشرة
كيفية الاستخدام	تستخدم الخبرة العامة لحل المشاكل التي لا توجد لها إجراءات معلومة وواضحة.	تستخدم الخبرة المهنية في المهام المتناظرة.
تنظيم وتشغيل الذاكرة	الخبير العام سوف يكون لديه استراتيجيات متقدمة جداً في تنظيم واسترجاع المعرفة المطلوبة من الذاكرة.	الخبير النوعي سوف يكون لديه معرفة مسبقة بإجراءات التعامل مع المهنة النوعية.

(1) Sarah E Bonner and Barry Lewis, "Determinants of Auditor Expertise" Journal of Accounting Research, Vol. 28, (Supplement 1990), P. 2

، د. محمد نظمي عبد النبي بخيت، (قياس وتفسير البعد المعرفي لدي المراجع لزيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة) رسالة دكتوراه، مرجع سابق، ص ٢٣

ب- مقومات الخبرة المهنية:

بالرغم من أن مستويات الخبرة تقع على (سلم متدرج) فإنه بالإمكان تصنيف القائمين بإيجاد حلول للمشاكل حسب مستوى خبرة كل منهم ويتم تصنيف مستويات الخبرة المهنية إلى أربعة مستويات للخبرة المهنية وهي:

- المستوى الأول: عديم المعرفة بالمهمة: هو الشخص الذي لا يعلم شيئاً عن المهمة أو على الأقل ليس لديه أي خبرة فيها.
- المستوى الثاني: مدرب بالمهمة: هو الشخص الذي اكتسب معرفة واضحة ولديه وعى بعناصر المهمة.

- المستوى الثالث: ذو الخبرة بالمهمة: هو الشخص الذي يملك دراية أكثر تحديداً وذلك بالنسبة للواقع أو المعوقات المحيطة بالمهمة.

- المستوى الرابع: خبير بالمهمة: هو الشخص الذي يعتبر خبيراً في رأى الآخرين بسبب ما يؤديه من عمل ما في مهمة ما^(١).

ثانياً: المعرفة:

إن قيام موظف الضرائب بأداء مهامه المكلف بها يتطلب وجود حصيلة معرفية حتى يتمكن من أداء هذه المهام وأن تنظيم المعرفة. في ذاكرة موظف الضرائب تعتبر أحد المفاتيح أو العوامل الهامة والمؤثرة في اتخاذ القرار وأن موظف الضرائب أثناء أدائه لمهامه المتصلة بالتمويل، يمارس الأحكام المهنية وهي تتأثر بمستوى معرفة موظف الضرائب وخبرته والظروف البيئية المحيطة به^(٢).

١- مقومات هيكل معرفة موظف الضرائب إن هيكل معرفة موظف الضرائب

تتضمن الأنواع الآتية من المعرفة:

أ- المعرفة الإيضاحية:

(١) د. عبد كريم صادق بركات. علم المالية العامة، ج١، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر ١٩٧١، ص ٧٥.

(٢) د. عبد الحميد محمد القاضي: مبادئ المالية العامة دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٤، ص ١٢٢.

وهي المعرفة بالحقائق والتعريفات والمفاهيم المتعلقة بعملية أي أنها المعرفة بأاساسيات علم المحاسبة الضريبية ويتم اكتساب هذه المعرفة من خلال التعليم الجامعي والتدريب، وهي تمثل القاعدة الأولية في بناء هيكل معرفة موظف الضرائب.

ب - المعرفة الإجرائية⁽¹⁾:

تتكون من القواعد اللازمة لاكتساب المهارات في أداء مهام موظف الضرائب المختلفة وأن هذا النوع من المعرفة يكتسب من خلال الممارسة الفعلية لأداء مهام موظف الضرائب المختلفة، وأن التعليمات لا تعتبر كافية بمفردها لاكتساب المعرفة الإجرائية وهناك نوعان من التعليمات:-

- تعليمات تبين كيفية التعامل مع القواعد التي تتكون من قوائم بها مجموعة من الخطوات التي يجب أن تتبع عند أداء مهام موظف الضرائب.
- تفهم القواعد وهي تفسيرات لتفهم الخطوات المتبعة لتأدية مهام موظف الضرائب، ولماذا تتبع هذه الخطوات، وكذلك ما هي علاقة كل منها بالآخر.

ج- المعرفة المتخصصة: المعرفة المتخصصة في عمل موظف الضرائب تمثل أحد المهام الأساسية لعمل موظف الضرائب قبل البدء فيه، فيجب على موظف الضرائب المتخصص أن يكون لديه معرفة أكثر بالأخطاء المتوقعة حدوثها وكيفية تجنبها.

٢- طرق تنظيم المعرفة:

إن تنظيم هيكل المعرفة سواء كانت معرفة إيضاحية أو إجرائية أو متخصصة لابد أن يكون في إطار الأهداف العامة للجهاز الضريبي.

٣- أثر المعرفة على جودة الأداء المهني لموظف الضرائب:

إن هناك تأثير للمعرفة على جودة أداء موظف الضرائب فمثلاً:-

١- معرفة موظف الضرائب المتخصص بمعايير مهنة المحاسبة الضريبية معرفة جيدة.

(1) Bryan K, Church, "Auditors" Use of Confirmatory Processes" Journal of Accounting Literature Vol, 9. (1990), P. 88.

٢- معرفة موظف الضرائب لطبيعة البنود أو الأنشطة الخاصة بدافعي الضرائب معرفة تامة.

٣- معرفة موظف الضرائب لدافعي الضرائب من خلال المناقشة والمعاينة ومراعاة موظف الضرائب لهذه المعايير المختلفة للمعرفة تمثل عناصر هامة لجودة أداء موظف الضرائب.

ويعتقد الباحث أن المعرفة يمكن اكتسابها من خلال الممارسة وأن كثيراً من مهام موظفي الضرائب تعتمد على معرفة مكثفة لذلك فالمعرفة والأداء مرتبطان ببعضهما البعض.

١- إن المعرفة الإجرائية تعتبر إحدى العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لموظف الضرائب نظراً لأنها ترتبط بخطوات وإجراءات عملية.

٢- إن المعرفة العامة أو الإيضاحية تمثل الحد الأدنى من المعرفة لموظف الضرائب من أجل مزاوله المهنة^(١).

المطلب الثالث

الشك المهني والتخلص من الشعور ببوليسية موظف الضرائب

أولاً: الشك المهني لموظف الضرائب

١- يجب أن يتوافر لدى موظف الضرائب أثناء تأديته لمهامه قدر معين من الشك المهني أثناء الأداء.

ويعتقد الباحث أن توافر الشك المهني لدى موظف الضرائب يؤثر على ضبط جودة الأداء الوظيفي بالجهاز الضريبي.

وهناك معايير للشك المهني سواء عند تخطيط عمل موظف الضرائب أو عند تجميع أدلة الإثبات أو في العمل الميداني كما يلي^(٢):-

(١) د. سعيد عبد العزيز عثمان: النظام الضريبي وأهداف المجتمع. دار النشر الثقافية، الإسكندرية، ٢٠٠٨، ص ٢٣.

(٢) المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين: "معايير المراجعة المصرية"، المعيار (١١) الغش والخطأ، ص ٧٥، ص ٧٦.

أ- أن يمارس موظف الضرائب العناية الواجبة في تخطيط وأداء وتقييم نتائج إجراءات عمله.

ب- ممارسة درجة الشك المهني الملائمة لتحقيق ضمان التأكيد على أن المخالفات والأخطاء الهامة سوف يتم اكتشافها، وأن يمارس موظف الضرائب الشك المهني عند أداء عمله حيث يتعين على موظف الضرائب ألا يفترض أن دافع الضرائب غير أمين وفي ذات الوقت ألا يفترض الأمانة المطلقة لدافعي الضرائب على نحو لا يرقى إلى الشك^(١).

ت- وإذا ما توصل موظف الضرائب من خلال أداء مهامه في ظل الشك المهني إلى وجود استنتاج بأن هناك أخطاء جوهرية هامة فإن على موظف الضرائب استخدام جميع الأساليب المهنية لاكتشاف هذه الأخطاء وبذلك يتحول الشك إلى حقيقة عادلة.

٢- أثر الشك المهني لموظف الضرائب على ضبط جودة الأداء^(٢)

إن ممارسة موظف الضرائب للشك المهني من المتوقع أن يؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني بداية من المناقشة مع دافعي الضرائب وحتى إصدار تقريره كما يلي:

أ- في مرحلة ما قبل التعرف على شخص الممول أو دافعي الضرائب فإن الموظف يقوم بدراسة مستفيضه للممول من خلال تواجد قدر معقول من الشك المهني، فهو لا يفترض النزاهة الكاملة للممول وكذلك لا يفترض عدم نزاهته، وبالتالي سوف يكون هنا رقابة مانعة من أولى خطوات عمل موظف

(١) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: السياسة الضريبية في ضل العولمة دار الجامعة الجديد، الاسكندرية ٢٠١٣، ص ٩٢.

(2) Jaimbalvo J. "Performance evaluation and direct job effort: Model Development and Analysis in a CPA firm" Journal of Accounting Research (Autum, 1979) PP. 21 -31

مشار اليه ، د. سامي حسن محمد علي (نموذج مقترح لقياس ضبط جودة الاداء المهني في .
المراجعة) رسالة دكتوراه ، مرجع سابق، ص ٢٢٣

الضرائب حيث إنه إذا توصل إلى عدم كفاءة ونزاهة الممول من خلال

ممارسة الشك المهني فعلية استخدام الصلاحيات المخولة له.

ب- عند تخطيط عمل موظف الضرائب وأداء العمل الميداني في ظل توافر

الشك المهني فإنه يأخذ في الاعتبار بذل العناية المهنية، حيث يتواجد لديه

قدر من الشك المهني.

ت- إن ممارسة موظف الضرائب للشك المهني أثناء تنفيذ مهام وظيفته يجعل

المراجع أو المدير يصل إلى تأكيد معقول عن الأخطاء والغش ويؤدي أيضاً

إلى اكتشاف الأعمال غير القانونية لبعض دافعي الضرائب ومن هنا فإن

ممارسة موظف الضرائب للشك المهني المعقول يؤثر على ضبط ورقابة

مستوى جودة الأداء المهني لموظف الضرائب.

ثانياً: التخلص من الشعور ببوليسية موظف الضرائب^(١)

إن اعتقاد دافعي الضرائب بأن موظف الضرائب يقوم بدور المحقق أو رجل

البوليس في تصيد الأخطاء، يجعلهم في حالة نفور من موظف الضرائب مما ينعكس

على الأداء الوظيفي في الجهاز الضريبي^(٢)

يجب على موظف الضرائب أن يتخلص من تلك الصفة التي ألصقت به

وهي صفة رجل البوليس أو المحقق، وعليه أن يقنع دافعي الضرائب أنه وجد

لمساعدتهم في رفع كفاءة وأداء النظام الضريبي، وأن الكل يتعاون في سبيل الوصول

بالأداء في الجهاز الضريبي إلى أقصى درجات الكفاءة^(٣).

(1) N. C. Churohill & W.W. cooper. "Field Study of Internal Auditing". The Accounting Review. Oct. 1965. PP. 767- 781.

د. محمد الهادي محمد، (دور المراجعة في ترشيد القرارات الادارية) رسالة ماجستير، مرجع سابق،

ص ٤١

(٢) د. حسن عواضة. المالية العامة - الموازنة - النفقات والواردات العمومية دراسة مقارنة، ط١، دار

الطبعة للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٦٧، ص ١٢٣.

(٣) د. خالد الشاوي. نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ط٣، منشورات جامعة قاروينس،

بنغازي، ١٩٨٩، ص ٥٢.

- ولتحقيق ذلك الأمر يجب أن يكون موظف الضرائب مندمجاً مع دافعي الضرائب وأن يكون له صفات ديبلوماسية وكنقاط للبداية يجب أن:
- أ- يجلس موظف الضرائب مع دافعي الضرائب بالنشاط أو بمأمورية الضرائب وأن يشرح له ما يريد عمله وما يهدف إلى تحقيقه وأن تكون الأمور واضحة بالنسبة لكل من الموظف ودافعي الضرائب.
- ب- لا بد أن يتقهم موظف الضرائب أسس الأعمال قبل بداية إجراءاتها، وكل شخص يتعاون مع موظف الضرائب.
- ت- أن يبذل موظف الضرائب جهداً حقيقياً لتقهم مشاكل دافعي الضرائب وأن يقدم ملاحظات تتعلق بهذه المشاكل وطرق حلها.
- ث- البعد عن التعالي لأن أول شيء يزيل الرهبة بين دافعي الضرائب هو تخلي موظف الضرائب عن نزعة التعالي من حيث التكلف في الكلام والسلوك.
- ج- إن تعالي موظفي الضرائب على دافعي الضرائب يجعل الأخير غير متعاون على الإطلاق ويؤدي ذلك إلى وجود الاحتكاك المستمر بينهم مما يعرقل سير العمل والوصول إلى الهدف.
- ح- فالبعد عن التعالي من جانب موظف الضرائب ومحاولته تهيئة الجو المناسب لعلاقات تعاونية مع دافعي الضرائب وتنمية الوعي لدى دافعي الضرائب بأن الكل يعمل لخدمة الوطن، لن يؤدي إلى أن يفقد موظف الضرائب منزلته أو مكانته، بل على العكس سوف يجعله إنساناً محبوباً لدى الجميع وهكذا يكتسب دافعي الضرائب كأصدقاء.
- ٥- الاهتمام بالدوافع والاتجاهات السلوكية لدافعي الضرائب
- أ- إن البحث عن أغوار الدوافع والنزاعات السلوكية لدافعي الضرائب يساعد موظف الضرائب في تنمية العلاقات الإنسانية الحسنة وذلك بمحاولة تحقيق الإشباع للحاجات الإنسانية لدى الأفراد ولا سيما الحاجات النفسية.

ب- إن تنمية روح الثقة والتعاون بين موظف الضرائب ودافعي الضرائب يمكن أن تتم عن طريق مراعاة القاعدة الذهبية للعلاقات الإنسانية والتي يعبر عنها بالعبارة القائلة⁽¹⁾ "عامل الناس كما تؤد أن يعاملونك".

وعلمياً فإن القاعدة التحليلية لهذه القاعدة الذهبية يمكن أن تكون "افعل إلى الآخرين ما تؤد أن يفعله الآخرون لك، لو كنت مكانهم، وتناولت احتياجاتهم، ورغباتهم، ومشاكلهم وطموحهم".

والواقع أن مأمور الضرائب يمكنه أن يتعامل مع أي شخص في أي مستوى عندما يفهم ويعرف كيف يشعر هذا الشخص وكيف يفكر، يستطيع موظف الضرائب تحقيق ذلك عن طريق ما يطلق عليه مبدأ الاعتناق والذي يقضى بتوجيه السؤالين التاليين للنفس:

السؤال الأول هو: ما الذي أريد أن أحققه أو أنجزه فعلاً؟

السؤال الثاني هو: لو كنت ضمن هؤلاء الأشخاص، بكل الاحتياجات الشخصية واحتياجات مشروعاتهم ففي أي شيء كنت سأفكر، وما هو شعوري الداخلي؟

٦- تطوير نتائج أعمال موظف الضرائب وطريقة صياغاتها:

إذا كان القول المأثور "إن الطريقة المثلى لكي لا تكون محل الانتقاد هو ألا تنتقد الآخرين" فإنه لسوء الحظ أن إحدى وظائف موظف الضرائب هي إمداد الجهاز الضريبي بالمعلومات والنصائح المستقاة من فحص وتحليل ونقد الأداء لدافعي الضرائب فكيف يتم تنفيذ ذلك دون ترك أثر سيئ لدى دافعي الضرائب؟ ويعتبر تطوير نتائج أعمال موظف الضرائب وطريقة صياغتها أحد الطرق الهامة في تحقيق ذلك الأمر فالإدارة لا تتوقع أن تعرف من موظف الضرائب كل شيء ولكنها تتوقع أن تعرف الفرق بين ما يعرفه موظف الضرائب كحقائق وما هو في حكم التخمين إلى ما تم الوصول إليه عن طريق الحكم الإدراكي.

(1) K. G. Corfield. "Internal Auditor: A Service to Management". The Accountant. March 15th, 1973, p. 347.

د. محمد الهادي محمد، دور المراجعة في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص ٤٤.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

إن هناك شكوى عامة من عدم قدرة موظف الضرائب على فحص وتحقيق العوامل والأسباب وخاصة السلوكية منها، قبل تقديم النتائج ويعتقد الباحث أن يكون موظف الضرائب قائمة بملاحظاته التي يراها، وأخرى تشمل الاستنتاجات التي يكونها عن طريق الحكم الإدراكي ولكل من القائمتين صفاتها^(١).
قائمة الملاحظة:-

- تعد عقب الملاحظة فقط
 - يجب ألا تخرج الملاحظات عن حدود الشيء الملاحظ.
 - يعدها فقط من قام بالملاحظة.
 - منهاج إعدادها هو التأكيد.
 - أما القائمة التي تحتوى على الاستنتاجات:
 - فيمكن أن تعد في أي وقت.
 - يمكن أن تتعدى حدود الشيء الملاحظ حتى حدود تصوراتنا.
 - يمكن إعدادها بواسطة موظف الضرائب.
 - تشتمل على الدرجات الاحتمالية لكل تصور.
- ويجب على موظف الضرائب ألا يجعل استنتاجه ذات تحيز شخصي مما يؤثر على النتائج النهائية لعمله^(٢).

المطلب الرابع

الإطار السلوكي لموظفي الجهاز الضريبي

تتضمن مزاوله الوظيفة بالجهاز الضريبي مجموعة من قواعد السلوك المهني التي يتعين على المنتمين لهذه الوظيفة الالتزام بها ومنها.

(١) د. سعيد عبد المنعم: "التنظيم الفني للضريبة الموحدة"، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧، ص ٧٣.

(٢) د. حامد عبد المجيد دراز. دراسات في السياسة المالية الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص ٥٩.

أولاً: بذل العناية المهنية الواجبة:

يجب أن يتضمن تقرير موظف الضرائب وتقديره للضرائب جميع الأصول والبنود اللازمة لإعداد تقريره واكتشاف الأخطاء والانحرافات وفقاً لمتطلبات الأصول المهنية وما تقتضيه القواعد المحاسبية الضريبية ويعتبر موظف الضرائب مخلاً بالأمانة المهنية في حالات منها:-

١- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها إن كان إفصاحه عن هذه الحقيقة أمراً ضرورياً حتى لا تكون هذه الأوراق مضللة.

٢- إذا أهمل موظف الضرائب إهمالاً مهنيّاً في خطوات الفحص أو التقدير...الخ أو في ناحية من نواحي الاختصاصات المختلفة لمهنة موظفي الضرائب، أو أبدى رأياً دون الحصول على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأي ولم يشر إلى ذلك في تقريره.

٣- إذا وقع على مستند تم إعداده بمعرفة الغير ولم يكن تحت إشرافه.

٤- أو تغافل عن الحصول على إيضاحات كان يمكن الحصول عليها أثناء أداء مهام عمله وكان من شأنها أن تمكنه من اكتشاف خطأ أو غش(١).

٥- إذا اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بأداء عمل يترتب عليه نتيجة تقريره، في وقت توافر لديه الشك في نوايا هؤلاء الأشخاص أو كفايتهم ولم يقم بالتحقيق من صحة الأعمال التي قام بها هؤلاء الأشخاص أو إذ لم يورد بشأنه تحفظاً.

ونخلص من ذلك أن بذل العناية المهنية الواجبة تقتضى الإفصاح الكافي عن الأمور المتعلقة بأداء عمل موظف الضرائب دون تهديد مصلحة الجهاز الضريبي.

(١) د.جمال مصطفى الدالي: "التعديلات المقترحة إدخالها على إيرادات النشاط التجاري والصناعي المؤتمر الضريبي الثامن"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧، ص ١٢.

ثانياً: آداب وسلوك المهنة

هناك بعض القواعد الخاصة بآداب وسلوك المهنة التي يتعين على موظفي الجهاز الضريبي الالتزام بها.

ويعتبر موظف الجهاز الضريبي مخلاً بآداب وسلوك المهنة إذا:

- ١- زاول أو تعامل مع أفراد خارج نطاق عمله بصفته موظف للضرائب في غير أوقات العمل الرسمية وبدون تكليف من الجهة التي يخضع لها.
- ٢- حاول القيام بعمل من أعمال المهنة بطريقة تنتافي مع كرامته.
- ٣- لجأ أو فاض الممولين بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على خدمات خاصة به أو لأقاربه حتى الدرجة الخامسة أو لأي شخص ذات صلة به.

٤- قام بأي أعمال تتعلق بمنشأة أو ممولين له مصلحة شخصية فيها أو معهم دون أن يشير إلى طبيعة هذه العلاقة أو المصلحة.

٥- لجأ إلى منافسة زميل له في العمل للحصول على عمل يقوم به الأخير.

٦- إفشاء أسرار مهنية أو أسرار شخصية أو معلومات أو بيانات خاصة بالممولين علم بها أثناء أداء عمله.

ويجب تقسيم كل إدارة إلى مجموعات متجانسة وأن يقسم العمل فيما بينهم وأن يقوم كل منهم بأداء الأعمال المنوطة به وأن يساهم كل منهم في هذا العمل بنفسه ويجب ألا يغيب عن ذهن جميع العاملين أنه مهما كان أساس تقسيم العمل فإنهم مسئولون بالتضامن عن نتائج الأعمال المشتركة^(١).

صوناً لكرامة المهنة فإنه في حالة الأعمال الجماعية يجب على الموظفين أن يتفقوا على ما يجب أن يتخذوه من قرارات أو ما يبدونه من ملاحظات وآراء، وأن يلحظوا دائماً أن خلافاتهم ومناقشاتهم في المسائل المهنية لا يجوز بأي حال من الأحوال أن تتعدى محيطهم أو أن تصل إلى علم وأسماع الممولين، إذا يجب تسوية هذه الخلافات فيما بينهم مستهدفين آداب المهنة وأصولها ولا يصح أن يحاول أي

(١) د. باهر محمد عتلم: المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، ط ١، دار نهضة مصر لطبع والنشر، القاهرة، ١٩٧٣، ص ١٢٤.

منهم الاستبداد برأيه، فإذا لم يتفقوا رغم ذلك يتم تفويض رئيسهم ليكون حكماً بينهم يعرضون عليه أوجه النظر المختلفة ليرجح وجهة نظر على أخرى.

للموظفين على بعضهم البعض حقوق الزمالة باعتبارهم أفراد أسرة واحدة ومن أهم الحقوق، التعاون في العمل فلم أن يتبادلوا الخدمات، وأن يحاول كل منهم أن يلبي رجاء زميله في النيابة عنه في مهمة مهنية لدى أي جهة إذا كانت ظروفه تسمح له بذلك، وأن يكون في هذه التلبية سباقاً دون انتظار مقابل أو أن يتهاون في أدائها.

ثالثاً: الواجبات المهنية.

١- يعتبر موظف الجهاز الضريبي قد قام بواجبة إذا قام بفحص ملفات الممولين فحصاً دقيقاً خاصة إذا كان لدى الممولين دفاتر منتظمة.

٢- ليس من اختصاص موظف الضرائب إجراء الجرد الفعلي للأصول أو تقويمها طبقاً للأصول المحاسبية والضريبية فهذا يتم بمعرفة الممولين وتتنصر مهمة موظف الجهاز الضريبي في إجراء بعض الاختبارات المدرجة التي تطمئنه إلى صحة الجرد والتقويم.

٣- يقبل الموظف الأوراق المقدمة من الممولين والعمالة على البيانات والإيضاحات والتفسيرات والشهادات المقدمة إليه من الممولين طالما لم يجد ما يدعو إلى ريبه.

٤- يتأكد موظف الضرائب من أن الممولين قد طبقوا قواعد المحاسبة الضريبية.

٥- على موظف الضرائب أن يراعى سلامة تطبيق نصوص القوانين والأنظمة.

٦- يجب على موظف الجهاز الضريبي أن يكون واقعياً له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته كاملة دون أي ضغط قد يقع عليه بطريق مباشر أو غير مباشر، وبدون أي تعارض بين هذه الواجبات وبين مصالحه الشخصية، وعليه أن يقرر المقتضيات العملية والظروف المحيطة به وأن يبذل الجهد في تجنب أي تحفظات أو ملاحظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية أو العملية.

٧- يحكم موظف الجهاز الضريبي في تنفيذ مهمته، حرصه وعنايته وبذله المهارة المعقولة في حدود القواعد والمبادئ المتعارف عليها والموصي بها.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

٨- إن عدم إلمام أو إدراك موظف الضرائب لواجباته المهنية لا يعفيه من المسؤولية؛ فالممولون لهم الحق في أن يتوقعوا منه أداء مهمته على مستوى عالٍ وعناية معقولة في كل ما يؤديه.

٩- يجب على موظف الجهاز الضريبي أن يستعمل في تقريره أو شهادته أسلوباً واضحاً لا يحتمل اختلاف أو تأويل، وحتى يتحقق ذلك في محيط اللغة العربية لابد من توحيد المصطلحات الفنية المستعملة في المهنة.
رابعاً: الاستقلال والدقة والحياد^(١)

إن أهم تخصص في مهنة موظف الضرائب هي فحص ملفات الممولين من خلال مراجعة المستندات المقدمة، وتتم عملية مراجعة ملفات الممولين باستخدام أساليب البحث والمعاينات بالإضافة للإجراءات الأخرى التي يقوم بها موظف الضرائب المختص ومنها جمع القرائن وأدلة الإثبات الضرورية لتقدير الضرائب بصورة عادلة ومعبرة عن المركز المالي للممول خلال فترة معينة. ويقوم موظف الضرائب بتقديم رأيه المهني في صورة تقرير فحص يبين الفحص والإجراءات التي قام بها والتوصية في نهاية التقرير عن مدى قبوله للإقرار المقدم ومدى تعبيره عن المركز المالي والضريبي للممول.

ويعتبر تقرير موظف الضرائب هاماً للأطراف التالية:-

- ١- المكلف (الممول) نفسه: لأن التقدير العادل يعطى قناعة للممول بصدق وصحة التقدير ويمنعه من الدخول في منازعة غير مجدية.
- ٢- الجهاز الضريبي: لأن هذا التقدير العادل سوف يؤدي إلى الإسراع بحصيلة نقدية للدولة تساهم في التنمية بكافة أشكالها.
- ٣- المستثمرين الحاليين والمتوقعين: لأن المستثمر حينما يعتقد أن صافي الربح المحقق لن يتأثر كنسبة مئوية بالضرائب المدفوعة للدولة فإن ذلك يكون عاملاً إيجابياً في زيادة الاستثمارات سواء بإنشاء أنشطة جديدة أو توسع الأنشطة الحالية.

(١) د. محمد عباس حجازي: "المراجعة"، الأصول العلمية والممارسة الميدانية، الكتاب الجامعي، ص ١١.

والواقع أنه ما لم يكن موظف الضرائب متصفاً بالاستقلال المهني فإن اعتماد الأطراف المعنية على رأيه لا يكون أجدى لهم^(١). والاستقلال المهني يستدعي الأمانة والنزاهة والموضوعية في عمليات الفحص وبالتالي فإن الاستقلال في الحقيقة يستدعي أن يتخذ موظف الضرائب موقفاً مستقلاً في التفكير أما الاستقلال في المظهر فيجب أن يبتعد عن أي علاقات تشكك في موضوعيته. والفحص الضريبي الذي يقوم به موظف الضرائب هو نشاط تقييمي مستقل وهو في ذات الوقت نشاط رقابي يعمل على قياس وتقييم نتيجة أعمال دافع الضرائب وحتى يمكن الوثوق في موضوعية الفحص الضريبي فإنه يجب أن يتوافر لها قدر من الاستقلال من خلال التنظيم ويعمل على إزالة أية ظلال من الشك حول ما يقوم به الموظف من نشاط تقييمي^(٢). غير أنه من الصعب ضمان استقلال موظف الضرائب لأن عمله يعتبر جزء من منظومة الجهاز الضريبي المبنية على التدرج في الإدارة والقيادة والعلاقة بين الموظف ورئيسه في العمل وعلى الرغم من ذلك فإن ذلك مرتبط بمكانة موظف الضرائب داخل الإدارة التي يتبعها كما يلي:-

أ- مكانة الموظف في الهيكل الوظيفي^(٣)

يقصد بمكانة موظف الضرائب في الهيكل الوظيفي المستوى الإداري داخل الهيكل التنظيمي للجهاز الضريبي الذي ينتمي إليه موظف الضرائب الشخص أو الجهة أو الإدارة المسؤولة عن مراجعة التقارير التي يرفعها موظف الضرائب.

ب- الموضوعية^(٤)

يقصد بالموضوعية في هذا الصدد أن يتوافر لموظف الضرائب اتجاه فكري مستقل يلتزم به حال أدائه لعمله وبأسلوب يتضح معه أمانته وجديته من حيث عدم

(١) د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ٢٠٠١، ص ٥٦.

(٢) د. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة - الموازنة العامة - دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٥٢.

(٣) د. رأفت على رضوان: "معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٨٣، ص ١٦٥.

(٤) د. رأفت على رضوان: "معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية"، المرجع سابق، ص ١٦٦.

قبول أية مساومات على عمله، أو نهج أدائه وأنه قد كون رأيه وأحكامه عما قام به من أعمال بحرية وبدون تحيز. ويمثل المستوى التقليدي لموظف الضرائب الفاحص الذي يقوم بالتقدير في الهيكل التنظيمي بتبعيته، وفيه يتمتع موظف الضرائب في هذا المستوى بقدر من الاستقلال ليراجع كل من النظم الضريبية والمحاسبية والسجلات والمستندات ولكن عمله يصبح تحت إشراف مباشر لمن يعلوه في السلم الوظيفي، ورغم أن ذلك يمثل الوضع الغالب إلا أنه لا يناسب تحقيق موظف الضرائب للوظيفة المتطورة من مهنة موظف الضرائب الفاحص. ويوجد مستوى آخر يطلق عليه مستوى موظف الضرائب الإداري ومعظم المديرين يفضلون الموظف في هذا المستوى كي يضمنوا أنه بمثابة مرشد لهم، وليس رقيباً. مما تقدم يتضح أنه كلما ارتفعت مكانة موظف الضرائب في الهيكل التنظيمي، وارتفع أيضاً المستوى الإداري الذي يقدم إليه تقريره عن الأعمال التي قام بها زادت درجة استقلاليته وتمكنه من تحقيق أهدافه بنجاح^(١).

الخاتمة

- ومن أهم نتائج ضمانات التنفيذ والأداء داخل الجهاز الضريبي في كل من العراق ومصر:-
- ١- لازالت الإدارة الضريبية تعاني من سوء في الهيكلية ولم تواكب الدول الأخرى في تطورها لهذا الجهاز المهم.
 - ٢- تفتقد الإدارة الضريبية للنظم الحديثة في بناء قاعدة المعرفة الضريبية والتخطيط الاستراتيجي ومراعاة الجودة في الأداء الوظيفي.
 - ٣- أصبحت كثرة القرارات الإدارية سمة من سمات الجهاز الضريبي مما كان له أثارٌ سلبية في تنفيذ الأداء المنوط به.
 - ٤- يرجع سوء الأداء في الإدارة الضريبية لعدم مراعاة الضمانات الشخصية التي تستوجبها هذه المهنة ومنها افتقاد الموظف بالجهاز الضريبي للتأهيل العلمي والمهني.
 - ٥- ضعف في اكتساب المعرفة الإجرائية والخبرة العلمية والعملية.

(١) د. أحمد عمر أحمد الراوي. دراسات في الاقتصاد العراقي بعد عام ٢٠٠٣، دار الدكتور للعلوم، شارع المتنبي، بغداد، ٢٠١٠، ص ٨٩.

- ٦- عدم وجود إطار سلوكي لموظف الضرائب عند أدائه لمهام وظيفته.
- ٧- عدم تخلص موظف الجهاز الضريبي من الشعور بالبوليسية وأصبح الشك المهني هو الطابع الغالب المسيطر على موظف الضرائب وأصبحت الضريبة جباية تنتزع من دافعي الضرائب جبراً.

ثانياً: التوصيات

يقترح الباحث بعض ضمانات التنفيذ والأداء للإدارة الضريبية في كل من العراق ومصر وهي:

- ١- إعادة هيكلة الجهاز الضريبي وبناء قاعدة المعرفة الضريبية.
- ٢- إنشاء إدارة للتخطيط الاستراتيجي وإدارة أخرى للجودة.
- ٣- مراعاة تطبيق النظم الحديثة في الإدارة مع ترشيد القرارات الصادرة عنها.
- ٤- إصدار تشريع خاص ينظم إنهاء المنازعات الضريبية عن طريق التحكيم.
- ٥- وضع معايير خاصة لاختيار موظف الجهاز الضريبي تقترب من معايير اختيار القضاة
- ٦- ضرورة أن يتخلص موظفي الجهاز الضريبي من الشعور بالبوليسية تجاه دافعي الضرائب.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب القانونية والاقتصادية:

- (١) إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق، بغداد، ٢٠٠٢.
- (٢) أحمد جامع: علم المالية العامة "وفن المالية العامة" الجزء الأول، مكتبة سيد عبد الله، القاهرة، ١٩٦٥.
- (٣) أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دار المعرفة اللبنانية، لبنان، ١٩٩٢م.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

- (٤) أحمد خليل: المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية الإسكندرية، ١٩٦٨.
- (٥) أحمد عمر أحمد الراوي. دراسات في الاقتصاد العراقي بعد عام ٢٠٠٣، دار الدكتور للعلوم، شارع المتنبي، بغداد، ٢٠١٠.
- (٦) أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- (٧) أعاد علي حمود، المالية والتشريع المالي، الكتاب الثاني، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٨٨.
- (٨) باهر محمد عتلم، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح (٢٧٨) بغداد، ١٩٩٨.
- (٩) المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، ط١، دار نهضة مصر لطبع والنشر، القاهرة، ١٩٧٣.
- (١٠) جبار محمد علي الكعبي، التشريعات الضريبية في العراق، الطبعة الثانية، دار السجاد للطباعة، بغداد، ٢٠٠٨.
- (١١) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن ٢٠١٠م.
- (١٢) جوزيف طربية، الضرائب على الدخل في لبنان، مطبعة دومينيكان، بيروت، ١٩٨٢.
- (١٣) حازم الببلاوي: دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، ١٩٩٧.
- (١٤) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- (١٥) - مبادئ المالية العامة، دار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٨٨.
- (١٦) - دراسات في السياسة المالية الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- (١٧) حسن عواضة. المالية العامة - الموازنة - النفقات والواردات العمومية دراسة مقارنة، ط١، دار الطليعة للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٦٧.
- (١٨) حسن محمد كمال: المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٥.
- (١٩) حسن محمد كمال؛ د. سعاد عبد المنعم: دراسات في النظم الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٩.

- (٢٠) حسين خلاف: الأحكام العامة في قانون الضرائب، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٥.
- (٢١) حلمي رزق، إدارة المنظمات الحكومية، مطبعة مركز التعليم المفتوح، جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، ١٩٩٧.
- (٢٢) حنا رزوقي الصائغ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، مطبعة الزمان، بغداد، ١٩٨٩.
- (٢٣) خالد الشاوي، نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي، ط٣، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ١٩٨٩.
- (٢٤) خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، بغداد، العراق، ٢٠٠٢.
- (٢٥) خيرى عثمان، فريز فرج عبد العال: إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣م.
- (٢٦) رأفت على رضوان: "معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٨٣.
- (٢٧) رفعت المحجوب: "المالية العامة"، دار النهضة - القاهرة - عام ١٩٨٣.
- (٢٨) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٧٨م.
- (٢٩) سامى جمال الدين، لوائح الضرورة وضمان الرقابة القضائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧.
- (٣٠) سامي حسن علي محمد، (نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الاداء المهني في المراجعة) كلية التجارة جامعة عين شمس عام ٢٠٠٣.
- (٣١) سعد عصفور، النظام الدستوري المصري، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٠.
- (٣٢) سعيد عبد المنعم: "التنظيم الفني للضريبة الموحدة"، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧.
- (٣٣) سعيد عبد المنعم: "التنظيم الفني للضريبة الموحدة"، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧.
- (٣٤) سعيد عبد العزيز عثمان: النظام الضريبي وأهداف المجتمع. دار النشر الثقافية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

- (٣٥) سعيد عبدالعزيز، عثمان كري، رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧م.
- (٣٦) سلطان بن محمد علي، المحاسبة الضريبية بين نظرية والتطبيق، الإصدار الثالث، دار وابل للنشر، الرياض، ٢٠٠٤.
- (٣٧) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، ٢٠٠٠م.
- (٣٨) السيد صبري: مبادئ القانون الدستوري، الطبعة الرابعة، مكتبة عبد الله وهبه، القاهرة، ١٩٤٩.
- (٣٩) السيد عبد المولى: المالية العامة، دراسات للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٨٨.
- (٤٠) - التشريع الضريبي المصري، الضرائب على الدخل والثروة، دار الفكر العربي، ١٩٧٦.
- (٤١) السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة - الموازنة العامة - دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- (٤٢) شكري العناني: "التوثيق الإعلامي ونظم المعلومات"، مكتبة ممدوح بطنطا، ١٩٩٤.
- (٤٣) صالح يوسف عجينة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة، ١٩٦٥.
- (٤٤) صباح صادق جعفر، قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ وتعديلاته، الطبعة الثالثة، مطبعة الزمان، بغداد، ٢٠٠٥.
- (٤٥) صلاح الدين إبراهيم صالح؛ محمد كمال الدين أبو عوجة: موضوعات المحاسبة الضريبية، الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٢.
- (٤٦) طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، مصر، ٢٠٠٧.
- (٤٧) الظفيري الرفاعي، يعقوب السيد يوسف، سعد عواد، الإدارة الحكومية والتنمية، الطبعة الأولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ١٩٩٩.

- (٤٨) عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، ١٩٩٢.
- (٤٩) - اقتصاديات المالية العامة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٦.
- (٥٠) عادل العلي، المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠٠٢.
- (٥١) عادل حشيش؛ مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام - المالية العامة - دار الجامعة للنشر، القاهرة، ١٩٩٨م.
- (٥٢) عاطف صدقي ؛ د. محمد أحمد الرزاز: التشريع الضريبي المصري، ضرائب الحكومة المركزية المباشرة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧.
- (٥٣) عباس علي، سهيلة محمد، علي حسين، إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.
- (٥٤) عبد الحى مرعى: المحاسبة في وحدات القطاع العام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧٤.
- (٥٥) عبد الله الصعيدي، د. السيد عطية عبد الواحد: "المالية العامة"، الكتاب الجامعي القاهرة ٢٠٠٤/٢٠٠٥.
- (٥٦) عبد الناصر نور وعليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.
- (٥٧) عبد كريم صادق بركات. علم المالية العامة، ج١، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر ١٩٧١.
- (٥٨) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي: السياسة الضريبية في ظل العولمة دار الجامعة الجديد، الاسكندرية ٢٠١٣.
- (٥٩) عبد الحميد محمد القاضي: مبادئ المالية العامة دراسة في الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، الإسكندرية، ١٩٧٤.
- (٦٠) عبد المجيد قدري. دراسات في علم الضرائب، ط١، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠١١.
- (٦١) عبد المنعم فوزي، يونس أحمد بطريق، النظم الضريبية، الدار المصرية للطباعة والنشر، ١٩٧١.
- (٦٢) عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٢.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

- (٦٣) عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٣، الطبعة السادسة، ١٩٩٢.
- (٦٤) علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، الطبعة الأولى، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن، ٢٠٠١.
- (٦٥) فوزي فرحان، التشريع الضريبي العام. دراسة مقارنة، ط٣، بلا مطبعة، ٢٠١١.
- (٦٦) مجيد عبد جعفر الكرخي، مدخل إلى تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ٢٠٠١.
- (٦٧) محمد دويدار، النظم الضريبية والنظام الضريبي، دار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ١٩٩٩.
- (٦٨) محمد رضا العدل: مبادئ السياسة المالية والنقدية، كلية التجارة جامعة عين شمس، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٥.
- (٦٩) محمد عباس حجازي: "المراجعة"، الاصول العلمية والممارسة الميدانية، الكتاب الجامعي.
- (٧٠) محمد قاسم القريوتي، مبادئ الإدارة - نظريات العمليات والوظائف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، الأردن، ٢٠٠٤.
- (٧١) محمد السيد الجزار، المحاسبة الإدارية - الإطار الفكري - الطبعة الثانية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٨٩.
- (٧٢) محمود حسين الوادي. مبادئ المالية العامة، ط١، دار الميرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، ٢٠٠٧.
- (٧٣) محي محمد سعد، " الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية " ، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، بلا سنة.
- (٧٤) محي مسعد، العلاقة القانونية بين المحول والإدارة الضريبية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- (٧٥) المرسى السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ٢٠٠١.
- (٧٦) - النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار الكبر لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، ٢٠٠٤م.
- (٧٧) مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٥م.

- (٧٨) مورييس صادق، موسوعة التهريب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، ١٩٩٩.
- (٧٩) موفق سمور علي المحاميدي، في النظم الضريبية والنظام الضريبي، دار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠١.
- (٨٠) هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ١٩٨٨.
- (٨١) يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعة، الإبراهيمية، الإسكندرية، ج م ع، ٢٠٠٥.

ثانياً: رسائل الماجستير والدكتوراه:

- (١) شيماء كريم نعمة الصفار، الازدواج الضريبي - دراسة في الضرائب المباشرة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٩.
- (٢) ضحى ثابت جواد العبيدي، اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي واقتراح آلية تفعيلها (دراسة استطلاعية)، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠.
- (٣) عروبة معين الراوي، العوامل التي تؤدي إلى تهريب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٧.
- (٤) عماد توفيق محمد، الازدواج الضريبي وموقف المشرع العراقي منه، دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٠.
- (٥) محمد جمعة، التهريب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة، أسبابه وطرق معالجته، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٥.
- (٦) محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح: "قياس وضبط مخاطر المراجعة إطار مقترح"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٦.
- (٧) هاني شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٦.

ثالثاً: المقالات والأبحاث:

- (١) جمال مصطفى الدالي: "التعديلات المقترحة إدخالها على إيرادات النشاط التجاري والصناعي المؤتمر الضريبي الثامن"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو ١٩٩٧.

د. عمار فوزي كاظم المياحي

- (٢) حشمت قاسم: "المجلة العربية للمعلومات"، مجلد ١، عدد ٢، ١٩٧٨.
- (٣) حكمت فارس الطعان، السلطات المالية للهيئات المحلية، الاقتصادي، جمعية الاقتصاديين العراقيين، العدد الأول، السنة الحادية والعشرون، ١٩٨٠.
- (٤) رمضان صديق محمد: "إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لمناخ الاستثمار" المؤتمر الضريبي الثامن لمنظمة مديري ضرائب إفريقيا، ديسمبر ١٩٩٥.

- (٥) عامر إبراهيم قنديلجي: "التقنيات الحديثة في المكتبات"، المجلة العربية للمعلومات، مجلد ٢، عدد ١، ١٩٨٠.

رابعاً: قائمة المراجع بالانجليزية:

- (1) A arens and J. K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach (Nj Englewood Cliffs, Prentice Hall, Fifth Edition, 1991.
- (2) A Kers M. G. Porter, E. Blocher, and W. Mister "Expert System For Management Accountants" Management Accounting, March, 1986.
- (3) Alan Melvillev , Taxation – Finance Act 2000 , England , 2001.
- (4) Alison Hubbard Ashton, "Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise" The Accounting Review Vol, 66, No 2, (April 1991),
- (5) Bramer, M. A, A Survey and Critical Review of Expert Systems research, in D. Michie (CD) introductory reading in expert systems, New York, Gordon and Breach science Publishers. 1984.
- (6) Bryan K, Church, "Auditors" Use of Confirmatory Processes" Journal of Accounting Literature Vol, 9. (1990)
- (7) David W., principles of Artificial intelligence and Expert system Development, MC Graw Hill Book Co. New York, 1988
- (8) Duchessi, Peter, "The Conceptual Desing For a Knowledge – Based system as Production Planning Process "as set in Barry G Silverman "Expert systems for Businss "Addison – Wesley Publishing Co, 1987.
- (9) Harman, Paul and King David Expert systems Artificial Intelligence in Business, New York Wiley Press. 1985.
- (10) Harold J. Leavitt & Thomas L. Whisler, "Management In the 1980 S" Readinga In Management. Edited by Max D, Richardes & W. Nielaoder, OP. cit
- (11) Hayes Roth, F, "Knowledge – Based expert system the State of Art in the U. S In expert Systems, state of the Art report, ED Pergemon Infotech, 1984.

- (12) Jaimbalvo J. "Performance evaluation and direct job effort: Model Development and Analysis in a CPA firm" Journal of Accounting Research (Autum, 1979)
- (13) Jefferson T. Davis, "Experience and Auditors selection of Relevant information for Preliminary control Risk Assessments" Auditing A journal of Practice & Theory, Vol, 15, NO. 1, (Spring 1996
- (14) K. G. Corfield. "Internal Auditor: A Service to Management". The Accountant. March 15th, 1973.
- (15) Lee C.Liuand T Wang, "The 150 – Hour Rule". Journal of Accounting and Economic, Vol. 27, (1999).
- (16) Linda DeAmgelo R., "Auditor size and Auditor Quality" iournal of Accounting and Economic, (Dec, 1981), P. 186. As cited in: Michael C. Knapp "Factors that Audit committee members use as surrogates for Audit Quality", Auditing: A journal of practice & Theory, Vol. 10, No. 1, (Spring 1991),.
- (17) Micheal C. Knapp, "Factors that Audit committee Members use as surrogates For Audit Quality.
- (18) N. C. Churohill & W.W. cooper. "Field Study of Internal Auditing". The Accounting Review. Oct. 1965
- (19) Sarah E Bonner and Barry Lewis, "Determinants of Audtior Expertise" Journal of Accounting Research, Vol. 28, (Supplement 1990),
- (20) William Read, K Raghunandan, and Clifford Brown, "150- Hour Preparation improves CPA Exam performance "The CPA Journal, (March 2001).