محاضرة رقم ( 24 )

المبحث السابع

الفحص الضريبي

يثير الفحص الضريبي مسائل عديدة نقف عليها في البيان الآتي :

أولا : تثار مسألة الفحص الضريبي عند وجود حالة الشك بقيام تلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل الخاضع للضريبة ،ويتضمن الفحص المذكور ما يلي :

أ - فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبق أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيها الميزانية العامة والحسابات الختامية وأنها معدة ومجهزة وفقا للأصول ، وللفاحص الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المفحوصة ضريبيا .

ب – يشمل الفحص الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين بما فيهم شركات الأموال وشركات الأشخاص .

ج – للفاحص الضريبي أن يطلب توضيحا وافيا للنقص الذي يلاحظه في المعلومات المقدمة أو غموضا في بعض أجزائها إلى أن يحقق هدفه من الفحص .

د – للفاحص أن يطلع على كيفية مزاولة المكلف لنشاطه والجوانب الفنية الخاصة بإنتاج السلعة ، وسوقها والمنافسة والأسعار والكلف وأي معلومات مفيدة أخرى .

ه – الوصول إلى تحديد مركز مالي حقيقي والى نتائج أعمال حقيقية بعيدة عن الغش والتهرب الضريبي .

و – ينبغي أن تتم هذه الإجراءات في ضوء نصوص قوانين الضرائب .

ثانيا : تستقي الإدارة الضريبية معلوماتها عن المكلفين من مضمون حساباتهم ذاتها ، وحيث أن حسابات هؤلاء ينظمها نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ( 2 ) لسنة 1985 النافذ الذي يحدد أشكالها ، وأنواعها ، وطبيعتها ، وأن هؤلاء المكلفين هم الخاضعون لنظام مسك الدفاتر ، لذلك فهم المشمولون بعملية الفحص الضريبي .

لقد عينت المادة ( السابعة ) من النظام المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر بثلاث فئات هم :

1 – الفئة الأولى : فرض النظام على المكلفين المذكورين أدناه مسك الدفاتر التجارية ، وتقديم حساباتهم إلى الإدارة الضريبية بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات :

أ – فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية .

ب – شركات المساهمة الخاصة والمحدودة والتضامنية والمشروع الفردي .

ج – الشركة البسيطة إذا كان رأسمالها أكثر من ( 30.000 ) دينار .

د – الصنفان الأول والثاني من التجار المسجلين في الغرف التجارية والصناعية والمشاريع الصناعية التي يزيد رأسمالها على ( 30.000 ) دينار .

ه – المستوردون لمن يزيد استيرادهم على (50.000 ) دينار عدا الضريبة الكمركية ، والمصدرون الذين تزيد صادراتهم على ( 50.000 ) دينار .

و – المقاولون والمتعهدون الأصليون والثانويون المسجلون لدى وزارة التخطيط والتعاون الانمائي.

ز – أصحاب دور السينما والتسلية والترفيه مثل دور السينما والمنتديات والملاعب وكذلك الفنادق المصنفة ثلاث نجوم فأكثر .

ح – أصحاب المطاعم من الدرجتين الممتازة والأولى .

ط – أصحاب المستشفيات الأهلية والمذاخر.

2 – الفئة الثانية : هم مكلفون مشمولون بالنظام إلا أنه لا يشترط أن تكون حساباتهم مدققة ومصدقة من مراقب حسابات، فهم :

أ – الشركة البسيط إذا كان رأسمالها أقل من ( 30.000) دينار.

ب – الصنف الثالث وما يليه من التجار إذا كان رأسماله يزيد على ( 30.000 ) دينار.

ج – الصناعيون الذين تبلغ كلفة مشاريعهم أقل من ( 30.000 ) دينار .

د – المستوردون الذين تقل استيراداتهم عن ( 50.000 ) دينار عدا الضريبة الكمركية .وكذلك المصدرون الذين تقل صادراتهم عن ( 50.000 ) دينار.

ه – المقاولون والمتعهدون من غير المصنفين لدى وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي .إذا كانت مقبوضاتهم تزيد على (50.000 ) دينار .

و – أصحاب المطاعم من الدرجة الثانية .

ز – أصحاب مكاتب التدقيق ، وتنظيم الحسابات ، والمكاتب العلمية والاستشارية ،والمكاتب السياحية .

ح – وكلاء القطاع العام إذا كانت مبيعاتهم تزيد على ( 100.000 ) دينار .

ط – وكلاء بالعمولة / الإخراج الكمركي والتأمين .

ي – أصحاب معارض السيارات .

ك – أصحاب المزادات العلنية .

3 – الفئة الثالثة : تمثل المجوعة التي ما زالت غير منظمة حساباتها بصورة أصولية . وفوض النظام أمر تنظيم حساباتها إلى الإدارة الضريبية لتحديد سجلاتهم ومستنداتهم بشكل يتسق مع طبيعة كل فئة ، وتشمل ما يأتي :

أ – المهنيون مثل الأطباء والمحامين والمهندسين .

ب – الحرفيون مثل الحدادين والحلاقين والنجارين والخياطين .

ج – أصحاب مكاتب دلالة العقار.

أصحاب الصيدليات والمختبرات والتحليلات المرضية والأشعة .

المبحث الثامن

الاعتراض على التقدير

تهدف إجراءات تقدير دخل المكلف إلى تعيين مقدار هذا الدخل على حقيقته . حيث يجري على أساسه تحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء . إلا أن المكلف قد لا يقبل بهذا التقدير ، ودفع الضريبة بالصورة التي قدرتها الإدارة الضريبية .كما أن الإدارة الضريبية قد لا تستجيب لمطالب المكلف بتعديل التقدير أو إلغائه .وعندئذ يثور الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية حول مقدار الدخل الخاضع للضريبة ، ومقدار الضريبة المفروضة على المكلف .

والحقيقة هي أن المشرع العراقي لم يتخذ موقفا موحدا من الجهات التي لها صلاحية النظر في المنازعات الضريبية فقد ناط هذه المهمة في بادئ الأمر بلجان ادارية ذات اختصاص قضائي ثم قرر اناطة المهمة بالقضاء . وسوف نتكلم عن المرحلتين في البيان التالي :

المطلب الأول

نظر المنازعات الضريبية من قبل لجان ادارية ذات اختصاص قضائي

منع المشرع في المادة ( 55 ) من قانون ضريبة الدخل النافذ القضاء من النظر في الدعاوى التي تتعلق بتقدير الضريبة ، وفرضها وجبايتها ، أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون . بيد أنه أوكل المهمة المذكورة إلى ثلاث هيئات هي : الإدارة الضريبية ، ولجان الاستئناف ، وهيئة التمييز . وسوف نتناول بيان هذه الهيئات تباعا :

أولا :الاعتراض لدى الإدارة الضريبية

تتم هذه المرحلة من خلال مراجعة المكلف للإدارة الضريبية التي تقوم بتقدير مدخولاته وفقا للمؤشرات المتاحة لها في ملفه ( اضبارته ) . فإذا لم يتفق المكلف مع الإدارة الضريبية على هذا التقدير ، جاز له أن يعترض عليه وفقا للشروط الآتية :

1 – أن يقدم المكلف اعتراضه خلال مدة ( 21 ) يوما اعتبارا من تاريخ تبليغه بالتقدير . وبعكسه يعد التقدير قطعيا ، ولا يقبل أي اعتراض . أما إذا قدم المكلف اعتراضه بعد مضي المدة القانونية ( أي بعد مضي 21 يوما ) من تاريخ التبليغ بالتقدير فللإدارة الضريبية أن تنظر بذلك الاعتراض إذا اقتنعت بأن المعترض لم يتمكن من تقديمه للأسباب الآتية :

 أ – الغياب عن العراق ، ويمكن إثبات ذلك من خلال تقديم المكلف جواز سفره خلال مدة التأخير .

 ب – حالة مرض المكلف ، ويمكن إثباتها بتقرير طبي مصادق عليه رسميا .

 ج – أي سبب قاهر آخر مثل حدوث حادث وفاة لدى المكلف مثبت بوثيقة تؤيد ذلك .

2– على المكلف أن يبين في اعتراضه الأسباب التي دفعته للاعتراض مع بيان ما يطلبه من الإدارة الضريبية .ويدعم اعتراضه بالوثائق والمستندات الثبوتية التي تؤيد وجهة نظره . بحيث تساعد في توفر قناعة كافية لدى الإدارة الضريبية بوجهة نظر المكلف.

3– أن يسدد المكلف الضريبة كاملة . أما في حالة عجزه عن التسديد يقوم بطلب تقسيط المبلغ على أن يسدد المكلف مبلغا لا يقل عن 25 % ولا يزيد عن 50 % من الضريبة المقدرة بعد توفر القناعة لدى الإدارة الضريبية .

بعد توافر شروط الاعتراض المذكورة آنفا تعيد الإدارة الضريبية النظر في التقدير ،وبعد الاتفاق مع المكلف يعدل التقدير بما تم الاتفاق عليه .

ثانيا : الاعتراض لدى لجان الاستئناف

تبدأ هذه المرحلة عندما يقدم المكلف اعتراضه إلى الإدارة الضريبية ضمن المدة القانونية ، وعلى الرغم من توفر جميع الشروط الشكلية لصحة الاعتراض ، فإن الإدارة الضريبية ترفض اعتراض المكلف بتعديل التقدير لعدم قناعتها به .وعندما يجري تبليغ المكلف برفض الاعتراض فإن له الحق بالطعن بقرار الإدارة الضريبية أمام لجان الاستئناف .

ولكن كيف تشكل هذه اللجان ، وما القضايا التي تعرض عليها،وما شروط الاعتراض أمامها وما صلاحياتها ؟

1 – تشكيل لجان الاستئناف

يتم تشكيل لجان الاستئناف ببيان يصدر من وزير المالية في الجريدة الرسمية . وتتشكل من :

- قاض من الصنف الثاني من القضاة - رئيسا .

- عضوية أثنين من الموظفين المختصين في الأمور المالية .

-

 ويعين أعضاء اضافيون يحلون محل الأعضاء الأصليين عند غيابهم وبالشروط نفسها.والأصل أن تنظر لجان الاستئناف في القضايا التي تقع ضمن اختصاصها المكاني ، إلا أن القانون قد خول وزير المالية صلاحية نقل القضايا الاستئنافية من لجنة إلى أخرى سواء كان ذلك بطلب المكلف أو بدونه إذا وجد أسبابا موجبة لذلك .

2- القضايا التي تعرض على لجان الاستئناف

أ – تنظر لجان الاستئناف في كل ما له علاقة بتقدير الدخل ، وخضوعه للضريبة والرديات والسماحات .

ب- النظر في المخالفات التي يرتكبها المكلفون خلافا لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في القضايا المحالة إليها من قبل الإدارة الضريبية ، وفرض غرامة تتراوح بين ( 10 % ) و ( 25 % ) من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات القانونية على أن لا تقل عن ( 500 ) دينار.وعند عدم الدفع تحال القضية إلى المحكمة المختصة لإبدال الغرامة بالحبس .

3 شروط الاعتراض أمام لجان الاستئناف

 أ – أن يقدم المكلف اعتراضه إلى لجنة الاستئناف خلال مدة ( 21 ) يوما من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة الضريبية المتضمن رفض اعتراضه أمامها . أما إذا تأخر المكلف عن تقديم الاعتراض إلى لجان الاستئناف عن المدة المقررة ، فللإدارة الضريبية النظر في تمديد هذه المدة والموافقة على ذلك إذا اقتنعت بأن المستأنف قد تأخر عن تقديمه للأسباب التي سبق بيانه في أعلاه .

 ب – أن يدعم المكلف اعتراضه بالوثائق والمستندات اللازمة لذلك.

 ج – أن يسدد المكلف الضريبة كاملة . وإذا كان قد قدم طلبا لتقسيطها ، فينبغي أن يكون مستمرا في تسديد الأقساط المستحقة .

4 – صلاحيات لجان الاستئناف

تقوم لجان الاستئناف بتبليغ المستأنف والإدارة الضريبية بالحضور أمامها خلال مدة سبعة أيام من تاريخ تبليغها .وتقتصر صلاحيات لجان الاستئناف بما يأتي :

أ – إلغاء التقدير

ب – تأييد التقدير

ج – زيادة التقدير أو تخفيضه

د- تؤيد التقدير في حالة عدم حضور الطرفين أو أحدهما دون عذر مشروع أو أن تؤجل النظر في الاستئناف للمدة التي تراها مناسبة .

ثالثا : الاعتراض لدى هيئة التمييز

تعد قرارات لجان الاستئناف قطعية إذا كان مبلغ الضريبة فيها لا يتجاوز عشرة آلاف دينار . أما إذا تجاوز هذا المبلغ فيحق لكل من الإدارة الضريبية والمكلف الاعتراض على القرار أمام الهيئة التمييزية .وسوف نتناول تشكيل هذه الهيئة ، وشروط الاعتراض أمامها ،وصلاحياتها في البيان الآتي :

1 - تشكيل هيئة التمييز

تشكل هيئة التمييز ببيان يصدره وزير المالية ، وينشر في الجريدة الرسمية ، من الأعضاء الآتي ذكرهم:

- قاض من محكمة التمييز رئيسا

 - أثنين من المدراء العامين في وزارة المالية أعضاء

 - ممثل من اتحاد الغرف التجارية العراقية عضوا

 - ممثل من اتحاد الصناعات العراقي عضوا

2 – شروط الاعتراض أمام هيئة التمييز

 أ – أن يتجاوز مبلغ الضريبة في قرار لجنة الاستئناف المميز عشرة آلاف دينار .

 ب – أن يقدم الاعتراض أمام هيئة التمييز خلال مدة خمسة عشر يوما اعتبارا من تاريخ التبلغ بقرار لجنة الاستئناف .

ج – أن يسدد المكلف رسما مقداره ( 1 %) من مبلغ الضريبة الوارد في القرار محل الطعن وبحد أعلى مقداره (1000 ) دينار إلى صندوق الإدارة الضريبية .ويسجل هذا المبلغ إيرادا نهائيا للخزينة العامة .

3 – صلاحيات هيئة التمييز

للهيئة التمييزية حق إلغاء القرار أو تأييده أو تعديله ،وتعد قراراتها قطعية بشأن المسائل التي تتناولها .

المطلب الثاني

 نظر القضاء في المنازعات الضريبية

سن المشرع العراقي القانون رقم ( 10 ) لسنة 2003 الغى بموجبه المادة الخامسة والخمسين من قانون ضريبة الدخل النافذ لسنة 1982 ، وكان مؤملا بناء على ذلك أن يمارس القضاء العراقي الصلاحية الكاملة في نظر المنازعات الضريبية سيما بعد أن اصدر المشرع القانون رقم ( 17 ) لسنة 2005 الذي ألغى النصوص القانونية التي تقضي بمنع المحاكم من سماع الدعاوى الناشئة من تطبيق القوانين وقرارات مجلس قيادة الثورة المنحل الصادرة اعتبارا من 17 / 7 / 1968 ولغاية 9 / 4 / 2003 .

 بيد أن المادة ( 3 ) من القانون رقم ( 17 ) المشار اليه أستثنت من أحكامه قوانين الضرائب ، فعاد المنع مرة أخرى على القضاء في نظر دعاوى الضريبة . ولكن حدث تطور هام في موقف المشرع العراقي بصدور القانون رقم ( 3 ) لسنة 2015 (قانون التعديل الأول لقانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم 17 لسنة 2005 ) فقد قرر المشرع في قانون التعديل الغاء المادة ( 3 ) الواردة في القانون رقم ( 17 ) على أن تسري أحكام هذا القانون بأثر رجعي . لكن المحكمة الاتحادية العليا قررت عدم دستورية الفقرة الواردة في القانون رقم ( 3 ) التي تنص على سريان أحكامه على الماضي وذلك بخصوص ما يتعلق فقط بالضرائب قائلة في حكمها ( ... حيث أن المادة / 19 / تاسعا من الدستور تنص على أن ( ليس للقوانين أثر رجعي ما لم ينص على خلاف ذلك ، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم ) .عليه فإن الغاء الأستثناء المنصوص عليه في المادة ( 3 ) من قانون إلغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى رقم ( 17 ) لسنة 2005 بموجب المادة ( 1 ) من القانون المطعون فيه رقم ( 3 ) لسنة 2015 يعتبر مخالفة صريحة لأحكام المادة ( 19 / تاسعا ) من الدستور . عليه قررت المحكمة الاتحادية العليا الغاء القانون رقم ( 3 ) لسنة 2015 ، بقدر تعلق الأمر بسريانه على الماضي فيما يخص الضرائب والرسوم أما بقية النص فإنه خيار تشريعي لا غبار عليه ...)

(قرار المحكمة الاتحادية العليا رقم 68 / اتحادية / اعلام / 2015 الصادر في 19 / 10 / 2015 .) .

نخلص من كل ما تقدم أن ولاية النظر في المنازعات الضريبية عادت مرة أخرى الى القضاء على أن اختصاصه يبقى مقيدا بالنظر في المنازعات الناشئة عن تطبيق قانون ضريبة الدخل الواقعة بعد نفاذ القانون رقم ( 3 ) لسنة 2015 . علما أن المشرع قرر نفاذ هذا القانون من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية ، وقد نشر القانون في الوقائع العراقية عدد ( 4345 ) في 2 آذار 2015 . وهذا المسلك التشريعي يعد سليما لاتفاقه مع ما جاء به الدستور العراقي من أحكام منعت المشرع من تحصين أي عمل أو قرار اداري من الطعن ( القضائي) . والقضاء المختص بنظر المنازعات الضريبية هو محكمة القضاء الاداري ، لأن ما يصدر من الإدارة الضريبية هو قرار اداري بطبيعته .