

التسوية الصلحية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب
Peaceful settlement as a means of preventing tax- An applied research in the
General Commission for Taxation evasion

الباحثة/ سجي سعد محمد

الباحث/ أ.م.د حمزة فائق وهيب

المستخلص

تعتبر التسوية الصلحية الضريبية واحدة من الطرق القانونية التي تستخدمها السلطة المالية في العراق والتي تتم مع المكلف المخالفالعلاج البحث ضعف الإيرادات الضريبية لاسباب كثيرة و منها التهرب الضريبي ، مما دفع الى البحث عن وسائل للحد من التهرب وصولا الى زيادة الحصيلة الضريبية ، و التسوية الصلحية أحدى هذه الوسائل انطلق البحث من فرضية مفادها استخدام التسوية الصلحية بصورة أوسع يحكم منافذ التهرب ضريبيا للمكلفين المخالفين وقد استعان الباحثان بمجموعة من الدراسات والبحوث السابقة والكتب والمصادر الأخرى التي لها علاقة بموضوع البحث ، وقد تم ذلك من خلال الاطار النظري ، والجانب العملي الذي تضمن البيانات المالية .

واهم النتائج التي تم التوصل اليها هي :-

ان التسوية الصلحية تعزز تطبيق مبدأ الامتثال الضريبي ، و يؤدي الى استيفاء مبلغ الضريبي المتهرب من دفعه مضاف اليه الغرامة المفروضة عليه و هذا يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية ، و تؤدي ايضا الى كشف المكلف المتهرب لبياناته المالية الحقيقية والتي ستخذ اساسا لتحاسبات الضريبي للسنوات اللاحقة ايضا هذا يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي .

وأهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها هي :-

١- أن النظام المتبع في التسوية الصلحية في صورته التقليدية (الصلاحيات الموزعة بين الفروع والهيئة العامة للضرائب و وزارة المالية) ، ولم يقدم خطوة جديدة ليصبح على نطاق أوسع كما هو قانون الامتثال الامريكي .

Abstract

The reconciliation of tax reconciliation is one of the legal methods used by the financial authority in Iraq, which is done with the taxpayer

The research dealt with the weakness of tax revenues for many reasons, including tax evasion, which led to the search for ways to reduce evasion to increase the tax revenue, and settlement reconciliation one of these means .

The research proceeded from the premise that the use of a more broadly settled settlement would govern the tax evasion of taxpayers.

The researchers used a series of studies and previous research, books and other sources related to the subject of research, and this was done through the theoretical framework, and the practical aspect that included the financial statements.

The most important results were:

The settlement of the settlement enhances the application of the principle of tax compliance, and leads to the payment of the tax evaded payment plus the fine imposed on him and this leads to an increase in tax revenues, and also lead to the detection of the taxpayer evaded real financial statements, which will be taken as a basis for accounting for the years later also this Leading to a reduction in tax evasion.

The main conclusions reached were:

1-The system used in the settlement of reconciliation in its traditional form (the powers distributed between the branches and the General Authority for Taxation and the Ministry of Finance), and did not provide a new step to become wider as is the US compliance law.

المقدمة

تعتبر التسوية الصلحية الضريبية واحدة من الطرق القانونية التي تستخدمها السلطة المالية في العراق و التي تتم مع المكلف المخالف ، فأتجه المشرع العراقي بأستخدام التسوية الصلحية الضريبية كأحدى السبل لتحصيل المبالغ الضريبية من المكلف المخالف عن دفعها و منعه من التهرب ضريبيا ، و حدد المشرع العراقي الشروط والاجراءات و الافعال التي يقبل فيها التسوية الصلحية ، و وضحاها نصوص صريحة بقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، و بين صلاحيات مستخدميها من السلطة المالية بالفروع و القسم القانوني والمدير العام و وزارة المالية ، و تهدف الى تخفيف العقوبات التي تجرم المكلف المخالف والتي تعد سالبة للحرية لما لها من تأثيرات على المكلف منها اجتماعية و نفسية و أعتبرها وسيلة لفض النزاعات و الخصومات القضائية مع المكلفين المخالفين .

لقد قسم هذا البحث الى ثلاث مباحث ، المبحث الاول (منهجية البحث ودراسات سابقة) ، والمبحث الثاني (الاطار النظري) ، والمبحث الثالث (الاطار العملي) .

المبحث الاول : منهجية البحث ودراسات سابقة :-

المطلب الاول : منهجية البحث :-

يبين هذا المطلب منهجية البحث الذي يمثل المسار العلمي المنتظم من أجل عرض مشكلة البحث و كيفية معالجتها بحيث يضمن أختبار فرضية البحث وصولا لتحقيق الاهداف في ضوء ذلك يتناول المبحث المطلب الاتي :-

١- مشكلة البحث :

عالج البحث ضعف الايرادات الضريبية لاسباب كثيرة و منها التهرب الضريبي ، مما دفع الى البحث عن وسائل للحد من التهرب وصولا الى زيادة الحصيلة الضريبية ، و التسوية الصلحية إحدى هذه الوسائل .

٢-أهمية البحث :

أهتم البحث بالمساهمة في تطوير أهم الوسائل لمنع التهرب الضريبي للمكلفين المخالفين والتي تخفف العقوبات وتساعد في تحصيل المبالغ ضريبيا بأستخدام طريقة التسوية الصلحية .

٣- أهداف البحث :

يهدف البحث الى تبيان دور التسوية الصلحية في الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين المخالفين ، من خلال تخفيف العقوبات لبعض الافعال و تقليل الدعاوى الجزائية بحق المكلف المخالف.

٤- فرضية البحث :

انطلق البحث من فرضية مفادها استخدام التسوية الصلحية بصورة أوسع يحكم منافذ التهرب ضريبيا للمكلفين المخالفين.

٥- حدود البحث :

- ١- الحدود المكانية : تم اختيار الهيئة العامة للضرائب في العراق .
- ب- الحدود الزمانية : السنوات (٢٠١٦-٢٠١٨) .

٦- منهج البحث :-

لأثبات صحة فرضية البحث سيتم الاعتماد على أسلوب المنهج الوصفي في الجانب النظري ، وأسلوب المنهج التحليلي في الجانب العملي .

٧- أساليب جمع البيانات والمعلومات :

أ- الجانب النظري :-

- القوانين .
- الكتب و الاطاريح والرسائل .
- الأبحاث .
- الانترنت .

ب- الجانب العملي :-

تم الاعتماد على البيانات المالية في الهيئة العامة للضرائب لسنوات من ٢٠١٦-٢٠١٨ .

المطلب الثاني : دراسات سابقة :-

تساعد الدراسات السابقة في تحديد الاطار النظري وأنجاز الاطار العملي ، و سيتم التطرق الى الدراسة العراقية في هذا المبحث التي لها علاقة بموضوع البحث ، وتبيان لاهم نتائج الدراسة وأوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية .

اولا : دراسة (محمد : ٢٠٠٧)

عنوان الدراسة : التكيف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العاقي النافذ .

هدف الدراسة : عدم الاعتماد على الجزاءات التقليدية و اللجوء الى أساليب أخرى يتحدد منها الردع الضريبي .

نتائج الدراسة :

- ١- اعتماد العلاقة الضريبية على عنصر الاجبار القانوني .
 - ٢- العلاقة قائمة على الالتزام من جانب واحد وهو المكلف .
 - ٣- العلاقة الضريبية قابلة للتجدد .
- أوجه التشابه : استخدام التسوية الصلحية الضريبية للحد من التهرب الضريبي .
أوجه الاختلاف : تركيز الدراسة على الجانب القانوني وهو النصوص القانونية .
ثانيا: دراسة (المفتي : ٢٠١٢)

عنوان الدراسة : التجريم و العقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ (دراسة تحليلية) .
هدف الدراسة : يهدف البحث الى تحليل و توضيح نصوص التجريم و العقاب في قانون ضريبة الدخل النافذ .

نتائج الدراسة :

- ١- العقوبات الضريبية في قانون ضريبة الدخل تشمل كل مكلف مخالف و من أشترك معه بالفعل.
 - ٢- تحديد حالات لسقوط العقوبة عن المكلف المخالف تبعا لاحكام القانون الجنائي و كذلك قانون ضريبة الدخل النافذ .
- أوجه التشابه : تركيز الدراسة لسعي للأصلاح النظام القانوني الضريبي و التعديل لبعض نصوصه
منعا لتهرب الضريبي .
أوجه الاختلاف : أن الدراسة تركز على توضيح النصوص القانونية .

موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :-
ركزت الدراسات السابقة على الجانب القانوني في توضيحها للنصوص القانونية لتسوية الصلحية عرض البحث الحالي الجانب المالي بأستخدام النصوص القانونية لتحصيل مبالغ الضريبة من المكلفين بأستخدام التسوية الصلحية .
المبحث الثاني : الاطار العام لتهرب الضريبي و التسوية الصلحية .

المطلب الاول : الاطار العام لتهرب الضريبي :-

اولا - تعريف التهرب الضريبي :-

هو السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر ، و لتحقيق التهرب يتخذ المكلف عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة . (نبيلة نقلا عن مراد : ٢٠١٥ ، ٣٩)

كما عرف التهرب الضريبي بأنه " عدم دفع الضريبة كليا، أو جزئيا من لدن المكلف بدفعها قانونا، ودون نقل عبئها الى غيره، بحيث لا تحصل الدولة نتيجة ذلك على الايرادات الضريبية كليا، أو جزئيا". (محسن نقلا عن خلف : ٢٠١٦ ، ٥١٢)

ثانيا : أسباب التهرب الضريبي :-

- ١- ضعف الروح الجماعية و الولاء الاجتماعي .
- ٢- الاحساس بعبء الضريبة و خاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية و عند وجود أزمات اقتصادية .
- ٣- الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسية الفرد و يدفعه الى التهرب .
- ٤- المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي الى اضعاف القدرة على دفع الضريبة .
- ٥- عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي و وجود بعض الثغرات مما يؤدي الى خلق مشاكل للادارة المالية و تزايد احتمال التهرب .
- ٦- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي و الذي قد يكون جزافيا بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنويا على المكلف و قد يدفعه الى التهرب .
- ٧- عدم المساواة في التقدير : قد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية ولكن صعوبات التطبيق تؤثر على تلك العدالة من حيث التقدير و التطبيق يؤدي الى ضعف الثقة في عدالة الضريبة . (نور ، الشريف : ٢٠٠٢ ، ٢٢٨-٢٢٩)

ثالثا : آثار التهرب الضريبي :-

- ١- انخفاض حجم الإيرادات العامة التي تجنيها الدولة من المكلفين ، و بالتالي تنخفض الاستثمارات التي تنفذها ، و كذلك النفقات مما يؤدي الى تدني قطاع الخدمات .
- ٢- رفع سعر الضريبة المفروضة و فرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة التهرب .
- ٣- اضطراب الحكومة الى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء الى القروض الداخلية و الخارجية و هذا يوقعها في مأزق يتمثل في عملية سداد القروض و دفع الفوائد المترتبة .
- ٤- عدم تحقق العدالة الضريبية بحيث يدفع الضريبة قسم من المكلفين و لا يدفعها آخرون .
- ٥- الجانب الاخلاقي المتمثل في الفساد و انعدام الامانة في العمل و أداء الواجب و الذي يربي أجيالا تمتهن الاحتيال و النصب و التلاعب على القوانين . (علام : ٢٠١٢ ، ١٨١-١٨٢)

رابعا : أنواع التهرب الضريبي :-

١- التهرب المشروع :-

وهو حالة امتناع المكلف عن دفع الضريبة كليا أو جزئيا أو الامتناع عن النشاط الذي يؤدي الى خضوعه الى الضريبة أو الاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب، كان يلجأ الافراد الى هبة أموالهم الى أبنائهم أو زوجاتهم بغية التخلص من ضريبة التركات ، و هو تخطيط مسبق لمعرفة تأثير الضريبة في مختلف الفعاليات لغرض تجنبها أو التقليل منها . (الججاوي ، العنكي : ٢٠١٤ ، ٤٤)

٢- التهرب غير المشروع :-

هو التهرب الذي يتضمن غشا أو احتيالا يلجأ اليه المكلف بالضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الاقرار أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم اقرارا لا يتفق و حقيقة الامر ، و في مجال الضريبة الكمركية بصورة يكون التهرب أدخلال السلع المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية ، ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للادارة الضريبية أخفاء أمواله أو تهريبها حتى يتعذر أستيفاء دين الضريبة. (العلي : ٢٠٠٩ ، (١٧٩)

و تبين المادة ٤٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٧ لسنة ١٩٨٥ حالات التهرب غير المشروع.

المطلب الثاني : الاطار العام لتسوية الصلحية :

اولا : التسوية الصلحية :-

هي عقد بين طرفين أو اتفاق أرادتین على التزامات معينة ، ومن ثم فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الأرادة مشوبة بعبئ الأكره الذي يلابس الصلح و تبعا يبطله ، و رضاء المكلف بالصلح يفترض تبعا تسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند اليه ، لانه لو كان يعتقد في براءته فلا محل إطلاقا لتصالحه ، في مقابل دفع مبلغ معين للادارة الضريبية . (محمد: ٢٠٠٧ ، (٣٤٦)

وعرفها آخر بأنها اتفاق و توافق أرادة كل من ممثل السلطة المالية والمكلف المخالف على إجراء التسوية الصلحية بشروطها المحددة قانونا ، فهي تصالح بين طرفين يتم بمقتضى إجراءات قانونية يترك أمر تقريرها و الموافقة عليها جوازيا لا وجوبيا لوزير المالية . (المفتي : ٢٠١٢ ، ٣٧)

وعرفت أيضا هي (نظام قانوني يهدف الى تلافي الخصومة الجزائية القائمة بين السلطة المالية والمخالف في جريمة تقبل فيها التسوية بشروط يحددها القانون) . (محمد : ٢٠٠٧ ، ٣٤٨)

وأخيرا عرفت التسوية الصلحية بأنها أستبدال العقوبة السالبة لحرية المكلف عند امتناعه عن تسديد الضريبة المترتبة بذمته و التي تعتبر من الجرائم الضريبية لما لها من أهدار أموال للخزينة العامة لدولة حيث تعرف الجريمة الضريبية بأنها مخالفة القانون الضريبي بشكل يؤدي الى التخلص من عبء الضريبة وعرفها البعض بأنها محاولة الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا او جزئيا متبعا طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل في طياتها طابع الغش . (بهنس : ٢٠١٥ ، ٢٥)

ثانيا : أسباب اللجوء الى التسوية الصلحية :

١- انها سلطة و امكانية يمنحها القانون للادارة الضريبية في العمل على تحصيل مبالغ الضريبة و

أعتبار هذا الامر هو الغرض الاساس .

٢- انها وسيلة يكون للمكلف منها فائدة كبيرة تخلصه من أداء العقوبات السالبة لحرية الى جانب أن

الأثر المترتب على دفع المبالغ المالية .

٣- يحقق مبالغ ضخمة جدا للخزينة العامة لدولة و هذا يستدعي تشجيع الادارة الضريبية لاجرائه وفسح المجال امام المكلفين المخالفين لدفع المبالغ المطلوبة .

٤- يمكن اعتبارها رادعا مهما للمكلف الذي سيتأثر هو شخصيا و يتأثر به محيطه لما يكلفه ذلك من مبالغ مالية تتجاوز في بعض الحالات الضريبة المستحقة مما يتحقق معه احترام القانون الضريبي وتنفيذ أحكامه ان لم يكن خوفا من الحبس فخشية من المبالغ التي سيتكبد أداءها ان تحققت التسوية الصلحية معه . (البدراني : ٢٠٠٢ ، ٢٢٦)

ثالثا : شروط التسوية الصلحية :

- ١- صدوره من الجهة الادارية المختصة .
- ٢- أن يكون محددًا من حيث النطاق بجريمته التزوير والاحتيال الضريبي .
- ٣- اتفاق الطرفين على الصلح .
- ٤- سداد الحد الادنى لمبلغ الصلح .
- ٥- وقت الصلح (ميعاد التسوية الصلحية) . (الشرع : ٢٠٠٨ ، ٢٠٣-٢٠٥)

رابعا : آثار التسوية الصلحية :

يترتب على الصلح الحصول على حقوق الخزينة العامة المتمثل بمبلغ الضريبة ، و أنقضاء الدعوى الجزائية اذا تمت التسوية الصلحية قبل صدور الحكم البات في الجريمة ، و وقف تنفيذ العقوبة في بعض القوانين الضريبية . (الزبيدي : ٢٠١٣ ، ٢٥٠)

خامسا : الجرائم التي يقبل فيها التسوية الصلحية :-

أجاز المشرع الضريبي العراقي التسوية الصلحية في الجرائم الواردة في المادتين (٥٧) و (٥٨) من القانون حيث تنص المادة (٥٧) (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية :-

١- (من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو أسترداد مبلغ مما دفع عنها)
يرى الباحثان أن المشرع العراقي عاقب على جريمة الكذب في التقارير التي تبين مركز المكلف ، و ذلك بقصد جعل العلاقة القائمة بين الادارة الضريبية و المكلف يجب أن تكون قائمة على الصدق و الصراحة و الايمان بعدالة الالتزامات الضريبية .

٢- (من أعد أو قدم حسابا أو تقريرا أو بيانا كاذبا او ناقصا عما يجب اعداده أو تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك)

يرى الباحثان أن المشرع العراقي فتح باب التسوية الصلحية أمام المكلف و من أشترك في جريمة تقديم البيانات .

أما المادة (٥٨) فتنص على (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر و لا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه أستعمل الغش أو الأحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها) .
و من خلال النصان السابقان نلاحظ أن المشرع الضريبي ألزم وجوب التسوية الصلحية في جرائم معينة دون غيرها و خاصة الافعال النصوص عليها في المادتين (٥٧ ، ٥٨) أعلاه ، و ذلك يعني أنه حصرها في جرمي التزوير و الاحتيال الضريبي ، لكونها جرائم ترتب آثار على ذلك منها إقامة الدعوى الجزائية أمام المحكمة المختصة و لذلك عند إجراء التسوية الصلحية عندها لا ترفع الدعوى الجزائية أن لم تحرك بعد و أن جرى تحريكها يوقف النظر فيها في أي مرحلة وصلت اليها الدعوى قبل صدور الحكم . (الزبيدي : ٢٠١٣ ، ٢٤٩)

و يرى الباحثان أن التسوية الصلحية هي وسيلة أصلحية و تعد بديلا عن إقامة الدعوى الجزائية التي أقرها المشرع في الميدان الضريبي لتقويم سلوك المخالف المتصالح من أجل أستغلال هذه الفرصة عن طريق بدء صفحة جديدة لتعامل المستقيم مع السلطة المالية ، و اذا أصر المخالف على نهجه السابق و أستمر بخرق القانون الضريبي ، فأن ذلك يدل على أن التسوية لم تعد مجدية في أصلحه و أقالته عن عثرته مما يجعل أتخاذ الاجراءات القضائية ضده أمر لا بد منه .

سادسا : مزايا التسوية الصلحية التي كانت سبب اللجوء اليها :-

- ١- التوافق مع الطبيعة الخاصة للعلاقة الضريبية .
 - ٢- ملائمة التسوية الصلحية بين مصلحة طرفيها .
 - ٣- مساهمة التسوية الصلحية في تخفيف العبء عن القضاء . (طالب : ٢٠٠٥ ، ٤١٥)
- يرى الباحثان أن لتسوية الصلحية أثر في التخفيف من قسوة الاحكام الجزائية من جهة والتلائم مع أحكام القانون العام من جهة أخرى ، و الذي يجعل العقاب ملائما للمخالف و لأهمية الجرم و خطره بالنسبة الى مالية الدولة و أقتصادها ، بالإضافة انها وسيلة تتلائم مع الطبيعة الخاصة للعلاقة القائمة بين السلطة المالية والخاضعين لأحكام القانون الضريبي ، ولا يمكن الحكم على نجاح الحكم القانوني ما لم يوازن بين أطراف العلاقة على ان لا تخل بالموازنة العامة للمصلحة العمومية من جهة والحريات العامة للأفراد من جهة اخرى ، والتسوية الصلحية تخفف العبء على القضاء الجزائي ، و تقلل من عدد الدعاوى المعروضة عليه مما يساهم في توفير جهود تبذل على طول إجراءات التحقيق و المحاكمة بكل ما ينطوي عليه الامر من تبديد في الاماكن الشخصية والمادية معا .

سابعا : موقف التشريعات الضريبية من التسوية الصلحية و إجراءات تنفيذها :-

أن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل نص على التسوية الصلحية مع المكلف المخالف ، و قد نظمها القانون العراقي بأن نص على كونها تسوية صلحية تجري بين طرفين (المكلف و الادارة الضريبية) ، ولكن اجراء التسوية يصدر من وزير المالية خاصة لا غيره ، و في الوقت ذاته لم تشمل التسوية الصلحية كافة الجرائم الضريبية، و أنما عدتها المشرع الضريبي العراقي وسيلة

بدل العقوبات السالبة للحرية وما تحمله في طياتها من آثار اجتماعية ونفسية على المكلف المخالف في المادتين (٥٧,٥٨) من القانون العراقي ، ولكي تتحقق التسوية الصلحية فيجب على المكلف المخالف تقديم طلب تحريري الى الادارة الضريبية سواء كان بنفسه أو من يمثله قانونيا ، و أن يدفع المثلي الضريبة بالإضافة للفائدة ، ومتى ما تحقق ذلك توقف بحقه الدعوى الجزائية في أي مرحلة كانت بشرط قبل صدور الحكم الجزائي بحقه . (المادة ٥٩ مكررة من القانون العراقي النافذ)

أما القانون الاردني ، فإنه لم يجعلها للوزير المالية حصرا و إنما لمدير دائر الضريبة أن يجري التسوية وعن أفعال محددة يرتكبها المكلف بالضريبة (المادة ٤٣,٤٤) ، ولكنه لم يحدد مقدار المبلغ المطلوب دفعه من المكلف المخالف للاجراء التسوية مع الادارة الضريبية ، اذ جعل مسألة تحديده خاصة لتقدير المدير .

و القانون الفرنسي أخذ بالتسوية الصلحية و ذلك بأستبدال العقوبة الضريبية بدون تخفيض أو إعفاء لمبلغ الضريبة الاصيلي ، ويتم بموجبه اتفاق يوقع الطرفين (المكلف المخالف و الادارة الضريبية) ، حيث تتعهد الادارة الضريبية بتخفيض او الغاء العقوبة الضريبية اتجاه المكلف المخالف مقابل دفع بدل نقدي لها بذلك ، و يترتب على التسوية الصلحية حرمان المكلف المخالف مستقبلا الذي أجرى التسوية من حق الاعتراض على الدين الضريبي الذي يبقى مستحقا عليه . (البدراني نقلا عن Mercier & Plagnet : ٢٠٠٢ ، ٢٢٧)

فلم يختلف القانون المصري في تنظيم عملية التسوية الصلحية ، و لكنه ميزه بالمقابل المادي الذي يدفعه المكلف المخالف مقابل اجراء التسوية الصلحية ، حسب المرحلة التي وصلت اليها الدعوى الجزائية المقامة بحقه ، اذ عليه دفع ١٠٠% من مبلغ الضريبة المستحقة اذا تمت المصالحة قبل رفع الدعوى العامة بحق المكلف المخالف ، اما اذا رفعت الدعوى فان عليه دفع ١٥٠% من مبلغ الضريبة الاصيلي (المادة ١٩١ من القانون المصري النافذ) ، و لا تجرى التسوية الصلحية بعد صدور الحكم ، و لم يحدد القانون جرائم معينة يقبل فيها التسوية الصلحية حيث جعله يشمل كافة الجرائم و المخالفات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل .

اما القضاء الايطالي فقد اعتبر الزيادة الضريبية من قبيل الجزاءات ذات الصفة التعويضية و من ثم فإن القاضي الجنائي لا يستطيع أن يقاضي المكلف ما لم تكن الهيئة الضريبية قد تدخلت في الدعوى كطرف مدني و طلبت الحكم فيه . (الشرع : ٢٠٠٨ ، ٢٢٨)

اما عن القانون الامريكي فقد صدر قانون الامتثال الضريبي (قانون الامتثال الضريبي للحسابات الأجنبية - قانون فانكا) Foreign Account Tax Compliance Act أو ما يعرف اختصاراً بـ (FATCA) الذي أقره الكونغرس الأمريكي في ١٨/١٨/٢٠١٠ بوصفه جزءاً من قانون حوافز التوظيف الأمريكي " HIRE ACT " لاستعادة معدلات تشغيل العمالة الذي من خلاله الولايات المتحدة الأمريكية تحد وتمنع المكلفين بالضريبة من (الأشخاص الاميركيين) من التهرب الضريبي الذين يحتفظون باستثمارات أو أموال في حسابات مالية (إيداع - حفظ - استثمار ، عقد تامين بقيمة نقدية أو عقد بإيراد سنوي) خارج الولايات

المتحدة الأمريكية ((pwc:2011:2)) إن الهدف من القانون الأمريكي هو مكافحة التهرب الضريبي والحد من تداعيات أزمة المال العالمية لعام ٢٠٠٨ . (حمود: ٢٠١٣: ٦٠) كذلك يسعى القانون إلى تقديم المزيد من الشفافية وجعل التهرب من الضرائب أكثر صعوبة للأشخاص الاميركيين المكلفين بالضرائب، والذين يمتلكون أصولاً مالية خارج الإقليم الأمريكي . (كاطع: ٢٠١٦ ، ١٦)

المبحث الثالث : الحالات العملية في الهيئة العامة للضرائب :

لقد تطرق المشرع العراقي الى التسوية الصلحية نصت المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ التي قضت بالاتي :-

- ١- لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية في الأفعال المنصوص عليها في المادتين (السابعة والخمسين والثامنة والخمسين) حصراً من القانون قبل اقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها و ذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى .
 - ٢- يتم عقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً و لا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة عليها.
 - ٣- يترتب على عقد التسوية عدم اقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده للمبلغ المذكور في الفقرة (١) من هذه المادة ، و إيقاف إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت اليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة .
 - ٤- يجب تسديد المبلغ المذكور في الفقرة (١) من هذه المادة خلال مدة أقصاها عشرة أيام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية .
- من خلال النص السابق يتضح أنه بالإمكان اجراء التسوية الصلحية بين الادارة الضريبية والمكلفين الذين تثبت بحقهم جرائم التهرب الضريبي و ما يلحقها من أفعال معاقب عليها ، استناداً الى أحكام قانون ضريبة الدخل الذي أعطى السلطة المالية الخيار في اجراء التسوية و يكون ذلك بقرار من وزير المالية .

الحالة الاولى : قدمت الشركة س بياناتها المالية لسنة ٢٠١٦ لقسم الشركات بالهيئة العامة للضرائب و ظهر بعد ذلك أنها قد أخفت عقد موقع مع وزارة الموارد المالية ، ترتب عليها مخالفة قانونية لأحكام المادة ٥٧ من قانون ضريبة الدخل ، فقدمت الشركة المذكورة طلب لعقد التسوية للقسم القانوني و دفعت مثلي الضريبة و الفائدة المترتبة لاييقاف الدعوى الجزائية بحقها، علماً أن المبلغ كان ٢ مليون دينار عراقي ، وقد وافق القسم القانوني بعد أستيفائه شروط التسوية الصلحية .

الحالة الثانية : ورد كتاب صحة صدور من احد الجهات الساندة الى الهيئة العامة للضرائب عن صحة الكتاب الصادر من الهيئة العامة للضرائب لاحدى معاملات المكلفين لسنة المالية ٢٠١٧ لقسم الشركات ، وعند الرجوع الى سجلات الخاصة بتاريخ صدور الكتاب تبين انه غير موجود ، وأن المكلف ع قد زور الختم الخاص بالضريبة ، ففي هذه الحالة يترتب عليه مخالفة قانونية وفقاً لاحكام

المادة ٥٨ من قانون ضريبة الدخل وهي الحبس ، فيبدأ القسم القانوني بتحريك الدعوى الجزائية بحقه ، عندها يقوم المكلف ع بتقديم طلب تحريبي بالتسوية الصلحية وعند استيفاء المكلف شروط التسوية الصلحية توقف بحقه الدعوى الجزائية المقامة ، علما أن مبلغ الضريبة أقل من ٢ مليون دينار عراقي .

الحالة الثالثة : قدم مكلف ص أضرارته لتحاسب عن مصدر دخله /معمل / فرع الكرامة لسنة المالية ٢٠١٨ ، و تبين لاحقا أنه أخفى عقد موقع مع شركة س يخضع للضريبة ، ترتب عليه مخالفة قانونية لأحكام المادة ٥٧ من قانون ضريبة الدخل ، وعندها قام المكلف ص بتقديم طلب تحريبي بالتسوية الصلحية وعند استيفاء المكلف شروط التسوية الصلحية توقف بحقه الدعوى الجزائية المقامة ، علما أن مبلغ الضريبة أقل من ١ مليون دينار عراقي .

* ولم ترد أي حالة عن مخالفة للشريك وفق المادتين (٥٧ ، ٥٨) من قانون ضريبة الدخل .

(المصدر : مقابلة مع رئيسة القسم القانوني : الاء سلمان كاظم)

ملاحظة : أن المبلغ التسوية من دينار الى مليون دينار عراقي من صلاحية الفروع ، و أكثر من مليون الى ٢ مليون ددينار عراقي من صلاحية القسم القانوني ، و أكثر من ٢ مليون الى ٣ مليون دينار عراقي من صلاحية المدير العام ، و أكثر من ٣ مليون الى ٤ مليون من صلاحية وزارة المالية جدول (١) مقارنة لعدد المكلفين مع حجم المعاملات المتوقفة بالايرادات المستحصلة لسنوات

(٢٠١٦-٢٠١٨)

السنة	عدد المكلفين	الموقوفات	الايرادات الضريبية
٢٠١٦	١,٣١٦,٣٥٧	٩٤٤٨٧٨	٣,٤٠٨,٤١٩
٢٠١٧	١,٦٣٢,٢٢٤	١,٢٨٦,١٥٧	٥,٠٩٣,٨٨٧
٢٠١٨	١,٦٩٦,٧٠٣	١,٤٧٨,٤٦٦	٢,٦٢٥,٨٣٦

(المصدر : الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب-قسم الاحصاء)

* علما ان عدد المكلفين و الموقوفات و الايرادات الضريبية لكل فروع العراق .

جدول (١) يبين عدد المعاملات (الموقوفات) للمكلفين الخاضعين للضرائب ولكن لم يتم تحصيل الضرائب منهم و هنا تبرز اهمية التسوية الصلحية للحد من التهرب الضريبي باتجاه زيادة الايرادات الضريبية ، حيث نلاحظ في سنة ٢٠١٧ ارتفاع الايرادات الضريبية و ذلك للاستحصال مبالغ في نهاية سنة ٢٠١٦ عندها تضاف الى بداية سنة ٢٠١٧ ، بينما تتخفف في سنة ٢٠١٨ وهذا يدل ان هنالك عدد من المعاملات في سنة ٢٠١٧ لم تحسم و بالتالي عدم استحصال مبالغ الضريبة المفروضة ، حيث ان تاخير الاجراءات بالقضايا التي تتعلق بمعاملات التسوية الصلحية تؤدي الى تقليل الايرادات الضريبية .

الاستنتاجات :

- ١- أن التسوية الصلحية واضحة الشروط و معمول بها في الهيئة العامة للضرائب منذ سنوات عديدة ، و لكن لم توجد أحصائيات تبين أجمالي مبالغ التسويات .
- ٢- أن النظام المتبع في التسوية الصلحية في صورته التقليدية (الصلاحيات الموزعة بين الفروع والهيئة العامة للضرائب و وزارة المالية) ، ولم يقدم خطوة جديدة ليصبح على نطاق أوسع كما هو قانون الامتثال الامريكي .
- ٣- أن تطبيق التسوية الصلحية يؤدي الى استيفاء الضريبة مضاف اليها الغرامة المترتبة وبالتالي يؤدي باتجاه زيادة الحصيلة الضريبية .
- ٤- تؤدي التسوية الصلحية الى كشف البيانات المالية الحقيقية للمكلف المتهرب وبالتالي التحاسب معه للسنوات اللاحقة و هذا يحد من التهرب الضريبي .

التوصيات :

- ١- أن عدم وجود أحصائيات تقف عليها الهيئة العامة للضرائب تبين حجم المبالغ لتسوية الصلحية تقف عليها الهيئة لتبيان ما أنجزته من معاملات يضيع عليها الحصول على الاموال اللازمة للخزينة العامة للدولة ، فيوصي الباحثان بتفعيل دور قسم الاحصاء بحصر معاملات التسوية أو التي لا زالت قيد الاجراءات .
- ٢- يقترح الباحثان إيجاد المزيد من السبل لتحصيل المبالغ الضريبية بالتسوية الصلحية تماشياً مع التطور الحاصل لمتد لتصبح على مستوى الدولي ليغلق سبل التهرب الضريبي .
- ٣- يوصي الباحثان بتطوير آلية العمل مما يسرع البت في القضايا التي تتعلق بالتسوية الصلحية من اجل زيادة استحصال المبالغ الضريبية .
- ٤- يقترح الباحثان ان تطبيق التسوية الصلحية مع المكلفين المسجلين ، وعدم شمولها الغير المسجلين كنوع من الردع الضريبي و منع التهرب الضريبي .

المصادر :-

اولا : القوانين :-

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ٢٧ لسنة ١٩٨٥ / المادة ٤٢ .
- ٣- قانون ضريبة الدخل الاردني المؤقت رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٩ .
- ٤- القانون المرافعات المدنية و التجارية المصري النافذ/ المادة ١٩١ رقم ١٣ لسنة ١٩٨٦ .

ثانيا : الكتب :-

- ١- بهنس ، ياسر حسين ، " الجرائم الضريبية " ، الطبعة الاولى ، مركز الدراسات العربية ، ٢٠١٥ .

- ٢- الججاوي ، طلال محمد علي ، و العنكي ، هيثم علي محمد ، " المحاسبة و التحاسب الضريبي " ، الطبعة الثانية ، دار الكتب ، ٢٠١٤ .
- ٣- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، " شرح قانون ضريبة الدخل العراقي " ، المكتبة القانونية ، ٢٠١٣ .
- ٤- الشرع ، طالب نور ، " الجريمة الضريبية " ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، ٢٠٠٨ .
- ٥- علام ، أحمد عبد السميع ، " المالية العامة " ، الطبعة الاولى ، مكتبة الوفاء القانونية ، ٢٠١٢ .
- ٦- العلي ، عادل ، " المالية العامة و القانون المالي و الضريبي " ، الجزء الاول ، الطبعة الاولى ، أثراء للنشر و التوزيع ، ٢٠٠٩ .
- ٧- نور ، عبد الناصر ابراهيم ، و الشريف ، عليان ، " الضرائب و محاسبتها " ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، ٢٠٠٢ .
- ثالثا : الرسائل والاطاريح و البحوث :-**
- ١- البدراني ، قيس حسن عواد ، " المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل - دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٢ .
- ٢- حمود ، (FATCA الولايات المتحدة الأمريكية يفتك بالسرية المصرفية الأوربية) دراسة منشورة في مجلة اتحاد المصارف العربية العدد/ (٣٩٥) ، ٢٠١٣ .
- ٣- طالب ، نظام جبار ، " نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية - دراسة قانونية " ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة القادسية ، ٢٠٠٥ .
- ٤- كاطع ، ميثا حسين علي ، " استخدام البرمجيات المحوسبة في تنفيذ قانون الامتثال الضريبي للحسابات الاجنبية الامريكي ، " FATACA رسالة الدبلوم العالي في المصارف المعادلة للماجستير مقدمة لمجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٦ .
- ٥- محسن ، حسن سالم ، " الحصر الضريبي و مدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، العدد التاسع ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠١٦ .
- ٦- محمد ، محمد علوم ، " التكييف القانوني للتسوية الصلحية الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ " ، المجلد (١٤) ، العدد (٧) ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الانسانية ، ٢٠٠٧ .
- ٧- المفتي ، حيدر نجيب أحمد ، " التجريم و العقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ (دراسة تحليلية) ، العدد الرابع والخمسون ، كلية القانون والعلوم السياسية ، جامعة ديالى ، ٢٠١٢ .
- ٨- نبيلة ، ساعد ، " الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الاخضرية " ، جامعة أكلي محند - البويرة ، ٢٠١٥ .

رابعا : المقابلات الشخصية :

- ١- الاء سلمان كاظم : مديرة القسم القانوني ، ١٦ ، ٢٥ / ٩ / ٢٠١٨ .

خامسا : المواقع الالكترونية :-



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨
التسوية الصلحية كوسيلة للحد من التهرب الضريبي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

١- موقع الشركة الاستشارية للبنك المركزي العراقي (<http://www.pwc.com>) ، تاريخ الزيارة

. ٢٠١٨ /٩ /٢٨