

الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

دراسة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل والقوانين الضريبية المقارنة

د.عباس مفرج فحل

جامعة الانبار / كلية القانون والعلوم السياسية

المستخلص :

إن موضوع التشريعات المالية والضريبية لم تحظ بخصوصية كافية مما جعل إمام طالب القانون المالي والتشريع الضريبي بالتشريعات العراقية ضعيف ، والنظام الضريبي في القانون العراقي ذو طابع تصريحي وهذا يعني إن السلطة المالية تعتمد في تقدير الضريبة على التقارير الضريبية والمعلومات التي يقدمها المكلفون ، على هذا فإن السلطة تعمل على المعلومات والبيانات والتقارير ومن هنا تبرز أهمية الالتزام بتقديم معلومات في المجال الضريبي ولذا يروم الباحث من خلال دراسة الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى صياغة نظام قانوني كامل للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ضمن منظومة متكاملة للالتزامات الضريبية التي يتحملها المكلفون أو غيرهم ذوي العلاقة بنشاط المكلف. ومن خلال هذا الهدف يروم الباحث أيضا إلى لفت أنظار المشرع العراقي إلى أهمية هذا الالتزام بالنسبة للضريبة وخزينة الدولة ودفعه الى تنظيمه وبصوره واضحة وشاملة ضمن صياغة كاملة للالتزامات الضريبية .

حيث اعتمد الباحث منهجاً علمياً متكاملاً متضمناً هذا البحث خطة اشتملت على مقدمة وثلاث مباحث وخاتمة.

Abstract :

The issue of financial and tax legislation did not receive the privacy enough, making familiarity with student financial law and tax legislation Iraqi legislation is weak, and the tax system in a character Iraqi law permit, and this means that the financial authority based in the tax on tax reports and information provided by the mandate that estimate, on this, the power counting on the information and data and reports Hence the importance of the obligation to provide information in the area of taxation and therefore purports researcher through the study of the obligation to provide information in the area of taxation to formulate a complete legal system of the obligation to provide information in the area of taxation within an integrated system with tax obligations borne by the holders or other stakeholders designate actively. Through this goal researcher also purports to draw the attention of the Iraqi legislature to the importance of this commitment for the tax and the state treasury and paid to the organization, in a clear and comprehensive formulation within the full tax obligations.

Where the researcher adopted a scientific approach to this research, including an integrated plan consists of an introduction and three sections and a conclusion.

المقدمة :

تعد الضريبة مورداً مهماً من موارد الخزينة العامة للدولة. بل هي في بعض الدول تشكل المصدر الأبرز لهذه الخزينة . ومن هذا المنطلق حرصت التشريعات الضريبية على تنظيم كل الشؤون المتعلقة بهذا المورد وتوفير كل الضمانات المادية والقانونية اللازمة له والتي تضمن انسيابية هذا المورد بما يحفظ هبة الاقتصاد الوطني . ومن هذه الضمانات تحميل المكلفين بدفع الضريبة بجملة التزامات تجاه السلطة المالية ، وتجاه خزينة الدولة . وصياغة نظرية متكاملة لهذه الالتزامات بما يضمن تحصيلاً حقيقياً وقانونياً للضريبة وجباية قائمة على أسس تطابق واقع المكلف المالي.

ومن بين هذه الالتزامات الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي. بيد أنه نلاحظ أن العراق لا يملك قوانين مالية متكاملة كالذول الأخرى تنظيم جميع الشؤون المتعلقة بالضريبة سواء كانت الشؤون الإجرائية ومنها الرقابة الضريبية، أو الشؤون الموضوعية ومنها الالتزامات التي تفرض في المجال الضريبي، ومن بينها الالتزام بتقديم المعلومات. حيث يلاحظ أن المشرع العراقي لم يصغ نظرية متكاملة لهذه الالتزامات ويشرع في تفصيلها ومن بينها الالتزام بتقديم المعلومات قيد البحث.

أهمية الموضوع :

كما هو معروف إن النظام الضريبي في القانون العراقي ذو طابع تصريحي وهذا يعني أن السلطة المالية تعتمد في تقدير الضريبة على التقارير الضريبية والمعلومات التي يقدمها المكلفون. على هذا فإن هذه السلطة تعول كثيراً على المعلومات والبيانات والتقارير المقدمة من المكلفين في تقدير الضريبة. ومن هنا تبرز أهمية الالتزام بتقديم معلومات في المجال الضريبي كون إن هذه المعلومات الملتمزم بإدلائها تساهم بشكل كبير في صناعة التقدير الضريبي ، لذا يجب إن يكون تنفيذ هذا الالتزام تنفيذاً صحيحاً وكاملاً حتى يأتي التقدير مطابقاً لحقيقة الواقع المالي للمكلف . فهذه المعلومات يجب إن تكون صحيحة وأن تقدم في الأوقات المحددة لها حتى تكون السلطة المالية على معرفة تامة بواقع المكلف المالي ومن ثم تكون الضريبة المفروضة عليه مطابقة لهذا الواقع . بناء على ما تقدم يساهم الالتزام بتقديم معلومات في المجال الضريبي سواء من قبل المكلف أو غيره من الأشخاص ذوي العلاقة بواقع هذا المكلف المالي في حماية الخزينة العامة للدولة من خلال حمايته للضريبة وضمان تحصيلها كأحد أهم موارد هذه الخزينة .

إشكالات البحث:

يشير موضوع الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي جملة من الإشكالات القانونية وكما يأتي :-

1. تحديد مفهوم الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي وتمييزه عن تقديم التقرير أو التصريح الضريبي كاللتمزم آخر يتحملة المكلف ضمن منظومة الالتزامات الضريبية.
2. بيان شكل هذا الالتزام والصيغة الرسمية التي يجب أن ينفذ بها أمام السلطة المالية.
3. تحديد طبيعة المعلومات الملتمزم بالإدلاء بها في المجال الضريبي مما يساهم في تحديد النطاق الموضوعي للالتزام بتقديم المعلومات ، وتحديد الأشخاص المدنين بهذا الالتزام حيث لا يلتزم المكلف فقط بتقديم المعلومات وإنما قد يفرض هذا الالتزام على جهات أخرى وهذا يساهم في تحديد النطاق الشخصي لهذا الالتزام

4. تحديد زمان ومكان تنفيذ هذا الالتزام وجزاء الإخلال به أمام السلطة المالية.

هدف البحث :

يروم الباحث من خلال دراسة الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى صياغة نظام قانوني كامل للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ضمن منظومة متكاملة للالتزامات الضريبية التي يتحملها المكلفون أو غيرهم ذوي العلاقة بنشاط المكلف. ومن خلال هذا الهدف يروم الباحث أيضا إلى لفت أنظار المشرع العراقي إلى أهمية هذا الالتزام بالنسبة للضريبة وخزينة الدولة ودفعه الى تنظيمه وبصوره واضحة وشاملة ضمن صياغة كاملة للالتزامات الضريبية .

منهج البحث :

أعتمد الباحث في دراسة موضوع الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي منهجاً علمياً متكاملاً يتضمن المنهجين الوصفي والتحليلي من خلال استقراء النصوص القانونية المتعلقة بهذا الموضوع وتحليلها . فضلاً عن منهج المقارنة مع القوانين الضريبية لبعض الدول التي أستطاع الباحث الحصول على قوانينها .

خطة البحث :

تناول الباحث موضوع الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي وفق خطة اشتملت على مقدمة وثلاثة مباحث وخاتمة وكما يأتي :-

- المبحث الأول / ماهية الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
- المطلب الأول / التعريف بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
 1. المقصود بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
 2. أساس الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
 3. شكل الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
- المطلب الثاني / تمييز الالتزام بتقديم المعلومات عن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي .
- المبحث الثاني / نطاق الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
- المطلب الأول / النطاق الموضوعي للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
- المطلب الثاني / النطاق الشخصي للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
- المبحث الثالث / أحكام الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي .
- المطلب الاول / زمان ومكان تنفيذ الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي
- المطلب الثاني / جزاء الإخلال بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

المبحث الأول

ماهية الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ويتميز هذا الالتزام عن الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وذلك في المطلبين الآتيين.

المطلب الأول

التعريف بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

أولاً - المقصود بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي :-

لم نجد في القوانين الضريبية ومنها القانون العراقي نظرية متكاملة للالتزامات الضريبية تحيط بكل تفاصيل هذه الالتزامات ومنها الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي . على هذا لم نجد تعريفاً لهذا الالتزام في النصوص التشريعية التي تناولت مختلف جوانب هذا الالتزام.

فقبل بأنه التزام المكلف بالمبادرة إلى تقديم ما تطلبه الإدارة الضريبية في ممارسة اختصاصها المتعلق بفرض الضريبة وذلك لتأييد ما يرد في الإقرار الضريبي من معلومات واستكمالها كي تتمكن السلطة المالية من تحديد دين الضريبة على وجه الدقة (الجنابي ، 2003: 68)

ومن ناحية محاسبية قيل بأنه القيام بتوجيه المعلومات إلى الفاحص الضريبي - الذي يمثل السلطة المالية - التي تحمل في مضمونها الترجمة الفعلية لنشاط المكلف خلال الفترة الضريبية ومفسرة للمعالجات المحاسبية لعمليات ذلك النشاط وذلك من خلال العرض الأمين والمحايد والموضوعي للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية (حمد ، 2005: 7).

بيد أنه ومن خلال استقراء النصوص القانونية التي تناولت هذا الالتزام يتجلى لنا أن تقديم المعلومات ليس واجباً على المكلف الضريبي فقط وإنما قد يتحمل الغير أو أي جهة حكومية تحددها السلطة المالية هذا الالتزام. مما يجعل التعريف السابق لهذا الالتزام تعريفاً قاصراً له. لذلك يمكن تعريفه بأنه التزام المكلف أو أي جهة أخرى ذات علاقة ترى السلطة المالية التزامها وذلك بتقديم كل المعلومات والبيانات والتقارير التي بحوزة المكلف أو تلك الجهات ذات العلاقة إلى الإدارة الضريبية سواء من تلقاء نفس المكلف أو الجهة ذات العلاقة أو بطلب من الإدارة الضريبية والتي تتعلق - أي هذه البيانات - بنشاط المكلف كي تتمكن هذه الإدارة من تقدير الضريبة على نحو مطابق لواقع المكلف المالي .

ثانياً - أساس الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي :-

يجد الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي أساسه في النصوص القانونية التي تناولت فرض هذا الالتزام . وهي في القانون العراقي تتمثل بقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 حيث ان كثير من النصوص القانونية في هذا القانون والنظام المكمل له تناولت بشكل أو آخر بعض جوانب هذا الالتزام وأقرت فرضه على المكلف و الغير وبعض الجهات الحكومية ذات العلاقة (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل) .

وكذلك في القانون الأردني فيتمثل هذا الالتزام في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (34) لسنة 2014، وأيضاً كثير من نصوص هذا القانون تناولت هذا الالتزام وأقرت فرضه أيضاً على المكلف وغير الجهات الحكومية ذات العلاقة (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014).

والعلة أو الغاية الأساسية من فرض هذا الالتزام في التشريعات الضريبية هو الوصول الى تقرير قيمة عادلة للوعاء الضريبي وتقدير عادل للضريبة يطابق الواقع المالي الحقيقي للمكلف الضريبي والحفاظ على مصداقية العلاقة بين المكلف أو ما يعرف بالمولد الضريبي وبين السلطة المالية أو إما يعرف بالفاحص الضريبي . والحيلولة دون تصدع هذه العلاقة وهو ما ينعكس إيجاباً على تحديد الوعاء الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية وصيانة مورد من موارد الخزانة العامة وحماية الاقتصاد الوطني (الشافعي ، 2004: 5-1).

ثالثاً - شكل الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي :-

ليس هناك شكل محدد للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ما دام أن هذا الالتزام يتعلق ببيانات نشاط المكلف ودخله وحساباته فهو يختلف حسب طبيعة الحالة والموقف . فثمة معلومات ضريبية تقدم للسلطة المالية بطلب من هذه السلطة أو من قبل من يمثلها سواء طلبت هذه السلطة تقديم معلومات محددة و بيانات معينة من المكلف ، أو أنها طلبت من المكلف او غيره من ذوي العلاقة تزويدها بكل ما لديهم من معلومات تتعلق بنشاط المكلف ودخله .

فلسطة المالية في العراق لها إن توجه طلب لأي شخص تعتقد إن لديه معلومات عن دخل المكلف أو نشاطه أو لأي دائرة من دوائر الدولة وموظفيها تطلب منهم تزويدها بالمعلومات الضريبية(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل).

إما في الأردن فللمدقق إصدار قرار تقدير إداري بالاستعانة بأي من مصادر المعلومات التي تحدها التعليمات(قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014). ولمن يمثل السلطة المالية في العراق أو ما يعرف بالمفتش الضريبي إن يطلب من المكلف إثراء زيارته لمحل نشاطه المعلومات التي تتعلق بهذا النشاط والدخل المتحقق(نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل في العراق رقم (2) لسنة 1985).

وفي الأردن فان ممثل السلطة المالية او ما يعرف بالمدقق إجراء التدقيق في مركز عمل المكلف(قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014). وبالمقابل ثمة معلومات ضريبية يقدمها المكلف للسلطة المالية دون حاجة لان تطلب منه تقديمها . فالمكلف عندما يقدم إقراره الضريبي للسلطة المالية عليه ان يضمه المعلومات الضريبية المتعلقة

بالدخل والضريبة المراد تقديرها أو أن يرفق به البيانات المتعلقة بذلك دون حاجة لأن تطلب السلطة المالية منه ذلك(حيث تطلب السلطة المالية تقديم الإقرار وعلى المكلف تضمينه بالمعلومات الضريبية أو إرفاقها به دون حاجة لان تطلب هذه). وعلى الشركات ذات المسؤولية المحدودة ان تقدم للسلطة المالية نسخة من شهادة الأرباح التي توزعها على الشركاء(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل). وعلى المكلف تقديم حساباته للسلطة المالية دون حاجة لان تطلب منه ذلك وعليه إن يقدم لها دليل التبويب الحسابي الالكتروني إن كان يستخدم الحاسب الآلي بدل الدفاتر التجارية(نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985). ومن جهة أخرى أن تقديم المعلومات الضريبية يكون بصيغة كتابة تحريرية وذلك في كل حالات الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي . بيد أنه يلاحظ في حالة قيام ممثل السلطة المالية بزيارة محل نشاط المكلف للتفتيش أثناء ممارسته

مهام الرقابة الضريبية فأن له ان يطلب من المكاف تزويده بالمعلومات الضريبية بصيغة شفوية) (P.COLIN , 1994 :28).

وبالتالي يكون هنا الالتزام بتقديم المعلومات قد تم بصيغة شفوية. وهذا ما يستشف من نص المادة (6 / أولاً) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في العراق رقم (2) لسنة 1985 حيث نص على إن لممثل السلطة المالية أن يطلب من المكلف الاستفسار عما كل ماله علاقة بأعماله ونشاطاته ، وكذلك المشرع الأردني خول المدقق إجراء التدقيق في عمل مركز المكلف ويستشف من النص ان له الحق بالحصول على المعلومات بصورة شفوية او تحريرية(الخصاونه، 2010:183). في سياق هذه النصوص مثلما يتم بصورة تحريرية يتم أيضاً بصيغة شفوية . بيد أنه في حال رفض المكلف طلب ممثل السلطة المالية الشفوي فأن على هذا الممثل او ما يعرف بالمفتش الضريبي أن يعيد الطلب منه بصيغة كتابية(قانون الإجراءات الجبائية الجزائري رقم (01 – 2) لسنة 2001 :23).

المطلب الثاني

تمييز الالتزام بتقديم المعلومات عن الالتزام بتقديم التقرير الضريبي

يعرف الالتزام بتقديم التقرير أو التصريح الضريبي بأنه ما يقدم للسلطة المالية من بيانات او معلومات من قبل المكلف خلال فترة زمنية محددة وذلك لأغراض تقدير الضريبة(أحمد ، 2010 -2011 :37). وهذا التعريف يفتح الباب للخلط بين الالتزام بتقديم التقرير والالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي. فطالما إن التقرير المقدم للسلطة ما هو إلا البيانات أو المعلومات الخاصة بتقدير الضريبة فأن الحاجة تنتفي للحديث عن الالتزام بتقديم المعلومات. بل أن الحديث عن هذا الالتزام يصبح ضرباً من التكرار والعبث . بيد أنه من يطلع على تفاصيل الالتزام بتقديم المعلومات يمكن له إن يتلمس أوجهاً للخلاف بين هذين الالتزامين والتي ستتضح لنا بصورة أكثر أثناء البحث ، حيث لم يكتف المشرع الضريبي بإلزام المكلف بتقديم التقرير بل استلزم أيضاً من المكلف تقديم مجموعة من المعلومات والإيضاحات والبيانات تختلف بحسب كل حالة تدور في معظمها حول النشاط الذي يمارسه المكلف وما يتعلق به(الجرف، 1961:174). فأصبح بذلك الالتزام بتقديم المعلومات التزاماً آخر مغاير يثبت في ذمة المكلف إلى جانب التزامه بتقديم الإقرار(الجنابي ، مصدر سابق: 68). حيث يمكن القول أن الالتزام بتقديم معلومات أعم من الالتزام بتقديم تقرير فالالتزام الأول يشمل البيانات التي تضمن أو ترفق بالتقرير ومعلومات وبيانات أخرى تتطلب حسب طبيعة كل نشاط وكل حالة على حده. فالالتزام بتقديم المعلومات لا يقتصر على تلك المعلومات والبيانات المضمنة بالتقرير أو المرفقة به بل يتعداها الى معلومات وبيانات بأشكال أخرى تتعلق بالنشاط وحسب مراحله فالالتزام بتقديم المعلومات يشمل تقديم البيانات المتعلقة ببدأ مزاولة النشاط وخلال فترة من بدأ هذه الممارسة(قانون الضريبة الموحدة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005). كما انه يشمل في نطاقه الموضوعي حسابات المكلف(نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل العراقي رقم (2) لسنة 1985). ودليل التبويب الحسابي المستخدم على جهاز الحاسب الالكتروني إن كان المكلف يستخدم الحاسب الالكتروني بدل الدفاتر التجارية (المادة (3 / ثالثاً) من النظام المذكور أعلاه)، والمعلومات التي يطلبها موفد السلطة المالية إلى محلات أعمال المكلف عند ممارسة الرقابة الضريبية على عمل المكلف (المادة (6 / ثالثاً) من النظام المذكور أعلاه) وكذلك يشمل الشهادات التي توزعها الشركات ذات المسؤولية المحدودة على حاملي الأسهم والتي تبين مقدار حصة الربح لكل حامل سهم والضريبة التي نزلتها أو يحق له تنزيلها من حصة الربح المدفوعة لكل حامل سهم (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982). والمعلومات التي يقدمها الشريك المتقدم في المشاركة (المادة (6 / أ ، ب ، ج ..) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم 34 لسنة 2014) وكذلك إذا

لحقت المكلف خسارة في إي نشاط فيتم تنزيلها من إرباح مصادر الدخل (المادة (8 / أ) من قانون ضريبة الدخل الاردني اعلاه) فكل هذه المعلومات او البيانات الواجب تقديمها لا علاقة لها بالإقرار الضريبي . هذا كله من جهة ، ومن جهة ثانية أن الإقرار الضريبي يستلزم تقديمه في وقت محدد قانوناً وهو (21) يوم من تاريخ تبليغ الشخص الملزم بتقديم التقرير بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982). إلى السلطة المالية في مقرها بينما المعلومات المتعلقة بالمجال الضريبي قد تقدم في مكان ممارسة النشاط لممثل السلطة المالية. ومن جهة رابعة أن الإقرار الضريبي يقدم من قبل المكلف الضريبي ذاته أو شخص آخر من الغير ينوب عنه كالوكيل أو القيم ، حيث أوجب القانون على كل شخص موجود في العراق أيأ كانت صفته ممن يستلم ربحاً أو دخلاً تتناوله أحكام القانون ويعود لشخص آخر أو يدفع لأمره أو يسجل لحسابه تقديم التقرير عن هذا الدخل للسلطة المالية(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982و أحمد ، المصدر السابق:155).وفي الأردن ألزم المشرع كل شخص له مصدر دخل خاضع للضريبة أو ورثته أو من يمثلهم والولي والوصي والقيم والمصفي ووكيل التفليسة بتقديم الإقرار الضريبي عن هذا الدخل(قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014).بينما في الالتزام بتقديم المعلومات فإنه قد يلزم الغير به لكن الغير هنا يختلف عن مدلول الغير في الإقرار الضريبي فالغير في الالتزام بتقديم المعلومات كما سنرى قد يكون شخص لا تربطه تلك العلاقة المشار إليها في الإقرار الضريبي وإنما شخص عادي اعتقدت السلطة المالية أن لديه معلومات عن دخل المكلف ونشاطه ، وقد يكون هذا الغير جهة حكومية كما سنرى لاحقاً. ومن جهة خاصة حاول المشرع التمييز بين هذين الالتزامين حتى في الجزاء المترتب على الإخلال بهما فبينما حدد المشرع خبراء الإخلال بمبلغ غرامة معين وكما سنرى ، فإنه عاد وأضاف نسبة (10%) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500,000) دينار على المكلف الذي لم يقدم أو الذي امتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية (31%) من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير أنجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان العذر مشروع(المادة (56 / أولاً – 1 ع) من قانون المذكور اعلاه).

ومن كل ما تقدم يتبين لنا الفرق بين الالتزام بتقديم الإقرار والالتزام بتقديم المعلومات وأن الأول لا غني عن الثاني، بل حتى أن المشرع في صياغة النصوص التشريعية استخدم مصطلح التقرير ومصطلح (المعلومات) كمصطلحين متغايرين فمثلاً بعد أن ألزم المشرع الشريك المتقدم في المشاركة أو من ينيبه من الشركاء عنهم أن يهئ ويقدم تقريراً إلى السلطة المالية يبين فيه دخل المشاركة وحصة كل شريك وعنوانه مشفوعاً بصورة الحساب ، عاد هذا المشرع وأردف على هذا الالتزام التزام آخر على هذا الشريك بأن يقدم كافة المستندات والسجلات والبيانات التي تطلبها منه السلطة المالية(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1983).

كما ان المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة – 1982 المعدل ألزم المكلف في المادة (27) منه بتقديم الإقرار الضريبي عاد والزم في المادة (28) من هذا القانون دوائر الدولة والغير بتقديم البيانات والمعلومات المتوافرة لديهم عن دخل المكلف . بل ان المشرع العراقي قد عنون الفصل (14) الذي ضم هاتين المادتين بعنوان (تقديم التقارير والمعلومات) مما يعني أنه استخدم المصطلحين كلفظين متغايرين في المعنى بدلالة أن المادة (27) منه عالجت التقرير الضريبي والمادة (28) منه عالجت البيانات والمعلومات . ولم يستخدم هذين المصطلحين كمترادفين . بدلالة أن هناك نصوص أخرى من هذا القانون تستخدم المصطلحين معاً في ذات النص(المادة (56 / أولاً ، 1 ، 2 ، 4) والمادة (57 / 1 ، 2) من القانون المذكور أعلاه).

وكذلك المشرع الأردني بموجب قانون النافذ رقم (34) في المادة (25) (المادة (25) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014). ألزم كل شخص يزاول مهنة محاسب قانوني إن يقدم لدائرة الضريبة بيانات ومعلومات كاملة تتضمن أسماء وعناوين عملائه قبل نهاية الشهر الثالث من السنة اللاحقة للسنة المالية، ومن ثم افرد المادة (26) (الخصاونه، 2010: 178). من نفس القانون الى تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلفين شخصياً أو من ينوب عنهم . وبذلك المشرع الأردني أيضا لم يستخدم المصطلحين كمترادفين .

المبحث الثاني

نطاق الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

سنحاول في هذا المبحث الوقوف على النطاقين الموضوعي والشخصي لهذا الالتزام. وذلك من خلال تحديد محل هذا الالتزام متمثلاً بالمعلومات الضريبية والذي يشكل النطاق الموضوعي له، وتحديد المدينين بهذا الالتزام مما يساهم في بسط النطاق الشخصي له . وذلك في المطلبين الآتيين .

المطلب الأول

النطاق الموضوعي للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

ما هي حدود المعلومات الضريبية التي تلزم بتقديمها والتي تعد موضوع هذا الالتزام ومحلها ؟ وما هو شكلها ؟ وما هي شروط تقديمها ؟ فيدون شك أن تحديد هذه المعلومات سيمكن من تحديد النطاق الموضوعي للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي وذلك كما يأتي :-

أولاً - ماهية المعلومات الملزم بتقديمها في المجال الضريبي :-

يراد بالمعلومات التي تنص القوانين الضريبية على ضرورة تقديمها للسلطة المالية جميع البيانات والإيضاحات التي تساعد السلطة المالية في اتخاذ قراراتها بتقدير الضريبة (جمعة ، 2008 : 8).

والى ذلك أشار قانون ضريبة الدخل العراقي عندما سمح للسلطة المالية بأن تطلب من اي شخص كل ما يفيدها في تقدير الضريبة على المكلف (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل). وكذلك المشرع الأردني سمح للسلطة المالية بأن تطلب الإقرار الضريبي من المكلف شخصياً او من ينوب عنه (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014).

وهذا يعني أن المعلومات الملزم بتقديمها هنا هي البيانات الضريبية التي تهم السلطة المالية وتدخل في عملية تقدير الضريبة. وبالتالي يخرج من نطاق هذه المعلومات كل ما ليس له علاقة بتقدير الضريبة كالمعلومات الشخصية عن المكلف أو المعلومات الخاصة بإدارة المؤسسة مثلاً فلا يلزم المدين بهذا الالتزام بتقديمها لأنها لا تدخل في عملية تقدير الضريبة. بينما يعتبر مقدار الدخل المتحقق مثلاً من أهم هذه المعلومات الضريبية وكذا نوع النشاط ومقدار البضاعة وهكذا (نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في العراق رقم (2) لسنة 1985).

ثانياً - شكل المعلومات الملزم بتقديمها في المجال الضريبي :

ليس لهذه المعلومات الملزم بتقديمها شكل واحد فهي تتنوع حسب نشاط المكلف ونوع الضريبة. فقد تكون هذه المعلومات مستندات أو بيانات أو كشوفات مالية (محي الدين ، 2013 – 2014 :17). أو شهادات بالأرباح (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل).

أو حسابات مالية (نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في العراق رقم (2) لسنة 1985). أو حسابات ختامية (المادة (7 / أولاً) من النظام المذكور اعلاه). مما يعني أن المعلومات الضريبية الملزم بتقديمها في المجال الضريبي لا يمكن حصرها في شكل أو صيغة واحدة (قدوره ، 2012 :165). فهذه تتنوع بتنوع التجارة والصناعات والمهن والحرف وعاداتها واختلاف انظمة الضبط الداخلي المقننة لها سواء وردت في قوانين الضرائب أو تعليمات الهيئات الضريبية أو الأنظمة والبيانات المكملة لقانون ضريبة الدخل (الجنابي ، 2003 : 70)

ثالثاً - شروط المعلومات الملزم بتقديمها في المجال الضريبي :-

لا يمكن للمدين بهذا الالتزام أن يقدم المعلومات الضريبية على عواهنها وبدون شروط وضوابط. بل إن السلطة المالية تحرص على ان تتوفر في هذه المعلومات جملة من الشروط وأهم هذه الشروط إن تكون هذه المعلومات صحيحة (الزبيدي ، بدون سنة طبع :182). أي ذات مصداقية وموثوقية ترشد السلطة المالية إلى اتخاذ قرارات صائبة في تقدير الضريبة (الشامي ، 2000 : 148). فيجب أن تكون هذه المعلومات صحيحة وخالية من الأخطاء قدر الإمكان (محي الدين ، 2013-2014 :21). وبعيدة عن شبهات الاحتيال والغش . مما يمكن معه الاعتماد عليها من قبل السلطة المالية في تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح وتقدير الضريبة على المكلف بشكل عادل (الزهرابي ، 1999 :91-92). ومن ناحية ثانية يجب ان تكون هذه المعلومات المقدمة في المجال الضريبي شاملة (الضمور ، 2005 :85). وكاملة وخالية من أي نقص قد يؤثر على صحة تقدير الضريبة فهذه المعلومات ما قدمت ألا لتأييد الإقرار الضريبي وهذا الإقرار يجب إن يكون صحيحاً وشاملاً مما يستوجب أن تكون معه هذه المعلومات الواجب تقديمها صحيحة وشاملة (الجنابي ، 2003 :70).

كما يمكن إضافة شرط آخر لهذه المعلومات بالنسبة للشركات والمؤسسات الاقتصادية ذات الأنشطة الكبيرة الدائمة بأن تكون التقارير والبيانات والكشوفات المالية والمحاسبية والحسابات التي تقدمها للسلطة المالية تتصف بالثبات وعدم التغيير فيها من فترة إلى آخري حيث أن التغيير يؤثر على مصداقيتها دون وجود مبرر لإجرائه (محي الدين ، مصدر سابق :21).

المطلب الثاني

النطاق الشخصي للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

من هو الشخص المدين بهذا الالتزام والذي يُسأل عن الإخلال به؟ فهل يُسأل المكلف وحده عن تقديم المعلومات إلى الإدارة الضريبية بوصفه هو صاحب الدخل أو النشاط والذي يستحمل دفع الضريبة ؟ أن الإجابة عن ذلك ستساهم في تحديد النطاق الشخصي لهذا الالتزام.

فالأصل العام أن المكلف الضريبي هو من يلتزم بموجب القوانين الضريبية والنظم الساندة لها بتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى السلطة المالية أو من يمثلها لأنه هو المعني في تقدير ودفع الضريبة وصاحب الوعاء الذي تفرض عليه. سواء كان هذا المكلف شخصاً طبيعياً أو معنوياً. والمكلف الذي يتحمل هذا الالتزام هو من الناحية

القانونية كل شخص يخضع للضريبة بموجب القانون (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982). أو من ينوب عنه كوكيله أو مدير أعماله أو حارسه القضائي حيث يلتزم هؤلاء بهذا الالتزام كما يلتزم المكلف (حيث يلتزم هؤلاء كما يلتزم المكلف بتقديم الاقرار والمعلومات الضريبية طالما انهم يلتزمون بدفع الضريبة ، وذلك بدلالة المواد (19 ، 20) من القانون المذكور أعلاه وبدلالة المادة (21 / 3) منه).

بيد أنه يلاحظ ما دام أن الالتزام بتقديم المعلومات هو التزام موضوعي الهدف منه تمكين السلطة المالية من الوصول الى تقدير حقيقي للضريبة ، فإن ذلك يستلزم فرض الالتزام بتقديم المعلومات الضريبية على كل شخص تكون بحوزته هذه المعلومات ما دام أن التزامه بذلك سيمكن من تحقيق هدف السلطة المالية في التقدير الحقيقي والسليم للضريبة المطابق للواقع المالي للمكلف (الزبيدي ، مصدر سابق :182).

وهذا يعني عدم حصر هذا الالتزام على المكلف الضريبي بل مد نطاقه الشخصي ليشمل الغير الحائز للمعلومات المرتبطة بواقع المكلف المالي. وعلى هذا يلتزم الغير كالمكلف تماماً بتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى السلطة المالية عندما تطلب هذه السلطة منه تقديم هذه المعلومات. لكن من هو الغير الذي يلزم بتقديم المعلومات في المجال الضريبي؟ في القانون الأردني غالباً ما يلزم المشرع رب العمل بتقديم إقرار عن مستخدميه كأن يقوم المحاسب بتقديم إقرار رواتب وأجور موظفي الشركة أو يقدم إرباح المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة، ويحق للسلطة المالية إن تتحرى وتتحقق عن مكانة المعلومات (القيسي ، 2010 :144). وكان نص المادة (25) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 على إلزام إي شخص يزاول مهنة محاسب قانوني إن يقدم كما اشرنا سابقاً ببيانات ومعلومات مفصلة بالأسماء والعناوين لعملائه. ولم يحدد القانون الضريبي من هو الغير (احمد ، 2012 :155). الذي يلزم بتقديم هذه المعلومات . وحسناً فعل المشرع ذلك لأن الأمر يرتبط بحيازة المعلومات الضريبية التي تتعلق بنشاط المكلف ودخله وتسهل من عملية تقدير الضريبة. وعلى هذا لم يحصر المشرع العراقي الغير الملزم بتقديم المعلومات بشخص او طائفة معينة وإنما اكتفى بإيراد تطبيقات لهذا الغير الملزم بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ومن تطبيقات هذا الغير في القانون العراقي ما يأتي :-

أولاً - الشخص الحائز للمعلومات الضريبية المتعلقة بالمكلف :-

ويراد بهذا الشخص كل شخص طبيعي أو معنوي تعتقد السلطة المالية بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على المكلفين (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982). وذلك بحكم اتصال هذا الشخص بالمكلف أو نشاطه فيحوز نتيجة هذا الاتصال معلومات ضريبية ترتبط بتقدير الضريبة، فيكون من حق السلطة المالية أن تطلب منها تقديمها (احمد ، 2012 :155). وهو هنا يكون ملزم بتقديمها للسلطة المالية من الناحية القانونية بل يعاقب هذا الشخص الحائز لهذه المعلومات أو البيانات أو الأوراق أو التقارير التي تختص بدخل المكلف أن هو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه (المادة (56 / اولاً - 2) من القانون المذكور أعلاه).

ومن التطبيقات الجارية في أروقة الهيئة العامة للضرائب في الاردن و العراق (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014). بأن يقوم المخمن الضريبي المختص بدراسة الحسابات المقدمة من قبل المكلف (الشركة المساهمة المحدودة) بمفاتحة الجهات الخارجية المتعاملة مع هذه الشركات مباشرة وهي من الغير ويطلب منها بتزويده بالمعلومات المطلوبة وخاصة المسائل المهمة والتي لها تأثير ملموس في تحديد دخل الشركة.

ثانياً - دوائر الدولة :-

تلتزم جميع الدوائر الحكومية بتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى السلطة المالية يتضمن:-

أ- أسماء مستخدميه وعناوينهم والرواتب والمخصصات والمبالغ التي تدفع لهم .

أسماء وعناوين الذين يتقاضون منهم او بواسطتهم رواتب تقاعدية ومخصصات وما في حكمها . واعتبر القانون ان مدير الشخص المعنوي او كبار موظفيه مسؤولاً عن تقديم التقارير الى السلطة المالية عن جميع العاملين في المشروع(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل).

و ضرورياً للقيام بعملها في تقدير الضريبة على المكلفين . وذلك عندما تحوز هذه الدوائر معلومات ضريبية تتعلق بنشاط المكلف ودخله وترتبط بتقدير الضريبة. حيث ألزم المشرع الاردني والعراقي دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الأشتراكي والمختلط وموظفيها بأن يقدموا إلى السلطة المالية -بطلب منها- البيانات والمعلومات التي يراها ضرورية لتطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل(القيسي ، مصدر سابق :144).

ثالثاً - الشخص المقيم عن غير المقيم :-

ابتداء المقيم في الاردن بالنسبة للشخص الطبيعي ، من اقام فعلياً في المملكة لمدة لا تقل عن (183) يوماً خلال الفترة الضريبية سواء كانت اقامته متصلة او منقطعة او الموظف الاردني الذي يعمل لأي مدة خلال الفترة الضريبية في دوائر الحكومة او المؤسسات الرسمية داخل المملكة او خارجها ، اما الشخص الاعتباري المقيم هو الذي تم تأسيسه في الاردن وفق احكام التشريعات الاردنية . وله في الاردن مركز او فرع او مركز ادارته الرئيسي او الفعلي في المملكة او تملك الحكومة او اي مؤسساتها نسبة تزيد على (50%) من رأس ماله(المادة(2) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة2014).

وقد الزم المشرع الاردني الشخص(المادة(12) قانون ضريبة الدخل الاردني نفسه). المقيم سواء كان طبيعي او اعتباري الذي يخضع دخله للضريبة بموجب القانون بالتسجيل لدى الدائرة والحصول على رقم ضريبي قبل البدء بممارسة عمله او نشاطه ، وبهذا يكون الالتزام من المقيم او من ينوب عنه بتقديم المعلومات موضوع بحثنا هذا قبل المباشرة في عمله وهنا يظهر الاختلاف بين الالتزام في تقديم المعلومات عن الاقرار الضريبي(المادة(7) قانون ضريبة الدخل الاردني نفسه). الذي يلتزم المكلف بتقديمه قبل نهاية الشهر الرابع التالي للسنة المالية.

اما المقيم في العراق هو الذي سكن العراق خلال الفترة الي حددها القانون أو الساكن خارج العراق من منتسبي الدوائر الحكومية أو المتقاعدين او رعايا الاقطار العربية العاملين في العراق ، أو غير العراقي من غير الاقطار العربية الساكن في العراق وفق المدد والحالات التي حددها القانون ، أن غير المقيم فهو من لا تنطبق عليه حالات المقيم أعلاه(المادة (10/1 ، 11) من القانون المذكور أعلاه).

وما يهنا هنا انه إذا تعاطى غير المقيم عملاً تجارياً مع مقيم وظهر للسلطة المالية بسبب العلاقة الخاصة والكائنة ما بينهما والسيطرة التي لأحدها على الأخر أنه من الممكن إدارة العمل التجاري . أو فعلا تتم أدارته بصوره لا تترك للمقيم ربحاً ما او ارباحاً أقل مما يمكن الحصول عليها فيكون غير المقيم خاضعاً للضريبة باسم المقيم كما لو كان وكيلاً لإدارة أعماله(المادة (21 / 2) من القانون المذكور أعلاه). وعلى هذا يلزم المقيم بتقديم المعلومات او

البيانات عن العمل التجاري الذي يقوم به غير المقيم بنفس الطريقة المتبعة من قبل أشخاص نائبين عن أشخاص محجور عليهم (المادة (21 / 3) من القانون المذكور أعلاه).

وتجدر الإشارة لدفع الخط مع حالة المكلف أن المقيم وهو يقدم المعلومات عن نشاط غير المقيم لا يعتبر مكلفاً بحد ذاته ولا نائباً حقيقياً عن غير المقيم بل هو مجرد شريك له في النشاط وبالتالي فهو من الغير عنه لكنه يعامل معاملة النائب عن غير المقيم فيلزم بتقديم المعلومات. هو يلتزم بهذا الالتزام بوصفه من الغير لا بوصفه نائب عن غير المقيم المكلف (الجنابي ، مصدر سابق :69).

المبحث الثالث

أحكام الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

سنتناول في هذا المبحث مسألة زمان تقديم المعلومات الضريبية إلى السلطة المالية. ومكان تقديمها. وجزاء أخلاخل المدين بهذا الالتزام سواء كان المكلف الضريبي أو غيره وذلك

المطلب الأول

زمان ومكان تنفيذ الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

هل من وقت محدد لتقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى السلطة المالية ؟ وأين تقدم هذه المعلومات ؟ في مقرات الإدارة الضريبية أم في محل المكلف ومركز نشاطه ؟ سيتضح لنا ذلك في ما يأتي :-

أولاً - زمان تقديم المعلومات في المجال الضريبي إلى السلطة المالية :-

رأينا في ما سبق أن المعلومات الضريبية لا يمكن حصرها فهي تختلف من حالة الى أخرى ومن نشاط وضريبة أخرى. وهذا يستدعي أن لا يكون لتقديم هذه المعلومات وقت معين فلا يمكن ربط تقديمها بزمان محدد. وعلى هذا في العراق فإن زمان تقديم المعلومات في المجال الضريبي يتحدد حسب طبيعة هذه المعلومات وليست بزمن واحد معين. فالمعلومات او البيانات التي تُضمّن في الإقرار الضريبي أو ترفق به يكون زمان تقديمها وهو ذات زمان تقديم الإقرار الضريبي فتقدم خلال (21) يوم من تاريخ تبليغ المكلف بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أو لم يكن. وتقدم قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب من المكلف تقديم الإقرار الضريبي بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر (الجنابي ، بلا سنة نشر :226).

إما في الأردن فنص القانون على انه يجوز للمكلف الذي يغلق حسابه في موعد مختلف عن نهاية السنة الميلادية ان يحتسب الضريبة على أساس سنته المالية شريطة إشعار دائرة الضريبة مسبقاً (المادة (3 / ب) . قانون ضريبة الدخل الاردني رقم(34) لسنة 2014). إما الذي يبدأ نشاطه في الفصل الثاني يحتسب عن الفترة الواقعة بين بداية ممارسة النشاط ونهاية السنة المالية (المادة (3 / ج / 2) قانون ضريبة الدخل الاردني نفسه).

إما الشخص الذي له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي حتى نهاية الشهر الرابع التالي لانتهاء السنة المالية (المادة (17 / أ) ، قانون ضريبة الدخل الاردني نفسه).

ويلتزم الورثة أو من يمثلهم بتقديم الإقرار ضريبي عن المتوفى خلال (90) يوماً من تاريخ الوفاة (المادة (17 / 7) ، قانون ضريبة الدخل الاردني نفسه).

وأما بالنسبة للمعلومات التي تطلبها السلطة المالية في العراق سواء من المكلف أو من ينوب عنه أو من الغير ودوائر الدولة فإن تقديمها يكون خلال المدة التي يحددها الطلب (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982).

وبالنسبة مثلاً لشهادة الأرباح التي تلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة بتقديمها للسلطة المالية والتي تبين مقدار حصة الربح لكل من حاملي الأسهم ومقدار الضريبة الذي نزلته او يحق لها تنزيله من حصة الربح المذكورة ، فإن وقت تقديم هذه الشهادة يكون بحسب طبيعة هذه البيانات عند دفع حصص الأرباح لحاملي الأسهم. حيث على الشركة المذكورة تزويدهم بشهادة الأرباح هذه ومن ثم ترسل صورة من هذه الشهادة في ذات الوقت (وهو وقت توزيع الحصص) الى السلطة المالية (المادة (15 / 3) من القانون المذكور اعلاه). وبالنسبة للحسابات الختامية التي يلزم المكفون بتقديمها لدوائر الضرائب فإن وقت تقديمها بحسب طبيعة الحال في نهاية السنة المالية (نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في العراق رقم (2) لسنة 1985).

وبالنسبة للمعلومات التي يطلبها ممثل السلطة المالية او ما يعرف بمفتش الضرائب إثناء زيارته محل المكلف وإخضاعه لرقابة التفتيش سواء أكان طلبه تحرييراً او شفوياً فإن وقت تقديم المعلومات المطلوبة هو إثناء الزيارة وعمل التفتيش لان طبيعة الموقف والمعلومات المطلوبة تقتضي ذلك (المادة (6 / أولاً) من النظام المذكور أعلاه). ومن كل ما تقدم نخلص الى انه ليس هناك من زمان محدد لتقديم المعلومات في المجال الضريبي و إنما ذلك يتحدد بحسب طبيعة المعلومات نفسها وظروف كل قضية.

ثانياً - مكان تقديم المعلومات في المجال الضريبي :-

بطبيعة الحال فإن المعلومات التي تطلبها السلطة المالية في المجال الضريبي تقدم إلى هذه السلطة في مقراتها المحددة. وبالتالي يكون الالتزام بتقديم المعلومات قد نفذ من قبل المدين به عند وصول هذه المعلومات إلى مقر السلطة المالية. فالمعلومات التي تُضمّن في الاقرار الضريبي أو التي ترفق به تقدم مع الاقرار المذكور في مقر دائرة الضريبة التي يتبع لها المكلف المعني (أحمد ، 2012 : 155).

وكذا الحال بالنسبة للمعلومات الضريبية التي يلزم بتقديمها الغير او دوائر الدولة فأنها تقدم إلى مقر الضريبة المعنية. وهذا ينطبق على كل حالات الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي عندما تطلب السلطة المالية نفسها من الملتزم بهذا الالتزام تقديم المعلومات حيث ترسل المعلومات المطلوبة حسب الطلب إلى مقر السلطة المالية التي أرسلت الطلب. ألا أنه يلاحظ في حالة قيام ممثل السلطة المالية بزيارة مقر المكلف ومحل نشاطه لأجراء رقابة التفتيش فإن المعلومات الضريبة التي يطلبها ممثل السلطة المالية يجب أن تقدم له هنا في مقر المكلف أو محل نشاطه حسب ما رأينا سابقاً.

المطلب الثاني

جزاء الإخلال بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي

الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي كغيره من الالتزامات التي تفرضها القوانين والأنظمة الضريبية يترتب على الإخلال به جزاء يرتبه القانون او النظام الضريبي على من أخل بتنفيذ هذا الالتزام (الجنابي ، مصدر سابق : 178). ومن يتتبع قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة

1982 المعدل . يرى أنه قد يشمل الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي بالجزاء التي جاء بها سواء كان المدين بهذا الالتزام هو المكلف نفسه او الغير الحائز للمعلومات الضريبية المتعلقة بالمكلف الضريبي . لكن يلاحظ أنه ان كان المدين بتقديم هذه المعلومات هو دائرة من دوائر الدولة وأخلت بهذا الالتزام ، فإن الجزاء سيكون حسب القوانين والانظمة التي تحكم هذه الدوائر .

وعلى كل حال فإن المنتبغ للقانون الضريبي سيلاحظ أن الجزاء الذي يرتبه على الاخلال بهذا الالتزام من قبل المكلف أو الغير يختلف حسب جسامه الأخلال وذلك على النحو الآتي :-

أولاً - جزاء الامتناع عن تقديم المعلومات أو التأخير في تقديمها :-

في العراق نص القانون العراقي على أنه يعاقب بغرامة لا تقل عن (100) دينار ولا تزيد على (500) دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه أمتنع أو تأخير في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها (وهذا يشمل المكلف والغير الحائز لهذه المعلومات) ، وكذا يعاقب بهذه الغرامة كل من وجدت لديه أو أطلع على معلومات أو بيانات أو أوراق أو قوائم أو تقارير أو نسخ منها تختص بدخل شخص آخر أو أعطاها أو بلغها لغير من فوض بإعطائها أو تبليغها إليه أو أفشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها أن لم يفوضه الوزير بيانها له (المادة (56 / أولاً - 1 ، 2) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982).

على هذا نلاحظ أن عقوبة هذه الدرجة من الأخلال بالالتزام بتقديم المعلومات هي الغرامة. على أن الغرامة المحدد آنفاً يمكن أن تزيد. حيث نص القانون العراقي أنه يمكن للسلطة المالية أن تفرض مبلغاً إضافياً قدره (10) الالف دينار على كل فرع لشركة أجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية إلى السلطة المالية بعد (6) أشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان (المادة (56 / ثانياً) من القانون المذكور أعلاه).

كما أنه يحق للسلطة المالية أن تفرض مبلغاً إضافياً بنسبة (10%) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500,000,000) دينار على المكلف الذي يتسبب في تأخير أنجاز تقدير دخله كأن لم يتم تقديم المعلومات أو البيانات الضرورية لهذا التقرير أو تأخير في تقديمها أو أرفاقها بالإقرار الضريبي المقدم من قبله . ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع (المادة (56 / أولاً - 4) من القانون المذكور اعلاه).

كما نص القانون على أن تُفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين (10%) و (25%) من الدخل المقدر قبل تنزيل المساحات المقررة قانوناً على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن (500) دينار. (المادة (56 / أولاً - 3) من القانون المذكور اعلاه). ومن بين المخالفات المحتملة لهذا النظام كما رأينا أن يمتنع أو يتأخر المكلف عن تقديم حساباته أو حساباته الختامية للسلطة المالية أو دليل التبويب الالكتروني الذي يدل الدفاتر التجارية ، وأنه لم يقدم المعلومات لممثل السلطة المالية الذي يزوره في محله (نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985).

اما في الأردن تدرج المشرع الضريبي الأردني للعقوبة حيث فرض غرامة تعويضية تعادل مثل الفرق الضريبي على كل من اتى فعل من الأفعال الآتية إذا قدم الإقرار الضريبي بالاستناد الى سجلات او مستندات مصطنعة او أفشى المستندات او اتلف السجلات أو المستندات قبل انقضاء المدة المحددة او اصطنع او غير فواتير الشراء او البيع

او أفضى نشاطاً او جزء منه او زيادة الخسائر (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (4ب) لسنة 2002). وبالإضافة الى العقوبة اعلاه ، إذا زاد مقدار الفرق الضريبي على (50000) خمسين الف دينار أردني وحتى (100000) مائة ألف دينار أردني تكون العقوبة الحبس مدة لا تقل عن (4) اشهر ولا تزيد عن سنة واذا زاد مقدار الفرق الضريبي على ذلك تكون العقوبة الحبس لمدة لا تقل عن سنة (قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (4ب) لسنة 2002).

ثم شدد القانون بموجب المادة (69) (المادة (69) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (4ب) لسنة 2002). على ان فرض اي عقوبة او غرامة بمقتضى القانون لا يعفي اي شخص من مسؤولية دفع الضريبة والمبالغ والغرامات المترتبة عليه وفق القانون.

ومع هذا سمح المشرع للمدير (المادة (67) قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (4ب) لسنة 2002). بناء على تتسيب إي من أعضاء النيابة العامة الضريبية او بناء طلب المكلف إجراء المصالحة في الجرائم التي تم ذكرها أعلاه مقابل دفع الضريبة وغرامات التأخير المستحقة ونصف مقدار الغرامة التعويضية وفق أحكام هذا القانون ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإعفاء الجميع ما يترتب على ذلك من اثار.

اما في العراق عاقب قانون ضريبة الدخل العراقي بالحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة أنه قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ دفع عنها (قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982). و هذا الإخلال يتصور وقوعه من قبل المكلف أو الغير الحائز للمعلومات الضريبية. كما يعاقب بهذه العقوبة كل من أعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب أعداده وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو أشرتكر في ذلك (ويقصد بذلك الغير) (احمد ، 2012 :155).

وعلى السلطة المالية في هذه الحالة من حالات الإخلال بالالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي أن تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى بعد اكتساب الحكم الصادر فيها بالدرجة القطعية (المادة (59) من القانون المذكور اعلاه).

ويلاحظ أن المشرع العراقي جاء بنص آخر في قانون ضريبة الدخل يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن (3) أشهر ولا تزيد على سنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه أستعمل الغش والاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب القانون كلها او بعضها (المادة (58) من القانون المذكور اعلاه).

ونرى إن هذا النص المذكور يتعارض مع النص السابق الذي يقرر عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على سنة واحدة على من يخفي المعلومات أو يقدم معلومات كاذبة وبدون شك فأن إخفاء المعلومات أو تقديم معلومات كاذبة ما هو إلا طريقة من طرق الغش والاحتيال مما يجعل من حالة إخفاء المعلومات او تقديم معلومات كاذبة أن تكون داخله ضمن النص المقرر لعقوبة الحبس مدة لا تقل عن (3) أشهر ولا تزيد على سنتين عل من يرتكب الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة . وبذلك يتعارض النصان المقرران لعقوبتي الحبس أعلاه . وكان على المشرع رفع هذا التعارض وعدم الوقوع به .

وعلى كل حال سمح المشرع لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحيه في هذه الحالة من حالات الاخلال بتنفيذ الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي وذلك قبل أقامه الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبة . المحدد أعلاه والمقررة لهذا الأخلال بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى . على ان يسدد هذا المبلغ في مدة أقصاها عشرة أيام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحيه(قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982).

هذا ويتم عقد التسوية الصلحيه بناءً على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الأخلال المشار إليه أو من يمثله قانوناً ولا يحق لمرتكب هذا الأخلال العدول عن طلب التسوية بعد حصول الموافقة عليها(الزبيدي ، بلا سنة نشر : 248-249).

ويترتب على هذا عقد التسوية عدم اقامة الدعوى الجزائية على المخل بهذا الالتزام بعد تسديده مبلغ التسوية المذكور أعلاه وإيقاف إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة(المادة (59 مكررة / 3) من القانون المذكور اعلاه).

الخاتمة

تمت دراسة الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي العراقي مقارنة بأنظمة أخرى وخاصة الأردن وكان الهدف من الدراسة صياغة نظرية متكاملة لهذا الالتزام ورسم معالمه في النظام الضريبي وإعادة ترسيم حدوده ضمن منظومة الالتزامات الضريبية لإبرازه وتمييز عما يقاربه من التزامات هذه المنظومة الا وهو الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي. حيث أن حدود هذا الالتزام في قانون العراقي لم تكن واضحة وبارزة بشكل يهدي ألي نظام قانوني مستقل لهذا الالتزام.

وقد توصلنا بعد اتمام هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات الآتية :-

أولاً - النتائج :-

1. بعد الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي من الالتزامات المستقلة في القانون الضريبي إلى جانب الالتزامات الأخرى وهو يجد أساس في القانون الضريبي والانظمة الساندة له بما ورد فيهما من نصوص تناولت جوانب هذا الالتزام المختلفة.
2. يؤدي هذا الالتزام دوراً مهماً في المجال الضريبي . حيث أن الزام المكلفين والغير المعني بهذا الالتزام سيوفر للسلطة المالية معلومات وبيانات كافية لأداء عملها في تقدير الضريبة على نحو مطابق لواقع المكلف المالي. مما يساهم في حماية موارد الخزينة العامة وتحصين الاقتصاد الوطني.
3. أن الالتزام بتقديم معلومات في المجال الضريبي يتميز عن الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي ويختلف عنه في عدة جوانب فيجب عدم الخلط بينهما فما الاقرار الضريبي الا شهادة اعتراف تقدم من المكلف أو من ينوب عنه إلى السلطة المالية تحمل إقراره بحجم وعائه الضريبي وبمقدار الضريبة التي ستقدر . ولا يجمع بين الالتزامين سوى أن الاقرار قد يُضمّن أو يرفق به معلومات أو بيانات تدخل من ضمن الالتزام بتقديم المعلومات بيد أن هذه البيانات

المضمنة أو المرفقة ما هي الا جزءاً من مضمون المعلومات محل الالتزام بتقديم المعلومات المعني بالدراسة حيث أن هذا الالتزام أوسع في محله من تلك البيانات المرفقة او المضمنة بالإقرار الضريبي وله مراحل وجوانبه المختلفة من وجوه عدة رأيناها أثناء البحث.

4. أن الالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي لا يفرض فقط على المكلف الضريبي أو من ينوب عنه . وإنما قد يتحملة الغير الحائز للمعلومات محل هذا الالتزام أو تتحملة دوائر الدولة بما لديها من معلومات تتعلق بدخل المكلف أو نشاطه وهذا يحدد النطاق الشخصي لهذا الالتزام والمدنيين به . كما ان محل هذا الالتزام ينحصر بالمعلومات الضريبية التي تتعلق بدخل المكلف ونشاطه الخاص للضريبة وبالمعلومات والبيانات التي تراها السلطة المالية ضرورية في عملية تقدير الضريبة وهذا يحدد النطاق الموضوعي لهذا الالتزام ومحل القانوني.

5. لا يمكن حصر المعلومات الضريبية المتعلقة بنشاط المكلف ودخله والتي تدخل في عملية تقدير الضريبة. بل أن هذه المعلومات الضريبية تختلف من حالة إلى أخرى ومن نشاط إلى آخر ومن ضريبة الى ضريبة أخرى. وهذا يستلزم ألا يكون لهذا الالتزام شكل معين وليس له زمن تنفيذ محدد وإنما الأخر يختلف حسب طبيعة الحال وظروف القضية . كما أن مكان تنفيذه أن كان في الغالب مقر الإدارة الضريبية فإنه قد يكون في محل المكلف أو مركز نشاطه.

6. أن الجزاء الذي يترتب على الاخلال بهذا الالتزام يختلف حسب جسامة هذا الأخلال وحسناً فعل المشرع العراقي في إقرار ذلك. فمن المنطقي أن تتدرج العقوبة على الاخلال بهذا الالتزام بحسب جسامته والضرر الذي يسببه للخزينة العامة.

ثانياً - التوصيات :-

1. نوصي المشرع العراقي بصياغة نظرية متكاملة ومتسلسلة للالتزامات الضريبية كأى نظرية للالتزامات في القوانين المختلفة الأخرى. وأن يرسم من بين هذه الالتزامات حدوداً واضحة المعالم للالتزام بتقديم المعلومات في المجال الضريبي ويقوم ببناء نظامه القانوني بشكل يتناول مختلف جوانبه . فيرسم بشكل واضح نطاقه الشخصي والموضوعي . وينظم بشكل واضح أحكامه المختلفة.

2. على المشرع الضريبي العراقي أن يميز بوضوح بين الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي . وأن يترك سياسة استخدام لفظي التقارير والمعلومات معاً التي قد يفهم منها أنهما مترادفين في المعنى والموضوع. وبالتالي يغلق كل باب للخلط بينهما.

3. على المشرع الضريبي العراقي أزاله ما رأيناه من تعارض بين المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل التي عاقبت بالحبس مدة لا تزيد على سنة كل من يقدم عن قصد معلومات ضريبية كاذبة أو يخفي هذه المعلومات أو بعضها ، والمادة (58) منه التي عاقبت بالحبس مدة لا تقل عن (3) اشهر و

لا تزيد على السنتين كل من يستعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة . فقد رأينا ان المعلومات الكاذبة أو إخفاء ما هو الا وسيلة من وسائل الغش والاحتيال. اي أن المادتين تعالجان موضوعين متشابهين فلماذا يكون الجزاء مختلفاً بين النصين.

ونرى أن إزالة التعارض يكون بدمج المادتين او الفعلين المعاقب عليهما في هذين النصين في مادة واحدة وتحت عقوبة واحدة منهما يرتئها المشرع . أو أن يقوم المشرع الضريبي في المادة (58) بتوضيح وسائل الغش والاحتيال وذكر وسائل غش واحتيال أخرى جسيمة تستحق العقوبة التي ذكرتها هذه المادة تختلف عن وسيلة المعلومات الكاذبة او إخفاء المعلومات حتى يسهل التمييز بين النصين . وتحديد المادة (58) بوسائل غش واحتيال أخرى جسيمة تختلف عما ورد في المادة (57).

المصادر

1. أحمد حلمي جمعة ، نظم المعلومات المحاسبية – مدخل تطبيقي معاصر ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008.
2. د.اعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2010.
3. بوقلية محي الدين ، الرقابة الجبائية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – الجزائر ، 2013 – 2014 .
4. د.جلال الشافعي ، الفحص الضريبي الانتقائي للضريبة على أرباح شركات الأموال ، بحث في المؤتمر الضريبي التاسع ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، 2004 .
5. د.جهاد سعيد الخصاونه ، علم الماليه العامه والتشريع الضريبي ، دار وائل للنشر ، ط ، 2010 ، ص¹⁸³ .
والماده (28 / ب) قانون ضريبة الدخل الاردني ، رقم (34) لسنة 2014.
6. حسين عبد الجليل آل غزوي ، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير ، الأكاديمية العربية ، الدنمارك ، 2010 .
7. د. رائد ناجي أحمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2012.
8. د.زهير احمد قدوره ، علم المالية والتشريع الغربي وتطبيقاته في المملكة الاردنية الهاشمية دار وائل للنشر . ط¹ سنة 2012 .
9. سليمان عتير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات الحسابية ، رسالة ماجستير ، علوم التسيير ، جامعة بسكرة – الجزائر ، 2011 – 2012 .
10. د. طاهر الجنابي ، علم المالية والتشريع المالي والضريبي.
11. د. عبدالباسط علي جاسم الزيدي ، شرح قانون ضريبة الدخل العراقي ، رقم 113 لسنة 1982 ، العاتك ، بيروت .
12. علي غني عباس الجنابي ، التزامات المكلفين تجاه السلطة المالية وضمانات تنفيذها في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل ، ورسالة الماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، 2003 .
13. قاسم عبدالحميد الضمور . المستشار في الضريبة العامة ، دار والحل للنشر ، 2005 ، عمان الاردن ، ص⁸⁵.
14. كمال الجرف ، المبادئ القانونية في الأحكام الضريبية ، ط¹ ، دار الجامعات المصرية . الإسكندرية . 1961.
15. كمال الدين مصطفى الزهراوي ، مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد (2) ، المجلد (16) ، 1999.
16. لياس قلاب ذبيح ، مساهمة التدقيق المحاسبي في تدعيم الرقابة الجبائية ، رسالة ماجستير ، كلية علوم الاقتصادية ، جامعة محمد خضير – بسكرة ، الجزائر ، 2010 – 2011.
17. متحت عباس امين.
18. محمد نجيب حمد ، دور الافصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون رقم (91) لسنة 2005 ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .

19.د. مصطفى نبيل علي الشامي ، دراسة وتحليل نفعية المعلومات كمحتوى إعلامي للتقارير والقوائم المحاسبية في سوق الأعمال والاستثمار ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد (1) ، المجلد (24) ، 2000 .
P.COLIN , G.GERVAISE , M.ROSETTI , Fiscalitique , pratique , librairie vuibert , paris , 1994 .

القوانين والأنظمة

1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
2. قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014.
3. قانون الاجراءات الجبائية الجزائري (01 - 2) لسنة 2001.
4. قانون الضريبة الموحدة على الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.
5. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل في العراق رقم (2) لسنة 1985.