Comparative Studies in Jurisprudence, Law, and Politics

The Legal and Regulatory Framework of Tax Disputes in Iraq

1. Bakr Mahmood Alwan Al-Maamouri: PhD Student, Department of Public Law, Faculty of Law, University of Qom, Qom, Iran
2. Hossein AlZarvandi*: Department of Public Law, University of Religions and Denominations; Faculty of Law, University of Qom, Qom, Iran. Email: sarab1041361@gmail.com (Corresponding Author)

ABSTRACT

Tax disputes constitute a major area of interaction between tax authorities and taxpayers, and the quality of their legal regulation directly affects tax justice, the efficiency of public revenue collection, and the protection of individual rights. This study aims to analyze the legal and regulatory framework governing tax disputes in Iraq by examining their legal foundations, juridical nature, competent authorities, objection and appeal procedures, taxpayer guarantees, and the principal structural and practical challenges affecting dispute resolution. The study adopts a descriptive-analytical approach and focuses primarily on Income Tax Law No. 113 of 1982, as amended, the institutional structure of the General Commission for Taxes, and the administrative and judicial mechanisms available for resolving tax disputes. The findings indicate that the Iraqi system follows a multi-stage structure beginning with tax assessment and administrative reconsideration, continuing through objection bodies, and ultimately leading to judicial review. Although the legal framework recognizes the taxpayer's right to objection and judicial challenge, its effectiveness is constrained by several problems, including the administrative dependence of some review bodies, lengthy procedures, insufficient specialization at certain stages, procedural ambiguity, and limited digital integration. Proper notification, reasoned tax decisions, access to evidence, representation by legal or financial professionals, and effective judicial supervision are essential guarantees for protecting taxpayers. Overall, reform requires coordinated legislative and institutional measures, including stronger independence for objection bodies, greater specialization in tax adjudication, harmonized procedural deadlines, expanded electronic dispute-resolution mechanisms, and enhanced transparency in assessment and review procedures. Such reforms can strengthen the balance between the state's fiscal authority and taxpayers' rights while promoting tax justice, administrative efficiency, and the rule of law in Iraq.

Keywords: *Tax Disputes; Iraqi Tax Law; Income Tax Law; Tax Objection; Administrative Judiciary; Taxpayer Rights.*

How to cite: Al-Maamouri, B. M. A. & AlZarvandi, H. (2027). The Legal and Regulatory Framework of Tax Disputes in Iraq. *Comparative Studies in Jurisprudence, Law, and Politics*, *9*(6), 1-20.

© 2027 the authors. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Submit Date: 24 May 2026
Revise Date: 27 October 2026
Accept Date: 04 November 2026
Initial Publish Date: 17 November 2026
Final Publish Date: 20 February 2028

پژوهش‌های تطبیقی فقه، حقوق و سیاست

چارچوب حقوقی و مقرراتی اختلافات مالیاتی در عراق

۱. بکر محمود علوان المعموری: دانشجوی دکتری، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق، دانشگاه قم، قم، ایران
۲. حسین الزروندی*: گروه حقوق عمومی، دانشگاه ادیان و مذاهب، دانشکده حقوق، دانشگاه قم، قم، ایران.
پست الکترونیک: sarab1041361@gmail.com (نویسنده مسئول)

چکیده

اختلافات مالیاتی یکی از مهم‌ترین حوزه‌های تعامل میان اداره مالیات و مؤدیان است و کیفیت تنظیم حقوقی آن تأثیر مستقیمی بر عدالت مالیاتی، کارآمدی وصول درآمدهای عمومی و حمایت از حقوق اشخاص دارد. پژوهش حاضر با هدف تحلیل چارچوب حقوقی و مقرراتی اختلافات مالیاتی در عراق، به بررسی مبانی قانونی، ماهیت حقوقی اختلافات، مراجع صلاحیت‌دار، تشریفات اعتراض و شکایت، تضمین‌های مؤدیان و مهم‌ترین چالش‌های ساختاری و اجرایی می‌پردازد. روش پژوهش توصیفی ـ تحلیلی است و تمرکز اصلی آن بر قانون مالیات بر درآمد شماره ۱۱۳ مصوب ۱۹۸۲ و اصلاحات بعدی، ساختار سازمان عمومی مالیات و سازوکارهای اداری و قضایی حل اختلاف است. یافته‌ها نشان می‌دهد که نظام عراق از ساختاری مرحله‌ای برخوردار است که از تشخیص و بازنگری اداری آغاز شده، با رسیدگی در هیئت‌های اعتراض ادامه می‌یابد و در نهایت به نظارت قضایی منتهی می‌شود. با وجود پیش‌بینی حق اعتراض و شکایت، مشکلاتی مانند وابستگی اداری برخی مراجع رسیدگی، طولانی شدن فرایند، نبود تخصص کافی در برخی مراحل، ابهام در بعضی تشریفات و ضعف یکپارچگی دیجیتال، کارآمدی نظام را محدود می‌کند. همچنین، کیفیت ابلاغ، مستدل بودن تصمیم‌های مالیاتی، امکان ارائه اسناد، بهره‌مندی از نماینده و دسترسی به نظارت قضایی مستقل از عناصر اساسی حمایت از مؤدیان محسوب می‌شوند. در مجموع، اصلاح چارچوب موجود مستلزم بازنگری هماهنگ در مقررات و ساختارهای نهادی، تقویت استقلال مراجع اعتراض، تخصصی‌سازی رسیدگی، یکسان‌سازی مهلت‌ها، توسعه دادرسی الکترونیکی و افزایش شفافیت در فرایند تشخیص و حل اختلاف است. چنین اصلاحاتی می‌تواند تعادل میان اقتدار مالی دولت و حقوق مؤدیان را تقویت کرده و به تحقق عدالت مالیاتی و حاکمیت قانون در عراق کمک کند.

واژگان کلیدی: *اختلافات مالیاتی؛ حقوق مالیاتی عراق؛ قانون مالیات بر درآمد؛ اعتراض مالیاتی؛ دادگستری اداری؛ حقوق مؤدیان.*

نحوه استناددهی: المعموری، بکر محمود علوان.، و الزروندی، حسین. (۱۴۰۶). چارچوب حقوقی و مقرراتی اختلافات مالیاتی در عراق. *پژوهش‌های تطبیقی فقه، حقوق و سیاست*، ۹(۶)، ۱-۲۰.

© ۱۴۰۶ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به‌صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0) صورت گرفته است.

تاریخ ارسال: ۳ خرداد ۱۴۰۵
تاریخ بازنگری: ۵ آبان ۱۴۰۵
تاریخ پذیرش: ۱۳ آبان ۱۴۰۵
تاریخ چاپ اولیه: ۲۶ آبان ۱۴۰۵
تاریخ چاپ نهایی: ۱ اسفند ۱۴۰۶

مقدمه

مالیات یکی از مهم‌ترین ابزارهای تأمین منابع عمومی و تحقق وظایف اقتصادی، اجتماعی و خدماتی دولت است و از همین رو، رابطه مالیاتی میان دولت و اشخاص را نمی‌توان صرفاً رابطه‌ای مالی یا حسابداری تلقی کرد. این رابطه در واقع یکی از نمودهای اعمال اقتدار عمومی است که در آن اداره مالیاتی، به استناد قانون، از اختیار تشخیص درآمد، تعیین مالیات، مطالبه بدهی مالیاتی و اتخاذ تصمیم‌های الزام‌آور برخوردار می‌شود و در مقابل، مؤدی نیز از مجموعه‌ای از حقوق و تضمین‌های قانونی برای مقابله با تصمیم‌های نادرست، غیرقانونی یا نامتناسب برخوردار است. به همین سبب، هر اندازه ساختار حقوقی نظام مالیاتی گسترده‌تر و اختیارات اداره مالیاتی مؤثرتر باشد، ضرورت وجود سازوکارهای روشن، قابل پیش‌بینی و منصفانه برای حل اختلافات نیز بیشتر می‌شود. در نظام حقوقی عراق، اهمیت این مسئله به‌ویژه از آن جهت برجسته است که مالیات نه‌تنها وسیله‌ای برای تأمین درآمدهای عمومی، بلکه یکی از حوزه‌های اصلی تماس مستقیم شهروندان و بنگاه‌های اقتصادی با دستگاه اداری دولت محسوب می‌شود. ازاین‌رو، کیفیت تنظیم حقوقی این رابطه می‌تواند بر اعتماد مؤدیان، میزان تمکین مالیاتی، کارآمدی وصول درآمدها و در سطحی گسترده‌تر بر مشروعیت عملکرد مالی دولت اثرگذار باشد. بررسی وضعیت نظام مالیاتی عراق نشان داده است که ضعف‌های اداری و نهادی، پراکندگی در اجرای مقررات و مشکلات مربوط به شیوه سازمان‌دهی وصول مالیات، از عوامل مؤثر بر کاهش کارآمدی این نظام بوده‌اند (Raouf & Al-Shafii, 2021). همچنین، نابسامانی‌های اجرایی و ضعف انسجام نهادی در برخی دوره‌ها موجب شده است که بخشی از ظرفیت درآمدی مالیات تحقق نیابد و رابطه مؤدی با دستگاه مالیاتی بیش از آنکه بر پیش‌بینی‌پذیری و اعتماد متقابل استوار باشد، در معرض اختلاف و منازعه قرار گیرد (Khalil, 2021).

چارچوب حقوقی مالیات در عراق بر اصل قانونی بودن استوار است. این اصل اقتضا دارد که ایجاد مالیات، تعیین عناصر اساسی آن، مشخص کردن اشخاص مشمول، معافیت‌ها، شیوه تشخیص و وصول و نیز حدود اختیار اداره، دارای مبنای قانونی باشد. اهمیت اصل قانونی بودن در حوزه مالیات از آن جهت است که مطالبه مالیات مستقیماً با دارایی و حقوق مالی اشخاص ارتباط دارد و نمی‌توان چنین مداخله‌ای را به اختیار نامحدود اداره واگذار کرد. مطالعه حقوق مالیاتی عراق نشان می‌دهد که جایگاه مالیات در نظام حقوق عمومی این کشور از قواعد عمومی مالی فراتر رفته و به مجموعه‌ای از قواعد تخصصی تبدیل شده است که رابطه دولت و مؤدی را در قالب حقوق و تکالیف متقابل تنظیم می‌کند (Atiyah, 1960). در تحلیل نظام مالیاتی عراق نیز بر این نکته تأکید شده است که اصل قانونی بودن، مبنای مشروعیت مطالبه مالیاتی و یکی از معیارهای ارزیابی اعتبار تصمیمات صادرشده از سوی اداره به شمار می‌رود (Al-Jumaili, 2004). بر همین مبنا، اختلاف مالیاتی هنگامی شکل می‌گیرد که میان مؤدی و اداره در خصوص اصل شمول مالیات، میزان درآمد مشمول، مبلغ مالیات، روش تشخیص، اعمال معافیت، جریمه، نحوه وصول یا رعایت تشریفات قانونی تعارض ایجاد شود. این اختلاف از حیث ماهیت، در مرز میان حقوق مالی و حقوق اداری قرار می‌گیرد؛ زیرا موضوع آن تعهد مالیاتی است، اما یکی از طرفین آن اداره عمومی است که با استفاده از اختیارات قانونی و اداری تصمیمی الزام‌آور صادر می‌کند.

قانون مالیات بر درآمد شماره ۱۱۳ مصوب ۱۹۸۲ و اصلاحات بعدی آن، مهم‌ترین مبنای تقنینی در تنظیم بخش بزرگی از روابط میان اداره مالیات و مؤدیان در عراق است. این قانون علاوه بر تعیین اصول مربوط به مالیات بر درآمد، قواعد مرتبط با تشخیص درآمد، وصول، اعتراض و بازنگری در برخی تصمیم‌های مالیاتی را نیز دربر می‌گیرد. بررسی‌های تخصصی درباره قانون مالیات بر درآمد عراق نشان داده‌اند که بخش قابل توجهی از اختلافات میان مؤدی و اداره از مرحله تشخیص درآمد آغاز می‌شود؛ زیرا تعیین درآمد مشمول مالیات، نقطه‌ای است که ارزیابی

فنی و حسابداری اداره به‌طور مستقیم با منافع مالی مؤدی برخورد می‌کند (Hadi, 2001). از سوی دیگر، اختیارات اداره در تشخیص درآمد و وصول آن از جمله مهم‌ترین حوزه‌هایی است که می‌تواند زمینه اختلاف را ایجاد کند و به همین دلیل، حدود و شرایط اعمال این اختیارات باید با دقت حقوقی مشخص شود (Joudah, 2018). مقررات مالیاتی زمانی می‌توانند تعادل مطلوبی ایجاد کنند که از یک سو امکان وصول مؤثر درآمد عمومی را فراهم سازند و از سوی دیگر، اجازه ندهند تشخیص مالیاتی به تصمیمی غیرقابل کنترل و مصون از اعتراض تبدیل شود.

اختلاف مالیاتی در عراق را نمی‌توان صرفاً به اعتراض مؤدی به مبلغ مالیات تقلیل داد. در عمل، اختلاف ممکن است ناظر بر روش محاسبه درآمد، اعتبار دفاتر و اسناد، نحوه ارزیابی فعالیت اقتصادی، تفسیر حکم قانونی، زمان و شکل ابلاغ، اعمال جریمه یا معافیت و حتی صلاحیت مرجع صادرکننده تصمیم باشد. تحلیل تخصصی اختلافات مالیاتی در نظام عراق نشان داده است که ماهیت این اختلافات پیچیده و چندبعدی است و حل آن‌ها مستلزم تلفیق دانش حقوقی، مالی و حسابداری است (Baba, 2016). از همین رو، کیفیت نظام حل اختلاف وابسته به این است که آیا مرجع رسیدگی از استقلال کافی برخوردار است، آیا اعضای آن توانایی تحلیل عناصر فنی مالیات را دارند، آیا حق دفاع مؤدی به رسمیت شناخته می‌شود و آیا تصمیم نهایی در معرض نظارت یک مرجع مستقل قضایی قرار دارد یا خیر. قواعد دادرسی و اثبات نیز در اختلافات مالیاتی اهمیت اساسی دارند، زیرا اختلاف درباره یک رقم مالی غالباً در نهایت به اختلاف درباره اعتبار اسناد، بار اثبات، شیوه ارزیابی اطلاعات مالی و امکان استناد به گزارش‌های اداره منتهی می‌شود (Nasir, 2015).

در کنار قانون مالیات بر درآمد، ساختار اداری و سازمانی دستگاه مالیاتی نیز بر شکل‌گیری و حل اختلافات اثر مستقیم دارد. سازمان عمومی مالیات به‌عنوان مرجع اجرایی اصلی، مسئول اجرای بخش مهمی از قوانین مالیاتی، تشخیص و وصول مالیات و پیگیری تعهدات مؤدیان است. وضعیت سازمانی نظام مالیاتی عراق در مطالعات مختلف با چالش‌هایی همچون تمرکز اداری، محدودیت استقلال حرفه‌ای واحدهای اجرایی و ضرورت بازنگری در ساختارها توصیف شده است (Anjad, 2020). اصلاح نظام مالیاتی در عراق نیز مستلزم بازنگری هم‌زمان در قواعد قانونی و سازوکارهای نهادی دانسته شده است، زیرا تغییر نرخ‌ها یا مقررات بدون اصلاح شیوه اداره، نظارت و رسیدگی به اختلافات نمی‌تواند به بهبود پایدار منجر شود (Hussein, 2019). به همین دلیل، تحلیل حقوق اختلافات مالیاتی باید افزون بر قواعد ماهوی مالیات، جایگاه و اختیارات نهادهای اداری و شبه‌قضایی را نیز در نظر گیرد.

اهمیت نظام اعتراض و شکایت مالیاتی زمانی روشن‌تر می‌شود که به ماهیت تصمیم مالیاتی توجه شود. تصمیم تشخیص یا مطالبه مالیات معمولاً بدون نیاز به رضایت مؤدی و بر پایه اقتدار قانونی اداره صادر می‌شود. در نتیجه، اگر مؤدی ابزار مؤثری برای اعتراض به چنین تصمیمی نداشته باشد، تعادل میان طرفین از بین خواهد رفت. حق اعتراض اداری، حق ارائه اسناد و دفاع، حق دریافت تصمیم مستدل، حق آگاهی از مبنای محاسبه مالیات و حق مراجعه به مرجع قضایی مستقل، عناصر مهم حمایت حقوقی از مؤدی محسوب می‌شوند. در ادبیات مربوط به دادگستری مالیاتی عراق، نظارت قضایی یکی از تضمین‌های مهم برای جلوگیری از تجاوز اداره از حدود اختیار و حمایت از حقوق مالی مؤدیان تلقی شده است (Abboud, 2012). از سوی دیگر، بررسی سازوکارهای حل اختلاف در چارچوب قانون مالیات بر درآمد نشان می‌دهد که رسیدگی مرحله‌ای، در صورت طراحی صحیح، می‌تواند به اداره فرصت دهد خطاهای خود را اصلاح کند و تنها اختلافات حل‌نشده را به سطح بالاتر یا قضایی منتقل سازد (Lazim, 2018).

با وجود این، صرف پیش‌بینی حق اعتراض در قانون برای تحقق عدالت مالیاتی کافی نیست. اگر مهلت‌ها مبهم یا متعارض باشند، اگر مرجع اعتراض از سازمانی که تصمیم مورد اعتراض را صادر کرده است استقلال کافی نداشته باشد، اگر فرآیند رسیدگی بیش از اندازه طولانی شود یا اگر مؤدی برای دسترسی به پرونده و دلایل تشخیص با دشواری مواجه باشد، حق اعتراض ممکن است در عمل به تضمینی صوری تبدیل شود. برخی مطالعات درباره موانع اصلاح مالیاتی در عراق، ضعف ساختاری و اجرایی و مشکلات مربوط به سازماندهی نظام مالیاتی را از عوامل کاهش کارآمدی اصلاحات دانسته‌اند (Ayesh, 2018). همچنین، تحلیل چالش‌های نظام مالیاتی عراق بر ضرورت ایجاد رویه‌های روشن‌تر، کاهش پیچیدگی و تقویت ظرفیت تخصصی تأکید کرده است (Shihab, 2011). بنابراین، ارزیابی چارچوب حقوقی اختلافات مالیاتی باید از سطح بررسی مقررات فراتر رود و میزان هماهنگی میان قانون، ساختار نهادی و عملکرد عملی مراجع رسیدگی را نیز بررسی کند.

هدف این پژوهش، تحلیل منسجم چارچوب حقوقی و مقرراتی اختلافات مالیاتی در عراق با تمرکز بر مبانی قانونی، ماهیت حقوقی اختلاف، مراجع صلاحیت‌دار، تشریفات اعتراض و شکایت، تضمین‌های حقوق مؤدی و مهم‌ترین نارسایی‌های ساختاری و اجرایی است. مسئله اصلی آن است که چارچوب موجود تا چه اندازه می‌تواند میان ضرورت تأمین درآمد عمومی و حق مؤدی برای برخورداری از رسیدگی قانونی، مستقل و منصفانه تعادل برقرار کند. روش پژوهش توصیفی ـ تحلیلی است و با اتکا به مقررات مالیاتی عراق و ادبیات حقوقی مرتبط، ساختار موجود بررسی و نقاط نیازمند اصلاح شناسایی می‌شود. تمرکز اصلی مقاله بر نظام عراق است و تحلیل مطالب در جهت روشن ساختن منطق داخلی این نظام و ظرفیت آن برای تأمین عدالت مالیاتی صورت می‌گیرد.

مبانی حقوقی و ماهیت اختلافات مالیاتی در عراق

شناخت چارچوب اختلافات مالیاتی بدون تعیین مبانی حقوقی قدرت مالیاتی دولت امکان‌پذیر نیست. مالیات از حیث حقوق عمومی نوعی الزام قانونی است که به موجب آن شخص مکلف می‌شود بخشی از توان اقتصادی یا درآمد خود را طبق شرایط مقرر در قانون به دولت بپردازد. ویژگی اصلی این الزام آن است که منشأ آن قرارداد یا رضایت فردی مؤدی نیست، بلکه مستقیماً از قانون ناشی می‌شود. از این منظر، حقوق مالیاتی شاخه‌ای از حقوق عمومی است که با تعیین حدود قدرت دولت و تضمین حقوق اشخاص، رابطه‌ای الزام‌آور را تنظیم می‌کند. ماهیت مستقل حقوق مالیاتی و ویژگی‌های خاص آن از مدت‌ها پیش در آثار حقوقی مورد تأکید قرار گرفته و استقلال قواعد مالیاتی از برخی قواعد متعارف حقوق خصوصی، نتیجه پیوند مستقیم مالیات با اقتدار عمومی دانسته شده است (Atiyah, 1960). در حقوق عراق نیز رابطه مالیاتی بر همین مبنا شکل می‌گیرد؛ یعنی اداره تنها در حدودی می‌تواند مالیات مطالبه کند که قانون اختیار آن را شناخته باشد و مؤدی نیز تنها در حدودی ملزم به پرداخت است که شرایط قانونی تحقق تعهد مالیاتی فراهم شده باشد.

اصل قانونی بودن مالیات مهم‌ترین ضابطه‌ای است که حدود این رابطه را مشخص می‌کند. این اصل مانع از آن می‌شود که دستگاه اجرایی به تشخیص خود تعهد مالی جدید ایجاد کند یا دامنه تعهد مالیاتی موجود را خارج از حدود قانون گسترش دهد. بررسی مالیات از منظر قانون اساسی عراق نشان می‌دهد که مشروعیت مطالبه مالیاتی وابسته به وجود مبنای قانونی و رعایت قواعد حاکم بر اعمال قدرت عمومی است (Abd & Al-Dakhil, 2011). اصل برابری نیز در کنار اصل قانونی بودن جایگاه مهمی دارد؛ زیرا تکلیف مالیاتی باید بر اساس معیارهای عمومی، غیرتبعیض‌آمیز و قابل توجیه اجرا شود. تحلیل اصل برابری در برابر مالیات نشان می‌دهد که برخورد یکسان با اشخاص دارای وضعیت

مشابه و منع امتیاز یا تبعیض فاقد مبنای قانونی، از عناصر اصلی عدالت مالیاتی است (Al-Khalidi, 2012). بنابراین، اختلاف مالیاتی ممکن است نه‌فقط درباره مبلغ مطالبه‌شده، بلکه درباره نقض اصل برابری، اعمال نابرابر قانون یا استفاده ناموجه از اختیار اداری شکل گیرد.

قانون مالیات بر درآمد شماره ۱۱۳ مصوب ۱۹۸۲ ستون اصلی تنظیم مالیات بر درآمد در عراق است. اهمیت این قانون برای بحث اختلافات مالیاتی ناشی از آن است که قواعد مربوط به تشخیص درآمد، تعیین مالیات و امکان اعتراض به تصمیم‌های مرتبط را در خود جای داده است. مطالعه مالیات بر درآمد در قوانین عراق نشان می‌دهد که تشخیص صحیح درآمد مشمول مالیات همواره یکی از مسائل مرکزی نظام بوده است (Amin, 1984). در این فرآیند، اداره مالیات باید اطلاعات مؤدی، دفاتر، اسناد، اظهارنامه‌ها و سایر داده‌های مرتبط را بررسی و بر اساس مقررات، درآمد مشمول را تعیین کند. بااین‌حال، هر اندازه عنصر ارزیابی و تشخیص در این مرحله بیشتر باشد، امکان اختلاف نیز افزایش می‌یابد. مطالعات مربوط به ارزیابی درآمد نشان می‌دهند که اختلاف میان برداشت مؤدی از درآمد واقعی و ارزیابی اداره یکی از سرچشمه‌های اصلی دعاوی مالیاتی است (Hadi, 2001). به همین دلیل، مقررات مربوط به تشخیص را باید نقطه آغاز بسیاری از اختلافات مالیاتی دانست.

اداره مالیاتی برای انجام وظایف خود به اختیاراتی نیاز دارد که بدون آن‌ها وصول مالیات عملاً ممکن نیست. این اختیارات شامل درخواست اطلاعات، بررسی اسناد، ارزیابی درآمد، اصلاح تشخیص در موارد قانونی و مطالبه و وصول بدهی است. بااین‌حال، اختیار اداری در حقوق مالیاتی نمی‌تواند مطلق باشد. پژوهش درباره اختیار اداره در تشخیص درآمد مشمول مالیات و وصول آن نشان می‌دهد که قدرت تشخیص باید در چارچوب حکم قانون و قواعد مربوط به اثبات و مستندسازی اعمال شود (Joudah, 2018). تصمیمی که بدون مبنای factual کافی، بدون رعایت تشریفات مقرر یا بر پایه برداشتی فراتر از قانون صادر شده باشد، می‌تواند موضوع اعتراض قرار گیرد. از این منظر، اختلاف مالیاتی در واقع سازوکاری است که از طریق آن قانونی بودن اعمال قدرت مالی دولت مورد آزمون قرار می‌گیرد.

ماهیت حقوقی تصمیم مالیاتی نیز در تعیین نوع اختلاف اهمیت دارد. تصمیم تشخیص مالیات معمولاً عملی اداری و یک‌جانبه است که آثار مالی مستقیمی برای مؤدی ایجاد می‌کند. برخلاف قرارداد، اعتبار این تصمیم به قبول مؤدی وابسته نیست. در نتیجه، اختلاف ناشی از آن نیز در بسیاری موارد ویژگی اختلاف اداری دارد. پژوهش‌های مرتبط با دادگستری مالیاتی در عراق، دعاوی مالیاتی را در پیوند با نظارت بر اعمال اداری و کنترل مشروعیت تصمیمات اداره تحلیل کرده‌اند (Al-Jumaili, 2004). در عین حال، ویژگی فنی موضوع سبب می‌شود که اختلاف مالیاتی با بسیاری از دعاوی اداری عادی تفاوت داشته باشد. قاضی یا مرجع رسیدگی با موضوعاتی چون دفاتر تجاری، ارزیابی درآمد، هزینه‌های قابل قبول، اسناد حسابداری، روش تشخیص و محاسبه مالیات روبه‌رو است. ازاین‌رو، حل اختلاف نه‌تنها به دانش حقوق اداری بلکه به شناخت حقوق مالیاتی و مفاهیم حسابداری نیاز دارد.

ماهیت دوگانه اختلاف مالیاتی را می‌توان از زاویه دیگری نیز توضیح داد. از یک سو، اختلاف درباره وجود یا میزان یک تعهد مالی است و به همین جهت عناصر مالی و محاسباتی در آن برجسته‌اند. از سوی دیگر، این تعهد نتیجه تصمیم یک مرجع عمومی است و اعتراض به آن مستلزم بررسی صلاحیت مرجع، رعایت تشریفات، قانونی بودن مبنا و حدود اختیار است. پژوهش تخصصی درباره اختلافات مالیاتی در قوانین عراق نشان داده است که همین درهم‌تنیدگی جنبه‌های ماهوی و اداری، این نوع اختلاف را به یکی از پیچیده‌ترین حوزه‌های حقوق مالی تبدیل می‌کند (Al-Silawi, 2015). در نتیجه، طراحی نظام رسیدگی باید امکان بررسی هم جنبه‌های حقوقی و هم عناصر فنی و واقعی پرونده را فراهم سازد.

قواعد اثبات در این زمینه نقش تعیین‌کننده دارند. اداره معمولاً به اطلاعات رسمی، گزارش‌های بازرسی، اسناد حسابداری و داده‌های ارائه‌شده از سوی مؤدی یا اشخاص ثالث اتکا می‌کند. مؤدی نیز ممکن است برای رد تشخیص اداره به دفاتر، قراردادها، فاکتورها، اسناد بانکی یا نظریات کارشناسی استناد کند. قواعد دادرسی و اثبات در اختلافات مالیات‌های مستقیم از آن جهت اهمیت دارند که نتیجه اختلاف ممکن است بیش از تفسیر یک قاعده حقوقی به نحوه ارزیابی ادله وابسته باشد (Nasir, 2015). در چنین شرایطی، روشن بودن بار اثبات و امکان مؤدی برای مشاهده، نقد و پاسخ به مستندات مورد استفاده اداره از الزامات رسیدگی منصفانه است. اگر اداره بتواند بر پایه اطلاعاتی که برای مؤدی ناشناخته است تصمیم بگیرد و مؤدی نیز فرصت مؤثری برای پاسخ نداشته باشد، اصل دفاع تضعیف خواهد شد.

ابلاغ تصمیم مالیاتی نیز بخشی از ساختار حقوقی اختلاف است و نمی‌توان آن را تشریفاتی کم‌اهمیت دانست. آغاز مهلت اعتراض اصولاً باید با آگاهی معتبر مؤدی از تصمیم همراه باشد. مؤدی باید بداند چه مبلغی، برای چه دوره‌ای، بر چه مبنایی و از سوی چه مرجعی مطالبه شده است تا بتواند اعتراض خود را تنظیم کند. رابطه حقوقی میان مؤدی و اداره مالیات بر ضرورت رعایت تشریفات در صدور و اجرای تصمیم‌های مالی تأکید دارد (Saad, 1998). بنابراین، نقص در ابلاغ می‌تواند مستقیماً حق اعتراض را تحت تأثیر قرار دهد و از منظر عدالت دادرسی اهمیت ویژه‌ای پیدا کند.

یکی دیگر از عناصر چارچوب حقوقی اختلاف، تفکیک میان اختلاف درباره اصل مالیات و اختلاف درباره اجرای آن است. ممکن است مؤدی اصل مشمول بودن خود را نپذیرد، یا اصل مالیات را بپذیرد اما مبلغ تشخیص‌شده را نادرست بداند. همچنین ممکن است اختلاف درخصوص نحوه اعمال جریمه، زمان مطالبه یا اقدامات وصول ایجاد شود. حقوق مالی و قوانین مالیاتی باید برای هر یک از این حالات مسیر مناسب اعتراض را فراهم آورند. مطالعات عمومی مالیه و قوانین مالی نشان داده‌اند که وجود سازوکار روشن برای تعیین تکلیف اختلافات، جزء ضروری ساختار هر نظام مالیاتی مبتنی بر قانون است (Al-Qaisi, 2008). اگر انواع اختلاف بدون تفکیک کافی در یک فرآیند واحد قرار گیرند، امکان طولانی شدن رسیدگی و صدور تصمیم‌های ناسازگار افزایش می‌یابد.

از سوی دیگر، کارکرد اختلاف مالیاتی صرفاً حمایت یک‌طرفه از مؤدی نیست. وجود نظام اعتراض منظم به سود اداره مالیاتی نیز هست، زیرا امکان کشف خطا، تصحیح تصمیم و تثبیت مطالبه‌های صحیح را فراهم می‌کند. اصلاح مالیاتی در عراق زمانی می‌تواند موفق باشد که وصول درآمد و تضمین حقوق اشخاص به‌عنوان دو هدف مکمل دیده شوند (Al-Jubouri & Al-Azzawi, 2019). اگر مؤدی بداند که تشخیص اداره قابل بررسی است و مرجع رسیدگی دلایل دو طرف را ارزیابی می‌کند، احتمال پذیرش داوطلبانه نتیجه نیز افزایش می‌یابد. آگاهی مالیاتی و اعتماد به سازوکارهای قانونی می‌توانند رفتار مؤدیان را تحت تأثیر قرار دهند و در کاهش تمایل به اجتناب یا فرار مالیاتی نقش داشته باشند (Bouhaloufa & Kantour, 2019).

در نهایت، ماهیت حقوقی اختلاف مالیاتی در عراق را باید محصول تعامل سه عنصر دانست: قدرت قانونی اداره برای تشخیص و وصول، حقوق مالی مؤدی و وجود سازوکارهای بازبینی. هیچ‌یک از این عناصر به‌تنهایی چارچوب اختلاف را توضیح نمی‌دهد. قدرت اداره بدون حق اعتراض می‌تواند به عدم تعادل بینجامد و حق اعتراض بدون اختیار قانونی و سازمان اجرایی مؤثر نیز نظام مالیاتی را ناکارآمد می‌کند. ازاین‌رو، کارآمدی چارچوب موجود وابسته به برقراری توازنی است که در آن مطالبه قانونی مالیات امکان اجرا داشته باشد، اما هر تصمیمی که بر حقوق مؤدی اثر می‌گذارد در برابر قواعد قانونی، دلایل و نظارت قابل ارزیابی باشد.

مراجع صلاحیت‌دار رسیدگی به اختلافات مالیاتی

ساختار حل اختلاف مالیاتی در عراق ماهیتی مرحله‌ای دارد و میان مراجع اداری، هیئت‌های تخصصی و نظارت قضایی توزیع شده است. منطق این ساختار آن است که اختلاف در نخستین مرحله تا حد امکان در درون نظام اداری مالیاتی بررسی و اصلاح شود و در صورت عدم حل، امکان انتقال آن به مراحل بالاتر و در نهایت به مرجع مستقل قضایی فراهم باشد. چنین سازوکاری از یک سو می‌تواند از ورود زودهنگام همه اختلافات به دادگستری جلوگیری کند و از سوی دیگر، راه اعتراض مؤدی به تصمیم اداره را مسدود نسازد. بررسی سازوکارهای حل اختلاف تحت قانون مالیات بر درآمد عراق نشان داده است که مرحله‌بندی رسیدگی یکی از ویژگی‌های اساسی نظام موجود است (Lazim, 2018). بااین‌حال، کارآمدی این مدل به استقلال واقعی مراجع، حدود صلاحیت آنان، ترکیب اعضا و رابطه هر مرحله با مرحله بعد وابسته است.

نخستین بازیگر این ساختار، خود اداره مالیاتی است. سازمان عمومی مالیات و واحدهای وابسته به آن مسئول تشخیص و وصول مالیات هستند و طبیعی است که بخش بزرگی از اختلافات در نتیجه تصمیم‌های همین نهادها شکل گیرد. در بسیاری از پرونده‌ها، اختلاف با تشخیص درآمد یا تعیین مبلغ مالیات آغاز می‌شود. اداره ممکن است بر اساس اظهارنامه و اسناد مؤدی، اطلاعات اشخاص ثالث یا بررسی‌های میدانی به نتیجه‌ای برسد که مؤدی آن را نپذیرد. دامنه اختیار اداره در ارزیابی درآمد و وصول مالیات در حقوق عراق گسترده است، ولی این اختیار باید در حدود قانونی اعمال شود (Joudah, 2018). بنابراین، همان دستگاهی که تصمیم اولیه را صادر می‌کند، در مراحل نخست ممکن است با درخواست بازنگری یا اعتراض مؤدی نیز مواجه شود. این وضعیت از منظر کارآمدی مزیت دارد، زیرا خطای آشکار می‌تواند بدون ورود پرونده به مرجع بالاتر اصلاح شود؛ اما از منظر بی‌طرفی نیز پرسش‌هایی ایجاد می‌کند، زیرا اداره عملاً باید تصمیم خود یا واحد تابع خود را مورد بازبینی قرار دهد.

هیئت‌های اعتراضات مالیاتی در این نقطه اهمیت پیدا می‌کنند. این هیئت‌ها به‌عنوان مراجع تخصصی میان اداره اجرایی و دادرسی قضایی قرار می‌گیرند و هدف آن‌ها فراهم ساختن امکان بررسی مجدد تشخیص مورد اعتراض است. تحلیل سازوکارهای اختلاف مالیاتی در عراق نشان می‌دهد که وجود این هیئت‌ها در اصل برای ایجاد راهی سریع‌تر و تخصصی‌تر از دادخواهی قضایی در نظر گرفته شده است (Baba, 2016). ماهیت آن‌ها را می‌توان اداری ـ شبه‌قضایی توصیف کرد؛ زیرا اگرچه در ساختار اجرایی و مالیاتی فعالیت می‌کنند، شیوه رسیدگی آن‌ها عناصری مانند استماع اعتراض، بررسی دلایل و صدور تصمیم را دربر می‌گیرد. این ماهیت واسط می‌تواند مزیت باشد، زیرا هیئت به اطلاعات فنی دسترسی دارد و با مسائل مالیاتی آشناست؛ اما در صورت وابستگی بیش از اندازه به اداره، ممکن است اعتماد مؤدی به بی‌طرفی آن کاهش یابد.

ترکیب تخصصی مرجع اعتراض اهمیت فراوانی دارد. اختلاف مالیاتی غالباً متضمن مسئله‌ای است که صرف دانش عمومی اداری برای حل آن کافی نیست. تشخیص اعتبار اسناد حسابداری، نحوه شناسایی درآمد، ارزیابی هزینه‌ها و بررسی انطباق محاسبات با قانون نیازمند آگاهی مالی و حسابداری است. پژوهش درباره نظام مالیاتی عراق بر ضرورت توسعه توانایی‌های تخصصی و حرفه‌ای دستگاه مالیاتی تأکید کرده است (Raouf & Al-Shafii, 2021). همین ضرورت درباره مراجع حل اختلاف نیز صدق می‌کند. حضور اعضایی با دانش حقوقی در کنار اشخاص دارای تخصص مالی و حسابداری می‌تواند کیفیت تصمیم را افزایش دهد، به شرط آنکه استقلال تصمیم‌گیری آن‌ها تضمین شود.

یکی از چالش‌های مهم، جایگاه سازمانی هیئت‌های اعتراض و میزان فاصله آن‌ها از مرجع صادرکننده تشخیص است. اگر اعضای هیئت از نظر اداری و شغلی کاملاً وابسته به همان سازمانی باشند که تصمیم مورد اعتراض را صادر کرده است، خطر شکل‌گیری نوعی جانبداری نهادی وجود دارد. حتی در نبود جانبداری واقعی، تصور فقدان استقلال می‌تواند اعتماد مؤدی را کاهش دهد. مطالعات مربوط به موانع اصلاح مالیاتی در عراق، ضعف‌های نهادی و سازمانی را از مسائل مهم نظام مالیاتی معرفی کرده‌اند (Ayesh, 2018). همچنین، پژوهش درباره اصلاح مالیاتی تأکید دارد که ساختارهای حل اختلاف باید بخشی از فرآیند اصلاح نهادی تلقی شوند و صرف تغییر قواعد مادی مالیات کافی نیست (Hussein, 2019). بر این اساس، استقلال کارکردی هیئت اعتراض باید به گونه‌ای باشد که اعضا در ارزیابی پرونده تابع نتیجه‌گیری اولیه واحد تشخیص نباشند.

پس از طی مراحل اداری، نظارت قضایی جایگاهی اساسی در حمایت از حقوق مؤدی پیدا می‌کند. فلسفه نظارت قضایی بر تصمیمات مالیاتی آن است که اداره عمومی، با وجود برخورداری از اختیار قانونی، نمی‌تواند داور نهایی مشروعیت اعمال خود باشد. دادگستری باید بتواند بررسی کند که آیا مرجع مالیاتی در محدوده صلاحیت خود عمل کرده، قانون را صحیح تفسیر نموده، تشریفات ضروری را رعایت کرده و تصمیم خود را بر پایه دلایل قابل دفاع صادر کرده است یا خیر. در ادبیات حقوقی عراق، دادگستری مالیاتی به‌عنوان تضمینی برای حمایت از مؤدی در برابر اعمال نادرست قدرت مالی مطرح شده است (Abboud, 2012). بررسی حوزه‌های دادگستری مالیاتی نیز نشان می‌دهد که نظارت بر تصمیمات اداری مالی یکی از ابزارهای تحقق اصل حاکمیت قانون در روابط مالیاتی است (Al-Jumaili, 2004).

شورای دولتی و مراجع دادگستری اداری در این چارچوب نقش محوری دارند. تصمیم مالیاتی از آنجا که از سوی یک نهاد عمومی صادر می‌شود، در صورت برخورداری از شرایط لازم می‌تواند موضوع نظارت قضایی اداری قرار گیرد. این نظارت معمولاً بر مشروعیت تصمیم متمرکز است؛ یعنی قاضی بررسی می‌کند که آیا تصمیم با قانون منطبق است یا خیر. بااین‌حال، پیچیدگی پرونده‌های مالیاتی سبب می‌شود مرز میان کنترل حقوقی و بررسی واقعیات چندان ساده نباشد. برای مثال، اگر مؤدی مدعی باشد که درآمد او بر پایه داده‌های نادرست محاسبه شده، بررسی قانونی بودن تصمیم ممکن است مستلزم ارزیابی بخشی از داده‌های مالی پرونده نیز باشد. از همین رو، نظام مطلوب باید به مرجع قضایی امکان دسترسی به ابزارهای کارشناسی را بدهد.

فرجام‌خواهی و بازبینی آرای قضایی نیز بخشی از ساختار تضمین عدالت است. تحلیل پژوهشی درباره فرجام‌خواهی از احکام دادگستری اداری عراق نشان می‌دهد که تعدد درجات رسیدگی می‌تواند ابزاری برای تصحیح خطاهای قضایی و یکسان‌سازی برداشت حقوقی باشد (Abd al-Salam, 2014). در اختلافات مالیاتی که ممکن است آثار اقتصادی مهمی برای مؤدی و خزانه داشته باشند، امکان بازبینی حکم اهمیت بیشتری می‌یابد. بااین‌حال، افزایش مراحل بدون مدیریت زمانی مناسب می‌تواند فرآیند را طولانی و پرهزینه کند. بنابراین، تعدد درجات رسیدگی باید با سرعت و قطعیت حقوقی متوازن شود.

مسئله صلاحیت یکی دیگر از موضوعات مهم در ساختار مراجع است. مؤدی باید بتواند با اطمینان تشخیص دهد که اعتراض خود را به کدام مرجع، در چه زمانی و با چه شرایطی ارائه کند. اگر قوانین مختلف صلاحیت‌های هم‌پوشان یا مبهم ایجاد کنند، خطر رد شکایت به دلایل شکلی افزایش می‌یابد. مطالعه اختلافات مالیاتی در عراق نشان داده است که تعیین روشن مرجع صالح از عناصر اساسی حمایت مؤثر از حق اعتراض است (Al-Silawi, 2015). قواعد عمومی مالی و مالیاتی نیز بر ضرورت تعیین دقیق صلاحیت مراجع اداری و قضایی تأکید دارند (Al-Qaisi, 2008). بنابراین، انسجام مقررات صلاحیتی به اندازه ماهیت حق اعتراض اهمیت دارد.

تخصصی نبودن کامل دادگاه‌ها نیز از مسائل قابل توجه است. اختلاف مالیاتی ممکن است شامل صدها سند مالی، محاسبات پیچیده و تفسیر مقررات تخصصی باشد. قاضی اداری عمومی، هرچند در اصول حقوق عمومی تخصص دارد، الزاماً از تجربه گسترده در حسابداری و مالیات برخوردار نیست. به همین دلیل، تقویت تخصص قضایی یا ایجاد شعب تخصصی می‌تواند کیفیت رسیدگی را بهبود دهد. ارزیابی وضعیت نظام مالیاتی عراق بر ضرورت توسعه ساختارهای تخصصی و نوسازی ظرفیت‌های اجرایی تأکید کرده است (Anjad, 2020). چالش‌های مالیاتی عراق نیز نشان می‌دهد که ضعف ظرفیت نهادی می‌تواند حتی در حضور قوانین نسبتاً مفصل، اجرای مؤثر آن‌ها را محدود سازد (Shihab, 2011).

در کنار تخصص، استقلال نیز باید به‌عنوان معیار اساسی سنجش مراجع در نظر گرفته شود. استقلال قضایی در مرحله نهایی از طریق جدایی ساختاری دادگاه از اداره تأمین می‌شود، اما استقلال هیئت‌های اداری نیازمند تضمین‌های خاص‌تری است. نحوه انتخاب اعضا، مدت عضویت، امکان عزل، رابطه استخدامی با اداره و قواعد مربوط به تعارض منافع می‌توانند بر بی‌طرفی اثر بگذارند. اصلاح ساختار مالیاتی زمانی نتیجه‌بخش خواهد بود که این عناصر نیز همراه با مقررات ماهوی مورد بازنگری قرار گیرند (Al-Jubouri & Al-Azzawi, 2019). اعتماد مؤدی به تصمیم هیئت زمانی شکل می‌گیرد که احساس کند مرجع رسیدگی صرفاً تأییدکننده تصمیم اولیه اداره نیست.

از منظر کارکردی، می‌توان مراجع حل اختلاف را در سه سطح تحلیل کرد: سطح نخست بازبینی درون‌اداری است که هدف آن اصلاح سریع و کم‌هزینه خطاهاست؛ سطح دوم رسیدگی تخصصی در هیئت‌های اعتراض است که باید امکان ارزیابی مستقل‌تر عناصر فنی و حقوقی را فراهم سازد؛ و سطح سوم نظارت قضایی است که تضمین نهایی قانونی بودن تصمیم و رعایت حقوق مؤدی را بر عهده دارد. مزیت چنین الگویی این است که همه اختلافات مستقیماً به دادگستری منتقل نمی‌شوند. ولی شرط موفقیت آن، روشن بودن مرز صلاحیت‌ها و واقعی بودن امکان اصلاح در هر مرحله است. اگر مراحل اولیه صرفاً تشریفاتی باشند و تصمیم اداره تقریباً همیشه تأیید شود، نظام چندمرحله‌ای نه‌تنها سودی نخواهد داشت بلکه فقط زمان حل اختلاف را افزایش می‌دهد.

ازاین‌رو، ارزیابی مراجع صلاحیت‌دار در عراق نشان می‌دهد که اصل وجود سلسله‌مراتب اعتراض از نظر ساختاری قابل دفاع است، اما کارایی آن به اصلاح روابط نهادی نیاز دارد. تقویت استقلال هیئت‌های اعتراض، توسعه تخصص اعضا، تعیین روشن صلاحیت‌ها، دسترسی به کارشناسان مستقل و تضمین نظارت قضایی مؤثر می‌تواند ساختار موجود را از نظامی عمدتاً اداری به سازوکاری واقعی برای عدالت مالیاتی تبدیل کند. نظام حل اختلاف زمانی موفق است که مؤدی بتواند بدون مانع ناموجه تصمیم اداره را به چالش بکشد و در عین حال، اداره نیز بتواند مطالبات قانونی و مستند خود را بدون تأخیر غیرضروری اجرا کند.

تشریفات، تضمین‌ها و چالش‌های حل اختلافات مالیاتی

حقوق مؤدی در برابر تصمیم مالیاتی تنها زمانی مؤثر است که قانون، شیوه اعمال این حقوق را به‌صورت روشن تنظیم کند. ازاین‌رو، تشریفات اعتراض، ابلاغ، ارائه اسناد، مهلت‌ها و طرق شکایت، بخش فرعی یا شکلی نظام مالیاتی نیستند، بلکه جزء ماهیت حمایت حقوقی از اشخاص محسوب می‌شوند. در اختلافات مالیاتی، مؤدی در برابر دستگاهی قرار دارد که از امکانات سازمانی، اطلاعات و قدرت اجرایی گسترده برخوردار است. قواعد تشریفاتی باید این عدم توازن را با ایجاد فرصت واقعی برای دفاع و بازبینی تعدیل کنند. قواعد دادرسی و اثبات در اختلافات مالیاتی مستقیم نشان می‌دهند که رعایت تشریفات در این حوزه، نقش مستقیمی در امکان اثبات ادعا و جلوگیری از تضییع حقوق مالی اشخاص دارد (Nasir, 2015). از همین رو، هرگونه تحلیل از نظام حل اختلاف باید از لحظه صدور و ابلاغ تشخیص آغاز شود.

تشخیص مالیات نخستین تصمیمی است که معمولاً زمینه اختلاف را ایجاد می‌کند. اداره با استفاده از اطلاعات موجود، درآمد یا پایه مالیاتی را تعیین و بر اساس آن مبلغ قابل پرداخت را مشخص می‌کند. مطالعات مربوط به تشخیص درآمد در حقوق عراق نشان می‌دهند که نحوه ارزیابی درآمد و اعتبار اطلاعات مورد استفاده، یکی از منابع اساسی اختلاف میان مؤدی و اداره است (Hadi, 2001). اختیار اداره در این مرحله ضروری است، زیرا بدون امکان ارزیابی اسناد و تعیین درآمد، نظام وصول قابلیت اجرا ندارد؛ بااین‌حال، این اختیار باید مستند، قابل توضیح و قابل بازبینی باشد (Joudah, 2018). تصمیمی که صرفاً مبلغی را اعلام کند، اما مبنای تشخیص، دوره مالیاتی یا علت رد اظهار مؤدی را روشن نسازد، امکان دفاع مؤثر را محدود می‌کند.

ابلاغ صحیح نیز جزء جدایی‌ناپذیر تشخیص است. مهلت اعتراض زمانی می‌تواند الزام‌آور باشد که مؤدی واقعاً و به شیوه معتبر از تصمیم آگاه شده باشد. در روابط مالیاتی، ابلاغ صرفاً وسیله اطلاع‌رسانی نیست، بلکه نقطه آغاز آثار حقوقی مهمی مانند شروع مهلت اعتراض است. تحلیل رابطه حقوقی مؤدی و اداره بر لزوم رعایت قواعد شکلی در اعمال تصمیم‌های مالیاتی تأکید کرده است (Saad, 1998). بنابراین، باید میان تاریخ صدور تصمیم و تاریخ ابلاغ معتبر آن تمایز گذاشت. هرگونه ابهام در این زمینه ممکن است موجب شود مؤدی پیش از آنکه فرصت واقعی دفاع پیدا کند، با ادعای انقضای مهلت مواجه شود.

اعتراض اداری نخستین ابزار رسمی مؤدی برای مقابله با تشخیص مورد مناقشه است. هدف این مرحله آن است که اداره یا مرجع تخصصی بتواند تصمیم را با توجه به دلایل جدید یا ایرادات مطرح‌شده بازبینی کند. مطالعه سازوکارهای حل اختلاف مالیاتی در قانون عراق نشان می‌دهد که اعتراض اداری به‌عنوان مرحله‌ای مقدماتی پیش از ورود نهایی اختلاف به دادرسی قضایی اهمیت دارد (Lazim, 2018). این مرحله می‌تواند از لحاظ هزینه و زمان به نفع هر دو طرف باشد؛ زیرا بسیاری از اختلافات ناشی از اشتباه محاسباتی، عدم توجه به یک سند یا برداشت نادرست از وضعیت مؤدی هستند و امکان دارد بدون طرح دعوای کامل قضایی اصلاح شوند.

برای آنکه اعتراض مؤثر باشد، مؤدی باید بتواند دلایل خود را به شکل روشن ارائه کند. در اختلافات مالیاتی، اعتراض کلی و بدون استناد به عنصر مورد اختلاف، امکان رسیدگی دقیق را کاهش می‌دهد. در مقابل، الزام بیش از حد به تشریفات نیز می‌تواند حق اعتراض را محدود کند. نظام مطلوب باید میان نظم دادرسی و دسترسی مؤدی به عدالت تعادل ایجاد کند. پژوهش‌های مربوط به مالیه و قوانین مالی نشان می‌دهند که قواعد شکلی زمانی مشروعیت بیشتری دارند که در خدمت قطعیت، سرعت و امکان رسیدگی باشند، نه آنکه به مانع غیرضروری برای ورود به ماهیت تبدیل شوند (Al-Qaisi, 2008). ازاین‌رو، نقص‌های قابل اصلاح در درخواست اعتراض نباید همواره به از دست رفتن کامل حق مؤدی منجر شوند.

مهلت‌ها یکی از حساس‌ترین موضوعات نظام اعتراض مالیاتی‌اند. وجود مهلت ضروری است، زیرا تصمیمات مالی دولت نمی‌توانند برای مدت نامحدود در حالت عدم قطعیت باقی بمانند. اداره باید بتواند پس از سپری شدن زمان مقرر، وضعیت مطالبات خود را روشن بداند. در مقابل، مهلت باید به اندازه‌ای باشد که مؤدی فرصت کافی برای دریافت تصمیم، بررسی پرونده، مشورت با وکیل یا حسابدار و جمع‌آوری اسناد داشته باشد. تحلیل اختلافات مالیاتی عراق نشان می‌دهد که وضوح مهلت‌ها و هماهنگی میان مراحل مختلف برای جلوگیری از تضییع حق اعتراض اهمیت زیادی دارد (Al-Silawi, 2015). هرگونه اختلاف یا ابهام درباره مهلت‌های مقرر در قوانین و دستورالعمل‌ها می‌تواند به رد شکلی پرونده‌هایی منجر شود که هنوز ماهیت آن‌ها بررسی نشده است.

رسیدگی هیئت اعتراض باید واجد حداقلی از تضمین‌های دادرسی باشد. مؤدی باید از موضوع رسیدگی آگاه باشد، امکان ارائه اسناد داشته باشد و در صورت لزوم توضیحات خود را شخصاً یا از طریق نماینده ارائه کند. بهره‌گیری از وکیل یا حسابدار به‌ویژه در پرونده‌های پیچیده اهمیت دارد، زیرا بسیاری از مؤدیان توانایی تحلیل فنی تشخیص مالیاتی را ندارند. مطالعه رفتار و آگاهی مالیاتی نشان داده است که سطح شناخت مؤدی از قواعد مالیاتی بر نحوه تعامل او با نظام تأثیر دارد (Alwan, 2016). در چنین شرایطی، اجازه استفاده مؤثر از نماینده تخصصی می‌تواند فاصله اطلاعاتی میان اداره و مؤدی را کاهش دهد.

تصمیم هیئت اعتراض نیز باید مستدل باشد. استدلال، وسیله‌ای برای نشان دادن این است که مرجع رسیدگی دلایل طرفین را بررسی کرده و نتیجه را بر پایه قاعده حقوقی و داده‌های پرونده اتخاذ کرده است. تصمیم فاقد دلیل، حتی اگر از نظر نتیجه درست باشد، امکان نظارت مرحله بالاتر را کاهش می‌دهد. در دادگستری مالیاتی، مستدل بودن تصمیم ارتباط مستقیمی با امکان ارزیابی مشروعیت اعمال اداره دارد (Abboud, 2012). همچنین، قواعد مربوط به رسیدگی و اثبات اقتضا می‌کنند که مرجع مشخص کند کدام اسناد را پذیرفته، کدام ادعا را رد کرده و مبنای نتیجه چه بوده است (Nasir, 2015). بدین ترتیب، استدلال هم حق مؤدی را حمایت می‌کند و هم کیفیت اداری تصمیم را افزایش می‌دهد.

پس از خاتمه مراحل اداری، امکان شکایت قضایی مهم‌ترین تضمین خارجی در برابر تصمیم اداره است. قاضی اداری باید بتواند رعایت قانون، صلاحیت، تشریفات و مبنای تصمیم را بررسی کند. دادگستری مالیاتی از همین طریق مانع آن می‌شود که تصمیم اداری صرفاً به دلیل صدور از سوی دستگاه مالیاتی قطعی و غیرقابل کنترل تلقی شود (Al-Jumaili, 2004). نقش حمایت‌کننده دادگستری از مؤدی نیز در آثار حقوقی عراق مورد تأکید قرار گرفته است (Abboud, 2012). این نظارت به‌ویژه هنگامی اهمیت دارد که اعتراض مؤدی در مراحل درون‌اداری رد شده و اختلاف میان شخص و دستگاه اجرایی به مرحله‌ای رسیده است که داوری مستقل ضروری می‌شود.

حق دفاع تنها شامل امکان تسلیم یک دادخواست نیست. دفاع مؤثر مستلزم دسترسی به اطلاعات مورد استفاده علیه مؤدی، فرصت پاسخ به ادعاهای اداره، امکان ارائه سند و در صورت ضرورت بهره‌مندی از نظر کارشناسی است. در پرونده‌ای که تشخیص بر اساس گزارش حسابرسی یا داده‌های خاص صورت گرفته، مؤدی باید بتواند مبانی آن را بشناسد. ماهیت تخصصی اختلافات مالیاتی سبب می‌شود که پنهان ماندن داده‌های محاسباتی، حق دفاع را عملاً بی‌اثر کند. مطالعات مربوط به اختلافات مالیاتی، ضرورت پیوند میان قواعد اثبات و تضمین‌های دادرسی را برجسته ساخته‌اند (Nasir, 2015). بنابراین، شفافیت پرونده مالیاتی یکی از پیش‌شرط‌های عدالت رسیدگی است.

در کنار تضمین‌های حقوقی، نظام موجود با مشکلات عملی نیز مواجه است. یکی از مهم‌ترین مشکلات، طولانی شدن فرآیند از مرحله تشخیص تا رسیدگی نهایی است. تعدد مراحل در صورتی که هر مرجع در زمان مشخص تصمیم بگیرد می‌تواند مفید باشد، اما اگر مهلت تصمیم‌گیری روشن نباشد یا تبادل پرونده میان نهادها زمان زیادی بگیرد، همین تعدد به عامل تأخیر تبدیل می‌شود. مطالعات ارزیابی نظام مالیاتی عراق وجود مشکلات ساختاری و اجرایی را یکی از موانع رسیدن به وضعیت مطلوب دانسته‌اند (Anjad, 2020). چالش‌های عمومی نظام نیز نشان داده‌اند که کندی و عدم کارایی نهادی می‌تواند آثار منفی بر اعتماد و تمکین مالیاتی داشته باشد (Shihab, 2011).

وابستگی اداری برخی مراجع اعتراض نیز چالش مهم دیگری است. مرجعی که از نظر سازمانی در ساختار همان دستگاه وصول‌کننده قرار دارد باید از تضمین‌هایی برخوردار باشد که تصمیم آن را از منافع اجرایی روزمره اداره جدا سازد. اصلاح نظام مالیاتی بدون بازنگری در استقلال مراجع حل اختلاف ممکن است تغییرات قانونی را کم‌اثر کند. پژوهش درباره اصلاح مالیاتی در عراق به ضرورت تغییر ساختاری و نهادی در

کنار اصلاح مقررات اشاره کرده است (Al-Jubouri & Al-Azzawi, 2019). همچنین، موانع اصلاح مالیاتی نشان می‌دهند که مشکلات سازمانی و اجرایی می‌توانند اجرای قواعد مطلوب را با دشواری مواجه سازند (Ayesh, 2018).

چالش دیگر، کمبود تخصص در برخی سطوح رسیدگی است. پرونده مالیاتی ممکن است به تحلیل دفاتر، صورت‌های مالی، روش حسابداری و مقررات پیچیده نیاز داشته باشد. اگر هیئت یا دادگاه امکان بهره‌گیری مؤثر از کارشناس مستقل نداشته باشد، خطر وابستگی بیش از حد به تحلیل فنی خود اداره افزایش می‌یابد. این وضعیت می‌تواند اصل برابری سلاح‌ها را تضعیف کند. توسعه نظام مالیاتی عراق مستلزم سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی و تخصص حرفه‌ای دانسته شده است (Raouf & Al-Shafii, 2021). ازاین‌رو، آموزش مستمر کارکنان، اعضای هیئت‌ها و قضات و ایجاد سازوکار روشن برای استفاده از کارشناسان مالی مستقل ضروری است.

دیجیتالی شدن نیز می‌تواند بخشی از مشکلات را کاهش دهد. ثبت الکترونیکی اظهارنامه، تشخیص، ابلاغ و اعتراض می‌تواند زمان و هزینه را کم کند و سابقه قابل پیگیری از اقدامات طرفین ایجاد نماید. پژوهش درباره الزامات اجرای دولت الکترونیکی در فعالیت مالیاتی عراق نشان داده است که فناوری می‌تواند در سازمان‌دهی فرآیندها و افزایش کارایی نقش ایفا کند، هرچند تحقق آن نیازمند زیرساخت، قواعد و ظرفیت اجرایی است (Abd, 2009). دیجیتالی شدن هنگامی در خدمت عدالت خواهد بود که امکان دسترسی مؤدی را نیز افزایش دهد و صرفاً ابزاری برای تسریع مطالبه اداره نباشد. سامانه باید اجازه دهد مؤدی وضعیت پرونده، اسناد ثبت‌شده، تاریخ ابلاغ و مهلت باقی‌مانده را مشاهده کند.

فساد و بی‌نظمی اداری نیز می‌توانند کارآمدی هر نظام اختلاف را تضعیف کنند. گزارش‌های تحلیلی درباره نظام مالیاتی عراق به از دست رفتن منابع ناشی از نابسامانی و فساد اشاره کرده‌اند (Khalil, 2021). هر اندازه فرآیند تشخیص و اعتراض غیرشفاف‌تر باشد، فرصت مداخله غیررسمی افزایش می‌یابد. در مقابل، ثبت دیجیتال تصمیم‌ها، الزام به ذکر دلایل، مشخص بودن مهلت‌ها و قابلیت پیگیری مراحل می‌تواند فضای تصمیم‌گیری غیرشفاف را محدود کند. اصلاح مالیاتی باید از این منظر نیز به حل اختلاف توجه کند، زیرا مرجع اعتراض مستقل و شفاف یکی از ابزارهای مهم کنترل سوءاستفاده است.

یکی دیگر از چالش‌ها، رابطه میان تأمین درآمد دولت و حمایت از حقوق مؤدی است. گاه تصور می‌شود تقویت حق اعتراض ممکن است وصول مالیات را دشوار کند، اما این دو هدف الزاماً در تعارض نیستند. یک نظام شفاف و قابل اعتماد می‌تواند تمکین داوطلبانه را افزایش دهد. آگاهی مالیاتی و ادراک مؤدی از عادلانه بودن نظام بر رفتار او اثرگذار است (Bouhaloufa & Kantour, 2019). اصل برابری مالیاتی نیز اقتضا دارد بار مالیات بر اساس معیارهای قانونی و به صورت غیرتبعیض‌آمیز توزیع شود (Al-Khalidi, 2012). بنابراین، حمایت از مؤدی بخشی از کارآمدی بلندمدت نظام مالیاتی است، نه مانعی در برابر آن.

اصلاح چارچوب موجود باید چند بعد را هم‌زمان پوشش دهد. نخست، مقررات مربوط به اعتراض و شکایت باید تا حد امکان منسجم و روشن شوند تا مؤدی بداند در هر مرحله چه اقدامی باید انجام دهد. دوم، استقلال کارکردی هیئت‌های اعتراض باید تقویت شود. سوم، استفاده از تخصص مالی و حسابداری در رسیدگی افزایش یابد. چهارم، دسترسی قضات به اطلاعات پرونده و کارشناسی مستقل تسهیل شود. پنجم، سامانه‌های الکترونیکی باید کل زنجیره اختلاف، از ابلاغ تا ثبت اعتراض و صدور رأی، را پوشش دهند. اصلاح نظام مالیاتی عراق زمانی پایدار خواهد بود که میان تغییر مقررات و اصلاح ساختار اجرایی ارتباط برقرار شود (Hussein, 2019). تجربه مشکلات موجود نیز نشان می‌دهد

که نگاه صرفاً درآمدی به مالیات بدون تقویت حکمرانی و پاسخ‌گویی نمی‌تواند اعتماد عمومی را ایجاد کند (Al-Mousawi & Sawash, 2020).

در مجموع، تشریفات حل اختلاف باید به‌گونه‌ای طراحی شوند که قطعیت و سرعت را با حق دفاع، تخصص و استقلال جمع کنند. کوتاه کردن رسیدگی به قیمت حذف تضمین‌ها مطلوب نیست و افزایش تضمین‌های شکلی نیز نباید به فرآیندی پیچیده و فرسایشی منتهی شود. هدف نهایی باید ایجاد مسیری باشد که اختلافات ساده در مرحله نخست حل شوند، پرونده‌های پیچیده توسط هیئت‌های واقعاً تخصصی بررسی گردند و امکان نظارت قضایی مستقل همواره برای کنترل قانونی بودن تصمیم باقی بماند. تنها در چنین شرایطی است که چارچوب حقوقی اختلافات مالیاتی می‌تواند هم در خدمت وصول قانونی درآمد عمومی قرار گیرد و هم از حقوق مالی اشخاص در برابر اعمال اقتدار اداری حمایت کند.

نتیجه‌گیری

چارچوب حقوقی و مقرراتی اختلافات مالیاتی در عراق نشان می‌دهد که این حوزه در نقطه تلاقی اقتدار مالی دولت و حقوق مالی اشخاص قرار دارد. دولت برای تأمین منابع عمومی ناگزیر از برخورداری از اختیار تشخیص، مطالبه و وصول مالیات است، اما ماهیت الزام‌آور این اختیارات ایجاب می‌کند که اعمال آن‌ها تحت قواعد روشن و سازوکارهای مؤثر بازبینی قرار گیرد. از این منظر، اختلاف مالیاتی صرفاً نزاعی درباره مبلغ مالیات نیست، بلکه سازوکاری برای آزمون قانونی بودن عملکرد اداره، رعایت تشریفات، صحت تشخیص و میزان حمایت عملی از حقوق مؤدی محسوب می‌شود. ساختار حقوقی عراق اصول لازم برای ایجاد چنین تعادلی را تا حد زیادی شناسایی کرده است، اما فاصله میان پیش‌بینی قانونی و عملکرد نهادی همچنان یکی از مسائل اساسی نظام محسوب می‌شود.

قانون مالیات بر درآمد شماره ۱۱۳ مصوب ۱۹۸۲ با اصلاحات بعدی، هسته اصلی قواعد مرتبط با تشخیص و اختلافات مالیات بر درآمد را تشکیل می‌دهد. این قانون به اداره امکان می‌دهد درآمد مشمول مالیات را تعیین و مالیات را مطالبه کند و در مقابل، مسیرهایی را برای اعتراض به تصمیم فراهم می‌آورد. وجود حق اعتراض نشان‌دهنده آن است که تشخیص اداره دارای مصونیت مطلق نیست و مؤدی می‌تواند مبانی حقوقی و واقعی تصمیم را به چالش بکشد. بااین‌حال، قدمت قانون و تحولات گسترده در ساختار اقتصادی، اداری و فناوری کشور، ضرورت بازنگری منسجم در برخی مقررات آن را آشکار کرده است. مقررات مالیاتی جدید باید بتوانند علاوه بر اصول سنتی تشخیص و وصول، مسائل مربوط به تبادل الکترونیکی اطلاعات، ابلاغ دیجیتال، اسناد الکترونیکی و مدیریت پرونده‌های مالیاتی را نیز به صورت روشن تنظیم کنند.

یکی از مهم‌ترین یافته‌های این بررسی، اهمیت مرحله تشخیص در شکل‌گیری اختلاف است. بخش قابل توجهی از اختلافات مالیاتی زمانی پدید می‌آید که اداره درآمد یا وضعیت مالی مؤدی را به شیوه‌ای متفاوت از ادعای او ارزیابی می‌کند. ازاین‌رو، کاهش اختلاف باید پیش از مرحله اعتراض و از طریق ارتقای کیفیت تشخیص آغاز شود. تصمیم تشخیص باید بر اسناد کافی، روش محاسباتی قابل توضیح و تفسیر روشن قانون استوار باشد. هرچه کیفیت تصمیم اولیه بالاتر باشد، احتمال طرح اعتراض‌های قابل اجتناب کمتر خواهد شد. الزام به ذکر دلایل، مشخص کردن اسناد مورد استناد و بیان شیوه محاسبه می‌تواند به مؤدی امکان دهد منشأ اختلاف را دقیقاً شناسایی کند و حتی در برخی موارد بدون ورود به دادرسی طولانی، موضوع را حل کند.

ابلاغ نیز باید به‌عنوان یکی از تضمین‌های اصلی مورد توجه قرار گیرد. حق اعتراض زمانی واقعی است که مؤدی به‌موقع و به شکل معتبر از تصمیم و آثار آن مطلع شود. هر نظام اصلاح‌شده باید زمان، شیوه و آثار ابلاغ را بدون ابهام مشخص کند و امکان اثبات تاریخ ابلاغ را فراهم

آورد. توسعه سامانه‌های الکترونیکی می‌تواند در این زمینه نقش مثبت ایفا کند، مشروط بر آنکه دسترسی مؤدیان به این سامانه‌ها تضمین و امنیت و قابلیت اثبات داده‌ها حفظ شود.

ساختار مرحله‌ای رسیدگی در اصل می‌تواند مزیتی برای نظام عراق باشد. امکان بازنگری اداری، رسیدگی در هیئت‌های تخصصی و سپس مراجعه به مرجع قضایی، ظرفیت آن را دارد که اختلافات در مناسب‌ترین سطح حل شوند. مشکل اساسی زمانی ایجاد می‌شود که مراحل اداری فاقد استقلال عملی باشند یا صرفاً تصمیم اولیه را بدون بررسی جدی تأیید کنند. هیئت‌های اعتراض باید از جایگاهی برخوردار شوند که مؤدی بتواند آن‌ها را مرجعی واقعی برای بازبینی بداند، نه ادامه همان واحدی که تشخیص اولیه را انجام داده است. نحوه انتخاب اعضا، شرایط تخصصی، ممنوعیت تعارض منافع و استقلال در تصمیم‌گیری باید با مقررات روشن‌تر تضمین شود.

تخصص نیز عنصر کلیدی اصلاح است. اختلافات مالیاتی از پیچیدگی فنی بالایی برخوردارند و رسیدگی به آن‌ها مستلزم تلفیق حقوق، مالیه و حسابداری است. تشکیل شعب تخصصی مالیاتی یا حداقل ایجاد سازوکارهای دائمی برای بهره‌گیری از قضات آموزش‌دیده و کارشناسان مستقل می‌تواند کیفیت رسیدگی را افزایش دهد. هدف از تخصصی‌سازی نباید جداسازی غیرضروری نظام قضایی باشد، بلکه باید افزایش دقت، سرعت و یکنواختی تصمیم‌ها باشد. وجود رویه تخصصی و قابل پیش‌بینی همچنین می‌تواند به اداره کمک کند در تصمیمات آینده از معیارهای تثبیت‌شده پیروی کند و در نتیجه تعداد اختلافات کاهش یابد.

مسئله زمان رسیدگی نیز نیازمند اصلاح است. عدالت مالیاتی تنها به صدور تصمیم صحیح محدود نیست؛ تصمیم باید در زمانی معقول صادر شود. اختلاف طولانی ممکن است برای مؤدی هزینه مالی و تجاری ایجاد کند و برای دولت نیز وصول مطالبات را به تأخیر اندازد. بنابراین، قانون باید برای اقدامات اصلی مهلت‌های روشن و هماهنگ تعیین کند و خود مراجع رسیدگی نیز به زمان‌بندی قانونی مقید باشند. در عین حال، قواعد مربوط به مهلت مؤدی نباید به اندازه‌ای سخت‌گیرانه باشند که ایرادات جزئی شکلی به از دست رفتن کامل حق دادخواهی منجر شوند.

تقویت دادرسی الکترونیکی یکی دیگر از ضرورت‌های اصلاح است. ایجاد یک سامانه یکپارچه که از مرحله ثبت اظهارنامه و تشخیص تا ابلاغ، اعتراض، تبادل اسناد و پیگیری تصمیم را دربر گیرد، می‌تواند بخش قابل توجهی از تأخیرها و اختلافات شکلی را کاهش دهد. چنین سامانه‌ای همچنین امکان ثبت دقیق تاریخ اقدامات، کاهش تماس‌های غیرضروری مستقیم و افزایش شفافیت را فراهم می‌کند. با این حال، تحول دیجیتال باید همراه با قواعد روشن درباره اعتبار اسناد، حفاظت از داده‌ها و امکان دسترسی اشخاصی باشد که توانایی فنی کمتری دارند. نظارت قضایی باید در رأس این ساختار به‌عنوان تضمین نهایی حفظ و تقویت شود. هیچ تصمیم مالیاتی که حقوق و دارایی اشخاص را تحت تأثیر قرار می‌دهد نباید عملاً از کنترل قانونی مستقل خارج شود. دادگاه باید بتواند نه‌تنها صلاحیت و شکل تصمیم، بلکه در حد لازم، کفایت دلایل و انطباق نتیجه با مقررات را نیز بررسی کند. البته دادگاه نباید جایگزین اداره مالیاتی در اجرای وظایف تخصصی روزمره شود؛ وظیفه آن تضمین قانونی بودن، منع تجاوز از اختیار و حمایت از حق دفاع است. مرزبندی روشن این دو حوزه می‌تواند هم استقلال قوه قضاییه و هم کارآمدی اداره را حفظ کند.

اصلاح نظام اختلافات مالیاتی نباید با هدف تضعیف قدرت وصول دولت انجام شود. برعکس، چارچوبی که مؤدی آن را عادلانه، شفاف و قابل پیش‌بینی بداند می‌تواند تمکین مالیاتی را افزایش دهد و هزینه‌های اجرایی وصول را کاهش دهد. اعتماد به این معنا نیست که هر اعتراض مؤدی پذیرفته شود، بلکه به این معناست که هر شخص اطمینان داشته باشد تصمیم درباره او بر اساس قانون و دلایل قابل بررسی اتخاذ

می‌شود. اداره نیز در چنین نظامی از مزیت برخوردار است، زیرا مطالبات صحیح پس از طی فرآیندی معتبر از مشروعیت و قابلیت اجرای بیشتری برخوردار خواهند بود.

از مجموع مباحث می‌توان نتیجه گرفت که عراق از نظر قانونی فاقد سازوکار حل اختلاف مالیاتی نیست، بلکه مسئله اصلی در کیفیت سازمان‌دهی و کارآمدی این سازوکارها قرار دارد. تعدد مراحل، وابستگی برخی مراجع اداری، محدودیت تخصص، طولانی شدن رسیدگی، ابهام احتمالی در برخی تشریفات و ضعف یکپارچگی دیجیتال می‌توانند حق اعتراض را از کارایی مطلوب دور سازند. به همین دلیل، اصلاحات آینده باید مجموعه‌ای هماهنگ از اقدامات تقنینی و نهادی را دنبال کند و از اصلاحات پراکنده اجتناب شود.

در چارچوب چنین اصلاحی، بازنگری در مقررات قانون مالیات بر درآمد، یکسان‌سازی قواعد اعتراض، تضمین استقلال هیئت‌های رسیدگی، توسعه تخصص قضایی، الزام به تصمیم‌های مستدل، ایجاد دسترسی کامل‌تر مؤدی به مبانی تشخیص و توسعه یک سامانه الکترونیکی یکپارچه از مهم‌ترین اولویت‌ها هستند. همچنین، آموزش نیروی انسانی سازمان مالیات و مراجع حل اختلاف باید هم‌زمان با اصلاح قانون انجام شود؛ زیرا حتی دقیق‌ترین مقررات بدون مجریان متخصص و مسئولیت‌پذیر نمی‌توانند به هدف خود برسند.

در نهایت، معیار اصلی ارزیابی چارچوب اختلافات مالیاتی باید میزان تحقق تعادل میان دو ضرورت باشد: نخست، حق دولت برای وصول سریع و مؤثر مالیات‌های قانونی و دوم، حق اشخاص برای آنکه دارایی آنان جز بر مبنای قانون و پس از برخورداری از امکان واقعی اعتراض تحت تأثیر قرار نگیرد. هر اصلاحی که یکی از این دو بعد را نادیده بگیرد، در بلندمدت با مشکل مواجه خواهد شد. نظام مالیاتی پایدار به اداره‌ای توانمند، مؤدیانی برخوردار از حقوق روشن و مراجع رسیدگی مستقل، تخصصی و پاسخ‌گو نیاز دارد. حرکت در این مسیر می‌تواند اختلافات غیرضروری را کاهش دهد، کیفیت تصمیم‌های مالیاتی را ارتقا بخشد، اعتماد مؤدیان را افزایش دهد و در نهایت عدالت مالیاتی و حاکمیت قانون را در ساختار مالی عراق تقویت کند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافعی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

EXTENDED SUMMARY

Tax disputes occupy a central place in the relationship between public authority and taxpayers because taxation simultaneously represents a sovereign fiscal power of the state and a direct intervention in the financial rights of individuals and legal entities. In Iraq, the legal regulation of tax disputes is closely connected with the broader structure of public finance, administrative legality, and the constitutional requirement that taxation must be imposed and collected on the basis of law. The Iraqi tax system has historically relied on a relatively centralized administrative structure in which the General Commission for Taxes and its subordinate units exercise extensive authority in assessing taxable income, determining tax liabilities, collecting revenues, and following up taxpayers' obligations. This institutional configuration has been criticized for administrative complexity, limited flexibility, and weaknesses in coordination and implementation, all of which may contribute to the emergence or prolongation of disputes (Raouf & Al-Shafii, 2021). Studies of the Iraqi tax system

have also emphasized that institutional disorder, inefficiency, and weaknesses in administrative governance have reduced the effectiveness of tax collection and undermined taxpayers' confidence in the system (Khalil, 2021). At the same time, the legal framework does not leave tax administration entirely unconstrained. Iraqi tax law is based on the principle that tax liabilities, exemptions, assessment procedures, and enforcement powers must have a statutory basis, while administrative authorities remain subject to legal controls and judicial supervision. Constitutional approaches to taxation in Iraq have accordingly stressed the connection between tax legality, equality before public burdens, and the limitation of administrative discretion (Abd & Al-Dakhil, 2011). The principle of equality before taxation further requires that taxpayers in comparable legal and economic circumstances be treated according to objective and non-discriminatory criteria (Al-Khalidi, 2012). Against this background, the present study examines the legal and regulatory framework governing tax disputes in Iraq, focusing on the statutory basis of disputes, the legal character of tax decisions, the competent administrative and judicial bodies, the procedures governing objections and appeals, the guarantees available to taxpayers, and the principal institutional and procedural weaknesses that continue to affect tax justice and effective dispute resolution.

The principal legal foundation of income tax disputes in Iraq is the Income Tax Law No. 113 of 1982, as amended, which regulates core aspects of taxable income, assessment, collection, and objection. Within this framework, the determination of taxable income is one of the most important points at which disputes arise, because the tax administration must evaluate declarations, accounting records, financial documents, business activities, and other available information before fixing the amount of tax due. The legal literature on Iraqi income taxation has long recognized that the assessment of taxable income is not a purely mechanical operation, but a process involving legal interpretation, factual evaluation, and accounting judgment (Amin, 1984). This explains why disputes frequently emerge when taxpayers challenge the administration's evaluation of income, its rejection of records, its interpretation of deductible costs, or its reconstruction of taxable activity (Hadi, 2001). The administration necessarily enjoys powers to investigate, assess, reassess, and collect tax, but these powers must remain legally bounded and factually justified. Research on administrative authority in the assessment and collection of taxable income in Iraq has emphasized that such powers derive their legitimacy from statutory authorization and must be exercised within procedural and evidentiary limits (Joudah, 2018). Accordingly, a tax dispute may concern not only the amount of tax but also the legal basis of the assessment, the competence of the issuing authority, the evidentiary foundation of the decision, the method of calculation, the application of exemptions, the imposition of penalties, or the legality of enforcement measures. The legal character of tax disputes is therefore hybrid. They are financial because they concern a monetary obligation owed to the public treasury, but they are also administrative because the disputed obligation is usually formalized through a unilateral decision issued by a public authority. Iraqi scholarship on tax adjudication has accordingly treated tax disputes as a specialized field located at the intersection of financial law and administrative judicial review (Al-Jumaili, 2004). Their technical complexity further distinguishes them from ordinary administrative disputes because effective adjudication often requires simultaneous consideration of statutory interpretation, administrative legality, accounting evidence, and financial expertise (Al-Silawi, 2015).

The institutional structure for resolving tax disputes in Iraq is characterized by a sequence of administrative review, specialized objection mechanisms, and judicial supervision. The logic of this arrangement is that disputes should initially be addressed within the tax administration or before specialized objection bodies so that errors may be corrected without immediate recourse to courts,

while unresolved disputes may ultimately be submitted to an independent judicial authority. Studies of dispute-resolution mechanisms under Iraqi income tax law describe this layered structure as one of the defining features of the system (Lazim, 2018). At the first level, the tax administration itself plays a dual role because it is both the authority responsible for issuing tax assessments and, in some cases, the first institution before which a taxpayer may seek reconsideration. This arrangement has administrative advantages because obvious errors can be corrected quickly and relatively inexpensively, but it also creates concerns about institutional impartiality. The next level is represented by tax objection committees or similar bodies with a quasi-judicial function. These bodies are intended to reconsider contested assessments, examine taxpayers' arguments, review financial documents, and issue reasoned decisions. Their importance lies in their potential to provide a more specialized and structured review than ordinary internal reconsideration (Baba, 2016). However, their actual effectiveness depends heavily on their composition, technical competence, and degree of independence from the tax authority whose decision is under review. Institutional weaknesses and insufficient separation between assessment functions and objection functions have been identified as broader obstacles to reform in the Iraqi tax system (Ayesh, 2018). For this reason, the credibility of objection bodies depends not merely on their formal existence but on whether their members can review disputed assessments independently, consider taxpayers' evidence impartially, and depart from the position of the tax administration where the law and facts require it. The need for institutional reform in the Iraqi tax system has therefore been linked to stronger professionalization, clearer distribution of powers, and greater functional independence within tax administration and dispute-resolution mechanisms (Hussein, 2019).

Judicial review constitutes the most important external guarantee available to taxpayers after administrative remedies have been exhausted or where the law otherwise permits recourse to the administrative judiciary. The rationale for judicial review is that the tax administration, despite its statutory authority, cannot be the final judge of the legality of its own acts. An independent court must be able to examine whether a tax decision was issued by a competent authority, whether the relevant statutory provisions were correctly applied, whether mandatory procedures were respected, and whether the decision was supported by sufficient legal and factual grounds. Iraqi legal writing on tax adjudication has therefore characterized judicial control as an essential safeguard against administrative arbitrariness and an effective means of protecting taxpayers' rights (Abboud, 2012). The administrative judiciary and the State Council framework are particularly significant because tax assessments and related determinations are administrative acts capable of producing direct financial consequences. Appellate and cassation mechanisms also perform an important role in correcting judicial error and promoting consistency in legal interpretation. Research on cassation appeals against Iraqi administrative judgments demonstrates the significance of multi-level judicial review in ensuring legality and uniformity (Abd al-Salam, 2014). Nevertheless, judicial protection is only meaningful when taxpayers can effectively access the court system. Clear rules on jurisdiction, standing, time limits, filing requirements, and the relationship between prior administrative objections and subsequent judicial proceedings are therefore essential. Uncertainty regarding these matters may result in dismissal on procedural grounds before the substantive legality of the tax assessment is examined. The procedural dimension of tax disputes is especially important because litigation frequently turns on the treatment of evidence, the allocation of the burden of proof, the admissibility of financial records, and the adequacy of administrative reasoning (Nasir, 2015). For this reason, judicial review in tax matters requires not only knowledge of administrative law but also

access to financial and accounting expertise, particularly in complex disputes involving business income, accounting records, or reconstructed assessments.

Procedural guarantees form the core of a fair tax-dispute system because the right to object is meaningful only when it is supported by clear and workable procedural rules. Proper notification of the tax assessment is fundamental because statutory time limits for objection or appeal should not begin before the taxpayer has been validly informed of the decision and its essential content. The legal relationship between taxpayers and the tax administration therefore requires procedural regularity in issuance, notification, enforcement, and review of tax decisions (Saad, 1998). Taxpayers should be able to identify the relevant tax period, the amount assessed, the legal grounds for liability, and the basis on which the administration rejected or adjusted the taxpayer's own declarations. They should also have a genuine opportunity to submit records, challenge administrative evidence, obtain representation by lawyers or accountants, and respond to the arguments advanced against them. Tax awareness is relevant in this context because taxpayers who do not understand their rights and procedural obligations are more vulnerable to losing opportunities for review, while better awareness can improve lawful compliance and interaction with the administration (Alwan, 2016). The broader relationship between tax awareness and taxpayer behavior likewise suggests that confidence in legal procedures can support compliance and reduce adversarial conduct (Bouhaloufa & Kantour, 2019).

At the same time, the Iraqi system faces several practical challenges, including procedural complexity, delays, overlapping or insufficiently clear competences, limited specialization, and concerns about the institutional independence of administrative objection bodies. Broader evaluations of the Iraqi tax system have repeatedly identified administrative and structural deficiencies as obstacles to effective reform (Anjad, 2020). These problems are compounded by weaknesses in digital administration and case management, although the development of electronic government mechanisms in tax activity has been proposed as a means of increasing efficiency, traceability, and transparency (Abd, 2009). Greater reliance on electronic filing, digital notification, integrated case records, and transparent tracking of objections could reduce delays and procedural uncertainty, provided that taxpayers' access to information and data protection are adequately secured. In parallel, professional training for tax officials, objection-panel members, judges, and financial experts remains necessary if the system is to respond effectively to the technical complexity of modern tax disputes (Raouf & Al-Shafii, 2021).

In conclusion, the Iraqi framework for tax disputes contains the essential components of a legally regulated system, including statutory rules on tax assessment, administrative objection mechanisms, specialized review bodies, and access to judicial supervision, yet its effectiveness depends less on the mere existence of these institutions than on the quality of their interaction and the practical guarantees available to taxpayers. The central challenge is to preserve the state's legitimate capacity to assess and collect taxes while ensuring that no tax decision becomes practically immune from meaningful legal review. A more coherent model would require clearer procedural rules, harmonized time limits, stronger requirements for reasoned decisions, reliable notification mechanisms, greater access to the evidentiary basis of assessments, and stronger functional independence for objection bodies. It would also require greater specialization within both administrative and judicial stages so that complex financial and accounting issues are examined by decision-makers with appropriate expertise. The introduction of integrated electronic procedures could further improve transparency, reduce delays, and make the progress of tax disputes more predictable. Judicial review should remain the final guarantee of legality, but the administrative stages should also be capable of resolving genuine disputes rather than merely confirming initial assessments. Reform should

therefore be understood as an integrated legislative and institutional process rather than a series of isolated amendments. A fair and efficient tax-dispute system can simultaneously strengthen revenue collection, improve voluntary compliance, reduce unnecessary litigation, protect taxpayers' financial rights, and enhance confidence in public administration. For Iraq, the long-term objective should be the construction of a tax justice framework in which legality, administrative efficiency, institutional independence, technical competence, procedural fairness, and judicial protection operate as complementary rather than competing principles.

References

Abboud, H. W. (2012). Tax Judiciary as an Effective Guarantee for Protecting Taxpayers' Rights. *Bayt Al-Hikma Journal*(31).

Abd, A. A., & Al-Dakhil, A. K. H. (2011). Taxation in Iraq from a Constitutional Perspective. *Al-Rafidain Journal of Law*, *13*(49).

Abd al-Salam, F. J. (2014). *Cassation Appeals against Judgments of the Iraqi Administrative Judiciary* [Master's thesis, Al-Mustansiriyah University, College of Law].

Abd, K. H. (2009). *Requirements for Implementing E-Government in Tax Activity: A Proposed System* [Doctoral dissertation, University of Mosul, College of Administration and Economics].

Al-Jubouri, B. M., & Al-Azzawi, R. K. A. (2019). Tax Reform and Its Role in Increasing Iraq's Tax Revenues: A Prospective Vision. *Journal of the College of Administration and Economics for Economic, Administrative and Financial Studies*, *11*(1).

Al-Jumaili, R. N. A. (2004). *Tax Judiciary and Its Fields in Iraqi Law* [Doctoral dissertation, Al-Nahrain University, College of Law].

Al-Khalidi, D. I. I. (2012). *The Principle of Equality before Taxation and Its Applications* [Master's thesis, University of Anbar, College of Law].

Al-Mousawi, S. A. H., & Sawash, S. I. (2020). The Role of Taxation in Fiscal Reform and Addressing the Financial Crisis. *Legal Journal*, *8*(6).

Al-Qaisi, I. H. (2008). *Public Finance and Financial Laws*. Dar Al-Thaqafa.

Al-Silawi, M. A. a.-R. (2015). *Tax Disputes in Iraqi Tax Legislation: A Comparative Study* [Doctoral dissertation, Beirut Arab University].

Alwan, A. H. (2016). *The Role of Media in Developing Tax Awareness among Iraqi Citizens: An Applied Study in the General Commission for Taxes* [Master's thesis, Al-Nahrain University]. Iraq.

Amin, M. A. (1984). *Income Tax in Iraqi Tax Legislation: Part One*. National Library.

Anjad, A. S. (2020). Evaluation of the Iraqi Tax System between Reality and Aspiration: Income Tax as a Model. *Journal of the College of Law for Legal and Political Sciences*, *3*(10).

Atiyah, Q. N. (1960). *The Autonomous Character of Tax Law*.

Ayesh, O. M. (2018). Obstacles Affecting Tax Reform in Iraq: An Applied Study in the General Commission for Taxes. *13*(44).

Baba, K. A. (2016). *Tax Disputes under the Income Tax Law: A Comparative Study* [Doctoral dissertation, Salahaddin University-Erbil, College of Law and Politics].

Bouhaloufa, F., & Kantour, N. (2019). *The Impact of Tax Awareness on Reducing Tax Evasion: A Field Study of a Sample of Taxpayers in Jijel Province* [Master's thesis, Mohamed Seddik Ben Yahia University - Jijel]. Algeria.

Hadi, A. A. (2001). *Assessment of Income and Its Subjection to Tax under the Iraqi Income Tax Law* [Master's thesis, University of Baghdad, College of Law].

Hussein, N. H. (2019). Tax Reform in Iraq. *University of Anbar Journal of Legal and Political Sciences*, *9*(2).

Joudah, H. Z. (2018). *The Administration's Authority in Assessing Taxable Income and Collecting It* [Master's thesis, Al-Mustansiriyah University, College of Law].

Khalil, S. (2021). *The Iraqi Tax System: Billions Lost to Corruption and Disorder*.

Lazim, G. H. (2018). *Mechanisms for Resolving Tax Disputes under the Income Tax Law* [Master's thesis, University of Kirkuk, College of Law and Political Science, Department of Law].

Nasir, A. J. (2015). *Rules of Litigation and Evidence in Direct Tax Disputes* [Master's thesis, University of Dhi Qar, College of Law].

Raouf, S. A.-D. I. A., & Al-Shafii, A. H. A. (2021). The Status of the Iraqi Tax System and the Possibility of Its Development. *Journal of Administration and Economics*(127).

Saad, M. M. (1998). *The Legal Framework of the Relationship between the Taxpayer and the Tax Administration*. Al-Isha'a National Library.

Shihab, A. (2011). The Iraqi Tax System: Reality and Challenges. *Journal of Economic Sciences*, *7*(28).