



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨
تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل

دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

م.م علاء حسين علوان

كلية اقتصاديات الاعمال

جامعة النهرين

المستخلص :

تعد العدالة الضريبية من المبادئ المهمة والتي يسعى الى تحقيقها اي نظام ضريبي لكونها ركن مهم واساسي من اركان الضريبة لما له من انعكاسات سلبية على عملية التحاسب الضريبي من جهة وعلى انخفاض الايرادات الضريبية من جهة اخرى ، ولذلك سعت الدول من خلال انظمتها الضريبية الى استخدام طرق واساليب عديدة في عملية تقدير الدخل الخاضعة للضريبة لتحقيق تلك العدالة اعتمادا على وعي مجتمعاتها فالاسلوب المتبع يختلف من دولة الى اخرى حسب معرفة وفهم مجتمع تلك الدولة للضريبة ودورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وفي العراق استخدمت الهيئة العامة للضرائب عدة طرق في تقدير الدخل الخاضعة للضريبة محاولة منها الوصول الى الدخل الحقيقي وبما يتلائم مع وعي المجتمع الضعيف لفهم الضريبة في العراق اذ ركزت على اعتماد طريقة التقدير بموجب الضوابط الصادرة منها في تقدير الدخل الضريبية رغم ما تحمله من سلبيات قد لا يصل من خلالها الى ذلك الدخل وبالتالي عدم تحقيق العدالة الضريبية مع استخدام اساليب اخرى يمكن من خلالها ان تحقق تلك العدالة والتي تعود ايجابا للمكلف بدفعه للضريبة الفعلية دون زيادة من جهة وللسلطة الضريبية من جهة اخرى من خلال استلامها للضريبة المستحقة على المكلف دون نقص الامر الذي يؤدي الى زيادة ايراداتها الضريبية والتي تصب في موازنة الدولة العامة.

Abstract:

Tax justice is one of the important principles that any tax system seeks to achieve because it is an important and important pillar of the tax because it has negative repercussions on the tax accounting process on the one hand and the low tax revenues on the other hand. Therefore, countries have sought through their tax systems to use methods and methods In the process of estimating taxable incomes to achieve that justice depending on the awareness of their communities. The method adopted differs from one country to another according to the knowledge and understanding of the society of that state for taxation and its role in economic, social and political life. In Iraq, the General Authority for Taxation Methods of estimating taxable incomes in an attempt to reach real income and in line with the weak society's understanding of the tax understanding in Iraq, as it focused on adopting the method of estimation under the

controls issued in estimating the tax income, despite the fact that it carries negative consequences that may not result in that income, The achievement of tax justice with the use of other methods through which to achieve that justice, which return positively to the taxpayer to pay the actual tax without increasing the one hand and the tax authority on the other hand by receiving the tax owed to the taxpayer without shortage, which leads to an increase in revenues Tax, which is poured into the state budget.

المقدمة :

ان الضريبة من الادوات المالية المهمة التي تستخدمها الدول للتدخل في اوضاعها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لما لها من دور مهم في ذلك ، وتعد العدالة الضريبية من الاسس والمبادئ المهمة التي يجب ان يرتكز النظام ضريبي لما لها من انعكاسات مؤثرة على السلطة الضريبية من جهة والمكلفين بدفع الضرائب من جهة اخرى ، واصبح يقاس نجاح اي نظام ضريبي بمدى تحقيقه للعدالة الضريبية عن تقديره لمكلفي الدخل للوصول الى دخولهم الحقيقية بما يضمن ان المكلف يدفع الضريبة الحقيقية بدون زيادة تضر به ، وان السلطة الضريبية تستلم ايضا الضريبة الفعلية على المكلف بدون نقصان فيها يؤثر سلبا على الايرادات الضريبية ، وقد تعددت السبل والطرق المستخدمة في تقدير ضريبة الدخل حسب النظام والمجتمع الضريبي ففي المجتمعات ذات الوعي العالي تستخدم طرق تختلف عن الطرق التي تستخدم في المجتمعات ذات الوعي المنخفض كونها ليش لديها الوعي الكافي بمعرفة مفهوم الضريبة واستخدامتها ولما لها من دور في تزويد الدول بالايرادات الضرورية لتحقيق رفاهية شعبها ، ويواجه العاملين في ميدان العمل الضريبي صعوبات كبيرة في عملية التقدير الضريبي للوصول الى الدخل الفعلي للمكلف عند محاسبته ضريبيا ، وفي العراق تبنت الهيئة العامة للضرائب مجموعة من الطرق عند تقدير المكلف ضريبيا تم تناولها في هذا البحث للوصول الى الدخل الحقيقي مع تحقيق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي ، اذ قسم البحث الى ثلاثة محاور تضمن المحور الاول مفهوم العدالة الضريبية وانواعها ، وتناول المحور الثاني طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل ، اما المحور الثالث فتناول تقويم تحقيق العدالة الضريبية باستخدام طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل التي تستخدمها الهيئة العامة للضرائب مع ذكر بعض الحالات التطبيقية التي بين من خلالها تحقق العدالة من عدمه لكل طريقة من طرق التقدير المستخدمة .

مشكلة البحث :

يعد تحقيق العدالة الضريبية التي هي من الارقان المهمة في عملية التحاسب الضريبي من المشاكل الكبيرة التي تواجه عمل اي نظام ضريبي ، فكل الدول تواجه صعوبات وتحديات كبيرة في عملية تحقيق تلك العدالة تمنعها من الوصول الى العدالة المرجوة ، وتسعى الانظمة الضريبية من خلال الطرق والاساليب المتنوعة في تقدير الدخول المتنوعة الى الوصول الى العدالة الضريبية المرجوة حسب تطورها اجتماعيا واقتصاديا وتكنولوجيا والتي يجب ان تضمن للمكلف بان يدفع مثلما يدفع اقرانه من مبالغ ضريبية ومن جهة اخرى تضمن للسلطة الضريبية بان تحصل على مبالغ الضريبة الحقيقية عند اجراء عملية التحاسب الضريبي للمكلفين .

هدف البحث :

يهدف البحث الى تقويم تحقيق العدالة الضريبية في ظل الطرق والاساليب المستخدمة في تقدير الدخل الضريبية .

اهمية البحث :

تعد عملية تقويم مدى فاعلية الطرق والاساليب المستخدمة في تقدير ضريبة الدخل في الوصول الى العدالة الضريبية المرجوة من الامور المهمة والتي يرغب ان يصل اليها اي نظام ضريبي لاي دولة .

فرضية البحث :

على الهيئة العامة للضرائب ان تراعى بعض الاعتبارات لكي تصبح طرق واساليب تقديرها لضريبة الدخل اكثر فاعلية وانسجام وعدالة ضريبية .

حدود البحث :

الحدود الزمانية: التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب للسنوات ٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧
الحدود المكانية: اقتصرت حدود البحث المكانية على الهيئة العامة للضرائب

المحور الاول : العدالة الضريبية:

اولا / مفهوم العدالة الضريبية:

تعرف العدالة الضريبية بأنها : (التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد، ومبدأ العدالة الضريبية من المبادئ التقليدية للضريبة الذي تقتصر آلية العمل فيه على إشباع الحاجات العامة بمعزل عن الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة، ومؤخراً أخذت الدول بالتدخل بواسطة الضريبة بقصد التأثير في توزيع وإعادة الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية)^١.

ان العدالة الضريبية هي صفة من الصفات التي تتميز بها الضريبة وتعبر عن الإنصاف بتوزيع الأعباء الضريبية على السكان؛ بحيث يترتب على كل فرد نسبة من الضريبة العامة، والتي يتم اقتطاعها بعدالة من خلال تقديم مجموعة من الخدمات، وتوفير الحاجات الأساسية العامة للسكان مما يساهم في التقليل من التفاوت الاقتصادي داخل المجتمع، و هي مساهمة مالية مترتبة على الأشخاص الذين يعيشون في مجتمع ما، والهدف منها توزيع النفقات المالية العامة بينهم بطريقة عادلة، أي يدفع كل شخص قيمة مالية تتساوى مع غيره من الأشخاص. وللعدالة الضريبية اركان هي^٢:

^١ حسن النجفي، معجم المصطلحات الاقتصادية والقانونية ، الطبعة الأولى ، طبع الدار العربية ، بغداد، دار واسط للنشر، ١٩٨٢، ص٤٨.

١- المساواة؛ أي إنَّ كُُلَّ المواطنين متساوين معاً في دفع الضرائب، ولا توجد أي فروقات بينهم سواءً في التعامل، أو الطبقات الاجتماعية، أو أي تصنيفاتٍ أخرى، لذلك يجبُ على جميع المواطنين دفعُ القيم الضريبية المُرتبة عليهم سنوياً.

٢- العمومية؛ أي إنَّ الضرائب تفرضُ على كافةِ الناس، ولا يُستثنى أي شخصٍ من دفع الضريبة دون وجود أي أسبابٍ قانونية مُرتبطة بحالاتٍ اجتماعية خاصة، مثل: الفقر.

٣- الشخصية الضريبية؛ أي إنَّ طبيعة فرض الضريبة، وقيمتها المالية تعتمدُ على شخصية الفرد، بمعنى طبيعة حياته فتختلف قيمة الضريبة بين الفرد الواحد، والعائلة الكاملة التي تعتبرُ كُُلّها معاً شخصية ضريبية. ويتم ربط العدالة الضريبية مع العدالة الاجتماعية بصفاتها تتأثر بتصنيفات السكان التي ترتبط باختلاف نسبة الدخل، والاستهلاك بينهم. وتنقسم العدالة الضريبية إلى نوعين هما:

أولاً: العدالة الضريبية الرأسية :

ويقصد بها تباين واختلاف معاملة المكلفين ضريبياً حسب مقدرة كل مكلف على تحمل دين الضريبة، ويكون الدخل هو المؤشر والمقياس الأساسي لبيان مقدرة المكلف على الدفع، وتكون الضريبة وفقاً للعدالة الضريبية الرأسية أما ضريبة تصاعدية أو نسبية أو متدرجة ، وبما يتوافق مع مقدرة كل مكلف على دفع دين الضريبة وحسب الدخل الذي حصل عليه (اختلاف في مستوى الدخل) .

ثانياً: العدالة الضريبية الأفقية :

ويقصد بها أن تكون معاملة المكلفين من الناحية الضريبية متساوية مع مراعاة الحالة المادية والاجتماعية للأفراد في المجتمع عند تحديد دين الضريبة . فالعدالة الضريبية إذن أما أن تتضمن اختلاف في المعاملة الضريبية للأفراد تبعاً لاختلاف مقدرة الأفراد في دفع دين الضريبة أي العدالة الضريبية الرأسية، أو تتضمن مساواة المكلفين في المعاملة الضريبية في المجتمع والذين لديهم مقدرة متساوية على الدفع أي العدالة الضريبية الأفقية . وتجدر الملاحظة إلى أن كل نظام ضريبي يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ الأساسية، وهذه القواعد والمبادئ هي الأساس الذي يؤخذ بنظر الاعتبار عند فرض الضريبة في سبيل تحقيق مصلحة كل من المكلف والدولة على حدٍ سواء، وهذه القواعد هي:^٣

أولاً: العدالة في فرض الضريبة على المكلفين

ويقضي هذا المبدأ أن تكون هناك عدالة في فرض الضريبة على المكلفين، وعادة تتحقق هذه العدالة من خلال فرض الضريبة بنسب تصاعدية وحسب الدخل الذي يحصل عليه المكلف أي وفقاً للمقدرة التكلفة للمكلفين ، وهذا ما هو سائد في العصر الحديث وليس كما هو الحال سابقاً إذ كانت الضريبة نسبية أي أن

٣. د. عدلي محمد توفيق، النظم الضريبية، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٤٨-٢٤٩.

الضريبة تفرض بنسبة واحدة مهما تغير وعائها، يضاف إلى ذلك إن فرض الضريبة بنسب تصاعدية لا يقتصر عند هذا الحد بل تؤخذ بنظر الاعتبار شخصية المكلف ومركزه المالي والأعباء الاجتماعية المتعلقة به تحقيقاً للعدالة.

ثانياً: التوافق بين أحكام وقواعد الضريبة وظروف المكلفين بدفع الضريبة ويعني هذا المبدأ اختيار الوعاء المناسب الذي تفرض عليه الضريبة إضافة للأسلوب الذي يتم اختياره لتحديد هذا الوعاء وكذلك تحديد الإجراءات الخاصة بفرض الضريبة وجبايتها، وعلى أساس ذلك فإن فرض الضريبة يكون في وقت حصول المكلف على الدخل الذي تفرض عليه هذه الضريبة.

ثالثاً: أن يكون المكلف على علم ودراية بالضريبة التي تفرض عليه يقتضي هذا المبدأ أن تكون الضريبة واضحة ومعلومة بالنسبة للمكلفين من حيث مقدارها ونسبتها وكافة الإجراءات والأحكام المتعلقة بها بالنسبة إليه، وفي سبيل تحقيق هذا الوضوح بالنسبة لكافة المكلفين لا بد أن تكون التشريعات الضريبية واضحة ولا تحتمل أكثر من تفسير إضافة إلى نشر أحكام وأنظمة الضرائب في وسائل نشر معينة يمكن أن تتوفر تحت يد كل مكلف لتعزيز ثقة المكلفين بالضريبة وتلافياً للتهرب منها .

رابعاً: الاقتصاد في تحصيل دين الضريبة من المكلفين: ويعني ذلك تجنب التبذير في جباية الضريبة إضافة إلى تسهيل أمر كل مكلف عند دفعه الضريبة المفروضة عليه والابتعاد عن الروتين والتعقيد في سبيل الابتعاد عن تحمل النفقات بنسبة عالية مما يؤدي إلى الإضرار بالمالية العامة.

إضافة إلى ذلك فإن القواعد والمبادئ الأساسية تكون مستمدة من أهداف المجتمعات الإنسانية ، ولعل من أبرز هذه الأهداف هي^٤ :

أولاً: رفع مستوى دخل الفرد وتحقيق أكبر قدر ممكن من التطور الاقتصادي وذلك في حدود ما هو متوفر من إمكانيات ومهارات في المجتمع.

ثانياً: عدالة توزيع الثروات والدخول بين أفراد المجتمع كافة.

ولابد من الإشارة إلى أن تحقيق العدالة الضريبية يخضع إلى عدة اعتبارات يمكن تحديدها على النحو الآتي^٥ :

أولاً: أن تفرض الضريبة على جميع الأفراد في المجتمع وعلى كافة الثروات فيه، أي عمومية فرض الضريبة.

^٤ عبد الله محمد شامية ، النظام الضريبي في الجماهيرية (أسسه وتطبيقاته) ، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، ليبيا، الطبعة الأولى، ١٩٩٣، ص ٦٠ وما بعدها.

^٥ عبد الله محمد شامية، نفس المصدر السابق، ص ٦٠-٦١.

ثانياً: مراعاة المقدرة المالية لكل مكلف أي الأخذ بنظر الاعتبار المقدرة التكليفية لأفراد المجتمع كافة، أي شخصية الضريبة.

ثالثاً: توافر الإحساس لدى المكلفين بدفع دين الضريبة والمساواة في تحمل هذا العبء لدى أفراد المجتمع كافة .

رابعاً: عدم الضغط على المكلف بدفع الضريبة لأكثر من مرة على نفس المصدر تلافياً للازدواج الضريبي. وبناءً على ما تقدم ذكره نلاحظ إن العدالة الضريبية تتضمن العديد من العناصر ومنها شخصية الضريبة وعموميتها ، إضافة إلى الشعور بالمسؤولية، وإن العدالة الضريبية لها أهمية في مجال فرض الضريبة فهي أساسية ولا بد من توافرها في سبيل استقرار الضرائب . وبتوافق جميع النظريات والآراء، تعتبر العدالة من المبادئ الأساسية التي يجب أن تتحلى بها كل ضريبة كي تكون ملائمة وسليمة . ويرى البعض ان العدالة الضريبية هي تلك العدالة التوزيعية التي تعتمد على فكرة أن المجتمع يجب أن ينظم بمقتضى بنیان توزيعي ولا يسمح بالتضحية ببعض أفرادها باسم تحقيق المنفعة لعدد أكبر من أفرادها، كما يؤكد على أن العدالة الضريبية لا تشكل هدفاً في حد ذاتها بل هي عبارة عن محاولة إيجاد مؤسسات تركز على منطقتي تعاقدية يتسم بالتفاوض شبه الدائم بين أفراد عقلانيين إلى درجة تجاهلهم لأحكامهم المسبقة وكذلك لمصالحهم ، وقد ذهب البعض لربط العدالة الضريبية بدخول المكلفين حيث يرى أن هذا المفهوم يتحقق عندما يسهم كل الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم.

خلاصة القول يمكن للضريبة ان تحقق العدالة الاجتماعية إذ تم اتباع نظام ضريبي تصاعدي يعمل على فرض الضرائب بحسب قدرة المكلف مما يقلل الشعور بالظلم وبالتالي يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية ويزيد من رفاهية المجتمع.

المحور الثاني : طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل:

لقد تعددت طرق واساليب تقدير الضرائب والتي من خلالها تسعى الادارات الضريبية الى قياس الوعاء الضريبي بصورة دقيقة قدر الامكان ويقصد بوعاء الضريبة المادة التي تفرض عليها الضريبة وتقاس بها ، وبهذا فإن الوعاء يختلف عن مصدر دفع الضريبة ، ذلك ان الاول (الوعاء) هو المحل التي تفرض عليه الضريبة في حين ان الثاني (مصدر دفع الضريبة) هو المال الذي تدفع منه الضريبة ايا كان وصف المادة الخاضعة له ، وتحديد وعاء الضريبة هو تعيين الاساس المادي لفرض الضريبة، ففي حالة الضريبة العقارية مثلاً فإن وعاء الضريبة يكون قيمة العقار او يكون وعاء الضريبة ايراد هذا العقار، والضريبة على السكائر قد يكون وعائها وزن التبغ المستعمل او كمية السكائر، وفي حالة الضريبة على قد التراكات يكون وعاء الضريبة مجموع التركة او حصة كل وارث.

ويمكن القول ان المقصود بوعاء الضريبة ارباح مصادر الدخل التي تخضع للضريبة والتي حددها المشرع العراقي في القوانين الضريبية العاملة (قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ ، وقانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢).

والتقدير الضريبي هو من عناصر النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي^٦ والذي تقوم به الإدارة الضريبية للمكلفين المشمولين بضريبة الدخل والتي يجب ان تراعي جيدا ان نجاحها مرتبط بإمكانية تطبيقها للقانون الضريبي وتعليماته من خلال دراسة الاوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة ولا بد للإدارة الضريبية ان تختار الطرق والاساليب التي تتلائم مع وعي مجتمعها الضريبي فيتحتم عليها اختيار الطرق الاقل تعقيدا وسهولة التطبيق في المجتمعات ذات الوعي الضريبي المنخفض وبالمقابل في المجتمعات ذات الوعي العالي يمكنها ان تطبق الطرق والاساليب الحديثة لكون الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين في هذه المجتمعات تكون جيدة مع تدني حالات الفساد الاداري والمالي .

وهناك نوعين من هذه التقديرات هما :

اولا : التقدير بواسطة الادارة الضريبية :

تعتمد الإدارة الضريبة عند تقدير وعاء الضريبة على عدة طرائق وهي :

١- التقدير الإداري المباشر: في هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستخدمة في ذلك كافة الطرق التي تمكنها من الوصول الى المبلغ الصحيح لوعاء الضريبة.^٧

٢- طريقة المظاهر الخارجية: وفقا لهذا الأسلوب تقدر الإدارة الضريبية وعاء الضريبة على أساس قرائن أو علامات خارجية يسهل معرفتها.^٨

٣- التقدير الجزافي: وفقاً لهذا الأسلوب فان الإدارة الضريبية تقدر وعاء الضريبة على أساس قرائن معينة مثل الإيجار أو معدل الإنتاج أو حجم الإرباح. وهناك نوعين من التقدير الجزافي هما:
- إذا كان القانون هو الذي ينص على القرينة يطلق على هذا التقدير بالتقدير الجزافي القانوني.

- كانت القرينة موضوعة من قبل الإدارة الضريبية تسمى الجزافي الإداري، وهذا الاسلوب المتبع من قبل الهيئة العامة للضرائب عند تقديرها لمصادر الدخل المختلفة اذ قامت باعداد ضوابط (قرائن) يسترشد بها المخمن الضريبي في اجراء عملية التحاسب الضريبي للمكلفين. وسنوضح هذه الطريقة لكونها من الطرق المهمة والرئيسية في عملية التحاسب الضريبي كماياتي :

التقدير بموجب الضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب (الجزاف الاداري) :

يقصد بالارباح الافتراضية (الضوابط) هي النسب المئوية التي تضعها الادارية الضريبية والتي تقدر بموجبها ارباح مصادر الدخل الخاضع للضريبة تعد عملية الوصول الى الدخل الحقيقي مشكلة معقدة في

^٦ . أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠ . ص ٩٥

^٧ الخطيب وشامية، خالد شحاده و أحمد وهير أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر - عمان الأردن، ٢٠٠٣، ص ١٦٢

^٨ . يونس ، منصور ميلاد، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا ، ٢٠٠٤ ، ص ١٩٠

الدول النامية والتي ينخفض فيها مستوى الوعي الضريبي وينتشر فيها التهرب الضريبي على نطاق واسع، ولذلك تسعى الادارات الضريبية الى حل هذه المشكلة بوضع ارباح افتراضية توفر قاعدة عامة لتقدير دخول المكلفين وتساعد على تحقيق (قدر اكبر من العدالة) في توزيع العبء الضريبي كما تقلل من التباين في تقدير مدخولات المكلفين والذين يزولون مهن متقاربة او متشابهة. وقد نشأت في العراق سنة ١٩٧٨ فكرة وضع ضوابط او ارباح افتراضية يتحدد بموجبها مقدار دخل بعض المهن ويسترشد بها المخمنون بحيث تجعل تقديراتهم موحدة او متقاربة وكذلك لتقليل اثر الحالة النفسية للمخمن ساعة التقدير وللمحد من التواطئ الذي قد يحدث بين بعض المخمنين والمكلف، وفي عام ١٩٨٤ بدأ اول تطبيق فعلي لجدول الضوابط، وما ميز هذا الجدول انه تضمن الزام العمل بها كما الغى مبدأ الحدين الاعلى والادنى واخذ بمبدأ الحد الواحد^٩.

ومن الجدير بالذكر ان الارباح الافتراضية (الضوابط) في بداية اعتمادها عدت مسألة استرشادية وغير ملزمة يجوز تجاوزها صعودا او نزولا، الا انها وبمرور الزمن اكتسبت وضعاً فريدا جعلها (اطارا مقدسا) كما سبقت الاشارة الى ذلك واصبحت اساسا لا يمكن تجاهله، وقد تكون للضوابط بعض المزايا الا ان هذا لا يلغي اثارها السلبية التي تترتب على اعتمادها اساسا للتحاسب الضريبي فهي لا تعكس بدقة حقيقة نشاط المكلف كما انها لا تفرق بين منطقة واخرى او موقع واخر، ويعدها البعض بديلا لا يمكن الاستغناء عنه في حالة عدم توفر معلومات دقيقة عن الدخول الحقيقية للمكلفين. وقد دأبت الادارة الضريبية على وضع جدول سنوي للضوابط استنادا الى الخبرة المتراكمة لبعض كوادرها، ثم تم الاستئناس في المرحلة اللاحقة برأي المختصين بهدف وضع تصور اشمل كما تمت الاستعانة بالنقابات المهنية مثل نقابة اطباء ونقابة المحامين وخبراء المقاولات والاسكان والنقل وتم احيانا بموجب هذه الاستعانة تعديل بعض الضوابط، ولاحقا تم الاستعانة بالمكتب الاستشاري في كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد لتقديم دراسة مقترحة حول الضوابط^{١٠}.

ان هذا الاسلوب لا يمكن عده اسلوبا علميا اذ يحاول كل طرف فيه سوق المبررات التي تخدم اغراضه فبقدر ما تحرص الادارة الضريبية على تعظيم الايرادات يحاول الطرف الاخر خفض نسب الضوابط بهدف تقليل قيمة الضريبة المترتبة عليه. ولكن بسبب ما تعانيه الدول النامية ومنها العراق من انخفاض في مستوى الوعي الضريبي يوجب الاعتماد على تلك الضوابط باعتبارها بديلا مؤقتا يمكن ان يشكل اساسا تجبي بموجبه الضرائب .

وقد تلاقي الارباح الافتراضية (الضوابط) قبولا في اوساط السلطة المالية اذ انها توفر شكلا من اشكال الحماية للمخمن، حيث ان اعتمادها لا يسمح للاخرين بالتشكيك في عملية التحاسب الضريبي فلا يشكو

^٩ علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل في العراق، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي

الاول، بغداد ٢٠٠١

^{١٠} المكتب الاستشاري، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد، دراسة وتصنيف المهن واقتراح ضوابط لحصر الوعاء الضريبي

لمختلف المهن والنشاطات، بغداد ٢٠٠١.

المكلف من تعسف الادارة كما انها - اي الضوابط - تضمن حق الخزينة بأجراءات بعيدة عن احتمالات التواطؤا.

لكنها من الجانب الاخر تقييد المخمن ولا تحفزه على الابداع والتجديد، فتحديد الوعاء الضريبي اصبح مقرا بموجب هذه الضوابط بغض النظر عن مدى دقته وفي هذا منافاة لقاعدة العدالة كما بينا اشارات مختصرة الى بدائل ممكنة.

ثانيا: التقدير بواسطة المكلفين:

يتم تقدير المكلفين بموجب هذا الأسلوب أما بموجب الإقرار الذي يقدمه المكلف بذاته أو الإقرار الذي يقدمه الغير وكما يلي:

١- إقرار المكلف: يتم تقدير دافعي الضريبة بموجب هذا الأسلوب استناداً الى الإقرار الذي يقدمه المكلف الى السلطة المالية عن كافة إيراداته ونفقاته.^{١١}

٢- إقرار الغير: وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة لا بواسطة المكلف ولكن بواسطة شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقة دخله كرب العمل الذي يقدم إقرارا عن الأجور المدفوعة للعاملين.^{١٢}

ان تقدير الضريبة بواسطة اقرار المكلف تعتمد على ما يقدمه المكلف الضريبي في حساباته الختامية من ايرادات ومصاريف تخص عمله في مصدر دخله المتحاسب عنه ضريبيا ولا تعترف السلطة الضريبية الا بالايرادات والمصاريف المقبولة ضريبيا ووفق التعليمات الصادرة من الهيئة العامة لضرائب ، فتقوم السلطة الضريبية عند محاسبة المكلف بتحويل الربح المحاسبي الى دخل ضريبي وفق القانون الضريبي والتعليمات النافذة اذ قد تقبل مصاريف وترفض مصاريف اخرى اضافها المكلف في حساباته الختامية وهي غير معترف بها ضريبيا مثل اضافة مصاريف سنة اخرى لاتخص سنة التحاسب الضريبي .

وظهر نوع آخر من اساليب التقدير بواسطة المكلف وهو التقدير الذاتي اذ يعد أسلوب من أرقى الأساليب في العمل الضريبي نتيجة للتطور الذي عملية التحاسب الضريبي ويعرف بأنه كشف سنوي معين تقوم الإدارات الضريبية بتقديمه للمكلفين لكي يقدموا فيه جميع المعلومات التفصيلية من دخولهم الخاضعة للضريبة ومعلومات عن حالتهم الاجتماعية والنفقات الشخصية مع صك بمقدار الضريبة^{١٣} ، ويساعد هذا النوع من التقدير على خلق بيئة عمل جديدة قائمة على الثقة المتبادلة بين أطراف المعادلة الضريبية الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب والمحاسب لتحقيق ثقافة الالتزام الضريبي ، وكذلك مد جسور الثقة مع المجتمع الضريبي. ويتضمن هذا الأسلوب تقديم كل التيسيرات لمساعدة المكلفين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية ابتداءً من ملء بيانات الإقرار وتقديمه بالطريقة القانونية السليمة. وفي مقابل هذه التيسيرات تطبيق أشد العقوبات على المكلفين غير الملتزمين أو المتهربين من التزاماتهم الضريبية لأن هذا الأسلوب لا يمكن أن

^{١١} الخطيب وشامية، خالد شحاده و أحمد وهير أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر - عمان الأردن، ٢٠٠٣، ص ١٩١

^{١٢} يونس، منصور ميلاد، مصدر سابق ، ص ١٦٤

^{١٣} . إسماعيل ، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، العراق، مطبعة جامعة بغداد، ٢٠٠١، ص ٥٠٢

يجعل المكلف الملتمزم في موقف أضعف من غير الملتمزم ضريبياً. بمعنى آخر التحول بشكل العلاقة من العمل الفردي الى الشراكة في إدارة المنظومة الضريبية.

أن تبني الإدارة الضريبية للأساليب العلمية في عملية التحاسب الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي يساهم في

١- يحقق نظام التقدير الذاتي تخفيض في تكاليف تقدير الدخل الخاضع للضريبة وكذلك احتساب وجباية تلك الضريبة ، عن تلك التكاليف التي يتم إنفاقها في أساليب التقدير الأخرى ، إذ تنحصر التكاليف وفقاً لنظام التقدير الذاتي على الفحص الضريبي للحالات التي يتم اختيارها بشكل استثنائي.

٢- إن نظام التقدير الذاتي يساعد في التخلص من الأساليب البدائية أو التقليدية للتقدير والتي تنطوي على تقدير جزافي وحالات إجحاف للمكلفين وعدم تقدير ظروفهم بشكل انفرادي، بينما يحقق نظام التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب وفقاً لظروف المكلف الذي سيحدد وعائه الضريبي بنفسه.

٣- يدفع نظام التقدير الذاتي باتجاه خلق ثقة متبادلة بين المكلف بدفع الضريبة والسلطة المالية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشوه التي انتابت هذه العلاقة والناجمة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية والتي تشكل عبئاً حقيقياً على كافة أطراف عملية التحاسب ، ويؤدي هذا النظام بالتالي إلى تشجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشكل الذي يقلل الفجوة الضريبية ويحقق الامتثال الضريبي.

٤- يساعد في استثمار أفضل للوقت سواء للموظف المالي أو للمكلف من خلال اختصاره الكبير للوقت اللازم لتقدير واحتساب وتسديد الضريبة عند الوقت المحدد ، لان إجراءات التقدير في ظل نظام التقدير الذاتي لن تتعدى تقديم تقرير ضريبة الدخل مع البيانات المالية مع صك بمبلغ الضريبة مرة واحدة سنوياً تسلم إلى الإدارة الضريبية المختصة

٥- يساهم نظام التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري فهو يلغي الدافع لدى المكلف لمحاولة شراء الذمم لأنه في الأساس سيحدد وعائه الضريبي بنفسه فضلاً عن إن هذا النظام يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة وممثلي السلطة المالية.

٦- يوفر نظام التقدير الذاتي الأجواء الصحيحة لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهيبة، وما ثلم من معاييرها الفنية والأخلاقية بعد سنوات من ممارسة المهنة في بيئة غير صحيحة، إذ ستكون مخرجات مهنة المحاسبة (البيانات المالية) عند تطبيق هذا النظام الأساس في تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي ضرائب الدخل المستحقة على هذا الوعاء، وبذلك فإن العمل المحاسبي سواء في مراحل التوثيق والتسجيل أو المراحل المتقدمة في إعداد التقارير المالية ومن ثم تدقيقها وبين الرأي بشأنها سوف يكتسب أهمية كبيرة منشأها إن أهم جهة مستخدمة للبيانات المالية وهي السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية ستعتمد على هذه البيانات في انجاز التقدير الضريبي وتحصيل دين الضريبة.

^{١٤} الخرسان، محمد حلو داود " تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة " بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية - بغداد - ٢٠٠٦. ص ٤٤

ومن الملاحظ ان الهيئة العامة للضرائب استخدمت هذا النوع من التقدير في السنوات الاخيرة قبل العام ٢٠٠٣ عند محاسبتها للمكلفين في قسم الشركات الا انها في السنوات اللاحقة وبالتحديد بعد العام (٢٠٠٣) عادت الهيئة الى استخدام الأساليب الكلاسيكية في تقدير دافعي الضرائب وهو تقدير هؤلاء المكلفين بالاتفاق وهو الأسلوب الشائع لدى ممثلي السلطة المالية بالاعتماد على الضوابط والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية.

ويتضح مما سبق هناك عدة انواع من طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة تستخدمها الهيئة العامة للضرائب بغية الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف ولتحقيق العدالة الضريبية المرجوة في عملية التحاسب الضريبي .

المحور الثالث : العدالة الضريبية باستعمال طرق واساليب واجراءات تقدير الدخل الخاضع للضريبة في العراق :

من الصعب تحقيق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي وتعد من المشاكل التي تواجه اي نظام ضريبي ، وفي حالة النظام الضريبي العراقي فقد استخدمت عدة انواع من طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل للوصول قدر الامكان الى العدالة الضريبية المرجوة وسنوضح فيما يأتي انواع هذه الطرق ومدى امكانية تحقيقها للعدالة الضريبية :

١- طريقة التقدير اعتمادا على المظاهر الخارجية:

ويحدد فيها الدخل على اساس علامات خارجية يسهل التعرف عليها ويمكن ان يستخلص منها وجود وكمية دخل المكلف الخاضع للضريبة. ومن امثلة العلامات(المظاهر)الخارجية عدد الخدم او عدد الابواب والنوافذ في الدار او قيمة ايجار سكن المكلف او سعة محل عمله، او قيمة ما يدفعه من رواتب ، او عدد ما يملك من سيارات ، وعدد العاملين لديه . وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها ومحافظتها على اسرار المكلف وضمان تجنب تعسف الادارة، ومن عيوبها ان ليس هناك مظهرا خارجيا يعبر تعبيراً اميناً على حقيقة الدخل ولذلك فهي تكون خادعة ولا يمكن ان تحقق العدالة الضريبية عند استخدامها في عملية التحاسب الضريبي للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف الضريبي .

٢- التقدير الاولي (الابتدائي) للدخل :

يقدر المكلف بموجب هذا النوع من التقدير عند مراجعته لدوائر الضريبة لغرض التحاسب الضريبي عن مصادر دخله اذ يقوم بملاً تقرير ضريبة الدخل الذي يتضمن المعلومات الشخصية للمكلف (اسمه ، تولده ، مهنته ، اسم زوجته ومهنتها ، اسماء اطفاله وتولدهم) و بعد ان يصادق عليها المكلف في اسفل التقرير يقدمها الى الفرع الضريبي المسجل فيه لغرض البدء في عملية تحاسبه ضريبياً وفق التعليمات النافذة ، وهذا النوع من التقدير يتم بموجبه تقدير المكلف وفق مايقدمه من معلومات ومدى وضوحها وعدم اخفاء اي معلومة تؤثر على عملية احتساب مبلغ الضريبة اذ ان اخفاء اي معلومة عمدا او سهوا قد تخفض منة مبلغ الضريبة او تزيده فمثلا عدم ادراج المكلف لطفل من اطفاله المستحقين سماحا قانونيا يؤدي الى زيادة مبلغ الضريبة عن ما يترتب عليه دفعه والعكس ايضا محاولة اخفاء اي مصدر دخل يؤثر بشكل كبير في

تخفيض مبلغ الضريبة المتحقق وهذا مايجعل عدم تحقق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي ولا بد من الاشارة الى ان مبلغ الضريبة الذي يسدده المكلف الضريبي لا يرجع اليه اذا ظهر لاحقا ان التقدير الضريبي عن مصدر دخله كان مبالغاً فيه بعد موافقته على ذلك التقرير وتوقيعه في حقل موافق على التقدير في تقرير احساب ضريبة الدخل وهذا مخالف لتحقيق العدالة الضريبية . وسنورد المثال التالي لبيان كيفية تقدير دخل المكلف وفق هذا الطريقة :

مثال : بتاريخ ١٠/٥/٢٠١٨ راجع المكلف محمد الهيئة العامة للضرائب / فرع الكرخ المركز لغرض التحاسب الضريبي عن مصدر دخله (محل لبيع الاثاث المنزلي والمكتبي) الواقع في شارع ١٤ رمضان وقد قام بتقديم تقرير ضريبة الدخل مدرجا معلوماته الشخصية بانه متزوج من ربة بيت ولديه ٣ اطفال قاصرين وان المكلف تجاوز ٦٣ سنة . المطلوب: احتساب ضريبة الدخل المتحققة عن المكلف للسنة ٢٠٠٧ تقديرية .

الحل : خمن الدخل المتحقق على المكلف ١٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار من قبل المضمن الضريبي لتجرى عملية التحاسب الضريبي كالآتي :

يحسب السماح القانوني للمكلف وزوجته واطفاله :

٢٥٠٠٠٠٠٠ دينار سماح ذات المكلف

٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار سماح زوجته

٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار سماح اطفاله ٣×٢٠٠٠٠٠٠٠

مجموع السماحات ٥١٠٠٠٠٠٠٠ دينار

١٥٠٠٠٠٠٠٠ - ٥١٠٠٠٠٠٠٠ = ٩٩٠٠٠٠٠٠٠ دينار الدخل الخاضع للضريبة

٢٥٠٠٠٠٠٠ × ٣% = ٧٥٠٠٠٠٠ دينار

٢٥٠٠٠٠٠٠ × ٥% = ١٢٥٠٠٠٠ دينار

٥٠٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار

١٣٣٥٠٠٠٠٠ × ١٥% = ١٣٣٥٠٠٠٠٠ دينار

مجموع مبلغ الضريبة ١٤٠٥٠٠٠٠ دينار

وبعد موافقة المكلف على مبلغ الضريبة المتحقق سددها بالكامل . ولا بد من الاشارة هنا الى ان المضمن الضريبي لم يحتسب سهوا سماح العمر للمكلف لكونه تجاوز ٦٣ سنة ويستحق سماح عن ذلك مقداره ٣٠٠٠٠٠٠٠ دينار ولو قام باحتسابه يصبح مقدار الضريبة المتحقق ١٣٦٠٠٠٠٠٠ دينار . ولا يحق للمكلف ان يسترجع الفرق بين مقداري الضريبة لكونه وافق على التقدير وسدد الضريبة المتحققة بدمته الامر الذي يتناقض تحقق العدالة الضريبية .

٣- التقدير الاضافي :

هذا النوع من التقدير تلجا اليه السلطة الضريبية في الحالات التالية :

أ- عند اكتشافها ان عملية التحاسب الضريبي للمكلف لم تصل الى الدخل الضريبي الحقيقي اذ

قد يظهر دخل جديد لم يتم محاسبة المكلف عليه.

ب- عند وقوع السلطة الضريبية بخطأ يترتب عليه تقدير دخل المكلف بأقل مما يجب ان يقدر به وبالتالي ضريبة اقل مما ينبغي عليه دفعه.

ت- لجوء المكلف الى الغش في اخفاء معلومات عن مصدر دخله تؤدي الى تقديره بأقل مما ينبغي واقعا .

وفي هذا النوع من التقدير تحاول السلطة الضريبية معالجة الاخطاء التي قد تحدث في النوع الاول من التقدير (التقدير الاولي) وفق الحالات المارة الذكر لتحقيق العدالة الضريبية فتقوم الادارة الضريبية بمايلي :

- محاسب المكلف الضريبي الذي اخفى مصدرا خاضع للضريبة باعادة احتساب الضريبة المتحققة عليه مع مراعاة دفعه الضريبة ومثلها عقوبة له لانه قام باخفاء مصدر دخل للضريبة ولم يصرح به عند محاسبته ابتداء سعيها من الادارة الضريبية لتحقيق العدالة الضريبية من خلال معاقبة المكلف الذي قام باخفاء مصدر دخله متعمدا على عكس المكلفين الاخرين الذين تحاسبوا عن نفس مصدر الدخل .

-تقوم السلطة الضريبية باعادة احتساب مقدار الضريبة المتحققة والتي احتسبت سهوا بسبب خطأ المخمن الضريبي في عملية الاحتساب وفق التعليمات النافذة سعيها منها لتحقيق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي من خلال فرض الضريبة بصورة صحيحة اسوة بالمكلفين الاخرين الذين يملكون نفس مصدر الدخل.

-عندما يلجأ المكلف للغش في اخفاء المعلومات التي تساعد السلطة الضريبية للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة بصورة دقيقة تقوم السلطة بمعاقبة المكلف من خلال فرض مبلغ الضريبة المتحقق عن استخدامه للغش في اخفاء المعلومات الضرورية ودفع ضعفي مبلغ الضريبة المتحقق سعيها منها لتحقيق العدالة الضريبية وردع المكلف عن القيام باعمال الغش الضريبي مستقبلا .

وسنورد المثال التالي لبيان كيفية التحاسب الضريبي وفق هذا الاسلوب من التقدير :

مثال : بالرجوع الى المثال السابق ظهر للمكلف محمد حصة في معمل نايلون ولم يصرح بها عند محاسبته في التقدير الاولي ومقدار الدخل المتحقق عن السنة من تلك الحصة هو ٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار . المطلوب / احتساب الضريبة المتحققة على المكلف من تلك الحصة ، وماهي اجراءات الادارة الضريبية في مثل هذه الحالة ؟

الحل / بما انه تم احتساب مقدار الضريبة ووفق النسب الضريبية المعمول بها اذ قد تم احتساب جزء من الدخل الخاضع للضريبة باعلى نسبة ضريبية وهي ١٥% فنقوم باحتساب الدخل الجديد بنفس النسبة المذكورة فيكون كالآتي :

$$٧٥٠٠٠٠٠٠ = ١٥\% \times ٥٠٠٠٠٠٠٠$$

وتكون اجراءات السلطة الضريبية هنا اعتبار المكلف مخالف لكونه لم يصرح بمصدر دخله من حصته في المعمل عند محاسبته ابتداءا فيجب عليه ان يقدم طلب تسوية صلحية الى السلطة المالية عن تلك المخالفة

وبعد الموافقة على الطلب يدفع مثلي مبلغ الضريبة المتحقق عن حصته من المعمل اضافة الى مبلغ الضريبة المتحقق وكالتالي :

$$١٥٠٠٠٠٠٠ = ٢ \times ٧٥٠٠٠٠٠$$

$$٢٢٥٠٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠٠$$

وهنا تكون السلطة الضريبية قد عاقبت المكلف عن عدم تصريحه بمصادر دخله كلها عن محاسبته ضريبيا لردعه مستقبلا وبذلك تكون قد حققت مبدأ العدالة الضريبية لمعاقبة المكلف المخالف فقط
٤- طريقة التقدير بالاتفاق :

الزم كل مكلف عراقي لديه مصدر دخل خاضع للضريبة بموجب القانون ان يقدم تقرير يبين فيه دخله الخاضع للضريبة ، ومن ثم تتم عملية الفحص الضريبي لاقرار المكلف والتدقيق له ، وتتم مناقشة المكلف حول البيانات المقدمة في اقراره من ايرادات ومصروفات مقبولة ضريبيا وتعديله حسب مايسمح بها القانون الضريبي والتعليمات النافذة ، وبعد الاتفاق على التقدير بين المكلف والسلطة الضريبية والتوقيع على التقرير لايجب للمكلف الاعتراض عليه ، اما في حالة رفضه للتعديل فيحق له الاعتراض عليه واتباع الاجراءات اللازمة بذلك . وفي هذا الاسلوب من التقدير تتحقق العدالة الضريبية كون المكلف يكون على دراية بكيفية تقديره وله الحق في قبول ذلك التقدير او رفضه مما يتيح له الحرية اكثر في عملية التحاسب الضريبي وسنورد المثال التالي لبيان كيفية التحاسب الضريبي في هذه الطريقة :

مثال : المكلف عماد محامي انهى اعماله للسنة ٢٠١٦ مالية وكما يلي :

- تقاضى اجور حسم دعاوى مقدارها ٣٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار

- استلم مبلغ ٨٠٠٠٠٠٠٠ دينار عن حصته في مشاركة مع اخيه في معمل بلاستيك

وبتاريخ ١٠/٩/٢٠١٧ ولغرض اجراء التحاسب الضريبي له نظم كشفا بمصاريفه خلال تلك السنة وقدمه الى الهيئة العامة للضرائب - فرع البياع لكون مكتبه يقع في تلك المنطقة وقد كانت المصاريف كما يلي :

- ٣٠٠٠٠٠٠ دينار الايجار الشهري للمكتب

- ٦٠٠٠٠٠٠ دينار اجور ماء وكهرباء للمكتب خلال السنة

- ٨٠٠٠٠٠٠ دينار رسوم تجديد اشتراك نقابة المحامين عن سنتين

- ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار الايجار الشهري للدار التي يسكنها مع عائلته

- ٢٩٠٠٠٠٠٠٠ دينار بدل شراء سيارة خاصة به

المطلوب / احسب مقدار الضريبة المتحققة للسنة ٢٠١٧ تق اذا علمت ان المكلف متزوج من موظفة ولديه اربعة اطفال عمرهم اقل من ١٨ سنة ؟

الحل : ان مجموع ايرادات المكلف خلال السنة ٢٠١٧ تقديرية هي :

$$٤٤٠٠٠٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠٠٠٠ + ٣٦٠٠٠٠٠٠٠$$

هنا يتم قبول المصاريف الخاصة بعمله كمحامي فقط وتستبعد المصاريف الاخرى

المصاريف المقبولة ضريبيا عن تلك السنة :

٣٦٠٠٠٠٠ دينار ايجار المكتب + ٦٠٠٠٠٠٠ دينار اجور ماء وكهرباء + ٤٠٠٠٠٠٠٠ دينار
اشترك النقابة عن تلك السنة = ٤٦٠٠٠٠٠٠ دينار مجموع المصاريف المقبولة خلال السنة
٤٤٠٠٠٠٠٠ - ٤٦٠٠٠٠٠٠ = ٣٩٤٠٠٠٠٠ دينار الدخل

السماحات القانونية :

٢٥٠٠٠٠٠ دينار لذات المكلف

٨٠٠٠٠٠٠ دينار سماح اربعة اطفال

مجموع السماحات = ٣٣٠٠٠٠٠٠ دينار مع ملاحظة لم يحتسب سماح للزوجة لكونها موظفة

٣٩٤٠٠٠٠٠ - ٣٣٠٠٠٠٠٠ = ٣٦١٠٠٠٠٠٠ دينار الدخل الخاضع للضريبة

سعر الضريبة :

٢٥٠٠٠٠٠ × ٣% = ٧٥٠٠٠ دينار

٢٥٠٠٠٠٠ × ٥% = ١٢٥٠٠٠ دينار

٥٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠٠٠٠ دينار

٣٥١٠٠٠٠٠ × ١٥% = ٥٢٦٥٠٠٠٠ دينار

مجموع مبلغ الضريبة = ٥٣٣٥٠٠٠٠ دينار مقدار الضريبة المتحققة على المكلف

ويضاف مبلغ ١٠% من مبلغ الضريبة المتحقق غرامة تأخيرية لكونه لم يتحاسب ضمن المدة

القانونية للتحاسب وهي للمدة من ١/٢ ولغاية ٥/٣١ من كل سنة

٥٣٣٥٠٠٠ × ١٠% = ٥٣٣٥٠٠٠ دينار

٥٣٣٥٠٠٠ + ٥٣٣٥٠٠٠ = ٥٨٦٨٥٠٠٠ دينار المبلغ الواجب دفعه من قبل المكلف

ويلاحظ تحقق العدالة الضريبية في هذا النوع من التقدير لكون المكلف قد وافق على حذف المصاريف
الغير مقبولة ضريبيا والتي لا تخص مصدر دخله من المحاماة وخير بين قبوله للتقدير او رفضه الذي
وجب عليه سلوك الاجراءات المتبعة في حالة الر فض ومن ناحية اخر تحققت العدالة الضريبية لكون
المكلف دفع غرامة عن تاخره عن مراجعة الفرع الضريبي والتحاسب خلال المدة القانونية على عكس
المكلف الملتزم بالدفع خلال المدة القانونية والذي لا يدفع اي غرامة تاخيرية .

٥-التقدير النهائي :

يقصد بالتقدير النهائي هو اكتساب التقدير الضريبي على المكلف الصفة النهائية عن سنة تحاسبه التقديرية
ويكون ذلك بعد مرور خمس سنوات من تلك السنة التقديرية ، وفي هذا النوع من التقدير يمكن تحقيق
العدالة الضريبية المرجوة من خلال السماح بمحاسبة المكلف وفق القانون اذا ظهر له مصدر دخل آخر
خلال الخمسة سنوات التالية لسنة التحاسب الضريبي مما يجعل للهيئة العامة للضرائب حرية اكثر في
عملية التحري الضريبي عن مصادر دخل المكلفين واستيفاء الضرائب الحقيقية منهم وبالتالي زيادة ايراداتها
الضريبية .

٦-التقدير الاحتياطي :لا يوجد نص قانوني يشير الى اتباع هذا النوع من التقدير لكن السلطة الضريبية

تلجأ اليه في :

أ- عند محاسبة المكلفون المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية فيتم تقديرهم احتياطيا وتحسب الضريبة المتحققة عليهم احتياطيا ويطلب منهم تسديدها وتجعل ايرادا نهائيا ثم تقوم السلطة الضريبية باجراء عملية التدقيق الضريبي على البيانات الواردة في تقرير المكلف فاما ان تقبلها كما هي او ترفضها وهنا يتم تقديره اضافيا عن ما ظهر من دخل جديد توصلت اليه السلطة الضريبية بعد تدقيقها لحسابات المكلف .

ب- عند محاسبة المكلفين في الفروع الضريبية والمشمولين بضوابط الهيئة العامة للضرائب فيتم تقديرهم احتياطيا عند وجود شك في المعلومات التي قاموا بتقديمها الى السلطة الضريبية فيقدروا احتياطيا ويدفعوا الضريبة المقدرة احتياطيا وتسجل ايرادا نهائيا لحين التأكد من تلك المعلومات الخاصة بمصادر دخل المكلف من خلال التحري بالطرق المختلفة مثل مخاطبة دوائر خارجية او فروع ضريبية اخرى وعند وجود اي اختلاف في تقدير مصدر الدخل بعد النحري عن ذلك يقدر اضافيا عن الزيادة في الدخل .

ولابد من الاشارة الى ان هذا النوع من التقدير يمارس بصورة غير صحيحة في دوائر الضريبة وهناك لبسا في ذلك اذ ما تعتبره تلك الدوائر من تقديرا احتياطيا هو في الحقيقة تقدير اولي لان ايراده يكون نهائيا على السنة التقديرية نفسها ، اما التقدير الاحتياطي الذي نصت عليه الفقرة ٤ من المادة ٣ في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فيكون عندما يقدر الدخل لاسباب جوهرية واضطرارية قبل بداية السنة التقديرية استثناء من احكام الفقرة ١ من المادة ٣ اعلاه ويسجل ايراده بشكا امانات لحساب سنتها التقديرية ، ولابد من ذكر ان دوائر الهيئة العامة للضرائب تبالغ كثيرا في هذا النوع من التقدير . وهذا النوع من التقدير الضريبي يمكن من خلاله تحقيق العدالة الضريبية للمكلف وللسلطة الضريبية كونه يسمح لكلا الطرفين باخذ الوقت الكافي في التحقق من المعلومات المطلوبة للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف ، فمثلا مكلف لديه محطة لتعبئة الوقود ولم يجلب كتاب من وزارة النفط يبين قيمة سحوباته من المشتقات النفطية خلال المدة القانونية لتأخر وزارة النفط في اصداره فيقدر احتياطيا لحين جلب ذلك الكتاب ويتم محاسبته وفق ما يرد به من سحوبات ، وبذلك تم تحقيق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي للمكلف من جهة وللسلطة الضريبية من جهة اخرى.

٧- التقدير الاداري : يقدر دخل المكلف بموجب هذا النوع من التقدير حسب تخمين السلطة الضريبية فبعد انقضاء المدة القانونية لتقديم التقرير وهي ٣١ / ٥ من كل سنة تقديرية تقوم السلطة الضريبية بما يأتي :

أ- بدراسة التقارير المقدمة من المكلفين ليتسنى قبولها او رفضها فاذا رفضت قامت السلطة الضريبية بتقدير دخل المكلف من خلال ما توفر لها من معلومات عنه ومن ثم تقوم بابلاغه بمقدار الضريبة المتحققة عليه باخطار تحريري .

ب- تقوم السلطة الضريبية بتقدير دخل المكلف الذي لم يقدم تقريرا او تأخر عن تقديمه خلال المدة القانونية دون عذر جزافا او تقديرا اجتهاديا وحسب ما تراه الادارة الضريبية وقد تكون تلك التقديرا مبالغ بها احيانا رغبة منها لردع المكلفين والتزامهم بتعليمات الهيئة العامة للضرائب .

وفي هذا النوع من التقدير لا تراعى فيه ظروف المكلف عند تقديره لانه يتم بدون علم المكلف لعدم مراجعته

الى دائرة الضريبة قبل انتهاء المدة القانونية في ٥/٣١ من كل سنة فمن المحتمل ان مصدر دخل المكلف انقطع العمل به بسبب مرضه او سفره ولكن عند تقدير المكلف لم تؤخذ الادارة الضريبية ذلك بنظر الاعتبار وبذلك ينافي تحقق الدالة الضريبية في هذا النوع من التقدير وسنورد المثال التالي لتوضيح ذلك :

مثال : المكلف عدنان لديه محل لبيع العطور المركزة لم يراجع الهيئة العامة للضرائب للتحاسب عن مصدر دخله المذكور قبل ٥/٣١ للسنة التقديرية ٢٠١٧ بسبب ترك عمله في المحل المذكور وسفره خارج العراق لغرض العلاج للمدة من ٦/١ ولغاية ٢٠١٦/١٢/٣١ وبعد التاريخ المحدد قامت السلطة الضريبية بتقديره اداريا وفق الضوابط المعمول بها لتقدير محلات بيع العطور المركزة والباغ ٩٠٠٠٠٠٠٠ دينار ، علما انه اعزب . المطلوب : احتساب الضريبة المتحققة على المكلف من مصدر دخله للسنة التقديرية ٢٠١٧ مستخدما التقدير الاداري ؟

الحل : بما ان المكلف لم يراجع دائرة الضريبة قبل انتهاء المدة القانونية في ٥/٣١ / ٢٠١٧ فتقوم السلطة الضريبية في الفرع المختص بتقديره اداريا وفق الضوابط المعمول بها وكالاتي :

٩٠٠٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠٠٠ (سماحه كونه اعزب) = ٦٥٠٠٠٠٠٠٠ دينار لخاضع للضريبة

وتحسب الضريبة وفق السعر الضريبي المهمول به :

$$٧٥٠٠٠٠٠٠ = ٣\% \times ٢٥٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$١٢٥٠٠٠٠٠٠ = ٥\% \times ٢٥٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٥٠٠٠٠٠٠٠ = ١٠\% \times ٥٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٨٢٥٠٠٠٠٠ = ١٥\% \times ٥٥٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

المجموع = ٨٩٥٠٠٠٠٠ دينار مقدار مبلغ الضريبة المتحقق على المكلف

ويلاحظ ان السلطة الضريبية لم تراعي حالة المكلف كونه مريض ولم يستغل محله لمدة ستة اشهر فقامت بتقديره وفق ما معمول به من الضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب والتي تخص مصدر دخله وهذا ينافي مبدأ تحقيق العدالة الضريبية فكان من الاولى مراعاة حالة المكلف المرضية وعدم احتساب دخل على فترة مرضه وسفره للعلاج خارج العراق كون مصدر الدخل انقطع العمل فيه .

٨-التقدير بموجب الضوابط :

ويعد هذا النوع من التقدير هو المحور الاساسي في عمل الهيئة العامة للضرائب اذ تعتمد عليه السلطة الضريبية اعتمادا قد يكون كليا في تقدير كافة مكلفي الدخل . وقد اعتمدت الادارة الضريبية في العراق هذه الطريقة من التقدير ليسترشد بها المخمن الضريبي عند محاسبته للمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل ولكن يلاحظ ان اغلب المخمنين التزم بتقديراتها التزاما تاما خوفا من محاسبته عند الخروج عن تلك الضوابط ومما يلاحظ ان تلك الضوابط وضعت من قبل الادارة الضريبية لمنع التحايل الذي قد يحدث عند محاسبة مكلفي الدخل ولكنها لم تراعي ظروف المكلف او مصدر دخله من جهة ولم تصل الى الدخل الحقيقي لمصدر دخل المكلف وبالتالي اما دفع المكلف لضريبة اكثر من مما عليه دفها في حالة تقدير دخله الضريبي اعلى من دخله الحقيقي او تقديره بدخل ضريبي اقل من الدخل الضريبي المتحقق مما يؤدي الى

انخفاض في مبلغ الضريبة المستحصل من المكلف وكلا الحالتين يمثلان عدم تحقق للعدالة الضريبية
وسنورد المثال التالي لتوضيح هذه الحالة :

مثال : المكلف احمد لديه محل صغير الحجم لبيع الاطارات والبطاريات في منطقة شعبية بعيدة عن
الحي الصناعي لتصليح السيارات راجع الهيئة العامة للضرائب بتاريخ ٢٠١٧/٦/١ لمحاسبته عن مصدر
دخله للنسبة ٢٠١٧ تقديرية وكانت الضوابط المعمول بها لتقدير مصدر دخله هي ٩٧٥٠٠٠٠٠ دينار ، علما
ان المكلف متزوج من ربة بيت وليس لديه اطفال . المطلوب : احتساب مقدار الضريبة المتحققة على
المكلف للسنة ٢٠١٧ تقديرية ؟

الحل : ٩٧٥٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠٠ = (سماح المكلف مع زوجته) = ٥٢٥٠٠٠٠٠ دينار الدخل الخاضع
للضريبة

$$٧٥٠٠٠ = ٣\% \times ٢٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$١٢٥٠٠ = ٥\% \times ٢٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٥٠٠٠٠ = ١٠\% \times ٥٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٦٣٧٥٠٠ = ١٥\% \times ٤٢٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

المجموع = ٧٠٧٥٠٠ دينار مبلغ الضريبة المستحق + ٧٠٧٥٠ دينار (غرامة ١٠%) لكونه راجع بعد انتهاء
المدة القانونية في ٥/٣١ = ٧٧٨٢٥٠ دينار المبلغ الواجب السداد .
ويلاحظ ان السلطة الضريبية لم تراعي موقع المحل وحجمه الصغير عند تقديرها للمكلف بل التزمت كليا
بالضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب وان كان فيها غبن وتقدير عالي لمصدر دخل المكلف وهذا
يتنافى مع تحقيق العدالة الضريبية اذا كان من الاولى مراعاة ذلك .

٩-التقدير الاداري المباشر (لجان المسح الميداني) :

بموجب هذه الطريقة يقدر دخل المكلف بصورة مباشرة من واقع عمله ومن خلال لجان المسح الميداني
المرسلة من الادارات الضريبية والمتكونة من عدد من الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة العالية والتي ترسل
الى مواقع عمل المكلفين للاطلاع على واقع اعمالهم وحجمها والطاقة الانتاجية لاعمالهم للوصول الى
الدخول الحقيقية لاعمالهم . ومن عيوبها انها تحتاج الى عدد كبير من الموظفين وانها تتدخل في شؤون
المكلفين الخاصة . وتعد هذه الطريقة من الطرق الجيدة في تقدير المكلف لانها تلاحظ واقعا عمل المكلف
من حيث حجم محل عمله وعدد الزبائن في وقت المسح الميداني بالاضافة الى عدد المكائن الانتاجية او
عدد الكاشيرات لاسواق بيع المواد الغذائية اضافة الى عدد العاملين في محل العمل وبالتالي يستطيع من
خلال ذلك الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف من ذلك المصدر ، ولا بد من الاشارة الى ان هذا النوع من
التقدير الضريبي يمكن ان يعدل على التقدير بموجب الضوابط الذي تم ذكره اعلاه اذا قدر مصدر دخل
المكلف باعلى من التقدير الوارد في الضوابط ولا يجوز العكس فلا يستطيع المخمن الضريبي النزول عن
التقدير الوارد في الضوابط الصادرة من مركز الهيئة العامة للضرائب اذا قدرت لجنة المسح الميداني مصدر
الدخل اقل . وهذا ينافي مبدأ تحقق العدالة الضريبية اذا من الاولى ان يلتزم المخمن الضريبي بتقدير لجنة

المسح الميداني لانه افضل مصداقية وتعبير لتقدير مصدر الدخل ويعبر عن واقع حال المكلف ومصدر دخله .

اما اذا كان تقدير مصدر الدخل بموجب لجنة المسح الميداني اعلى من التقدير الوارد في الضوابط فيجب على المخمن الضريبي الاخذ بهذا التقدير واخذ الفرق بين الضريبتين اذا كان المكلف قد تم محاسبته ضريبيا قبل ورود استمارة لجنة المسح الميداني يتقدير المكلف .

وسنورد المثال التالي لتوضيح هذه الطريقة من التقدير :

مثال : بتاريخ ٢٠١٧/٣/٢ راجع المكلف حسين الفرع الضريبي المسجل به لغرض التحاسب عن مصدر دخله (محل لبيع الفواكة والخضر) وتم اجراء عملية التحاسب الضريبي للمكلف وقدر وفق الضوابط المعمول بها بمبلغ ٧٥٠٠٠٠٠٠ دينار وتم احتساب الضريبة المتحققة من قبل السلطة المالية وقام المكلف بتسديدها ، وفي وقت لاحق قامت لجنة المسح الميداني على محل المكلف بالكشف على المحل وقدرت دخله بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠٠ دينار لكونه المحل حجمه صغير جدا ويقع في منطقة شعبية غير نشطة تجاريا . المطلوب : احتساب الفرق بين مقدار الضريبتين وكيف تعامل المخمن الضريبي في مثل هذه الحالة اذا علمت انه متزوج وله طفل قاصر واحد ؟

الحل :- مبلغ الضريبة المتحقق عند تقدير المكلف وفق الضوابط :

٧٥٠٠٠٠٠ - ٤٧٠٠٠٠٠ (سماح المكلف مع زوجته وطفله القاصر) = ٢٨٠٠٠٠٠٠ دينار

الدخل الخاضع للضريبة . ويتم احتساب مبلغ الضريبة كالاتي :

٢٥٠٠٠٠ × ٣% = ٧٥٠٠٠ دينار

٢٥٠٠٠٠ × ٥% = ١٢٥٠٠٠ دينار

٥٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠٠٠ دينار

١٨٠٠٠٠ × ١٥% = ٢٧٠٠٠٠ دينار

المجموع = ٣٤٠٠٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة المتحقق وفق الضوابط

اما في حالة مبلغ الضريبة وفق استمارة لجنة المسح الميداني فيكون كالاتي :

٦٠٠٠٠٠٠ - ٤٧٠٠٠٠٠ = ١٣٠٠٠٠٠٠ دينار الدخل الخاضع للضريبة وتحسب الضريبة :

٢٥٠٠٠٠ × ٣% = ٧٥٠٠٠ دينار

١٢٥٠٠٠ × ٥% = ٦٢٥٠٠ دينار

٥٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠٠٠ دينار

٣٠٠٠٠٠ × ١٥% = ٤٥٠٠٠٠ دينار

المجموع = ١١٥٠٠٠٠ دينار الضريبة الواجبة السداد

ويلاحظ ان الفرق بين مقدار الضريبتين هو ٢٢٥٠٠٠٠ دينار وهنا يقدر المكلف من قبل السلطة الضريبية وفق الضوابط المعمول بها ولا تعتمد التقدير الوارد في استمارة المسح الميداني وهذا يخل بالعدالة الضريبية في التقدير الضريبي لان تقدير لجنة المسح الميداني قدرت المكلف واقعيا واخذت بنظر الاعتبار حجم محله

الصغير وموقع الغير نشط وفي منطقة شعبية ضعيفة التجارة .

١٠-التقدير الذاتي :

يدفع نظام التقدير الذاتي باتجاه خلق ثقة متبادلة بين المكلف بدفع الضريبة والسلطة المالية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشوه التي انتابت هذه العلاقة والناجمة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية والتي تشكل عبئاً حقيقياً على كافة أطراف عملية التحاسب ، ويؤدي هذا النظام بالتالي إلى تشجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشكل الذي يقلل الفجوة الضريبية ويحقق الامتثال الضريبي .

ان من الامور المهمة التي يعكسها اسلوب التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي هو تولد القناعة التامة عند المكلف ان السلطة الضريبية تسعى من خلال تطبيق هذا الاسلوب هو تحقيق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي بشرط التزام المكلف بتقديم بياناته الختامية بصورة صحيحة ودقيقة الامر الذي يجعل السلطة الضريبية تلتزم بها ، ولكن لا يمكن ان تحقق العدالة الضريبية عند محاولة المكلف استخدام التحايل والغش في عملية تقديم معلوماته التفصيلية عن مصدر دخله في الكشف المقدم للسلطة الضريبية لان ذلك سيؤدي الى تخفيض مبلغ الدخل الضريبي وبالتالي الى مقدار الضريبة المستحصلة حينها تلجأ السلطة الضريبية بعد اكتشافها ذلك الى معاقبته وفق القانون .

١١-التقدير بواسطة الغير :

بموجب هذا النوع من التقدير الضريبي تعتمد السلطة الضريبية على ما يصرح به الغير وممن تعامل معهم المكلف عن مصدر دخله الناتج من ذلك التعامل فمثلا عندما ترسي مقاوله معينة على مكلف ما مع احدى دوائر وزارات الدولة فتقوم تلك الدائرة باعلام دائرة الضريبة المسجل بها المكلف بمبلغ عقد المقاوله ومدة انجازها واذا كان مخالفات او غرامات تاخيرية مع حجز مبلغ ٢% من مبلغ المقاوله لدى الدائرة المعنية لا تصرف للمكلف الا بعد جلب براءة ذمة من الفرع الضريبي تؤيد تحاسبه ضريبيا لآخر سنة تقديرية ،فتحتسب السلطة الضريبية مبلغ الضريبة المتحقق على المكلف وفق المعلومات الواردة من تلك الدائرة بعد تقديم حساباته الختامية الخاصة بتلك المقاوله ، وفي هذا النوع من القدير يمكن ان تتحقق العدالة الضريبية كون مصدر دخل المكلف معروف ومحدد من قبل جهة التعاقد ولكن لا تراعى حالة المكلف او ظروف عمله التي يمكن ان تؤدي الى انخفاض دخله المتحقق من تلك المقاوله وهذا ينافي تحقق العدالة الضريبية وسنورد المثال التالي لتوضيح هملية التحاسب الضريبي وفق هذا النوع من التقدير :

مثال : المكلف عدنان تعاقد مع جامعة (تعهد تنظيف) عن السنة المالية ٢٠١٦ بمبلغ مقداره ٢٥٠ مليون دينار ، راجع للفرع الضريبي المسجل به لغرض التحاسب الضريبي حاملا كتاب من الجامعة يؤيد مبلغ التعاقد ومدته وحجز ٢% من مبلغ العقد لحين جلب براءة ذمة تؤيد تحاسبه ضريبيا .المطلوب : احتساب الضريبة المتحققة على المكلف عدنان اذا علمت انه اعزب ، وقدم حساباته الختامية للسنة ٢٠١٦ بدخل مقداره ٣٠ مليون دينار ؟

الحل : عند مراجعة المكلف للضريبة تتم محاسبة وفق النسبة الواردة في الضوابط وهي ١٥% من مبلغ العقد لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وكالاتي :

$375000000 = 15\% \times 250000000$ دينار الدخل المتحقق من المقولة

$350000000 = (250000000 - 375000000)$ (سماح اعزب) دينار الدخل الخاضع للضريبة

وتحتسب الضريبة وفق الاسعار الضريبية:

$75000 = 3\% \times 2500000$ دينار

$125000 = 5\% \times 2500000$ دينار

$500000 = 10\% \times 5000000$ دينار

$5100000 = 15\% \times 34000000$ دينار

المجموع = 5170000 دينار مبلغ الضريبة المتحقق

وبذلك السلطة الضريبية اهملت الدخل المتحقق والوارد في حساباته الختامية والبالغ 30000000 دينار والذي يؤدي الى تخفيض ضريبة الدخل عند اعتماده واعتمدت كليا على ماورد في كتاب الدائرة المتعاقد معها بدون ان تناقش المكلف عن اسباب انخفاض الدخل الوارد في حساباته الختامية وهذا ينافي مبدأ تحقق العدالة الضريبية .

الاستنتاجات :

من خلال دراسة عملية التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وجد ان هناك عدة طرق تستخدم في تقدير الدخل الخاضع للضريبة وتتفاوت في تحقيقها للعدالة الضريبية وكالاتي :

١- ان طريقة المظاهر الخارجية تعتبر من الطرق التي لايمكن ان تتحقق فيها العدالة الضريبية لكونها لاتصل فعلا الى الدخل الحقيقي وتكون على الاغلب مضللة عند استخدامها في عملية تقدير الدخل الخاضع للضريبة .

٢- ان طريقة التقدير الاولي او الابتدائي تعد من الطرق التي لا تتحقق فيه العدالة الضريبية احيانا بسبب كون المكلف لا يستطيع ارجاعه للمبلغ الضريبي المدفوع بالزيادة من قبله عند وجود خطأ في عملية التحاسب الضريبي .

٣- تسعى السلطة الضريبية من خلال التقدير الاضافي معالجة اخطائها ان وجدت في عملية التحاسب الضريبي ، او اخفاء المكلف لمصدر دخل معين عند تحاسبه ابتداءا ولذلك فهي تقوم بتقدير المكلف اضافيا عن مصدر دخله غير المصرح به واعتباره مخالف حسب القانون الضريبي ويتوجب عليه تقديم طلب تسوية صلحية ودفعه الضريبة ومثلها وهذا يتوافق مع تحقق العدالة الضريبية لردع المكلف المخالف وتمييزه عن المكلفين الملتزمين .

٤- عند استخدام طريقة التقدير بالاتفاق تتحقق العدالة الضريبية كون المكلف يكون على دراية بكيفية تقديره وله الحق في قبول ذلك التقدير او رفضه مما يتيح له الحرية اكثر في عملية التحاسب الضريبي .

٥- عند استخدام التقدير النهائي للمكلف يمكن تحقيق العدالة الضريبية المرجوة من خلال السماح بمحاسبة المكلف وفق القانون اذا ظهر له مصدر دخل آخر خلال الخمسة سنوات التالية لسنة تحاسبه

الضريبي مما يجعل للهيئة العامة للضرائب حرية اكثر في عملية التحري الضريبي عن مصادر دخل المكلفين واستيفاء الضرائب الحقيقية منهم وبالتالي زيادة ايراداتها الضريبية.

٦- عند استخدام طريقة التقدير الاحتياطي في التقدير الضريبي يمكن تحقيق العدالة الضريبية للمكلف وللسلطة الضريبية كونه يسمح لكلا الطرفين باخذ الوقت الكافي في التحقق من المعلومات المطلوبة للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف.

٧- وعند استخدام التقدير الاداري في التقدير الضريبي لا تراعى فيه ظروف المكلف عند تقديره لانه يتم بدون علم المكلف لعدم مراجعته الى دائرة الضريبة قبل انتهاء المدة القانونية في ٥/٣١ من كل سنة فمن المحتمل ان مصدر دخل المكلف انقطع العمل به بسبب مرضه او سفره ولكن عند تقدير المكلف لم تؤخذ الادارة الضريبية ذلك بنظر الاعتبار وبذلك ينافي تحقق العدالة الضريبية في هذا النوع من التقدير.

٨- ان التقدير بموجب الضوابط الموضوعية من قبل الادارة الضريبية لمنع التحايل الذي قد يحدث عند محاسبة مكلفي الدخل ولكنها لم تراعى ظروف المكلف او مصدر دخله من جهة ولم تصل الى الدخل الحقيقي لمصدر دخل المكلف وبالتالي اما دفع المكلف لضريبة اكثر من مما عليه دفها في حالة تقدير دخله الضريبي اعلى من دخله الحقيقي او تقديره بدخل ضريبي اقل من الدخل الضريبي المتحقق مما يؤدي الى انخفاض في مبلغ الضريبة المستحصل من المكلف وكلا الحالتين يمثلان عدم تحقق للعدالة الضريبية.

٩- ان استخدام طريقة التقدير الاداري المباشر (لجنة المسح الميداني) تعتبر من الطرق الجيدة في عملية تحقق العدالة الضريبية لكونها تقدر المكلف عن مصدر دخله من واقع حاله الفعلي ،ولكن ان هذا النوع من التقدير الضريبي يمكن ان يعدل على التقدير بموجب الضوابط الذي اذا قدر مصدر دخل المكلف باعلى من التقدير الوارد في الضوابط ولايجوز العكس فلا يستطيع المخمن الضريبي النزول عن التقدير الوارد في الضوابط الصادرة من مركز الهيئة العامة للضرائب اذا قدرت لجنة المسح الميداني مصدر الدخل اقل . وهذا ينافي مبدأ تحقق العدالة الضريبية اذا من الاولى ان يلتزم المخمن الضريبي بتقدير لجنة المسح الميداني لانه افضل مصداقية وتعبير لتقدير مصدر الدخل ويعبر عن واقع حال المكلف ومصدر دخله .

١٠- ان اسلوب التقدير الذاتي يعد من الاساليب الجيدة في تقدير الدخل الضريبي كونه يولد القناعة التامة عند المكلف ان السلطة الضريبية تسعى من خلال تطبيق هذا الاسلوب هو تحقيق العدالة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي بشرط التزام المكلف بتقديم بياناته الختامية بصورة صحيحة ودقيقة الامر الذي يجعل السلطة الضريبية تلتزم بها ، ولكن لايمكن ان تتحقق العدالة الضريبية باستخدام هذا الاسلوب عند محاولة المكلف استخدام التحايل والغش في عملية تقديم معلوماته التفصيلية عن مصدر دخله في الكشف المقدم للسلطة الضريبية لان ذلك سيؤدي الى تخفيض مبلغ الدخل الضريبي وبالتالي الى مقدار الضريبة المستحصلة حينها تلجأ السلطة الضريبية بعد اكتشافها ذلك الى معاقبته وفق القانون .

١١- ضعف العلاقة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي ، بسبب ضعف الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين الأمر الذي يؤدي الى ضعف الالتزام الضريبي .

١٢- ان اسلوب التقدير بواسطة الغير من الاساليب الجيدة في عملية الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف كون السلطة الضريبية تحصل على قيمة العقد من المصدر ولكنها تهمل ظروف المكلف وحالته مما يؤدي الى الضعف في تحقيق العدالة الضريبية .

التوصيات:

على السلطة الضريبية ان تراعي الاعتبارات التالية عند تقديرها للمكلف ضريبيا باستخدام الطرق والاساليب المعتمدة من قبلها لتحقيق العدالة الضريبية :

١- لا يمكن استخدام طريقة التقدير وفق المظاهر الخارجية في عملية تقدير الدخل الضريبي لانها تكون مضللة وغير واقعية .

٢- على السلطة الضريبية اعادة النظر في القانون الضريبي لكي يسمح للمكلف الضريبي باستعادة المبالغ الزائدة والتي يدفعها عند اجراء عملية التحاسب الضريبي .

٣- على السلطة الضريبية التمييز بين المكلف الملتزم ضريبيا والمكلف غير الملتزم من خلال منح المكلف الملتزم امتيازات خاصة مثل خصم معين من مبلغ الضريبة على عكس غير الملتزم والذي يجب تشديد الغرامات والعقوبات عند مخالفته للتعليمات الضريبية .

٤- التاكيد على الافراد العاملين في الهيئة العامة للضرائب بضرورة مناقشة المكلف حول مصدر دخله عند تقديره بالاتفاق للوصول الى الدخل الحقيقي وعدم اخفاء اي معلومات اخرى تضمن للكلف فهمه طريق التقدير الضريبي لعدم المخالفة والتحايل وللسلطة الضريبية الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف .

٥- عند تقدير المكلف احتياطيا لابد من افهامه نوع هذا التقدير واسباب اللجوء اليه لكي تكون لها دراية كافية وتقديم المعلومات المطلوبة التي ادت الى استخدام هذا النوع من التقدير الضريبي .

٦- عند تقدير المكلف نهائيا من قبل السلطة الضريبية لابد من مراعاة كافة المعلومات الموجودة على التقرير المقدم من المكلف ، وتعهداته ، ومعلومات نظام الحجز ومكلفي الدخل ، ومصادر دخله ، وعملية التحاسب الضريبي عند احتساب مبلغ الضريبة المتحقق عليه لتضمن السلطة الضريبية بذلك انها استوفت الضريبة الحقيقية من المكلف قبل تقديره نهائيا .

٧- اعادة النظر في طريقة التقدير الاداري لانها ليست واقعية ولا تعبر عن حقيقة مصدر دخل المكلف احيانا ولا تراعى ظروف المكلف .

٨- عند استخدام التقدير بموجب الضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب مراعاة ان هذه الضوابط استرشادية وليست ملزمة للمخمن الضريبي اذا كان هناك غيب للمكلف عند استخدامها للوصول الى دخله الحقيقي .

- ٩- عند طريقة التقدير الاداري المباشر (لجان المسح الميداني) يجب ان تراعى فعلا حقيقة مصدر دخل المكلف ويتم التقدير من واقع عمل المكلف فاذا قدر المكلف بتقدير اقل من الضوابط المعتمدة فيجب الاخذ به لانه يعبر عن حالة المكلف الحقيقية .
- ١٠- استخدام اسلوب التقدير الذاتي لانه يمثل الاسلوب الامثل في عملية الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف عند مراعاة شروط تطبيقه وتوفير متطلبات تطبيقه من امكانيات مادية وبشرية .
- ١١- زيادة الثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية من خلال حملات الدعاية والإعلان لزيادة الوعي الضريبي للمكلفين .
- ١٢- عند اعتماد طريقة التقدير بواسطة الغير لابد من مراعاة ظروف المكلف وحالته اثناء مدة العقد بينه وبين الدوائر المتعاقدة معها والتي قد تؤدي الى انخفاض الدخل المتحقق فعلا عن ما ورد من الغير لاسباب قد تكون خارج ارادة المكلف ولكن السلطة الضريبية لاتؤخذ بها .

المصادر :

- ١- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٢- حسن النجفي، معجم المصطلحات الاقتصادية والقانونية ، الطبعة الأولى ، طبع الدار العربية ، بغداد، دار واسط للنشر، ١٩٨٢
- ٣- د. عدلي محمد توفيق، النظم الضريبية، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ١٩٧٥
- ٤- عبد الله محمد شامية ، النظام الضريبي في الجماهيرية (أسسه وتطبيقاته) ، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، ليبيا، الطبعة الأولى، ١٩٩٣
- ٥- أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٠
- ٦- الخطيب وشامية، خالد شحاده و أحمد وهير أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر - عمان الأردن، ٢٠٠٣
- ٧- يونس، منصور ميلاد، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤
- ٨- علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل في العراق، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول، بغداد ٢٠٠١
- ٩- المكتب الاستشاري، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد، دراسة وتصنيف المهن واقتراح ضوابط لخصر الوعاء الضريبي لمختلف المهن والنشاطات، بغداد ٢٠٠١ .



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨
تقويم تحقق العدالة الضريبية في ظل طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل
دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

١٠- الخطيب وشامية، خالد شحاده و أحمد وهير أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر - عمان الأردن،

٢٠٠٣

١١- إسماعيل ، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، العراق، مطبعة جامعة بغداد، ٢٠٠١

١٢-الخرسان، محمد حلو داود " تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق
بالمقارنة مع الدول المتقدمة " بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية،
الدائرة الاقتصادية -بغداد - ٢٠٠٦.

الانترنت :

: http://mawdoo3.com/%D9%85%D9%81%D9%87%D9%88%D9%85_%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D9%84%D8%A9_%D8%A7%D9%84%D8%B6%D8%B1%D9%8A%D8%A8%D9%8A%D8%A9