

التقدير الضريبي الذاتي... بين حسن الاختيار وسوء التطبيق

The auto estimation of tax between suitable choice & application defects

م.د. صلاح صاحب شاكر البغدادي و السيد ضياء شمخي

المقدمة Introduction

تعتبر الضريبة سياسة مالية إيرادية عامة تتخذها الدولة لتوفير الاموال اللازمة لسيورتها واستمراريتها وتقوية امكاناتها، فضلا عن مساهمتها في توجيه مسار المجتمع للوصول به الى طريق العدالة والمساواة بين افراده وضمان الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي من خلال السعي للقضاء على او لتخفيف حدة التقلبات الاقتصادية والمالية التي تتعرض لها هذه الدولة.

وتشكل التحصيلات الضريبية على وفق هذا المفهوم جزء مهم من الابدادات المالية العامة التي تتحقق للدولة عبر مؤسساتها الضريبية لتأمين نفقاتها، كاجراء سيادي مخولة بتطبيقه هذه المؤسسة دون غيرها من المؤسسات والاجهزة والمنظمات والقطاعات والشرائح التي تشكل منها الدولة.

وتقوم هذه المؤسسة المختصة بانتهاج الطرق الكفيلة بتحقيق سياسة الدولة المالية على وجه العموم وسياستها الضريبية على وجه الخصوص، بتتخذ من الوسائل والاساليب ما يضمن تنفيذ هذه السياسات بنجاح.

ويعتبر التقدير الضريبي الذاتي الذي تستخدمه الهيئة العامة للضرائب في العراق اسلوبا علميا وعمليا متقدما في التعامل مع نتائج اعمال مكلفي ضريبة الدخل انتهجته متأخرا مع شريحة واحدة من المكلفين (الشركات ذات المسؤولية المحدودة) دون الشرائح الاخرى، وذلك لتعزيز الثقة المتبادلة بين السلطة الضريبية وهذه الشريحة، عبر فصح المجال امام الاخيرة للقيام ذاتيا بتقدير الضريبة المستحقة على مدخولاتها بعد حساب هذه المدخولات وحسم التكاليف والاعفاءات منها ومن خلال البيانات المنظمة والمدققة من قبل محاسبين ومراقبي حسابات مجازين قانونا.

ان التقدير الذاتي المستخدم في التعامل الضريبي مع الشركات ذات المسؤولية المحدودة فضلا عن القبول السابق بنتائج حسابات الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة، انما هو خطوة عملية كان يفترض ان يتم اجراؤها منذ وقت طويل وعلى معظم شرائح المكلفين ان لم يكن جميعها.

**مشكلة البحث : Research Problem**

ان ما يجري تنفيذه الان في الهيئة العامة للضرائب بعيد كل البعد علميا وعمليا عن روح آلية التقدير الضريبي الذاتي التي اقر تطبيقها اعتبارا من السنة 2002 .

**اهمية البحث : Research Importance**

عرض اهمية التقدير الذاتي في المؤسسة الضريبية ، ومساوى عدم العمل بها واثار ذلك على العمل الضريبي وانطرافه .

**هدف البحث : Research object**

بيان مدى الانحراف الحاصل في آلية التقدير الذاتي .

**فرضية البحث : Research Hypotheses**

ان سوء تطبيق مفردات آلية التقدير الضريبي الذاتي يؤثر سلبا على نتائج العمل الضريبي .  
وعليه سيتم استعراض فكرة البحث ، من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول / التقدير الذاتي : الاسباب والمفهوم .

المبحث الثاني / مزايا التقدير الذاتي .

المبحث الثالث / مستلزمات التقدير الذاتي .

المبحث الرابع / الوعي الوطني الضريبي .

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات .

**المبحث الأول / التقدير الذاتي : الاسباب والمفهوم**

Auto estimation: causes & concept

**1-1 نظرة عامة General attitude**

يعتبر العراق من الدول المتأخرة في استخدام اسلوب التقدير الضريبي الذاتي ، او في انتهاز اية اساليب علمية متطورة وكفؤة في عملية فرض الضريبة وتقديرها بقياسا بدول العالم الأخرى ، ويرى الباحثان ان الاسباب الكامنة وراء ذلك قد تعود الى ما يأتي :

1- لم تشكل التحصيلات الضريبية اهمية كبرى للعراق كإيرادات مالية عامة مقارنة بالإيرادات الأخرى وخصوصا النفطية منها ، طيلة عقود من القرن العشرين كونه بلدا نفطيا من الطراز الاول بحسب وجهة نظر الحكومات المتعاقبة، فضلا عن ان هذه التحصيلات لم تساهم مساهمة فعلية في تمويل النفقات الجارية للحكومة مثلما يتوقع منها كما هو الحال في الكثير من دول العالم برغم ظروف العراق في عقد التسعينات التي اجبر فيها على تقليل (او انعدام) صادراته النفطية بسبب الحصار الاقتصادي المفروض عليه ، مما ادى الى انخفاض العائد النفطي ، وكان يتوقع زيادة نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل النفقات الجارية للتعويض عن ذلك ، الا ان لم يتم ، بل على العكس انخفضت نسبة هذه المساهمة الى ادنى مستوياتها ، كما يظهرها الجدولان (1) و (2) . ولا يسعنا هنا الخوض في التفاصيل ، لانه موضوع اقتصادي كبير وشائك تتداخل فيه عوامل عديدة .

جدول (1)

مقارنة بين نسبة الإيرادات الضريبية والعوائد النفطية الى اجمالي الإيراد العام والنتج المحلي  
بملايين الدنانير

سنة	(1) اجمالي إيرادات الضرائب والرسوم	(2) عوائد نفطية	(3) اجمالي الإيراد العام	(4) النتج المحلي الاجمالي	(5) نسبة 3/1 %	(6) نسبة 3/2 %	(7) نسبة 4/1 %	(8) نسبة 4/2 %
1985	998.7	3787.9	6994.8	15493.8	14.3	54.1	6.4	24.4
1990	1157	3866.7	11625.9	23291.8	10.4	33.2	5	16.6
1994	9223.2	110.6	188388.2	616198.4	4.9	0.058	1.5	0.016

• (المصدر: بتصريف، 2002: 23، 25)

• تم استخدام معلومات سنة 1994 بدلا من سنة 1995 لعدم توفر معلومات كاملة عن  
الآخيرة .

جدول (2)

نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل النفقات الجارية للحكومة

سنة	النفقات الجارية بملايين الدنانير	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية فيه %	إذا علمت ان الإيرادات الجارية بملايين الدنانير
1985	73662	12.1	4525
1990	11357	8.1	5638
1995	605840	2.2	87370

• (العزاوي، 2002: 15-16)

2- لم تكن هناك استعادة حقيقية من الاحتلال والسيطرة البريطانية على العراق في النصف  
الأول من القرن العشرين في مجال الضرائب الا بحدود بسيطة وشكلية ، لانتعدي الصياغة  
القانونية التي يمكن وصفها بانها ناجحة الى حد ما ، بدليل انها مازالت مؤثرة حتى في آخر  
قانون ضريبي ساري المفعول ، الا انه لم تلمس اية فائدة حقيقية في آلية تنفيذ القانون وتطوير  
الاجراءات والتطبيقات المحاسبية والادارية. ويعتقد الباحثان انه سوف تكون هناك استعادة مماثلة  
في محدوديتها فيما يخص الاحتلال الامريكى ثم السيطرة والتأثير الامريكين الحاليين في مجمل  
جوانب الدولة العراقية وفي ضمنها المجال الضريبي ، وقد يكون مرد ذلك في كلتا الحالتين الى  
ظروف العراق السياسية والاقتصادية والامنية ، ومحدودية تقدم المؤسسات الضريبية وامكانية



مفولما . وحققة هذم الطرقة لاتبوم كتمسممها ، اذ طالما لاجر كالم من المكلمن على القبول (او الرضوخ) للقمدر الاتقامى الالمى لعمم اسباب :

اولا: عمم قممهم على االماب صممة نملام لالمهم لانعمام المومق الاصولى الماسب لالمهم وسملامهم الممارمة .

المما: مبرما من كملل حقممة مالمولالمم المى مومق ما مصرم بم او ما مم الاتقام المقمدرى علىه .

المما: طول فممة مالمق سملامهم ومما يؤممر سلما على المالمهم فى مالمم اعمرامهم على المقمدر الممرمى .

رابعما : ما مسمم بم الممارم المملطة الممرمى من معمم ورومقن فى المقمدر والمالمق والممما ، واستلال نلم من قمل بمض الموملمن فى المصول على مكاسب مالمم ممر مشروعم .

مما: سوء مالمم الموملمن الممرمى للمكلمن وعمم مالمق نملام المالمهم ، ومما يكون سبما فى الممعم او انمطام بمض المكلمن عم مرامممة الموملمن وموملمها ، ومكلمم ممولن او وسطام للمرامممة بملا عمهم .

ب- المقمدر الماممى/ طرقة مالمق للملم للموم بمما المملطة الممرمى كالمم ممرمى لالمق لمقمدر ممرمى مالم عم سنة مالمم مم مالمم المكمم عمها ، وممهم ممام بمم ان لممه المرامم مامممة للممرمى لم ممر الممامم عمها وممر مصرم بمما (مقصم ممم او موم مقصم) او لم مكمم الممولمات عمها بمم ان ممرم بم المراممات مالمم ، او ممرى ممرمى موممى ممام مامم عم المرامم ، ومم مالم المكمم الى المقمام الممرمى فى مالم الممك بمومم مالمم ممرمى لممه .

م- المقمدر المالمى/ طرقة المقمدر الممرمى الممى مومم بم المملطة الممرمى فى سنة (مقمدرم) عم المرامم نفس السنة (مالمم) فى المالمات الملمم:

اولا: المقمدر عم مالممات نقل ملكمة الممار بممى لملالمها .

المما: المقمدر عم مالم الممل (المومم والمومم والمممصامم ..الم).

م- المقمدر المالممى/ طرقة مالمق مومم بمما المملطة الممرمى بمق بمض المكلمن عمم:

اولا: وموم مقص فى ومامم مالممات المقمدر الممرمى بمسب ممامم هذم المملطة مالمم الماممالم والمالمم لقممة زمممة معممة او لالمم معمم .

المما: الممامم الى الماممالم والمالمق ومملمم بمض ممرمات المالمم الممرمى مع المرامم رسممة وممر رسممة .

المما: رممة المكمم فى المصول على مراءم ذممم الممرمى لمومم مالمم لممه فى موممة موممة الممرى او ممر موممة مسملمم ممم هذم المراءم الممرمى ، كالمم مسممالم المالمم (على ممل الممال لا الممر) من ممام مالمم ممام والممى المالم او مرم ممما لمم هذم

مجلة حراماته معاصية ومالية ..... العدد الاول / 2006

الجهات ويستحق عنها دفعة جزئية او كلية في نفس سنة التعاقد (اي في سنة نجوم الدخل) وهو ما يتطلب مع (المادة 3 / الفقرة 4) قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 .

هو التقدير الاداري/ طريقة تقدير ضريبي تستخدمها السلطة الضريبية على ما يتوافر لديها من معلومات عن نشاط المكلف ومدخولاته مع عدم منحه السماحات القانونية لزوجته واولاده عندما لا يتوفر ما يفيد استحقاقه من هذا السماح ، وذلك في حالة .

اولا: ان مراجعة المكلف للدائرة الضريبية المسجل فيها (او المفترض تسجيله فيها) للتحاسب عن دخله المتحقق ، قد تنقطع لفترة بعد انتهاء سنته المالية والفترة الزمنية المسموح بها في سنته التقديرية (5/31 من كل سنة تالية لسنة نجوم الدخل) .

ثانيا: عدم الاتفاق مع المكلف على التقدير الضريبي الاتفاقي بسبب رفض السلطة الضريبية حساباته الختامية .

والشكل (1) يوضح هذه الانواع من التقدير الضريبي واوقاته استنادا لما جاء به قانون ضريبة

الدخل رقم 113 لسنة 1982

شكل (1)

انواع التقدير الضريبي واوقاته

- تقدير بالاتفاق في سنة (تقديرية) عن دخل سنة (مالية) منتهية سابقة لها (الفقرات 1، 2، 3، 6 / المادة 2).
- تقدير إضافي لاحق في سنة (تقديرية) عن دخل لم يكن معلوما او بينا لسنة (مالية) سابقة تم التحاسب عن مدخولاتها (مادة 32).
- تقدير نهائي في سنة (تقديرية) عن نفس السنة (مالية) (الفقرات 4، 5 من المادة 2).
- تقدير احتياطي (غير نهائي) في سنة (تقديرية) عن دخل سنة (مالية) منتهية سابقة لها لموجود نواقص في معاملة التقدير
- تقدير احتياطي في سنة (مالية) عن نشاط نفس السنة (مالية) (توطئة) (امانات ضريبية) للتحاسب في سنة (تقديرية) لاحقة (الفقرة 4 من المادة 3).
- تقدير اداري في فترة لاحقة باسم سنة (تقديرية) معينة عن دخل سنة (مالية) سابقة لها لعدم مراجعة المكلف او لعدم الاتفاق على التقدير (مادة 30).

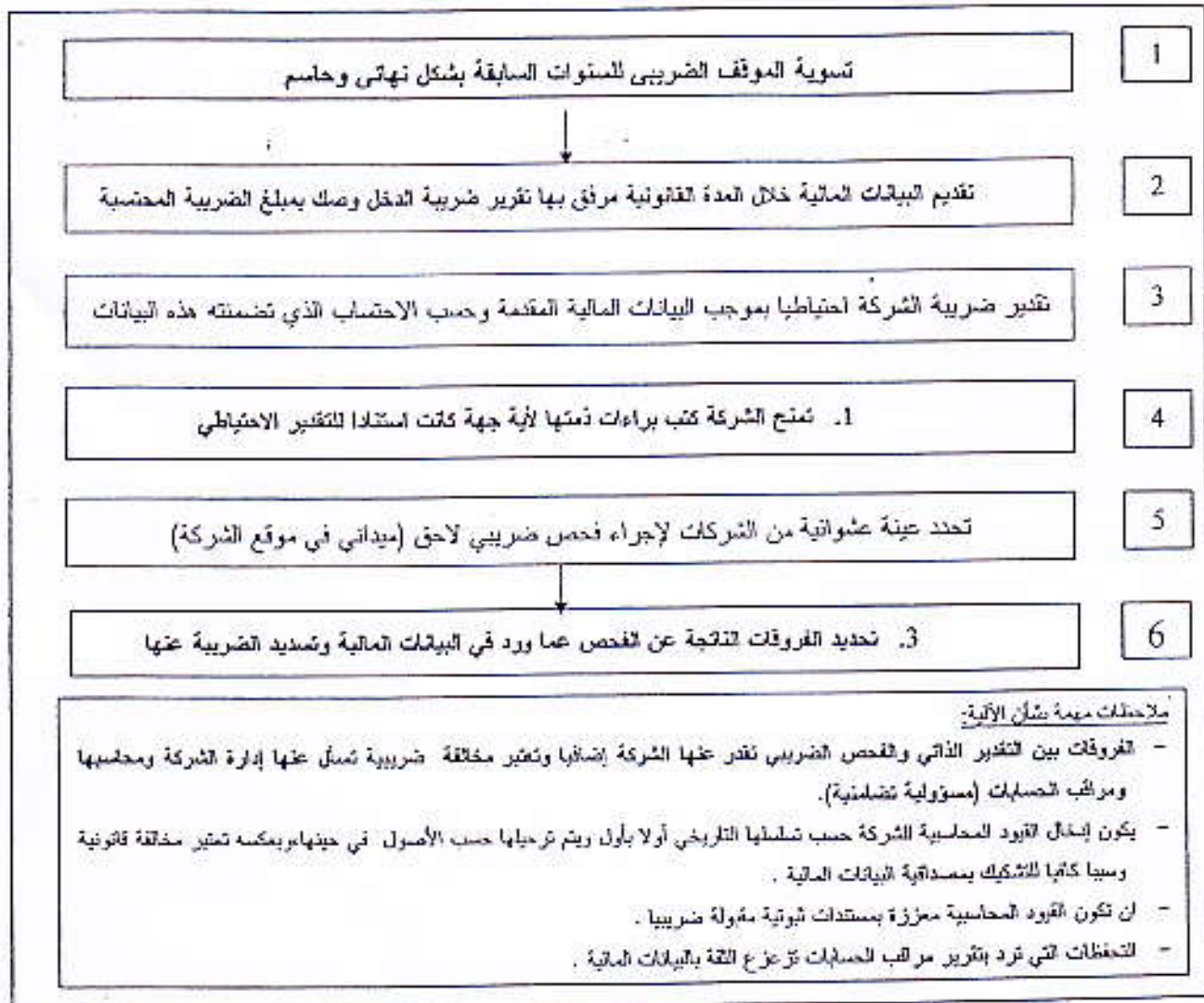
### 3-1 المفهوم concept

كثيرا ما يتبين ان السلطات المالية تعالي في رفض دفاتر وسجلات المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية واعتمادها على التقدير الإداري، على الرغم من ان الحسابات الختامية لهؤلاء المكلفين قد تم إعدادها والمصادقة عليها من قبل مراقب حسابات مجاز بممارسة هذه المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين والذي يتعرض للمساءلة القانونية فيما لو خالف الأنظمة والقوانين (العاني، 1991: 151)، وهذا ما دفع الإدارة الضريبية إلى اقتراح أسلوب عمل جديد يتجاوز كل الإشكاليات فضلا عن حداثة وعلميته ألا وهو التقدير الذاتي التي حصلت الموافقة للعمل بموجبه اعتبارا من السنة 2002 .

يستند مفهوم التقدير الذاتي على قيام المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه ذاتيا من خلال تعبئة نموذج لدى دائرة ضريبة الدخل يدعى "كشف التقدير الذاتي" بحيث يعلن فيه المكلف الدخل الذي تحقق له من كافة مصادر دخله الخاضعة للضريبة ثم يخفض من ذلك الدخل كافة المصاريف والنفقات التي تكبدها في إنتاجه ليوصل إلى الدخل الصافي، حيث يقوم بتنزيل الإعفاءات والتزيلات التي يمنحها القانون ليحدد الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة، ويسلم هذا الكشف للدائرة ويدفع الضريبة المستحقة عليه والمعلن عنها (أبو نصار وآخرون، 2005: 241).  
ان آلية التقدير الضريبي الذاتي ؛ أسلوب علمي جديد جرى تطبيقه منذ سنة 2002 يتم بموجبها قبول السلطة المالية لنتائج البيانات المالية الختامية المقدمة من قبل الشركات المحدودة عبر إجراءات عمل بسيطة ومرنة تتمثل في مراجعة ممثل الشركة القانوني مرة واحدة لقسم الشركات في مركز الهيئة لتقديم بياناتها المالية مع نسخة تقرير ضريبة الدخل المتكامل المعلومات وصك بمبلغ الضريبة الواجبة الدفع ، على ان تخضع تفاصيل هذه البيانات إلى الفحص والتدقيق من خلال إجراءات الهيئة العامة للضرائب لاحقا (شمخي ، مصدر سابق :9) . والجدول (3) يظهر مراحل التقدير الضريبي الذاتي مبينا مفرداتها الرئيسة .

جدول (3)

مراحل تطبيق آلية التقدير الذاتي على الشركات



تشكل آلية التقدير الضريبي الذاتي بمراحلها ومفرداتها أسلوب عمل متقدم جرى العمل بموجبه في الكثير من دول العالم منذ عقود من السنين ، وقد كان له دور كبير في ترسيخ علاقات شفافة وصداقة بين السلطات الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب وكل من له علاقة بموضوع الضريبة في تلك الدول .

إن التطبيق الفعال لآلية التقدير الذاتي في مؤسستا الضريبية ومن خلال الاستخدام الصحيح لمفرداتها من قبل مكلف ضريبة الدخل ، ومن يمثله أو من يقدم له خدمات محاسبية وقانونية ، سيكون لبنة صلبة في بناء علاقات أكثر ايجابية بين طرفي العلاقة الضريبية ، ومدخلاً لتطبيق هذه الآلية على شرائح أخرى من المكلفين ، وسبباً للبحث في تطوير مفرداتها لتلائم الجميع وتواكب التغييرات الحاصلة في المجتمع العراقي والدولي .



ان الفروقات التي يمكن ان تحققها طريقة التقدير الذاتي عن الطرق والاساليب المستخدمة حاليا في تقدير الضريبة وفرضها للشرائح المختلفة من المكلفين ، قد تكون دافعا لتشغيل الآلية المذكورة وعناصرها البشرية والمادية بكفاية متزايدة وادامة جوانبها الفنية لنخلص في النهاية الى آلية ناجحة وفاعلة .

## 1-2 المزايا الفنية Technical qualities

للتقدير الضريبي الذاتي مزايا عديدة بدت للوهلة الاولى من خلال ما جاء في مدخل هذا المبحث وما استعرضه الباحثان من اسباب جعلت السلطة الضريبية تغير طريقتهما السابقة والمعتادة في تقدير الضريبة لشريحة من شرائح المكلفين الى التقدير الذاتي ، ويود الباحثان هنا ان يعرضا هذه المزايا اول الامر والتي هي في حقيقتها فروقات جوهرية عن الطرق التقديرية السابقة والمستندة الى التقدير بموجب جداول ضوابط التقدير التي كانت ومازالت تصدرها الهيئة العامة للضرائب سنويا وتستخدمها مع معظم شرائح المكلفين (باستثناء الشركات المساهمة والمحدودة) ومن خلال جدول (4) .

جدول (4)

مقارنة التقدير الضريبي الذاتي عن التقدير الضريبي بموجب ضوابط التحاسب الضريبي

ت	التقدير بموجب الضوابط	التقدير الذاتي
1	يفترض وجود ربح، ولا يفترض وجود خسارة وأن وجدت فيطرق إثبات جدها القانون (مرونة محدودة).	يفترض وجود ربح أو خسارة من خلال نتائج العمليات مع الإثبات المعقول ضريبيا (مرونة عالية).
2	وجود نسب محددة لهامش الربح (8% مثلا).	الأرباح (وكذلك الخسائر) تخضع لنتائج العمليات.
3	التزيلات (المصاريف أو التكاليف) تقع ضمن النسبة السنوية المتبقية بعد طرح هامش الربح وتساوي (100%-8%) 92% هامش التزيلات.	التزيلات (المصاريف أو التكاليف) تتبع أعمال المكلف، إذ يمكن أن تكون أكبر من الإيرادات الكلية فينتج عجزا، أو تكون أقل منها فينتج ربحا.
4	غالبًا ما يكون التقدير نهائيا وبالانفاق أو أحيانا قليلة يكون احتياطي أو إداري تبعًا لمقتضيات كل حالة.	التقدير احتياطي في المرحلة الأولى ونهائيا بعد فحص عينة من حسابات المكلفين وظهور النتائج لاحقا.
5	صلية التحاسب الضريبي سهلة القائلين بها (مخمن مدقق داخلي، أي موظف آخر) وكذلك للمكلف نفسه أو من يمثله أو ينوب عنه، لأنها لا تحتاج إلى جهود أو إجراء فحص معين وتقديم بيانات مالية إلا شكليا، عدا الوثائق التي يستلزمها التحاسب.	تحتاج عمية التحاسب هنا إلى فأهل علمي مناسب وخبرة عملية ومن ثم إلى مجهود أكبر وفحص ألق بالنسبة للسلطة الضريبية، في حين أن المكلف يعتمد على المحاسب ومرآب الحسابات في تهيئة البيانات المالية الخاصة بالتحاسب الضريبي.
6	تقدير غير عادل من وجهة نظر المكلفين، بوعدالة في توزيع العبء الضريبي على المكلفين في نظر السلطة الضريبية.	تمثل تقدير عادل من وجهة نظر المكلفين، في حين أنها تمثل فرصة لتعزير الثقة المتبادلة بين الطرفين في نظر السلطة الضريبية.
7	تعمل على زيادة اتحصيلات الضريبية بسبب تعاملها الواضح والمحدد مع شرائح المكلفين المشعولين بها.	تهدر من الحصيلة الضريبية بسبب أن عدد من المكلفين يعمل على صياغة بياناته المالية بشكل يزيد التكاليف ويقل هامش الربح.
8	جاءت بسبب نقص للمعلومات الحقيقية المتوفرة عن النشاط الاقتصادي المنشئ لنخل المكلف مع محتوية الشفافية والمصدقية بين السلطة الضريبية والمكلفين.	خطوة علمية متقدمة في مجال العمل الضريبي تمتدعي توفر الشفافية والمصدقية والثقة المتبادلة بين السلطة الضريبية والمكلفين.
9	مفيدة لمعالجة التفاوت في التحصيل العلمي والخبرة العملية للمخمنين والمدققين الداخليين.	تتطلب وجود كادر علمي بمؤهل عال متخصص وقادر على فحص البيانات المالية والحسابات الختامية.
10	يكون جهد الموظف الضريبي المختص منسبا لتجاوز نقص المعلومات لتأدية للوصول الصحيح إلى دخل المكلف.	تفترض وجود أنظمة معلومات فنية متكاملة متاحة لاستخدام الموظفين المختصين للوصول الصحيح إلى دخل المكلف.

## 2-2 الآثار الجانبية Side effects

ان المزاي (او الفروقات) التي قدمتها صيغة المقارنة أنفا قد تفرز آثارا جانبية اذا استخدم التقدير الضريبي الذاتي في العمل الضريبي ، ويمكن تبين هذه الآثار (او الفروقات ) مجسدة على ارض الواقع ، اذا تناولنا حالة عملية دراسية لمكلف /شركة (تشابه حالات مكلفين آخرين) استخدمت معه طريقة التقدير الاتفاقي (بحسب الضوابط) في سنة 2000 المالية ، ثم التقدير الذاتي (الاحتياطي) في السنة اللاحقة ، وكما يظهرها الجدول (5) .

### جدول (5)

#### تقديرات المكلف شركة (هـ) الصناعية للسنتين 2000-2001

الأرباح المقترنة من قبل السلطة الضريبية	صافي الربح بموجب الحسابات الختامية	الإيراد الكلي بموجب حسابات ختامية	نوع التقدير	
4900000 (متفق عليها)	271100	2797500	حسب الضوابط	2000
4729268 (احتياطي)	4729268	33485000	تقدير ضريبي ذاتي	2001
170731	4458168-	30687500-	تفروقات بين السنتين	

المصدر/قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

من هذه الحالة الدراسية يستشف الباحثان ما يأتي :

- 1- ان السلطة الضريبية لم تعترف بالارادات الضريبية الكلية وصافي الارباح الي اظهرتها الشركة في حساباتها الختامية لسنة 2000 المالية 2001 التقديرية ، فقدرتها بموجب الضوابط وبالاتفاق نهائيا باريح يزيد عن ما اظهرته بنسبة 1807% .
- 2- ان الشركة وهي تستخدم حقها في تقدير الضريبة المستحقة عليها ذاتيا وللمرة الاولى ، قد اظهرت إيراداتها الكلية في سنة 2001 المالية 2002 التقديرية اكثر من مثيلتها في السنة السابقة بنسبة 1196% واريابحها الصافية اكثر بنسبة 1744% ، وكأنها تحاول بذلك ان تصل الى حد مقارب للضريبة المستقطعة منها في السنة السابقة .
- 3- ان هذا يعني ان البيانات المالية والحسابات الختامية يجري اعدادها قبل اقرار التقدير الذاتي بصيغة لم يجر فيها تدقيق مفرداتها ، وكأنها اسقاط فرض لا اكثر باعتبار ان السلطة الضريبية (كامر مسلم به من وجهة نظر المكلف) لن تعترف بها وسيجري التحاسب اتفاقيا، كما انه تم اعداد هذه البيانات المالية والحسابات الختامية بعد اقرار التقدير الذاتي بصيغة تؤدي الى استقطاع ضريبة مشابهة لضريبة السنة السابقة لارضاء رغبة السلطة الضريبية او لتحاكي التدقيق عليها في حالة وجود اختلافات كبيرة بحسب وجهة نظر المكلف، وفي كلا الحالتين مفان هذه البيانات المالية والحسابات الختامية لم تعبر تعبيراً صادقا عن النشاط الحقيقي للمكلف .

### المبحث الثالث / مستلزمات التقدير الذاتي

#### Auto estimation tools

يمكن ان تحدد مستلزمات التقدير الضريبي الذاتي بالامور الآتية :

#### 1-3 قانون واضح في ظل ظروف مستقرة

##### Clear law within steady environment

حيث ان تطبيق آلية التقدير الضريبي الذاتي تقرر ان يتم في فرع (او قسم) الشركات حصراً، فقد كانت الجهة المتأهبة لمرحلة إقرار آلية التقدير الضريبي الذاتي، قد تمثلت بمدير فرع الشركات بأشراف مدير عام الهيئة شخصياً دون غيرهما وعند بدءها كفكرة حتى انتهاءها كقرار جاهز للتطبيق .

ان تجربة التقدير الذاتي تعد تجربة حديثة الولادة غير مكتملة المراحل كانت تتطلب فترة زمنية معينة لتكامل تطبيقها ، وبسبب ظروف البلد السياسية والاقتصادية بعد الاحتلال الأمريكي للعراق في 2003/4/9، وما أصاب أبنية المؤسسة الضريبية وموجوداتها من نهب وخراب شأنها في ذلك شأن جميع أبنية الدولة وممتلكاتها وكذلك التغييرات الوظيفية التي حدثت داخل المؤسسة الضريبية<sup>1</sup>، فان هذه التجربة تعثرت تعثراً كبيراً منذ بدايتها .

وعند تطبيق هذه الآلية في الأعوام 2004 و2005 وبسبب ظهور معوقات عمل او اختلافات او اجتهادات في الرأي والتنفيذ ، فان الحاجة دعت إلى مراجعة المختلفين من الموظفين الضريبيين من جهة والمكلفين ومن يمثلهم قانوناً من جهة أخرى لمفردات هذه الآلية عبر الاطلاع على وثائقها، إلا ان الملفات للانتباه، انه لم يتم العثور على أية وثائق وأدلة رسمية مفيدة في هذا الجانب وكل ما عثر عليه، مسودات لا قيمة لها في التطبيقات القانونية . وقد استطاع الباحثان ان يصيغا الجدول (3) المشار اليه في المبحث السابق، وهكذا يمكن تصور الحال عند تطبيق قانون او نظام او تعليمات لا توثق لها ، ولهذا السبب فان أي اجتهاد شخصي لأي موظف، ان لم يكن منسجماً مع المغزى الحقيقي من إقرار الآلية ، فانه يجعل العمل بها غير متوازناً بين مفرداته ونتائجه ، ويجعل الموظفين القانمين بها لا يستوعبوا طبيعتها، ولا يعرفوا ترتيب خطواتها ومنحلتها وأعراض هذه الخطوات، ومن ثم تصبح ضبابية الأمور هذه عائقاً عند التنفيذ. إنن والحالة هذه، فان الباحثان يتساءلان هنا ؛ كيف يمكن للموظف الضريبي ان يطبق قانون او تعليمات او سياقات عمل مقرر لكنّها غير موثقة او غير متاحة بمتناول اليد، بحيث يمكن الرجوع إليها في الحالات التي يختلف بها مع المكلف او مع موظف آخر او مع إدارة الفرع؟! وعلى ماذا يستند حين يثبت أرائه وملاحظاته بشأن معاملة ضريبية؟! ان ما جرى عند بدء تطبيق آلية التقدير الذاتي في سنة 2002 ان الموظفين المعنيين بهذه الآلية ، بعد ان تلقوا في اجتماعات ولقاءات معلومات وتعليمات شفوية عن هذه الآلية واطلعوا على نموذج تقرير ضريبية الدخل الخاص بها ،

<sup>1</sup> من التغييرات ذات العلاقة بهذه الآلية هو تغيير المدير العام الأسبق للهيئة بسبب اغتياله في 2003/7/1 بعد شهر من الاحتلال وهو رائد هذه التجربة ، كما تم إبعاد الشخص المتابع لها قسراً خارج الهيئة .

فانهم كانوا يرجعون إلى مدير فرع الشركات في الحالات التي يختلفوا فيها او يصعب عليهم اتخاذ قرار حاسم بشأنها، وبعد نقل مدير فرع الشركات خارج المؤسسة الضريبية فانهم كانوا يرجعون لمدير فرع الشركات الجديد او لبعضهم البعض، الأمر الذي أدى تدريجيا إلى انحراف الآلية عن خط سيرها الأصلي مبتعدة عن مبادئها وأهدافها ، مع ما لحق ذلك من ظروف غير مستقرة مر بها البلد ،فضلا عن معوقات عمل فرع الشركات بشأن الآلية المذكورة والتي تمتثلت بما يأتي :

1- لم يتم اجراء الفحص الضريبي والذي هو اهم مراحل الآلية على عينة من الشركات التي يفترض اختيارها لهذا الفحص منذ بدء العمل بالتقدير الذاتي في سنة 2002 لغاية سنة 2005 ،وسيقم الخوض بتفاصيل اكثر في هذا الموضوع لاحقا (3-3).

2- وجود عدد كبير من الشركات لم تحسم تقديراتها الاحتياطية للسنوات السابقة حتى بعد تطبيق آلية التقدير الذاتي ، وهو ما يتعارض مع ما جاء في المرحلة الاولى من الآلية المذكورة التي اوجبت تسوية الموقف الضريبي للسنوات السابقة بشكل نهائي وحاسم .

3- طلبت عدد من الشركات ترويج معاملات صرف مستحقاتها لدى جهات حكومية وغير حكومية سبق لها وان تعاقبت معها وهو ما يتطلب تزويدها بكتب براءات ذمها الضريبية ، الأمر الذي يستوجب ان تكون الضريبة المستقطعة عن عقود هذه الشركات دقيقة وعادلة ، وهو ان يتحقق الابداء اجراء الفحص الضريبي وقرار نتائج .

4- قدمت العديد من الشركات طلبات ترويج معاملات الرديتات<sup>2</sup> ، والتي تتطلب تسوية التقديرات السابقة لهذه الشركات ، وهو امر لا يكون الابداء حسم هذه التقديرات واعتبارها نهائية وهذا ما لا يتحقق الابداء اجراء الفحص الضريبي على عينة من الشركات .

5- صدرت تعليمات ضريبية مركزية<sup>3</sup> إلى الفروع الضريبية. اوصت ضرورة حسم الأمانات الضريبية وإنهاء التقديرات الإدارية والاحتياطية للسنوات السابقة ، بالشكل الذي أعاد آلية التقدير الضريبي إلى ما كانت عليه قبل إقرار التقدير الضريبي الذاتي في فرع الشركات

<sup>2</sup> جاء في المادة (49) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982؛ على السلطة المالية ان ترد للمكلف ما كان قد دفعه اليها من ضريبة اكثر من المقدار المتحقق عليه بشرط ان يقدم طلبا بذلك خلال خمس سنوات اعتبارا من ختام السنة المالية التي دفعت فيها الزيادة .

<sup>3</sup> اعتمد الباحثان في استنتاجهما بشأن التفسير للجوهري الذي جرى على آلية التقدير الضريبي الذاتي على معايشة احد الباحثين للعمل الميداني في الهيئة العامة للضرائب وعلى التعليمات الصادرة بهذا الشأن من مركز الهيئة نذكر منها :

- تعميم قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بالرقم 36/م 88 في 2004/2/18 .
- تعميم قسم الأعمال التجارية والمين بالرقم 317/14م/1646 في 2004/6/23 .
- تعميم قسم الأعمال التجارية والمين بالرقم 437/14م/2273 في 2004/8/11 .
- تعميم القسم المالي بالرقم 1259/11 في 2004/9/13 .

مجلة دراسات معاصرة وعالية ..... العدد الأول / 2006

من عدم الاعتراف بنتائج حسابات الشركات المحدودة والتقدير وفق الضوابط التقديرية التي تصدرها الهيئة لعموم المكلفين ، وأدى ذلك إلى ظهور اجتهادات شخصية أكثر مما هي موضوعية أو قانونية، جاءت بأساليب عمل معاكسة لما دعت إليه آلية التقدير الضريبي الذاتي .

6- الاستلام غير الصحيح للحسابات الختامية (غير مكتملة أو متأخرة) للشركات مثل ؛

- أ - الاستلام دون تقرير ضريبة الدخل (وهو ما يتعارض مع ما جاء في المرحلة الثانية من الآلية) أو نقص معلومات جوهرية فيه .  
 ب- الاستلام دون التحايل والكشوفات المطلوبة .  
 ج- الاستلام خارج المدة القانونية المحددة .

2-3 الموظفون المختصون Specialized employee

يمكن تحديد مواصفات هؤلاء الموظفين من خلال ما يأتي :

1- المؤهلات العلمية Scientific Qualification

ان المؤهلات العلمية التي يفترض ان يتحصل عليها الموظفون المعنيون بتطبيق آلية التقدير الذاتي يجب ان تتلائم ومهمة فحص وتدقيق معاملات هذه الآلية ، وحيث ان موظفي فرع الشركات هم من ستقع عليهم هذه المهمة ، فان الامر يتطلب ان يكونوا من ذوي الشهادات العليا والاختصاص المناسب. والجدول (6) يقدم عرضاً للمؤهلات العلمية لهؤلاء الموظفين .

جدول (6)

المؤهلات العلمية لمخمني و مدققي فرع الشركات

المجموع	شهادات عليا تخصص محاسبية	بكالوريوس في اختصاصات أخرى	بكالوريوس في اختصاصات قريبة	بكالوريوس محاسبية	بكالوريوس	شؤون الشركة
13	7	1	1	3	1	مخمن ضريبي
5	3	1	1	-	-	مدقق داخلي ضريبي

المصدر/ قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

ان هذا الواقع يشير بلا شك الى عدم قدرة بعض موظفي فرع الشركات على اداء اعمالهم بشكل لائق وبنفس المستوى مع الموظفين الآخرين ، وذلك استنادا الى ما اظهره الجدول من مؤهلاتهم العلمية .

## 2- الخبرة العملية Practical Experience

تأتي أهمية الخبرة العملية كونها مكمل حتمي للمؤهل العلمي الذي يحمله الموظف الضريبي للتعامل مع مفردات آلية التقدير الذاتي ، فبدون خبرة عملية لا يمكن ان نتصور طبيعة الأداء الذي يمكن ان يقوم به مثل هذا الموظف .  
وبضم فرع الشركات موظفين ضريبيين (مخمن ومدقق داخلي) لهم خبرة عملية تتراوح بين مدد زمنية مختلفة كما يوضحها الجدول (7) .

جدول (7)

الخبرة العملية ( بالسنوات ) لمخمني ومدققي فرع الشركات

خبرة عملية اقل من 5 سنوات	خبرة عملية اكثر من 10 سنوات	طبيعة عمل الموظف
9	4	التخمين
5	/	التدقيق الداخلي

## 3- التخصص الوظيفي (او العملي) Functional Specialization

يعد التخصص في المجالين العلمي والعملية لمختلف العلوم والمعارف والأعمال (والضريبية واحد منها) أمرا مهما سواء كان لأغراض تنظيمية او وظيفية، او كان يراد منه ايجاد شرائح من العاملين لنوع معين من الأعمال او الوظائف لاكتساب أهلية معرفية وعملية متزايدة وتكوين خبرات تعينهم في تجاوز المستجدات او العقبات التي تواجههم في حياتهم العملية،ويمكن ان يكون إدراك هذا المستوى التخصصي في مجال ما، ناتجا عن مؤهل علمي عال ، او عن مشاركة مستمرة او طويلة او متنوعة في برامج تدريبية متخصصة، او عن زيادة المعرفة الجماعية للعاملين او الشخصية لبعض منهم على تطورات ومستجدات حقل الاختصاص، او عن ممارسة العمل لفترة طويلة.

والتخصص الوحيد الذي يمارس في فرع الشركات هو التخصص في محاسبة الشركات المحدودة والمساهمة ، في حين ان التخصص الذي يرمى إليه الباحثان هو تخصص فرعي آخر في مجالي التخمين والتدقيق الداخلي في ضمن أصناف الضريبة الواحدة ،مثل التخصص في محاسبة نشاط المقاولات ، والتخصص في محاسبة النشاط الصناعي ، والتخصص في محاسبة النشاط التجاري .. والسياحي ..والخدمي .. وهكذا ، وهو تخصص غير موجود .

#### 4- الكفاية العددية للعاملين Numerical adequacy of employee

لكل آلية أو وظيفة تؤدي لابد من وجود متطلبات يجب توفيرها بالقدر المناسب لضمان نجاح الاداء ، وآلية التقدير الذاتي تحتاج الى عدد من الموظفين القادرين على تغطية احتياجات العمل كما ونوعا ، وإذا كانت الإشارة الى النوعية قد جرت فيما تقدم اعلاه (الفقرات 1 ، 2 ، 3 من 2-3) من هذا المبحث ، فإن الكمية في الاداء تبدو هي الأخرى مطلوبة ومهمة ايضا، خاصة وقد تبين لنا ان امكانيات فرع الشركات (كأعداد موظفين ) في هذه الناحية محدودة ، كما اظهرها الجدول (6) انفا، وان الامر يتطلب مزيدا من الموظفين ، اذا ما علمنا ان مسؤولية المخمن الضريبي (الوحدة التخمينية) تصل الى ما يقارب اوبزيد على (1000) الف اصابة / شركة وهي اعمال ليست قليلة، كما ان عدد المدققين الداخليين المعنيين بتدقيق اعمال (12) وحدة تخمينية في فرع الشركات هم اقل من نصف عدد المخمنين في الفرع المذكور .

#### 3-3 اجراء الفحص الضريبي Tax Investigation processing

يعتبر اجراء الفحص الضريبي على عينة من الشركات التي جرى التحاسب عنها بطريقة التقدير الذاتي ركنا جوهريا لا غنى عنه لاتمام الآلية ، كما انه اهم مراحلها وعملياتها ومعيارا لنجاحها ومقياسا لقدرة المؤسسة الضريبية والمكلفين على التعاطي بايجابية مع مفرداتها . وقد كان من المؤمل ان يتم اختيار العينة وفحصها في سنة 2003 واطهار النتائج للقياس الأولي لهذه الآلية ، باعتبار ان سنة 2002 التقديرية هي السنة الأولى لتطبيق التقدير الذاتي ، الا ان دخول القوات الامريكية بغداد وانهيار نظام الدولة في 2003/4/9 قد اوقف هذه الآلية في اهم اركانها ومرآحتها وعطل العمل فيها بالشكل الذي كان يرجى لها ، ولم يجر فحص ضريبي لأية عينة من الشركات ، وهذا يعني فقدان آلية التقدير الذاتي لمحتواها الحقيقي ، ووجد العاملون في فرع الشركات وهم ينفنون مفردات الآلية ان التأخير في اختيار عينة الفحص يؤدي الى :

- تراكم تقديرات احتياطية لسنوات سابقة غير محسومة وهوما يتنافى مع المرحلة الأولى من مراحل تطبيق آلية التقدير الذاتي.
- الاضطرار الى تمشية معاملات ضريبية (في ضمنها معاملات الرديات او صرف الاستحقاق عن ايرادات عالية يقابلها ارباح ضئيلة بشكل غير منطقي ) لشركات لم يجر فحص حساباتها.

ان اجراء الفحص الضريبي على عينة من الشركات مهما ليس في توقيته فقط ، بل في صيغة اختيار هذه العينة التي ظلت مبهمة للموظفين المعنيين بتطبيق الآلية بسبب عدم وجود القانون الذي لقرت بموجبه الآلية ، او عدم وجود التوثيق لهذا القانون ، كما تمت الإشارة اليه في (1-3) بداية هذا المبحث ، ولم يجر نشرها بحجة انها سرية ، ولم يتبين بشكل رسمي ماهية المحددات التي يتم على ضوءها اختيار العينة واعتبارها ممثلة حقيقية لمجتمعها.



وقد اقترح عام 2004 وما بعده صيغ شتى من قبل قسم الشركات والمخمنين العاملين في فرع الشركات لاختبار عينة بسيطة (كأن تكون 10 شركات من كل وحدة تخمينية من الوحدات البالغ عددها (12) وحدة تخمينية للفحص كإجراء حتمي مطلوب القيام به (أو كإسقاط فرض) واستنادا لمواصفات الشركات الآتية:-

- ذات إيرادات عالية (50 مليون دينار فاكثر مثلا) يقابلها أرباح ضئيلة (اقل مما جاءت به الضوابط السنوية) أو خسائر .
  - وجود طعون وملاحظات في تقرير مراقب الحسابات أو تقرير المدير الفوض .
  - لديها خلل واضح يستدعي الفحص (إخفاء لأحد مصادر دخلها بشكل نهائي ، أو اظهاره بأقل من قيمته الحقيقية) .
  - لديها مخالفات قانونية سابقة وحالية .
  - أية ملاحظات أو طعون جوهرية في الحسابات تكتشف من قبل المخمن أو المدقق الداخلي في فرع الشركات تستدعي الفحص .
- على أن يكون اختيار العينة المذكورة متنوعا لشركات ؛ صناعية ، تجارية ، نقل ، مقاولات ، إنتاج حيواني ، مطاحن ، صيرفة ، أوراق مالية ، سياحة وسفر ،... الخ ، إلا أن هذه الصيغ المقترحة لم يؤخذ بها بسبب الظروف الحالية للبلد والتي لم يعد معها مناسبا إجراء الفحص الموقعي على وفق ماحدد في مراحل الآلية ، وهي نفس الظروف التي أنت إلى التوقف الكلي أو الجزئي في عمل الكثير من الشركات وتغيير واقع نشاطها عما كان عليه سنة 2002 وبداية سنة 2003 .

#### 4-3 مستلزمات اخرى Other tools

فضلا عن ما تقدم فإن هناك مستلزمات اخرى ذات أهمية كبيرة في ضمان نجاح الآلية عند العمل بها ؛ كتوفير الامكانات المادية التي تسهل عمل القائمين بالآلية ومنح الدعم المادي والمعنوي لهؤلاء العاملين ، وهي جوانب لم يتم اثارتها ، أو افراد حيز لتطويرها بل بقيت على ماهي عليه قبل الآلية .

ويمكن اعتبار الوعي الوطني والضريبي مستلزما اخر لانتجاح الآلية وهو ما سيتم تناوله لاحقا .

## المبحث الرابع

## الوعي الوطني الضريبي

## Tax national awareness

افرد الباحثان مبحثاً خاصاً للوعي الوطني والضريبي لاهميته ودوره في اتجاه آلية التقدير الضريبي الذاتي ، اذ انه بحسب وجهة نظرهما مهمة لا يقتصر ادائها على جهة واحدة في الدولة ، فهو يستلزم توفره في موظفي السلطة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة على حد سواء ، مع مساهمة فعلية في هذا الاتجاه من قبل جميع القطاعات والمؤسسات في الدولة .

لذا لا غنى لاي فرد في اي مجتمع من ان يتسلح بالوعي الوطني ، رغم ان الوطنية بذرة تزرع داخل الانسان منذ ولادته وتنمو وتكبر معه حتى تتجسد بافعال واقوال هدفها الاول والاخير مصلحة البلاد . والوطنية تأخذ صيغتها الجميلة بالعمل حينما تكون مزدانة بوعي يعرف ما يضر وما ينفع الوطن والمواطن ، هذا الوعي الذي يتكون بصور عدة متنوعة ؛ منها الوعي السياسي والاقتصادي والاجتماعي والامنّي ، التي هي الاخرى تتشكل من انواع فرعية متعددة. فالوعي الاقتصادي يمكن ان ياخذ شكل الوعي المالي ، الصيرفي ، الكمركي ، التاميني ، الضريبي ... الخ وقد يتداخل اي نوعين من هذه الانواع الفرعية فيما بينها او فيما بين الرئيسة والفرعية، الا ان هذا التداخل لا يفضي الى تقاطع قط لانهما يسيران معا بخططين متوازيين يكملان بعضهما الآخر او يحتوي احدهما الآخر .

وفي ظل الاوضاع غير المستقرة التي يعيشها بلدنا الجريح ونحن في ظرف زمني ومكاني احوج ما نكون فيه الى زيادة الوعي الوطني بانواعه الرئيسية والفرعية وان ننبتى شعارا واحدا يصب في مصلحة العراق وكل عراقي وهو ؛ لا تقاطع بين انواع الوعي الوطني جميعها ولا تقاطع بين مصالح الافراد العراقيين اينما كانوا وفي كل الاوقات ، لان الكل يبني اولا واخيرا فائدة البلاد وابنائها ، الا ان البعض من المواطنين (سواء كان موظفا في المؤسسة الضريبية او مكلفا بدفع الضريبة ) يمكن ان لا يتصرف (دون نية مبيتة ) على وفق هذا المفهوم ، فيجد ان مصلحة الحكومة لا يد وان تقاطع مع مصالح بعض الافراد الشخصية في مجال الخسوع والاستنطاق الضريبي .

وبالبحثان بحكم انراكمهما للواقع في هذا المجال وتجربة احدهما العملية في المؤسسة الضريبية ومعايشته لخطوات تطبيق آلية التقدير الذاتي ولقاءاته مع عدد من المكلفين والمحاسبين والمحامين وزملاء العمل المعنيين بتطبيق هذه الآلية ، فقد استقرأ تصورات وراء الطرفين الرئيسيين في الآلية (موظفو السلطة الضريبية، والمكلفون ومن يمثل مصالحهم ) ووجدا ما يأتي :

#### 1-4 رؤية بعض موظفي السلطة الضريبية Employee View for tax authority

- ان البعض من موظفي هذه السلطة ومنهم من هو في موقع المسؤولية يرى :-
- 1- ان الدولة تمر بظروف استثنائية وهي بامس الحاجة الى الإيرادات من مختلف المصادر وفي مقدمتها الإيرادات الضريبية .
  - 2- ان المصلحة الفردية للمكلف لا تتوافق دوما مع مصلحة حكومة الدولة بزيادة الإيرادات ،فما يزيد اموال الحكومة ينقص اموال المكلف داخل الدولة .
  - 3- ان الظرف غير المستقر يسمح للمكلف ان يتماهل او يؤخر بعض واجباته المهمة تجاه الدولة العراقية وحقوقها واهم هذه الواجبات دفع الضرائب المترتبة عليه الى الحكومة .
  - 4- ان البيئة التي يعمل داخلها المكلف والافراد والشرائح المعاونة او الساندة لعمله (المخولون عنه والممثلون له والمحامي والمحاسب ومراقب الحسابات ) تعمل على خلق حالة اللاتقنة واللامصداقية بينه وبين السلطة الضريبية وعلى وفق مصالحها الشخصية .
  - 5- ان عدد غير قليل من مكلفي ضريبة الدخل قد اعتاد سابقا السير في طريق غير مستقيم مع الحكومة لتقاطع الرؤيا او الاهداف والسياسات من خلال تفضيل المصالح الشخصية على مصلحة الحكومة تحديدا ،وهو مستمر في هذا الطريق في الوقت الحاضر لوجود هذا التقاطع وزيادته لدى البعض من المكلفين .
  - 6- ان اقرار آلية التقدير الذاتي كقانون ، ان سمحت لبعض المكلفين (الشركات) ان تظهر حقيقة نشاطاتها وإيراداتها ذاتيا بصورة غير دقيقة ، فان على السلطة الضريبية المختصة (ورغم قصور اجراءاتها) ان تقف بوجه هذا البعض ، حتى وان جرى او باسم القانون وتمنع حصول هذا العمل المتعمد مستندة في ذلك على تعليمات جديدة تناقض ما جاء باقرار الآلية .

#### 2-4 رؤية مكلفي ضريبة الدخل Income Taxpayer view

ازاء الرؤية التي تملكها بعض موظفي السلطة الضريبية وعملوا بها ، يرى البعض من المكلفين ماياتي :-

- 1- ان المكلف هو احد افراد هذا البلد يهيمه مصلحة البلد ويضره ما يضر البلد وهو ليس عدوا للدولة او الافراد او خصما او نقيضا للقانون والنظام ،وهو يملك جزء بسيط من ثروة البلد من خلال تملكه راس مال (معبر عنه باراض او عيان ،او الآت ، او معدات ، او نقد ) ، او ما لديه من خبرة فنية او علمية او اية جيود مثمرة تمكنه من العمل وتحصيل الإيراد وتحقيق الربح ودفع الضريبة المترتبة عليه ، وهو لهذا عنصر هام وعضو فعال وبناء في المجتمع مقارنة بغيره العاطل ، او غير القادر على العمل ، او المسميء او المنحرف.

- 2- ان الاموال التي يملكها والجهود التي يستثمرها نصب اولا واخيرا في مصلحة المجتمع عموما من خلال انتاج السلع والخدمات .
- 3- انه يساهم في توظيف عدد من افراد المجتمع الآخرين ، او يكون سببا في توظيفهم او عملهم ، ويقدم ويسهل لهم مصدر دخل يعيشون وعوائلهم منه ويتحاسبون عنه ضريبييا ، ومن ثم فانه على وفق هذا التصور الحقيقي يقدم مساهمة بناءة وفعالة في هيكل المجتمع .
- 4- ان الفائض النقدي المتبقي لدى المكلف بعد تسديد حصة الضريبة غالبا ما يوجه الى الاستثمار او الادخار او الاستهلاك في متطلبات مشروعه او حاجاته الخاصة ، وهذا امر طبيعي ومشروع ، ما دام اوفى بالتزاماته تجاه الدولة . ثم ان هذا الفائض النقدي سيعاد تشغيله في الدورة الاقتصادية لعموم المجتمع سواء كان استثمر او ادخر او استهلك داخل الدولة نفسها .
- 5- ان انتقال الاموال الى الحكومة من الافراد عبر الاستقطاع الضريبي هو امر تقرر (حجما وشكلا) بموجب القوانين ، وما يمنح للافراد من حقوق وواجبات بموجب القانون يجب ان يكون مصاننا ومقدسا مادامت هذه القوانين نافذة ، وان لا يجري التعديل والتغيير في الحجم والشكل على وفق التعليمات الخاطئة او التفسيرات غير المنطقية او الاجتهادات الشخصية التي لا تستند الى القانون .
- 6- اذا لسا بعض المكلفين استخدام حق ضريبي منح لشريحة مذهب ، فهذا لا يعني ان الجميع يسيء الاستخدام او هو غير صادق في التعامل الضريبي ، والذي هو صورة مصغرة لحقيقة مساحة الوعي الوطني الضريبي والمرتبط بظروف وامكانات البلد المستمرة بكفاية وفاعلية محدودتين والتي لا نحمد عليها ابدا .

#### 3-4 رؤية الباحثان Researchers view

- واذ يتفق الباحثان قليلا مع بعض تصورات موظفي السلطة الضريبية وكثيرا مع رؤية المكلفين ، فانهما يودان ان يضيفا ما يأتي :-
- 1- ان الاموال المجبأة من المكلفين يجب ان تبذل في مجالات تخدم المجتمع عموما من خلال اعتماد آلية دقيقة تتضمن :
    - أ- التحقق فعليا من المجالات التي تستخدم او تستهلك فيها هذه الاموال .
    - ب- وجود جهة فنية مختصة بتقويم صرف هذه الاموال في المجالات المستحقة .
    - ج- وجود جهة شعبية تملك حق المحاسبة في الحالات التي لا تتحقق بها الاستفادة الفعلية لهذه الاموال ويتم تبذيرها في اغراض ثانوية او غير مفيدة بشكل متعمد او غير متعمد وحق نشر المعلومات وابلغ الجمهور وفي ضمنه مكلفي ضريبة الدخل .

- 2- ان ثروات البلد وخيراته مما وهبها الله لهذا الشعب كثيرة وكبيرة في الاتواع والاحجام ، وهي غير مستثمرة في اغلب الاحيان ، وان استثمرت فبكفاية محدودة ، وهي باية صورة كانت يمكن ان تعوض عجز الجباية الضريبية في حالات الاضطراب لذلك .
- 3- اذا ما تحقق هدر وامراف في اموال الدولة المتحصلة من جميع مصادرها لضعف الادارة او بسبب السرقة والاختلاس ، وهي امور تحدث بشكل مستمر في فترات سابقة وحالية ولاحقة وفي معظم البلدان ، فنعتقد من باب أولى في المجال الضريبي ان يكون هناك تخطيط للنضحية بجزء من اموال الدولة المزمع تحقيقها ضريبيا عند استخدام اساليب علمية وعملية جديدة في فرض الضريبة وجبايتها من اجل تحقيق العدالة في التعامل مع المكلفين وانجاز التقدم علميا وانسانيا، والذي سيعود لاحقا بالنفع على المجتمع ، على ان يتم تخطيط وتنظيم وتوفير المستلزمات الكفيلة بنجاح هذه الاساليب الجديدة وفي ضمن فترات زمنية محددة وبادارة كفوءة.
- 4- ان ممارسة اية تجربة علمية متقدمة او اسلوبا علميا وعمليا جديدا في اي مجال كان ، يتطلب النضحية بالاموال او التنازل عن آليات واساليب عمل قديمة من اجل نجاح التجربة او الاسلوب المتينى ، وفي المجال الضريبي فان تطبيق التقدير الذاتي والاول مرة في بلدنا ومؤسستا الضريبية ، فانه قد يتناقض مع بعض الممارسات العملية السابقة ويستلزم فترة زمنية قد لا تكون قصيرة لكي يعتاد عليها الموظفون والمكلفون (والشرائح المساندة او الممتلئة) على حد سواء، وليس هناك من ضير في تحمل الحكومة لبعض الخسائر؛ كانهخفاض الحصيلة الضريبية للسنوات الاولى من التطبيق ، مع زيادة العمل لتوسيع التوعية الاعلامية في هذا المجال مقابل توطيد الصلة وتعزيز المصدقية المتبادلة بين السلطة الضريبية والمكلفين خلال الفترة المقبلة باستخدام الشفافية في انتقال المعلومات والآليات بين الاطراف المستفيدة والتي ستثمر عن انتهاج سبل عانلة ودقيقة من قبلهما تصب في مصلحة البلد وابتائه.

### المبحث الخامس

#### الاستنتاجات والتوصيات

#### Conclusion & recommendations

#### 1-5 الاستنتاجات Conclusion :

- من خلال ما تم عرضه في هذا البحث فقد توصل الباحثان الى جملة من الاستنتاجات هي:-
- 1- عدم اهمية الضرائب تنظيما وادارة تقديرا وفرضا مقارنة بالموارد النفطية من قبل الحكومات العراقية المتعاقبة ومنذ تأسيس الدولة العراقية الحديثة، وان كان يجري اي تغيير او تعديل فهو على وفق حسابات سياسية مجردة دون الاهتمام بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية والاجرائية.
  - 2- ان قيام الحكومات المتعاقبة ومن خلال مؤسساتها الضريبية في فترات معينة بتفعيل النظام الضريبي تشريعا او تطبيقا كان اجراءا اضطراريا املته ظروف سياسية واقتصادية معينة ،ولم يكن ناتجا عن دراسات علمية وعملية متأنية ، وهذا ما جعل النتائج المتوخاة منه دون المستوى المطلوب .
  - 3- ان لجوء السلطة الضريبية الى تبني آلية التقدير الذاتي للمركبات ذات المسؤولية المحدودة كان اجراءا علميا جيدا عالج مشاكل عديدة في مجال التقدير الذاتي وتخطى سلبيات الانواع الاخرى من التقدير ، الا انه جاء متاخرا واقتصر على شريحة واحدة من المكلفين ، ولم يكن مؤمنا له كل مستلزمات النجاح .
  - 4- التقدير الذاتي يسهم في بناء علاقة شفافة وصادقة بين طرفي العلاقة الضريبية (السلطة الضريبية والمكلف) فضلا عن مزاياه الفنية العديدة وفروقاته الجوهرية عن الانواع الاخرى من التقدير .
  - 5- ان استعداد السلطة الضريبية للعمل بهذه الآلية لم يكن كافيا، اذ ان واقع وامكانيات الموظفين العاملين في ضمن هذه الآلية تجلت في ؛ محدودية المؤهلات العلمية للبعض منهم ، ونقص الخبرة العملية للبعض الآخر ، وعدم وجود التخصص العملي (او الوظيفي) وانحسار كفايتهم العددية، وقصور استيعابهم لقانون الآلية غير الواضح (او غير الموجود)، فضلا عن عدم امكانية اجراء الفحص الضريبي ذي الاهمية الكبرى في الآلية .
  - 6- كما ان تهيئة مكلفي ضريبة الدخل المشمولين بهذه الآلية للتعامل مع مفردات آلية التقدير الذاتي كانت محدودة بسبب قصور الكثير من هؤلاء المكلفين على التعاطي بايجابية مع الآلية لاسباب جوهرية تتعلق بسوء تنظيم وتوثيق اعمالهم ، وعدم تفهمهم باجراءات السلطة الضريبية، وعدم وضوح الآلية لهم، ومصالح بعض الاطراف التي تعمل معهم او لديهم ، وكذلك للمصالح الشخصية لبعض الموظفين الضريبيين .

7- أن الوعي الوطني الضريبي يشكل أهمية كبيرة في فهم آلية التقدير الذاتي بشكلها الحقيقي عند تطبيق مفرداتها من قبل موظفي السلطة الضريبية والمكلفين على حد سواء ، وإن وجد تعارض في الرؤى ، فلا يعني ذلك تعارضا في العمل من أجل مصالح البلد، وستبقى الاموال سواء كانت لدى الافراد (مستثمرة او مدخرة او مستهلكة) او لدى الحكومة (مجيبة ضريبيا) هي اموال البلد والمصلحة.

#### 2-5 التوصيات recommendations

على وفق ما تقدم من عرض للموضوع والاستنتاجات التي تم التوصل اليها ، فان الباحثين يقترحوا العمل بما يأتي :-

- 1- من الضروري ان يكون الاهتمام واضحا بالضريبة (مؤسسة وهيكل ، تشريعا وتطبيقا ، ادارة واجراءات) بعيدا عن الحسابات السياسية للحكومات والمسؤولين فيها ، بل يهتم بها على انها لداة من ادوات السياسة المالية العامة وذات مساهمة فعالة في توجيه مسار المجتمع سياسيا واقتصاديا واجتماعيا .
- 2- ان تقوم التغييرات والتعديلات الضريبية بناء على دراسات ومشاورات علمية وعملية رصينة ومعلومات وافية عن الواقع السليبي او المتخالف المراد تغييره او تعديله وبما يتلائم وحاجات ومصالح الاطراف المعنية بالضريبة ، على ان يشارك في هذه الدراسات والمشاورات ممثلين وجهات حكومية وغير حكومية يعينها التغيير او لها القدرة على دعم القرارات المتخذة بهذا الشأن ، وان يتم الاستفادة من هذه الصيغة في تعديل آلية التقدير الضريبي الذاتي، واية آلية اخرى بما يتناسب والمصلحة العليا للبلاد.
- 3- اهمية الاستعداد للبين القادر على تنفيذ مفردات آلية التقدير الذاتي بكامل فقراتها وتوفير مستلزمات النجاح المادية والبشرية والفنية والمعنوية ، على ان يكون هناك استيعاب واضح من قبل العاملين لماهية الآلية ودورها واثرها ونتاجها يقابله نشر ما يمكن نشره من معلومات للمكلفين والمعنيين بها ليستوضحوا كنه هذه الآلية وليقوموا بالدور المطلوب منهم اتجاهها.
- 4- ضرورة استعداد المكلفين المشمولين بهذه الآلية للتعامل المثمر مع مفرداتها، وتأمين متطلباتها التي يتوجب اعدادها من قبلهم بالاستفادة البناءة من خدمات مستشاريهم ومعاونيهم ووكلائهم (المحامين والمحاسبين ومراقبي الحسابات والاداريين والمخوليين ) وهذا يعني القيام بادوار حقيقية في تنظيم المعلومات الاقتصادية للشركة وتوثيق النشاطات الفعلية للشركة والتصريح عنها او نشرها بامانة وشفافية امام السلطة الضريبية.

- 5- اشاعة روح المواطنة بوجهها الضريبي بين موظفي السلطة الضريبية والمكلفين معا دون تشوهات أو تشنجات ومن غير رؤية سلبية مسبقة من هذا الطرف عن ذلك الطرف والعمل بشفافية ومصداقية في نقل المعلومات ولمجمل التفاصيل الدقيقة في ضمن آلية التقدير الذاتي، وتحديد السابيات وحصرها من قبل الاطراف المستفيدة للقضاء عليها او معالجتها .
- 6- العمل على تعميم آلية التقدير الذاتي على شرائح اخرى من المكلفين ، بعد ان يتم معالجة الثغرات في هذه الآلية المستخدمة حاليا في فرع الشركات .

#### المصادر :

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 .
- 2- ابو نصار ، محمد ، المشاعلة ، محفوظ ، الشهبان ، فراس عطا الله ، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق ، عمان ، الاردن ، ط 3 ، 2005.
- 3- السامرائي ، يسرى مهدي ، الأهمية النسبية للنظام الضريبي في العراق ، مجلة المؤتمر العلمي للضريبي الأول ، الجزء الأول / محور السياسة الضريبية والمحاسبة الضريبية ، بغداد ، 2002.
- 4- العائني ، جنان داود سلمان ، اجراءات احتساب الدخل بين الثقة المحاسبية والتطبيق الضريبي في العراق ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، 1991.
- 5- العزاوي ، هدى ، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق ، مجلة المؤتمر العلمي للضريبي الأول ، الجزء الأول / محور السياسة الضريبية والمحاسبة الضريبية ، بغداد ، 2002.
- 6- شمخي ، ضياء ، التقدير الضريبي الذاتي .. خطوة متقدمة على الطريق الصحيح ، جريدة العراق ، العدد 7632 الصادرة يوم الجمعة 10 ربيع الاول 1423 هـ / 21 حزيران 2002 ، دار العراق للصحافة والنشر ، بغداد - العراق .

#### SUMMARY

##### The auto estimation of tax...

##### Between

##### Suitable choice ...& application defects

The auto estimation of tax, which followed by the general administration of tax in Iraq, is an advanced, practical, and scientifically style in dealing with the resultant work of income tax payer, it was recently followed, specialized one slice of payer (i.e., companies of limited liability) not the other ones, in order to support the trust between this slice and the tax establishment ...

But... what the general administration of tax does now is so far practically and scientifically from the essence of the auto estimation mechanism because of the application defects which affect the taxation work.