



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مذاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مذاخر الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

Following the adoption of the annual tax controls in settling accounts for the owners Mmakhr medicines Applied Research in the General Authority for taxes

أ.م.د. بشير علوان حمد

عقيل شمخي جبر

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

الباحث

المستخلص

تبرز أهمية البحث من خلال تركيزه على تقييم التحاسب الضريبي لمذاخر الادوية و بيان الضوابط السنوية ودورها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة الحقيقي لمذاخر الادوية وتحقيق العدالة الضريبية من خلال التحاسب الضريبي. ان السلطة الضريبية تعتمد الضوابط السنوية التي تضعها في التحاسب الضريبي لمذاخر الادوية بالرغم من شمولهم بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل. وعلى هذا الأساس صيغت فرضية البحث (ان اعتماد السلطة الضريبية على الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لمذاخر الادوية لا يساهم في تحقيقي العدالة الضريبية بين هذه المذاخر). وقد أسفر البحث عن عدد من الاستنتاجات والتوصيات، ومن أهم الاستنتاجات هو ان الضوابط السنوية الخاصة بمذاخر الادوية لا تحقق العدالة للجانبين السلطة المالية ومذاخر الادوية بسبب اعتمادها على الافتراض والتخمين. أما التوصيات فمن أهمها يجب على السلطة الضريبية اعتماد الدفاتر التجارية في التحاسب الضريبي لمذاخر الادوية لكونهم مشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ والعمل على تدقيقها والتأكد من سلامة بياناتها ومدى مطابقتها لأرباحهم الحقيقية.

### Abstract

It highlights the importance of research through its focus on the assessment of tax for settling accounts Mmakhr medicines and annual statement controls and its role in determining the taxable income of the real tax Mmakhr drugs and achieve tax equity through tax settling accounts. The tax authority relies annual controls laid down by the tax settling accounts for Mmakhr medicines despite their inclusion bookkeeping business No. 2 system for the year 1985 average. ually this basis formulated hypothesis (that the adoption of the tax authority on annual controls in the tax settling accounts for Mmakhr medicine does not contribute in determining income taxable real tax for this Almmakr). the resulting search for a number of conclusions and recommendations, and the most important conclusions is that the annual special controls Bmmakhr medications do not achieve justice for both sides, financial power and Mmakhr medications because of their reliance on the assumption and guesswork. As recommendations, it is the most important of the tax authority must adopt the books business tax in settling accounts for Mmakhr medicines because they are covered by commercial bookkeeping system No. 2

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

for the year 1985 and work on the audit and ensure the integrity of their data and the extent of compliance with real profits.

### المقدمة

تعد الضريبة ظاهرة إقتصادية و إجتماعية مهمة ، إذ لا يقتصر تأثيرها في الجانبين المالي و الإقتصادي فحسب، بل يتعداهما ليشمل جوانب أخرى إجتماعية وسياسية و قد أصبحت الضريبة في العصر الحديث أداة من أدوات السياسة المالية تختلف فعاليتها باختلاف الدور المناط بها ، فقد تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف إقتصادية أو مالية أو إجتماعية ، وتجمع الدولة بين كل هذه الأهداف على الرغم من وجود بعض التعارض بينها. وقد تعددت محاور دراسة الضريبة فهناك من الباحثين من تناولها من الجوانب المتعلقة بتحديد المقدار الامثل من الاستقطاع الضريبي الذي يتحملة الدخل القومي دون أن يؤدي ذلك الى نتائج سلبية على مجمل العملية الإقتصادية بمعنى تحديد الطاقة الضريبية الممكنة و مدى قدرة الإدارة الضريبية على تحقيقها وهناك من تناولها من الجانب المتعلق بتحديد الوسائل الضريبية المناسبة للتعامل مع مصادر الدخل التي ستفرض عليها الضريبة بمعنى تحديد الهيكل الضريبي ومدى انسجامه مع القواعد الأساسية للضريبة. وتثار أعقد المشاكل حين يراد تحديد الوعاء الضريبي الذي ستفرض عليه الضريبة من مصادر الدخل المختلفة، ويمثل هنا الوعي الضريبي عنصراً حاكماً ، فالدول التي يرتفع فيها مستوى هذا الوعي تلجأ الى افضل طريقة لتحديد الوعاء الضريبي اعتماداً على الإقرار الذي يقدمه المكلف و الذي يحدد فيه ربحه ويحسب ضريبته على أساس هذا الربح ، أما في الدول التي يتدنى مستوى الوعي الضريبي فيها وتشكو من ظاهرة التهرب الضريبي الواسع ، فيتم اللجوء الى طرق متعددة لتقدير الوعاء الضريبي ، ومن هذه الطرق طريقة التقدير بموجب الضوابط السنوية والتي تعرف بأنها أرقام تخمينية أو إفتراضية تصدر عن السلطة الضريبية سنوياً لمحاسبة المكلفين عن مدخولاتهم الخاضعة للضريبة. وقد إكتسبت الضوابط السنوية وضعا فريدا جعلها بنظر بعضهم إطاراً مقدساً لا يجوز تجاوزه الا في حالات الضرورة القصوى .

### ١- منهجية البحث

١-١- مشكلة البحث:- هو ان السلطة الضريبية تعتمد الضوابط السنوية التي تضعها في التحاسب الضريبي لمداخل الادوية بالرغم من شمولهم بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ المعدل

١-٢- أهمية البحث :- يكتسب البحث أهميته من تركيزه على تقييم التحاسب الضريبي لمداخل الادوية المتبعة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتبسيط الضوء على الضوابط السنوية ودورها في تحقيق العدالة الضريبية

١-٣-فرضية البحث :- ان اعتماد السلطة الضريبية على الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لمداخل الادوية لا يساهم في تحقيق العدالة الضريبية بين هذه المداخل .

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٤-١- هدف البحث :- هو تسليط الضوء على بيان طبيعة عمل مداخل الادوية وطريقة الضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في التحاسب الضريبي معهم.

### ٢-الضريبة

#### ٢-١-تعريف الضريبة

فقد عرفها أدم سميث، بوصفها: "ذلك النصيب من المال الذي يسهم به أفراد المجتمع في تحمل أعباء النفقات الحكومية" (إبراهيم، ١٩٥٨ : ٢٥٨).

أما جيز فقد عرفها بأنها: "إستقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة" (البطريق، وآخرون، ١٩٨٣ : ٢٤).

وتعرف الضريبة بأنها: "إقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الإقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد وتوزع هذه الأعباء بين الوحدات الإقتصادية وفقاً لمقدرتهم التكاليفية" (الجنابي، ٢٠٠٩ : ١).

عن طريق ما ذكر من تعريفات للضريبة ، يرى الباحث أن الضريبة ((إستقطاع نقدي تفرضه السلطة العامة جبراً على أشخاصاً سواء كانوا أشخاص طبيعيين (كأفراد) أو أشخاص معنويين (كشركات) وفقاً لمقدرتهم التكاليفية بصورة نهائية ومن دون مقابل مباشر لتغطية النفقات العامة ولتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية )) .

#### ٢-٢-خصائص الضريبة

٢-٢-١- الضريبة إقتطاع نقدي:- كانت الضريبة في البداية تفرض عيناً وذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي ، ولكن مع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهور عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف ( الخطيب و طافش، ٢٠٠٨ : ١٨ )

٢-٢-٢- الضريبة فريضة إلزامية:- يتجلى عنصر الإلزام هذا في استقلال الدولة وهيئاتها بوضع النظام القانوني للضريبة من حيث تحديد وعائها وسعرها وأسلوب تحصيلها، (الجنابي، ٢٠٠٩ : ١٣٧).

٢-٢-٣- إن الضريبة تحصل من المكلف بشكل نهائي:- تجبى الضريبة بصفة نهائية، ويعني ذلك أن المكلفين بدفع الضريبة ليس لهم الحق في استرداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العامة للدولة (العلي، ٢٠٠٩ : ١٢٧).

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٢-٢-٤- فريضة من دون مقابل :- اي ان المكلف الذي يدفع الضريبة لايحصل مقابلها على نفع خاص له وإنما نفع للمجتمع ككل (الجنابي، ٢٠٠٩: ١٤٧).

٢-٢-٥- تفرض على المكلفين وفق مقدرتهم :- أي تفرض الضريبة على كل شخص قادر على الدفع وفق مقدرته المالية (الخطيب وشامية، ٢٠٠٣: ١٤٧).

٢-٢-٦- الضريبة تجبى لسد النفقات العامة:- تتحمل الدولة في الوقت الحاضر النفقات العامة والتي تكون عادة باهضة كالتفقات على التربية والتعليم، وبناء الطرق والسدود، وخدمات الأمن، والصحة، وهذه النفقات تكلف الدولة مبالغ كبيرة جداً تضطر الدولة سنوياً لتهيئة الموازنة التخمينية للنفقات العامة وهو ما يطلق عليه بميزانية الدولة، ومن هذه التقديرات يمكن أن تحدد المبالغ التي يمكن تحصيلها عن طريق الضرائب (الكعبي، ٢٠٠٨: ٣).

### ٢-٣- القواعد الضريبية

٢-٣-١- قاعدة العدالة (المساواة): - المقصود هنا أن جميع المواطنين متساوون في تحملهم الأعباء الضريبية كل حسب مقدرته دون تفضيل احدهم على الآخر ، ويجب ان يراعى المقدرة المالية للمكلف فالذي دخله مرتفع لا بد أن يدفع ضريبة أكثر ممن دخله منخفض (القيسي، ٢٠١١: ١٢٨) أي يقصد بها إسهام أفراد المجتمع في نفقات الدولة حسب مقدرتهم على الدفع، وهي أن يتساوى جميع الأفراد أمام الضريبة، وهذا لا يعني أن يدفع الأفراد مقداراً واحداً من الضريبة، وإنما يعني أن يسهم جميع المواطنين في النفقات العامة بحسب مقدرتهم على الدفع قدر الإمكان، إن المساواة في هذه الحالة تصبح مرادفة للعدالة، فالعدالة تتطلب أن يتحمل الأغنياء عبئاً ضريبياً أكبر من الفقراء، لذلك فإن النظام الضريبي يجب أن يتضمن سعراً ضريبياً تصاعدياً يشرع على أساس قابلية المكلفين على الدفع والتضحية.

إن العدالة الضريبية تعني الإنصاف في توزيع الأعباء الضريبية (رمضان، ٢٠٠١: ٤٧)، والعدالة الضريبية فكرة نسبية تتحدد وفقاً لهيكلية القيم السائدة في المجتمع وتقاليد، ومن ثم فالنظام الضريبي العامل هو الذي تترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن غالبية أفراد المجتمع بعدالتها (السلطان، ٢٠٠٤: ١١).

وتتحقق العدالة الضريبية عندما يخضع لها جميع من هم في مركز إقتصادي واحد لعبء ضريبي متساوي، ويتوصل المشرع إلى ذلك بثلاث طرائق هي (الصكبان، ١٩٧٦: ١٧٠).

٢-٣-١-١- عمومية الضرائب.

٢-٣-١-٢- منع تعددها على المكلف ذاته إن كان الوعاء واحداً.

٢-٣-١-٣- ضرورة مراعاة الضرائب للظروف الشخصية، والإقتصادية، والإجتماعية المحيطة بالمكلف.

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

ويرى الفكر المالي الحديث أن الضرائب النسبية لا تحقق العدالة، بل إن الذي يحقق العدالة الصحيحة الضرائب التصاعدية؛ لأنها المعيار الأكثر عدالة في تقدير المقدرة على الدفع (المقدرة التكلفة) لكل مواطن في تحمل الأعباء العامة، ولا تقتصر فكرة العدالة على الضرائب التصاعدية بل يتم الأخذ بمبدأ الإعفاءات للأعباء الشخصية والعائلية. وكذلك تعني التمييز بأسعار الضريبة تبعاً لنوع مصدر الدخل (الكعبي، ٢٠٠٨: ٩٠٨).

فالضريبة التصاعدية على الدخل تبدو غير عادلة في نظر الممولين أصحاب الدخل المرتفعة، ولكنها تعوض عن عدم عدالة الضرائب على الإنفاق التي يقع عبئها أساساً على ذوي الدخل المحدودة وذوي العائلات الكبيرة، ويجب عدم الخلط بين مفهوم العدالة وبين دور النظام الضريبي في تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي والثروة القومية، وهذا الدور محل إهتمام السياسة المالية (عبدالمجيد، ١٩٩٦: ٢١٢).

وتتحقق العدالة على نحو عام، حين تتحقق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية بين دافعي الضرائب سواء فيما يختص بعبء كل ضريبة منفردة أو بالنسبة للعبء الضريبي الكلي (عبدالمجيد، ١٩٩٦: ٢١٢)، فالعدالة الأفقية تعني المساواة في المعاملة الضريبية على الأفراد الذين هم في مستوى إقتصادي واحد، بينما العدالة الرأسية تعني إن الأفراد غير متساويين في مقدرتهم الإقتصادية ويجب أن يعاملوا بصورة مختلفة (رمضان، ٢٠٠١: ٤٨).

من الواضح أن كلا المبدأين يتضمن الآخر ويكملها؛ لأن مطلب المساواة بين الأشخاص المتساويين يحمل ضمناً معنى عدم المساواة بين الأشخاص المختلفين، كما إن المطلب الأخير يفقد دلالاته إذا لم يتحقق المطلب الأول، إذ ثمة إقتران شرطي بينهما وتبعاً لذلك فإنه من العسير أن نتصور أن يقبل الفرد أحد المبدأين ويرفض الآخر (عيادة، ١٩٧٢: ٣٤).

٢-٣-٢- قاعدة اليقين :- يقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة محددة ومعلومة وواضحة من دون غموض أو تحكم بالنسبة للمكلف ، وأن يكون سعرها ووعاؤها وميعاد دفعها وأسلوب تحصيلها وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوماً بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها (الزبيدي، ٢٠٠٧: ١٠٥) .

٢-٣-٣- قاعدة الملاءمة :- إن الضريبة الجيدة يجب أن تكون ملائمة إلى دافعها وأن تمتلك الحكومة طريقة لتحصيل الضرائب وأغلبية دافعي الضريبة يفهمونها وتتلاءم معهم (Sally and Shelley, 2009: 28) (العبودي، ٢٠١٢: ٢٢). وهو أن يكون موعد تحصيل الضريبة وطريقة جبايتها في المواعيد التي تلائم المكلف وبالإجراءات التي تتفق مع طبيعة نشاطه ، وذلك تخفيفاً لوقوعها عليه (القيسي، ٢٠١١: ١٩٢)

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٢-٣-٤- قاعدة الاقتصاد:- تعني ضرورة أن تعمل الدولة جاهدة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب إلى أقل قدر ممكن مقارنة بما يدفعه المكلفون إلى الخزينة العامة للدولة من حصيلة الضرائب ، فلا خير في ضريبة تكلف جبايتها الجزء الأكبر من حصيلتها (عفانة وقطاونة، ٢٠٠٨: ١٦)

### ٣- التحاسب الضريبي

#### ٣-١- تعريف التحاسب الضريبي

يمكن تعريف التحاسب الضريبي؛ بأنه ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذي يتعلق بتنفيذ قوانين الضريبة ، فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية، والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية، والاقتصادية في المجتمع . ( أمين، ٢٠٠٠ : ٥٠ )، كذلك يمكن تعريف التحاسب الضريبي التنظيم الفني للضريبة الذي يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة، وربط، وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس ( بدوي، ٢٠٠٥ : ١٥ ) ،إن عملية التحاسب الضريبي هي عملية شاملة لكل الخطوات التي من شأنها أن تؤدي إلى وصول الإيرادات الضريبة إلى خزينة الدولة ، أي أنها تبدأ من عملية الحصر الضريبي للمكلفين ، وتنتهي بعملية الاعتراض على التقدير الضريبي .(العبيدي، ٢٠١٤،

#### ٣-٢- إجراءات التحاسب الضريبي

٣-٢-١- تحديد الوعاء الضريبي ( التقدير الضريبي ) :يشغل هذا الموضوع أهمية خاصة لما له من تأثير كبير في عدالة توزيع العبء الضريبي ،وعلى الحصيلة الضريبية أيضاً . إذ تتبع أهمية تحديد الوعاء الضريبي بصورة دقيقة مما ينطوي على ذلك من آثار مهمة تؤثر في المتغيرات الاقتصادية ، فلو قدر الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته فسوف يؤثر ذلك في المقدرة الشرائية للأفراد إذ سوف يقطع جزءاً أكبر مما ينبغي من دخولهم أو ثروتهم ، وفي الحالة العكسية لو قدر الوعاء الضريبي بأقل مما ينبغي فسوف تضيع على الخزنة العامة حصيلة وفيرة من الإيرادات الضريبية كما يتعارض ذلك مع مبدأ العدالة والملاءمة الضريبية ( علوان والزياني ، ٢٠٠٨ : ٩٨ ) .وهناك طرائق عدة لتقدير ضريبة الدخل في مختلف دول العالم، وتختار كل دولة الطريقة المناسبة لها بما يلائم ظروفها ولاسيما ما يتعلق بتطور التشريعات الضريبية لديها (عفانة وقطاونة ، ٢٠٠٨ : ٤٤ ) .ومن هذه الطرق

٣-٢-١-١- طرق التقدير غير المباشرة :وتعتمد هذه الطريقة على قرائن ودلائل تشير إلى قيمة الوعاء (السعدي، ٢٠٠٧: ٣٢) أي أنّ السلطة المالية تتخذ من العناصر الخارجية دليلاً على مقدار الدخل الخاضع للضريبة وفيما يأتي هذه الطرق:



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

إن الهيئة العامة للضرائب تحرص سنوياً على أن تضع المبادئ والأسس العامة لتقدير دخول المكلفين ، من خلال إعتداد الأعباء الضريبية للسنة الماضية أساساً لتحديد الأعباء الضريبية للسنة الحالية (مؤشرات التحاسب لسنة ٢٠٠٦). مراحل تنظيم الضوابط السنوية وهي كالآتي:

١- يحدد مدير عام الهيئة العامة للضرائب لجنة تكون مسؤولة عن وضع نسب الضوابط السنوية للأنشطة كافة.

٢- تقوم اللجنة بدراسة كل نشاط يجب أن توضع له نسبة في الضوابط آخذة بالحسبان الكلفة والنفقات والإيرادات ومدى رواج ذلك النشاط وموقعه وإقبال المواطنين عليه.

٣- تقوم اللجنة بإرسال كتب إلى فروع الهيئة كافة تطلب فيها منهم إرسال مقترحاتهم عن الضوابط وإرسالها إلى مقر الهيئة .

٤- تقوم لجنة الضوابط بدراسة المقترحات المقدمة من مديري الفروع وتوحيدها مع المقترحات الموجودة عندها من الأقسام المستفيدة من الضوابط في مقر الهيئة العامة للضرائب.

٥- تجري اللجنة مناقشة فقرات الضوابط فقرة فقرة مع مديري الفروع وذلك للوصول إلى نتيجة نهائية في وضع الضوابط الخاصة بسنة الدراسة.

٦- بعد الإتفاق على نسب الضوابط كافة ترفع إلى مدير عام الهيئة وذلك للحصول على الموافقة لإصدار الضوابط بشكلها النهائي .

٧- تعمم الضوابط على الأقسام كافة في مقر الهيئة التي تستند الى الضوابط في عملها وإرسال نسخة من الضوابط إلى فروع الهيئة كافة لغرض العمل بموجبها من العاملين عليها . (العبودي، ٢٠١٢، ٤٧).

٨- العمل بهذه الضوابط على أساس تقسيم أوجه النشاط الإقتصادي التي تخضع للضريبة إلى ثلاث فئات ( أ - ب - ج ) ، وتستند السلطة المالية في هذا التقسيم إلى بعض العلامات والدلائل منها ما يأتي: (الدليمي ، ٢٠٠٤ : ٦٠ ) .

أ- المنطقة التي يقع فيها النشاط .

ب- حجم المشروع أو مساحة محل العمل .

ت- طبيعة النشاط الذي يزاوله المكلف .

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

وتنظم الضوابط السنوية في العراق ، في ثلاث فئات ، وفقاً لمؤشرات معينة مثل (المنطقة التي يمارس فيها المكلف نشاطه ، حجم المشروع ، طبيعة النشاط التجاري الذي يزاوله ...)،

( الفصل السادس من الضوابط السنوية لسنة ٢٠٠٥ ) . وهذه الفئات هي :

الفئة ( أ ) : والتي يقع مصدر الدخل في منطقة صناعية أو تجارية متميزة أو منطقة سكنية ذات مستوى معاش مرتفع وتتوفر له أفضل المميزات في تلك المنطقة ، مع وجود مميزات خاصة بمصدر الدخل ذاته من حيث المساحة والشهرة والديكور وعدد الأجهزة أو المستخدمين أو المساعدين .

الفئة ( ب ) : والتي يقع مصدر الدخل في منطقة صناعية أو سكنية ذات مستوى معاش جيد . ويقع المصدر في موقع إعتيادي من تلك المنطقة . أو أن مصدر الدخل مصنف أصلاً إلى فئتين .

الفئة ( ج ) : التي يقع فيها مصدر الدخل في المناطق الأخرى التي لا تتوفر فيها أية مميزات .

ولكن لو فرضنا أن الضوابط السنوية أغفلت ذكر نسبة الربح لنشاط معين فكيف يتم تحاسب المكلفين العاملين في ذلك النشاط ؟

لقد أشارت الفقرة ( ٣ ) من الفصل الأول لتعليمات ضوابط سنة ٢٠٠٥ التقديرية إلى أنه " يتم تقدير مصادر الدخل التي لم ترد في هذه الجداول على أساس أقرب مصادر الدخل المتشابهة الواردة فيها ، وإذا تعذر ذلك فيمكن الإستفسار من قسم الأعمال التجارية والمهن لبحثها بشكل مستقل " .

ومما تجدر الإشارة إليه أنه يجوز للسلطة الضريبية، أن تغير الفئة التي أدرج ضمنها المكلف، إذا ما تأكدت من انتقاله صعوداً إلى فئة أخرى، لزيادة حجم دخله وانتقاله إلى موقع آخر أو نزوله إلى فئة أخرى بسبب انخفاض هذا الدخل وانتقاله إلى موقع آخر، يقدم خدمات أقل من تلك التي كان يحظى بها ذلك المشروع. (الشجيري، ٢٠١٣: ٣٧)

٣-٢-١-١-٣-٣-الشروط العامة لتطبيق الضوابط السنوية:

الشرط الأول :- الإلتزام بتقدير السنة السابقة ابتداءً :

ألزمت التعليمات الخاصة بالضوابط السنوية، جميع مخمني الهيئة العامة للضرائب ، بما في ذلك موظفو سلطة الإطلاع الضريبي بتقديرات المكلف للسنة السابقة (أي سنة نجوم الدخل )، إذ نصت الفقرة (١) من تعليمات الضوابط السنوية لسنة ٢٠٠٥ التقديرية على ما يأتي "إذ إن الدخل الضريبي للمكلف ، للسنة التقديرية السابقة - لسنة التحاسب - المكتسب تقديره الدرجة القطعية ، يمثل تقديراً خاصاً بالمكلف تم التوصل إليه بعد سلسلة من الإجراءات المنصوص عليها في القانون والتعليمات ، فأً على المخمن أن يبدأ بتقدير دخل المكلف على أساس دخله المقدر والمكتسب الدرجة القطعية في السنة التقديرية السابقة

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

لسنة التحاسب "...". كذلك أن تقدير الدخل من قبل السلطة الضريبية وإحتساب مبلغ الضريبة الذي يتم إستناداً للتقدير الوارد في السنة السابقة ، يستند إلى أحكام الفقرة (٢) من المادة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، التي جاء فيها "...للسلطة المالية أن تتخذ دخل السنة السابقة أساساً للتقدير إذا تعذر العلم بمقدار الدخل كله أو بعضه".

الشرط الثاني :- أن الضوابط السنوية إسترشادية :

إن الضوابط التي وضعتها السلطة الضريبية في العراق تعبر عن نسب إسترشادية للمخمن الحق في النزول عنها إذا إستدعت ظروف المكلف ذلك وبما يتسق وحقيقة مدخولاته أو الصعود بها إن إقتضى الأمر ذلك بشرط أخذ موافقة الإدارة المالية لهيئة الضرائب بذلك على أن تقرن بالأسباب المقنعة والتبرير اللازم.(امين، ٢٠٠٠: ١٦٧)

وتؤكد ذلك التعليمات الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب، على أن الضوابط السنوية ، ما هي إلا ضوابط إسترشادية، إذ نصت "أن الضوابط المقررة في مركز الهيئة العامة للضرائب ، ما هي إلا أدوات إسترشادية للفروع واللجان التابعة لها ، تستخدمها وفقاً لصلاحياتها في تقدير أرباح مصادر الدخل صعوداً أو نزولاً عنها وفقاً لقواعد العدالة الضريبية". (تعليمات الهيئة، ١٩٩٠: ٢٤)

مما تقدم يمكن القول إن لسلطة الضريبة، الإسترشاد بهذه الضوابط في تقدير دخول المكلفين، الذين أجري قبلهم حق الإطلاع وفحص الدفاتر التجارية من دون الإلتزام بها ، وهذا بطبيعة الحال يخالف الواقع الذي تعيشه السلطة الضريبية من التمسك بحرفية الضوابط وإهمالها للنتائج التي أفرزها الفحص وأكدتها جميع بيانات المعلومات الفنية الضريبية (الهاللي، ٢٠٠١: ١٠).

الشرط الثالث :- عدم سريان الضوابط بحق المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر التجارية :

نص البند(١) من الفقرة (أولاً) من الضوابط السنوية لسنة ٢٠١٣ التقديرية "إن المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ أو التعديلات التي تجرى عليه أو أي نظام آخر يحل محله فالأصل في إستيفاء الضريبة منهم هو إحتسابها على أساس نتيجة البيانات المالية المقدمة من قبلهم إلا إذا ظهر من خلال الفحص والتدقيق والمناقشة بأن البيانات المالية السنوية (الحسابات الختامية) غير معبرة عن حقيقة النشاط فيعتمد على تقدير الدخل وفقاً للضوابط والمؤشرات الموضوعية من هذه الهيئة".

ويرى الباحث انه يجب عدم إعتداد الضوابط السنوية مسبقاً من لدن السلطة الضريبية للمشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ قبل تدقيق الدفاتر التجارية و التقارير المالية المستخرجة من واقع تلك الدفاتر فإن وجد تزوير أو تلاعب في تلك الدفاتر أو عدم تعبيرها عن حقيقة المركز المالي

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

للمكلف ففي تلك الحالة يحق اعتماد الضوابط السنوية أو أي طريقة تراها السلطة المالية ملائمة وفق القانون. وكذلك محاسبة المكلف عن هذا الخلل في الدفاتر محاسبة قانونية.

٣-٢-١-٢-٣- طرق التقدير المباشرة : وهذه الطرائق هي الأكثر إنتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة ، إذ تلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مقدار الدخل المتوقع . وهذه الطرق هي :-

٣-٢-١-٢-٣-١- طريقة التقدير الذاتي :بموجب هذه الطريقة يتولى المكلف بنفسه تقدير دخلة الخاضع للضريبة، وحساب قيمة الضريبة المستحقة، وبمبادرة شخصية ويتقدم بها إلى دائرة الضريبة ( أبو كرش، ٢٠٠٤ : ٢٧٣ )

٣-٢-١-٢-٣-٢- طريقة التقدير بالإتفاق :أي بموجب هذه الطريقة ، يجري إتفاق بين السلطة المالية والمكلف على تحديد المادة الخاضعة للضريبة خلال مدة معينة من الزمن (اسماعيل ، ٢٠٠٢ : ٥٢٧ )

٣-٢-١-٢-٣-٣- التقدير الإداري : ويقصد بالتقدير الإداري هو التقدير الذي يجري بناء على تخمين الإدارة الضريبية لدخل المكلف من دون الإعتداد بما قدمه من تقرير وحسابات أو دفاتر تجارية ( داود ، ٢٠٠٩ : ٧١ )

ويرى الباحث إن طريقة التقديرالذاتي وهو قيام المكلف نفسه بتحديد الوعاء الضريبي هي الطريقة الأفضل وذلك لما تتمتع به من تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية وتحقيق العدالة في التحاسب وكذلك يكون التحاسب هنا بأقل كلفة ووقت ،وما ذكر من عيوب فهي يمكن تلافيها من خلال الفحص الضريبي والزيارات الميدانية وكذلك توظيف أهل الإختصاص ممن تتوفر لديهم الخبرة وفرض عقوبات رادعة على المكلفين ممن يقدم بيانات خاطئة أو غير صحيحة وكذلك مساءلة المخمن الضريبي الذي يعتمد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي للمكلفين التي تكون أرباحهم بالسجلات المقدمة من قبلهم أكبر من الربح الافتراضي الذي يعتمده لهم

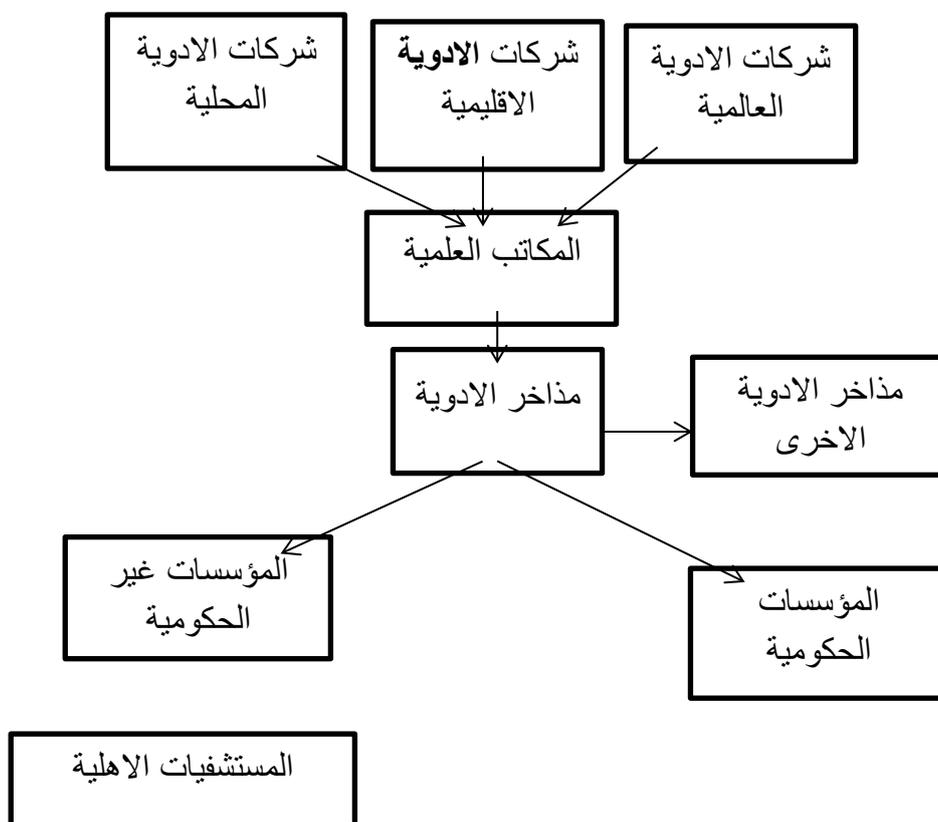
٣-٢-٢-٢- ربط الضريبة أو تصفيته : وهو حساب قيمتها المستحقة للخزانة العامة ، وذلك بعد تقدير وعاء الضريبة بحسب الطرائق التي ذكرت آنفا ، فبعد تحديد الوعاء الضريبي تحسب قيمة الضريبة الواجبة الدفع للدوائر المالية بعد تنزيل النفقات، والمصاريف من الدخل الإجمالي للتوصل إلى الدخل الصافي ، (خساونة، ٢٠١٠ : ١٠١) .

٣-٢-٣-٣- تحصيل الضريبة: ويقصد بتحصيل الضريبة إنتقال مبلغها من ذمة الممول إلى خزانة الدولة (الشافعي، ٢٠٠٦ ص ٤٣).

٤- مداخل الادوية

(طبيعة عملهم /الجهات المرتبطة بها تنظيميا/الية التحاسب الضريبي المتبعة معهم)

٤-١- عمل مداخل الأدوية: ان عمل مداخل الأدوية هو المتاجرة بالأدوية أي شراءها من الأسواق المحلية او العالمية سواء من شركات صناعة الأدوية المحلية او الإقليمية او العالمية من خلال المكاتب العلمية او من مذكر ادوية آخر ومن ثم يقوم ببيعها سواء على مذكر ادوية اخر او الصيدليات او المستشفيات سواء كانت حكومية او اهلية وكذلك على مختلف الدوائر والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية ويكون عملهم هو البيع بالجملة أي بمثابة موزعين (د. حسنين .مقابلة) إذ يكون موقع مداخل الادوية من حركة انسياب الادوية في السوق حسب الشكل الاتي



شكل (١) موقع المداخل من حركة تجارة الادوية من اعداد الباحث

٤-٢-- الجهات التي ترتبط بها مداخل الادوية تنظيميا

أ- وزارة الصحة ودوائها ب- نقابة الصيدالة ت- الهيئة العامة للضرائب

ويرى الباحث مما سبق ان جميع الجهات التي تتعامل معها مداخل الادوية هي معلومة وضمن نطاق عمل الهيئة العامة للضرائب وهي المكاتب العلمية والمؤسسات الحكومية وغير الحكومية وجميعها تتحاسب

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مآخر الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

ضريبيا في العراق وبذلك يكون من الممكن حصر مآخر الادوية ضريبيا من خلال متابعة حركة القوائم التي تبين مشتريات ومبيعات مآخر الادوية بهدف التحقق من ارباحها الحقيقي وكذلك توفير رقابة على هذا النشاط بدافع تحقيق احد اهداف الضريبة وهو الهدف الاجتماعي الذي يصب في ضمان صحة وسلامة الانسان العراقي .

٤-٣- اجراءات التحاسب الضريبي لمآخر الادوية المعتمدة في العراق:- ان جميع مآخر الادوية في العراق يكون نشاطها بصورة مشروع فردي ومشاركة وتكون بنسبة قليلة جدا ويعاملون معاملة المشروع الفردي ولا يوجد مآخر ادوية بصورة شركة . وكذلك ان جميع اصحاب مآخر الادوية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها يحاسبون وفق الضوابط السنوية التي تصدرها الهيئة الا إذا اظهرت حساباتهم الختامية ارباحا اعلى من الضوابط ففي هذه الحالة يؤخذ بها أي بعبارة اخرى يكون التحاسب لأصحاب مآخر الادوية اعتمادا على الضوابط او نتائج حساباتهم ايهما اعلى.

جدول (١) نسب الارباح المعتمدة لمآخر الادوية للسنوات التقديرية (٢٠١٠- ٢٠١٥)

التسلسل	السنوات	الفئة - أ -	الفئة - ب -
١	٢٠١٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
٢	٢٠١١	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
٣	٢٠١٢	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
٤	٢٠١٣	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
٥	٢٠١٤	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠٠
٦	٢٠١٥	١٥٠٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠٠٠

الجدول من اعداد الباحث

ان هذه الارقام اعلاه تمثل الارباح الافتراضية لنشاط المآخر وقد حددت هذه الارباح وقسمت الى فئتين هي (أ) و(ب) بناءً على المنطقة التي يقع فيها المآخر ومساحته وكذلك الموقع ضمن المنطقة إذ حددت الجزء الخاضع للضريبة من خلال تنزيل السماحات الخاصة بالمكلف صاحب المآخر من الربح حسب الضوابط والنتائج يقسم على شرائح حسب اسعار الضريبة

وهنا يرى الباحث ان الهيئة العامة تقبل الحسابات الخاصة بمآخر الادوية بمجرد ان الربح الذي ادرج في التقرير هو اعلى من ربح الضوابط السنوية الخاصة بهم وحتى دون اجراء التدقيق لكي يتم التحقق من هذا

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

الربح فأذن حتى في حالة اعتماد نتائج الدفاتر التجارية فان المقياس هو الضوابط السنوية اي بعبارة اخرى يعتمد الدفاتر التجارية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الادوية وفقا للضوابط السنوية وهنا نرى ان الذي ينظم حساباته ويصرح بدخله الحقيقي الذي يكون اعلى من الربح وفق الضوابط يحاسب وفق ارباحه المصرح بها بينما يرى صاحب مذكر اخر لا يهتم بدفاتره ولا يصرح بحقيقة ارباحه يحاسب وفق الضوابط والتي تكون اقل من ارباح الشخص الذي قدم حسابات صحيحة فهنا لم تتحقق العدالة في التحاسب الضريبي إذ ساوا بين الاثنين في التحاسب دون التمييز بينهما من حيث مبدأ الثواب والعقاب وكذلك عدم تحقيق العدالة من حيث التحاسب وفق نتائج الدفاتر لشخص والتحاسب وفق الضوابط السنوية لشخص اخر من الفئة نفسها والنشاط نفسه

٤-٤-٤ - أهم مزايا وعيوب اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الادوية

٤-٤-٤-١ مميزات الضوابط السنوية :-

- أ- انها توفر حماية للمخمن ، إذ تجعله ملتزما بتطبيق النسب الواردة فيها لتقدير الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم يبعده عن التساؤل والشك من قبل المكلف .
- ب- تضمن حق الخزينة ، ان كثيراً من المكلفين لا يصرحون بحقيقة مدخولاتهم الضريبية ، لذا فان الادارة الضريبية تقوم بتقدير دخل المكلف على وفق الضوابط لضمان حق الخزينة في ارباح المكلفين .
- ت- سهولة العمل بها من قبل ( الموظف المسؤول ) عن تطبيقها وذلك لأنها لا تحتاج الى جهود كبيرة في التطبيق لأنه نسب ارباح لكل نشاط من الانشطة محددة مسبقا وما على المخمن سوى التأكد من الدخل الخاضع وتطبيق النسبة المحددة عليه .

٤-٤-٢ عيوب الضوابط السنوية :-

- أ- تقيد المخمن بحيث تحد من دوره في مجال التقدير بواسطة الضوابط ولا يسعى الى تطوير قابليته وابداعه في العمل بسبب التزامه بتطبيق الضوابط الموضوعة بصورة آلية.
- ب- اصبح التقدير لدخل المكلف مقيد بالضوابط بغض النظر عن مدى دقته في الوصول الى الدخل الحقيقي وهذا منافي لقاعدة العدالة وذلك لان التقدير على وفق الضوابط اصبحت هي الحالة العامة للتقدير في اغلب الاحيان . مهما بلغت دقة الوقائع التي تستند اليها الادارة الضريبية عند التقدير بموجب الضوابط فأنها لا ترتقي الى درجة التقدير الحقيقي والواقعي وهذا يبعدها عن العدالة الضريبية . (رياب، ٢٠١٢ : ٨٤)

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

ويرى الباحث ان التقدير بموجب الضوابط القائم على اساس الافتراض لا يمكن ان يقارن بالتقدير الحقيقي الواقعي .وذلك لكونه قائم على اساس التخمين بناءً على المنطقة التي يقع فيها المذخر ومساحته وكذلك الموقع ضمن المنطقة وكذلك نرى ان الارباح توضع بشكل افتراضي ومستند الى التخمين وبعيد عن واقع الارباح الحقيقية لان مدى نشاط مزاخر الادوية لا يمكن ان يحدد من خلال مساحة بناية المذخر او موقعه او المنطقة التي يكون فيها او عدد عمالة فقط وانها جميعها مظاهر خارجية وظاهريه لا تعبر عن مضمون عملهم لان تجارة الادوية تمارس بوساطة رؤوس اموال كبيرة والصفقات التي تعقد يكون مبلغها عالي فأحيانا يكون مظاهر مذخر ادوية معين بسيطة لكن شهرته وقدرته على ادارة العمل بحرفية عالية واحيانا يكون العكس فضلا عن ان عملهم يحتاج من الهيئة العامة للضرائب كادر متخصص في مجال الادوية وانواعها ومناشئها وموقعها في السوق فضلا عن التنسيق مع وزارة الصحة لكي يتم قراءة حجم عمل هذا النشاط ومن ثم وضع الضوابط السنوية على هذا الاساس ان كان لابد من اعتماد الضوابط السنوية لهذه الفئة.

وكذلك يرى الباحث ان الضوابط السنوية توضع بهدف ضمان تدفق الإيرادات الضريبية للخزينة حتى ولو كان على حساب زيادة الاعباء الضريبية على المكلفين ونقصد مزاخر الادوية اي دون ان تراعي تحقيق العدالة الضريبية وذلك من خلال ما جاء في مقدمة الضوابط السنوية لسنة ٢٠١٥ هو (( إن مبدأ وضع الضوابط السنوية يتم بناءً على الوضع الاقتصادي للبلد وحيث أن عام ٢٠١٤ تميز بعدم وجود موازنة رسمية أثر ذلك على مفاصل الاقتصاد العراقي باعتبار أن الدولة المفصل الأكبر لحركة النشاط الاقتصادي مما انعكس بشكل واضح على تنفيذ مشاريع القطاع الخاص ورافق ذلك تقليص الإنفاق الحكومي بنسبة (١٢/١) الامر الذي ادى الى انخفاض في أرباح المهن وانخفاض في حجم الناتج المحلي الإجمالي للقطاعات الاقتصادية غير النفطية بنسبة (١١%) تقريباً (بالأسعار الثابتة) حسبما وردت إلينا التقديرات الأولية لوزارة التخطيط / الجهاز المركزي للإحصاء / الحسابات القومية ، ناهيك عن الوضع الأمني الذي شهدته بعض محافظات العراق في النصف الثاني من سنة ٢٠١٤ كل هذه العوامل انعكست مما أدى إلى تخفيض الضوابط لمصادر الدخل ذات الأرباح المطلقة للسنة ٢٠١٥ التقديرية ومعالجتها بما يتناسب مع العوامل المشار إليها أعلاه.

وانطلاقاً من مسؤولية الهيئة العامة للضرائب بعدها الجهة المنفذة للسياسة الضريبية في العراق وذلك بوضع الضريبة في خدمة عملية التنمية الاقتصادية وتخفيف العبء الضريبي عن كاهل المكلفين ذوي النشاط (المحدود)

فلو اخذنا التخفيض المبني على ما ذكر اعلاه والخاص بمزاخر الادوية لسنة ٢٠١٥ مثلاً إذ خفضت الارباح كما في الجدول من ٢٠ مليون دينار عراقي في سنة ٢٠١٤ الى ١٥ مليون دينار عراقي للفئة (أ) والفئة (ب) كذلك من ١٨ مليون دينار عراقي في سنة ٢٠١٤ الى ١٣,٥ مليون دينار عراقي لسنة ٢٠١٥

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

وهذا التخفيض رافقه تخفيض في السماح القانوني للمكلفين بنسبة (٢/١) وكذلك سعر الضريبة خفضت الشرائح حسب الامر وكالاتي

٢٠١٤	٢٠١٥
وحسب قرار ٢٠ لسنة ٢٠٠٨	وحسب الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م
%٣×٥.٠٠٠.٠٠٠	%٣×٢٥.٠٠٠.٠٠٠
%٥×٥.٠٠٠.٠٠٠	%٥×٢٥.٠٠٠.٠٠٠
%١٠×١٠.٠٠٠.٠٠٠	%١٠×٥.٠٠٠.٠٠٠
الباقى %١٥×	الباقى %١٥×

وهنا التخفيض في الضوابط الذي نراه هو تخفيض ظاهري وتخفيف العبء الضريبي كذلك بل على العكس زاد العبء الضريبي على المواطن وذلك من خلال تخفيض السماحات وتخفيض شرائح الدخل وللتوضيح ندرج المثال الاتي

مثال رقم (٢) شخص ما صاحب مذخر وزوجته ربت بيت ولديه ثلاثة اطفال يستحقون السماح وتم التحاسب معه عن نشاطه في المذخر وفق الضوابط السنوية ضمن الفئة - أ - لسنة ٢٠١٤ وكذلك لسنة ٢٠١٥ وكالاتي

التفاصيل	٢٠١٤	٢٠١٥	الفرق
الدخل وفق الضوابط	٢.٠٠٠.٠٠٠	١٥.٠٠٠.٠٠٠	٥.٠٠٠.٠٠٠
السماحات	١.٢٠٠.٠٠٠	٥١.٠٠٠.٠٠٠	٥١.٠٠٠.٠٠٠
الدخل الخاضع للضريبة	٩٨.٠٠٠.٠٠٠	٩٩.٠٠٠.٠٠٠	(١.٠٠٠.٠٠٠)
مبلغ الضريبة	١٣١.٠٠٠.٠٠٠	١٤٠.٥٠٠.٠٠٠	(٩٥.٠٠٠)

المثال من اعداد الباحث

وما نرى ان في سنة ٢٠١٤ الضريبة هي ١٣١٠٠٠٠٠ دينار في حين ان في سنة ٢٠١٥ التي تم فيها مراعاة تخفيف العبء الضريبي عن كاهل المكلفين الضريبة هي ١٤٠٥٠٠٠ دينار وبذلك زاد العبء الضريبي بمقدار ٩٥٠٠٠ دينار بالرغم من تخفيض الارباح الافتراضية بمقدار ٥٠٠٠٠٠٠ دينار وهنا الضوابط لم تحقق العدالة للمكلف إذ بالرغم من انخفاض ارباح هذه المهن وانخفاض الناتج المحلي الاجمالي الا انها زادت من العبء الضريبي على المكلف وكذلك زادت في الايرادات الضريبية للخزينة بمقدار ٩٥٠٠٠ دينار عن سنة ٢٠١٤



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٥- الحالات الدراسية

استعان الباحث في هذا المبحث على ثلاثة حالات عملية اخذت من الستة فروع التابعة للهيئة العامة للضرائب وكالاتي :

ملاحظة / اختيرت سنوات متفرقة للحالات العملية كافة و ذلك لحدوث تغيير في الاسعار الضريبية و السماعات وكذلك في الضوابط السنوية ثلاث مرات وهذا التغيير كان في السنوات الاتية : ( ٢٠١٢ - ٢٠١٣ - ٢٠١٥ )

الحالة الاولى :

أولاً - معلومات عامة عن المكلف

١- (اسم المكلف / أ، المهنة/صيدلاني ،النشاط / شراء وبيع وتجهيز الادوية ،الاسم التجاري /مذخر ادوية (a))

٢- نتيجة حساب الارباح والخسائر الخاص بالمكلف لسنوات المالية التالية (٢٠١١م ، ٢٠١٢م ، ٢٠١٤م) كما في الجدول الاتي

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٤
الايادات	١٥٣٤٧٠٠٠	١٤٦٣٢٠٠٠٠	١٥٨٨٥٥٠٠٠
المصروفات	١٤٠٩٧٠٠٠	١٣٥٣٢٠٠٠٠	١٤٣٨٥٥٠٠٠
صافي الربح	١٢٥٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠

٣- ايرادات التجهيز استناداً الى المقتبسات الواردة للهيئة العامة للضرائب الخاصة بالمكلف للسنوات (٢٠١١م ، ٢٠١٢م ، ٢٠١٤م) كما في الجدول الاتي

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٤
المقتبسات	٠	١٢٦٥٣٢٠٠٠	٤٨٨٢٥٠٠٠٠
الامانات الضريبية	٠	٣٤١٦٣٦٤	١٣١٨٢٧٥٠

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

ثانياً - تقارير ضريبة الدخل للسنوات (٢٠١٢م، ٢٠١٣م، ٢٠١٥م) المقدمة من قبل المكلف إلى قسم الاعمال التجارية والمهن .

١. تقرير ضريبة الدخل لسنة ٢٠١٢ م علماً ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج و ليس لديه اولاد .

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
مذخر الادوية	٢٠٠٠٠٠ ٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠ - (٣٠%) ( ٢٠٠٠٠٠٠٠ × )	١٤٠٠٠٠ ٠٠	
مقتبسات التجهيز	٠		٠	
الدخل الاجمالي			١٤٠٠٠٠ ٠٠	
السماحات	٤٧٠٠٠٠ ٠		٤٧٠٠٠٠ ٠	خطا
الدخل الخاضع للضريبة			٩٣٠٠٠٠ ٠	
الضريبة			١٣١٥٠٠ ٠	
الغرامة			١٣١٥٠٠	
الامانات المستلمة	٠		٠	
المبالغ المستحقة			١٤٤٦٥٠ ٠	

٢. تقرير ضريبة الدخل لسنة ٢٠١٣ م علماً ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج و لديه اولاد عدد (١) .

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
----------	--------	----------	------------------	-----------

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

مذخر الادوية	٢٠٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠٠
مقتبسات التجهيز	١٤٧٧٥٧٦٠	١٢٦٥٣٢٠٠٠ -١٨% (٢٠٠٠٠٠٠٠) (٤٠% )	١٢٦٥٣٢٠٠٠
الدخل الاجمالي	٣٤٧٧٥٧٦٠٠		
السماحات	٩٤٠٠٠٠٠٠		٩٤٠٠٠٠٠٠
الدخل الخاضع للضريبة	٢٥٣٧٥٧٦٠		
الضريبة	٣٦٤٦٣٦٤		
الغرامة	٣٦٤٦٣٦,٤		
الامانات المستلمة	٣٤١٦٣٦٤		
المبالغ المستحقة	٥٩٤٦٣٦,٤		

٣. تقرير ضريبة الدخل لسنة ٢٠١٥ م علماً ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج و لديه اولاد عدد (٢).

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
مذخر الادوية	١٥٠٠٠٠٠٠	مسح ميداني	٢٠٠٠٠٠٠٠	
مقتبسات التجهيز	٤٨٨٢٥٠٠٠٠	٤٨٨٢٥٠٠٠٠ - (٢٠٠٠٠٠٠٠) (٤٠% )	٧٩٨٨٥٠٠٠	

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

	٩٩٨٨٥٠٠٠			الدخل الاجمالي
	٤٩٠٠٠٠٠		٤٩٠٠٠٠٠	السماحات
	٩٤٩٨٥٠٠٠			الدخل الخاضع للضريبة
	١٤١٦٧٧٥٠			الضريبة
	٠			الغرامة
	١٣١٨٢٧٥٠		٢٦٦٨٢٧٥٠	الامانات المستلمة
	٩٨٥٠٠٠			المبالغ المستحقة

ثالثاً - دراسة الباحث للحالة :

ملاحظات الباحث حول التقارير المقدمة من قبل المكلف إلى قسم الاعمال التجارية والمهن للسنوات (٢٠١٢م، ٢٠١٣م، ٢٠١٥م).

١- في سنة ٢٠١٢ تم التحاسب بموجب الضوابط السنوية ضمن الفئة أ- بريح افتراضي (٢٠٠٠٠٠٠٠) وينزل منه بنسبة (٣٠%) ليكون الريح الافتراضي (١٤٠٠٠٠٠٠) ودون الاعتماد على نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر والبالغة (١٢٥٠٠٠٠٠) كونها اقل من الضوابط السنوية وفي سنة ٢٠١٣ تم التحاسب بموجب الضوابط السنوية ضمن الفئة أ- بريح افتراضي (٢٠٠٠٠٠٠٠) ودون الاعتماد على نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر والبالغة (١١٠٠٠٠٠٠) كونها اقل من الضوابط السنوية ، وفي سنة ٢٠١٥ تم التحاسب بموجب مذكرة المسح الميداني الخاصة بالمذخر (a) والبالغة (٢٠٠٠٠٠٠٠) دينار دون الاعتماد على الضوابط السنوية والبالغة (١٥٠٠٠٠٠٠) دينار او نتائج الدفاتر التجارية والبالغة ايضاً (١٥٠٠٠٠٠٠) دينار وهي مساوية للضوابط السنوية .

**عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول**  
**اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية**  
**بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**

٢-السماح القانوني الممنوح للمكلف : - في سنة ٢٠١٢م طبق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وبلغ السماح الممنوح للمكلفين والمحتسب بالخطأ ( ٤٧٠٠٠٠٠٠ ) ديناراً ، و مبلغ السماح الصحيح هو (٤٥٠٠٠٠٠٠) ديناراً ، وفي سنة ٢٠١٣ تم تطبيق قرار ٢٠ لسنة ٢٠٠٨م وبذلك يكون السماح الممنوح للمكلف (٩٤٠٠٠٠٠٠) ديناراً ، و في سنة ٢٠١٥م تم تطبيق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وبلغ السماح الممنوح للمكلف ( ٤٩٠٠٠٠٠٠ ) ديناراً ، وذلك بحسب الحالة الاجتماعية و عدد الاطفال للمكلف الذي أجازهُ قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ و تعديلاته.

٣-الدخل الخاضع للضريبة : - بعد تنزيل السماحات الممنوحة للمكلف في سنة ٢٠١٢م كان الدخل الخاضع والمحتسب خطأ بسبب الخطأ في السماح الممنوح هو (٩٣٠٠٠٠٠٠) ديناراً والدخل الخاضع الصحيح هو ( ٩٥٠٠٠٠٠٠ ) وفي سنة ٢٠١٣م كان الدخل الخاضع للضريبة (٢٣٠٣٥٧٦٠٠) ديناراً، أما في سنة ٢٠١٥م كان الدخل الخاضع للضريبة (١٨١٩٨٥٠٠٠) ديناراً.

٤- الاستحقاق الضريبي : - في سنة ٢٠١٢م طبق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وكان مبلغ الاستحقاق الضريبي المحتسب بالخطأ (١٣١٥٠٠٠) ديناراً والمبلغ الصحيح الواجب الدفع من قبل المكلف (١٣٤٥٠٠٠) ديناراً . و في سنة ٢٠١٣م وطبق قرار ٢٠ لسنة ٢٠٠٨م ومبلغ الاستحقاق الضريبي هو ( ٣٦٤٦٣٦٤ ) ، أما في سنة ٢٠١٥م وطبق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م إذ كان مبلغ الاستحقاق الضريبي الواجب الدفع من قبل المكلف (١٤١٦٧٧٥٠) ديناراً

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
مذخر الادوية	٢٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠ - (٣٠%) ( ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ x )	١٤٠٠٠٠٠٠٠	
مقتبسات التجهيز	٠		٠	
الدخل الاجمالي			١٤٠٠٠٠٠٠٠	
السماحات	٤٥٠٠٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠٠٠٠	
الدخل الخاضع للضريبة			٩٥٠٠٠٠٠٠	
الضريبة			١٣٤٥٠٠٠٠	

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

	١٣٤٥٠٠			الغرامة
	.		.	الامانات المستلمة
	١٤٧٩٥٠٠			المبالغ المستحقة

ويكون التحاسب الضريبي الصحيح للمذخر (a) لسنة ٢٠١٢ كالآتي

اما عندما يتم اجراء التحاسب الضريبي بموجب نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر

(a) فتكون الضريبة كالآتي :-

التفاصيل	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٥
مذخر الادوية	١٢٥٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠
مقتبسات التجهيز	.	١٤٧٧٥٧٦٠	٧٩٨٨٥٠٠٠
الدخل الاجمالي	١٢٥٠٠٠٠	٢٥٧٧٥٧٦٠	٩٤٨٨٥٠٠٠
السماحات	٤٥٠٠٠٠٠	٩٤٠٠٠٠٠	٤٩٠٠٠٠٠
الدخل الخاضع	لا يخضع	١٦٣٧٥٧٦٠	٨٩٩٨٥٠٠٠
الضريبة	.	٢٢٩٦٣٦٤	١٣٤١٧٧٥٠
الغرامة	.	.	.
الامانات	.	٣٤١٦٣٦٤	١٣١٨٢٧٥٠
المبالغ المستحقة	.	(١١٢٠٠٠٠) الارجاع للمكلف واجب	٢٣٥٠٠٠

٥- هنا نرى ان مذخر الادوية (a) في سنة ٢٠١٢ يكون غير خاضع للضريبة كون صافي الدخل الذي قدما بموجب حساباته اقل من السماح الممنوح له في حين تم اخضاعه للضريبة بموجب الضوابط ورفض حساباته دون التأكد من صحتها وكانت الضريبة التي فرضت عليه مع الغرامة (١٤٤٦٥٠٠) وفي سنة

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٢٠١٣ تكون الضريبة بموجب الدفاتر (٢٢٩٦٣٦٤) بينما بموجب الضوابط مع الغرامة تكون (٣٦٤٦٣٦٤) وكانت الضريبة سنة ٢٠١٥ بموجب نتائج الدفاتر (١٣٤١٧٧٥٠) اما بموجب الضوابط فتكون (١٤١٦٧٧٥٠).

الحالة الثانية :

أولاً - معلومات عامة عن المكلف

١- (اسم المكلف / أ ، المهنة/صيدلاني ،النشاط / شراء وبيع وتجهيز الادوية ،الاسم التجاري /مذخر ادوية (b)

٢- نتيجة حساب الارباح والخسائر الخاص بالمكلف لسنوات المالية التالية (٢٠١١م، ٢٠١٢م، ٢٠١٤م) كما في الجدول الاتي

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٤
الايادات	١٧٥٠٠٠٠٠	١٤٥٥٦٠٠٠٠	٢٥٣٠٢٩٠٠٠
المصروفات	١١٩٠٠٠٠٠	١٣٦٥٦٠٠٠٠	٢٤٠٧٧٩٠٠٠
صافي الربح	٥٦٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	١٢٢٥٠٠٠٠

٣- ايرادات التجهيز استناداً الى المقتبسات الواردة للهيئة العامة للضرائب الخاصة بالمكلف للسنوات (٢٠١١م، ٢٠١٢م، ٢٠١٤م) كما في الجدول الاتي

التفاصيل	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٤
المقتبسات	٢٧٩٣٢٣٨٠٠	٢٣٩٢٠٦٨٠٧	٦٦٢٠٨٣٩٢٠
الامانات الضريبية	٢٦٤٤١٧٤	٦٤٥٨٥٨٤	١٧٨٧٦٢٦٦

ثانياً - تقارير ضريبة الدخل للسنوات (٢٠١٢م، ٢٠١٣م، ٢٠١٥م) المقدمة من لدن المكلف إلى قسم الاعمال التجارية والمهن .

١. تقرير ضريبة الدخل لسنة ٢٠١٢ م علماً ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج و لديه طفل واحد .

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
مذخر الادوية	٢٠٠٠٠٠٠٠	-٢٠٠٠٠٠٠٠٠ ( ٣٠٪ × ٢٠٠٠٠٠٠٠٠)	١٤٠٠٠٠٠٠	
مقتبسات التجهيز	٢٧٩٣٢٣٨٠٠	٢٧٩٣٢٣٨٠٠ -١٨٪ ( ٤٠٪ × ١٤٠٠٠٠٠٠٠)	٤٤٦٧٨٢٨٤	
الدخل الاجمالي			٥٨٦٧٨٢٨٤	
السماحات	٤٧٠٠٠٠٠٠		٤٧٠٠٠٠٠٠	
الدخل الخاضع للضريبة			٥٣٩٧٨٢٨٤	
الضريبة			٨٠١٦٧٤٢٦	
الغرامة			٥٠٠٠٠٠٠	
الامانات المستلمة	٧٥٤١٧٤٣		٧٥٤١٧٤٣	
المبالغ المستحقة			٩٧٤٩٩٩٩٠٦	

٢- تقرير ضريبة الدخل لسنة ٢٠١٣م علما ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج ولديه ثلاثة اطفال

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
----------	--------	----------	------------------	-----------

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

	١٥٠٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠٠٠	مذخر الادوية
	١١٤١٧٥١٠.٦		٦٦٢٠٨٣٩٢٠	مقتبسات التجهيز
	١٢٩١٧٥١٠.٦			الدخل الاجمالي
	٥٣٠٠٠٠٠		٥٣٠٠٠٠٠	السماحات
	١٢٣٨٧٥١٠.٦			الدخل الخاضع للضريبة
	١٨٥٠١٢٦٦			الضريبة
	٥٠٠٠٠٠			الغرامة
	١٧٨٧٦٢٦٦		١٧٨٧٦٢٦٦	الامانات المستلمة
	١١٢٤٩٩٩,٨			لمبالغ المستحقة

٣- تقرير ضريبة الدخل لسنة ٢٠١٥ علماً ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج و لديه أربعة أطفال

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
مذخر الادوية	٢٠٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠٠	
مقتبسات التجهيز	٦٣٩٢٠٦٨٠٧	$18\% \times 639206807 = 115057225,26$	١٠٧٠٥٧٢٢٥,٢٦	
الدخل الاجمالي			١٢٧٠٥٧٢٢٥,٢٦	
السماحات	١٠٢٠٠٠٠٠		١٠٢٠٠٠٠٠	
الدخل الخاضع للضريبة			١١٦٨٥٧٢٢٥,٢٦	
الضريبة			١٧٤٤٨٥٨٣,٧٨٩	خطا



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
 اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
 بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

	٥٠٠٠٠٠			الغرامة
	١٧٢٥٨٥٨٣		١٧٢٥٨٥٨٣	الامانات المستلمة
	٦٩٠٠٠٠			المبالغ المستحقة

الملاحظات	اجمالي المبلغ	العمليات	المبلغ	التفاصيل
	٢٠٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠٠	مذخر الادوية
	١٠٧٠٥٧٢٢٥,٢٦	$639206807 \times 18\% - (20000000 \times 40\%)$	٦٣٩٢٠٦٨٠٧	مقتبسات التجهيز
	١٢٧٠٥٧٢٢٥,٢٦			الدخل الاجمالي
	١٠٢٠٠٠٠٠٠		١٠٢٠٠٠٠٠٠	السماحات
	١١٦٨٥٧٢٢٥,٢٦			الدخل الخاضع للضريبة
خطا	١٧٤٤٨٥٨٣,٧٨٩			الضريبة
	٥٠٠٠٠٠٠			الغرامة
	١٧٢٥٨٥٨٣		١٧٢٥٨٥٨٣	الامانات المستلمة
	٦٩٠٠٠٠٠			المبالغ المستحقة

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

ثالثاً - دراسة الباحث للحالة :

ملاحظات الباحث حول التقارير المقدمة من قبل المكلف إلى قسم الاعمال التجارية والمهن للسنوات (٢٠١٢م، ٢٠١٣م، ٢٠١٥م).

١- في سنة ٢٠١٢ تم التحاسب بموجب الضوابط السنوية ضمن الفئة أ- بربح افتراضي (٢٠٠٠٠٠٠٠) وينزل منه بنسبة (٣٠%) ليكون الربح الافتراضي (١٤٠٠٠٠٠٠) ودون الاعتماد على نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر والبالغة (٥٦٠٠٠٠٠٠) كونها اقل من الضوابط السنوية وفي سنة ٢٠١٣ تم التحاسب بموجب الضوابط السنوية ضمن الفئة أ- بربح افتراضي (٢٠٠٠٠٠٠٠) ودون الاعتماد على نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر والبالغة (٩٠٠٠٠٠٠٠) كونها اقل من الضوابط السنوية ، وفي سنة ٢٠١٥ تم التحاسب بموجب الضوابط السنوية والبالغة (١٥٠٠٠٠٠٠٠) دون الاعتماد على نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر والبالغة (١٢٢٥٠٠٠٠٠) كونها اقل من الضوابط السنوية.

٢- السماح القانوني الممنوح للمكلف : - في سنة ٢٠١٢م طبق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وبلغ السماح الممنوح للمكلفين (٤٧٠٠٠٠٠٠) ديناراً ، وفي سنة ٢٠١٣ تم قرار ٢٠ لسنة ٢٠٠٨م وبذلك يكون السماح الممنوح للمكلف (١٠٢٠٠٠٠٠٠) ديناراً ، و في سنة ٢٠١٥م طبق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وبلغ السماح الممنوح للمكلف (٥٣٠٠٠٠٠٠) ديناراً ، وذلك بحسب الحالة الاجتماعية و عدد الاطفال للمكلف الذي أجازته قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ و تعديلاته.

٣- الدخل الخاضع للضريبة : - بعد تنزيل السماحات الممنوحة للمكلف في سنة ٢٠١٢م كان الدخل الخاضع هو (٥٣٥٧٨٢٨٤) ديناراً، وفي سنة ٢٠١٣م كان الدخل الخاضع للضريبة (١١٦٨٥٧٢٢٥,٢٦) ديناراً، أما في سنة ٢٠١٥م كان الدخل الخاضع للضريبة (١٢٣٨٧٥١٠٦) ديناراً.

٤- الاستحقاق الضريبي : - في سنة ٢٠١٢م طبق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وكان مبلغ الاستحقاق الضريبي هو (٨٠١٦٧٤٢٦) ديناراً. و في سنة ٢٠١٣م طبق قرار ٢٠ لسنة ٢٠٠٨م ومبلغ الاستحقاق الضريبي المحتسب بالخطأ هو (١٧٤٤٨٥٨٣,٧٨٩) ديناراً والمبلغ الصحيح الواجب الدفع من المكلف هو (١٧٣٦٨٥٨٣,٧٨٩) ديناراً ، أما في سنة ٢٠١٥م تم تطبيق الأمر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤م وكان مبلغ الاستحقاق الضريبي الواجب الدفع من قبل المكلف (١٨٥٠١٢٦٦) ديناراً .

ويكون التحاسب الضريبي الصحيح للمذخر (b) لسنة ٢٠١٢ كالاتي

التفاصيل	المبلغ	العمليات	اجمالي المبلغ	الملاحظات
----------	--------	----------	---------------	-----------

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

	٢٠٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠٠	مذخر الادوية
	١٠٧٠٥٧٢٢٥, ٢٦	$-\%١٨ \times ٦٣٩٢٠٦٨٠٧$ (%٤٠.٠ × ٢٠٠٠٠٠٠٠)	٦٣٩٢٠٦٨ ٠٧	مقتبسات التجهيز
	١٢٧٠٥٧٢٢٥, ٢٦			الدخل الاجمالي
	١٠٢٠٠٠٠٠٠		١٠٢٠٠٠٠٠٠	السماحات
	١١٦٨٥٧٢٢٥, ٢٦			الدخل الخاضع للضريبة
	١٧٣٦٨٥٨٣,٧ ٨٩			الضريبة
	٥٠٠٠٠٠٠			الغرامة
	١٧٢٥٨٥٨٣		١٧٢٥٨٥٨ ٣	الامانات المستلمة
	٦١٠٠٠٠٠			المبالغ المستحقة

اما عندما يتم اجراء التحاسب الضريبي بموجب نتائج الدفاتر التجارية المقدمة من قبل المذخر

(b) فتكون الضريبة كالاتي :-

٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	التفاصيل
١٢٢٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	٥٦٠٠٠٠٠	مذخر الادوية
١١٤١٧٥١٠ ٦	١٠٧٠٥٧٢٢٥,٢٦	٤٤٦٧٨٢٨٤	مقتبسات التجهيز
١٢٦٤٢٥١٠	١١٦٠٥٧٢٢٥,٢٦	٥٠٢٧٨٢٨٤	اجمالي الدخل

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٦			
٥٣٠٠٠٠٠٠	١٠٢٠٠٠٠٠٠	٤٧٠٠٠٠٠٠	السماحات
١٢١١٢٥١٠ ٦	١٠٥٨٥٧٢٢٥,٢٦	٤٥٥٧٨٢٨٤	الدخل الخاضع
١٨٠٨٨٧٦٥ ٩.	١٥٧١٨٥٨٣,٧٨٩	٦٧٥٦٧٤٢,٦	الضريبة
٠	٠	٠	الغرامة
١٧٨٧٦٢٦٦	١٧٢٥٨٥٨٣	٧٥٤١٧٤٣	الامانات المستلمة
٢١٢٤٩٩,٩	واجب (١٥٣٩٩٩٩,٢١١) الارجاع	واجب (٧٨٥٠٠٠) الارجاع	المبالغ المستحقة

٥-وهنا نرى ان مذخر الادوية (b) في سنة ٢٠١٢ تكون الضريبة بموجب نتائج الدفاتر (٦٧٥٦٧٤٢,٦) اما بموجب الضوابط فهي (٨٠١٦٧٤٢,٦) وفي سنة ٢٠١٣ تكون الضريبة بموجب الدفاتر (١٥٧١٨٥٨٣,٧٨٩) بينما بموجب الضوابط مع الغرامة تكون (١٧٢٥٨٥٨٣) وكانت الضريبة سنة ٢٠١٥ بموجب نتائج الدفاتر (١٨٠٨٨٧٦٥,٩) اما بموجب الضوابط فتكون (١٨٥٠١٢٦٦).

## ٦- الاستنتاجات والتوصيات

### ٦-١- الاستنتاجات

٦-١-١- ان الضوابط السنوية الخاصة بمداخل الادوية لا تحقق العدالة للجانبين السلطة المالية ومداخل الادوية بسبب اعتمادها على الافتراض والتخمين

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مآخر الأدوية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

٦-١-٢- تسعى السلطة الضريبية من خلال تركيزها على اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لمآخر الادوية هو وضع حد ادنى لدخلهم الخاضع للضريبة لكي يلتزم به المخمنون عند التحاسب الضريبي معهم حيث نرى المخمنون يعتمدون الارباح المقدمة لهم من قبل مآخر الادوية عندما تكون اعلى من الضوابط وبدون حتى التأكد من مطابقتها لنشاطهم الحقيقي.

٦-١-٣- عدم وجود ضوابط رادعه من قبل السلطة التشريعية تلزم السلطة الضريبية الاعتماد على الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وكذلك تمنع اصحاب مآخر الادوية ومراقب الحسابات من اخفاء اي معلومة وعدم درجها في التقرير.

### ٦-٢- التوصيات

٦-٢-١- لغرض تحقيق السلطة الضريبية قاعدة العدالة والمساواة عليها ان تعتمد الدفاتر التجارية في التحاسب الضريبي لمآخر الادوية لكونهم مشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ والعمل على تدقيقها والتأكد من سلامة بياناتها ومدى مطابقتها لا رباحهم الحقيقية مع ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار علاوة على المظاهر الخارجية سمعة المآخر التجارية وكذلك طبيعة الادوية التي يعمل بها و حجم الصيدليات والمؤسسات التي تشتري منه الادوية وكذلك عدد منافسيه ضمن المنطقة الجغرافية التي يمارس نشاطه فيها فضلا عن اوقات العمل.

٦-٢-٢- يجب على السلطة الضريبية إجراء الاطلاع و الفحص الميداني لنشاط مآخر الادوية ودفاترهم التجارية والمستندات والمراسلات الخاصة بأنشطتهم ولاسيما إن هذا الحق كفه نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ وذلك يجعل المكلف يهتم بدفاتره التجارية وبياناته من الناحية الموضوعية والشكلية لغرض اعتمادها مسبقاً.

٦-٢-٣- ضرورة وضع ضوابط رادعة تلزم مآخر الادوية ومراقبين الحسابات بان يصرحوا بحقيقة النشاط من خلال مسك الدفاتر التجارية من دون اخفاء اي معلومة وعدم ذكرها في الاقرار الضريبي.

### المصادر

#### ثانياً: القوانين والقرارات والضوابط

١- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

- ٢- نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ( ٢ ) لسنة ١٩٨٥ لأغراض ضريبة الدخل .
- ٣- جدول الضوابط السنوية التقديرية للسنوات ( ٢٠١٠ ، ٢٠١١ ، ٢٠١٢ ، ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥ ) .
- ٤- قانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٩ الخاص بالنسب الضريبية .
- ٥- الأمر رقم ٢٠ لسنة ٢٠٠٨ والخاص بمضاعفة الشرائح التي تفرض عليها الضريبة بنسبة ١٠٠% ، كذلك مضاعفة السماحات الشخصية الممنوحة للمكلفين بنسبة ١٠٠% .

ثالثاً : الكتب

١. إبراهيم، فؤاد مُحَمَّد، مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٨ .
٢. البطريق ، يونس أحمد، ودرار ،حامد عبدالمجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٣ .
٣. الجنابي، طاهر علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة المالية، بغداد، ٢٠٠٩ .
٤. الخطيب و طافش ، خالد شحادة ، نادية فريد " الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية " دار الحامد للنشر والتوزيع عمان ٢٠٠٨ .
٥. السلطان ، سلطان بن محمد علي ، المحاسبة الضريبية ( النظرية والتطبيق ) ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للطباعة ، السعودية ، ٢٠٠٤ .
٦. العلي، عادل " المالية العامة والقانون المالي والضريبي " الجزء الاول - الطبعة الاولى - دار اثناء للنشر والتوزيع - عمان ٢٠٠٩ .
٧. الشافعي، جلال ،"مبادئ المحاسبة الضريبية"، شركة القصر للطباعة، مصر، ٢٠٠٦ .
٨. الكعبي، جبار مُحَمَّد علي، التشريعات الضريبية في العراق، المكتبة الوطنية، بغداد، ٢٠٠٨ .
٩. الخطيب ، خالد ،شامية ، زهير ، "اسس المالية العامة " ط١ عمان دار وائل للنشر ، ٢٠٠٣ .
١٠. عبدالمجيد، عبدالفتاح عبدالرحمن، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، مطبعة الكمالية، مصر، ١٩٩٦ .

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مزاخر الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

١١. اسماعيل ، اسماعيل خليل " المحاسبة الضريبية " ٢٠٠٢ .
١٢. الصكبان، عبدالعال، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ١٩٧٦ .
١٣. القيسي ، أعاد ، أحمد ، "المالية العامة والتشريع الضريبي " ط ٨ عمان- دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠١١ .
١٤. عيادة، علي عباس، النظم الضريبية المقارنة، المجلد الأول، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، مطبعة الشاعر، الإسكندرية، ١٩٧٢ .
١٥. خصاونة ، جهاد سعيد " علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق " عمان - الاردن - دار الاوائل للنشر - الطبعة الاولى ٢٠١٠ .
١٦. عفانة والقطاونه ،عدي وعادل " المحاسبة الضريبية " دار الاوائل للنشر - الطبعة الاولى ٢٠٠٨ .
١٧. بدوي، محمد عباس ، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، ٢٠٠٥ .
١٨. ابو كرش، شريف مصباح ، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، ٢٠٠٤ .
١٩. العبيدي ، سعيد علي محمد " اقتصاديات المالية العامة " عمان - دار دجلة - الطبعة الاولى ٢٠١١ .
٢٠. المياحي، عمار فوزي كاظم، "ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعية"، الجزء الأول، بغداد - العراق، ٢٠٠٦ .

رابعاً : المجالات والدوريات :

١. كماش ، سالم كريم " هل تعد الارباح الافتراضية ( الضوابط ) خياراً لا بديل عنه في تقدير الوعاء الضريبي " ورقة بحثية مقدمة الى الندوة العلمية الضريبية الاولى في ١٥ / ١١ / ٢٠٠٨ .

خامساً : البحوث والرسائل و الأطاريح

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

١. الزبيدي، ابراهيم حميد محسن "الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق " جامعة بغداد ،كلية القانون ٢٠٠٧ .
٢. العبودي ، رباب مطشر رزاق ، دور الضوابط السنوية في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي في مجال ضريبة الدخل ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، ٢٠١٢ .
٣. السعدي ،مروج طارق ، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي، بحث دبلوم عالي مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٧ .
٤. داود ، فالح عبد الحسن " مدى الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / فرع ذي قار " رسالة مقدمة الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهي جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية - ٢٠٠٩ .
٥. النعيمي ، رشا عبد المجيد سعيد ، "التهرب الضريبي في المهن الطبية دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب" ، بحث دبلوم عالي ، المحاسبة الضريبة ، جامعة بغداد ، كلية ادارة والاقتصاد ، ٢٠٠٥ .
٦. العبيدي ، وسام عبد الكاظم عبد الرضا، أثر إتباع القواعد الاساسية للضريبة للنهوض بواقع التحاسب الضريبي العراقي ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، ٢٠١٤ .
٧. الشجيري ، محمد خلف، معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل وسبل معالجتها ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، ٢٠١٣ .
٨. امين ، عبدالله محمود " تقويم فاعلية النظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق " اطروحة دكتوراه - كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية - ٢٠٠٠ .
٩. الهلالي، علي هادي عطية، " تقدير الدخل واخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١ .



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
اثر اعتماد الضوابط السنوية في التحاسب الضريبي لأصحاب مداخل الأدوية  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

١٠.الدليمي ، صبا فاروق خضر " واجبات السلطة المالية إزاء المكلفين في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ " رسالة ماجستير في الحقوق – كلية للحقوق – جامعة النهرين . ٢٠٠٤ .