

## إستخدام أسلوب العينات في إجراءات الفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي "بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"

Use of the sampling method in the tax examination procedures when applying the self-assessment system  
in taxation  
An Empirical Study of the General Commission for Taxes

الأستاذ الدكتور محمد حلو داود الخرسان  
عميد الكلية التقنية ذي قار

الأستاذ المساعد الدكتور علاء فريد عبد الاحد  
المساعد العلمي لرئيس الجامعة

المدرسة المساعدة خنساء ناصر حسين  
الكلية التقنية الإدارية / البصرة، الجامعة التقنية الجنوبية

معلومات البحث	الملخص
<p>تاريخ البحث: الاستلام: ٢٠١٧/٦/٢٧ القبول: ٢٠١٧/٨/١٦ النشر: خريف ٢٠١٧</p> <p>DOI: 10.25212/lfu.qzj.2.5.06</p> <p>الكلمات المفتاحية: Tax revenues, tax accounting, General budget, The Self-assessment system,</p>	<p>من المعروف للجميع ان مساهمة إيرادات الضرائب ضمن إيرادات الموازنة العامة قليلة جدا ولا تتجاوز 6%، على الرغم من أهمية إيرادات الضرائب في الإيرادات العامة لمعظم الدول بما فيها تلك الدول التي تعتمد البترول مصدر رئيس لإيراداتها، وتعمل معظم دول العالم والمتقدمة منه بشكل خاص على تطويل أساليب تقدير وفرض الضريبة، بهدف زيادة الإيرادات، ومن تلك الأساليب المتطورة اعتماد نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي.</p> <p>ان التقدير الذاتي هو الطريقة التي تقوم الإدارة الضريبية من خلالها بمنح الحق القانوني للمكلف بدفع الضريبة بأن يقو م بحساب الضريبة المترتبة عليه، ويحدد المبلغ الذي يدفعه او المبلغ الذي له الحق في استرداده. وان التقدير الذاتي يعني ببساطة أن يقوم دافع الضريبة بسداد ضريبيه بناء على ما تظهره حساباته وما يبيئه في إقراره الضريبي من صافي الدخل وما على الإدارة الضريبية سوى قبول هذا الأمر في هذه المرحلة ولكن</p>

يحق لها أي الإدارة الضريبية اختيار أشخاص معينين واستدعائهم لفحص دفاترهم وكافة مستنداتهم المالية للتأكد من صحة حسابهم للضريبة المدفوعة فإن وجد إن حساب الضريبة المدفوعة لم يكن صحيحاً أو إن الدفاتر والمستندات تظهر إن دخولاً أخرى لم يعلن عنها الشخص في إقراره فحينئذ يعاد حساب الضريبة له بصورة صحيحة مع الغرامة "" وربما ع قوبات أخرى تصل في بلدان للسجن لعدة سنوات ""، إلا أن تلك الطريقة لا بد ان تحكم رقابيا من قبل الإدارة الضريبية على أعمال وأنشطة المكلف خلال الفترة أو الفترات المالية ، ويرى الباحثين أن تحديد حجم وعدد المكلفين الخاضعين للفحص الضريبي من قبل الهيئة ينبغي أن يدرس بشكل علمي وموضوعي عبر استخدام أسلوب العينات الإحصائية كوسيلة علمية تساهم في أحكام رقابة الهيئة على أعمال المكلف وأنشطته المالية بقصد تحديد الدخل الخاضع للضريبة والتحاسب عليه .

ولأجل تحقيق اهداف البحث سيتم مناقشة المحاور الاتية لتمثل الاطار العام للبحث:

- نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي
- أسلوب العينات في الفحص الضريبي

## المقدمة

تعد الضريبة أداة من الأدوات المالية لإيراد الموازنة العامة للدولة، وبالرغم أن إيرادات الضرائب بنوعها المباشر وغير المباشر لا يشكل أهمية نسبية كبيرة من الناحية المالية للموازنة العامة إذ لا تتجاوز نسبته ال (6%) من إيرادات الموازنة السنوية لما يتمتع العراق من خصوصية الموارد الطبيعية وعلى رأس تلك الموارد النفط ، إلا أن الضريبة لا تعد هدف مالي فقط إذ تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف غير مالية منها سياسية ، اقتصادية ، اجتماعية ، ووطنية على وفق فلسفتها وسياستها .

وبقصد تحقيق تلك الأهداف لابد من وجود نظام ضريبي فعال يع تمد على الأساليب الإدارية والرقابية العلمية في التنظيم الفني وإدارة ضريبية كفوءة قادرة على ترجمة فلسفة وسياسة الدولة الضريبية عبر التخطيط وتحديد الدخل الخاضعة للضريبة وجبايتها بما يحقق العدالة الضريبية لكل من الدولة ، المجتمع ، والفرد . ولكي تكون عملة التخطيط والتحديد للضريبة وجبايتها بشكل كفوء لا بد من تعتمد الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب الأساليب العلمية في نظام وطرائق التقدير في التحاسب الضريبي مما يحد من الفجوة وانعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، ولعل استخدام نظام التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي تعد من الطرق التي تحقق الحد من تلك الفجوة من ناحية وتحقيق العدالة الضريبية من ناحية أخرى ، إلا أن تلك الطريقة لا بد من تحكم رقابيا من قبل الهيئة على أعمال وأنشطة المكلف خلال الفترة أو الفترات المالية ، ويرى الباحثين أن تحديد حج م وعدد المكلفين الخاضعين للفحص الضريبي من قبل الهيئة ينبغي أن يدرس بشكل

علمي وموضوعي عبر استخدام أسلوب العينات الإحصائية كوسيلة علمية تساهم في أحكام رقابة الهيئة على أعمال المكلف وأنشطته المالية بقصد تحديد الدخل الخاضع للضريبة والتحاسب عليه.

### المحور الأول: منهجية البحث:

سيتم في هذا المحور استعراض منهجية البحث والمتمثلة في توضيح المشكلة الأساسية للبحث ومن ثم تبيان لأهمية وأهداف البحث والفرضية التي يبني عليها وأخيرا توضيح حدود البحث والأسلوب المعتمد في كتابته.

#### 1-1: مشكلة البحث:

يعد التقدير الذاتي احد طرائق التحاسب الضريبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، إلا أن الهيئة لا تعتمد هذه الطريقة لعدم قناعتها بالبيانات المالية المقدمة من المكلف وصعوبة متابعة ورقابة أنشطة المكلف ونتائج أعماله بشكل عادل فضلا عن ضعف إجراءات الفحص الضريبي الأصولية، مما تسبب في انعدام الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف. وبناء على ذلك يمكن تحديد مشكلة البحث في ضعف الرقابة وإجراءات ووسائل الفحص الضريبي على أعمال المكلف وأنشطته المالية من قبل الإدارة الضريبية مما أدى إلى عدم اعتماد نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي من قبل الهيئة واستخدام طرق تقدير أخرى قد لا تحقق العدالة الضريبية.

#### 2-1: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من خلال الآتي:

1. اعتماد الهيئة على نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي والذي يعتمد أساسا على البيانات المالية المقدمة من المكلف.
2. تحقيق العدالة الضريبية للمكلف والهيئة عبر الحد و / أو انعدام فجوة الثقة بينهما.
3. الأخذ بالبيانات المالية المعتمدة والمصادقة من قبل مراقبي الحسابات وبالتالي أيضا إعادة الثقة بتقارير مراقبي الحسابات.
4. إخضاع أعمال المكلف وأنشطته المالية للفحص الضريبي وفق خطة تضعها الهيئة باستخدام أسلوب العينات الإحصائية كوسيلة علمية تؤدي بالالتزام الضريبي للمكلف تجاه الدولة.
5. إن استخدام نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي تمكن الإدارة الضريبية إلى التخطيط السليم في إعداد موازنتها لإيراد الهيئة العامة للضرائب ومن ثم الموازنة العامة وبالتالي تمكين الدولة من تحقيق الأهداف المرجوة من فرض الضريبة وجبايتها.

#### 3-1: هدف البحث:

لما كان نظام التقدير الذاتي احد الطرائق التي تعتمد على البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف في التحاسب الضريبي، وبهدف الحد و / أو القضاء على فجوة انعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية فلا بد من أحكام الرقابة على أنشطة المكلف من قبل الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة عبر إجراء الفحص الضريبي على المكلفين

باستخدام أسلوب العينات الإحصائية كأسلوب علمي في تحديد المكلفين الخاضعين للفحص الضريبي بشكل دوري ضمن خطة قد تتجاوز الفترة المالية وعلى وفق ضوابط ومحددات تضعها الهيئة .

وعليه سيكون الهدف من البحث:

- توضيح مفهوم والية تطبيق نظام التقدير الذاتي.

- استعراض الفحص الضريبي بأسلوب العينات

#### 4-1: فرضية البحث:

في ضوء مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة فرضية البحث الآتية:

((هل يمكن أحكام الرقابة عند تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي من خلال استخدام أسلوب العينات)).

#### 1 - 5 : حدود البحث:

الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات

الحدود الزمانية: السنوات 2011 – 2015

1 - 6 : أسلوب وطريقة البحث:

اعتمد الباحثين في أسلوب وطريقة بحثه على:

1. المصادر والمراجع العلمية ذات الاختصاص في موضوع البحث.
2. الدراسة الميدانية لعينة البحث.
3. المقابلات والاستفسارات الشخصية.
4. الأساليب العلمية والإحصائية.
5. شبكة الانترنت.

#### المحور الثاني: نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي: Self - assessment syst em i n Taxat i on

سيتم في هذا المحور استعراض المفاهيم النظرية التي يركز عليها البحث وعلى سبيل الاختصار لتكون مدخلا يركز عليها الجانب التطبيقي للبحث ضمن سياق ومضامين المنهجية التي تقدمت في المحور الأول.

#### 1-2: نظام التحاسب الضريبي:

يعرف نظام التحاسب الضريبي بأنه " أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع ، وعليه فإن مستوى أداء هذا النظام يشكل العامل المتحكم في مستوى تجسيد أهداف السياسة الضريبية على أرض الواقع لأن أهداف النظام الضريبي مهما كانت طموحة ومهما كانت أدواتها الفنية متقنة الإعداد والتنظيم ومصممة لتلبي احتياجات المصلحة العليا لأبناء المجتمع في ضوء معطيات الأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع ، فإن تجسيدها وترجمتها إلى واقع ملموس يعتمد على وجود نظام فعال وكفء للتحاسب الضريبي وأي قصور أو خلل يرافق هذا النظام لابد أن ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي برمته وعلى قدرته في تحقيق الأهداف والنتائج المتوخاة منه ( أمين ، 2000 : 51 ) .

ويمكن تلخيص المكونات الأساسية لنظام التحاسب الضريبي بالآتي: -

## 2-1-1: القواعد التشريعية:

- بالنظر للأهمية الكبيرة والمتزايدة للضرائب ، فقد أحاطتها القوانين في مختلف دول العالم بحماية خاصة تنظمها ، " وقد استقر مبدأ دستوري في الدول المتقدمة بأن فرض الضرائب لا يتم إلا بناء على قانون يوافق عليه ممثلو الشعب " (الخرسان ، 2002 : 56 ) ، وأن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى قاعدة دستورية مستقرة تعرف بقاعدة " قانونية الضريبة " ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها لا يتم إلا بقانون " ، أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع ( البطريق ، 1998 : 202 ) ، وفي الواقع يتعين التفرقة في هذا الصدد بين فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها وبين المسائل الأخرى في القانون الضريبي ، وأن لا تقف الأحكام القانونية عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فحسب ، بل يمتد ليشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وطرائق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيتاتها وشروطها وغير ذلك من مشاكل كثيرة تقع ضمن إجراءات التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين ، وعليه فإن الأحكام التشريعية التي تتناول إجراءات التحاسب الضريبي تشكل القواعد الأساسية التي تضبط الوظائف والفعاليات والإجراءات التي يؤديها نظام التحاسب الضريبي ( أمين ، 2000 : 51 ) . يضاف إلى ذلك إن احد المضامين المهمة للتقدير الذاتي هو تحويل وظائف التقدير من السلطات الضريبية إلى المكلفين بدفع الضريبة، ووفقا لذلك فإن المكلف يتوقع أن يقوم بأعمال كانت حصرا " على الأشخاص المتخصصين بالتحاسب الضريبي والذين يعتبرونها عمل مهني خاص بهم، ومن الطبيعي فإن ذلك يتط لب من المكلفين معرفة التشريع الضريبي والقوانين والأنظمة الأخرى ذات العلاقة، بالإضافة إلى ذلك فإن التقدير الذاتي يضع أعباء ثقيلة ومسؤوليات على المكلفين للاحتفاظ بسجلات كافية وملائمة وتحقق متطلبات السلطة المالية من حيث الموثوقية ( Loo. Ec & Hansf or d,2005:707 ) .

## 2-1-2: التنظيم الإداري:

أن الإدارة الضريبية تتولى بشكل رئيس عملية التحاسب الضريبي ، إذ أنها معنية بشكل مباشر بتطبيق الأحكام القانونية الخاصة بالضريبة ، ومن خلالها وضمن نطاقها تجري معالجة وحفظ البيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض تقدير وفرض الضريبة ، فضلا عن إن هذه الإدارة هي المعنية بتنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين بالشكل الذي يعمل على تعزيز الثقة المتبادلة بينهم وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي ، وضمن هذا الاطار في ظل نظام التقدير الذاتي تتحول مهام وإجراءات الإدارة الضريبية من القيام بعملية حصر وتقدير واحتساب الضريبة إلى إجراءات خاصة بتزويد خدمات للمكلفين بدفع الضريبة لمساعدتهم في فهم تطبيقات القانون الضريبي . وكذلك فإنه عندما يوقع المكلف بدفع الضريبة على الإقرار الضريبي فإنه يتحمل المسؤولية كاملة عن محتويات الإقرار، وعندما يدرك المكلف فيما بعد بأن الإقرار الضريبي الذي قدمه غير صحيح أو فيه أخطاء فإنه يجب إعلام إدارة الضرائب بأن هناك خطأ.

## 3-1-2: القضاء الضريبي:

"ويقصد به الجهة القضائية المختصة (سواء كانت عادية أم إدارية أم مستقلة) التي يعهد إليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها، وفقاً لمبادئ وأصول التقاضي" (Oyewole, 2014: 112)، بمعنى آخر أنها المحاكم التي ينيط بها المشرع اختصاص الفصل في المنازعات التي تتورق بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين بالمكلف والسلطة المالية، عند قيام الأخيرة بتقدير الدخل الخاضع للضريبة واعتراض المكلف وعدم موافقته على ذلك.

**2-2: طرق التقدير الضريبي:**

إن طرق التقدير الضريبي في معظم النظم الضريبية تنحصر في أسلوبين، يمثل الأول منها التقدير بواسطة الإدارة الضريبية بالاعتماد على وسائل معينة ليس للمكلف مساهمة فيها، أما الأسلوب الثاني فيمثل التقدير بواسطة المكلف من خلال الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف أو الغير، ويمثل نظام التقدير الذاتي حالة متطورة لهذه الطريقة من التقدير، ويتوقف نجاح نظام التقدير الذاتي على الوعي الضريبي للمكلفين بدفع الضريبة ومدى جدية الإدارة الضريبية في الأخذ بالإقرار الضريبي ومحتوياته، وسيتم توضيح التقدير عن طريق الإقرار الضريبي بشكل عام في بداية الحديث، ومن ثم التركيز على نظام التقدير الذاتي.

#### 1-2-2: التقدير عن طريق الإقرار: Assessment by Tax Return تعتمد هذه

#### 1-2-2: التقدير عن طريق الإقرار:

الطريقة على قيام نوع من التعاون بين المكلف والسلطة المالية، تطلب الأخيرة بمقتضاه من المكلف تقديم إقرار عن ثروته أو دخله أو عن المادة الخاضعة للضريبة بصفة عامة، لأن المكلف هو خير من يعرف مقدار الدخل الذي حصل عليه خلال السنة، ومقدار ما تحمل من أعباء في سبيل حصوله على ذلك الدخل، فكلما كان الإقرار واقعياً " وصادقاً " كان أفضل وسيلة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

ويعرف الإقرار الضريبي Tax Return على أنه قائمة مالية ذات غرض خاص يتم اعتمادها كأساس لتقدير الدخل وتحديد مبلغ الضريبة الذي تعمل الحكومة على تحصيله من الأفراد والشركات (Simon James, 2014:9)، ويعتمد على الإقرار الضريبي بشكل أساسي في احتساب الضريبة على المكلف وترفق معه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات، ويتم إعداد الإقرار الضريبي من قبل خبراء متخصصين في المحاسبة وبما يتماشى مع قوانين وأنظمة وتعليمات ضريبة الدخل (Fess, 1987:16)، كما يعرف بأنه بيان يقدمه المكلف للإدارة الضريبية يحدد فيه نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة ومقدار الدخل الخاضع للضريبة من عدمه الذي تحقق خلال فترة زمنية معينة (الججاوي، 2016: 109)، وكذلك يعرف الإقرار الضريبي بأنه كشف يقدمه المكلف في مواعيد محددته يقوم بالإفصاح من خلاله عن دخله الإجمالي وصافي دخله الخاضع للضريبة (الخرسان، 2002: 86).

إن الرغبة لتعزيز الثقة بين السلطة المالية والمكلفين بدفع الضريبة قد أدت إلى الهجر التدريجي لطريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية وإتباع طريقة التقدير بواسطة إقرار ضريبي يقدمه المكلف مبني بالأساس على حسن نية وأمانة المكلف (Fess, 1987: 17) مع احتفاظ الإدارة الضريبية لنفسها بالحق في رقابة ذلك الإقرار أو تعديله إذا ما بني على خطأ أو غش (البطريق، 1998:70).

## تقوم الأنظمة الضريبية Self-assessment system

## 2-2-2: نظام التقدير الذاتي

الحديثة وإدارتها على مبدأ " الالتزام الطوعي "، الذي يعني أن المكلفين يؤدون طواعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية، مع تدخل محدود فحسب من جانب الإدارة الضريبية. ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عملياً من خلال نظام " الربط الضريبي الذاتي " حيث يقوم دافعي الضرائب بإعداد حساباتهم الختامية وتقديمتها مع نماذج معينة تعدها الإدارة الضريبية، ومن ثم تسديد مبلغ الضريبة المترتبة بدمتهم بشكل مباشر وفق الدخل الذي قام بتحديدته المكلف. ويقترن هذا الأسلوب وجود نظام تدقيقي فعال يوضع من قبل الإدارة الضريبية يتيح لها إجراء الرقابة اللاحقة (على الأغلب) على شكل عينات من دافعي الضرائب ويكون هذا النظام الرقابي صمام أمان للرقابة الضريبية وراعي للمكلفين الذين قد يلجأ البعض منهم إلى التهرب الضريبي.

### 1-2-2-2: مفهوم وتعريف نظام التقدير الذاتي:

إن التقدير الذاتي للضريبة يعني ببساطة أن يقوم دافع الضريبة بسداد ضريبه بناء على ما تظهره حساباته وما يبينه في إقراره الضريبي من صافي الدخل فيقوم الشخص بسداد الضريبة وما على الضرائب سوى قبول هذا الأمر في هذه المرحلة لكن يحق للضرائب اختيار أشخاص معينين واستدعائهم لفحص دفاترهم وكافة مستنداتهم المالية للتأكد من صحة حسابهم للضريبة المدفوعة فإن وجد إن حساب الضريبة المدفوعة لم يكن صحيحاً أو إن الدفاتر والمستندات تظهر إن دخولاً أخرى لم يعلن عنها الشخص في إقراره فحينئذ يعاد حساب الضريبة له بصورة صحيحة مع الغرامة " وربما عقوبات أخرى تصل في بلدان للسجن لعدة سنوات "، وبما انه يحق للضرائب فتح أي تقدير إذا وجدت معلومات جديدة عن الشخص المعني خلال خمس سنوات بعد سنة تقدير الضريبة المعنية فإن هذا يعني إن من لم يراجع هذا العام سيراجع غالباً في السنوات الأربع التالية وبهذا تضمن الضرائب مراجعة كل أو اغلب دافعي الضرائب خلال خمس سنوات<sup>1</sup>.

إن هذا الأسلوب أو النظام الجديد الخاص بتقدير ضريبة الدخل يساعد على الاتجاه إلى الفكر الجديد في تحصيل الضرائب من كونها جباية إلى اعتبارها خدمة للمجتمع والمكلفين. وبذلك فانه يقضي نهائياً على أسلوب التقدير الجزافي أو ما يسمى بالتقدير الإداري.

يعرف نظام التقدير الذاتي بأربع نظام يمتثل بموجبه المكلفون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من أحد موظفي الضرائب حيث تم تزويده بالمعلومات وسبل التوعية على إن يقوم المكلفون باستيفاء إقراراتهم الضريبية بدقة ويقدموها طواعية في المدة المحددة (الحلاج، 2005: 19). ويعرف أيضاً بأنه كشف سنوي معين تقوم الإدارات الضريبية بتقديمه للمكلفين (التقدير) يقدموا فيه جميع المعلومات التفصيلية من دخولهم الخاضعة للضريبة ومعلومات عن حالتهم الاجتماعية والنفقات الشخصية مع صك بمقدار الضريبة (إسماعيل، 2001: 502). كما ويعرف بأنه " أسلوب يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه أعلم الناس بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته وأعبائه " (الخرسان، 2013: 14).

<sup>1</sup> طبقاً للمادة 32 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل والتي تنص على انه ((على السلطة المالية إن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي للمكلف ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الأخبار التحريرية، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل ولا يؤثر على حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به)).

وبموجب نظام تقدير الضريبة الذاتي فان الالتزام الطوعي يتم من قبل المكلف دون تدخل من أحد موظفي الضرائب ويعمل ذلك على تحديد دور الإدارة الضريبية فقط بتزويد المكلف بالمعلومات وسبل التوعية بالتزاماته الضريبية حيث انه بموجب نظام التقدير الذاتي لا بد أن يكون دافع الضريبة ملماً بكل جوانب هذا النظام حتى يتمكن من تقديم إقرارته بموجب السلطة التي انتقلت له بعد أن كانت محصورة في موظف الضرائب، وبعد ذلك ويقوم المكلف باستيفاء إقراره الضريبي بدقة ويقدمه طواعية إلى الإدارة الضريبية ويرفق معه شيك بمبلغ الضريبة المستحقة عليه ، وفي حالة عدم الالتزام من المكلف تتخذ هذه الإجراءات القانونية وتطبق عليه عقوبات رادعة (الخرسان، 2013: 15).

## 2-2-2: آلية تطبيق نظام التقدير الذاتي:

لقد ابتدأت الهيئة العامة للضرائب منذ عام 2002 بتطبيق آلية التقدير الذاتي عندما اعتبرت إن الأصل في تقدير دخل المكلف (الشركة) هو ما تظهره نتائج حساباتها وإن أسس الثقة بين أطراف العمل الضريبي (السلطة المالية، المكلف، ومراقب الحسابات) قد بدأت تتصدع بسبب ممارسات غير مسؤولة من بعض المكلفين (الشركات) وأخرى من البعض من المشتغلين بالمهنة.

وتأسيساً على ما تقدم نود أن نبين:

1 - إن اعتماد أسلوب التقدير الذاتي لا يمنع السلطة المالية من تدقيق حسابات الشركة في أية مرحلة من المراحل اعتماداً على نص المادة (32) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل خلال خمسة سنوات وعليه فليس هناك تقدير نهائي كحالة مطلقة.

2- إن تقرير مراقب الحسابات له دور مهم في إنارة الطريق أمام السلطة المالية للاستدلال على ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن حقيقة نتيجة النشاط لذا فأن تطبيق آلية التقدير الذاتي ستكون ممكنة في الأحوال التي يعكس تقرير مراقب الحسابات ملاحظات تؤكد: (Loo. Ec & Hansford, 2005:706).

أ. اشتراكه بالجرد السنوي وعدم الاعتماد على تأييد الإدارة.

ب. انسجام القوائم المالية مع سجلات الشركة وان قائمة الدخل هي المعبر النهائي عن نشاط الوحدة الاقتصادية، وكلما كانت نتيجة النشاط معقولة كلما كان ذلك ادعى للسلطة المالية للاطمئنان الى معقولية النشاط ومعقولية النتيجة، وكذلك كلما كانت العلاقة بين الإيرادات والنفقات معقولة.

ج. تأكيد مراقب الحسابات على إن سجلات الشركة تعبر عن واقع نشاطها وسوف تفهم السلطة المالية من هذا التأييد إن مراقب الحسابات يتحمل المسؤولية عن ذلك تحت طائلة المادة (57) من قانون ضريبة الدخل والتي تجعله شريكاً في تحمل مسؤولية إخفاء المعلومات والتضليل إذا ثبت ذلك للسلطة المالية.

د. عدم ركون مراقب الحسابات بشكل مطلق إلى تأييد الإدارة والتأكيد من قبله على صحة الكشوف والمعلومات الواردة في الحسابات وعدم وجود أية إشارة تغير الشك أو عدم اليقين مما صرح به وان تكون العبارات المستخدمة واضحة وصريحة لأن عدم الوضوح يفسر باتجاه صعوبة الاعتماد على القوائم المالية.



3-إن أسلوب التقدير الذاتي يمكن اعتماده في تقدير الشركات وكالاتي:

أ. الشركات المساهمة المختلطة لأن حساباتها مدققة من قبل ديوان الرقابة المالية وتكون تلك الحسابات مستوفية لجزء كبير من المتطلبات حيث يبذل الديوان العناية المهنية اللازمة.

ب. أما بقية الشركات المساهمة فتشجيعاً لهذه الكيانات القانونية ذات قاعدة الملكية العريضة ولانفصال الإدارة عن المالكين لذلك يتوقع أن تكون حالات الغش والتلاعب بقصد التهرب الضريبي قليل فيها وعليه فأن الهيئة العامة للضرائب تعتمد في تقديرها على نتيجة النشاط الواردة في القوائم المالية المقدمة من قبلها مع ملاحظة ما ورد في الفقرة (1) أعلاه.

ج. بالنسبة للشركات المحدودة: من ناحية المبدأ إن حق الشركة في التمسك بحساباتها يمثل نوعاً من التقدير الذاتي لأنها ستقرر ابتداء نتيجة النشاط وتتمسك بها وتخضع لاحقاً للفحص لغرض التحقق مما جاء في هذه الحسابات.

2-2-3: متطلبات تطبيق نظام التقدير الذاتي:

في سبيل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي فأن هناك مجموعة من المستلزمات (الشروط) لا بد من توفرها لكي يتم تنفيذ هذا الأسلوب بشكل كفاء وفعال ومن هذه الشروط هي:

1- وجود قانون ضريبي: ويتم ذلك من خلال إصدار تشريع يسمح باستخدام هذا الأسلوب بشكل مباشر أو غير مباشر.

2 - إصدار تعليمات مالية: لغرض تسهيل تنفيذ هذا الأسلوب.

3- توفير بيئة عمل في الإدارة الضريبية: لكي يتسم هذا الأسلوب بالكفاءة والفاعلية يستلزم وجود بيئة عمل ضريبية مستعدة لتقبل هذا الأسلوب على أن تتضمن هذه البيئة الآتي:

- تهيئة الكوادر المهنية والتأهيل العلمي للأشخاص المكلفين بتنفيذ هذا الأسلوب.

- الشفافية والنزاهة.

- الاستعداد الأخلاقي.

4- الرقابة اللاحقة: على الإدارة الضريبية القيام بتدقيق دافعي الضريبة وبطريقة العينة العشوائية، ولكي تصبح الرقابة ذات فاعلية لا بد من تشريع قانوني يسمح لها القيام بفحص المستندات والسجلات المحاسبية التي تملكها الوحدة الاقتصادية (عنايات، 1996: 16).

5- توفر نظام معلوماتي ذات كفاءة وفاعلية: وتظهر أهمية نظم المعلومات الضريبية من خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات إلى الإدارة الضريبية لغرض إنجاز عملية التحاسب الضريبي بالنسبة للأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل طبيعيين كانوا أم معنويين (شركات). وتبرز هنا أهمية إعداد كافة التحاليل وتقديمها إلى السلطة المالية (مؤيدة من مراقب الحسابات) ومقدمة مع الحسابات الختامية ويقدم معها صك بمبلغ ضريبة الدخل على دخل العاملين.

فضلا عن تقديم الوصفة العملية بالنسبة للمشاريع الصناعية (مؤيدة من مراقب الحسابات ) كما يقدم كشف مماثل للمشاريع والأنشطة التي توجد هناك علاقة بين مدخلات ومخرجات العمل (المقاولات .الخ) تمكن السلطة المالية من التحقق.

6- قيام الإدارة الضريبية بوضع نصوص قانونية تسمح بشمول دافعي الضرائب والذين تم تقديرهم بواسطة أسلوب التقدير الذاتي، بجميع إجراءات الاعتراض والاستئناف على التقدير.

#### 4-2-2: إجراءات التحول لنظام التقدير الذاتي:

إن المبادئ الأولية للتحول نحو نظام التقدير الذاتي بالكفاءة والفاعلية تظهر التنازل أو الهجر لإجراءات التقدير الإداري، إن هذا التحول يضع مسؤولية على المكلف لتقدير الدخل الخاضع للضريبة واحتساب الضريبة المستحقة عليه والقيام بدفعها بشكل طوعي، ويتم ذلك بالأساس اعتمادا على الإقرار الضريبي المشار إليه في أعلاه وا لذي يقوم المكلف بتقديمه إلى السلطة المالية، ويحتوي هذا الإقرار على المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في إجراءات التسويات الضرورية عند احتسابها للضريبة قبل إتباع نظام التقدير الذاتي . والآتي بعض الملاحظات التي ترافق هذا النظام :

- إن قبول الإقرار الضريبي والقوائم المالية التي يقدمها المكلف طبقا لنظام التقدير الذاتي يعد محاولة لتعزيز الثقة بين المكلف بدفع الضريبة والإدارة الضريبية ، لأن احد جوانب فقدان الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية هو اعتقاد المكلف بأن الأخيرة ستعيد فحص إقراره وربط ضريبة عليه أ كثر مما قدمه حتى وان كان صادقا " ، والعكس بالنسبة لدائرة الضريبة التي تعتقد بأن المكلف لا يصدق في إقراره الضريبي ، وبذلك فأن نجاح نظام التقدير الذاتي يقوم على إخلاص المكلف الذي يقدم إقراره الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في مراقبة هذا الإقرار والتحقق من موثوقية المعلومات الواردة فيه بالشكل الذي يساعد في تحقيق الإنعاز الضريبي بشكل طوعي والحد من التهرب الضريبي .
- إن إجراءات الفحص الضريبي الشامل تتطلب عدد كبير من الفاحصين الذين يتمتعون بكفاءة علمية وخبرة عملية تؤهلهم للقيام بتلك العملية، مما يترتب على ذلك تأخير في إجراءات العمل وزيادة في التكاليف ، ولتلافي هذه المعوقات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي يمكن استخدام أسلوب الفحص بالعينات ( عنايات ، 1996 :15 ) ، ويعد هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي يتم إتباعها في معظم النظم الضريبية للدول التي تطبيق نظام التقدير الذاتي وخاصة في الدول المتقدمة ( Jones,1998:43) .

وطبقا" لهذا الأسلوب يتم اختيار وتحديد عينة الشركات لأغراض الفحص الضريبي اللاحق في ضوء محددات وضوابط موضوعية يتم الاتفاق عليها مقدما" ليتم اعتمادها لأغراض التقدير الذاتي وتعتبر جزءا من أسرار العمل الضريبي، والآتي توضيح لأسلوب اختيار العينات لغرض الفحص الضريبي ضمن محور تخطيط الفحص الضريبي.

#### pl anni ng of t ax exami nat i on

#### المحور الثالث: تخطيط الفحص الضريبي:

هو عملية منظمة ومستمرة لتحقيق الأهداف المستقبلية للإدارة الضريبية بوسائل مناسبة واستثمار الموارد والإمكانات بشكل أفضل وفقا لأولويات مختارة بعناية.

#### 1-3: أنواع الفحص الضريبي:

1- الفحص الضريبي الشامل: ويقصد به فحص جميع الإقرارات الضريبية وكل ما يلحق بها من سجلات وحسابات ختامية وميزانية عمومية وبيانات ومعلومات إضافية أخرى.

ويصاحب تطبيق هذا النوع من الفحص مجموعة عيوب يمكن إيجازها بالاتي:

- طول الوقت وتعقد الإجراءات وما يتطلب من زيادة في أعداد الفاحصين وزيادة الأعباء والتكاليف الإدارية.
- طول الوقت الذي يستغرق حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء وما يترتب على ذلك من تأخير في عميلة التحصيل.
- الاهتمام بالكم على حساب النوع ضمن جودة الفحص وعدم الدقة في إجراءات الفحص.
- إن هذا النوع من الفحص لا يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي نظرا لأنه يخضع الجميع للفحص ويستوي في ذلك المكلف الملتزم بتقديم الإقرارات الصحيحة والدقيقة وغير الملتزم بذلك.

2-3: مراحل بناء خطة الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب:

1- تصنيف المكلفين إلى فئات متجانسة وفقا للاتي:

( أ ) وفقا لنوع النشاط:

- الأنشطة والمنشآت التجارية. - الأنشطة والمنشآت الصناعية. - الأنشطة والمنشآت الخدمية و المختلفة.
- (ب) وفقا لرقم الأعمال السنوي:

- فئة كبار المكلفين. - فئة متوسطي المكلفين. - فئة صغار المكلفين.

2- إعداد جداول بهيكل التقسيمات والفئات كالآتي:

( أ ) تحديد إجمالي إعداد المكلفين في كل نشاط وفي كل فئة.

( ب ) ترتيب المكلفين في كل نشاط وفقا لرقم الأعمال السنوي ترتيبا تنازليا من الأكبر إلى الأصغر.

( ج ) تقسيم المكلفين في الخطوة ( ب ) إلى ثلاث فئات كبير ومتوسط وصغير.

( د ) وضع مجموعة من المعايير لاختيار العينة الانتقائية وكما مبين النقطة التالية.

3- وبناء على ما تقدم يتم وضع وزن نسبي لكل مكلف ويتبين من خلال هذا الوزن مدى خضوعه لعملية الفحص الانتقائي أو عدم الخضوع.

3-3: معايير اختيار العينة الانتقائية عند تطبيق نظام التقدير الذاتي:

يتطلب تطبيق نظام التقدير الذاتي وجود عدة معايير وضوابط ومؤشرات يتم اعتمادها لاختيار الإقرارات المقدمة من

قبل المكلفين لكي تكون مرشحة للفحص الضريبي، لكي يتم التحقق موثوقية البيانات والمعلومات المقدمة من قبل المكلف، ومن أهم هذه المعايير:

- 1 - تحليل البيانات المتوفرة عن المكلف والتحقق من صحتها.
  - 2 - إجراء نوع من العلاقات بين البيانات وتفسيرها للتأكد من صحة المعلومات التي يتضمنها الإقرار الضريبي وربطها مع المستندات والوثائق المرفقة.
  - 3 - الخبرة المتراكمة والمعلومات المتوفرة عن بعض المكلفين بدفع الضريبة لدى شعبة التخمين المختصة.
  - 4 - ملفات وأضابير المكلفين التي تتحول من لجان التحقيق.
  - 5 - ملفات المكلفين ذات الخسائر الكبيرة.
  - 6 - ملفات المكلفين التي تتضمن تذبذب كبير وواضح في الإيراد بين سنة وأخرى.
  - 7 - الإقرارات التي يزيد الإيراد فيها عن مليار دينار عراقي، أو تلك التي تدفع ضريبة أكثر من 250,000.000 دينار.
- ومن خلال الواقع الفعلي المطبق حالياً من قبل الهيئة العامة للضرائب في قسم الشركات يمكن استعراض أهم الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية إزاء الحسابات الختامية والتقارير السنوية التي تقدمها الشركة وتمثل بالآتي:
- قراءة تقرير مراقب الحسابات وتقييم الملاحظات والطعون الواردة في التقرير المشار إليه.
  - قراءة التقرير السنوي للمدير المفوض.
  - ملاحظة المخالفات للسنوات السابقة.
  - إجراء مقارنة للإيرادات لعدة سنوات وذلك لملاحظة فيما إذا كان هناك تغييرات غير طبيعية.
  - ملاحظة هل أن الشركة تقوم بالتسجيل أول بأول وحسب تواريخ حدوث القيود.
  - إجراء مقارنة بين القوائم المالية وتقرير ضريبة الدخل المرفق بها لسنة التحاسب مع المعلومات المثبتة في تقارير ضريبة الدخل في السنوات السابقة وأية معلومات أخرى تقدم للسلطة المالية لتأشير بعض التناقضات الواضحة من خلال الفحص الأولي.
  - ملاحظة فيما لو كانت رواتب العاملين تتناسب مع عدد العاملين وحجم نشاط الشركة الاقتصادي.
  - إجراء مقارنة بين القوائم المالية والمعلومات الواردة إلى قسم الشركات من عقود مقاولات أو تجهيز من دوائر الدولة ، كون أن بعض الشركات تصرح بمبالغ أقل من المبالغ المستلمة من رب العمل مما يعطي انطباع عن عدم دقة القوائم المالية.
  - قراءة أسماء مراقبي الحسابات و لمحاسبين لعدد من السنوات الماضية وهل أن الشركة لجأت إلى تغيير مراقبي الحسابات أكثر من مرة بالرغم من كونه يتمتع بالكفاءة المهنية والشهرة.
  - إجراء مقارنة مبسطة بين الأرباح المصرح بها بالقوائم المالية من قبل الشركة والضوابط التي تعتمدها الإدارة الضريبية في التحاسب الضريبي.
  - إجراء مقارنة لنشاط الشركة مع الشركات الأخرى ضمن ذات القطاع.

- أية ملاحظات أخرى يتم التوصل إليها من خلال قراءة اضبارة الشركة وبياناتها المالية.

5- بعد ذلك تلخص نتائج الإجراءات أعلاه في استمارة معدة لهذا الغرض أو تثبتت على مذكرة التخمين وتوضع درجة لكل فقرة وكالاتي:

- فحص أولي - تقرير مراقب الحسابات - الضوابط

ويتم وضع تقييمات من (1 إلى 5) كما يلي :

- سيئ جداً - سيئ - وسط - جيد - جيد جداً

6- وأخيراً تخضع أضبار الشركات المشمولة بهذا الأسلوب إلى مجموعة من المعايير ويتم ذلك من خلال تفرغ البيانات التي تتضمنها القوائم المالية على الحاسبات الالكترونية ( عبود ، 2011 : 12 ).

#### المحور الرابع: الجانب التطبيقي

يتضمن الجانب التطبيقي التحقق من فرضية البحث في إمكانية أحكام الرقابة في نظام التقدير الذاتي باستخدام أسلوب العينات الإحصائية لأغراض التحاسب الضريبي لتحدي دخل المكلف الخاضع للضريبة ، حيث تم تصميم استمارة استبانة تضمنت مجموعة من الأسئلة، تم توزيعها على عدد من الأكاديميين والخبراء والموظفين في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، وفي ديوان الرقابة المالية والمهنيين في مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات، وكذلك عدد من الأعضاء في اتحاد رجال الأعمال والغرف التجارية والصناعية، بهدف استبيان رأيهم حول أهمية استخدام أسلوب العينات الإحصائية كأفضل وسيلة يتم من خلالها اختيار المكلفين الذين يتم فحص الحسابات المقدمة من قبلهم عند تطبيق نظام التقدير الذاتي، وكان عدد استمارات الاستبانة (90) استمارة وتم استلام (75) استمارة وتم تحليلها وكانت نتائج التحليل كما موضحة بالجدول الآتي:

1-4: وصف العينة

جدول ( 1 ) أفراد العينة حسب الفئة التي ينتسب إليها

ت	نوع العمل	العدد	النسبة
1	أكاديمي	26	35%
2	مراقب حسابات	15	20%
3	موظف ضريبي	25	33%
4	قطاع خاص	9	12%
	المجموع	75	100%

حيث يتبين إن جميع افراد العينة تقريبا هم من المختصين في العمل الضريبي والرقابي.

جدول ( 2 ) : أفراد العينة حسب الشهادة

ت	الشهادة	العدد	النسبة
1	دكتوراه ، محاسب قانوني	36	%48
2	ماجستير ، دبلوم عالي	22	%29
3	بكالوريوس	14	%19
4	معهد ، إعدادية	3	%4
	المجموع	75	%100

ويتبين من الجدول ( 2 ) إن أكبر نسبة من الذين وردت إجاباتهم على الاستبانة كانوا من حملة الشهادات العليا ، وإن ذلك يعطي أهمية أكبر لنتائج الاستبيان وبعد أكبر في التحليل.

جدول ( 3 ) : أفراد العينة حسب سنوات الخدمة

ت	سنوات الخدمة	العدد	النسبة
1	( 1 - 4 ) سنة	6	%8
2	( 5 - 9 ) سنة	15	%20
3	( 10 - 14 ) سنة	20	%27
4	( 15 - فما فوق )	34	%45
	المجموع	75	%100

ومن الجدول ( 3 ) أعلاه نلاحظ إن أكثر من ثلثي أفراد العينة تقريبا خدمة وظيفية في مجال عملهم لمدة 15 سنة فما فوق، وهذا دليل على إن أفراد العينة يتمتعون بالخبرة العملية الكافية والمقترنة بالمستوى العلمي الجيد، مما يعطي الانطباع بأن لديهم القدرة الكافية على تفهم محتويات تلك الاستمارة.

2-4 : تحليل النتائج

بهدف تحليل نتائج الاستبيان على ضوء إجابات العينة ، سوف يتم إعداد جداول وفق المحاور التي إعداد استمارة الاستبانة على أساسها، مع الاحتفاظ بنفس تسلسل الأسئلة كما وردت في قائمة الاستبانة، وتجري بعد ذلك عملية تحليل النتائج التي تظهر في كل جدول وكما مبين في الآتي جدول ( 4 ) توفر الغطاء القانوني

ت	يوفر قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ من خلال:	العدد	النسبة
1	المادة 32 التي تسمح بالعودة بالتقدير لخمس سنوات سابقة	50	67%
2	ان التقدير الذاتي والاعتراض يكون خلال سنة واحدة فقط	25	33%
	المجموع	75	100%

من خلال الإجابة على السؤال الاول والخاص بتوفير الضمان من خلال قانون ضريبة الدخل في المادة 32 في إمكانية الرجوع بتقدير الدخل لخمس سنوات سابقة عند توفر معلومات بوجود تلاعب في القوائم المالية التي اعتمدت في التقدير الذاتي بهدف التهرب من دفع الضريبة وقد اتفق 50 من المستبانين وبنسبة 67% حول أهمية هذه المادة في توفير ذلك الضمان والذي يكون له اثر واهمية كبيرة في اعتماد العينات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي.

جدول ( 5 ) الجهة التي تتولى عملية التدقيق والرقابة

ت	عند خضوع الشركة المساهمة المختلطة لتدقيق ورقابة ديوان الرقابة المالية:	العدد	النسبة
1	تكون هناك إمكانية في تحديد حجم العينة بعدد قليل	60	80%
2	يكون حجم العينة متساوي لجميع الشركات بغض النظر عن جهة الرقابة	15	20%
	المجموع	75	100%

وتظهر الإجابة إن 80% يتفقون مع أهمية تدقيق اللجان والهيئات التابعة لديوان الرقابة المالية كونها تتوخى الدقة والموضوعية ومراعاة المصلحة العامة لان ليس لها علاقة او اتصال مباشر مع الزبون لأنها (أي الجهات الرقابية ) تعمل لدى الدولة وتستلم الراتب والتخصيصات من الدولة وليس للمكلف أي تأثير عليهم.

جدول ( 6 ) نطاق تطبيق نظام التقدير الذاتي

ت	يفضل تطبيق نظام التقدير الذاتي على :	العدد	النسبة
1	الشركات المساهمة المختلطة والشركات المساهمة فقط	54	72%
2	جميع المكلفين بدفع الضريبة	21	28%
	المجموع	75	100%

وتبين إجابات أفراد العينة إلى إن 72% يتفقون بأهمية تطبيق نظام التقدير الذاتي على الشركات المساهمة المختلطة والشركات المساهمة والمحدودة فقط ، في حين يرى 28% ضرورة تطبيق نظام التقدير الذاتي على جميع المكلفين، وان تحيز الأغلبية للرأي الأول يرجع الى ان الشركات اكبر استعدادا للتطبيق لما تمتلكه من كادر ومسكها سجلات محاسبية وخضوعها لتدقيق ومصادقة مراقب حسابات خارجي .

جدول ( 7 ) الاعتراض على التقدير عند تطبيق نظام التقدير الذاتي

ت	ان الفحص بأسلوب العينات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي:	العدد	النسبة
1	يحرم المكلف من الاعتراض على التقدير لانتهاؤ الفترة المخصصة لذلك	55	73%
2	يمكن تحديد فترة الاعتراض من تاريخ اكتشاف التلاعب بالحسابات قيد الفحص وعدم الموافقة على التقدير	20	27%
	المجموع	75	100%

ويظهر الجدول (7) والخاص بالاعتراض على التقدير عند تطبيق نظام التقدير الذاتي ان 55% يتفقون على ان تطبيق نظام التقدير الذاتي واعتماد أسلوب الفحص بالعينات يؤدي الى عدم قدرة المكلف على الاعتراض على التقدير لانتهاؤ المدة المحددة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، في حين يرى 27% ممن تم استبانتهن ان المنافع التي يحصل عليها المكلف جراء تطبيق هذا الأسلوب تعوضه عن عدم التمتع بحق الاعتراض.

جدول ( 8 ) ضمان حق المكلف بالاعتراض

ت	يمكن معالجة عدم قدرة المكلف على الاعتراض المشار اليه	العدد	النسبة
---	------------------------------------------------------	-------	--------



أعلاه من خلال:		
1	56	75%
2	19	25%
	75	100%

ويظهر الجدول (8) ان 75% يتفقون على ضرورة تعديل القانون الخاص بضريبة الدخل عند تطبيق نظام التقدير الذاتي بما يسمح بحساب مدة الاعتراض بعد نتائج الفحص وفق أسلوب العينات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي، في حين يرى 25% إمكانية السماح للمكلف بتقديم الاقتراح بعد انتهاء المدة المخصصة للاعتراض مقابل دفع غرامة مقابل ذلك كون ان السبب في عدم تمتعه بذلك هو تقديم معلومات غير صحيحة بلستغلال الثقة الممنوحة طبقا لنظام التقدير الذاتي.

جدول (9) العوامل المشجعة على الامتثال الطوعي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي

ت	إن الامتثال الطوعي عند تطبيق التقدير الذاتي يتحقق بسبب:	العدد	النسبة
1	ثقة الإدارة الضريبية بالمكلفين ومراقبي الحسابات	33	66%
2	استغلال المكلف بالامتثال ولكن بمبالغ ضريبة منخفضة	17	34%
	المجموع	50	100%

ويظهر من الجدول (9) ان 66% من أفراد العينة يعتبرون ان الثقة التي تمنحها الإدارة الضريبية للأطراف الأخرى في عملية التحاسب الضريبي والتي تتمثل بالمكلفين بدفع الضريبة ومراقبي الحسابات الذين يصادقون على القوائم المالية التي يقدمها المكلف هي السبب في ذلك الامتثال الطوعي لأنه يحقق قيمة اعتبارية ومعنوية ويبعد العلاقة بين أطراف التحاسب الضريبي عن حالة الشك وعدم الموثوقية.

جدول (10) المفاضلة عند تطبيق أسلوب الفحص بالعينات

ت	عند المفاضلة بين تطبيق أسلوب الفحص الشامل او الفحص بالعينات نجد ان الأخير يحقق:	العدد	النسبة
1	تخفيض التكاليف بنسبة تفوق تخفيض الإيرادات المصاحبة لتطبيق هذا الأسلوب من عدم الالتزام من قبل المكلفين بدفع الضريبة.	24	32%

2	تخفيض الوقت وتسهيل الإجراءات بما يحقق الإذعان الضريبي الطوعي	51	68%
	المجموع	75	100%

ويظهر من الجدول ( 10 ) إن 68% من أفراد العينة يتفقون على ان تخفيض الوقت وتسهيل الإجراءات بما يحقق الإذعان الضريبي الطوعي (الامتثال الطوعي) عن تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي ، في حين 32% ان الفحص وفق أسلوب العينات يساهم في تخفيض التكاليف بنسبة تفوق تخفيض الإيرادات المصاحبة لتطبيق هذا الأسلوب من عدم الالتزام من قبل المكلفين .

جدول ( 11 ) الأسلوب المناسب لتصنيف المكلفين

ت	ان الأسلوب المناسب لتصنيف المكلفين ليتم اختيار العينات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي هو:	العدد	النسبة
1	تصنيف المكلفين وفقا لنوع النشاط	62	83%
2	تصنيف المكلفين وفقا لرقم الاعمال	13	17%
	المجموع	75	100%

ويظهر من الجدول (11) إن 83% من أفراد العينة يتفقون مع تصنيف المكلفين على أساس النشاط ليتم من خلال هذا التصنيف اختيار العينة التي تجري عليها عملية الفحص الضريبي اللاحق عند تطبيق نظام التقدير الذاتي، في حين يرى 17% إمكانية التصنيف وفقا لرقم الاعمال، ونرى ان السبب في رجحان كفة التصنيف الأول والذي يعتمد النشاط كاساس في اختيار العينات بسبب أهمية المقارنة وإمكانية اعتماد المقارنة مع الوحدات الاقتصادية التي تمارس نفس النشاط عامل مساعد في تحديد حجم العينة التي سوف يتم اجراء الفحص الضريبي عليها.

دول (12) تكامل عدالة تطبيق نظام التقدير الضريبي الذاتي مع الفحص بالعينات

ت	تتحقق العدالة عند اعتماد أسلوب الفحص بال عينات عند تطبيق نظام التقدير الضريبي الذاتي:	العدد	النسبة
1	الاختيار العشوائي للعينة	53	71%
2	تكرار عملية الفحص الضريبي لنفس المكلف لسنوات متتالية	22	29%

المجموع	75	%100
---------	----	------

كانت إجابات (71%) من أفراد العينة تظهر أن هناك إمكانية في تحقق العدالة الضريبية وانعكاسها على تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي عند اعتماد أسلوب الاختيار العشوائي للعينة، في حين يرى 29% ان تكرار الفحص لنفس المكلف لأكثر من سنة يبعد الافتراض المسبق او المعرفة والتحيز عند اختيار العينة.

جدول (13) سجل التاريخ الضريبي للمكلف

ت	تأثر عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تبعاً الى:	العدد	النسبة
1	المخالفات والملاحظات السلبية السابقة حول القوائم المالية عن نشاط المكلف	62	%83
2	تغيير مراقب الحسابات بين فترة واخرى	13	%17
	المجموع	75	%100

ويظهر من الجدول (13) ان 83% من أفراد العينة يتفقون على تأثر عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تبعاً الى المخالفات والملاحظات السلبية السابقة حول القوائم المالية عن نشاط المكلف، في حين يرى 17% من الذين تم استبيان رايهم عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تتأثر تبعاً الى تغيير مراقب الحسابات .

جدول (14) مقارنة الأرباح المصرح بها مع ضوابط الإدارة الضريبية

ت	تأثر عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تبعاً الى:	العدد	النسبة
1	وجود فروقات واضحة بين الأرباح المصرح بها وضوابط الإدارة الضريبية	39	%52
2	وجود فروقات واضحة عند المقارنة مع الوحدات الاقتصادية المماثلة للنشاط	36	%48
	المجموع	75	100 %

وتبين إجابات أفراد العينة إلى إن هناك اتفاق وبنسب متقاربة جدا على تأثر عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تبعاً الى وجود فروقات واضحة بين الأرباح المصرح بها وضوابط الإدارة الضريبية وبنسبة 52% من إجابات افراد العينة، فيما كانت النسبة 48% لتأثر عملية اختيار العينة تبعاً الى وجود فروقات واضحة عند المقارنة مع الوحدات الاقتصادية المماثلة للنشاط .

## المحور الخامس

### الاستنتاجات والتوصيات

#### 1-5: الاستنتاجات:

- 1 - إن طرق التقدير الضريبي في معظم النظم الضريبية تنحصر في أسلوبين، يمثل الأول منها التقدير بواسطة الإدارة الضريبية بالاعتماد على وسائل معينه ليس للمكلف مساهمة فيها، أما الأسلوب الثاني فيمثل التقدير بواسطة المكلف من خلال الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف أو الغير، ويمثل نظام التقدير الذاتي حالة متطورة لهذه الطريقة من التقدير.
- 2 - يتوقف نجاح نظام التقدير الذاتي على الوعي الضريبي للمكلفين بدفع الضريبة ومدى جدية الإدارة الضريبية في الأخذ بالإقرار الضريبي ومحتوياته، واتخاذ الأساليب المناسبة لضمان التطبيق الجيد لهذا النظام وفي مقدمتها اختيار القوائم المالية التي يقدمها المكلفين لإجراء عملية الفحص الضريبي وفق أسلوب العينات وطبقاً " لهذا الأسلوب يتم اختيار وتحديد عينة الشركات لأغراض الفحص الضريبي اللاحق في ضوء محددات وضوابط موضوعية يتم الاتفاق عليها مقدماً" ليتم اعتمادها لأغراض التقدير الذاتي وتعتبر جزءاً من أسرار العمل الضريبي.
- 3 - فيما يخص العراق فإنه وعلى الرغم من أهمية تطبيق نظام التقدير الذاتي وخاصة في الدول المتقدمة، وكذلك على الرغم من الجهود التي تبذل لتطبيق نظام التقدير الذاتي، إلا أن هناك تخلف واضح بالنسبة للعراق قياساً بالدول المتقدمة او بعض الدول العربية.
- 4 - طبقاً لقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل وبالتحديد في المادة 32 فإنه يحق للإدارة الضريبية فتح أي تقدير إذا وجدت معلومات جديدة عن الشخص المعني خلال خمس سنوات بعد سنة تقدير الضريبة ، فإن هذا يعني إن من يتم اختياره وفق أسلوب العينات ولم يخضع للفحص الضريبي هذا العام سيراجع غالباً في السنوات الأربع التالية وبهذا تضمن الضرائب مراجعة كل أو اغلب دافعي الضرائب خلال خمس سنوات
- 5 - أظهرت نتائج التطبيق العملي :
  - إن 80% يتفقون مع أهمية تدقيق اللجان والهيئات التابعة لديوان الرقابة المالية كونها تتوخى الدقة والموضوعية ومراعاة المصلحة العامة لان ليس لها علاقة او اتصال مباشر مع الزبون لأنها (أي الجهات الرقابية ) تعمل لدى الدولة وتستلم الراتب والتخصيصات من الدولة وليس للمكلف أي تأثير عليهم.

- ان 55% يتفقون على ان تطبيق نظام التقدير الذاتي واعتماد أسلوب الفحص بالعينات يؤدي الى عدم قدرة المكلف على الاعتراض على التقدير لانتهاء المدة المحددة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، في حين يرى 27% ممن تم استبانتهم ان المنافع التي يحصل عليها المكلف جراء تطبيق هذا الأسلوب تعوضه عن عدم التمتع بحق الاعتراض.
- ان 75% يتفقون على ضرورة تعديل القانون الخاص بضريبة الدخل عند تطبيق نظام التقدير الذاتي بما يسمح بحساب مدة الاعتراض بعد نتائج الفحص وفق أسلوب العينات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي، في حين يرى 25% إمكانية السماح للمكلف بتقديم الاقتراح بعد انتهاء المدة المخصصة للاعتراض مقابل دفع غرامة مقابل ذلك كون ان السبب في عدم تمتعه بذلك هو تقديم معلومات غير صحيحة باستغلال الثقة الممنوحة طبقاً لنظام التقدير الذاتي .
- إن 68% من أفراد العينة يتفقون على ان تخفيض الوقت وتسهيل الإجراءات بما يحقق الإذعان الضريبي الطوعي (الامتثال الطوعي) عن تطبيق نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي ، في حين 32% ان الفحص وفق أسلوب العينات يساهم في تخفيض التكاليف بنسبة تفوق تخفيض الإيرادات المصاحبة لتطبيق هذا الأسلوب من عدم الالتزام من قبل المكلفين بدفع الضريبة..
- إن 83% من أفراد العينة يتفقون مع تصنيف المكلفين على أساس النشاط ليتم من خلال هذا التصنيف اختيار العينة التي تجري عليها عملية الفحص الضريبي اللاحق عند تطبيق نظام التقدير الذاتي، في حين يرى 17% إمكانية التصنيف وفقاً لرقم الاعمال، ونرى ان السبب في رجحان كفة التصنيف الأول والذي يعتمد النشاط كأساس في اختيار العينات بسبب أهمية المقارنة وإمكانية اعتماد المقارنة مع الوحدات الاقتصادية التي تمارس نفس النشاط عامل مساعد في تحديد حجم العينة التي سوف يتم اجراء الفحص الضريبي عليها.
- إن 83% من أفراد العينة يتفقون على تأثر عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تبعا الى المخالفات والملاحظات السلبية السابقة حول القوائم المالية عن نشاط المكلف، في حين يرى 17% من الذين تم استبيان رأيهم عملية اختيار العينات للفحص الضريبي عند تطبيق نظام التقدير الذاتي تتأثر تبعا الى تغيير مراقب الحسابات .

## 2-5: التوصيات:

- 1 - في سبيل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي فإن هناك مجموعة من المستلزمات (الشروط) لا بد من توفرها لكي يتم تنفيذ هذا الأسلوب بشكل كفاء وفعال ومن هذه الشروط وجود قانون ضريبي: ويتم ذلك من خلال إصدار تشريع يسمح باستخدام هذا الأسلوب بشكل مباشر أو غير مباشر وكذلك إصدار تعليمات مالية: لغرض تسهيل تنفيذ هذا الأسلوب.
- 2 - ينبغي على الإدارة الضريبية القيام بتدقيق دافعي الضريبة وبطريقة العينة العشوائية، ولكي تصبح الرقابة ذات فاعلية لا بد من تشريع قانوني يسمح لها القيام بفحص المستندات والسجلات المحاسبية التي تملكها الوحدة الاقتصادية.
- 3 - يتطلب تطبيق نظام التقدير الذاتي وجود عدة معايير و ضوابط ومؤشرات يتم اعتمادها لاختيار الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين لكي تكون مرشحة للفحص الضريبي، للتحقق من موثوقية البيانات والمعلومات المقدمة من قبل المكلف، ومن أهم هذه المعايير، تحليل البيانات المتوافرة عن المكلف والتحقق من صحتها وإجراء نوع من العلاقات

بين البيانات وتفسيرها للتأكد من صحة المعلومات التي يتضمنها الإقرار الضريبي وربطها مع المستندات والوثائق المرفقة، فضلا عن الخبرة المتراكمة والمعلومات المتوفرة عن بعض المكلفين بدفع الضريبة لدى شعبة التخمين المختصة.

- 4 - من اجل تلافي صعوبات تطبيق نظام التقدير الذاتي والتي تحول دون تحقق العدالة الضريبية ينبغي:
  - تشكيل لجان للفحص الضريبي اللاحق مهمتها التحقق من الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين المشمولين بهذه الأسلوب وبالتالي القضاء على التهرب الضريبي.
  - القيام بحملات التوعية الضريبية باستخدام وسائل الإعلام المرئية والمسموعة ونبدأ بالوحدات الاقتصادية (الشركات المساهمة) التي لديها الوعي والتأهيل الثقافي.
  - على الإدارة الضريبية توفير الكادر الفني والمحاسبي المؤهل والمؤمن بهذا الأسلوب . وتبني أنظمة معلوماتية فعالة تساعد السلطة المالية التحقق من الإقرارات المقدمة إليها من قبل دافعي الضرائب والقوائم المالية.
- 5 - طبقا لنتائج الجانب التطبيقي:
  - تعديل القانون الخاص بضريبة الدخل عند تطبيق نظام التقدير الذاتي بما يسمح بحساب مدة الاعتراض بعد نتائج الفحص وفق أسلوب العينات عند تطبيق نظام التقدير الذاتي فضلا عن السماح للمكلف بتقديم الاقتراح بعد انتهاء المدة المخصصة للاعتراض مقابل دفع غرامة .
  - تصنيف المكلفين على أساس النشاط ليتم من خلال هذا التصنيف اختيار العينة التي تجري عليها عملية الفحص الضريبي اللاحق عند تطبيق نظام التقدير الذاتي، بسبب أهمية المقارنة وإمكانية اعتماد المقارنة مع الوحدات الاقتصادية التي تمارس نفس النشاط عامل مساعد في تحديد حجم العينة التي سوف يتم اجراء الفحص الضريبي عليها.

## المصادر

### أولاً : الوثائق الرسمية

- 1 - جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته لغاية القانون رقم 35 84 لسنة 1999 والأمر رقم 84 لسنة 2003 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة .
- 2 - الهيئة العامة للضرائب ، التعميم رقم 112 في 2001/8/16 الموجه إلى الشركات المشمولة بتطبيق نظام التقدير الذاتي

ثانياً: العربية :

- 1 - إسماعيل، خليل، إسماعيل، المحاسبة الضريبية، مطبعة جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2002.
- 2 - البطريق، يونس احمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1998.
- 3 - الججاوي، طلال والعنبيكي، هيثم، المحاسبة والتحاسبات الضريبية، دار الكتب، ط2، كربلاء 2016.
- 4 - الحلاج، فتحي عبد الكريم، هل ينجح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للضريبة، جامعة الخرطوم، السودان، 2005.
- 5 - عبود، محمد سلمان و قاسم، هادي، الاطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي، الهيئة العامة للضرائب، البحوث والدراسات، العراق، 2011.
- 6 - أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسبات الضريبية لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2000.
- 7 - الخرسان، محمد حلو، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2002.
- 8 - الخرسان، محمد حلو، تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 7، 2013.
- 9 - عنايات، حامد محمد عطية، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التشريع والتطبيق، اطار مقترح لتطوير الفحص الضريبي في ظل الضريبة الموحدة، القاهرة، بحث القى في المؤتمر الضريبي السابع، 1996.

#### ثانياً : الأجنبية :

- 1- Fess, Warren , Accounting Principles, 15<sup>th</sup> edition, south western publishing Co. USA , 1987 .
- 2- Jones, Sally M . Principles of Taxation, McGraw-Hill Companies, New York . 1998 .
- 3- Loo. Ec, M. Kerchar M & Hansford, International Comparative analysis of self -assessment, what Lesson are there for Tax Administration, Australian Tax Forum, 2005.
- 4- Oyewole, 2014, Penetration of the Self – Assessment system for income tax, Nobuaki, Japan.
- 5- Simon James, Tax compliance, self-assessment and Tax Administration, University of Exeter, Clinton Alley, New Zealand, 2014 .

## Abstract

It is well known to all that the contribution of tax revenues within the revenues of the general budget is very little and does not exceed 6%, despite the importance of tax revenues in the public revenues of most countries, including those countries whose oil is the main source of revenue. Most countries in the world and developed countries in particular Methods of estimation and taxation, and those advanced methods to adopt self-assessment system in tax accounting.

Self-assessment is the way in which the tax administration grants the taxpayer's legal right to pay the tax by calculating the tax that is incurred and determines the amount he pays or the amount he has the right to recover.

The self-assessment simply means that the taxpayer pays his tax on the basis of what his accounts show and what he shows in his tax declaration of net income. Tax administration only accepts this at this stage, but the tax administration has the right to choose certain persons and call them to check their books and all their financial documents To ensure that their account is correct for the tax paid. If the calculation of the tax paid is not correct or the books and documents show that other income not declared by the person in his declaration then the tax will be properly refunded with the fine and possibly other penalties in countries of imprisonment for years.

This method must be controlled by the tax administration on the activities and activities of the taxpayer during the period or periods. The researchers believe that the determination of the size and number of taxpayers subject to tax examination by the Commission should be studied scientifically and objectively using the sampling method As a scientific means contributing to the provisions of the Authority's control over the taxpayer's activities and financial activities with a view to determining taxable income and accounting for it.

In order to achieve the objectives of the research will discuss the following axes to represent the general framework of research:

- Self-assessment system in taxation.
- Method of sampling in the tax examination