

التقدير الاحتياطي للدخل في عملية التحاسب الضريبي بين القانون وتطبيقاته حالات تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

م. علاء حسين علوان الشافعي

كلية اقتصاديات الأعمال

جامعة النهدين

alaaalshafei67@gmail.com

المستخلص:

تعد طرق تقدير ضريبة الدخل من الامور المهمة لأي نظام ضريبي يسعى الى تحقيق العدالة الضريبية للمكلف في عملية التحاسب الضريبي من جهة، مع ضمان الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف من مصادر دخله من جهة اخرى وبالتالي استحصال مبلغ الضريبة الفعلي المتحقق على المكلف، وهناك عدة انواع من طرق تقدير ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، وتناول هذا البحث طريقة التقدير الاحتياطي للدخل والتي تعد من الطرق الشائعة الاستخدام في دوائر الهيئة العامة للضرائب الى درجة المبالغة في استخدامها في غير محلها الوارد في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته النافذة، وقد استخدم في البحث اسلوب دراسة حالات التقدير الاحتياطي الذي يستخدم في العديد من انواع تقدير الدخل في الهيئة العامة للضرائب والتي تعد غير منسجمة مع ما ورد في قانون ضريبة الدخل حول استخدام طريقة التقدير الاحتياطي لتقدير ضريبة الدخل مع ذكر الامثلة التطبيقية التي توضح ذلك، وتطرق البحث لمجموعة من الاستنتاجات منها ان التقدير الاحتياطي يمارس بصورة غير صحيحة في دوائر الضريبة وهناك لبس في ذلك اذ ما تعتبره تلك الدوائر من تقديرا احتياطيا هو في الحقيقة تقدير اوليا، فضلا عن ان التقدير الاحتياطي غير قابل للطعن به من قبل المكلف لان الطعن الضريبي يشترط به ان يرد على قرارات نهائية وليس مجرد قرار له طبيعة اجرائية مؤقتة ولا تنشئ حقوقاً او التزامات ثابتة، كما توصل الباحث الى مجموعة من التوصيات التي يمكن من خلالها معالجة الخلل في تطبيقات هذا الاسلوب عند تقدير ضريبة الدخل.

الكلمات المفتاحية: ضريبة الدخل، المكلف الضريبي، التقدير الاحتياطي، التحاسب الضريبي.

The reserve estimate of income in the tax accounting process between the law and its applications

An applied study at the General Tax Authority

Lecturer: Alaa Hussein Alwan Al Shafei

College of Business Economics

Alnahrain University

Abstract:

Methods of estimating income tax are important matters for any tax system that seeks to achieve tax justice for the taxpayer in the tax accounting process on the one hand, while ensuring access to the taxpayer's real income from sources of income on the other hand, and thus obtaining the actual tax amount achieved on the taxpayer, and there are several types of Methods of estimating income tax in Iraqi tax legislation, and this

research deals with the method of reserve estimation of income, which is one of the common methods used in departments of the General Tax Authority to the point of exaggeration in its misplaced use in the Income Tax Law 113 of 1982 and its effective amendments. The research is a method of studying the case of reserve assessment that is used in many types of income estimation in the General Tax Authority, which are not consistent with what is stated in the Income Tax Law regarding the use of the method of reserve assessment for estimating income tax, with the application examples that illustrate this, and the research touched a set of conclusions One of them is that the precautionary assessment is practiced incorrectly in the tax departments, and there is confusion about that, as what these departments consider as a precautionary estimate is in fact true The time of a preliminary assessment, in addition to that the reserve assessment is not subject to appeal by the taxpayer because the tax appeal is required to respond to final decisions and not just a decision that has a temporary procedural nature and does not create fixed rights or obligations, as the researcher reached a set of recommendations through which it can be Addressing the defect in the applications of this method when estimating the income tax.

Keywords: income tax, taxpayer, reserve estimate Tax calculation,

المقدمة

ان عملية تقدير الدخل تعد من الامور المهمة في عملية التحاسب الضريبي، لذلك تسعى كل التشريعات الضريبية الى بيان اهمية تقدير ضريبة الدخل كون صحة ودقة الطريقة المتبعة في تقديره ستؤدي بالتالي الى ان وصول الادارة الضريبية الى مبلغ الضريبة الحقيقي المتحقق على المكلف من جهة، والى تقدير المكلف وفق مقدراته التكليفية بدون ان تعبئه السلطة الضريبية من جهة اخرى، وهي بذلك حققت العدالة الضريبية لطرفي عملية التحاسب الضريبي (الادارة الضريبية، المكلف)، وهناك عديد من الطرق التي تستخدم في تقدير ضريبة الدخل ويعد التقدير الاحتياطي من الطرق الشائعة الاستخدام في التشريع الضريبي العراقي والذي سيبين البحث استخدامات هذا الاسلوب كما ورد في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وكيفية تطبيقه في عملية التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب، اذ تناول البحث في المحور طرق تقدير ضريبة الدخل المختلفة، وتناول المحور الثاني التقدير الاحتياطي وفق قانون ضريبة الدخل، اما المحور الثالث فقد تناول تطبيقات التقدير الاحتياطي في عملية التحاسب الضريبي في فروع الهيئة العامة للضرائب، وتوصل الباحث لمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي من الضروري الانتباه لها لمعالجة المشاكل التي تقع بسبب استخدام هذا الاسلوب في تقدير ضريبة الدخل.

مشكلة البحث: أن عملية التحاسب الضريبي في اي نظام تعتمد على طرق واساليب تقدير ضريبة الدخل الامر الذي يجعل تلك الانظمة تنوع من تلك الاساليب للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف بدفع الضريبة وحسب الظروف التي تحكم عملية التحاسب الضريبي، والتقدير الاحتياطي أحد انواع هذه الاساليب المتبعة في تقدير ضريبة الدخل الوارد في قانون ضريبة الدخل العراقي ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والذي طبق في عملية التحاسب الضريبي بصورة لا تتوافق مع ما ذكر في القانون المذكور وستطرح مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

١. ما مدى صحة استخدام طريقة التقدير الاحتياطي في تقدير الدخل الضريبي؟

٢. ماهي المشاكل التي تنتج من عدم استخدام التقدير الاحتياطي في تقدير الدخل مثلما ورد في القانون الضريبي؟

أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من الدور المهم لأساليب تقدير ضريبة الدخل في عملية التحاسب الضريبي وضرورة التزام السلطة الضريبية بالطريقة الصحيحة عند استخدام التقدير الاحتياطي للدخل في عملية التحاسب الضريبي والتي يجب ان تتوافق مع ما ورد في القانون الضريبي العراقي ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته للوصول الى مبلغ الضريبة الحقيقي للمكلف وعدم الاجتهاد والمبالغة في استخدامه الامر الذي يؤدي الى ارباك عملية التحاسب الضريبي ومخالفتها للتعليمات النافذة.

فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية مفادها ان كلما كان هناك التزام بما ورد في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته حول تحديد كيفية استخدام اسلوب التقدير الاحتياطي كلما كانت عملية التحاسب الضريبي ناجحة ولا يشوبها نقص في الوصول الى الدخل الفعلي للمكلف الضريبي.

هدف البحث: يهدف البحث الى بيان ان هناك عدم دقة ومبالغة في استخدام اسلوب التقدير الاحتياطي في عملية التحاسب الضريبي الامر الذي قد يساعد على التهرب الضريبي وعدم الوصول الى مبلغ الضريبة الفعلي الذي يتحقق على المكلف.

حدود البحث المكانيّة: فرع المحمودية أحد فروع الهيئة العامة للضرائب.

المحور الاول: طرق تقدير ضريبة الدخل:

يمكن ان نميز بين طريقتين في تقدير دخل المكلف الضريبي وهما:

١. **الطرق التقديرية او التقريبية:** في الغالب تعتمد الإدارة الضريبية في هذا النوع من التقدير إلى القرائن والدلائل لا البيئة ويكون التقدير فيها غير مباشر وتشمل على طريقتين هما:
 ١. طريقة المظاهر الخارجية: يعتمد في هذه الطريقة على المظهر الخارجي الخاص للمكلف مثل عدد سيارات المكلف او خدمه، وهذه الطريقة قد لا تصلح لتقدير الدخل لكن يمكن الاستفادة منها كأداة تكميلية في تقديره. (نور، ٢٠٠٢: ٢٤٠).
 ٢. طريقة التقدير الجزافي: في هذه الطريقة يقدر الدخل الضريبي بطريقة جزافية استنادا الى القرائن والأدلة المرتبطة بالمادة الخاضعة للضريبة، وتلجأ السلطة الضريبية الى هذا النوع من التقدير عند امتناع المكلفين من تقديم اقرارتهم الضريبية، أو عند عدم استطاعتهم ذلك لعدم وجود سجلات محاسبية منتظمة وأمانة تبين القيمة الحقيقية للوعاء الضريبي. (رمضان، ٢٠٠٢: ٥١)
٢. **ثانياً الطرق التحديدية:** تعتمد هذه الطريقة على البيئة في تقدير الدخل الضريبي، ويكون التقدير فيها مباشر وتشمل طريقتين هما:

١. **طريقة الإقرار المباشر من المكلف:** وفيها يتم إلزام المكلف بتقديم الاقرار الضريبي للإدارة الضريبية يبين فيه نتيجة اعماله خلال السنة المالية كما هو مثبت في سجلاته ومستنداته. وتقوم هذه الطريقة على افتراض ان المكلف هو أدري بما يملك من اموال، وبظروفه الشخصية، وبقدرته على الدفع، وبالتالي يكون تقديره أقرب ما يكون الى الواقع وخصوصا إذا توافرت الامانة وحسن النية (الخطيب وآخرون، ٢٠٠٣: ١٩١)

٢. **طريقة الإقرار المباشر من الغير:** في هذه الطريقة يتم إلزام شخصا آخر غير المكلف بدفع الضريبة الى الإدارة الضريبية، وتقديم إقرار يبين مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة وفي العادة يكون

- هذا الدخل ديناً للمكلف على شخص آخر، كما في حالة صاحب شركة الذي يقدم إقراراً يبين فيه قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال من مرتبات وأجور (يونس، ٢٠٠٤: ١٦٤).
- والطرق الشائعة في التشريع العراقي لتقدير الدخل: (ججاوي، علي، ٢٠١٣: ٧٤)
- أ. التقدير ألتفاقي: يعتمد هذا التقدير على ما يقدمه المكلف من مدخولات مثبتة في تقرير ضريبة الدخل الذي يقدمه، فضلاً عن ان الإدارة الضريبية ستعتمد على المعلومات (المقتبسات) المثبتة في اضبارة المكلف، حيث يتم الاتفاق على التقدير النهائي لمصادر دخله.
- ب. التقدير الاحتياطي: هذا الأسلوب تلجأ إليه الإدارة الضريبية عند تقدير دخل المكلف الذي يقدم حساباته الخاصة بنشاطاته ويتمسك بنتائجها. ويتم التقدير بناء على ما ورد بهذه الحسابات بعد إجراء تعديلها بحيث تنسجم مع القانون الضريبي والتعليمات النافذة، وتسدد الضريبة على ضوء ذلك. ثم تحال الحسابات إلى قسم التدقيق لتدقيقها، وينتظر حتى صدور قرار التدقيق بنتائج الحسابات حيث يعدل تقدير المكلف في ضوءها.
- ج. التقدير الإضافي: ويتمثل بالتقدير الذي تقوم به الإدارة الضريبية على المكلف عند وصول المعلومات، حيث يتم في ضوءها تقديره إضافياً بالفروقات الظاهرة.
- د. التقدير الإداري: قد لا يتفق المكلف مع الإدارة الضريبية أو قد تطلب الأخيرة حضوره بكتاب توجهه له تحدد فيه المدة التي يحضر خلالها (غالباً خلال ٢١ يوماً) من تاريخ التبليغ، فإذا لم يحضر المكلف خلال المدة المحددة، تقوم الإدارة الضريبية بتقديره غيابياً استناداً إلى المعلومات (المقتبسات) المتوفرة لديها أو استمارات المسح الميداني، ثم يبلغ المكلف بالتقدير باستمارة إخطار التقدير لغرض مراجعة الفرع الضريبي المسجل به وإجراء عملية تحاسبه الضريبي.
- هـ. التقدير الذاتي: وهذا النوع طبق في العراق عام ٢٠٠٢ وتوقف العمل به بعد العام ٢٠٠٣ وتم إعادة العمل به في قسم الشركات بعد العام ٢٠١٣ وفيه يقدم المكلف كشفاً سنوياً وفق تقرير ضريبة الدخل المعد من قبل الإدارة الضريبية يبين فيه إيراداته ونفقاته للوصول إلى صافي دخله الضريبي، وفي هذا النوع يتم احتساب الضريبة على ما قدمه المكلف من ربح في بياناته وهذا لا يعني أن السلطة المالية لا تقوم بفحص وتدقيق بيانات المكلف وتقاريره التي قدمها وسدد الضريبة المتحققة عليه على أساسها بل تقوم بتدقيق بياناته وتقاريره وإذا ثبت ارتكابه إحدى المخالفات المنصوص عليها في المادتين ٥٨، ٥٧ من قانون ضريبة الدخل فإنه سوف يكون عرضة للعقاب (انظر المادة ٥٧ و٥٨ من قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢) وقد استخدمت هذه الطريقة في تقدير الضريبة عن أرباح الشركات المحدودة اعتباراً من السنة التقديرية ٢٠٠٢ (النشرة الضريبية الدورية الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب، العدد الأول، في ١٥/١٠/٢٠٠٢: ٤).
- ولابد من الإشارة إلى أن مصادر دخل المكلف في الذي تفرض عليه الضريبة هي خمسة مصادر وكالاتي: (قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢)
١. أرباح الأعمال التجارية والصناعية والصنائع والمهن.
 ٢. الفوائد والعمولة والقطع.
 ٣. إيجار الأراضي الزراعية.
 ٤. الرواتب.
 ٥. كل مصدر آخر غير معفى بقانون.
 ٦. نقل ملكية العقار أو حق التصرف به.

وتفرض الضريبة وتقدر على المدخولات المذكورة في الفقرات (١، ٢، ٣، ٥) في السنة التقديرية التي تلي السنة التي تحقق فيها الدخل (السنة المالية)، اما المدخولات الواردة في الفقرة (٤ و ٦) أي تلك التي تتعلق بالرواتب ومعاملات نقل ملكية العقار فتفرض الضريبة عليها في نفس السنة التي يتحقق فيها الدخل، وعندئذ تكون سنة فرض الضريبة وسنة تقديرها واحدة.

المحور الثاني: التقدير الاحتياطي للدخل في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢

اولاً. مفهوم التقدير الاحتياطي: وهو الاسلوب الذي تلجأ فيه السلطة المالية الى احتساب مبلغ الضريبة بصورة مؤقتة لحين اجراء التقدير النهائي اي انه تقدير اولي (ابتدائي)، وبذلك يكون هذا التقدير قابلاً للزيادة او النقصان وذلك لكون السلطة المالية غير متأكدة من صحة المعلومات المتاحة لديها او لكونها معلومات غير كاملة (عبد المولى، ١٩٨٣: ٤٨١)، فقد تجعل السلطة المالية من التقدير احتياطياً لحين صدور تعليمات معينة فقد درجت السلطة المالية على اجراء تقدير احتياطي على اساس ارباح السنة السابقة بالنسبة للمكلفين الذين يقدمون تقاريرهم قبل صدور الضوابط الخاصة بالسنة التقديرية التي تتعلق بها التقارير فمثلاً ورد ذلك في كتاب الهيئة العامة للضرائب المرقم ٢٠١٧٤/٧ في ١٣/١٠/١٩٩٤ المتضمن تقدير الضريبة على الفوائد احتياطياً لحساب سنتها التقديرية على اساس الفوائد المتحققة في السنوات السابقة. او لحين اكتمال المعلومات الخاصة بدخل المكلف. (اعام الهيئة العامة للضرائب المرقم ٣١١٢/٧ في ٣١/١/١٩٩٠ المتضمن اجراء التقدير احتياطياً لحين اضافة مبلغ الاضافات الكمركية المذكورة في تصاريح الاستيراد).

وقد يجري التقدير احتياطياً لحين تقديم المكلف لكافة حساباته ومهما كان الامر فأن هذا التقدير لا يمكن الاعتراض عليه كما ان السلطة المالية ليس لها ان تعتبره تقديراً نهائياً الا بعد تحقق الامر الذي أصبح لا جله التقدير احتياطياً واجراء التعديلات اللازمة على ذلك التقدير اذا اقتضى الامر وقد ايدت اللجنة الاستئنافية الثالثة هذا الامر ففي قرار لها عدته غير صحيح، اجراء السلطة المالية باعتبار التقدير الاحتياطي الجاري في ٢٨/١١/١٩٩٩ تقديراً نهائياً وذلك لحين تقديم معلومات اضافية عن نشاط المكلف (الكتاب الضريبي السنوي الصادر من الهيئة العامة للضرائب لسنة ٢٠٠١: ١٥٦).

ومنح المشرع الضريبي في المادة الثانية والثلاثين من القانون حق استخدام التقدير الاحتياطي (قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢)، ويعد التقدير الاحتياطي تقديراً مؤقتاً حيث تلجأ اليه الادارة الضريبية كوسيلة لضمان تحصيل الضريبة حيث تمارس عمليات حصر وتقدير وتحديد مبلغ الضريبة ثم تحصيله كأمانات لحساب الخزينة العامة.

ويجوز للإدارة الضريبية اعتماد التقدير الاحتياطي عند تقدير دخل المصادر الاتية:

١. الدخل الوارد في الفقرة (١) من المادة الثانية المتعلق بالدخل الناجم من ارباح العمليات التجارية والمهن والمصانع.

٢. الدخل المتحصل من بدلات ايجار الاراضي الزراعية.

٣. الدخل الوارد في الفقرة السادسة المتمثل بـ (أي مصدر اخر للدخل لم يخضع لقانون اخر) فانه يخضع بالتبعية لقانون ضريبة الدخل.

وتلجأ الادارة الضريبية الى التقدير الاحتياطي في هذه الحالات على اعتبار ان تقدير هذا الدخل يتم قبل بداية السنة التقديرية وذلك بصورة احتياطية وذلك لعدة اسباب منها:

١. عند تقديم المكلف حسابات للإدارة الضريبية مع تمسكه بصحة الأرقام المعتمدة منه، وبتقدير مقابل من الإدارة الضريبية بصورة تقدير احتياطي ويتم حالة الحسابات الى قسم التدقيق والخروج بقرار نهائي نحو زيادة التقدير الضريبي او نقصانه (الجنابي، ١٩٩٥: ٢٣٠).
٢. عند حصول التأخير في وصول نتائج المسح الضريبي تبادر السلطة المالية الى تقدير الاحتياطي لحين تقديم استمارة المسح التي بموجبها يعدل التقدير الاحتياطي لها بالزيادة او النقصان.
٣. يجري التقدير احتياطياً في الاحوال التي يتم فيها التأخر في حدوث بعض العمليات المالية سواء من السلطة المالية كما في اجراء التقدير احتياطياً لحين اجراء الميزانية او من قبل المكلف عند تأخره في تقديم التقرير الضريبي الذي يتضمن بياناته الضريبية.

المحور الثالث: التقدير الاحتياطي للدخل في تطبيقات الادارة الضريبية

- من الامور المهمة في العمل الضريبي هي اختيار الطريقة المناسبة للوصول الى دخل المكلف الحقيقي وتجنب محاولات بعض المكلفين التهرب من دفع الضريبة جزئياً او كلياً وبما ينسجم مع القانون الضريبي العراقي ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، و تعد طريقة التقدير الاحتياطي من الطرق الجيدة في تقدير المكلف اذا طبقت بصورتها الصحيحة لأنها تعطي الوقت الكافي للمكلف من جهة وللسلطة المالية من جهة اخرى لتوفير ما يلزم من معلومات داخلية وخارجية تصب في صالح المكلف والسلطة الضريبية وتضمن دفع المكلف مبلغ الضريبة الحقيقي، وعند دراسة استخدام طريقة التقدير الاحتياطي في عملية التحاسب الضريبي في فرع المحمودية احد فروع الهيئة العامة للضرائب لوحظت النقاط الاتية:
١. ان هذا النوع من التقدير يمارس بصورة غير صحيحة في دوائر الضريبة وهناك لبساً في ذلك اذ ما تعتبره تلك الدوائر من تقديراً احتياطياً هو في الحقيقة تقدير اولي لان ايراده يكون نهائياً على السنة التقديرية نفسها، اما التقدير الاحتياطي الذي نصت عليه الفقرة ٤ من المادة ٣ في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ فيكون عندما يقدر الدخل لأسباب جوهرية واضطرارية قبل بداية السنة التقديرية استثناء من احكام الفقرة ١ من المادة ٣ اعلاه ويسجل ايراده بشكل امانات لحساب سنتها التقديرية. (جراوي، علي، ٧٦)
 ٢. ان التقدير الاحتياطي ذو أثر مؤقت وقابل للتغيير والتعديل فهو غير قابل للطعن به من قبل المكلف، وانما الطعن الضريبي يشترط به ان يرد على قرارات نهائية وليس مجرد قرار له طبيعة اجرائية مؤقتة ولا تنشأ حقوقاً او التزامات ثابتة (البدراني، ٢٠٠٤: ١٦٩).
 ٣. ومن خلال الاطلاع على آلية التحاسب الضريبي في الفرع الضريبي المذكور يلاحظ ان هناك مبالغة في استخدام التقدير الاحتياطي في بعض الاحيان للوصول الى دخل المكلف لأسباب منها قد يكون حقيقية واخرى غير حقيقية يحاول منها الموظف الضريبي ابتزاز ومساومة المكلف غير الواعي لعملية التحاسب الضريبي. وسنورد فيما يأتي بعض الحالات التطبيقية من واقع العمل الضريبي في فرع المحمودية أحد فروع الهيئة العامة للضرائب والمستخدم في التقدير الاحتياطي عند اجراء عملية التحاسب الضريبي للمكلف والتي بعضها ينسجم مع ما ورد مع القانون الضريبي العراقي حول تطبيق التقدير الاحتياطي وبعضها الاخر لا يتوافق مع القانون والتعليمات الصادرة بتطبيقه:
- أ. التقدير الاحتياطي لحين جلب كتاب من الجهة التي تعاقدها معها المكلف: يستخدم التقدير الاحتياطي من قبل السلطة الضريبية عند عدم توفر معلومات عن مصدر دخل المكلف الناتج عن تعاقده مع

جهة حكومية فمثلا مكلف لديه مقاوله مع وزارة الكهرباء يروم التحاسب الضريبي عن دخله من تلك المقاوله ولم يجلب كتاب من وزارة الكهرباء يبين فيه قيمة تعاقدته خلال المدة القانونية التي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة بسبب تأخر الوزارة في اصداره فيمكن هنا ان يقدر احتياطيا لحين جلب ذلك الكتاب ويتم محاسبته لاحقا وفق التقدير النهائي وفق ما يرد به من مبلغ تعاقد مع تقديمه للحسابات الختامية لمصدر دخله. ويلاحظ احيانا ان هذا النوع من التقدير يستخدم من موظفي السلطة الضريبية حتى بعد انتهاء المدة القانونية لتقديم تقرير ضريبة الدخل وهذا يخالف التعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي وفق قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢. ولبيان ذلك سنورد الحالة التطبيقية التالية وهي من واقع العمل الضريبي:

- المكلف عدنان (أعزب) راجع فرع المحمودية في ٢٠١٧/١/٢٢ لغرض التحاسب الضريبي عن تعاقدته مع وزارة التربية (تعهد تنظيف) عن السنة المالية ٢٠١٦ بمبلغ مقداره ٢٥٠ مليون دينار، وقدم حساباته الختامية للسنة ٢٠١٦ بدخل مقداره ٣٠ مليون دينار، ثم قدم كتاب الوزارة الذي يؤيد مبلغ التعاقد ومدته وحجز نسبة ٢% من مبلغ العقد بتاريخ ٢٠١٧/٣/٥، ويلاحظ من خلال دراسة اضبارة المكلف انه السلطة الضريبية حاسبت المكلف وفق النسبة الواردة في الضوابط وهي ١٥% من مبلغ العقد لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وكالاتي:

$$٢٥٠٠٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٣٧٥٠٠٠٠٠ \text{ دينار الدخل المتحقق من المقاوله}$$

$$٣٧٥٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠٠٠ (\text{سماح أعزب}) = ٣٥٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار الدخل الخاضع للضريبة}$$

وتم احتساب الضريبة وفق الاسعار الضريبية:

$$٢٥٠٠٠٠ \times ٣\% = ٧٥٠٠ \text{ دينار}$$

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

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

$$٣٤٠٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٥١٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٥١٧٠٠٠٠٠ = \text{المجموع دينار مبلغ الضريبة المتحقق للسنة ٢٠١٧ تقديرية}$$

وبذلك نرى في هذه الحالة التطبيقية ان السلطة الضريبية قد قدرت المكلف احتياطيا بشرط ان يقدم المعلومات الكاملة عن مصدر دخله خلال مدة زمنية تحدد ويؤخذ تعهده بذلك، وعند اكتمال المعلومات (جلب كتاب تعاقدته مع الوزارة) عن مصدر الدخل يعدل التقدير الاحتياطي الى نهائي بدفع الفرق الضريبي بين بين التقديرين ان وجد وعلى المكلف الالتزام بجلب الوثائق المطلوبة خلال مدة تعهده بتقديمها.

ب. التقدير الاحتياطي لحين تقديم الحسابات الختامية لمصدر دخل المكلف: يقدر المكلف وفق هذا التقدير عند مراجعته لدوائر الضريبة ولم يقدم حساباته الختامية للسنة المالية موضوع التحاسب الضريبي عندما يكون مصدر دخله مشمولاً بنظام مسك الدفاتر والسجلات التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ والمكلفين المطالبين بمسك الدفاتر التجارية والمستندات المبينة في هذا النظام حسب القواعد الواردة فيه وتقديم حساباتهم الختامية الى مركز الهيئة العامة للضرائب او فروعها المسجلين فيها بعد تدقيقها وتصديقها من مراقب حسابات^(١).

(١) المادة (٧) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥/ضرائب ورسوم/قواعد التشريعات العراقية، جريدة الوقائع العراقية، العدد ٣٠٣٠ بتاريخ ١٩٨٥/١/٢٨، ص ٥٣

ويقدر المكلف الضريبي في هذه الحالة خلال المدة القانونية لتقديم تقرير ضريبة الدخل والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة تقديرية تقديراً احتياطياً لحين تقديم الحسابات الخاصة بمصدر دخله (شركات، أفراد) وحسب نظام مسك الدفاتر اعلاه، وعند تقديم حساباته يتم تقديره نهائياً وفق ما يرد فيها من ارباح او خسائر معززة بالمستندات المطلوبة بعد التأكد من صحتها من قبل السلطة الضريبية. وفي العموم ان السلطة الضريبية لا تأخذ نتائج الحسابات الختامية لمصدر دخل المكلف والظروف التي قد تمر به خلال مدة تعاقدته مع الغير عند اجراء عملية التحاسب الضريبي مع المكلف لاعتمادها كلياً على التقدير بموجب الضوابط في ذلك وهذا لا ينسجم مع مبدأ العدالة الضريبية اذ قد يكون هناك غبن للمكلف في ذلك ولتوضيح ذلك سنورد هذه الحالة التطبيقية ومن واقع العمل الضريبي:

- المكلف قيصر صاحب معرض سيارات راجع فرع المحمودية لغرض اجراء التحاسب عن السنة المالية ٢٠١٨ في ٥/٥/٢٠١٩ وقدر دخله احتياطياً من قبل السلطة الضريبية بموجب الضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب بمبلغ مقداره ٢٠ مليون دينار ودفع مبلغ الضريبة المتحقق بزمته بتاريخ ٥/٥/٢٠١٩ تقديرية وقدم حساباته بتاريخ ٧/٧/٢٠١٩ بربح مقداره ١٥ مليون دينار بسبب اغلاق المعرض من قبل امانة العاصمة لمدة ٣ اشهر وهو متزوج وليس لديه اطفال، وتمت محاسبة المكلف وفق الضوابط الصادرة من الهيئة للضرائب لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وكالاتي:

٢٠٠٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠٠٠ (سماح المكلف مع زوجته) = ١٥٥٠٠٠٠٠٠ دينار الدخل الخاضع للضريبة

وتم احتساب الضريبة وفق الاسعار الضريبية:

$$٢٥٠٠٠٠ \times ٣\% = ٧٥٠٠ \text{ دينار}$$

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

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

$$١٤٥٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٢١٧٥٠٠٠ \text{ دينار}$$

المجموع = ٢٢٤٥٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة المتحقق

ويلاحظ في هذه الحالة التطبيقية ان السلطة الضريبية لم تعترف بالدخل الوارد في حساباته الختامية والبالغ ١٥٠٠٠٠٠٠ دينار والذي يؤدي الى تخفيض ضريبة الدخل عند اعتماده واعتمدت كلياً على التقدير الوارد بالضوابط وهذا لا ينسجم مع مبدأ تحقق العدالة الضريبية. مع ملاحظة ان السلطة الضريبية احياناً تبقي التقدير الاحتياطي معقلاً لسنوات عديدة ومحاسبة المكلف ضريبياً بدون ان يقدم حساباته الختامية للسنوات السابقة الامر الذي يخالف ما ورد في التعليمات الصادرة بذلك وضرورة انتهاء التقدير الاحتياطي متى ما قدم المكلف حساباته وفي نفس السنة التقديرية.

ج. التقدير الاحتياطي لحين اجراء المسح الميداني: يعتمد هذا النوع من التقدير الاحتياطي عند

محاسبة المحلات التجارية والاسواق والعيادات الطبية واي مصدر يخضع للتقدير بموجب لجان المسح الميداني، فعند مراجعة المكلف لغرض التحاسب الضريبي يقدر دخله وفق الضوابط المعمول بها احتياطياً لحين اجراء المسح الميداني على مصدر دخله واذا لم يرد مصدر دخله في الضوابط يقدر بنفس تقدير السنة السابقة احتياطياً وللسلطة الضريبية الحق في تقدير المكلف تقديراً نهائياً عندما يكون تقدير المكلف الذي قدر دخله احتياطياً بأقل من حقيقته إذا ظهرت وقائع مادية

مثل الاخبار التحريري أو المسح الميداني، وعندئذ يمكن للإدارة الضريبية أن تقدر دخل المكلف والرجوع عليه لخمس سنوات ماضية عدا السنة التقديرية الأخيرة. فإذا كانت السنة التقديرية الأخيرة هي ٢٠١٠ فإن حق الإدارة المالية قائم للسنوات ٢٠٠٥، ٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩ ثم السنة التقديرية ٢٠١٠ كما نصت عليه المادة (٣٢) من القانون بان (على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي، ولها الحق في الرجوع بالتقدير على المكلف الذي سبق تقدير دخله بأقل من دخله الحقيقي إذا ظهرت لديها أدلة مادية بضمنها الاخبار التحريري، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية. أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به) ولتوضيح ذلك سنورد هذه الحالة التطبيقية ومن واقع العمل الضريبي:

- راجع الموظف محمد (أعزب) المسجل في فرع المحمودية بتاريخ ٢/٦/ ٢٠١٨ لغرض التحاسب الضريبي علما انه يعمل في إحدى دوائر الدولة مجموع رواتبه السنوية يساوي ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار للسنة المالية ٢٠١٨، وتحقق له دخل من اسواق لبيع المواد الغذائية للسنة ٢٠١٧ مالية (٢٠١٨ تقديرية) مقداره ٥,٠٠٠,٠٠٠ دينار حسب الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب، وتم محاسبة المكلف محمد من قبل السلطة الضريبية وكالاتي:

معرفة الدخل الإجمالي:

١٠٠٠٠٠٠٠ دينار راتب المكلف للسنة المالية ٢٠١٨

٥٠٠٠٠٠٠ دينار ربح من الاسواق للسنة المالية ٢٠١٧ (٢٠١٨ تقديرية)

١٥٠٠٠٠٠٠ دينار مجموع الدخل الإجمالي للمكلف

١٥٠٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠٠٠ (سماحة لمكلف لذاته) = ١٢٥٠٠٠٠٠٠ دينار الدخل الخاضع للضريبة

بعد طرح السماعات الضريبية، وتحققت ضريبة على المكلف حسب النسب الضريبية المعمول بها

$250000 \times 3\% = 7500$ دينار

$250000 \times 5\% = 12500$ دينار

$500000 \times 10\% = 50000$ دينار

$1150000 \times 15\% = 172500$ دينار

المجموع = ١٧٩٥٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة الكلي المتحقق على المكلف

وقد سدد منها المكلف ما تحقق عليه من مبلغ ضريبي على محل المواد الغذائية كونه يسدد الضريبة المتحققة على رواتبه في دائرته، وعند اجراء المسح الميداني على اسواق المواد الغذائية قدرت لجنة المسح الميداني دخل الاسواق ٧ مليون دينار أي بزيادة ٢ مليون دينار عن التقدير الاحتياطي للأسواق فعلى المخمن الضريبي اعادة احتساب الضريبة وفق التقدير الوارد في استمارة المسح الميداني ليكون تقديرا نهائيا وكالاتي:

$2000000 \times 15\%$ اعلى نسبة وصل اليها الاحتساب الضريبي ويساوي ٣٠٠٠٠٠٠ دينار مقدار

الضريبة الاضافية الواجب دفعها لتحويل التقدير من احتياطي الى نهائي.

ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية ان السلطة الضريبية استخدمت صلاحياتها القانونية بأضافة مبلغ التقدير بموجب لجنة المسح الميداني الذي ظهر بانه اعلى من التقدير السابق لتصل الى الضريبة الحقيقية للمكلف، ويلاحظ ايضا ان هناك حالات اخرى تلتزم فيها السلطة الضريبية

بالتقدير الوارد بالضوابط ولا تنزل عنه إذا ظهر ان تقدير لجنة المسح الميداني اقل من ذلك. وهذا يتنافى مع العدالة الضريبية للمكلف بعد ان قدر مصدر دخله واقعا وحقيقية من قبل لجنة المسح الميداني في الفرع الضريبي.

د. **التقدير الاحتياطي لحين ورود الضوابط:** يتم تقدير المكلف احتياطيا في هذه الحالة عند تأخر ورود الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب وتعتمد السلطة الضريبية ضوابط السنة السابقة عند تقدير المكلف، ومن ميزات هذا الحالة في التقدير انه يعالج انجاز عملية التحاسب الضريبي للمكلف قبل ورود الضوابط السنوية ويتم انهاء هذا التقدير بعد ورود الضوابط واخذ الفرق في مبلغ الضريبة ان وجد ارتفاع في مبلغ التقدير الوارد في الضوابط الجديدة، الا ان من عيوبه عندما تكون سنة التحاسب اقل من السنة السابقة فلا يتم اعادة احتساب الضريبة ولا يتم ارجاع المبلغ الضريبي الذي دفعه المكلف زيادة عن المبلغ الحقيقي وفق ضوابط سنة التحاسب، فمثلا لو قدر مكلف اعزب يملك صيدلية دخله بمبلغ ١٥ مليون دينار للسنة ٢٠١٩ تقديرية احتياطيا لحين ورود ضوابط اعتمادا على ضوابط السنة السابقة ٢٠١٨ تقديرية وسدد مبلغ ضريبي مقداره ١٧٩٥٠٠٠ دينار وبعد ورود الضوابط لسنة ٢٠١٩ تقديرية ظهر ان الدخل المقدر للصيدليات هو ١٣ مليون دينار فهنا سيكون مبلغ الضريبة يساوي ١٤٩٥٠٠٠ دينار وهنا يلاحظ ان هناك فرق بين التقدير الاحتياطي والنهائي بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ دينار وهذا المبلغ لا يرجع للمكلف لانه وافق على مبلغ الدخل في التقدير الاحتياطي ابتداء وفي هذا غبن لحق من حقوق المكلف اذ من المفروض ان يرجع له مبلغ الفرق في الضريبة لان التقدير احتياطي وليس نهائي.

هـ. **التقدير الاحتياطي لحين جلب بطاقات الاحوال الشخصية لأولاد المكلف:** وهي احدى حالات المغالاة في استخدام التقدير الاحتياطي للدخل اذا يطبق هذا النوع عند عدم جلب المكلف بطاقات الاحوال الشخصية لأولاده لاحتساب مبلغ السماحات القانونية التي تنزل من دخل المكلف فيقدر المكلف عند اجراء معاملة تحاسبه الضريبي تقديرا احتياطيا لحين جلب بطاقات الاحوال الشخصية لأولاده ومن عيوب هذه الحالة انها لا تتسجم مع ما ذكر في القانون الضريبي ١١٣ لسنة ١٩٨٢ باستخدام التقدير الاحتياطي وانها تستخدم من افراد السلطة الضريبية لغرض ابداء المساعدة للمكلف من جهة ولمساواة المكلف وابتزازه من جهة اخرى، وعند ظهور ان احد اولاد المكلف لا يستحق مبلغ السماح الضريبي يجب ان يتم تقديره اضافيا عن الفرق مما ينعكس على عملية التحاسب الضريبي وجودتها. ولتوضيح ذلك سنورد الحالة التطبيقية الاتية ومن واقع العمل الضريبي:

- المكلف حسين مسجل في فرع المحمودية عن مصدر دخل سيارة باص راجع بتاريخ ٢٠١٨/ ٤/ ١ لغرض التحاسب الضريبي وكان متزوج ولديه ٣ اطفال أحدهما توفي بتاريخ ٢٠١٧/ ١/ ١ ولكنه لم يقدم البطاقات الشخصية لأولاده واخفى وفاة ولده الثالث وكانت دخل السيارة الباص الوارد في الضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب هو ٩ مليون دينار.

وتم احتساب مبلغ الضريبة للسنة ٢٠١٨ تقديرية من قبل السلطة المالية اذ قدر المكلف احتياطيا لحين جلب بطاقات اولاد المكلف من قبل السلطة الضريبية وبالتالي:

٩٠٠٠٠٠ - ٥١٠٠٠٠٠ (سماح المكلف مع زوجته واطفاله الثلاثة) = ٣٩٠٠٠٠٠٠ دينار الدخل

الخاضع

٢٥٠٠٠٠ × ٣% = ٧٥٠٠ دينار

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

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

$$٢٩٠٠٠٠٠ \times ١٥\% = ٤٣٥٠٠٠ \text{ دينار}$$

المجموع = ٥٠٥٠٠٠٠ دينار مبلغ الضريبة المتحقق على المكلف للسنة ٢٠١٨ تقديرية
وعند مراجعة المكلف للفرع الضريبي مرة أخرى وتقديمه البطاقات الشخصية لأولاده
اتضح ان احدهم متوفي ولا يستحق ان يمنح السماح القانوني في عملية التحاسب الضريبي مما
جعل المخمن الضريبي يقدره دخله تقديرا اضافيا ليحول التقدير الاحتياطي الى نهائي وبمقدار
الفرق في اخفاء تلك المعلومة وبناء على ذلك تحقق فرق ضريبي على المكلف مقداره ٣٠٠٠٠
دينار، ويلاحظ من هذه الحالة التطبيقية عدم التزام المخمن الضريبي بالتعليمات الضريبي في
تطبيق التقدير الاحتياطي مما يؤدي الى الارباك في عملية التحاسب الضريبي واشغال بقية موظفي
الفرع في انجاز عملية التقدير الاضافي الذي لا مبرر لها لو ان المخمن الضريبي قدر المكلف
نهائيا منذ البداية مع ضرورة توفر المستمسكات المطلوبة في عملية التحاسب الضريبي تلك.

و. **التقدير الاحتياطي لحين ورود الاستفسار من جهة خارجية:** يلجأ الى هذا النوع من التقدير
الاحتياطي في حالة عدم توفر المعلومات الكافية حول مصادر دخل المكلف تقوم السلطة الضريبية
بتقديره احتياطيا لحين ورود الاجابة من الجهة التي تعامل معها المكلف ولمصدر دخله ارتباطا
مباشرا بها، فمثلا عند مراجعة مكلف لغرض التحاسب الضريبي عن دخله من محطة لبيع
المشتقات النفطية ولم يجلب المكلف ما يؤيد مقدار سحوباته تلك المشتقات فتقوم السلطة الضريبية
بتقدير المكلف احتياطيا لحين ورود الاجابة من وزارة النفط مع مخاطبة الوزارة لأرسال كمية
السحوبات من المشتقات النفطية، وبعد ورود كتاب الاستفسار من الوزارة يقدر المكلف نهائيا مع
ضرورة تقديم الحسابات النهائية للمحطة عند اجراء التقدير النهائي.

ز. **التقدير الاحتياطي لحين جلب الاضابير المتعددة في الفروع الاخرى والخاصة بالمكلف:** وفي هذا
الحالة ايضا مغالاة في استخدام التقدير الاحتياطي اذ ليس من المنطق محاسبة المكلف الذي لديه
اكثر من اضبارة وفي فروع متعددة الا بعد جلب تلك الاضابير وتوحيدهم في فرع واحد (الفرع
المعني بمنطقة سكن المكلف او الفرع المعني بمنطقة عمل المكلف) وعند استخدام التقدير
الاحتياطي في هذه الحالة يكون الموظف الضريبي قد تجاوز على تعليمات استخدام التقدير
الاحتياطي وقدر المكلف بطريقة خاطئة لمساعدته في انجاز معاملة تحاسبه الضريبي مقابل امور
أخرى.

ح. **التقدير الاحتياطي لحين جلب مبلغ الراتب الاسمي للموظف الذي يملك مصدر دخل اخر:** في هذه
الحالة يستخدم افراد السلطة الضريبية التقدير الاحتياطي عند محاسبة المكلف الذي يملك مصدري
دخل الاول من راتبه من وظيفته والثاني من عمله بمصدر دخل ثاني مثل الطبيب الذي يعمل
صباحا في مستشفيات الدولة وعصرا في عيادته الخاصة، وايضا في هذه الحالة خروج عن
تعليمات استخدام التقدير الاحتياطي في القانون الضريبي العراقي فمن المفروض ان لا يقدر هذا
المكلف احتياطيا الا بعد جلب كتاب من دائرته يوضح فيه تفاصيل راتبه ومبلغ الضريبة التي يدفعها
عنه ليقوم المخمن الضريبي بجمع دخل المصدرين واحتساب الضريبة الكلية ثم طرح الضريبة
المدفوعة عن راتب المكلف للوصول الى مقدار الضريبة المتحققة على العيادة الطبية، وتسبب هذه

- الحالة نوع من الارباك في عمل الدائرة الضريبية بكل موظفيها لان اعادة الاحتساب وتحويل التقدير الاحتياطي الى نهائي تستلزم مشاركة عدة موظفين في انجاز ذلك.
- ط. التقدير الاحتياطي لحين جلب التصاريح الجمركية:** وهذا النوع من التقدير الاحتياطي ايضا لا ينسجم مع تعليمات تنفيذ قانون ضريبة الدخل حول التقدير الاداري فيغالي المخمن الضريبي في تقدير المكلف احتياطيا لحين جلب التصاريح الكمركية عن استيراداته المختلفة ويتعهد بتقديمها خلال فتره محددة لغرض انجاز معاملة التحاسب الضريبي لحاجته الى براءة ذمة مثلا عن بيع سيارة او عقار ويقدر المكلف وفق تصريحه جمركية مشابهه للمادة المستوردة احتياطيا، وبعد ان يتم جلب التصريح الجمركي الخاص بالمكلف يقوم المخمن بتقديره نهائيا عن مصدر دخله الاحتياطي مع تقديم الحسابات الخاصة باستيراداته، ومن المفروض ان لا يحاسب المكلف الابد ان يقدم جميع المستندات الثبوتية التي تؤيد صحة مصادر دخله ويقدر تقديرا نهائيا وليس احتياطيا لان ذلك يربك العمل الضريبي ويجلب الشبهات فيه وتتعهد الثقة بين المكلف والادارة الضريبية.
- ي. التقدير الاحتياطي لحين الاستفسار من القسم المختص في مركز الهيئة:** يستخدم هذا النوع من التقدير الاحتياطي عن مطالبة المكلف بالتحاسب الضريبي عن مصدر دخله وهناك امور غير واضحة المعالم تحتاج الى الاستفسار من قبل القسم المختص مثل قسم الاعمال التجارية او قسم ارباح نقل ملكية العقار حول الاجراءات المتبعة في هذه الحالات الخاصة ويقدر المكلف احتياطيا لحين الاجابة من القسم المعني مع تحرير كتاب الى القسم يوضح فيه حالة المكلف المستفسر عنها وعند الاجابة يتم تقدير المكلف تقديرا نهائيا حسب ما يرد من ملاحظات وتعليمات في جواب القسم حول حالة المكلف التي تم الاستفسار عنها ويمكن اخذ الفرق في مبلغ الضريبة ان وجد.
- ك. التقدير الاحتياطي لحين جلب السند بامتلاك ارض زراعية لأصحاب الساحبات الزراعية:** وهذه الحالة ايضا فيها مغالاة في تطبيق التقدير الاحتياطي كونها لا تنسجم مع القانون الضريبي وتعليماته النافذة اذ يقدر المكلف في هذه الحالة احتياطيا لعدم جلبه سند من دائرة التسجيل العقاري يؤيد امتلاكه ارض زراعية مساحتها ٥ دونم فاكثر لإعفاء الساحبة الزراعية التي يملكها المكلف وحسب التعليمات النافذة والصادرة من الهيئة العامة للضرائب، وليس من المنطق اتباع اسلوب التقدير الاحتياطي في هذه الحالة الا لأمر اخرى يسعى افراد الادارة الضريبية من ورائها الاستفادة الشخصية من المكلف.
- ل. التقدير الاحتياطي إذا انقطع مصدر الدخل خلال السنة التقديرية:** فلإدارة الضريبية حق إجراء التقدير وفرض الضريبة قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية، واستيفاء المبالغ أمانات لحساب السنة التقديرية، ولتوضيح ذلك سنورد الحالة التطبيقية الآتية ومن واقع العمل الضريبي:
- المكلف رائد متزوج مسجل في فرع المحمودية عن مصدر دخل سيارة نوع لوري ١٢ طن راجع في ٢٠١٩/٧/١ طالبا براءة ذمة الى دائرة المرور المختصة لنقل ملكيتها (بيعها) وكانت تقدير دخل السيارة المذكورة الوارد في الضوابط هو ١٢ مليون دينار. وقد قام المخمن الضريبي بتقدير المكلف تقديرا احتياطيا واحتساب الامانات المفروضة على بيع السيارة عن السنة ٢٠٢٠ تقديرية وكالاتي:
- تم احتساب الامانات للسنة التقديرية اللاحقة لسنة التحاسب الضريبي ٢٠١٩ بدون تنزيل السماحات للمكلف وافراد عائلته اذ تم احتساب مدة امتلاك السيارة من قبل المكلف ولغاية تاريخ بيعها في السنة التقديرية وهي من ١/١ ٢٠١٩ ولغاية ٢٠١٩/٦/٣٠ (تاريخ طلب بيع السيارة)

البالغة ٦ أشهر وهي مدة احتساب الدخل الضريبي للمكلف عن سيارته للسنة ٢٠١٩ مالية والذي من المفترض ان يسدد الضريبة المتحققة على السيارة في السنة ٢٠٢٠ تقديرية.

$$12000000 \times 6 \div 12 = 6000000 \text{ دينار الدخل الخاضع للضريبة}$$

$$250000 \times 3\% = 7500 \text{ دينار}$$

$$250000 \times 5\% = 12500 \text{ دينار}$$

$$500000 \times 10\% = 50000 \text{ دينار}$$

$$500000 \times 15\% = 75000 \text{ دينار}$$

المجموع = ٨٢٠٠٠٠٠ دينار مبلغ الامانات للسنة ٢٠٢٠ تقديرية والتي يجب ان يدفعها المكلف عند بيعه لسيارته والتي ستعكس ايرادا نهائيا عند محاسبة المكلف في السنة ٢٠٢٠ تقديرية.

وفي هذا النوع من التقدير تضمن السلطة الضريبية حصولها على مبلغ الضريبة للسنة اللاحقة الذي يتحقق على مصدر دخل المكلف المنقطع حتى وان لم يراجع المكلف لمحاسبته حينها وهذا التطبيق ينسجم مع ماهية التقدير الاحتياطي الوارد في قانون ضريبة الدخل.

مما سبق يتضح ان هناك مجموعة من الحالات التي يستخدم فيها التقدير الاحتياطي في عمليات التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب منها يتلاءم مع التعليمات المنصوص عليها في الفقرة ٤ من المادة ٣ في قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ حول تطبيق التقدير الاحتياطي، ومنها لا يتلاءم مع تلك التعليمات وقد خرج عن ذلك موظفي السلطة الضريبية عند تطبيقهم لهذا النوع من التقدير اما لجهلهم بالقانون الضريبي وتعليمات تنفيذه او لأمر أخرى بعيدة عن طبيعة العمل الضريبي ونزاهته.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: مما سبق ذكره حدد الباحث مجموعة من الاستنتاجات وهي:

١. ان التقدير الاحتياطي يمارس بصورة غير صحيحة في دوائر الضريبة وهناك لبساً في ذلك اذ ما تعتبره تلك الدوائر من تقديراً احتياطياً هو في الحقيقة تقدير أولي.
٢. ان التقدير الاحتياطي غير قابل للطعن به من قبل المكلف لان الطعن الضريبي يشترط به ان يرد على قرارات نهائية وليس مجرد قرار له طبيعة اجرائية مؤقتة ولا تنشئ حقوقاً او التزامات ثابتة.
٣. ان السلطة الضريبية تبالغ وتغالي كثيراً في استخدام التقدير الاحتياطي للوصول الى دخل المكلف لأسباب منها قد يكون حقيقية واخرى غير حقيقية.
٤. هناك عدة حالات يستخدم فيها التقدير الاحتياطي في عملية التحاسب الضريبي بعضها لا يتوافق مع ماهية التقدير الاحتياطي في قانون ضريبة الدخل وهي كما يلي:
 - التقدير الاحتياطي لحين جلب كتاب من الجهة تعاقدها معها المكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين تقديم الحسابات الختامية لمصدر دخل المكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين اجراء المسح الميداني على مصدر دخل المكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين ورود الضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب.
 - التقدير الاحتياطي لحين جلب بطاقات الاحوال الشخصية لأولاد المكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين ورود الاستفسار من جهة خارجية لها علاقة بمصدر دخل المكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين جلب الاضابير المتعددة في الفروع الاخرى والخاصة بالمكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين جلب مبلغ الراتب الاسمي للموظف الذي يملك مصدر دخل اخر.

- التقدير الاحتياطي لحين جلب التصاريح الجمركية الخاصة باستيرادات المكلف.
 - التقدير الاحتياطي لحين الاستفسار من القسم المختص في مركز الهيئة.
 - التقدير الاحتياطي لحين جلب السند بامتلاك ارض زراعية لأصحاب الساحبات الزراعية.
 - ٥. يحق للإدارة الضريبية ان تقدر المكلف احتياطيا عند انقطاع مصدر الدخل خلال السنة التقديرية وفرض الضريبة قبل بداية السنة التقديرية واستيفاء مبلغ الضريبة كأمانات لحساب السنة التقديرية.
 - ٦. ان السلطة الضريبية تترك التقديرات الاحتياطية للمكلف الضريبي معلقة ولا تقوم بتحويلها الى تقديرات نهائية ولعدة سنوات تقديرية.
- ثانياً. التوصيات:** من خلال هذا البحث توصل الباحث الى الاستنتاجات التالية:
١. ضرورة توجيه موظفي السلطة الضريبية بالاستخدام الصحيح للتقدير الاحتياطي عند محاسبة المكلفين ووفق ما ورد في قانون ضريبة الدخل.
 ٢. ضرورة ابلاغ المكلفين من قبل السلطة الضريبية بان التقدير الاحتياطي غير قابل للطعن لا نه غير نهائي.
 ٣. ضرورة ابلاغ مخمني ضريبة الدخل من قبل الادارة الضريبية بعدم المبالغة والمغالاة في استخدام التقدير الاحتياطي عند اجراء عملية التحاسب الضريبي والالتزام بالتعليمات الصادرة بذلك وتوجيه العقوبة المناسبة لم يخالف تلك التعليمات.
 ٤. ضرورة عدم تقدير المكلف احتياطيا عند وجود معلومات غير كاملة من الجهة التي تعقد معها المكلف الا بعد اكتمال المعلومات المطلوبة.
 ٥. ضرورة عدم تقدير المكلف احتياطيا الا بعد اكتمال كافة الوثائق والمستمسكات المطلوبة في عملية التحاسب الضريبي للمكلف.
 ٦. ضرورة عدم تقدير المكلف احتياطيا عندما تحتاج معاملة التحاسب الضريبي الى الاستفسار عنها من القسم المختص في مركز الهيئة.
 ٧. ضرورة التزام موظفي الهيئة العامة للضرائب بالتعليمات الصادرة من الهيئة العامة للضرائب حول كيفية محاسبة المكلف وفق التقدير المناسب لعملية التحاسب الضريبي.
 ٨. ضرورة ان يكون للرقابة والتدقيق الداخلي دورا مهما في كشف الحالات التي لا تتوافق مع القانون الضريبي من خلال اعطائها الاهمية المطلوبة.
 ٩. ضرورة عدم تقدير المكلف احتياطيا الا بعد جمع وتوحيد جميع اصابيره المسجل عنها في بقية الفروع في فرع ضريبي واحد.
 ١٠. ضرورة توجيه مخمني الضريبة من قبل الادارة الضريبية بعدم ترك التقديرات الاحتياطية للمكلف معلقة لعدة سنوات مع التأكيد على انهاؤها عند الانتفاء من حاجتها وفي نفس السنة التقديرية.

الهوامش:

١. جريدة الوقائع العراقية.

المصادر

أ. القوانين والانظمة والنشرات:

١. قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢.

٢. نظام مسك الدفاتر والسجلات التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.

٣. الكتاب الضريبي السنوي لسنة ٢٠٠١.

٤. النشرة الضريبية الدورية الصادرة عن الهيئة العامة للضرائب، العدد الأول، في ١٥/١٠/٢٠٠٢

ب. البحوث:

١. البدراني، قبس حسن عواد، ٢٠٠٤، المركز القانوني للإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، جامعة الموصل، كلية الحقوق، مجلة الرافدين للحقوق.
٢. نور، عبد الناصر، الشريف، عليان، ٢٠٠٢، الضرائب ومحاسبتها، دار الميسرة، الاردن.
٣. طلال ججاوي، هيثم علي، ٢٠١٣، المحاسبة والتحاسبات الضريبية، مطبعة الكتاب، بغداد.
٤. الجنابي، طاهر، ١٩٩٥، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة، بغداد.
٥. يونس، منصور ميلاد، ٢٠٠٤، مبادئ المالية العامة، ليبيا، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر.
٦. رمضان، إسماعيل خليل إسماعيل، ٢٠٠٢، المحاسبة الضريبية، مطبعة جامعة بغداد، بغداد.
٧. الخطيب وشامية، خالد شحادة وأحمد زهير، ٢٠٠٣، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان الاردن.
٨. عبد المولى، السيد، ١٩٨٣، الضرائب على الدخل، دار الفكر العربي، القاهرة.