

دور الفحص الضريبي في التحقق من صحة ودقة ومصادقية البيانات المالية للمكلفين وفقاً لقانون ضريبة الدخل النافذ

الدكتور عمار فوزي كاظم

Dr. Ammar Fawzi Kazem

جامعة بغداد — كلية القانون

رغد طلال ملاك

Raghad Talal Malak

جامعة بغداد — كلية القانون

Ammar.fawzi@colaw.uobaghdad.edu.iqRaghad.abd2202m@colaw.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

الفحص الضريبي هو مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والمتمثلة بفحص الإقرارات، والحسابات الختامية، والتقارير، والدفاتر، والمستندات، والبيانات، والوثائق العائدة للمكلف مكتبياً، وميدانياً للتأكد من صحة، وصدق، ودقة المعلومات الواردة فيها، والتأكد من إنها تعبر عن حقيقة نشاط المكلف وأرباحه الحقيقية، وذلك للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف وتحديد وعاء الضريبة الواجبة الأداء عليه بشكل موضوعي وعادل على وفق التشريعات الضريبية. وقد اعتمدت الهيئة العامة للضرائب العراقية أسلوب التقدير الذاتي مع خضوعه للفحص والتدقيق اللاحق، وكذلك اعتمدت آلية للتقدير الذاتي والتدقيق والفحص اللاحق استناداً الى قرارات الإصلاح الضريبي. ويعتبر الفحص والتدقيق الأساس في ضمان نجاح أسلوب التقدير الذاتي، كما تبرز أهميته في الوصول الى الدخول الحقيقية للمكلفين عن طريق التأكد من صحة، وصدق، ودقة ما جاء بالحسابات الختامية، والمستندات، والدفاتر والوثائق، وغيرها لضمان خلوها من حالات الغش، والتهرب الضريبي، والتلاعب الذي يقوم به بعض المكلفين، كما يعد وسيلة تساعد الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق الدولة والمكلفين، كما انه يقوم على مكافحة التهرب الضريبي حيث يعد رادعاً للمكلف من أخفاء مصادر دخله، وما يترتب على ذلك من غرامات، وعقوبات وفقاً للقانون. لهذا ينبغي اختيار كادر من ذوي الخبرة والاختصاص والكفاءة والحياد، والنزاهة وتدريبهم للقيام بعملية الفحص والتدقيق اللاحق مع ضرورة وضع إجراءات تفصيلية، ودقيقة للتدقيق والفحص اللاحق.

أولاً: المقدمة

الفحص الضريبي هو احد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية للتحقق من مدى صحة، ودقة، ومصادقية البيانات المالية المقدمة من المكلفين. ويعرف بأنه مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والمتمثلة بفحص الإقرارات، والبيانات والحسابات، والتقارير، والوثائق، والدفاتر، والمستندات العائدة للمكلف للتأكد من صحة، ودقة، وصدق المعلومات الواردة فيها، للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف وتحديد وعاء الضريبة الواجبة الأداء عليه طبقاً للتشريعات الضريبية.

وقد أعتمدت الهيئة العامة للضرائب العراقية أسلوب التقدير الذاتي مع خضوعه للفحص والتدقيق اللاحق ، وكذلك أعتمدت آلية للتقدير الذاتي والتدقيق والفحص اللاحق استناداً الى قرارات الإصلاح الضريبي.

ثانياً : مشكلة البحث

مشكلة البحث تتمثل في حالة عدم قبول المكلف بنتائج التدقيق اللاحق لأسلوب التقدير الذاتي فيتم أحالة ملف المكلف الى قسم الفحص ليقوم بإعادة التدقيق اللاحق للبيانات المالية المصرح بها ، وغيرها من الإجراءات ، للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف ، وتحديد الوعاء الضريبي بشكل منظم يحافظ على حقوق الدولة والمكلفين.

ثالثاً: اهداف البحث

- ١- توضيح مفصل لماهية الفحص الضريبي وأنواعه ، ومقوماته ، وأهدافه ، وإجراءاته.
- ٢- الاستعانة بالفحص الضريبي في حالة عدم قبول المكلف بنتائج التدقيق اللاحق فيعمل قسم الفحص على إعادة التدقيق اللاحق للبيانات المالية المصرح بها من قبل المكلف.
- ٣- بيان الدور الذي يؤديه الفحص الضريبي في الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف ، وتحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق الدولة والمكلفين من خلال التحقق من صحة ودقة المعلومات والبيانات المدرجة في الإقرارات ، والحسابات الختامية والوثائق والدفاتر، وغيرها العائدة للمكلفين.

رابعاً : أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من أهمية الفحص الضريبي باعتباره وسيلة تساعد الادارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو منظم وعلمي يحافظ على حقوق الدولة والمكلفين ، وكذلك الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلفين من خلال فحص الدفاتر ، والمستندات ، والبيانات كافة للتحقق من صحة ودقة ومصادقية المعلومات والبيانات المدرجة فيها ، وكذلك ضمان حقوق الخزينة العامة من أرباح المكلفين من خلال الوصول الى كل ما له علاقة بنشاط المكلفين ، وتقليل حالات التهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية.

خامساً: منهجية البحث

المنهج الذي سنعتمده في دراستنا لهذا الموضوع هو منهج البحث الوصفي التحليلي التطبيقي لعملية الفحص الضريبي وأنواعه ، ومقوماته ، وأهدافه ، وإجراءاته.

المبحث الاول

ما هيّة الفحص الضريبي

الفحص الضريبي يمثل وسيلة للثبوت من صحة الاقرارات الضريبية بمقتضاه تدقق الادارة الضريبية الاقرار مكتبياً ، وتطلع على نشاط المكلف ميدانياً ، وتتحقق من صحة الدفاتر والمستندات الملزم بمسكها قانوناً^(١)، ودائماً ما يعرف على كونه مجموعة من الاجراءات التي تقوم بها الادارة الضريبية والمتمثلة بفحص الاقرارات ، والمستندات ، والبيانات ، والدفاتر ، والوثائق المؤيدة للعمليات المثبتة فيها العائدة للمكلف بغية الوصول الى حقيقة دخله وإحتساب الضريبة عليه طبقاً للقانون الضريبي ، والتعليمات والعرف المحاسبي المتبع^(٢)، وبحقيقته العملية هو نظام خاص لفحص المعلومات والبيانات المثبتة في الاقرارات الضريبية وكذلك فحص السجلات ، والمستندات ، والدفاتر العائدة للمكلفين وذلك للتأكد من صحة ، ودقة المعلومات والبيانات الواردة فيها والتأكد من أنها تعبر عن حقيقة نشاط المكلف وأرباحه الحقيقية ، وذلك للوصول الى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل موضوعي وعادل^(٣).

ونظراً لأهمية الفحص الضريبي سيتم دراسته في هذا المبحث ضمن خمسة مطالب، ففي المطلب الأول نبين تعريفه، أما في المطلب الثاني فسنبين أنواعه ، أما في المطلب الثالث فسنبين مقوماته ، أما في المطلب الرابع فسنبين أهدافه ، أما في المطلب الخامس فسنبين فيه آلية الفحص والتدقيق.

المطلب الاول

تعريف الفحص الضريبي

يعرف الفحص الضريبي بأنه (مجموعة الاجراءات التي تقوم بها الادارة الضريبية والمتمثلة بفحص الاقرارات والمستندات والدفاتر التي يقدمها المكلف والرجوع الى الوثائق المؤيدة للعمليات المدرجة فيها بهدف الوصول للدخل الحقيقي واحتساب الضريبة عليه على وفق القانون الضريبي والتعليمات والعرف المحاسبي)^(٤)، وكذلك عرف بأنه (التحقق من تنفيذ احكام التشريع الضريبي)^(٥) او انه نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الاقرار الضريبي المقدم من المكلف للهيئة العامة للضرائب، بهدف التأكد من صدق تمثيل البيانات الواردة بالاقرار لنتيجة تلك

(١) د. حيدر وهاب عبود العنزي، مصدر سابق، ص ٢٧٨.

(٢) عبد الصمد ناطق جمعة زنكنة، اعتماد معايير الجودة الشاملة للفحص الضريبي وانعكاساته على الوعاء الضريبي، — تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب — بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد — المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠١٦م، ص ١٢.

(٣) د. طه خير طه ابراهيم، مصدر سابق، ص ٥٧٤ و ٥٧٥.

(٤) عبد الصمد ناطق جمعة زنكنة، مصدر سابق، ص ١٢.

(٥) محمد حامد عطا، الفكر الضريبي علماً وعملاً، الموسوعة الضريبية، المجلد التاسع، ص ١٥.

العمليات^(١)، وكذلك يعرف بأنه (فحص لمستندات وسجلات المكلف لغرض تقويم مدى صدقها في التعبير عن نتائج نشاطه)^(٢)، ويعرف أيضاً (فحص القوائم المالية للمكلفين (طبيين أو معنويين) فحصاً انتقادياً ويتم على ضوء البيانات والمعلومات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول الى المركز المالي الحقيقي في مدة زمنية معينة والى نتائج الاعمال الحقيقية خلال تلك المدة والتأكد من ان كل ذلك قد تم طبقاً للقانون والتعليمات)^(٣).

ومن كل ما تقدم يتضح ان جميع التعريفات لا تخرج عن كون الفحص الضريبي هو مجموعة من الاجراءات المتمثلة بفحص الاقرارات ، والبيانات ، والوثائق والمستندات ، والدفاتر والسجلات ، والقوائم المالية العائدة للمكلف لغرض تقويم مدى دقة ومصداقية تعبيرها عن نتائج نشاطه المالي للوصول الى تحديد الوعاء الضريبي طبقاً للقانون الضريبي ، والتعليمات والانظمة.

وعلى ذلك يمكن ان نعرف الفحص الضريبي بانه مجموعة الاجراءات التي تقوم بها الادارة الضريبية ، والمتمثلة بفحص الاقرارات ، والحسابات والتقارير والدفاتر ، والمستندات والبيانات ، والوثائق العائدة للمكلف مكتبياً ، وميدانياً للتأكد من صحة وصدق ودقة المعلومات الواردة فيها وإنها تعبر عن حقيقة نشاط المكلف ، وإرباحه ، وخسائره الحقيقية، للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف وبالتالي تحديد وعاء الضريبة الواجبة الاداء عليه وفق التشريعات الضريبية.

المطلب الثاني

انواع الفحص الضريبي

يقسم الفحص الضريبي وفق اسس معينة وكما يلي:

اولاً: الفحص الضريبي حسب النطاق ويقسم الى:

١. الفحص الضريبي الشامل:

يقصد به فحص الدفاتر ، والحسابات والمستندات ، والسجلات كافة المستند اليها الاقرار ومراجعة أعمال الجمع ، والترصيد والترحيلات ، والمستندات كافة، ومطابقة الدفاتر والبيانات المالية والسجلات مع الحسابات الختامية للتأكد من صحة المعلومات المدرجة فيها وانتظامها ، وأن كافة السجلات

(١) د. مدين ابراهيم الضابط، تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ وتعديلاته في سوريا، بحث، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٥، العدد ٨، ٢٠١٣م، ص ٧١.

(٢) عقيل شمخي جبر، مصدر سابق، ص ٤١.

(٣) أ.د. سعود جايد مشكور و أ.م. قاسم محمد عبد الله البعاج وأ.م. نجم عبد عليوي الكرعاوي، المحاسبة الضريبية، الطبعة الاولى، مطبعة دار الضياء، العراق - النجف الاشرف، ٢٠١٤م، ص ١٤٧، وكذلك د. جبار محمد علي الكعبي، التشريعات الضريبية في العراق، الطبعة الاولى، دار السجاد للطباعة، بغداد، ١٩٩٨، ص ٣٤٧.

والمستندات والدفاتر تعبر عن النشاط الحقيقي للمكلف، وكذلك يقصد به قيام الفاحص الضريبي بفحص أنشطة المنشأة كافة ومستنداتها وسجلاتها بصورة تفصيلية للتأكد من مصداقية ، ودقة الدفاتر، ويهدف الفحص الضريبي الشامل الحصول على كافة المعلومات والبيانات عن جميع ملفات كل عملية سواء كانت نشاط صناعي او مهني او تجاري او رواتب وغيرها^(١).

٢. الفحص الضريبي الجزئي :

ويقصد به قيام الفاحص الضريبي بفحص جزء معين من نشاط المنشأة مثل فحص المبيعات أو المشتريات أو جرد المخازن ، وغيرها، إذ تقوم الادارة الضريبية بأصدار أمر تكليف الفاحص الضريبي الذي يتضمن تحديد الجزء المراد فحصه من النشاط ، وهنا يقتصر عمل ومسؤولية الفاحص بحدود هذا الجزء من النشاط الذي كلف بفحصه، وهذا الفحص يتم عادة نتيجة الحصول على قرائن ، وادلة في اثناء فحص الاقرار ، والملف الضريبي للمكلف فحصاً ابتدائياً ، أو نتيجة إخبار بقيام المكلف بإخفاء مصادر دخل في ذلك النشاط^(٢).

ثانياً: الفحص الضريبي من حيث مكان اجراء عملية الفحص ويقسم الى قسمين:

١- الفحص الضريبي المكتبي:

هو الفحص الذي يجريه موظف الادارة الضريبية مكتبياً داخل الهيئة العامة للضرائب حيث يقوم بدراسة ، وفحص ملف المكلف الذي يتضمن الاقرار الضريبي ، ومرافقاته والقوائم المالية والمستندات والوثائق والحسابات الختامية (للمشمولين بتقديمها) وتقرير مراقب الحسابات وغيرها، وإجراء مقارنة المقتبسات والتصاريف الخاصة بتعاملات المكلف الواردة الى الادارة الضريبية من (دوائر الدولة او الجهات الساندة الاخرى) مع المعلومات الواردة في البيانات المقدمة من المكلف ، وغيرها من الإجراءات للتعرف على حجم أعمال المكلف ، ومصادر دخله لغرض الوصول الى تحديد الوعاء الضريبي^(٣).

٢- الفحص الميداني:

وهو الفحص الذي يجري في محلات المكلفين وأماكن أعمالهم ، وأنشطتهم ويقوم الفاحص الضريبي بعد تكليفه بمقتضى أمر تحريري بعدة إجراءات منها التعرف على المجموعة الدفترية التي يمسكها المكلف ، ودراسة بنود الحسابات الختامية ، وتقرير مراقب الحسابات ، والاطلاع على تقارير الجرد

(١) د. سالم محمد عبود وأ.م. هيثم علي محمد العنبيكي، أساسيات الفحص الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية، بغداد، ٢٠١٨م، ص٧٦.

(٢) حسن سالم محسن الزبيدي، مصدر سابق، ص٤٣.

(٣) ازهار حسن حسين، التدقيق الميداني وتأثيره على الحصيلة الضريبية - تطبيقي في احدى شركات الاتصال - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠١٨م، ص٢٦ و٢٧.

الفعلي للبنود التي تحتاج لذلك ، والاطلاع على كافة أنشطة المكلف وغيرها ومن ثم إعداد تقرير بنتائج الفحص^(١).

المطلب الثالث

مقومات الفحص الضريبي

يرتكز الفحص الضريبي على مقومات يمكن تحديد أهمها بالآتي:

أولاً: التشريعات الضريبية:

التشريعات الضريبية تشمل القوانين ، والتعليمات ، والأنظمة التي تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها ، وتحصيلها والاعتراض عليها ، وإلغائها، لذا يعد التشريع الضريبي من أهم المقومات الضرورية التي يقوم عليها الفحص الضريبي كونه يتضمن إجراءات ، وإرشادات لتطبيقه^(٢).

ثانياً: توافر المعلومات والبيانات عن الوعاء الضريبي:

إن توافر البيانات والمعلومات بشكل دقيق وكامل عن الوعاء الضريبي يساعد على نجاح عملية الفحص الضريبي ، وتحقيق أهدافه لأنها تعتبر الأساس للقيام بعملية الفحص^(٣)، ويمكن الحصول على المعلومات من عدة مصادر أهمها^(٤):

١ - الأقرارات والتصاريح والتقارير والحسابات الختامية والقوائم المالية والوثائق وغيرها التي يقدمها المكلف الى الإدارة الضريبية والتي تتضمن كافة المعلومات عن دخل وأرباح المكلف ومعلوماته الشخصية.

٢ - المقبضات ، والتصاريح الخاصة بتعاملات المكلفين الواردة الى الإدارة الضريبية من دوائر الدولة والجهات الساندة الأخرى.

٣ - المسح الميداني الضريبي الذي تقوم به الهيئة العامة للضرائب أو فروعها لجمع البيانات عن المكلفين الذين يزاولون الأنشطة الخاضعة للضريبة المسجلين ، وغير المسجلين لدى الهيئة العامة للضرائب ، أو فروعها.

(١) د. سالم محمد عبود و أ.م. هيثم علي محمد العنبي، مصدر سابق، ص ٨٣ ، وكذلك عبد الرسول عبد العباس صاحب، مصدر سابق، ص ٦٠ و ٥٩ . وقد تمت مراجعة الهيئة العامة للضرائب العراقية بتاريخ ٢٠٢٤/١١/٢٠ والاستفسار عن الفحص الميداني واجراءاته..

(٢) حميد طامي عسكر، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من التهرب الضريبي — تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد-المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٢٠م، ص ٢٨ و ٢٩.

(٣) حميد طامي عسكر، مصدر سابق، ص ٢٩.

(٤) مراجعة الهيئة العامة للضرائب بتاريخ ٢٠٢٤/١٠/١٨.

ثالثاً: كفاءة الفاحص الضريبي :

وهو الشخص الذي يقوم بعملية الفحص الضريبي ويجب ان يتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية ، والكفاءة العالية ، والخبرة إذ ينبغي أن يتوفر بالفاحص الضريبي آلائي:

١- المؤهلات العلمية: التأهيل العلمي للفاحص يعتبر شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، فالفاحص الضريبي لابد أن يمتلك التأهيل العلمي المناسب الذي يمكنه من أداء عمله بكفاءة، والحد الأدنى الذي ينبغي توافره من المؤهل العلمي هو أن يكون حاصل على شهادة جامعية مناسبة تؤهله للقيام بأعماله^(١).

٢- المعرفة النظرية: يقصد به المعرفة بالقوانين ، والتعليمات والأنظمة ، والضوابط الضريبية والأمور المحاسبية ، إذ تعد القاعدة العلمية لقراءة ، وفهم الإقرارات ، والقوائم المالية والتقارير والمستندات والبيانات كافة للتوصل الى دخول ، وأرباح المكلفين الحقيقية^(٢).

٣- الممارسة العملية والخبرة: وتتمثل بالمعرفة والمهارة التي يحصل عليها الفاحص من خلال الممارسة والمعاينة وتعتبر مكملاً للمؤهل العلمي الذي يحمله الفاحص^(٣)، والخبرة يتم اكتسابها من المدة الطويلة التي يقضيها الفاحص الضريبي في مزاولة وظيفة معينة ، ومن المستوى العلمي^(٤). وكذلك ينبغي ان يتمتع الفاحص الضريبي بالحياد والاستقلالية والنزاهة والموضوعية.

رابعاً: الوعي الوطني والضريبي للمكلفين:

عندما تكون نظرة الدولة والمجتمع للضريبة على أنها ذات قيمة وطنية ، وأخلاقية فان هذا سيضمن إطاعة وتنفيذ أحكام التشريعات الضريبية وسيسهل مهمة فرضها ، وفحصها وتحصيلها^(٥). إذ إن وضع البيانات المالية للمكلف بصورة عادلة ومعبرة عن جميع أنشطته وأرباحه الحقيقية وتقديمها الى الادارة الضريبية من لدن المكلف فان هذا يمثل وعياً ضريبياً ووطنياً ومن مستلزمات إنجاح عملية الفحص الضريبي، أما اذا تم التلاعب بهذه البيانات من لدن المكلف بغية تقليل العبء الضريبي فان هذا سيؤدي الى بذل المزيد من العناية ، والجهد عند إجراء عملية الفحص^(٦).

(١) حميد طامي عسكر، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٥) العدد (٥٣)، ٢٠٢٠م، ص ٥٠.

(٢) حسن سالم محسن الزبيدي، مصدر سابق، ص ٣٩.

(٣) ازهار حسن حسين، مصدر سابق، ص ٢٥.

(٤) ندى عزيز حسين الظفيري، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في اكتشاف التطويع المصطنع للأرباح — تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد — المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٢٢م، ص ٣٦.

(٥) حسن سالم محسن الزبيدي، مصدر سابق، ص ٤٠.

(٦) عبد الصمد ناطق جمعة زنكنة، مصدر سابق، ص ٢٦.

كما إن العدالة الضريبية تقوم ، او تعتمد على نظرية (التضامن الاجتماعي) إذ تتحقق العدالة الضريبية من أسهم أفراد المجتمع في النفقات العامة حسب المقدرة المالية^(١).

وقد أكدت العديد من الدراسات النظرية ، والتطبيقية على أن السبب الرئيس لانخفاض الإيرادات الضريبية هو بسبب ضعف الوعي ضريبي وغياب الثقافة القانونية الضريبية^(٢).

خامساً: كفاءة نظام الارشفة الالكترونية لمقتبسات المكلف:

يعد نظام المقتبسات الضريبية احد أنظمة المعلومات المحوسبة المهمة الساندة لعملية اجراء التحاسب الضريبي للمكلفين الذين يمارسون أعمال المقاولات ، والتعهدات بكافة انواعها مع دوائر الدولة ، وغيرها وتتميز المقتبسات الضريبية بكونها أدلة إثبات قطعية قانونية على عمل المكلف^(٣).

المطلب الرابع

اهداف الفحص الضريبي

يمكن تقسيم اهداف الفحص الضريبي الى اهداف اساسية واهداف ثانوية وكما يلي :

اولاً: الاهداف الخاصة وتتمثل بما يأتي:

- ١- فحص ملفات المكلفين ، والقوائم المالية من كافة الجوانب للتأكد من سلامتها من حالات التلاعب والتهرب الضريبي ، والغش الذي قد يقوم بها بعض المكلفين^(٤).
- ٢- الوصول الى الدخل الحقيقي نسبياً ، او في محاولة لغرض التقرب منه^(٥).
- ٣- التحقق من أن الدفاتر ، والسجلات منتظمة من ناحية الشكل وطبقاً للقواعد القانونية والاصول المحاسبية التي تنظم الاحتفاظ ، والقيود بالدفاتر والسجلات^(٦).
- ٤- التحقق من صحة وصدق ، ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر ومدى الاعتماد عليها للوصول الى الارباح ، والخسائر الحقيقية للمكلف^(٧).

(١) حسين ن. ح. (٢٠٢٠). الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه. مجلة العلوم القانونية، ٣٥(١)، ٢٦٦-٢٩٦.

<https://doi.org/10.35246/jols.v35i1.297>

(٢) أ.د. رائد ناجي احمد، السبل القانونية لاصلاح النظام الضريبي في العراق، بحث، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان (الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول للمدة ١٣-١٤/١١/٢٠١٨، ص ١١٧.

(٣) حيدر جمعة مسير بنون الحجيبي، اساليب الحصر الضريبي لضريبة الدخل ودورها في تخفيض عجز الموازنة في العراق — تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب — ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٢١، ص ٤٢.

(٤) د. جبار محمد علي الكعبي، مصدر سابق، ص ٣٤٨.

(٥) حميد طامي عسكر، مصدر سابق، ص ٢٧.

(٦) ازهار حسن حسين، مصدر سابق، ص ٢٣.

(٧) محمد حامد عطا، مصدر سابق، ص ١٩.

٥- التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة المكلف وتتضمن كافة أرباحه الحقيقية^(١).

ثانياً الأهداف العامة وتتمثل بما يأتي:

- ١- الحد من حالات التهرب الضريبي ، أو تقليلها حيث يعد الفحص الضريبي رادعاً للمكلف من اخفاء مصادر دخله ، وما يترتب على ذلك من غرامات ، وعقوبات وفقاً للقانون^(٢).
- ٢- إنهاء فرص المنازعات بين الادارة الضريبية والمكلفين من خلال التقدير الاتفاقي^(٣).
- ٣- حماية وضمان حقوق الخزينة العامة ، والمحافظة على نصيبها من ارباح المكلفين^(٤).
- ٤- توفير الحجة مع القرائن ، والأدلة الثبوتية للإدارة الضريبية في حالة اعتراض المكلف على التقدير وعرض الموضوع على لجان الاعتراض^(٥).
- ٥- اهتمام المكلفين بمفردات حساباتهم ، وتوثيقها مستندياً قبل تقديمها الى مراقب الحسابات الذي سيقوم بتدقيقها ، والمصادقة عليها^(٦).
- ٦- اهتمام مراقب الحسابات من خلال بذل العناية المهنية اللازمة ، والالتزام بقواعد سلوك المهنة عند التدقيق ، والمصادقة على البيانات المالية للمكلف^(٧).
- ٧- ردع المكلفين من محاولة التلاعب بحساباتهم من خلال القيام بفحص الملفات ، والقوائم المالية المقدمة من المكلفين^(٨).

المطلب الخامس

آلية الفحص والتدقيق اللاحق لأسلوب التقدير الذاتي وفقاً لقواعد إصلاح النظام الضريبي في العراق
إن التقدير الذاتي للضريبة يعني أن يقوم دافع الضريبة بسداد ضريبه طبقاً لما تظهره حساباته وما يبينه في إقراره الضريبي من صافي الدخل ، فيقوم المكلف بالسداد ، وما على الإدارة الضريبية سوى قبول هذا الأمر في هذه المرحلة ، لكن يحق للإدارة الضريبية اختيار أشخاص معينين وتدقيق وفحص دفاترهم وكافة مستنداتهم المالية للتأكد من صحة حسابهم للضريبة المدفوعة فان وجد أن حساب الضريبة المدفوعة لم يكن صحيحاً ، أو أن الدفاتر والمستندات تظهر أن دخولاً أخرى لم يعلن عنها الشخص في اقراره فحينئذ يعاد حساب الضريبة له بصورة صحيحة ويقع تحت طائلة العقوبات وفقاً للقانون، إن هذا

(١) محمد حامد عطا، مصدر سابق، ص ١٩.

(٢) عبد الصمد ناطق جمعة زنكنة، مصدر سابق، ص ١٥.

(٣) د. سالم محمد عبود وأ.م. هيثم علي محمد العنبيكي، مصدر سابق، ص ٧١.

(٤) حسن سالم محسن الزبيدي، مصدر سابق، ص ٣٨.

(٥) المصدر السابق، ص ٣٨.

(٦) عبد الصمد ناطق جمعة زنكنة، مصدر سابق، ص ١٥.

(٧) د. سالم محمد عبود وأ.م. هيثم علي محمد العنبيكي، مصدر سابق، ص ٧١.

(٨) د. جبار محمد علي الكعبي، مصدر سابق، ص ٣٤٩.

الاسلوب في تقدير ضريبة الدخل يساعد على الاتجاه الى الفكر الجديد في تحصيل الضرائب من كونها جباية الى اعتبارها خدمة للمجتمع ، والمكلفين وبذلك فإنه يقضي نهائياً على أسلوب التقدير الجزافي ، او ما يسمى بالتقدير الاداري^(١).

وفي الهيئة العامة للضرائب حالياً تم اعتماد اسلوب التقدير الذاتي مع خضوعه الى التدقيق والفحص اللاحق استناداً الى قرار مجلس الوزراء الخاص بأصلاح النظام الضريبي وقد تم النص في ضوابط المهن والاعمال التجارية للسنة المالية ٢٠٢٣/٢٠٢٤ التقديرية^(٢) في الفقرة اولاً: التي تنص (تقبل الحسابات الختامية للمكلفين (افراد - شركات) إستناداً لقرار مجلس الوزراء المرقم ٢٣٥٢٧ للسنة ٢٠٢٣ وحسب ما جاء باعامنا المرقم ١٤/ص/١٩٤٣ في ١٩/١٠/٢٠٢٣ وتكون التقديرات خاضعة لنتائج التدقيق اللاحق...).

وقد تضمن قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٣٥٢٧) لسنة ٢٠٢٣ والخاص بإصلاح النظام الضريبي وتحسين بيئة العمل على الاتي^(٣):

(١) - تعتمد الحسابات والبيانات المالية والتي اقرها مراقب حسابات مجاز أساساً للاحتساب الضريبي ومقرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات على صحة ختم مراقب الحسابات وتوقيعه التي قدمها المكلفون كافة، افراداً ، وكيانات ، وشركات ومكاتب لدى الهيئة العامة للضرائب.

٢- فيما يتعلق بالبيانات المالية التي قدمها المكلفون الى الهيئة العامة للضرائب غير المشمولة بالتدقيق من مراقب حسابات مجاز استناداً الى نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ فيسري عليها ما جاء في الفقرة (١) المذكورة انفاً على ان تنظمها مكاتب تنظيم الحسابات المجازون من نقابة المحاسبين والمدققين

٣- تستوفي الضريبة بحسب البيانات (١ و ٢) المذكورة انفاً وإبراء ذمة المكلف مباشرة

٤- للهيئة العامة للضرائب تدقيق الحسابات المقدمة في (١) المذكورة انفاً على وفق آلية تعد بالتنسيق بين الهيئة العامة للضرائب ، وديوان الرقابة المالية الاتحادي ، وجمعية المحاسبين القانونيين وفي حال

(١) أ.د محمد حلو داود الخرسان وحسناء داود شمال وياسر علي وجعان، وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب للتحاسب الضريبي طبقاً لنظام التقدير الذاتي، بحث، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد عدد خاص، ٢٠٢٤م، ص٥.

(٢) انظر: ضوابط المهن والاعمال التجارية للسنة المالية ٢٠٢٣/٢٠٢٤ التقديرية المنشورة في موقع الهيئة العامة للضرائب العراقية (<https://tax.mof.gov.iq>).

(٣) انظر: قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥٢٧) لسنة ٢٠٢٣ المرفق بكتاب وزارة التخطيط/ دائرة العقود الحكومية المرقم ٣٢٠٦٥/٧/٤ في ٢/١٠/٢٠٢٣ والمنشور في موقع وزارة التخطيط (<https://mop.gov.iq>)، وقد تم النص عليه في الفقرة (اولاً) من ضوابط المهن والاعمال التجارية السنة المالية ٢٠٢٣/٢٠٢٤ التقديرية المنشورة في موقع الهيئة العامة للضرائب العراقية (<https://tax.mof.gov.iq>).

وجود أي خلل محاسبي ، أو مالي يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية وتتضمن الآلية إجراءات لمكافحة التهرب الضريبي...).

واستناداً لمصادقة السيد رئيس مجلس الوزراء اصولياً على مقررات محضر الاجتماع الثالث عشر للجنة متابعة تنفيذ الإصلاح الضريبي وإشارة الى القرار المذكور تم اصدار آلية التدقيق اللاحق المتضمنة الآتي^(١):

أولاً: المعايير الشكلية لقبول البيانات المالية المصرح بها بأسلوب التقدير الذاتي :

وهي مرحلة التدقيق الأولي للبيانات المالية المصرح بها من قبل المكلف (افراد وشركات) من الناحية الشكلية لإتخاذ قرار قبولها من عدمه من قبل الهيئة العامة للضرائب ويجب ان تتضمن المعايير الآتية^(٢):

١- أن تكون البيانات المصرح بها مصادق عليها من قبل مجلس مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات او نقابة المحاسبين والمدققين.

٢- يقدم التصريح المالي للجهات المبينة أدناه وفق الآتي:

أ- شركات قطاع المساهمة المختلطة : وتكون وفق قرار اللجنة العليا لمتابعة تنفيذ الإصلاح الضريبي الصادر بكتاب مكتب رئيس مجلس الوزراء ذي العدد (٢٤١٩٥٤٢) في ٢٠٢٤/٦/١١ الحزمة الثانية محور توسيع الوعاء الضريبي الفقرة (١) الشركات المساهمة المختلطة.

ب- الكليات والجامعات الأهلية : وتكون وفق قرار اللجنة العليا لمتابعة تنفيذ الإصلاح الضريبي الصادر بكتاب مكتب رئيس مجلس الوزراء ذي العدد (٢٤٠٩٥٥٠) في ٢٠٢٤/٣/١٧ محور توسيع الوعاء الضريبي الفقرة (رابعاً).

٣- يقدم الاقرار الضريبي (التصريح الضريبي) مع البيانات المالية المصرح بها في (١ او ٢) اعلاه.

٤- يتولى المخمن المختص (قسم كبار المكلفين او قسم الشركات او الفروع) بحسب الاختصاص مراجعة البيانات والاقرار الضريبي المقدم في (١،٢) اعلاه من الناحية الشكلية.

٥- تحقق معايير القبول (٤-١) أعلاه من عدمها ، وتتخذ بحققها الإجراءات وفق الآتي:

أ- تحقق المعايير: يتم قبول الإقرار الضريبي تحت مسمى (تقدير ذاتي غير نهائي خاضع لنتائج الفحص والتدقيق اللاحق) وتنظيم مذكرات التخمين الاصولية بشأنها.

(١) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤/ في ٢٠٢٥/٣/٢٤ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٢٥٠٢٥٧٣/٣٠٥ ، والذي يتضمن آليات المذكورة بالمتن.

(٢) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤/ في ٢٠٢٥/٣/٢٤ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٢٥٠٢٥٧٣/٣٠٥ ، والذي يتضمن آليات المذكورة بالمتن.

ب - عدم تحقق المعايير الشكلية أعلاه كلاً أو جزءاً : يتم إعادة الإقرار الضريبي للمكلف مع تثبيت الملاحظات على متن البيانات المالية.

ثانياً: معايير اعتماد العينات لإجراء التدقيق اللاحق^(١).

أ - اعتماد التدقيق اللاحق وبشكل شامل لجميع كبار المكلفين لعام ٢٠٢٥ للبيانات المالية المقدمة لغاية ٢٠٢٤/١٢/٣١ في تطبيق آلية التدقيق اللاحق.

ب- اعتماد التدقيق اللاحق مباشرة وبشكل عاجل في حال وجود أمانات مستقطعة وكانت الحدود الدنيا للإيرادات التي تم قبول البيانات المصرح بها يقل عن مبلغ الأمانات المستقطعة من الإيراد، ويتم خضوع كافة بياناته إلى التدقيق اللاحق ، ويعطى أولوية عليا في إجراء التدقيق والتحاسب.

ج- اعتماد التدقيق اللاحق في حال عدم وجود أمانات مستقطعة ، وكان مبلغ الضريبة المصرح به يقل عن النسبة المعيارية للأمانات المقررة من قبل الهيئة العامة للضرائب لكل نشاط.

د- ظهور مخالفات ضريبية للمكلفين.

هـ - وجود طعون جوهرية ، أو ملاحظات واردة في تقرير مراقب الحسابات ، أو تقرير الإدارة.

و- وجود أنشطة لدى المكلفين تتمتع بالإعفاء الضريبي وفق قوانين خاصة.

ز- تضخم مصاريف الحسابات الختامية.

ح- لوحدة الامتثال اختيار عينة عشوائية (٥%) أو أكثر خارج المعايير أعلاه.

ثالثاً: آلية التدقيق اللاحق:

وهي تدقيق البيانات المالية المصرح بها من قبل المكلفين للعينات التي تم اختيارها استناداً الى معايير اعتماد العينات في الفقرة (٢) أعلاه، وتكون آلية التدقيق اللاحق على مرحلتين بالاعتماد على نتائج التدقيق ، وقبولها من قبل المكلف، وكما مبينة أدناه من خلال الاستناد الى أدلة الفحص والتدقيق^(٢).

أدلة الفحص والتدقيق: وهي من أهم ادوات الفاحص الضريبي لأنها المرشد ، والاطار العام لعملية الفحص بأكملها، وبشكل عام فإن هذه الادلة غالباً ما تدور في نطاق^(٣):

(السجلات المالية ، الإقرارات الضريبية ، العقود الموقعة من قبل الشركة مع الآخرين عن طريق مقاطعة المعومات ، الكشوف والتحليل المطلوبة من المكلف، البيانات الاحصائية ، التحليل المالي

(١) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤ في ٢٤/٣/٢٠٢٥ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٣٠٥/٣٠٥٧٣/٢٥٠٢٥٧٣، والذي يتضمن الآلية المذكورة بالمتن.

(٢) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤ في ٢٤/٣/٢٠٢٥ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٣٠٥/٣٠٥٧٣/٢٥٠٢٥٧٣، والذي يتضمن الآلية المذكورة بالمتن.

(٣) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤ في ٢٤/٣/٢٠٢٥ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٣٠٥/٣٠٥٧٣/٢٥٠٢٥٧٣، والذي يتضمن الآلية المذكورة بالمتن.

باستخدام النسب المالية، الكشف الميداني في موقع النشاط ، اضافة الى غيرها من الادلة ويستدعي قبل اقرارها ، وعرضها على القسم القانوني لبيان مدى اتفاقها مع القانون الضريبي ومع الأنظمة التي تتدخل في العمل الضريبي مثل نظام مسك السجلات وذلك لضمان شرعيتها القانونية).

– المرحلة الأولى: التدقيق من قبل وحدة الامتثال:

وهي المرحلة التي يتم تنفيذها من قبل وحدة الامتثال، ويتم فيها تدقيق الإيرادات والمصارف الواردة في بيان العمليات الجارية ومقارنتها مع الإقرار الضريبي المقدم من المكلف، وإعلان النتيجة للمكلف، والتي قد تتضمن إحدى الحالات الآتية^(١):

١. الشركات التي لا تتضمن بياناتها المالية إيرادات: تقبل بياناتها المالية وتخضع للقوانين النافذة لهذه الحالة.

٢. في حال تطابق نتائج التدقيق من قبل وحدة الامتثال: يتم التصديق على عملية الفحص التي تمت في (المرحلة الأولى) انفاً.

٣. عدم تطابق نتائج التدقيق للمعلومات المقدمة من قبل المكلف ، واكتشاف اخطاء جوهرية، يتم إعلان المكلف بالفرق الناتج في نتائج التدقيق في احتساب البيانات المالية المصرح بها ويمنح المكلف (٣٠) يوماً لغرض الآتي:

أ- تسديد الفروقات المترتبة بذمته في حال قبوله بالنتائج.

ب- في حال عدم قبول المكلف بنتائج التدقيق :

— على المكلف اعلام الهيئة العامة للضرائب تحريراً بعدم القبول معززة بدفوعاته.

— على وحدة الامتثال تحويل الملف قيد التدقيق الى المرحلة الثانية (قسم الفحص والتحري).

المرحلة الثانية: التدقيق من قبل الفحص والتحري :

وهي المرحلة التي يتم تنفيذها من قبل قسم الفحص والتحري، ويتم فيها الآتي^(٢):

١. العمل على اعادة التدقيق اللاحق للبيانات المالية المصرح بها من قبل المكلف والتي تم تدقيقها في المرحلة الأولى، والمحولة من قبل وحدة الامتثال بعد الاعتراض على نتائجها من قبل المكلف.

٢. يبلغ المكلف بنتائج تدقيق قسم الفحص والتحري، ويصار الى الآتي :

أ- قبول المكلف بنتائج التدقيق النهائية ، والشروع بتسديد الفروقات المترتبة بذمته.

(١) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤/ في ٢٤/٣/٢٠٢٥ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٣٠٥/٣٠٥٧٣/٢٥٠٢٥٧٣، والذي يتضمن آليات المذكورة بالمتن.

(٢) انظر: الاعام المرقم ١٤ ص ٧٥٤/ في ٢٤/٣/٢٠٢٥ الصادر من الهيئة العامة للضرائب ومرفقه كتاب مجلس الوزراء المرقم ٣٠٥/٣٠٥٧٣/٢٥٠٢٥٧٣، والذي يتضمن آليات المذكورة بالمتن.

ب- في حال ظهور فرق في نتائج الحسابات المقدمة ناتجة عن اخفاء دخل (أي مخالفة ضريبية على المكلف) فيتم التحاسب وفق "المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل".

ج- عدم قبول المكلف بنتائج التدقيق، فينظر بها في المحاكم المختصة.

وفي حالة اكتشاف مخالفات اثناء التدقيق فان المكلف يعتبر مخالف ويخضع للعقوبات المنصوص عليها في^(١) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بالقانون رقم ٤٨ لسنة ٢٠١٥^(٢). كما ان بإمكان عقد التسوية الصلحية وفقاً للمادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل النافذ^(٣)، وتنطوي التسوية الصلحية على نزول متبادل من جانب طرفيها ، ويتمثل هذا النزول بتخلي السلطة المالية متمثلة بالجهة الادارية المختصة عن المطالبة باتخاذ الإجراءات القانونية إزاء المخالف مقابل تخليه عن مبلغ من المال يؤول الى الخزينة العامة ، فالتسوية الصلحية لا تتم وفق الأصل الا بمقابل يدفعه المخالف الى الجهة المختصة التي حددها^(٤) القانون.

الخاتمة

أولاً: الاستنتاجات

١- الفحص الضريبي هو مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية والمتمثلة بفحص الإقرارات ، والحسابات الختامية ، والمستندات ، والوثائق والتقارير ، والدفاتر والبيانات وغيرها العائدة للمكلف للتأكد من صحة ، ودقة وصدق المعلومات المدرجة فيها وأنها تعبر عن حقيقة نشاط المكلف وأرباحه وخسائره الحقيقية، للوصول الى الدخل الحقيقي ، وبالتالي تحديد وعاء الضريبة الواجبة الأداء عليه طبقاً للتشريعات الضريبية. كما ويعتبر وسيلة تساعد الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو منظم ، وعلمي يحافظ على حقوق الدولة والمكلفين، وفي الهيئة العامة للضرائب تم الاعتماد على طريقة التقدير الذاتي مع خضوع التقديرات للفحص والتدقيق اللاحق استناداً لقرار مجلس الوزراء الخاص بالإصلاح الضريبي ، وقد تم إصدار آلية للتدقيق واللاحق بموجب ضوابط الإصلاح الضريبي.

٢- تعتبر المقتبسات المتعلقة بتعاملات المكلفين الواردة الى الإدارة الضريبية من دوائر الدولة أدلة إثبات قطعية قانونية على عمل المكلف ، ويعد نظام المقتبسات الضريبية من أهم أنظمة المعلومات

^(١) تمت مراجعة الهيئة العامة للضرائب / فرع الرصافة بتاريخ ٢٠٢٤/١٢/٣١.

^(٢) د عمار فوزي المياحي ، التشريع العراقي وأثره في الواقع الاقتصادي التنموي الراهن ، بحث ، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الاول ، ٢٠٢٠ م ، ص ١١٧.

^(٣) ينظر المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

^(٤) حسين ا. و. علوم م. (٢٠٢٢). ذاتية التسوية الصلحية في الجرائم الممركية من حيث تنظيمها القانوني. مجلة العلة القانوني، ٣٦(٤)، ٣٢٦-٣٥٨.

المحوسبة الساندة لعملية إجراء التحاسب الضريبي للمكلفين الذين يمارسون أعمال المقاولات ، والتعهدات ، كما ويعد هذا النظام وسيلة مهمة من وسائل الحصر الضريبي.

٣- إذا كان تقرير مراقب الحسابات حيادياً ، وموضوعياً فإنه سيساهم في الوصول الى وعاء ضريبي عادل ، ومقبول ، كما يتعين على الفاحص الضريبي أن يقوم بدراسة تقرير مراقب الحسابات بعناية مع مراعاة التحفظات التي أبداهها وأستخدمها كمؤشرات مفيدة في عمله.

٤- ان توافر البيانات والمعلومات بشكل دقيق وكامل عن الوعاء الضريبي يساعد على نجاح عملية الفحص الضريبي ، وتحقيق أهدافه لأنها تعتبر الأساس للقيام بعملية الفحص.

٥- من اهم مقومات الفحص الضريبي هي كفاءة الفاحص الضريبي وتمتعه بالمؤهلات العلمية والعملية والمهارة والخبرة وتحليه بالنزاهة والامانة والحياد والاستقلالية.

٦- تم إصدار قرار من مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٣٥٢٧) لسنة ٢٠٢٣ والخاص بإصلاح النظام الضريبي ، وتحسين بيئة العمل والذي تضمن الأتي (١- تعتمد الحسابات والبيانات المالية والتي اقرها مراقب حسابات مجاز أساساً للاحتساب الضريبي ومقرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات على صحة ختم مراقب الحسابات وتوقيعه التي قدمها المكلفون كافة، افراداً وكيانات وشركات ومكاتب لدى الهيئة العامة للضرائب. ٢- فيما يتعلق بالبيانات المالية التي قدمها المكلفون الى الهيئة العامة للضرائب غير المشمولة بالتدقيق من مراقب حسابات مجاز استناداً الى نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ فيسري عليها ما جاء في الفقرة (١) المذكورة انفاً على ان تنظمها مكاتب تنظيم الحسابات المجازون من نقابة المحاسبين والمدققين....).

ثانياً: التوصيات

١- بما أن عملية الفحص والتدقيق تعتبر أساس نجاح أسلوب التقدير الذاتي ، وأي خلل فيها سيحول هذا الأسلوب الى وسيلة للتهرب الضريبي ، وكذلك كونه وسيلة للتأكد من دقة وصحة ومصادقية المعلومات المدرجة في البيانات المالية ، والحسابات ، والدفاتر ، وغيرها للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف وكذلك ضمان خلوها من حالات التهرب ، والغش ، والتلاعب ، وغيرها، فينبغي توفير كادر متخصص وكفوء يقوم بعملية التدقيق والفحص من ذوي الخبرة والاختصاص ويتمتع بالمؤهلات العلمية والعملية ، والكفاءة العالية ، والحياد والاستقلال ، والنزاهة ، والموضوعية والمعرفة النظرية بالتشريعات الضريبية ، والأمور المحاسبية وتدريبهم بموجب دورات تدريبية دورية لتطوير مهاراتهم. مع ضرورة وضع إجراءات للفحص والتدقيق أكثر تفصيلاً من التي تم وضعها لتسهيل عمل الإدارة الضريبية، فعلى سبيل المثال وضع آلية تتضمن إجراء فحص الحسابات الختامية والبيانات المالية وخاصة المتعلقة بالإيرادات ، ودراسة تقرير مراقب الحسابات وملاحظة التحفظات والفحص الميداني في الحالات التي

تستوجب ذلك والاطلاع على طبيعة أعمال المكلف وفحص المجموعة الدفترية التي يمسكها المكلف ، وفحص المراسلات والمستندات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأنشطة المكلف ، وغيرها وإعداد تقرير بنتائج الفحص.

٢- إلزام كافة الجهات الساندة (دوائر الدولة وغيرها) والتأكيد عليها بصورة دورية بتزويد الهيئة العامة للضرائب بكافة المعلومات والبيانات المتعلقة بأنشطة المكلفين المتاحة لها على أن تكون هذه المعلومات كاملة غير ناقصة مع الرقم الضريبي وحسب التعاميم الصادرة من الهيئة العامة للضرائب.

٣- يجب على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة أثناء إعداد التقارير بحيث تكون مستندة الى سجلات ، ودفاتر المكلفين كما ينبغي عليه الالتزام بقواعد السلوك المهني ، وان يتحلى بالحيادية ، والموضوعية عند إعداد هذه التقارير ، فإذا وقعت أي مخالفة من قبل مراقب الحسابات فإنه سيتحمل المسؤولية.

٤- أهم الأساليب أو الطرق للحصول على المعلومات ، والبيانات عن الوعاء الضريبي هي المقتبسات ، والتصاريف المتعلقة بتعاملات المكلفين الواردة الى الإدارة الضريبية من دوائر الدولة والجهات الساندة كافة ، وكذلك يتم الحصول على معلومات المكلفين من البيانات المقدمة من قبلهم الى الإدارة الضريبية ومنها التقارير ، والحسابات الختامية ، وتقارير مراقب الحسابات والدفاتر والتي تتضمن معلومات عن دخل ، وأرباح المكلف ، ومعلوماته الشخصية ، وكذلك يتم الحصول على معلومات المكلفين من عمليات المسح الميداني الضريبي.

٥- يجب ان يكون الفاحص الضريبي محايداً بين الإدارة الضريبية والمكلفين وان يلتزم بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.

٦- ضرورة تعاون مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ، ونقابة المحاسبين والمدققين مع الهيئة العامة للضرائب في توجيه مراقبي الحسابات ، ومنظمي الحسابات لبذل العناية المهنية اللازمة عند إعداد التقارير ، وتوضيح الإجراءات ، والعقوبات التي سيتم اتخاذها بحقهم في حال اكتشاف أي مخالفات مرتكبة من قبلهم.

المصادر

أولاً: الكتب العربية

- ١- د. جبار محمد علي الكعبي ، التشريعات الضريبية في العراق ، دار السجاد للطباعة ، بغداد ، ١٩٩٨ م.
- ٢- د. حيدر وهاب عيود العنزي ، احكام الاقرار في تشريع الضرائب المباشرة ، الطبعة الاولى ، المركز القومي للاصدارات القانونية ، القاهرة ، ٢٠١٧ م.
- ٣- د. سالم محمد عيود و أ.د. هيثم علي محمد العنكي ، اساسيات الفحص الضريبي بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، بغداد ، ٢٠١٨ م.
- ٤- أ.د. سعود جابر مشكور و أ.م. قاسم محمد عبد الله البعاج و أ.م. نجم عبد عليوي الكرعوي ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الاولى ، مطبعة دار الضياء ، العراق - النجف الاشرف ، ٢٠١٤ م.
- ٥- محمد حامد عطا ، الفكر الضريبي علماً وعملاً ، الموسوعة الضريبية ، المجلد التاسع.

ثانياً: الرسائل والاطاريح العلمية:

- ١- ازهار حسن حسين ، التدقيق الميداني وتأثيره على الحصيلة الضريبية - تطبيقي في احدى شركات الاتصال - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠١٨ م.
- ٢- حسن سالم محسن الزبيدي ، دور التدقيق الضريبي بأسلوب العينات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠١٤ م.
- ٣- حيدر جمعة مسير بنون الحجيبي ، اساليب الحصر الضريبي لضريبة الدخل ودورها في تخفيض عجز الموازنة في العراق - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠٢١ م.
- ٤- حميد ظامي عسكر ، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من التهرب الضريبي - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠٢٠ م.
- ٥- عبد الرسول عبد العباس صاحب ، مدى الاخذ بأدلة الاثبات في الفحص الضريبي - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠٠٨ م.
- ٦- عبد الصمد ناطق جمعة زنكنة ، اعتماد معايير الجودة الشاملة للفحص الضريبي وانعكاساته على الوعاء الضريبي - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠١٦ م.
- ٧- عقيل شمخي جبر ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لدخل مآخر الادوية - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠١٦ م.
- ٨- ندى عزيز حسين الظفيري ، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في اكتشاف التطويع المصطنع للأرباح - تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، ٢٠٢٢ م.

ثالثاً: بحوث المجالات والمؤتمرات العلمية :

- ١- حميد طامي عسكر، كفاءة الفاحص الضريبي وأثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٥) العدد (٥٣)، ٢٠٢٠م.
- ٢- أ.د. رائد ناجي احمد، السبل القانونية لاصلاح النظام الضريبي في العراق، بحث، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان (الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول للمدة ١٣-١٤/١١/٢٠١٨).
- ٣- د. طه خيرى طه ابراهيم، مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الاداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية، بحوث ومقالات، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة، المجلد ٢٠، العدد ٣، ٢٠١٦م.
- ٤- د. عمار فوزي المياحي، التشريع العراقي وأثره في الواقع الاقتصادي التنموي الراهن، بحث، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد، بحث، العدد الاول، ٢٠٢٠م.
- ٥- د. محمد علوم محمد والاع حسين علي، ذاتية التسوية الصلحية في الجرائم الكمركية من حيث تنظيمها القانوني، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد، عدد خاص لبحوث التدريسيين مع طلبة الدراسات العليا. الجزء الرابع / المجلد ٣٦، ٢٠٢١م.
- ٦- أ.د محمد حلو داود الخرسان وحسناء داود شمال وياسر علي وجعان، وضع دليل لاجراءات التدقيق والفحص الضريبي للقوائم المالية المقدمة الى الهيئة العامة للضرائب للتحاسب الضريبي طبقاً لنظام التقدير الذاتي، بحث، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد عدد خاص، ٢٠٢٤م.
- ٧- د. مدين ابراهيم الضابط، تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ وتعديلاته في سوريا دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٥، العدد ٨، ٢٠١٣م.
- ٨- م. نور حمزة حسين، الازدواج الضريبي الدولي وسبل علاجه، بحث، مجلة العلوم القانونية / كلية القانون - جامعة بغداد / العدد الاول، ٢٠٢٠م.

رابعاً: القوانين

- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

خامساً: الضوابط

- ضوابط المهن والاعمال التجارية السنة المالية ٢٠٢٣/٢٠٢٤ التقديرية.

سادساً: القرارات

- قرار مجلس الوزراء رقم (٢٣٥٢٧) لسنة ٢٠٢٣.