

الأساس القانوني للتقدير الذاتي للضريبة

The Legal Basis of Tax Self-Assessment

بحث مقدم من قبل

أشرف: أ.م. إبراهيم الزبيدي

الباحث: علي هاشم جواد نصرالله

الخلاصة :

يُعدّ نظام التقدير الذاتي للضريبة من الأنظمة القانونية الجوهرية التي أحدثت تحولاً في فلسفة التشريع الضريبي، إذ نقلت عبء تحديد الوعاء الضريبي من الإدارة إلى المكلف نفسه، مع بقاء سلطة الإدارة في الرقابة والتدقيق. ويُعد هذا النظام أحد أبرز الوسائل التي تسعى لتحقيق العدالة الضريبية وتعزيز الشفافية في العلاقة بين الدولة والمكلف، لما يوفره من توازن بين حق الدولة في تحصيل مواردها المالية وحق المكلف في الأمان القانوني. وقد بينت الدراسة أن الأساس الدستوري لهذا النظام يرتكز على مبدأ "لا ضريبة إلا بقانون" الذي نصت عليه الدساتير المصرية والأردنية، مقترناً بمبادئ العدالة الاجتماعية والقدرة التكليفية والمساواة، مما أرسى قاعدة تشريعية متينة لتبني نظام التقدير الذاتي في قوانين ضريبة الدخل. بينما أظهر التحليل أن المشرع العراقي لم يضع تنظيمًا قانونيًا واضحاً لمفهوم التقدير الذاتي، بل اكتفى بالإشارة إليه ضمناً في نصوص الإقرار الضريبي، مما أدى إلى تداخل التطبيق بين التقدير الذاتي والجزافي. وتوصلت الدراسة إلى وجود نقص تشريعي وإجرائي في النظام العراقي يتمثل في غياب النص الصريح على مفهوم التقدير الذاتي، وضعف آليات الفحص الإلكتروني والرقابة اللاحقة، الأمر الذي يستدعي تدخل المشرع لوضع تنظيم قانوني متكامل يحدد حقوق المكلفين وواجبات الإدارة، ويوضح آليات الرقابة والعقوبات. كما أوصت بضرورة تعزيز الثقافة الضريبية لدى المكلفين، وتبني نظم إلكترونية متطورة تساهم في تحقيق العدالة والكفاءة والشفافية في التطبيق العملي.

الكلمات المفتاحية: التقدير الذاتي للضريبة، الأساس القانوني، العدالة الضريبية، الإدارة الضريبية.

Abstract

The self-assessment tax system is considered one of the fundamental legal mechanisms that has brought a significant transformation to the philosophy of tax legislation. It shifted the burden of determining the taxable base from the tax administration to the taxpayer while maintaining the authority of the administration in monitoring and auditing. This system represents one of the most effective means of achieving tax justice and promoting transparency in the relationship between the state and the taxpayer, as it establishes a balance between the state's right to collect public revenues and the taxpayer's right to legal security. The study demonstrates that the constitutional foundation of this system is based on the principle of "no taxation without law" as enshrined in the Egyptian and Jordanian constitutions, along with the principles of social justice, contributive capacity, and equality, which together form a solid legal basis for adopting the self-assessment system in income tax laws. The analysis, however, revealed that the Iraqi legislator has not explicitly regulated the concept of self-assessment, referring to it only implicitly in the provisions related to tax declarations, which has led to an overlap between self-assessment and estimated (arbitrary) assessment methods. The study concludes that there is a legislative and procedural gap in the Iraqi tax system, reflected in the absence of a clear legal text defining self-assessment, as well as the weakness of electronic auditing and post-assessment control mechanisms. It calls for legislative intervention to establish an integrated legal framework that defines the rights and obligations of both taxpayers and the administration and clarifies monitoring and sanction procedures. The study also recommends enhancing taxpayers' awareness and adopting advanced electronic systems that promote justice, efficiency, and transparency in tax administration and application.

Key words : self-assessment of tax , legal basis, tax justice , tax administration.

المقدمة

أولاً- التعريف بالموضوع وأهميته

يُعد نظام التقدير الذاتي للضريبة من الأنظمة الحديثة التي تبنيتها التشريعات الضريبية المعاصرة، ويقوم على مبدأ منح المكلف الثقة والمسؤولية القانونية في تحديد وعائه الضريبي بنفسه، من خلال تقديم إقراره الضريبي بصورة طوعية ودقيقة لما حققه من دخل خلال مدة معينة. ويُعتبر هذا النظام تحولاً نوعياً في الفلسفة القانونية للضريبة، إذ انتقل دور الإدارة الضريبية من التقدير المباشر إلى الرقابة والتحقق اللاحق مما جعل المكلف شريكاً أساسياً في العملية الضريبية. ويستند هذا التوجه إلى مبادئ العدالة الضريبية والشفافية المالية التي تسعى إلى إقامة علاقة متوازنة بين الدولة والمكلف، قائمة على المصارحة من جانب المكلف والرقابة القانونية من جانب الإدارة. كما يعكس النظام رغبة المشرع في تحقيق الامتثال الطوعي وتقليل المنازعات الضريبية، بما يساهم في تعزيز الثقة المتبادلة بين الطرفين وضمان تحقيق المصلحة العامة مع صون حقوق المكلف المكفولة بموجب القانون. ومن ثم فإن الأساس القانوني للتقدير الذاتي لا يقتصر على كونه التزاماً تشريعياً فحسب بل يمثل نهجاً إصلاحياً حديثاً يهدف إلى رفع كفاءة النظام الضريبي وتحقيق التوازن بين حق الدولة في الجباية وحق المكلف في الحماية القانونية في إطار من الشفافية والمسؤولية المشتركة.

ثانياً- إشكالية الموضوع

تتمثل الإشكالية بحثاً حول تحديد مدى كفاية الأساس الدستوري والقانوني الذي يستند إليه أسلوب التقدير الذاتي للضريبة في التشريعات المقارنة، ولا سيما المصرية والأردنية، وكيفية إمكان الإفادة منه في ضبط الصياغة التشريعية والتطبيق العملي في العراق. فبينما رُسخت دساتير مصر والأردن مبدأ «لا ضريبة إلا بقانون» وربطت النظام الضريبي بأهداف العدالة الاجتماعية والتنمية، بقيت درجة التصريح بالتقدير الذاتي وتفصيل ضماناته متفاوتة بين النظم مع استمرار تحديات عملية (ضعف الثقافة الضريبية، بطء الفحص، إمكانات التحايل) قد تقضي على عودة لصور من التقدير التقريبي أو التخميني. وتطرح الإشكالية أيضاً عدد من التساؤلات الأخرى منها هل يكفي البناء الدستوري القائم لتحقيق يقين ووضوح وعدالة تكفل نجاح التقدير الذاتي؟ ما حدود التوازن بين ثقة المشرع بالمكلف ورقابة الإدارة في قوانين الدخل المصرية والأردنية؟ كيف يمكن مواءمة هذا الأساس مع البيئة القانونية والإجرائية في العراق لتقليل النزاعات وتحسين التحصيل؟

ثالثاً- أهمية البحث

- (1) أهمية علمية/نظرية: يقدم إطاراً مفاهيمياً يبين كيف تحول الإقرار الضريبي من التزام قانوني مجرد إلى نواة نظام تقدير ذاتي يحقق العدالة والشفافية مع إظهار المسارات الدستورية التي أسندته في مصر والأردن.
- (2) أهمية عملية/إجرائية: يساهم في تقليص المنازعات وتكاليف الجباية عبر تعزيز ثقافة الامتثال الطوعي وربط الإقرار الذاتي برقابة لاحقة فعالة، بما يوازن بين حق الدولة في التحصيل وحق المكلف في الشفافية واليقين.

رابعاً- منهجية البحث

سعيًا للإحاطة بالجوانب النظرية والقانونية لموضوع الأساس القانوني للتقدير الذاتي للضريبة، اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي في دراسة النصوص الدستورية والتشريعية ذات الصلة، وتحليل الأحكام القضائية والآراء الفقهية التي تناولت هذا النظام لتحديد مبرراته القانونية. كما تم استخدام المنهج المقارن لبيان أوجه الاتفاق والاختلاف بين التشريعات المصرية والأردنية والتشريع العراقي في تبني نظام التقدير الذاتي، وتقييم مدى توافقها مع مبادئ العدالة والمشروعية الضريبية.

رابعاً- خطة البحث

لغرض الإحاطة بموضوع البحث وتوضيح جوانبه النظرية والقانونية، تم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب رئيسة جاء ترتيبها على النحو الآتي: يُخصّص المطلب الأول لبيان الأساس التشريعي للتقدير الذاتي في التشريعات المقارنة، وذلك من خلال فرعين؛ يتناول الفرع الأول الأساس الدستوري للتقدير الذاتي للضريبة في التشريعات المقارنة، بينما يُكرّس الفرع الثاني لبيان الأساس القانوني للتقدير الذاتي للضريبة في التشريعات المقارنة. أما المطلب الثاني فقد خُصص لبيان الطبيعة القانونية للتقدير الذاتي للضريبة، ويتضمن فرعين؛ يتناول الفرع الأول التقدير الذاتي كالتزام قانوني يقع على عاتق المكلف، في حين يُعنى الفرع الثاني بدراسة التقدير الذاتي كوسيلة لتحقيق العدالة الضريبية. وجاء المطلب الثالث لبحث التقدير الذاتي وعلاقته بمبادئ النظام الضريبي، من خلال ثلاثة فروع؛ يتناول الفرع الأول علاقة التقدير الذاتي بمبادئ العدالة الضريبية، أما الفرع الثاني فيبحث علاقة التقدير الذاتي بمبدأ اليقين والوضوح، ويُخصّص الفرع الثالث لبيان علاقة التقدير الذاتي بمبدأ الكفاءة والفاعلية. وفي ختام البحث سيتم عرض أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها.

المطلب الأول: الأساس التشريعي للتقدير الذاتي في التشريعات المقارنة

تدل التشريعات المقارنة على أن نظام التقدير الذاتي لم يأت بمعزل عن التطور في الفكر المالي، بل جاء استجابة لضرورة تعزيز العدالة الضريبية ورفع كفاءة الإدارة المالية. فقد تبنت عدة دول عربية وأجنبية هذا النظام ضمن قوانينها الضريبية، باعتباره أداة تحقق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الضريبة وحق المكلف في الشفافية. ويظهر الأساس القانوني للتقدير الذاتي في التشريعات المقارنة من خلال النصوص التي توجب على المكلف تقديم إقراره الضريبي بصورة صادقة، مقابل تمكين الإدارة من الرقابة والتدقيق. وبهذا يجمع النظام بين الطابع الإلزامي والمرونة، فيكرس مبدأ المشاركة والمسؤولية المشتركة بين الطرفين.

الفرع الأول: الأساس الدستوري للتقدير الذاتي للضريبة في التشريعات المقارنة

أولاً: الأساس الدستوري للتقدير الذاتي للضريبة في مصر

إن مبدأ المشروعية الضريبية يُعد من الركائز الجوهرية التي رسّختها الدساتير المصرية منذ نشأتها الأولى. وقد تدرّجت النصوص الدستورية من مجرد إقرار عام بعدم فرض الضرائب إلا بنص قانوني، إلى أن أصبحت تحتوي على مبادئ تفصيلية ترتبط بالعدالة الاجتماعية، والقدرة التكليفية، ثم في النهاية دعم أسلوب التقدير الذاتي للضريبة باعتباره ترجمة عملية لهذه المبادئ.

- 1- دستور 1923
نص دستور 1923 في المادة (30) على أنه: «لا يجوز إنشاء ضريبة عامة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون»، وهو ما مثل البداية الدستورية لمبدأ «لا ضريبة إلا بقانون»⁽¹⁾. ورغم أن النص لم يشر إلى العدالة أو التقدير الذاتي بشكل مباشر، إلا أنه وضع الأساس التشريعي الذي اعتمد عليه المشرع لاحقاً في تطوير نظم التحاسب الضريبي.
 - 2- دستور 1930
أعاد دستور 1930 تأكيد ذات المبدأ في المادة (28)، وجاء مطابقاً تقريباً لصياغة دستور 1923⁽²⁾. أهمية هذا التكرار أنه رسّخ القاعدة كعرف دستوري ملزم، مما أوجد بيئة قانونية أكثر صلابة في مواجهة محاولات فرض ضرائب استثنائية بقرارات إدارية.
 - 3- دستور 1956
شهد دستور 1956 نقلة نوعية، حيث نص في المادة (34) على: «إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، مع مراعاة العدالة الاجتماعية»⁽³⁾. هذه هي المرة الأولى التي يدخل فيها مبدأ العدالة الاجتماعية كقيد دستوري على فرض الضريبة. ومبدأ العدالة هذا هو ما يُمهد لاحقاً لإمكانية اعتماد نظام التقدير الذاتي الذي يراعي ظروف المكلف.
 - 4- دستور 1958 (الجمهورية العربية المتحدة)
أكد دستور الوحدة لعام 1958 في المادة (35) ذات المبدأ وأضاف صراحة أن: «النظام الضريبي يقوم على أساس تحقيق التنمية والعدالة»⁽⁴⁾. إن النص جعل من العدالة غاية دستورية ملزمة للمشرع الضريبي.
 - 5- دستور 1964
أعاد دستور 1964 (الموقت) التأكيد على المبدأ ذاته في المادة (37)، لكنه شدّد على أن النظام المالي للدولة يجب أن يكفل تحقيق خطط التنمية الاقتصادية⁽⁵⁾. وفي هذا الإطار، بدأ يُنظر إلى التقدير الذاتي ليس مجرد وسيلة إدارية، وإنما أداة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية.
 - 6- دستور 1971
يُعتبر دستور 1971 محطة محورية، إذ نص في المادة (119) على: «إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المقررة في القانون»⁽⁶⁾. هذا النص هو المرجع الأساسي لكل التشريعات الضريبية التي صدرت لاحقاً، ومنها قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 الذي أخذ بأسلوب التقدير الذاتي. وقد فسّرت المحكمة الدستورية هذا النص باعتباره ضماناً لحقوق المكلفين.
 - 7- دستور 2012
جاء دستور 2012 في المادة (24) ليضيف بعداً جديداً، حيث نص على أن: «الضرائب لا تُفرض إلا بقانون، ويكون أداء الضرائب واجباً، والنظام الضريبي يهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية»⁽⁷⁾. هذا النص هو الأقرب إلى مفهوم التقدير الذاتي لأنه ربط الالتزام الضريبي بمبدأ العدالة، وأكد على مسؤولية المكلف في الأداء.
 - 8- دستور 2014 (القائم حالياً)
نص دستور 2014 في المادة (38) على: «لا يكون إنشاء الضرائب العامة، ولا تعديلها، ولا إلغاؤها إلا بقانون، ولا يُعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون. ولا يجوز تكليف أحد بأداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون. ويهدف النظام الضريبي إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية»⁽⁸⁾.
- ثانياً: الأساس الدستوري للتقدير الذاتي للضريبة في الأردن:**
إن التطور الدستوري في الأردن أرسى قواعد مبدأ المشروعية الضريبية تدريجياً، حيث انتقل من مجرد تقرير عام لوجوب فرض الضريبة بقانون إلى تفصيل ضمانات العدالة والمساواة والتضامن الضريبي. ويُعدّ هذا التطور هو الأساس الذي استند إليه المشرع الأردني في تبني نظام التقدير الذاتي للضريبة من خلال قوانين ضريبة الدخل الحديثة.
- 1- دستور 1928 (القانون الأساسي)
يُعد القانون الأساسي لعام 1928 أول وثيقة دستورية في إمارة شرق الأردن، وقد نص في المادة (22) منه على أن: «لا تُفرض ضريبة أو رسم إلا بموجب قانون».
 - هذا النص يمثل البداية التاريخية لمبدأ الشرعية الضريبية في النظام الأردني⁽⁹⁾. ورغم بساطته، فقد مهّد الطريق أمام تطور لاحق يتيح للمكلفين ضماناً أن التزاماتهم المالية لا يمكن أن تُنشأ إلا بنص تشريعي، وهو ما يُعتبر أساساً أولياً لفكرة التقدير الذاتي.
 - 2- دستور 1946 (إعلان الاستقلال)
مع إعلان استقلال المملكة الأردنية الهاشمية وصدور دستور 1946، جاء النص في المادة (18) منه ليعيد التأكيد على ذات القاعدة: «لا تُفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون»⁽¹⁰⁾.
 - أهمية هذا الدستور أنه نقل النص من مستوى «الإمارة» إلى مستوى «الدولة المستقلة»، مما عزز من قيمة المبدأ الدستوري، وربط الضريبة بمشروعية برلمانية واضحة. هذا عزز ثقة المكلفين، ومهّد لفكرة أن الإقرار الضريبي الذاتي سيكون له سند دستوري ما دام القانون هو المرجع الوحيد للالتزام.
 - 3- دستور 1952 (القائم حالياً)
يُعد دستور 1952 محطة فارقة في التاريخ الدستوري الأردني، إذ لم يكتف بتقرير قاعدة «لا ضريبة إلا بقانون»، بل توسع في النص على عناصر العدالة والمساواة والقدرة التكليفية. فقد ورد في المادة (111) ما يلي: «لا تُفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، يُبين مقدارها وكيفية استيفائها، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها في غير الحالات المبينة في القانون. وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب مبدأ التكليف التضامني مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، ولا تتجاوز قدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال»⁽¹¹⁾. من هذا النص نلاحظ أن الدستور الأردني أضاف ثلاثة عناصر جديدة وهي:

1. التصاعدية في الضريبة: أي أن الضريبة ترتفع نسبتها مع ارتفاع الدخل، مما يحقق قدرًا من العدالة الضريبية.
2. المساواة والعدالة الاجتماعية: وهي قيود دستورية على المشرع تضمن أن النظام الضريبي لا يكون أداة تمييز أو استغلال.
3. مقدرة المكلفين على الأداء: وهو مبدأ يتيح مرونة في تحديد الالتزامات الضريبية، ويُعتبر أساسًا مهمًا للتقدير الذاتي لأن المكلف هو الأقدر على بيان دخله وقدرته على الدفع.
4. هذه الإضافة جعلت دستور 1952 من أوائل الدساتير العربية التي نصت صراحة على المبادئ الموجهة للسياسة الضريبية. وبمقتضاها، أصبح نظام التقدير الذاتي ترجمة عملية للنص الدستوري، إذ يقوم على أن المكلف يصرح بدخله وفقًا لقدرته الفعلية، مع التزام الدولة بالرقابة لضمان العدالة والتصاعدية.

ورغم كثرة التعديلات التي طرأت على دستور 1952 (خصوصًا في سنوات 2011 و2016 و2021)، فإن المادة (111) لم يطرأ عليها تعديل جوهري، وظلت كما هي منذ صدور الدستور. هذا الثبات يعكس الأهمية المركزية لمبدأ المشروعية الضريبية والعدالة في النظام الأردني، ويؤكد أن نظام التقدير الذاتي يجد أساسه الدستوري المستقر في هذه المادة. من وجهة نظرنا فإن الدساتير المصرية والأردنية وضعت قاعدة أساسية وهي لا ضريبة إلا بقانون، مما يضمن المشروعية الدستورية. لكن الدستور الأردني تميز بالمادة (111) التي ألزمت المشرع بالعدالة الاجتماعية والتصاعدية ومراعاة قدرة المكلفين، وهو ما يشكل دعامة قوية للتقدير الذاتي.

الفرع الثاني: الأساس القانوني للتقدير الذاتي للضريبة في التشريعات المقارنة

أولاً: الأساس القانوني للتقدير الذاتي للضريبة في مصر

يُعتبر النظام الضريبي المصري من أقدم الأنظمة في المنطقة العربية، حيث خضع لتطورات تشريعية متتالية كان هدفها الأساسي هو تحقيق التوازن بين حاجة الدولة إلى الإيرادات وضمان العدالة الضريبية. ومن بين هذه التطورات، برزت فكرة التقدير الذاتي للضريبة كآلية حديثة نسبياً تعزز مبدأ الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، وتُخفف من تدخل السلطة المالية المباشر في تحديد الوعاء الضريبي. ويمكن تتبع الأساس القانوني لهذا النظام من خلال دراسة القوانين المصرية بدءاً من قانون ضريبة الدخل رقم 157 لسنة 1981 وصولاً إلى القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

أ) قانون ضريبة الدخل رقم 157 لسنة 1981

شكّل هذا القانون نقطة تحول في النظام الضريبي المصري، إذ جاء بمجموعة من المبادئ الحديثة آنذاك، وإن كان لم يقرّ بشكل صريح أسلوب التقدير الذاتي بالمعنى المعروف حالياً. فقد نصّت المادة (96) على التزام الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله الخاضع للضريبة خلال فترة زمنية محددة⁽¹²⁾. هذا النص يُعد بمثابة البذرة الأولى لفكرة الإقرار الذاتي، إذ أعطى الممول مسؤولية الكشف عن دخله وإقراره أمام الإدارة غير أن التطبيق العملي أظهر أن الإدارة الضريبية احتفظت بسلطة واسعة في مراجعة وتعديل الإقرارات، وهو ما جعل النظام أقرب إلى التقدير الإداري منه إلى التقدير الذاتي⁽¹³⁾. ومع ذلك اعتُبر هذا القانون مقدمة أساسية للانتقال لاحقاً إلى صيغة أكثر وضوحاً للتقدير الذاتي.

ب) قانون ضريبة الدخل رقم 187 لسنة 1993 (تعديل القانون 157/1981)

صدر هذا القانون كتعديل شامل للقانون السابق، وقد ركز على تقليص سلطات المصلحة في مواجهة المكلفين. إذ نصّت المادة (114) على أن: «يلتزم الممول بتقديم إقرار سنوي عن دخله خلال ميعاد محدد، ويعتبر الإقرار المقدم من الممول معتمداً بذاته إذا لم تقم المصلحة بإخطاره بتعديله خلال سنة من تاريخ تقديمه»⁽¹⁴⁾. هذا النص يعبر بوضوح عن جوهر التقدير الذاتي، حيث جعل إقرار الممول معتمداً بذاته طالما لم تعترض عليه الإدارة خلال أجل معين. ويعكس هذا التنظيم القانوني رغبة المشرع في إرساء الثقة بين الدولة والمكلف، وفي الوقت نفسه تنظيم العلاقة على نحو يقلل من المنازعات الضريبية⁽¹⁵⁾.

ج) قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005

يُعد هذا القانون نقلة نوعية في النظام الضريبي المصري، إذ اعتمد بشكل كامل تقريباً على مبدأ التقدير الذاتي، مستفيداً من التجارب السابقة. فنصّت المادة (82) على أن: «يلتزم الممول بتقديم إقرار ضريبي سنوي على النموذج المعد لهذا الغرض، موضحاً به صافي أرباحه أو خسائره»⁽¹⁶⁾. ونصّت المادة (83) على أن الإقرار يُعد معتمداً بذاته طالما لم تطعن المصلحة في صحته خلال المدة القانونية. وبالإضافة إلى ذلك، أتاح القانون للممول إمكانية تعديل إقراره خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه، وهو ما يعكس مرونة تشريعية ويظهر اعتراف المشرع بأن الممول قد يخطئ في تقدير دخله⁽¹⁷⁾. كما نصّت المادة (87 مكرر) التي أضيفت لاحقاً على فرض جزاءات في حالة تقديم بيانات غير صحيحة عمداً، وهو ما يضمن جدية الممولين في استخدام هذه الآلية⁽¹⁸⁾. ونرى من تحليل القوانين السابقة أن المشرع المصري سعى تدريجياً إلى الانتقال من النظام الإداري إلى النظام الذاتي. ففي قانون 157 لسنة 1981 كانت الإدارة هي المسيطر الأساسي، بينما في قانون 187 لسنة 1993 أدخلت ضمانات قانونية تجعل إقرار الممول ملزماً ما لم تعترض المصلحة في أجل محدد. وأخيراً، مع قانون 91 لسنة 2005، أصبح التقدير الذاتي هو الأساس العام، والإدارة مجرد جهة رقابية. هذا التطور يُعد استجابة لمتغيرات اقتصادية واجتماعية، حيث لم يعد ممكناً للإدارة الضريبية وحدها فحص كل حالة على حدة، بل أصبح من الضروري الاعتماد على المكلفين أنفسهم في الإفصاح عن دخولهم، مع الاكتفاء برقابة لاحقة عشوائية أو جزئية⁽¹⁹⁾. كما يعكس هذا التوجه محاولة المشرع مواكبة المعايير الدولية التي تشجع على أنظمة إقرار ذاتي لتعزيز الشفافية الضريبية ورغم وضوح الأساس القانوني، إلا أن التطبيق يكشف عن عدة إشكاليات⁽²⁰⁾.

1. ضعف الثقافة الضريبية لدى المكلفين، مما يؤدي إلى أخطاء في الإقرار.
 2. ميل بعض المكلفين إلى التهرب باستغلال الثقة التي يمنحها القانون.
 3. بطء الإدارة في الفحص والرقابة، مما يجعل بعض الإقرارات تمر دون تدقيق كافٍ.
- ومع ذلك يظل النظام المصري الحالي قائماً على التقدير الذاتي باعتباره الأصل، مع احتفاظ الإدارة بحق المراجعة والفحص عند الضرورة⁽²¹⁾.

فيمكن القول إن الأساس القانوني للتقدير الذاتي في مصر تطور تدريجياً عبر ثلاثة قوانين رئيسية، فقد بدأ بفكرة أولية في قانون 157 لسنة 1981، ثم أخذ شكلاً أوضح في قانون 187 لسنة 1993، وأخيراً أصبح هو الأصل في قانون 91 لسنة 2005. ويُعد هذا التطور انعكاساً لإرادة المشرع في تقليل النزاعات وتعزيز الثقة بين الدولة والمكلفين، مع الاحتفاظ بالرقابة القانونية والإدارية لضمان العدالة الضريبية.

ثانياً: الأساس القانوني للتقدير الذاتي للضريبة في الأردن

يعكس النظام الضريبي الأردني تاريخاً طويلاً من التطور التشريعي، بدءاً من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 وصولاً إلى القانون رقم 34 لسنة 2014 وتعديلاته. وقد اهتم المشرع الأردني منذ البداية بضمان المشروعية الضريبية، مع الحفاظ على العدالة الاجتماعية والشفافية، وهو ما جعل فكرة التقدير الذاتي للضريبة جزءاً أصيلاً من النظام القانوني.

(أ) قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985

يُعد هذا القانون حجر الأساس للنظام الضريبي الأردني الحديث. فقد نصت المادة (66) على أن: «يلتزم كل مكلف بتقديم إقرار سنوي عن دخله وخاضعته الضريبية في الموعد الذي يحدده قانون الضريبة»⁽²²⁾. ويظهر من هذا النص أن المشرع اعتمد على فكرة الإقرار الذاتي للمكلف، إذ يقع على عاتقه مسؤولية الإفصاح عن دخله بشكل صحيح، بينما تظل الإدارة الضريبية مسؤولة عن الرقابة والتدقيق. ومع ذلك كانت الإدارة الضريبية تحتفظ بحق تعديل الإقرارات إذا رأت عدم مطابقتها للواقع، مما يجعل تطبيق التقدير الذاتي جزئياً آنذاك⁽²³⁾. ويُعد هذا القانون بداية التحول نحو تعزيز دور المكلف في تحديد أساس الضريبة، وهو ما تطور لاحقاً في القوانين التالية.

(ب) قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 2009

أدخل هذا القانون عدة تعديلات على القانون السابق بهدف تقوية آلية التقدير الذاتي. فقد نصت المادة (69) على أن: «يُعتبر الإقرار المقدم من المكلف صحيحاً ومعتمداً بذاته ما لم تعترض دائرة ضريبة الدخل على البيانات خلال فترة ستة أشهر من تاريخ التقديم»⁽²⁴⁾. ويعكس هذا النص مبدأ الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، إذ أصبح الإقرار ملزماً طالما لم يتم الطعن فيه. كما أعطى القانون للمكلف الحق في تعديل إقراره خلال مدة معينة⁽²⁵⁾، وهو ما يعكس اعتراف المشرع بأن الأخطاء قد تحصل بدون قصد، وأن القانون يتيح تصحيحها دون معاقبة المكلف إلا في حالة التهرب المتعمد.

(ج) قانون ضريبة الدخل رقم 34 لسنة 2014 وتعديلاته

يُعد هذا القانون القاعدة الأساسية المعاصرة للتقدير الذاتي في الأردن. فقد نصت المادة (70) على: «يلتزم المكلف بتقديم إقرار ضريبي سنوي عن دخله وفق النموذج المعد لهذا الغرض، ويعتبر الإقرار المقدم صحيحاً بذاته إلا إذا ثبت خلاف ذلك بعد مراجعة دائرة ضريبة الدخل»⁽²⁵⁾. كما أكدت المادة (71) على أن المكلف له الحق في تعديل إقراره خلال مدة محددة بعد تقديمه⁽²⁶⁾ ويظهر من ذلك أن المشرع الأردني عزز مبدأ التقدير الذاتي بشكل واضح، مع توفير آليات رقابة تحفظ حقوق الدولة، وتضمن عدم التهرب من الالتزامات الضريبية.

(د) فلسفة المشرع الأردني في التقدير الذاتي

يُظهر تحليل هذه القوانين أن الأردن اعتمد أسلوباً تدريجياً في تعزيز التقدير الذاتي. ففي قانون 1985/57 كان الإقرار الذاتي موجوداً لكنه خاضعاً لتدخل الإدارة، بينما في تعديل 2009 أصبح الإقرار ملزماً بذاته خلال فترة زمنية محددة، ووضع القانون ضوابط واضحة لتعديل البيانات⁽²⁶⁾. وأخيراً مع قانون 2014/34، أصبح التقدير الذاتي الأساس العام، مع منح الإدارة دور الرقابة والتصحيح فقط. يُظهر هذا التدرج رغبة المشرع الأردني في تحقيق العدالة الضريبية والشفافية، وتقليل النزاعات بين المكلفين والإدارة، بما ينسجم مع المعايير الدولية الحديثة في نظم الإقرار الضريبي الذاتي⁽²⁷⁾. ورغم وضوح النصوص القانونية تواجه عملية التقدير الذاتي عدة تحديات:

1. ضعف الثقافة الضريبية لدى بعض المكلفين، مما يؤدي إلى أخطاء غير مقصودة في الإقرار.
 2. التهرب الضريبي في حالات محددة، وهو ما يستلزم الرقابة الدقيقة من الإدارة.
 3. الحاجة إلى تحديث نظم المعلومات والرقابة الإلكترونية لضمان دقة الإقرارات واستغلال التقدير الذاتي بشكل فعال⁽²⁸⁾.
- ومع ذلك يبقى التقدير الذاتي جزءاً مركزياً من النظام القانوني الأردني، حيث يعكس التزام المكلف بالإفصاح عن دخله، بينما تظل الإدارة الضريبية مسؤولة عن الرقابة والتصحيح عند الحاجة.

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية للتقدير الذاتي للضريبة

من المعلوم أن القانون هو المصدر الأساسي للالتزامات في الدولة الحديثة، فهو الذي يضع القواعد العامة والمجردة التي تحكم سلوك الأفراد وتحدد حقوقهم وواجباتهم. وإذا كان من المألوف أن تنشأ الالتزامات إما عن طريق التصرفات القانونية كالعقود والإرادة المنفردة، أو عن طريق الوقائع القانونية غير الإرادية كالفعول الضار والإثراء بلا سبب، فإن ثمة نوعاً آخر من الالتزامات ينشأ مباشرة من القانون ذاته، دون حاجة إلى وجود اتفاق أو فعل مادي سابق. وتتميز هذه الالتزامات بأنها ذات طبيعة أمرة، يقرها المشرع لتحقيق مصلحة عامة عليا تتجاوز نطاق المنفعة الفردية أو التبادلية. ومن أبرز صور الالتزامات الناشئة مباشرة من القانون، الالتزامات الضريبية، وبوجه خاص الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، الذي يُعد حجر الزاوية في نظام التقدير الذاتي للضريبة. فهذا الالتزام لا يقوم على مبدأ الإيجاب والقبول كما في العقود، ولا على تبادل المنافع الفردية بين طرفين، وإنما يستمد وجوده من النصوص التشريعية التي تقرره باعتباره واجباً قانونياً مفروضاً على المكلفين، ومن ثم فإن الالتزام بتقديم الإقرار لا يمكن وصفه بأنه التزام تعاقدية، بل هو التزام قانوني خالص ينهض المشرع بإنشائه مباشرة تحقيقاً للصالح العام.

الفرع الأول: التقدير الذاتي كالتزام قانوني على المكلف

من المسلّم به قانوناً أن القاعدة القانونية تمثل الأداة الفاعلة والسلطة الأمرة في تنظيم مختلف أنواع الالتزامات التي تنشأ في المجتمع، سواء أكانت التزامات مباشرة كالعقود والتصرفات القانونية، أم التزامات غير مباشرة كالتعويض عن الضرر أو الالتزام بالضمان.

فالقانون لا يكتفي بتقنين المبادئ العامة، بل يفرض سلطانه على مختلف العلاقات القانونية، ملهمًا هذه الالتزامات بطابع الإلزام والوجوب، الأمر الذي يجعلها واجبة النفاذ والوفاء من قبل أطرافها، سواء كانوا متعاقدين في ما بينهم، أم لم تكن تربطهم علاقة عقدية سابقة⁽²⁹⁾. وقد يتدخل القانون بصورة مباشرة عندما تكون هناك علاقة قانونية قائمة كالتي تنتج عن إبرام عقد أو صدور إرادة منفردة، فيُسند القانون إلى هذه التصرفات آثارًا قانونية مُحددة، تُفرض على نشوء التزامات قانونية مُلزِمة. وفي المقابل، قد يتدخل القانون بصورة غير مباشرة، كما هو الحال في الحالات التي يترتب فيها التزام بالتعويض عن ضرر لحق أحد الأطراف، رغم عدم وجود رابطة عقدية سابقة بين الطرفين⁽³⁰⁾. وفي نطاق هذا التدخل، يلاحظ أن هناك نوعًا خاصًا من الالتزامات تنشأ مباشرة من نصوص القانون، دون حاجة إلى فعل إرادي من جانب المكلف. وهذه الالتزامات تُعد إلزامات قانونية خالصة من حيث المصدر، إذ تستند في وجودها ونفاذها إلى إرادة المشرع وحدها، وتكون نصوص القانون وحدها هي التي تُنشئها وتنظم آثارها، دون أن يكون لإرادة الأطراف دور في إنشائها أو تحديد نطاقها. ومن بين هذه الالتزامات (الالتزامات التي تنشأ مباشرة من القانون واحدة هو أن الالتزام بتقديم الإقرار وتسري عليه النصوص القانونية التي أنشأها)⁽³¹⁾. ويمثل الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي أحد هذه الالتزامات ذات الطبيعة القانونية الخاصة التي لا تنبع من مبدأ التعاقد ولا تخضع لإرادة الأطراف أو لقواعد الإيجاب والقبول، كما لا تهدف إلى تحقيق مصلحة فردية أو نفع شخصي، بل تستند إلى غاية أسمى تتعلق بتحقيق المصلحة العامة، وتحديدًا في المجال المالي والضريبي. فالمشرع الضريبي، عند فرضه لهذا الالتزام، يهدف إلى تمكين الإدارة الضريبية من الوقوف على حقيقة النشاط أو الدخل الذي يشكل الواقعة المنشئة للضريبة، وتحديد قيمة (الوعاء الضريبي والطريقة التي تتبعها الدوائر الضريبية في جبايتها)⁽³²⁾، وفي إطار ذلك يفهم التقدير الذاتي على أنه التزام قانوني يقع على عاتق المكلف، يتمثل في وجوب قيامه بتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه استنادًا إلى ما يتضمنه إقراره الضريبي من بيانات ومعلومات. وهذا التقدير لا يكون اختياريًا بل هو واجب قانوني يُرتب آثارًا قانونية في حال الإخلال به، مما يجعل المكلف أمام التزام قانوني مستقل لا يرتبط بعقد، بل يُنشئ القانون مباشرة، ويُحاط بجملة من النصوص القانونية التي تنظم كيفية تقديم الإقرار، وشروطه، والجزاء المترتبة على الإخلال به.

وبذلك يتبين أن التقدير الذاتي ليس مجرد آلية محاسبية، بل هو واجب قانوني يفرض من التزام المكلف بالإقرار، ويؤدي دورًا جوهريًا في تمكين الإدارة الضريبية من أداء مهامها، وتحقيق العدالة في فرض الضريبة وتحصيلها وفقًا لأحكام القانون. وعليه، فإن التقدير الذاتي لا يُعد مجرد وسيلة عملية لتحديد مقدار الضريبة، وإنما هو نظام قانوني متكامل يعكس انتقال عبء الإثبات والاحتساب من الإدارة الضريبية إلى المكلف ذاته، إذ يصبح هذا الأخير مسؤولًا عن تقديم إقراره الضريبي بشكل دقيق، استنادًا إلى دفتاره وسجلاته ومعلوماته المالية. وهذا الالتزام لا ينفصل عن طبيعة النظام الضريبي الحديث، الذي يقوم على مبدأ الثقة في المكلف، لكنه يُقرن تلك الثقة بمسؤولية قانونية صارمة، تترتب عليها آثار مالية وجزائية حال الإخلال بها. ومن الجلي أن المشرع، حين منح المكلف هذه المسؤولية، قد وضع في المقابل إجراءات رقابية تضمن صحة الإقرار، وتمكن الإدارة من مراجعة التقدير الذاتي وتعديله إن ثبت وجود خطأ أو تدليس. فالإقرار الذي يقدمه المكلف، رغم أنه يُعد في ظاهره من قبيل التصرف الانفرادي، إلا أنه لا يُنتج أثره التام إلا إذا توافرت فيه شروط الشكل والمضمون المنصوص عليها في التشريعات الضريبية. لذلك، فإن عدم الالتزام بتلك الشروط، سواء تعمدًا أو إهمالًا، يُعد إخلالًا بالالتزام القانوني ويُرتب مسؤولية مباشرة. ويترتب على تقديم الإقرار الضريبي وفق طريقة التقدير الذاتي آثار قانونية محددة، من أبرزها تحديد القيمة الحقيقية للضريبة المستحقة، وتسجيلها في دمة المكلف، وتحريك الإجراءات الإدارية والمالية الخاصة بالتحصيل. وهنا، يفهم أن المكلف، بموجب هذا النظام، لا يملك الحق في الامتناع عن تقديم إقراره أو تأجيله، لأن هذا الامتناع يُعد إخلالًا بالالتزام القانوني المباشر وليس مجرد تقصير في إجراء إداري⁽³³⁾. كما أن العلاقة الناشئة بين المكلف والإدارة الضريبية في هذا السياق لا تستند إلى عقد، بل إلى نصوص أمرة تنشئ التزامًا أحادي الجانب من المكلف تجاه الدولة، بوصفها صاحبة السلطة في فرض الضريبة، وممثلة للمصلحة العامة. ولهذا فإن التشريع الضريبي ذاتية خاصة تنشئ التزامًا من نوع خاص بين المكلف كمدن وبين النفع العام أو المصلحة العامة كمرکز دائن له⁽³⁴⁾، فالدولة لا تتعامل مع المكلف من منطلق تبادل المنافع كما في العقود، بل من منطلق تحقيق التوازن بين المصلحة العامة وحقوق الأفراد، وفقًا لسياسات مالية مقررّة تشريعيًا. ومن المقرر فقهيًا أن الإقرار المُقدم من قبل المكلف يُعد بمثابة إيجاب قانوني يُقابل بقبول ضمني من الإدارة، ولكن هذا القبول غير لازم، إذ أن من صلاحيات الإدارة فحص الإقرار ومقارنته بالمعايير القانونية المعتمدة، ولها سلطة التصحيح أو التعديل أو الرفض، إذا تبين أن الإقرار لا يعبر عن الواقع الضريبي بدقة. وفي هذا الصدد، يُشار إلى أن هو يعتبر في نفس الوقت إيجاب من قبل المكلف وقبول من طرف الإدارة ولا يتوقف عند هذا الحد بل لها أن تعدل وتصحح وتقر وترفض إذ لا يتوقف الإقرار على قبول المكلف له ولكن يرتد برده⁽³⁵⁾. لذلك فإن التقدير الذاتي لا يعبر فقط عن التزام المكلف بتقديم معلوماته بل هو تصرف قانوني ملزم يُنتج أثرًا مباشرًا في علاقته مع الإدارة.

الفرع الثاني: التقدير الذاتي كوسيلة لتحقيق العدالة الضريبية

تُعد العدالة أحد أهم المبادئ الدستورية التي تركز عليها السياسة المالية لأي دولة، وعلى وجه الخصوص السياسة الضريبية. فالضريبة، بوصفها وسيلة تمويل أساسية للنفقات العامة، لا يجوز أن تتحول إلى أداة ظلم أو عبء جائر على فئات معينة من المواطنين. بل إن من أبرز وظائف الضريبة في النظم الحديثة هو تحقيق العدالة بين أفراد الشعب كافة، فهي تأخذ من الطبقات الغنية وتوزعها على الطبقات الفقيرة، وهذا التوزيع يكون تارةً على شكل دفع نقدية كرواتب وإعانات، وتارةً على شكل نفع عام يستفاد منه الغني والفقير كرفد الخزنة العامة بالأموال لتسديد نفقاتها العامة. ويُفترض في النظام الضريبي أن يحقق المساواة أمام القانون من حيث خضوع جميع المواطنين للضريبة بحسب قدراتهم الحقيقية، لا بحسب تقديرات جزافية أو تصنيفات مهنية عامة. إذ أن العدالة الضريبية لا تتحقق إلا حين تُفرض الضريبة على أساس الدخل الحقيقي أو النشاط الفعلي للمكلف، وليس من خلال فرض مبالغ موحدة أو تقديرات غير دقيقة. غير أن النظم التقليدية، التي كانت تعتمد على أساليب تقدير جزافي أو تخميني، أظهرت قصورًا واضحًا في تحقيق هذه العدالة. فحين تُفرض الضريبة بشكل متماثل على جميع المكلفين، بغض النظر عن تفاوت دخولهم، فإن ذلك يؤدي إلى إهدار مبدأ العدالة، ويُثقل كاهل الطبقات المحدودة الدخل، بينما قد يُخفف العبء عن الفئات القادرة. وهذا ما يحصل عند فرض الضرائب بشكل

جزافي، فهي بالتأكيد سوف تبتعد عن تحقيق العدالة، لأن هذه الطريقة يشوبها عيب الدقة والوضوح من خلال فرض الضرائب متساوية على الأشخاص كما كان متبعاً في السابق، وهي أكيد ضريبة غير عادلة لأنها ستأخذ من الغني والفقير بالتساوي. كذلك، فإن اعتماد الإدارة الضريبية على تصنيف المهن كأساس لتحديد مقدار الضريبة يُعد أسلوباً غير دقيق، لأنه يُهمل الفوارق الجوهرية في الأرباح والدخول التي يحققها المكلفون ضمن ذات الفئة المهنية. وقد ثبت من خلال التطبيق أن هذا الأسلوب يؤدي إلى تفاوت كبير بين مقدار الضريبة المحصلة وبين الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة، مما يُفضي إلى نتائج مجحفة بحق بعض المكلفين، ويُخل بمبدأ العدالة والمساواة، حيث تُؤخذ الضريبة من خلال الإعامات والقرارات التي تصدر من الدوائر الضريبية وحسب تصنيف المهن، وهذه الطريقة أيضاً غير عادلة لأن ليس كل المكلفين يحققون نفس الدخل في التصنيف المهني، فأكد هناك تفاوت كبير بين الأرباح الناجمة بينهم، فيكون التقدير الجزافي والتخمين في هذه الحال قد جافى العدالة حتماً. انطلاقاً من ذلك، برز نظام التقدير الذاتي كأداة فاعلة لإعادة التوازن وتحقيق العدالة، كونه يُعطي المكلف الفرصة لتقديم بيانات دقيقة وصحيحة عن دخله الحقيقي، انطلاقاً من الوثائق المحاسبية والسجلات المالية التي يُلزم القانون بحفظها وتنظيمها. فالتقدير الذاتي يسمح للمكلف بتحديد وعائه الضريبي بنفسه، وهو ما يجعل الإقرار الضريبي يُعد من أكثر الوسائل دقة وشفافية في الوصول إلى تقدير عادل للضريبة المستحقة، خاصة وأن المكلف هو أدري بمقدار دخله، وهو أفضل شخص في تقدير المال الخاضع للضريبة⁽³⁶⁾. وعليه، فإن التقدير الذاتي يُجسد فعلياً مبدأ العدالة الضريبية، لأنه يُراعي الخصوصية المالية لكل مكلف، ويُبتعد عن التعميم والمغالاة، ويُحقق المساواة وفقاً لقدرة كل فرد على الدفع، وهو ما يُعد جوهر فلسفة الضريبة العادلة في النظم القانونية الحديثة. هذا ما ذكره جان جاك روسو في نظرياته عن المنفعة وكذلك ما قاله مونتسكيو (أن على المواطن أن يدفع للدولة جزء من دخله مقابل حصوله على الحماية التي توفرها له السلطة العامة المتمثلة في تأمين النظام والعدالة دون أن يخل بالتوازن بين المصالح الشخصية والمصلحة العامة)

إن نجاح نظام التقدير الذاتي في تحقيق العدالة الضريبية لا يتوقف فقط على منحه للمكلف الحق في تقدير وعائه الضريبي، بل يتطلب بالضرورة أن يكون هذا الإقرار صحيحاً وصادقاً وخالياً من الغش أو التحايل أو الإخفاء المتعمد للحقائق. فالمكلف، عند قيامه بتقديم الإقرار، يضع نفسه موضع ثقة من قبل الإدارة الضريبية، وهي ثقة لا يمكن أن تستمر أو تُبنى إذا شاب الإقرار خطأ جوهري أو تضمن بيانات مضللة تهدف إلى التهرب من الالتزام الضريبي، ذلك لأن سيكون عرضاً لعدم وثوق الإدارة به، وبالتالي ستتدخل من خلال التخمين والتقدير الجزافي إن لزم الأمر ذلك⁽³⁷⁾. ففي الحالات التي تتوافر فيها لدى الإدارة الضريبية مؤشرات على عدم صحة الإقرار، أو ملاحظات جوهريّة تدعو إلى الشك في دقته، فإنها لن تتوانى في استخدام صلاحياتها القانونية لإجراء تقدير جزافي بناءً على المعطيات المتوفرة لديها. وهذا الإجراء، وإن كان مشروعاً قانوناً، إلا أنه يُعتبر انحرافاً عن مبدأ العدالة، ولا تلجأ إليه الإدارة إلا عند الإخلال من قبل المكلف بالتزامه بالإفصاح الصادق. لذلك، يُمكن القول بأن الإدارة الضريبية ستكون قادرة على تحقيق العدالة أكثر من أي طريقة أخرى عندما يعتمد التقدير الذاتي على بيانات دقيقة وصحيحة، بحيث يتم توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً وبما يتناسب والوعاء والدخل لكل مكلف مع الإيراد المتحقق عنده⁽³⁸⁾.

وفي هذا الإطار، يُسهم الإقرار الضريبي الصحيح في تعزيز العدالة من خلال تمكين الإدارة من تشخيص الضريبة على نحو أكثر دقة وواقعية، انطلاقاً من خصوصية المكلف وظروفه الشخصية، ذلك أن فكرة العدالة تقوم على أساس شخصية الضريبة وما يراه المركز الشخصي للمكلف، لأنه سيأخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف الشخصية⁽³⁹⁾. فالإدارة، بناءً على الإقرار المقدم من المكلف، يمكنها احتساب الضريبة وفقاً للقدرة الحقيقية على الدفع، مع مراعاة الأعباء المالية التي يتحملها. ويتحقق ذلك من خلال آلية محاسبية دقيقة، تبدأ باحتساب الإيراد الإجمالي، ثم طرح النفقات الضرورية التي تكبدها المكلف من أجل تحقيق دخله، سواء كانت نفقات تشغيلية أو شخصية، للوصول إلى الدخل الصافي الذي يُعد الوعاء الحقيقي للضريبة. فالمكلف من خلال هذا الإقرار يقدم للإدارة الضريبية صورة واضحة وشفافة عن دخله الحقيقي وكذلك عن أعبائه الذاتية ومصروفاته الشخصية والعائلية، وكذلك سيعطي صورة واضحة عن جميع صور الإنفاق الذي ينفقه من أجل الوصول لتحقيق دخله الصافي وعائه الضريبي⁽³⁹⁾. وبناءً على هذه المعلومات تكون الإدارة في موقع يمكنها من فرض ضريبة عادلة، تتماشى مع الواقع المالي للمكلف، وتُسهم في تحقيق هدفين جوهريين؛ أولهما: تحقيق العدالة الضريبية من جهة، وثانيهما: تمكين الدولة من تحصيل إيرادات مناسبة وبذلك ستحقق الإدارة الضريبة العدالة الضريبية من جهة وتحقيقها على إيراد لها من جهة ثانية⁽⁴⁰⁾. ونرى من ذلك أن التقدير الذاتي عندما يُمارس وفقاً للضوابط القانونية ويُبنى على الإقرار الصادق، لا يكون فقط وسيلة لضبط الضريبة، بل هو أداة فعالة لتحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع العبء الضريبي بصورة متوازنة وتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة، وتحقيق الشفافية المالية المطلوبة في الدولة القانونية الحديثة.

المطلب الثالث: التقدير الذاتي وعلاقته بمبادئ النظام الضريبي

يعتبر أسلوب التقدير الذاتي للضريبة من الأساليب الحديثة التي تسعى إلى تحقيق التوازن بين حقوق الدولة وواجبات المكلفين، حيث يبرز ارتباطه الوثيق بمبادئ العدالة الضريبية. فاعتماد هذا النظام يُسهم في تعزيز الشفافية والمصادقية، ويمنح المكلف دوراً فاعلاً في تحديد التزاماته، مما يعكس تطوراً في فلسفة الجباية ويُسهم في بناء نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة.

الفرع الأول: علاقة التقدير الذاتي ومبادئ العدالة الضريبية

يُعد مبدأ العدالة الضريبية من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام الضريبي السليم، إذ يُفترض أن تُفرض الضريبة بناءً على قدرة المكلف الحقيقية على الدفع، مع مراعاة المساواة والشفافية والوضوح في الإجراءات. وفي هذا السياق يبرز التقدير الذاتي كآلية حديثة تتقاطع مع مفهوم العدالة الضريبية، بما يُوفره من مقومات الامتثال الطوعي والشفافية في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، ويُسهم في تعزيز المشاركة الفعلية في العملية الضريبية. فعلى المستوى الإيجابي، يُمكن القول إن التقدير الذاتي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمبادئ العدالة الضريبية من حيث الوضوح الطوعي والامتثال للسلطة الضريبية، ودفع المكلفين بإرادتهم لما يقع بزمته من ضرائب، كونهم الأدري بمقدار الدخل أو الوعاء الحقيقي الذي يدخل في الاحتساب الضريبي⁽⁴¹⁾. ويُعد هذا الالتزام الطوعي من قبل المكلف مؤشراً على النضج الضريبي، ويُجسد أحد أوجه العدالة الضريبية، حيث يقوم المكلف بتقديم إقراره الضريبي السنوي إلى الإدارة المالية دون أي ضغوط أو تدخل مباشر من الإدارة، الأمر الذي يُشجعه على تقديم بيانات صحيحة وصادقة عن دخله الحقيقي والوعاء

الخاضع للضريبة. كما أن هذا النوع من التقدير يُسهم في الحد من الجبايات الجزافية، التي قد تؤدي في بعض الأحيان إلى تحميل المكلف ضريبة تفوق دخله الفعلي، وهو ما يشكل إخلالاً صارخاً بمبدأ العدالة. وفي المقابل، فإن الاعتماد على التقدير الذاتي من قبل المكلفين قد يمكن الإدارة الضريبية من تحصيل مبالغ أكثر دقة وواقعية من تلك التي كانت تحصل عليها من خلال التخمين الجزافي، الذي قد يكون أقل بكثير من الوعاء الحقيقي في بعض الحالات، خصوصاً إذا ما استغله المكلفون كوسيلة للتهرب الضريبي⁽⁴²⁾. يضاف إلى ذلك أن التقدير الذاتي يُساعد في تخفيض تكاليف التحصيل، ويُقلل من الأعباء الإدارية والمالية التي تتحملها الدولة في إدارة الجباية. أما من الجانب السليبي، فإن نظام التقدير الذاتي لا يخلو من المثالب، حيث يُمكن أن يُستغل من قبل بعض المكلفين كوسيلة للتهرب الضريبي، من خلال تقديم بيانات مغشوشة أو غير دقيقة إلى الإدارة الضريبية، بقصد تقليل الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة⁽⁴³⁾. ويُلاحظ أن المكلف قد يجد نفسه في صراع داخلي بين رغبته في تعظيم أرباحه عبر تقليل قيمة الضريبة، وبين التزامه الوطني بالمساهمة في تمويل نفقات الدولة العامة، مما يؤدي إلى إضعاف ثقافة الامتثال الضريبي ويؤثر سلبيًا على العدالة.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن التقدير الذاتي يُعزز من مبدأ الديمقراطية الضريبية، من خلال إلغاء التقدير الجزافي التعسفي الذي قد تمارسه الإدارة، والتي كانت تنفرد سابقاً بسلطة تحديد قيمة الضريبة دون أن تتيح للمكلف فرصة الاعتراض أو المشاركة⁽⁴⁴⁾. وفي ذات السياق، فإن تحقيق الديمقراطية في العلاقة الضريبية قد يتجسد أيضاً في إنشاء لجان محلية تضم في عضويتها كبار المكلفين، ويكون الهدف منها تمكين هؤلاء من فهم الأسس التي تعتمدها الإدارة في احتساب الدخل وتدريبهم على كيفية تقديم بياناتهم وفقاً للضوابط القانونية المعتمدة⁽⁴⁵⁾. وهذا التفاعل من شأنه أن يُعزز من شفافية النظام الضريبي ويُمكن الإدارة من التحقق من صدقية الإقرارات المقدمة، بما يضمن التوازن في العلاقة بين الطرفين، وتحقيق النتائج المثلى لكل من الإدارة والمكلف.

الفرع الثاني: علاقة التقدير الذاتي ومبدأ اليقين والوضوح

إن مبدأ اليقين والوضوح أحد المبادئ الأساسية التي يستند إليها النظام الضريبي السليم، إذ يُفترض أن تكون الالتزامات المفروضة على المكلف واضحة ومحددة، سواء من حيث الإجراءات أو من حيث المبالغ المطلوب سدادها. ويتقاطع هذا المبدأ بشكل وثيق مع نظام التقدير الذاتي، حيث يُنابط بالمكلف مسؤولية التصريح بدخله أو وعائه الضريبي من خلال إقرار واضح وصريح، بما يُمكن الإدارة الضريبية من الوثوق به والاعتماد عليه في عملية احتساب الضريبة المستحقة. ويقوم التقدير الذاتي على أساس أن يقدم المكلف إقراراً ضريبياً يتضمن معلومات دقيقة وواقعية عن دخله ونشاطه، الأمر الذي يُشكل حجر الأساس في تحقيق مبدأ اليقين، فالإدارة لا تُبنى قراراتها جزأً، بل تستند إلى بيانات يُفترض فيها الصدق والدقة. ومع ذلك، فإن الإدارة تمتلك خلفية علمية ومهنية عن طبيعة دخول المهن والأنشطة الاقتصادية المختلفة، نتيجة دراسات وإحصاءات سابقة قامت بإجرائها، لذا فإذا تبين لها أن الإقرار المقدم من المكلف لا يتماشى مع الواقع أو بعيد عن تلك المؤشرات الفنية، فإن ذلك يدفعها إلى عدم الوثوق بالإقرار، ويُعرضه للفحص والمراجعة وربما التقدير الجزافي، وفق الضوابط المحددة من الجهات العليا⁽⁴⁶⁾. وانطلاقاً من هذا الواقع، فإن تقديم الإقرار الضريبي وفق نظام التقدير الذاتي يقتضي من المكلف الالتزام بعدة معايير وإجراءات تضمن تحقيق مبدأ اليقين والوضوح، وتُعزز من مصداقية الإقرار المقدم، ومن بين أهم هذه المعايير:

1. الالتزام بتقديم الإقرار في المواعيد القانونية المحددة مسبقاً من قبل الإدارة الضريبية،
2. تقديم المعلومات الدقيقة والكاملة حول طبيعة النشاط الاقتصادي، وأوجه الدخل والخصومات المستحقة.
3. الاحتفاظ بالفواتير والمستندات المحاسبية وتوثيقها بشكل دوري.
4. الاستعانة بمكاتب محاسبية موثوقة لتدقيق الإقرار قبل تقديمه.
5. إجراء الفحص اللاحق للحسابات الختامية والإقرارات المقدمة، لضمان التوافق مع الأنظمة والقوانين.
6. تجنب التحايل أو تقديم بيانات مغلوطة، لما له من عواقب قانونية، سواء كانت مالية أو جنائية.
7. الإقرار بالعقوبات المنصوص عليها قانوناً، حيث (يُعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تتجاوز خمسين ألف جنيه، إضافة إلى الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من تأخر في تقديم الإقرار، أو قدم بيانات غير صحيحة ترتب عليها فرق في الضريبة)⁽⁴⁷⁾. وبناءً عليه فإن تعزيز مبدأ اليقين والوضوح في التقدير الذاتي لا يقتصر فقط على المكلف، بل يمتد أيضاً إلى الإدارة الضريبية التي ينبغي أن تضطلع بدورها في نشر الوعي الضريبي وتنقيب المكلفين بكيفية إعداد إقراراتهم وفق الأسس العلمية والضوابط القانونية الحديثة، بما يُسهم في تجنبهم المساءلة، ويُخفف من الأعباء الإدارية على الإدارة، التي كانت تضطر سابقاً إلى توجيه لجان تفتيشية ميدانية لفحص الإقرارات.

ومن جانب آخر فإن دور الإعلام والتوعية المجتمعية يُعد محورياً في ترسيخ هذا المبدأ من خلال تعريف المواطنين بأهمية الضريبة في دعم التنمية والازدهار، ونشر القوانين والقرارات والتعليمات ذات الصلة، لتمكين المكلف من الإحاطة التامة بحقوقه وواجباته تجاه الإدارة الضريبية، وضمان الالتزام بها عن دراية وفهم، لا عن جهل أو خوف⁽⁴⁸⁾.

الفرع الثالث: علاقة التقدير الذاتي ومبدأ الكفاءة والفاعلية

تسعى الأنظمة الضريبية الحديثة إلى ترسيخ مبادئ الكفاءة والفاعلية في جباية الضرائب، بوصفها شرطاً أساسياً في نجاح أي نظام ضريبي مستدام، وقد فرض هذا التوجه الانتقال من الأساليب التقليدية القديمة، التي اعتمدت على تعليمات جامدة وأسعار مقبولة تصدر من الدوائر الضريبية المركزية وتُعمم على الفروع في المحافظات، إلى أساليب أكثر مرونة وتطوراً. ومن بين هذه الأساليب الحديثة يبرز نظام التقدير الذاتي، الذي يقوم على أساس تمكين المكلف من تقديم إقراره الضريبي بصورة طوعية وواعية، مقابل تعزيز دور الإدارة الضريبية في التوجيه والمراقبة وتحقيق الفاعلية دون التدخل المفرط في عملية التقدير. وفي إطار هذا التحول، أصبح لزاماً على الإدارة الضريبية أن تُعيد النظر في هيكليتها الداخلية من خلال تطوير كوادرها البشرية وتدريبها وتأهيلها للتعامل مع النظام الجديد الذي يتماشى مع تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي أثبتت نجاح هذا النموذج من التقدير في تحقيق نتائج أكثر دقة وكفاءة⁽⁴⁹⁾. وقد اتجهت الهيئة العامة للضرائب في العراق إلى تطبيق حزمة من الإجراءات المؤسسية التي تدعم هذا التحول، ومنها التعاقد مع شركات الدفع الإلكتروني في جميع الفروع داخل بغداد ونسبة كبيرة من المحافظات، بهدف ضمان دقة العمليات المالية

وسلامتها. كما اعتمدت الهيئة على مبدأ التراسل الإلكتروني بين المركز الرئيسي وفروعه في المحافظات، وحتى داخل الإقليم، مما ساعد في تبسيط الإجراءات، وتسريع إنجاز المعاملات، وتقليص زمن الدورة المستندية، وهو ما يمثل أحد وجوه الفاعلية في النظام الضريبي الحديث⁽⁵⁰⁾. وقد تم تنفيذ هذه الإجراءات بدعم مباشر من وزارة المالية، وبما يتوافق مع خطط التحول إلى نظام إلكتروني شامل يواجه التحديات الإدارية والتشريعية المختلفة. وفي جانب آخر، سعت الإدارة الضريبية إلى تطوير الثقافة والمعرفة الضريبية لدى كوادرها من خلال تدريب وتأهيل موظفيها من الحاصلين على الشهادات العليا، وتحفيزهم على إعداد بحوث ضريبية وتقييم جهودهم العلمية، الأمر الذي يعزز من كفاءة الأداء المؤسسي ويسهم في تطوير النظام الضريبي ككل⁽⁵¹⁾. ومن جهة أخرى، فإن تحقيق الكفاءة في نظام التقدير الذاتي لا يتحقق إلا بتأهيل المكلفين أنفسهم، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، من خلال نشر الوعي الضريبي وتعزيز الثقافة القانونية لديهم بشأن التزاماتهم، وتقليص الفجوة النفسية والإجرائية بينهم وبين الإدارة الضريبية. ويُعد توضيح الأثر الإيجابي للضريبة في تمويل الإنفاق الحكومي وتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية أحد الأركان الجوهرية في بناء هذه العلاقة التشاركية بين الطرفين⁽⁵²⁾. ويرأينا فإن على الإدارة الضريبية أن تُولي المكلفين ثقة أكبر في تقديم إقراراتهم الذاتية، وتُعزز من مصداقيتهم القانونية من خلال تبني خطاب توعوي فاعل، يعتمد على تكثيف الجهد الإعلامي المرئي والمسموع، ووسائل الإعلام الإلكتروني، مع ضرورة توظيف طاقات شبابية مؤهلة قادرة على أداء هذا الدور التوعوي. فكلما زاد مستوى الوعي الضريبي في المجتمع بمتواليه عديدة، زادت كفاءة النظام الضريبي وارتفعت الإيرادات بمتواليه هندسية، مما ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام المالي والاقتصادي للدولة.

الخاتمة

ختاماً وبعد استكمال مراحل هذا البحث وتحليل موضوعه من مختلف جوانبه النظرية والتطبيقية، تمكّننا من التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تجسّد أبرز ما انتهت إليه الدراسة من معطيات قانونية، فضلاً عن عددٍ من التوصيات التي يُمكن أن تسهم في تطوير الإطار التشريعي والعلمي لموضوع الأساس القانوني التقدير الذاتي للضريبة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: النتائج

1. أن التقدير الذاتي يستند إلى أساس قانوني واضح يتمثل في نصوص القوانين الضريبية التي تمنح المكلف سلطة تقدير دخله بنفسه، مع إلزامه بتقديم الإقرار وفق أحكام القانون وتحت رقابة الإدارة الضريبية.
2. أن التشريعات المقارنة (العراقي، المصري، الأردني) قد أجمعت على مبدأ التقدير الذاتي لكنها اختلفت في تحديد نطاق تطبيقه وضماناته، فالقانون العراقي ما زال يمزج بين التقدير الذاتي والجزافي بينما اتجه المصري والأردني نحو التقدير الذاتي الكامل.
3. أن المشرّع العراقي لم ينص صراحة على مفهوم التقدير الذاتي كمصطلح مستقل وإنما أشار إليه ضمناً في المواد المتعلقة بالإقرار الضريبي مما يضعف الوضوح التشريعي ويؤثر على التطبيق العملي.
4. أن النظام القانوني للتقدير الذاتي يقوم على مبدأ الثقة المتبادلة بين الإدارة والمكلف وهو ما ينسجم مع مبادئ العدالة والكفاءة والشفافية في النظام الضريبي الحديث.
5. أن الرقابة اللاحقة للإدارة الضريبية تمثل الركيزة الأساسية لضمان نزاهة التقدير الذاتي، إذ إن القانون يوازن بين حرية المكلف في التقدير وحق الإدارة في الفحص والتحقيق والمساءلة.
6. أن غياب النصوص التفصيلية والإجراءات الدقيقة في بعض التشريعات يؤدي إلى تباين في التطبيق العملي للتقدير الذاتي بين الدوائر الضريبية ويضعف الثقة بالنظام الضريبي.
7. أن التقدير الذاتي يمثل نقلة نوعية في السياسة الضريبية نحو تعزيز الالتزام الطوعي وتقليل العبء الإداري على الدولة، لكنه يحتاج إلى بيئة قانونية وإجرائية داعمة لتطبيقه بعدالة وفعالية.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة النص صراحة في قانون ضريبة الدخل العراقي على مفهوم "التقدير الذاتي للضريبة" وتحديد عناصره وأحكامه بشكل واضح لتمييزه عن الأنظمة الأخرى للتقدير.
2. تعديل النصوص القانونية المتعلقة بالإقرار الضريبي بما يضمن تحقيق التوازن بين حرية المكلف في التقدير وحق الإدارة في المراجعة والفحص، ووضع آليات دقيقة للتدقيق اللاحق.
3. الاستفادة من التجربتين المصرية والأردنية في تطوير الإطار القانوني والإجرائي للتقدير الذاتي، خصوصاً في مجال الفحص الإلكتروني والمطابقة الآلية للإقرارات.
4. تعزيز ثقافة الالتزام الضريبي لدى المكلفين من خلال برامج توعية قانونية وتدريبية تشرح واجباتهم وحقوقهم في ظل نظام التقدير الذاتي.
5. تطوير النظام المعلوماتي والربط الإلكتروني بين المؤسسات لتسهيل عملية التحقق من صحة الإقرارات الضريبية دون الحاجة إلى تدخل مفرط من الإدارة.
6. توحيد التعليمات التنفيذية واللوائح الداخلية الخاصة بالإقرار الذاتي لتجنب التناقض بين المحافظات والدوائر المختلفة وضمان التطبيق العادل.
7. تشجيع المشرّع على إصدار قانون أو لائحة خاصة تنظم التقدير الذاتي بوصفه نظاماً متكاملاً يحدد التزامات المكلفين وحقوق الإدارة وآليات الرقابة والعقوبات في حال الإخلال.

- ⁽¹⁾ د. عبد الحميد متولي/ القانون الدستوري والأنظمة السياسية/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ 1964. ص 212.
- ⁽²⁾ د. إبراهيم درويش/ النظم الدستورية في مصر/ دار الفكر الجامعي/ الإسكندرية/ 1995. ص 175.
- ⁽³⁾ د. سليمان الطماوي/ مبادئ القانون الإداري/ دار الفكر العربي/ القاهرة/ 1986. ص 298.
- ⁽⁴⁾ د. أحمد دهشان/ التشريع الضريبي المصري/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ 2007. ص 45.
- ⁽⁵⁾ المحكمة الدستورية العليا/ القضية رقم 43 لسنة 2017 قضائية، جلسة 1995/4/3.
- ⁽⁶⁾ د. محمد فوزي/ النظام الضريبي في مصر: دراسة دستورية وقانونية/ مكتبة الإشعاع/ الإسكندرية/ 2002. ص 90.
- ⁽⁷⁾ د. جلال عبد الحميد/ النظام المالي والضريبي في مصر/ دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية/ 2010. ص 112.
- ⁽⁸⁾ سامي جمال الدين/ العدالة الضريبية في الفقه والقضاء/ دار النهضة العربية، القاهرة/ 2014. ص 133.
- ⁽⁹⁾ د. علي محافظة/ الحياة الدستورية في الأردن 1928-2001/ دار ورد، عمان/ 2002. ص 77.
- ⁽¹⁰⁾ د. سليمان الطماوي/ النظم الدستورية العربية/ دار الفكر العربي/ القاهرة/ 1998. ص 243.
- ⁽¹¹⁾ د. عبد الحميد القضاء/ القانون الدستوري الأردني/ دار الثقافة، عمان/ 2010. ص 189.
- ⁽¹²⁾ د. عبد الغفار الدسوقي/ القانون الضريبي: دراسة مقارنة/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ 1985. ص 212.
- ⁽¹³⁾ د. عبد الحميد الشواربي/ النظام المالي المصري/ دار الفكر الجامعي/ الإسكندرية، 1987. ص 98.
- ⁽¹⁴⁾ د. جابر جاد نصار/ القانون الضريبي في مصر/ دار النهضة العربية/ القاهرة/ 1994. ص 301.
- ⁽¹⁵⁾ عبد الرزاق السنهوري/ النظام القانوني للضرائب/ دار المعارف، القاهرة/ 1995. ص 177.
- ⁽¹⁶⁾ د. محمد طه بدوي/ شرح قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005/ دار النهضة العربية/ القاهرة، 2006. ص 45.
- ⁽¹⁷⁾ د. سامي منصور/ القانون المالي والضريبي/ دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007. ص 263.
- ⁽¹⁸⁾ د. أحمد شوقي السيد/ النظام الضريبي في مصر: دراسة تحليلية/ دار الفكر الجامعي/ الإسكندرية، 2010. ص 229.
- ⁽¹⁹⁾ د. محمود حلمي/ القانون المالي/ دار النهضة العربية/ القاهرة، 2011. ص 188.
- ⁽²⁰⁾ د. عبد المنعم شعبان/ القانون الضريبي المقارن/ دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية/ 2013. ص 301.
- ⁽²¹⁾ د. محمد مجدي/ التقدير الذاتي في النظام الضريبي المصري/ دار النهضة العربية/ القاهرة، 2015. ص 141.
- ⁽²²⁾ د. علي محافظة/ مصدر سابق. ص 77.
- ⁽²³⁾ د. سليمان الطماوي/ النظم الضريبية العربية/ دار الفكر العربي/ القاهرة، 1998. ص 243.
- ⁽²⁴⁾ د. عادل بني أرشيد/ القانون الضريبي الأردني: المبادئ والتطبيق/ دار وائل، عمان/ 2016. ص 133.
- ⁽²⁵⁾ د. إبراهيم الذنبيات/ القانون المالي/ دار الثقافة، عمان/ 2012. ص 211.
- ⁽²⁶⁾ د. نذير رشيد/ شرح القانون الضريبي الأردني/ دار البشير، عمان/ 2018. ص 90.
- ⁽²⁷⁾ د. أحمد أبو دية/ النظام الضريبي الأردني وتطبيقاته/ دار الحامد، عمان/ 2020. ص 122.
- ⁽²⁸⁾ د. سامي جمال الدين/ مصدر سابق. ص 133.
- ⁽²⁹⁾ د. عبد المجيد الحكيم/ الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي/ الجزء الأول مصادر الالتزام/ بغداد، 1986. ص 305.
- ⁽³⁰⁾ د. حيدر وهاب العنزي/ أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة/ أطروحة دكتوراه/ جامعة النهرين، بغداد/ 2004. ص 15.
- ⁽³¹⁾ المادة (245) من القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951
- ⁽³²⁾ د. أحمد فتحي سرور/ في الجرائم الضريبية والنقدية/ مكتبة النهضة المصرية/ القاهرة/ 1960. ص 14.
- ⁽³³⁾ د. أحمد فتحي سرور/ المصدر السابق. ص 18.
- ⁽³⁴⁾ د. كمال عبدالرحمن/ الالتزام بدفع الضريبة على الإبراداثباته بحق المكلف/ مجلة إدارة قضايا الحكومة/ العدد الأول/ السنة الخامسة عشر/ دار الفكر العربي/ القاهرة/ 18.
- ⁽³⁵⁾ المادة 655 فق أولاً من قانون الإثبات العراقي رقم (107) لسنة 1979.
- ⁽³⁶⁾ J.Laferriere et M. Waline, Traite elementaire de science et de legislation financieres, Paris, 1952, P.306.
- ⁽³⁷⁾ د. محمد طه بدوي/ أصول التشريع الضريبي/ ط1/ دار المعارف/ القاهرة/ 1959. ص 244.
- ⁽³⁸⁾ د. عادل فليح العلي/ اقتصاديات المالية العامة/ الكتاب الثاني/ الإبراداثبات العامة والموازنة العامة للدولة/ الموصل/ مديرية دار الكتب/ بدون ذكر سنة/ ص 9.
- ⁽³⁹⁾ P.M.Gaudemet, op. Cit. P.227.
- ⁽⁴⁰⁾ د. دلاور علي/ مالية الدولة/ ط1/ منشأة المعارف/ الإسكندرية/ مصر/ 1962. ص 105.
- ⁽⁴¹⁾ د. عادل فليح العلي/ مصدر سابق/ ص 92.
- ⁽⁴²⁾ د. حيدر كاظم نصر الله/ تقييم أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي/ رسالة ماجستير/ جامعة بغداد/ 2011. ص 32.
- ⁽⁴³⁾ Gaudemet, P. M. (1977). Précis de finances publiques, Tome deuxième. Paris: Montchrestien.
- ⁽⁴⁴⁾ د. عبدالعزيز الدوري/ مقدمة في التاريخ الاقتصادي العربي/ ط1/ دار الطليعة للطباعة/ 1969. ص 32.
- ⁽⁴⁵⁾ Laferrière, J., & Waline, M. (1952). Traité élémentaire de science et de législation financières. Paris, p. 36.
- ⁽⁴⁶⁾ حيدر كاظم نصر الله/ مصدر سابق. ص 51.
- ⁽⁴⁷⁾ الإجراءات الضريبية الموحدة المصرية رقم 206 لسنة 2020 النافذ.
- ⁽⁴⁸⁾ د. محمد طه بدوي/ مصدر سابق. ص 244.
- ⁽⁴⁹⁾ د. مصطفى الكثيري/ النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب/ دار النشر المغربية/ الدار البيضاء/ 1985. ص 125.
- ⁽⁵⁰⁾ الهيئة العامة للضرائب/ مؤتمر اصلاح النظام الضريبي/ مراسل وكالة الانباء العراقية في 6-2-2023.
- ⁽⁵¹⁾ الهيئة العامة للضرائب/ إنجازات ونشاطات الهيئة العامة للضرائب خلال عام 2023 / قسم التخطيط والمتابعة.
- ⁽⁵²⁾ د. عاد محمود القيسي/ المالية العامة والتشريع الضريبي/ دار العلم والثقافة للنشر/ القاهرة/ 2008. ص 183.

قائمة المصادر:-

أولاً: الكتب القانونية

1. د. أحمد دهشان، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007.
2. د. أحمد فتحي سرور، في الجرائم الضريبية والنقدية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1960.
3. د. أحمد فتحي سرور، المصدر السابق.
4. د. أحمد شوقي السيد، النظام الضريبي في مصر: دراسة تحليلية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010.
5. د. إبراهيم درويش، النظم الدستورية في مصر، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1995.
6. د. إبراهيم الذنيبات، القانون المالي، دار الثقافة، عمان، 2012.
7. د. إدريس عبد الغفار الدسوقي، القانون الضريبي: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1985.
8. د. جابر جاد نصار، القانون الضريبي في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 1994.
9. د. جلال عبد الحميد، النظام المالي والضريبي في مصر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010.
10. د. حيدر كاظم نصر الله، تقييم أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، 2011.
11. د. دلاور علي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962.
12. د. سامي جمال الدين، العدالة الضريبية في الفقه والقضاء، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014.
13. د. سامي منصور، القانون المالي والضريبي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007.
14. د. سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، 1986.
15. د. سليمان الطماوي، النظم الدستورية العربية، دار الفكر العربي، القاهرة، 1998.
16. د. سليمان الطماوي، النظم الضريبية العربية، دار الفكر العربي، القاهرة، 1998.
17. د. عبد الغفار الدسوقي، القانون الضريبي: دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1985.
18. د. عبد الحميد القضاة، القانون الدستوري الأردني، دار الثقافة، عمان، 2010.
19. د. عبد الحميد الشواربي، النظام المالي المصري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 1987.
20. د. عبد الحميد متولي، القانون الدستوري والأنظمة السياسية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964.
21. د. عبد المنعم شعبان، القانون الضريبي المقارن، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2013.
22. د. عبد العزيز الدوري، مقدمة في التاريخ الاقتصادي العربي، دار الطليعة للطباعة، بيروت، 1969.
23. د. عبد الرزاق السنهوري، النظام القانوني للضرائب، دار المعارف، القاهرة، 1995.
24. د. عبد المجيد الحكيم، الوجيز في نظرية الالتزام في القانون المدني العراقي (الجزء الأول)، بغداد، 1986.
25. د. عادل بني أرشيد، القانون الضريبي الأردني: المبادئ والتطبيق، دار وائل، عمان، 2016.
26. د. عادل فليح العلي، اقتصاديات المالية العامة: الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة، دار الكتب، الموصل، بدون سنة.
27. د. علي محافظة، الحياة الدستورية في الأردن 1928-2001، دار ورد، عمان، 2002.
28. د. فوزي محمد، النظام الضريبي في مصر: دراسة دستورية وقانونية، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2002.
29. د. كمال عبد الرحمن، الالتزام بدفع الضريبة على الإيراد، دار الفكر العربي، القاهرة، بدون سنة.
30. د. محمد طه بدوي، أصول التشريع الضريبي، دار المعارف، القاهرة، 1959.
31. د. محمد طه بدوي، شرح قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
32. د. محمد مجدي، التقدير الذاتي في النظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2015.
33. د. محمود حلمي، القانون المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
34. د. نذير رشيد، شرح القانون الضريبي الأردني، دار البشير، عمان، 2018.
35. د. أحمد أبو دية، النظام الضريبي الأردني وتطبيقاته، دار الحامد، عمان، 2020.

ثانياً: الأطاريح الجامعية

1. حيدر وهاب العنزي، أحكام الإقرار في تشريع الضرائب المباشرة، أطروحة دكتوراه، جامعة النهدين، بغداد، 2004.

ثالثاً: الرسائل الجامعية

1. حيدر كاظم نصر الله، تقييم أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، 2011.

رابعاً: الدساتير

1. الدستور الأردني لسنة 1952 وتعديلاته.
2. الدستور المصري لسنة 2014 وتعديلاته.
3. الدستور العراقي لسنة 2005.

خامساً: القوانين

1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
2. قانون الإثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979.
3. القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951.
4. قانون الإجراءات الضريبية الموحد المصري رقم 206 لسنة 2020.

سادساً: البحوث والمجلات

1. كمال عبد الرحمن، الالتزام بدفع الضريبة على الإيراد وإثباته بحق المكلف، مجلة إدارة قضايا الحكومة، العدد الأول، السنة الخامسة عشرة، دار الفكر العربي، القاهرة.

سابعاً: القرارات القضائية

1. المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم 43 لسنة 2017 قضائية، جلسة 1995/4/3.

ثامناً: المواقع الإلكترونية

ثامناً: المصادر الأجنبية

1. Gaudemet, P. M. Précis de finances publiques, Tome deuxième, Paris: Montchrestien, 1977.
2. J. Laferrière & M. Waline, Trait élémentaire de science et de législation financières. Paris, 1952.
3. P. M. Gaudemet, Op. cit. Paris, p. 227