

## عدالة التحاسب الضريبي لأصحاب الصناعات والمهن بحث تطبيقي في فرع الهيئة العامة للضرائب- محافظة القادسية

د. نادية طالب سلمان/قسم المحاسبة/معهد الإدارة التقني/هيئة التعليم التقني  
باسم عبد الله كاظم/المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

### المستخلص

إن تفعيل العلاقة في العمل الضريبي أحد الأساليب المهمة التي يمكن من خلالها الوصول إلى الوعاء الضريبي. ويتم تحقيق تلك العلاقة الضريبية بالشكل الذي يثمر عن نتائج إيجابية عن طريق تظافر جهود أطراف متعددة من المختصين في العمل الضريبي والمحاسبة والضريبة وتنظيمات حكومية ومهنية وأكاديمية. وإن حدوث الاختلافات بين الدخل المتحقق للمكلف والدخل الخاضع للضريبة يعود إلى أمور كثيرة متجمعة منها رغبة المكلف في الحصول على أكبر قدر ممكن من الأموال ومن البديهي نرى أن المكلف يسعى إلى ذلك بتقليل الدفع من الضريبة المستحقة عليه بغية تحقيق هدفه المالي، وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ المحاسبية والضوابط التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب وتطبيقها فإن الدخل الخاضع للضريبة في مدة مالية معينة يختلف عن الدخل المحاسبي أو الدخل قبل الضريبة للمدة نفسها والمحددة وفقاً لقانون الضرائب. ونرى أن الضوابط المعتمدة من قبل المحقق في الوحدات التخمينية تعتمد على اجتهاداتهم الشخصية والخبرة وفي كثير من هذه التقديرات تأخذ طابع المغالاة، لأنها لا تأخذ بنظر الاعتبار نوع النشاط وطبيعته ومقدار الضريبة مما يؤدي إلى عدم تحقق العدالة في عملية الاحتساب الضريبي للمكلف، من هنا يجب تطوير الكوادر الضريبية بإشرافهم في المعاهد المهنية ذات الاختصاص في العمل الضريبي بغض النظر عن اختصاصات شهاداتهم كونهم من ذوي الخبرة في العمل الضريبي مما يؤهلهم إلى النجاح في مجال اختصاصاتهم من خلال الاطلاع على نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ وجدنا أن أصحاب المهن غير التجارية هم في ضمن الفئة الثالثة وهي الفئة الوحيدة التي ما تزال غير منظمة لنفسها بشكل أصولي، وفوض النظام أمرها إلى الهيئة العامة للضرائب للعمل بمجموعة مستندية لكل منها بحسب حاجتهم، ولكن الهيئة العامة للضرائب لحد الآن لم تقرض عليهم مسك دفاتر معينة. وندعو الهيئة العامة للضرائب إلى ضرورة الالتزام بالقوانين والتعليمات الصادرة من المشرع الضريبي خصوصاً فيما يتعلق بالفئة الثالثة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والخاصة بتنظيم مجموعة مستندية لكل مهنة على حسب حاجتها للذين يتعذر عليهم مسك دفاتر تجارية وتقديم حسابات منظمة من قبل منظم الحسابات.

### The Tax settlement straightness for the industrial professions and jobs Applied study in General Taxes Entity Branch in Qadisiya province

Lecturer: Nadia T. salman (PH.D)\ Foundation of Technical Education\ Technical Institute For Administration  
Bassim A. Kadhim\ Baghdad university\ the Higher Institute for financial and Accounting Studies

### Abstract

The activation of the relationship to tax methods is task that can be access through to the tax base. This is achieved in the form of that relationship, which yielded positive results through the concerted efforts of multiple

parties of specialists working in tax, governmental organizations, professional and academic accounting. The occurrence of differences between the income of the taxpayer and the taxable income is due to many things and grouping them will charge to get as much as possible of the money obviously one can see that the charge of seeking to the reducing payment of the tax due from him in order to achieve its financial, and because of the differences prevailing between accounting principles and regulations issued by the General Commission for Taxes and application of the taxable income in a given financial period differs from accounting income or income before tax for the period itself and identified in accordance with tax law. We believe that the regulations adopted by the investigator in the units speculative based on reasoning and personal experience in many of these estimates take the character of exaggeration, they do not take into consideration the type of activity, nature and amount of tax they will not bring justice in the process of calculation of tax the taxpayer, from here should be developed cadres tax by involving them in professional institutes with competence in the work of tax regardless of the terms of reference for their testimony because they are experienced in working tax which qualifies them to success in their terms of reference through examining the system of book-keeping business of Iraq No. (2) for the year 1985, we found that self-employed is business are within the third category is the only category that are still not organized for themselves a fundamentalist, and delegated the matter to the General Commission for Taxes to work with a documentary for each of them according to their need, but the General Commission for Taxes not yet been imposed on them bookkeeping certain. We call upon the General Commission for Taxes to the need to comply with the laws and instructions issued by the legislator tax particularly with regard to the third category of bookkeeping system business number (2) for the year 1985 and for the regulation of group Xtendeh each profession according to their need for those who are unable to book-keeping business and accounts regulated by the regulator accounts

### المقدمة

تعتبر الضريبة سياسة مالية ايرادية تتخذها الدول لتوفر الاموال اللازمة لاستمرارها وتقوية إمكاناتها فضلاً عن مساهمتها في توجيه مسار المجتمع للوصول الى طريق العدالة والمساواة بين أفرادها وضمان الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي من خلال السعي للقضاء على أو التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية أو المالية التي تتعرض لها هذه الدولة. وتهتم الإدارات الضريبية بإجراءات التحصيل الضريبي فاتخذت أسلوب مسك الدفاتر التجارية في عمليات التحاسب الضريبي . أما السلطة المالية المتمثلة في الهيئة العامة للضرائب متأخرة في استخدام نظام مسك الدفاتر التجارية على كافة فئات المكلفين فهي الى الأمد القريب تستخدم أسلوب الضوابط السنوية على شريحة كبيرة من المكلفين وتركهم دون أن تنظم لهم سجلات أو دفاتر تمكنهم من التحاسب على ضوئها بالرغم من إصدار المشرع الضريبي العراقي قانوناً خاصاً

بتنظيم سجلات ودفاتر تجارية لغرض التحاسب الضريبي وهو نظام الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥، وأن الهيئة العامة للضرائب لم تعمل على تطبيق هذا النظام على كافة فئات المكلفين إذا اقتصر تطبيقه على مجموعة محددة من المكلفين منهم الشركات المساهمة والخاصة والتضامنية والمشروع الفردي والمقاولين وتركت شريحة مهمة من المكلفين دون أن تنظم لهم أي سجلات أو دفاتر تجارية منهم المهنيون ( أطباء ومحامون ومهندسون) ومكاتب دلالية العقار والحرفيون وأصحاب الصيدليات وغيرهم ويتكون هذا البحث من خمس مباحث الأولى تضمن منهجية البحث والثاني تناول الجانب النظري لنظام مسك الدفاتر التجارية والعدالة والتحاسب الضريبي وتحصيل الضريبة أما المبحث الثالث فتناول المهن التجارية، المبحث الرابع تناول عرض نتائج البحث وتحليل استمارة الاستبانة والاطار المقترح لعملية التحاسب الضريبي والمبحث الخامس تناول الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

### **المبحث الأول :-**

#### **- مشكلة البحث :-**

إن آلية التحاسب الضريبي لذوي المهن كالأطباء والمحامين والمهندسين وأصحاب مكاتب دلالية العقار وأصحاب الصيدليات والمختبرات والتحاليل والأشعة تعاني من مشكلة عدم تحقيق مبدأ العدالة فضلاً عن عدم الوصول لتحقيق التحصيل الملائم ، وذلك بسبب استثنائها من نص المادة الأولى من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .  
ولذلك تظهر أهمية البحث من اعتماده طريقة جديدة لعملية التحاسب الضريبي وتبسيط الضوء على أوجه القصور في تطبيق قانون الضريبة المتعلق بالفئات المشمولة من هذا النظام.

#### **- هدف البحث :-**

يهدف البحث الى إيضاح آلية التحاسب الضريبي للفئات الواردة في الاستثناء من نص المادة الأولى . لذلك سعى البحث الى وضع مقترح يهدف من خلاله الى نقل بعض هذه الفئات من الاستثناء من نص المادة الأولى من هذا النظام الى الفئة الثانية فيه.

#### **- فرضية البحث:-**

إن مسك الدفاتر التجارية وتقديم حسابات نظامية وفق الاصول المحاسبية المتعارف عليها يمثل الآلية أو الوسيلة التطبيقية التي يمكن من خلالها زيادة الإيرادات الضريبية الى خزينة الدولة وكذلك الى تحقيق العدالة الضريبية من خلال عملية التحاسب الضريبي.

#### **- عينة البحث:-**

اعتمد الباحثان في تحديد عينة البحث على انتخاب مجموعة من الشرائح للفئات المستثناة من نص المادة الأولى من نظام مسك الدفاتر التجارية وكانت العينة:-

- ١- فئة المهنيين: ( كالأطباء والمحامين والمهندسين ) .
  - ٢- فئة أصحاب مكاتب دلالية العقار .
  - ٣- فئة أصحاب الصيدليات والمختبرات والأشعة والتحاليل .
  - ٤- فئة الحرفيين: ( الحلاقين والحدادين والخياطين والنجارين) .
- وان أفراد العينة التي يمكن أن تحقق أهداف البحث والتي تمثلت بالسادة موظفي ومدراء فروع وأقسام الهيئة العامة للضرائب.

**الحدود الزمانية :-** اعتمد الباحثان السنوات من ٢٠٠٨/١/١ لغاية نهاية تاريخ تقديم الاقرار الضريبي في ٢٠٠٩/٥/٣١ ومن ٢٠٠٩/١/١ لغاية نهاية تاريخ تقديم الاقرار الضريبي في ٢٠١٠/٥/٣١ .

#### **الحدود المكانية :- محافظة القادسية**

- أساليب جمع البيانات:
- اعتمد الباحث على المصادر الآتية:-
- الدراسات والكتب والأطاريح العربية والاجنبية.
- نظام التحاسب الضريبي العراقي.
- المقابلات الشخصية والبيانات المقدمة والنفقات المهنية ودوائر التسجيل العقاري وبعض المستشفيات الأهلية.
- استمارة استبانة معدة لهذه الخصوص.

### **- الدراسات السابقة:-**

نتناول عرض موجز لأهم ما تناوله بعض الدراسات السابقة التي تمكن الباحث من جمعها والاطلاع عليها، بالرغم من قلة الدراسات التي تناولت البحث في هذا الموضوع:-

١- عطية ٢٠٠٠، اعتماد الضوابط في تقدير ضريبة الدخل في العراق " بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول ٢٠٠١".

حيث يهدف البحث إلى إظهار تأثير استخدام الضوابط السنوية في حصيللة الضريبة على الدخل وتأثيرها على العدالة الضريبية .

وأهم ما أوصى به البحث استخدام الضوابط السنوية من بين وسائل وأدلة أخرى للوقوف على الطاقة الضريبية للمكلف وعدم الاستناد إليها. أساس وحيد في تقدير الضريبة، وكذلك توجه عقوبات صارمة بحق المخمن الذي يقدر الضريبة استناداً للضوابط السنوية إذا كانت أقل في تقديرها للضريبة من النتائج المتوفرة لديه من الإقرارات أو الدفاتر أو باقي المقتبسات مجتمعة.

٢- المياحي، ٢٠٠٥، مشكلات تطبيق أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والإعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل. بحث منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد السابع، العدد الثاني ٢٠٠٥.

حيث يهدف البحث الى تسليط الضوء على أبرز مشاكل التطبيق العملي لقانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل في الهيئة العامة للضرائب وطرح الوسائل العلاجية لهذه المشاكل التي تواجه التطبيق العلمي وكذلك إلزامية مسك الدفاتر التجارية للمكلفين.

٣- العزاوي، ٢٠٠٦، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٩ المعدل، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية القانون في جامعة بغداد.

يهدف البحث الى تسليط الضوء على أن المشرع الضريبي العراقي لم يكثر الى التمييز بين مصادر الدخل ولم يحدد المقصود بالمهن غير التجارية على وجه الدقة، وغيره أيضاً لم يفرق بين الأرباح الناشئة من مزاوله أعمال تجارية أو صناعية والأرباح الناشئة من مزاوله مهنة غير تجارية فهي كلها تخضع لإحكام واحدة تقريباً وسعر واحد.

ومن التوصيات التي جاء بها الباحث هي إعادة النظر في التمييز بين مصادر الدخل وإحاطة أرباح أصحاب المهن غير التجارية بشكل خاص برعاية خاصة وذلك بتخصيص فقرة مستقلة يوضح فيها المقصود بالمهن غير التجارية بدلاً من مزجها مع الأعمال التجارية او التي لها صيغة تجارية وكذلك أوصى الباحث بضرورة وضع معيار دقيق للتمييز بين المهن التجارية وغير التجارية ووضع نصوص قانونية تمنح وبشكل صريح صاحب المهنة غير التجارية إعفاءات خاصة ومن التوصيات المهمة هي تعديل نظام مسك الدفاتر التجارية.

٤- دراسة (Silvani): وتقع في (٣٢) صفحة منشورة تحت عنوان ( تحسين الالتزام الضريبي Improving Tax Compliance) المنشور ضمن كتاب (Bird & Casanegre) ومن قبل صندوق النقد الدولي. حيث إن الدراسة تهدف الى استقراء تجارب الإصلاح الضريبي التي ساهم فيها الكاتب في عدد من الدول النامية. وقد ركز الكاتب فيها الى أهمية بناء وتطوير واقع أداء النظام الضريبي وبناء نظام المعلومات وتوفير مقومات الفحص الضريبي الفاعل وتبسيط

الاجراءات أي ركزت الدراسة على أهمية اصلاح وتطوير العوامل الداخلية للإدارة الضريبية كمدخل اساسي لتحقيق الفاعلية في حين ذهب الباحث الى ضرورة محاسبة اصحاب المهن غير التجارية محاسبة ضريبية عادلة.

### **-المبحث الثاني/ الجانب النظري للبحث:-**

#### **--- نظام مسك الدفاتر التجارية**

منذ صدور قانون ضريبة الدخل العراقي الأول لسنة ١٩٢٦ الى غاية صدور قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ذي الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، وأتباع مشرنا الضريبي أسلوباً خاصاً في إقرار ذاتية القانون الضريبي عن أصناف القوانين الأخرى، واستخدام وسائل مختلفة في أهمية تمييز الأعمال التجارية أو الاعمال التي لها صيغة تجارية عن أنواع الاعمال التجارية الأخرى، بصورة تنعكس على شمولية نطاق الضريبة لأعداد كبيرة من الاعمال والمهن وخضوع عدد آخر من المكلفين بها، الذين باتوا يراجعون السلطة المالية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب وكافة فروعها لأغراض التحاسب الضريبي عن هذه الأعمال.

ومن خلال إتباع هذه الآلية وتحقيقاً لاستحصال مبالغ الوعاء الضريبي، صدر نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ استناداً الى أحكام الفقرة (أ) من المادة (٥٧) من الدستور المؤقت والفقرة (١) من المادة (٦٠) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل الذي سيتم التطرق اليه في المجالات الآتية :-

#### **أولاً:- المجموعة الدفترية والمستندية:-**

يعد التزام المكلفين بمسك الدفاتر التجارية التزاماً تبعياً وذلك لكونهم ملزمين بتقديمها مع الإقرار السنوي للإدارة الضريبية حتى تتمكن من إثبات صحة ما ورد فيها من بيانات (خمس، ١٩٢٠، ص ٣٠٢)

وقد تم تعريف الدفاتر التجارية بأنها تلك الدفاتر التي تتناسب مع طبيعة عمل المنشأة التي يتم فيها تسجيل نشاطها كاملاً أول بأول من واقع المستندات الأمنية لهذا النشاط التي يمكن من خلاله التعرف على الأرباح التي حققها الممول طبقاً للفروض والأسس والقواعد المتعارف عليها " (١١٣) كمال، ١٩٨٣، ص ١١٣).

وتطرق المواد من (١) الى (٥) الى نوعية الدفاتر والمستندات الواجب استخدامها، وإلى ضرورة تصديقها وعن تنظيم عملها ومدة الاحتفاظ بها وكما أشارت بالتفصيل الى حالة استخدام الحاسب الالكتروني، وقسم نظام مسك الدفاتر التجارية العراقية أنواع الدفاتر التجارية الإلزامية الى أنواع ويتم التسجيل في الدفاتر التجارية من واقع المستندات المعززة للعمليات المالية والاحداث الاقتصادية التي يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدة النقد المعتمدة وفقاً لنظرية القيد المزدوج التي تنص على أن لكل عملية مالية طرفين، طرف مدين وطرف دائن، وتتأثر بنفس القيمة (الحجاوي، ٢٠٠٥، ص ١٤٣) وهذه الدفاتر هي :-

#### **أ- دفتر اليومية العام:-**

ألزم نظام مسك الدفاتر التجارية ( لكافة المكلفين الخاضعين لأحكام قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والمعدل بمسك الدفاتر والمستندات المطلوبة لأغراض هذا النظام وهي:-

( دفتر اليومية العام وأي دفاتر يومية مساعدة تقتضي طبيعة العمل كدفتر يومية الصندوق ويومية المشتريات ويومية المبيعات وغيرها

والمكلف يركز بصورة أساسية على دفتر اليومية العام عند قيامه في إظهار معاملاته التجارية وذلك لأن هذا الدفتر يمثل المحضر اليومي التفصيلي لتلك المعاملات حيث تم اشتقاق هذا الدفتر

من طبيعة القائمة على أساس التسجيل اليومي للعمليات المالية حسب تسلسل حدوثها من قبل المكلف . ( صيام ونور ، ١٩٩٨ ، ص ٩٤ ) .

أما دفاتر اليومية المساعدة فيتم في هذا الدفتر ترحيل القيود المالية اليومية وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها من دفتر اليومية العام بصورة أجمالية وبمواعيد منتظمة يحددها القانون وفقاً للنظم المحاسبية لمدة شهر . ( الصياد ومصطفى ، ١٩٦٠ ، ص ١٤٧٩ ) .

### **ب- دفتر الأستاذ العام:-**

يذهب المشرع العراقي في نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ الى الزام المكلفين بمسك دفتر الأستاذ العام وأي دفتر للأستاذ المساعد ، ويمكن تعريف دفتر الأستاذ بأنه سجل يقيد فيه المكلف في آخر السنة المالية تفصيلات انتقال الأموال والموجودات الخاصة بمشروعه خلال أيام السنة ، ويتم على ضوئه إعداد الميزانية السنوية وحسابات الارباح والخسائر . ( الكعبي ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٢٧ ) .

### **ج - الدفاتر المخزنية :-**

تعد الدفاتر المخزنية من أنواع الدفاتر التجارية التي يمسكها المكلف ، بغية رصد مدخولاته من المواد الأولية ، والبضائع نصف الادخال المخزني على حده، حتى يتم جمع أقيامها ومقارنة تلك المدخلات مع المخرجات المخزنية التي وقعت خلال السنة المالية . ( شكاره ، ١٩٧١ ، ص ٢٣ ) . وقد اعتمد نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رق (٢) لسنة ١٩٨٥ دفتر المواد الأولية ودفتر البضاعة التامة الصنع ودفتر البضاعة المشتريات لغرض البيع من قبل الدفاتر المخزنية وذلك ضمن البند ( ج ) من الفقرة الاولى من المادة الاولى (٩) من النظام .

### **د- محافظ المراسلات والمستندات:-**

تعد الرسائل والبرقيات ونسخ العقود والفواتير وغيرها من المحررات التي ترسل الى المكلف والمتعلقة بنشاطه التجاري الخاضع للضريبة من الدفاتر التجارية الالزامية، وفقاً لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية التي تنص على (( :- الدفاتر والمستندات المطلوبة لأغراض هذا النظام هي :- محافظ المراسلات والمستندات الأخرى على أن يتم حفظها بشكل متسلسل وحسب تاريخ إعداد كل منها أو صدورها )) .

وهناك عدة أنواع من المستندات هي :- ( مستند القيد ، مستند القبض ، مستند الصرف )

### **ثانياً: حق الاطلاع :-**

وقد نظمتها المادة (٦) بفقرتها الاولى والثانية اعتباراً من سنة ١٩٨٥ المالية وتم نشره في الجريدة الرسمية ( الوقائع العراقية ٣٠٣٠ في ١٩٨٥/١/٢٨ ) .

ولكي تتعرف السلطة المالية على مصادر الدخل التي تعود للمكلف بالشكل القانوني، ولكي تبتعد عن اللجوء الى أساليب التقدير الجغرافي فأنها تقوم بتحديد الاجراءات التي ينبغي اعتمادها للتعرف على دخل المكلف الخاضع للضريبة ولعل من ابرز تلك الاجراءات هي استخدام ( حق الاطلاع ) على حسابات المكلفين المدونة في دفاترهم التجارية خلال السنة المالية . ويعرف حق الاطلاع الضريبي (( بأنه مقرر لموظفي الادارة الضريبية وفقاً لأحكام القانون الضريبي والانظمة والتعليمات والتعاميم الصادرة بموجبه بمنحهم سلطة الاطلاع على دفاتر المكلفين التجارية وسجلاتهم النظامية والاوراق والمستندات والمراسلات والوثائق المتعلقة بنشاطهم بمعونة للجهات الساندة ، بغية الوصول الى تقدير عادل لوعاء الضريبة ومكافحة التهرب الضريبي )) ( المياحي ، ٢٠٠٥ ، ص ٩ ، مصدر سابق ) .



وقد أعطى المشرع الضريبي العراقي الحق للإدارة الضريبية الاطلاع على مدخولات المكلفين من خلال زيارة محلاتهم والاطلاع على نشاطهم في مقرات أعمالهم أو الاستدعاء الى دوائر الضريبة والاستفسار عن كل ماله علاقة بنشاطهم، وفقاً لما جاء في النص القانوني المنشور في الوقائع العراقية وكما يأتي (( للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق على دخل المكلف الحقيقي والبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأنه لديه ما يفيد في تقدير الضريبة على أي من المكلفين ) .

وقد أحاط المشرع حق الاطلاع بضمانات تكفل المحافظة على أسرار المكلف وتجعل الإدارة الضريبية أمناً على كل ما تطلع عليه إذا أعتبر في المادة / ٥٣ من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ جميع الأدوات والبيانات والتقارير وقوائم التقدير ونسخها من المعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسراراً محظوراً إفشاؤها . ( أمين، ١٩٩٧، ص ٢١٨ ) . أما مكان وزمان الاطلاع فقد عولج ضمن المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية أذ يكون لدى المكلف أو يكون في دائرة الضريبة وذلك من صلاحية مدير عام الهيئة العامة للضرائب . وزمان الاطلاع فهو مناط بسلطة السيد مدير عام الهيئة العامة للضرائب أي من قبل ممثلي السلطة المالية . ( الكعبي، ٢٠٠٨، ص ٣٢ ) . ولقد منحت القوانين والتشريعات حق الاطلاع لمراقب الحسابات لكي يتمكن من أداء واجبه وهذا الحق مطلق منحه المشرع للمدقق في الاطلاع على كافة السجلات والمستندات التي تكون في حوزة الوحدة أو تحت تصرفها وكذلك الاطلاع على كافة السجلات والمستندات الاحصائية والمراسلات وغيرها . ( عثمان، ٢٠٠٠، ص ٦٨ ) . وكذلك يعتبر حق الاطلاع وسيلة من وسائل مكافحة التهرب الضريبي لأنه يجوز لموظفي دائرة الضريبة الاطلاع وربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التخلص من الضريبة . ( نور وعبد الشرف، ٢٠٠٤، ص ٣٢٥ ) .

### **ثالثاً:- المكلفون المشمولون بالنظام:**

لقد حدد المشرع الضريبي العراقي في نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ فئات المكلفين المشمولين والملزمين بمسك الدفاتر التجارية، وتقديم الحسابات الختامية لأغراض تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، وعليه فإن الإدارة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب تلزم فئات المكلفين الذين ورد ذكرهم في نظام مسك الدفاتر التجارية بمسك الدفاتر التجارية المبينة فيه وتعتمد على ضبطها إذا وجدت في محلات أعمالهم .

**مما تقدم يمكن تقسيم المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر التجارية الى ثلاث فئات وكما يأتي :-**

- المكلفون الملزمون بتقديم حسابات ختامية وميزانية عامة.
- المكلفون الملزمون بتقديم حسابات أصولية معدة وفق الأصول المحاسبية المتعارف عليها ولم يشترط النظام تصديقها من قبل أحد مكاتب التدقيق المجازة في العراق.
- استثناء من نص المادة الأولى من هذا النظام : تقوم الهيئة العامة للضرائب بإعداد نماذج للسجلات الواجب مسكها من قبل المكلفين، استناداً الى طبيعة عمل كل منهم، لغرض التوصل الى مدخلاتهم، وهذه الفئات هي :-
  - أ- المهنيون كالأطباء والمحامين والمهندسين.
  - ب- الحرفيون كالحذادين والحلاقين والنجارين والخياطين.
  - ج- أصحاب مكاتب دلالية العقار.
  - د- أصحاب الصيدليات والمختبرات والتحليلات المرضية والأشعة والسونار.

ونود القول إن الهيئة العامة للضرائب التي أناط المشرع الضريبي العراقي بها أعداد نماذج للدفاتر التي تم العمل بها من قبل الفئة الثالثة ، وقد تم العمل في ذلك في السنوات الأولى من

صدور النظام لكن لم يكتب لهذه العملية النجاح فسرعان ما تم إعلان الفشل لها ، الامر الذي أدى بالهيئة العامة للضرائب باتباع أسلوب آخر لعملية التحاسب الضريبي لهذه الفئة هو العمل حسب الضوابط السنوية التي تصدر من الهيئة العامة للضرائب وهذا الأسلوب في التحاسب للفئة الثالثة لا زال العمل به في وقتنا الحاضر .

#### **رابعاً:- القواعد المحاسبية الواجب مراعاتها وأتباعها من قبل المكلفين :-**

وقد نظمتها المادة (٨) من النظام أذ تم تحديد ثلاث واجبات يجب على المكلفين مراعاتها وهي:-

أ- جرد الموجودات الثابتة التي يستخدمها المكلف في نشاطه في نهاية السنة.

ب- احتساب الاندثارات على الموجودات الثابتة.

ج - جرد المخزون .

#### **- العدالة والتحاسب الضريبي :** العدالة جزء مهم من عمل السلطة الضريبية التي تسعى جاهدة

الى تحقيقه ولكن من الصعب جداً تحقيق العدالة الضريبية لأنها تخضع لاعتبارات مختلفة تتأثر بها . وعرف ((smou)) وزملاءه العدالة بأنها الضرائب التي تعمل على إعادة توزيع الثروات بحيث يتحمل كل واحد في المجتمع نصيبه منها وتقلل من عدم المساواة فيه. ( فرهود، ٢٠٠١، ص١٩).

أما معيار العدالة والذي يقصد به أن الضريبة تقوم على أساس مقدرة الفرد على دفعها، وأن تفرض الضريبة بنسب متفاوتة طبقاً لاختلاف مستويات الدخل ، وهنا يجب التركيز على وجود العدالة بصورتيهما وهما :-

#### **- العدالة الأفقية:-** وتعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متساوية. فجوهر العدالة الأفقية

هو المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص ذوي المقدرة على الدفع أو الطاقة الضريبية المتساوية ، أي المقدرة على تحمل عبء الضريبة . ( أعياد، ١٩٧٢، ص٥٣).

- **العدالة الرأسية:-** وتعني معاملة ذوي الدخل غير المتماثلة معاملة مختلفة أي تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة . ( الفريجات ، ٢٠٠٩، ص١٩).

#### **- العدالة في توزيع العبء الضريبي:-** ترتبط عدالة النظام الضريبي نفسه بتوزيع العبء

الضريبي بين الممولين . هذه العدالة ذات مفهوم مرن ونسبي يخضع لعوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية. وتحقق هذه العدالة ، بشكل عام حين تتحقق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية بين دافعي الضرائب سواء بالنسبة لعبء كل ضريبة على حده أو بالنسبة للعبء الضريبي الكلي. وهذه العدالة إذن تعني تحمل كل ممول نصيبه العادل في الانفاق الحكومي. وهذا شيء ليس محل خلاف ومع ذلك يشهد الخلاف عند تحديد هذا النصيب العادل الذي يتحمله الممول. ويبرز في هذا المجال اتجاهان أساسيان للفكر المالي ويركز أولهما على ما يحققه دافع الضريبة من منافع من خلال ما تمارسه الحكومة من نفقات ويستند ثانيهما الى قدرة الممول الاقتصادي أي قدرته على دفع دين الضريبة ( مقدرة التكلفة) . ( عبد المجيد ، ١٩٩٦، ص١٣٢).

#### **- العدالة والتهرب الضريبي :-** هناك العديد من الدراسات التي أشارت الى أن هناك علاقة بين

التهرب من دفع الضريبة والعدالة الضريبية، حيث أن للعدالة الضريبية يؤدي الى التهرب من دفعها. وينظر الى التهرب الضريبي في هذه الحالة على أنه الأداة التي يستخدمها الممول لتحسين شروط التبادل بينه وبين الحكومة كرد فعل لعدم رضاه الناتج عن شعوره بعدم المساواة في شروط التبادل مع الدولة مقارنة بالمولين الآخرين . لذلك فإن أحد العوامل التي تؤثر على التهرب الضريبي هو الشعور أو الاحساس بعدم المساواة النسبية في شروط تبادل الممول مع



الحكومة ويمكن اعتبار هذا العامل مؤشراً عن العلاقة بين عدم المساواة الأفقية والتهرب الضريبي. ( الشراوي، ٢٠٠٤، ص ٧٥). فلو أن الممول شعر بأنه ضحية عدم المساواة المالية في علاقته التبادلية مع الحكومة فإن نتيجة ذلك يزيد من المنفعة الحدية التي يحصل عليها من الدينار الاضافي المتحصل عليه عن طريق التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الضرائب المتهرب من دفعها. وعلى الجانب الآخر لو أن الممول شعر بأنه المستفيد من عدم المساواة المالية في علاقته مع الحكومة فإن شعوره بالذنب قد يؤدي الى خفض المنفعة الحدية للدينار الاضافي المتحصل عليه عن طريق التهرب الضريبي وبالتالي يقلل من الضرائب المتهرب من دفعها. (Sbicer&becker;1989,pp171-176).

### سنوية القوائم المالية وتحقيق العدالة الضريبية للمكلفين:-

إن للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعداً زمنياً يتمثل في جعل هذه الضريبة سنوية ، بمعنى أنها لا تسري على دخل كل عملية أو صفقة على حدة بل تسري على صافي الربح النهائي للعمليات المختلفة كافة التي نفذها المكلف خلال مدة زمنية معينة تم الاتفاق عرفاً على أن تكون سنة مالية . ولهذه السنوية للقوائم المالية تأثير في تحقيق العدالة الضريبية للمكلفين. إذ لو لم تكن هذه الضريبة سنوية لأدى الأمر الى فرضها على نتيجة كل عملية على حدة. ونظراً لأن بعض العمليات قد تحقق ربحاً وعمليات أخرى قد تحقق خسارة، بحيث تكون النتيجة النهائية للمكلف خلال السنة تحقق خسارة ، فإن فرض الضريبة على نتيجة كل عملية على حدة فيه مجافاة للعدالة إذ يؤدي ذلك الى مشاركة المخزنية العامة في أرباح بعض العمليات ، في حين أن النتيجة النهائية للمكلف هي تحقيق خسارة . (الربيدي، ١٩٩٦، ص ١٩٤-١٩٥). ويلاحظ إن القوائم المالية غالباً ما تعد سنوياً وهذا متوافق مع سنوية الضريبة وقد أخذ المشرع العراقي بهذا التوافق ، ويمكن أن نستدل على ذلك من خلال نص البند (١) من المادة (٢) من القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢. تفرض الضريبة على الدخل المنصوص عليه في الفقرات (٦،٣،٢،١) من المادة (٢) بالمقدار الناجم منه في السنة التي تسبق السنة التقديرية مباشرة".

### - التحاسب الضريبي:-

اختلفت التشريعات الضريبية في تحديد مفهوم التحاسب الضريبي وكذلك الامر شمل المفكرين في عمل المالية العامة، لأن عملية التحاسب الضريبي هي عملية محاسبية وإدارية في الوقت نفسه. إدارية كونها تمثل الجزء المعني بتنفيذ الاحكام التشريعية المتضمنة سياسة الدول الضريبية . حيث تشير أغلب المراجع الضريبية الى أن هذا الجزء من النظام الضريبي يطلق عليه ( العنصر الضريبي) للدلالة على التنظيمات الادارية التي ستتولى مهمة الربط والتحصيل . وهناك أغلبية أخرى تشير اليه بالإدارة الضريبية او الجهاز الاداري الضريبي حيث يمكن تعريف التحاسب الضريبي من الناحية الادارية بأنه (( ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي)) فهو الذي يتولى تطبيق إحكام التشريع المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع . ( أمين ، ٢٠٠٠، ص ٥٠).

أما من الناحية المحاسبية فهي تتضمن العمليات التي تقوم بها الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة من عمليات متسلسلة من أجل وصول الإيرادات المتحققة من الضريبة الى خزانة الدولة. والتي لا توجد آلية محددة أو خطوات ثابتة لها تقع تحت تسمية التحاسب الضريبي. كذلك نرى أن التحاسب الضريبي يقوم في الأساس على بيانات ومعلومات بالإضافة إلى نظم محاسبية ، والبيانات ليست مطلوبة من الممول فقط ولكن يجب توفيرها بصورة منتظمة من خلال كافة أجهزة الدولة وبالتالي يستطيع الجهاز الضريبي ان يسيطر على النشاط الاقتصادي من خلال المعلومات . ( عطا، ٢٠٠٢، ص ٣٦٣).

فالبعض يرى أن عملية التحاسب الضريبي هي عملية شاملة لكل خطوات التي من شأنها أن تؤدي إلى وصول الإيرادات الضريبية إلى خزينة الدولة أي أنها تبدأ من عملية الحصر الضريبي للمكلفين وتنتهي بعملية الاعتراض على التقدير الضريبي.

ولكن أغلب التشريعات الضريبية تشير إلى أن عملية التحاسب الضريبي تبدأ من عملية تقدير الضريبة على المكلفين وصولاً إلى التحصيل والجبائية ، لذلك يرى الباحث أن هذه الخطوات هي الأساسية في عملية التحاسب الضريبي وعليه سيتم التعرف على هذه الإجراءات متسلسلة من عملية التقدير الضريبي على المكلفين وعملية الفرض الضريبي وكذلك عملية الجبائية والتحصيل.

- التقدير الضريبي:-

يقصد بالتقدير الضريبي بيان الأساليب التي يمكن من خلالها الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتقدير قيمة هذه الضريبة .

ولما كانت درجة الوعي الضريبي ومدى مسك الدفاتر المحاسبية وكفاءة الأجهزة الإدارية وتقاليده الأفراد تختلف من دولة إلى أخرى لذلك كان لابد من أن تتعدد أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتناسب مع مستوى هذه المتغيرات وتتلاءم مع الإمكانيات العملية المتاحة ( دار ز ، حجازي ، ٢٠٠٤ ، ص ٨٦ ).

- بعض أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة:-

أ- التقدير على أساس المظاهر الخارجية هذا النوع من الأساليب الخاصة بتقدير الضريبة على الممولين يعتمد على بعض المظاهر الخارجية للممول كأن تعتمد الإدارة الضريبية في تقدير دخل الممول أو ثروته على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد الآلات التي يقوم بتشغيلها في العملية الإنتاجية.

ب- التقدير الجزافي:- وفقاً لهذا الأسلوب تقدر الإدارة الضريبة وعاء الضريبة على أساس قرائن معينة مثل الإيجار أو حجم الأرباح أو رقم المبيعات ، ويصلح هذا الأسلوب في المجتمعات التي ينخفض فيها الوعي الضريبي . ( عبد المجيد ، ١٩٩٦ ، ص ٢٥٢ ، مصدر سابق )

ج- أسلوب التقدير الإداري المباشر:- أن هذا الأسلوب الذي تتولى فيه الإدارة الضريبية نفسها تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الوسائل التي تمكنها من ذلك . ( دراز ، حجازي ، ٢٠٠٤ ، ص ٩٣ ، مصدر سابق ).

والإقرار الضريبي هو بيان يتم إعداده بواسطة الممول يهدف استخدامه كأساس لتحديد الوعاء الضريبي ، ومن ثم حساب مقدار الضريبة المستحقة على الممول . هو كشف يقدمه المكلف في مواعيد محددة يقوم بالإفصاح من خلاله عن دخله الإجمالي وصافي دخله الخاضع للضريبة ( Meigetal.,1996:771 ) . ويتم إعداد الإقرار بما يتماشى مع قوانين وتعليمات ضريبة الدخل ( Fess,1987,16 )

**ويعتبر الفحص الضريبي أهم أقسام الرقابة على الصرف فهي الرقابة على النتائج ، ويطلق عليه الرقابة اللاحقة للصرف . ( شمس ، ١٩٨٩ ، ص ٥٥ ) .**

**ويعرف الفحص الضريبي:-** بأنه [ تحقق الفاحص من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذاً للأحكام والقوانين واللوائح الضريبية سواء فيما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الاعفاءات منها ] . ( لطفي ، ١٩٩٥ ، ص ١٤٤ )

ويعتبر إبلاغ المكلف بالضريبة المقدرة أحد حقوق المكلف المتفق عليها وأن هذا الحق لا يقتصر على تقدير الضريبة فحسب بل يشمل أي إجراء يمكن أن ينتهي بإصدار قرار أيقاع الجزاء عليه ، أو أي إجراءات تنوي الإدارة الضريبية اتخاذها لتحصيل دين الضريبة من أموال المكلف . ليس ذلك فحسب بل أن للمكلف الحق بالحصول على إيضاحات كافية ومناسبة عن أسباب التقدير أو أي إجراء ترفع الإدارة الضريبية اتخاذه بحقه . ( thuronyi,1996,p.111 ) .

**- تحصيل الضريبة:-**

يقصد بتحصيل الضريبة انتقال مبلغها من ذمة الممول الى خزانة الدولة، حيث تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة بمجرد أن تصبح واجبة الأداء وبعد إتمام إجراءات الربط على الممول وصدور الإقرارات النهائية المتضمنة مبلغ الضريبة المستحقة على الممول بعد خصم ما سبق سداؤه من واقع الاقرار وما تم تحصيله منها عند المبلغ تحت حساب الضريبة . ( الشافعي، ٢٠٠٦، ص٤٣). ويتم تحصيل الضريبة في الميعاد الذي يحدده القانون ، وذلك أما أن يدفع المكلف الضريبة مباشرة أو يتم تحصيلها عن طريق جهازها من المنبع كما هو الحال في رواتب الموظفين أو العاملين في الشركات الأهلية وغيرها من المؤسسات .

وأن عملية تحصيل الضريبة يقوم بها المخمن الضريبي، حيث يطبق النسب القانونية المطلوبة على دخل المكلف بعد الاطلاع على ما جاء في إقرار الممول من معلومات وبيانات متعلقة بدخله وعلى ضوء ذلك يتحدد مبلغ الضريبة أو دين الضريبة في ذمة المكلف، وعلى الأخير أن يلتزم بأداء ما عليه من مبلغ ضريبي. ( القيسي، ٢٠٠٨، ص١٤٤).

**المبحث الثالث:-****- المهن غير التجارية:-**

تعرف المهن الغير تجارية ( هي أعمال يمارسها أفراد يتمتعون بخبرات وتخصصات عالية ويقدمون خدماتهم معتمدين على الجهد الذهني وتخصصاتهم وخبراتهم وهذه المهن ، يأتي ربحها من العمل بصفة رئيسية، ولا يدخل رأس المال الا بصفة ثانوية ، فهي تقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، وغالباً ما يقصد بالمهن غير التجارية ، المهن الحرة كالطبيب والصيدلي، ومدقق الحسابات . ( الخطيب وطافش، ٢٠٠٨، ص٢٦١). وقد عرفت دائرة المعارف الامريكية المهن بأنها الاعمال التي تقدم خدمات على قدر عال من التخصص الذي يعتمد على الجهد الذهني . ( كراجه والعبادي، ٢٠٠٢، ص١٧٣). ويرى الباحث أن التعريف المناسب للمهن الحرة هو كل عمل يقوم به الانسان يعتمد بالدرجة الأساس على الخبرة العلمية والعملية والملاكات الذهنية والتخصص والاعداد في مجال ما يهدف لتقديم خدمة عامة.

ولا بد لصاحب المهنة الحرة أن يكون حاصل على مؤهل علمي في أحد حقول التخصص ولديه خبره عملية في ذلك المجال ، وقد يحتاج للموافقة على ممارسة عمله ان يجتاز مدة تدريب معينة كالمدقق والمحامي والطبيب . ( نور وشريف، ٢٠٠٢، ص١٥٥).

**- التحاسب الضريبي للمهن غير التجارية :-**

اختلفت التشريعات الضريبية في تقسيم الفئات المعنية تحت تسمية أصحاب المهن غير التجارية تبعاً لاختلاف الدول فمنهم من صنفهم وحددهم بنص خاص ومنهم من اعتبرهم فئة واحدة تحت تسمية المهن غير التجارية ، وقد اختلف التشريع الضريبي العراقي عن تشريعات غيره من الدول بطريقة تعامله مع هذه الفئات. ونرى ذلك بشكل واضح في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل في نظام مسك الدفاتر التجارية ذي الرقم (٢) لسنة (١٩٨٥) إذ يتبين لنا وجود ثلاث فئات تم تصنيفها بموجب هذا النظام. إذ الزم النظام الفئة الأولى والثانية بمسك الدفاتر التجارية بشكل إلزامي، أما الفئة الثالثة التي يهمل أمرها لأنها الفئة الوحيدة التي ما زالت غير منظمة نفسها بشكل أصولي فقد فوض النظام أمرها الى الهيئة العامة للضرائب بعمل مجموعة مستندية لكل منها بحسب حاجتهم ولكن الهيئة العامة للضرائب لحد الآن لم تبين أو تفرض عليهم مسك دفاتر معينة. ( عبد الحمزة، ٢٠٠٠، ص١٩).

**- كيفية التحاسب الضريبي للمهن غير التجارية في العراق:-**

بات من المعلوم أن عملية التحاسب الضريبي للمهن غير التجارية تسير وفق الضوابط السنوية التي يتم وصفها من قبل الهيئة العامة للضرائب سنوياً. حيث يتم اعتماد هذه الضوابط من قبل

الفروع التابعة للهيئة، علماً أن هذه الضوابط غير ثابتة سنوياً، حيث يمكن ملاحظة ذلك من خلال الاطلاع على الضوابط من عام ٢٠٠٣ وليومنا هذا، على اعتبار أن الوضع الاقتصادي والسياسي للبلد غير مستقر بسبب الوضع الراهن ولا يخفى على المختصين بأن هذا بسبب تعطيل بعض القوانين الضريبية وتجاهل البعض الآخر منها بسبب ذلك في التأثير على الوضع الاقتصادي لأصحاب المهن غير التجارية الأمر الذي أدى إلى أحداث تغييرات في الضوابط السنوية الخاصة بهذه الفئة من المكلفين. وفيما يخص الفئة موضوع البحث فيتم التحاسب وفق الضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب إذا طلعنا على كيفية التعامل مع الضوابط السنوية وتطبيقها وتم التركيز على الفئات الآتية :-

#### - الأطباء والمحامين والمهندسين.

##### - مكاتب دلالية العقار .

##### - الصيدليات والمختبرات والتحليلات المرضية والاشعة والسونار.

إن الأساس العادل في تقدير دخل هذه الفئات يعتمد بالدرجة الأساس على كفاءة عمليات المسح أو الكشف أو المعاينة التي يمكن أن تجري على محل عمل المكلف والمعلومات الإضافية التي تتوفر من مصادر المعلومات الأخرى وأهمها آلية التنسيق بين الدخل والعقار، مع الأخذ بالاعتبار تقديرات المكلف السابقة. وسنتطرق إلى كيفية التعامل مع هذه الفئات وفق ما يأتي:-

- **الأطباء والاشعة والسونار والمختبرات :-** يتم التحاسب مع هذه الفئات وفق عدد المراجعين يومياً ( مستوى النشاط) وقد تم تقسيم هذه الفئات وفق هذا المعدل إلى خمسة مستويات وهما :-

- **ضعيف:-** إذا قدر معدل عدد المراجعين يومياً للعيادة (٢) مراجع وهو ما يطلق عليه بالمستوى الضعيف.

- **وسط:-** وهو الذي يمثل معدل عدد المراجعين الذي يتراوح بين (٣-٦) مراجع يومياً.

- **جيد :-** هو الذي يمثل معدل عدد المراجعين الذي يتراوح بين (٧-٩) مراجع يومياً.

- **جيد جداً:-** وهو الذي يمثل معدل عدد المراجعين الذي يتراوح بين (١٠-١٥) مراجع يومياً.

- **متميز:-** وهو الذي يمثل معدل عدد المراجعين من (١٦) فأكثر.

وأن هذه الطبقة من المكلفين يتم التعامل معهم معاملة خاصة حيث يقدم كل منهم إقراره الذي يوضح فيه عدد المراجعين يومياً وسعر الكشفية، وكذلك المصاريف التي حصلت خلال السنة ليتسنى للمخمين الضريبيين حساب الضريبة المستحقة عليه، وكذلك يستطيع المخمن من خلال هذه المعلومات الواردة في الإقرار معرفة المكلف من أية فئة ( متوسط، جيد، جيد جداً.... ) . وبالرجوع للضوابط السنوية والجداول الموجودة فيها يستطيع المخمن التوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة علاوة على خصم السماحات القانونية للمكلف.

#### - مكاتب المهندسين:-

تم تصنيف هذا النشاط عدة فئات، إذ يكون تحديد الفئة التي يقع ضمنها النشاط في عدة أمور منها ( المنطقة التي يقع فيها، مساحة محل العمل، الديكور، الموقع ضمن المنطقة، الشهرة.....) ويكون الفرع مسؤولاً عن دراسة تلك المناطق دراسة معمقة لتحديد مدخلات المكلفين ضمن النشاط الواحد. إذ تم تقسيم نشاط المهندسين إلى ثلاث فئات وكما يأتي:-  
الفئة (أ) التي يقع مصدر الدخل لها في منطقة صناعية أو تجارية متميزة أو منطقة سكنية ذات مستوى معاشي مرتفع وتتوفر له أفضل المميزات في تلك المنطقة، مع وجود مميزات خاصة بمصدر الدخل نفسه من حيث المساحة والشهرة والديكور وعدد الأجهزة والمستخدمين.

الفئة ( ب ) التي يقع مصدر الدخل في منطقة صناعية أو سكنية ذات مستوى معاشي جيد ويقع المكتب في موقع اعتيادي من تلك المنطقة.

الفئة ( ج ) التي يقع مصدر الدخل لها في المناطق الأخرى التي لا تتوفر فيها أية مميزات ، ومن الجدير بالذكر أنه قليلاً ما يوجد مكتب هندسة ضمن هذه الفئة .

#### - مكاتب دلالية العقار :-

إن التقسيمات الواردة في ثانياً والخاصة بمكاتب المهندسين هي التقسيمات نفسها التي تخضع لها مكاتب دلالية العقار .

#### - الصيدليات :-

تم تقسيم الصيدليات على فئتين هما الفئة (أ) و (ب) إذ تم الأخذ بنظر الاعتبار المنطقة التي تقع بها الصيدلية ومساحتها وكذلك الموقع ضمن المنطقة.

#### - المحامون :-

إن عملية التحاسب الضريبي للمحامين نوعاً ما هي مختلفة عن سابقتها من المهن إذ نلاحظ ذلك في الضوابط السنوية الواردة من قبل الهيئة العامة للضرائب .

ويمكن تقدير أرباح المحامين نسبة مئوية من الإيرادات المصرح به من قبل المكلفين حيث أعطت الهيئة خصوصية أيضاً لهذه الفئة، بأن يقوم كل محام بتقديم إقرار عن الإيراد الذي حققه خلال السنة وما على الهيئة إلا أن تأخذ بما مصرح به من إيراد واحتساب الضريبة التي تقدر بنسبة ٢٥% من الإيراد المصرح به، أن عملية التحاسب لهذه الفئات كانت تعتمد ضوابط سنة ٢٠٠٣ باعتبارها سنة أساس للتحاسب، وقد استبعدت سنة ٢٠٠٤ والربع الأول من سنة ٢٠٠٥ كونها سنة أعفاء لأصحاب الدخل كافة، وقد اعتمدت سنة ٢٠٠٥ على سنة ٢٠٠٣ في احتساب الضريبة إذ جاءت ضوابط هذه السنة تنص على اعتبار الضريبة هي نصف ضريبة سنة ٢٠٠٣ وهكذا بقي الحال بالنسبة للسنتين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ مع الأخذ بالحساب تغيير النسب التي على ضوءها يتم احتساب الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة ، أما الضوابط الخاصة بسنة ٢٠٠٨ فقد اعتمدت على الدخل الخاضع للضريبة للسنة التي سبقتها إذ تم إضافة ٢٥% على ضريبة سنة ٢٠٠٧ كي تعتبر ضريبة سنة ٢٠٠٨ وكذلك الحال بالنسبة لسنة ٢٠٠٩ أي بإضافة ٢٥% على ضريبة ٢٠٠٨.

أما ضريبة ٢٠١٠ باقية كما هي لسنة ٢٠٠٩ بالنسبة للمهن التي لم يرد عليها تعديل مع الأخذ بالتعليمات الواردة في الضوابط السنوية ومنها نسب الضريبة والسماحات القانونية

#### المبحث الرابع:-

#### عرض نتائج البحث وتحليلها:-

نسعى في هذا البحث الى عرض نتائج البحث اعتماداً على بعض الأساليب والادوات الإحصائية لمتغيرات البحث وفقراتها والمتمثلة بالتكرارات والنسب المئوية والاطراف الحسابية للمتغيرات وفقراتها لغرض تحديد مستوى إجابة كل منها والانحراف المعياري لقياس مديات تشتت القيم عن اوساطها الحسابية فضلاً عن الوزن المئوي وشدة الإجابة لمعرفة الأهمية النسبية لكل محور من المحاور.

#### - وصف استمارة الاستبانة والعينة:-

أعتمد البحث في منهجيته على أداة لجمع المعلومات والبيانات والمتمثلة بالاستبانة والتي تم اعدادها بالاعتماد على دراسات سابقة وكذلك المتغيرات التي يهدف اليها البحث في إيجاد العلاقة

بين مسك الدفاتر التجارية والعدالة والتحصيل الضريبي ، أما إجراءات معالجة الاستبانة فقد حددت وفق أوزان قياس ( ليكرت ) .

- ولأغراض التحصيل تم اتباع الخطوات الآتية:-
- اختيار افراد العينة التي يمكن أن تحقق أهداف البحث والتي تمثلت بالسادة ( موظفي ومدراء فروع واقسام الهيئة العامة للضرائب).
- بلغ أفراد العينة ٥٠ فرداً تم توزيع الاستبانة عليهم .
- تم أستلام ٥٠ استبانة وتدقيقها.
- استعمال البرامج الاحصائية في الحاسوب ( spss ) و ( Microsoft- Excel ) للتعامل مع البيانات واستخراج النتائج .
- وقد خضعت الاستبانة لاختبارات الصدق والثبات أذ توصل الى أن الفقرة (٩) من المحور الأول والفقرة (٥) من المحور الثاني غير دالة احصائياً. وقد تم استبعادهما، اما المحور الآخر تبين أن جميع الفقرات دالة احصائياً.

#### - الصدق : Validity

- وهناك اختبارات عدة لتحقيق الصدق واعتمد الباحث طريقتين وهما :-
- الطريقة الاولى:- استخراج صدق الفقرات باستخدام الاختبار التائي لعينتين مستقلتين بأسلوب المجموعتين المتطرفتين للمحاور الاول والثاني والثالث لمتغيرات الدراسة .
- المحور الاول :- مسك الدفاتر التجارية:-

جدول يبين الصدق باستخدام الاختبار التائي لعينتين مستقلتين ( أسلوب المجموعتين العليا والدنيا المتطرفتين ).

الالتكرار	المجموعة العليا		المجموعة الدنيا		القيمة التائية المحسوبة	الدالة
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		
1	3.0000	0.0000	2.5385	0.66023	2.521	دالة إحصائية
2	2.5385	0.66023	1.4615	0.66023	4.159	دالة إحصائية
3	2.6923	0.63045	2.1538	0.68874	2.079	غير دالة إحصائية
4	2.6923	0.48038	1.5385	0.66023	5.095	دالة إحصائية
5	2.6154	0.65044	1.6923	0.63043	3.674	دالة إحصائية
6	2.6923	0.75107	1.8462	0.68874	2.994	دالة إحصائية
7	2.0000	0.81650	1.0000	0.00000	4.416	دالة إحصائية
8	1.5385	0.66023	1.0000	0.00000	2.941	دالة إحصائية
9	2.4615	0.51887	2.0000	0.70711	1.897	غير دالة إحصائية
10	2.7692	0.43853	1.9231	0.75955	3.479	دالة إحصائية

يلحظ من الجدول بأن الفقرتين (9,3) غير دالة احصائياً عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (24)، هي اقل من القيمة التائية الجدولية والبالغة (2.06) .

الطريقة الثانية :- اسلوب علاقة الفقرة بالدرجة الكلية للمحور باستخراج معامل الارتباط بيرسون لجميع الفقرات والجدول الاتي يوضح ذلك :-



**جدول يبين (استخدام الصديق باستخدام اسلوب الفقرة بالدرجة الكلية للمحور )**

المحور الاول : مسك الدفاتر التجارية في الهيئة العامة للضرائب	
السؤال	معامل الارتباط بيرسون
1	0.433
2	0.621
3	0.263
4	0.491
5	0.538
6	0.511
7	0.686
8	0.463
9	0.273
10	0.468

يلحظ من الجدول اعلاه ان جميع الفقرات ذو دلالة احصائية عند مستوى (0.05) ودرجة حرية ٤٨ حيث كانت القيم المحسوبة اعلى من قيمة حاصل الارتباط الجدولية والبالغة (0.27) باستثناء الفقرة (٣)

**المحور الثاني العدالة الضريبية:**

**جدول يبين الصديق باستخدام الاختبار التائي لعينتين مستقلتين (اسلوب المجموعتين العليا والدنيا المتطرفتين )**

القيمة التائية المحسوبة	الدالة	المجموعة الدنيا		المجموعة العليا		التكرار
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
8.018	دالة إحصائية	0.43853	1.7692	0.27753	2.9231	1
9.097	دالة إحصائية	0.48038	1.3077	0.37553	2.8462	2
4.255	دالة إحصائية	0.72501	1.7692	0.43853	2.7692	3
4.977	دالة إحصائية	0.66023	1.5385	0.59914	2.7692	4
5.196	دالة إحصائية	00000	1.0000	0.80064	2.3077	5
1.421	غيردالة إحصائية	0.89872	1.8462	0.75107	2.3077	6
2.717	دالة إحصائية	0.72501	2.2308	0.37553	2.8462	7
3.216	دالة إحصائية	0.59914	1.2308	0.49355	1.9231	8
4.382	دالة إحصائية	00000	1.0000	0.50637	1.6154	9
6.501	دالة إحصائية	00000	1.0000	0.76795	2.3846	10

يلحظ من الجدول ان الفقرة ٦ غير دالة احصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة حرية (٢٤) هي اقل من القيمة التائية الجدولية والبالغة (٢,٠٦) .

**جدول يبين ( استخراج الصديق باستخدام اسلوب الفقرة بالدرجة الكلية للمحور )**

المحور الثاني : العدالة الضريبية	
السؤال	معامل الارتباط بيرسون
1	0.673
2	0.733
3	0.542
4	0.560
5	0.566
6	0.368
7	0.351
8	0.388
9	0.560
10	0.771

ويلحظ من الجدول اعلاه ان جميع الفقرات ذو دلالة احصائية عند مستوى (٠,٠٥) ودرجة حرية (٤٨) حيث كانت القيم المحسوبة اعلاه من القيمة معامل الارتباط الجدولية والبالغة (٠,٢٧)

### المحور الثالث: التحصيل الضريبي:

جدول يبين الصدق باستخدام الاختبار التائي لعينتين مستقلتين (اسلوب المجموعتين العليا والدنيا المتطرفتين)

الدالة	القيمة التائية المحسوبة	المجموعة الدنيا		المجموعة العليا		التكرار
		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
دالة إحصائية	4.208	0.50637	1.6154	0.51887	2.4615	1
دالة إحصائية	5.908	0.37553	1.1538	0.65044	2.3846	2
دالة إحصائية	2.551	0.00000	1.0000	0.86972	1.6154	3
دالة إحصائية	3.959	0.00000	1.0000	0.63043	1.6923	4
دالة إحصائية	4.465	0.43853	1.2308	0.75107	2.3077	5
دالة إحصائية	3.773	0.27735	1.0769	0.75955	1.9231	6
دالة إحصائية	4.465	0.43853	1.2308	0.75107	2.3077	7
دالة إحصائية	4.208	0.51887	1.5385	0.50637	2.3841	8

يلحظ من الجدول بأن جميع الفقرات دالة احصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة الحرية (٢٤) وهي اعلى من القيمة التائية الجدولية والبالغة (٢,٠٦)

جدول يبين ( استخراج الصدق باستخدام اسلوب الفقرة بالدرجة الكلية للمحور )

المحور الثالث : التحصيل الضريبي	
السؤال	معامل الارتباط بيرسون
1	0.666
2	0.656
3	0.432
4	0.631
5	0.618
6	0.509
7	0.664
8	0.454

يلحظ من الجدول بان جميع الفقرات دالة احصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ودرجة الحرية (٤٨) حيث كانت القيم المحسوبة اعلى من معامل الارتباط الجدولية والبالغة (٠,٢٥)

### الثبات: Reliability:

تم استخراج معامل الثبات باستخدام طريقة الفا كرونباخ بالنسبة للمحور الاول (مسك الدفاتر التجارية) فقد بلغت نسبت الثبات (0.6303)، اما المحور الثاني (العدالة الضريبية) فقد بلغت نسبة الثبات (0.7561) وبلغت نسبة الثبات بالنسبة للمحور الثالث (التحصيل الضريبي) نسبة (0.7119) وبلغت النسبة الكلية للثبات بالنسبة للمحاور الثلاث (0.84) .

- عرض نتائج البحث وعليها:-

اولاً - البيانات الشخصية :

ويمثل هذا المحور اسئلة شخصية للتعرف على طبقة الملاك العامل وتخصصهم ، ومدى الخبرة كمدخل للإفادة منها في معرفة تأثير مسك الدفاتر التجارية على العدالة والتحصيل الضريبي ، وهي كالاتي :-

(عينة الدراسة حسب الجنس)

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	31	62%
انثى	19	38%
المجموع	50	100%

(عينة الدراسة حسب التحصيل العلمي)

التحصيل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم فني	8	16%
بكالوريوس	26	52%
دبلوم عالي	4	8%
ماجستير	10	20%
دكتوراه	2	4%

(عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخدمة)

عدد سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
5-1	3	6%
10-6	13	26%
15-11	11	22%
20-16	8	16%
فاكثر-20	15	30%
المجموع	50	100%

ثانياً:- تحليل اجابات عينة البحث  
(مسك الدفاتر التجارية)

ت	الأسئلة	اتفق تماماً		اتفق إلى حدما		لا اتفق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتم تحديد الوعاء الضريبي استناداً الى الضوابط السنوية بعيداً عن نتائج السجلات والدفاتر التجارية	٤٢	٨٤	٦	١٢	٢	٤	٢,٨٠٠٠	٠,٤٩٤
2	ان هذه الضوابط تستوفي جميع متطلبات العمل الضريبي قياساً الى نظام مسك الدفاتر التجارية	١١	٢٢	٢٣	٤٦	١٦	٣٢	١,٩٠٠٠	٠,٧٣٥
3	لا يعطي نظام مسك الدفاتر التجارية الفرصة الى الاجتهاد الشخصي في عملية التقدير الضريبي								
4	ان الضوابط السنوية قد راعت متطلبات نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) السنة ١٩٨٥	١٨	٣٦	١٩	٣٨	١٣	٢٦	٢,١٠٠٠	٠,٧٨٨
5	لا تسهل الضوابط السنوية من عملية التنبؤ بالإيرادات الضريبية عكس نتائج تطبيق نظام مسك الدفاتر التجارية	٢٦	٥٢	١٦	٣٢	٨	١٦	٢,١٨٠٠	٠,٧٤٧
6	يحتاج نظام مسك الدفاتر التجارية في حال العمل به الى وقت وجهد اكبر في تنفيذ إجراءات التحسب الضريبي	٤	٨	٨	١٦	٣٨	٧٦	٢,٣٦٠٠	٠,٧٤٩
7	تكون استجابة المكلفين (الاطباء ، المحامين ، المهندسين ، مكاتب دلالية العقار ، الصيدليات، المختبرات، الاشعة والسونار ) لدفاتر المستمسكات الضريبية	٢	٤	١٠	٢٠	٣٨	٧٦	١,٣٢٠٠	٠,٦٢٠

								قليلة الى ما شملوا بنظام مسك الدفاتر التجارية .	
٨	٢٢	٤٤	٢٢	٤٤	٦	١٢	١٢٨٠٠	٠,٥٣٦	لا توجد ضرورة للاستمرار في العمل وفق الضوابط السنوية
9									تمتلك الهيئة العامة للضرائب القدرة على تطبيق نظام مسك الدفاتر التجارية على الهيئات المشمولة بالاستناد من نظام مسك الدفاتر التجارية
10	٢٦	٥٢	١٧	٣٤	٧	١٤	٢,٣٨٠٠	٠,٧٢٥	يتوجب نقل المكلفين (الاطباء ، المحامين ، المهندسين ، مكاتب دلائية العقار ، الصيدليات، المختبرات، الاشعة والسونار ) من الاستناد الى الفئة الثانية فيه من المكلفين المشمولين بمسك الدفاتر التجارية .

تحليل إجابات عينة البحث لمحور مسك الدفاتر التجارية اذ يظهر هذا التحليل اتفاق اراء عينة البحث مع الباحث من ان مسك الدفاتر التجارية وتقديم حسابات نظامية معده وفق الاصول المحاسبية المتعارف عليها سيؤدي الى استجابة المكلفين لدفع المستحقات الضريبية سيؤدي الى زيادة الايرادات الضريبية الى خزينة الدولة وكذلك الى تحقيق العدالة الضريبية من خلال عملية التحاسب الضريبي وكان المتوسط الحسابي يتراوح بين ٢/٨ لسؤال (يتم تحديد الوعاء الضريبي استناداً الى الضوابط السنوية بعيداً عن نتائج السجلات والدفاتر التجارية ) و ١,٢٨ لسؤال لا توجد ضرورة للاستمرار في العمل وفق الضوابط (السنوية ) .وبانحراف معياري يتراوح بين (٠,٥٣٦-٠,٤٩٤) وهذا يدل على اتفاق اجابات عينة محور مسك الدفاتر التجارية مع رأي الباحثين في تحديد الأوزان المرجحة لأسئلة الاستبانة.

### المحور الثاني :-العدالة الضريبية:

ت	الأسئلة	اتفق تماما			اتفق إلى حدما	لا اتفق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عمل موظفي الهيئة العامة للضرائب يتحقق عن العدالة الضريبية في التحصيل	١٨	٣٦	٢٦	٥٢	٦	١٢	٢,٢٤٠٠	٠,٦٥٦
2	العمل وفق الضوابط السنوية يساعد على تحقيق ركن العدالة الضريبية للمكلفين المشمولين فيها	١٧	٣٤	١٧	٣٤	١٦	٣٢	٢,٠٢٠٠	٠,٨٢٠
3	نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ يساعد في تحقيق ركن العدالة	١٩	٣٨	١٨	٣٦	١٩	٢٦	٢,١٢٠٠	٠,٧٩٨
4	تتساوى جميع فئات المكلفين عند التحاسب الضريبي نتيجة لوجود ضوابط محددة تحكم كل فئة .	٢٤	٤٨	١٥	٣٠	١١	٢٢	٢,٢٦٠٠	٠,٨٠٣
5	الضوابط التي تنظم عمل الضريبة بالنسبة للفئات (الاطباء، المحامين، المهندسين، مكاتب دلائية العقار، الصيدليات، المختبرات، الاشعة والسونار) غير منسجمة مع الواقع الفعلي لإيرادات اصحاب هذه المهن في العراق.	٩	١٨	١١	٢٢	٣٠	٦٠	١,٥٨٠٠	٠,٧٨٤

6	ان الاقرار الضريبي الذي تقدمه هذه الفئات يتم اعتماده في تحديد الوعاء الضريبي								
7	اخفاء اي معلومات مهمة في الاقرار الضريبي المقدم في هذه الفئات يعاقب عليها وفق القانون	٣٣	٦٦	١٢	٢٤	٥	١٠	٢,٥٦٠٠	٠,٦٧٤
8	ان الضوابط المعمول بها لأصحاب المكاتب دلاية العقار تنسجم مع طيبة النشاط لأصحاب هذه الهيئة	٤	٨	١٨	٣٦	٢٨	٥٦	١,٥٢٠٠	٠,٦٤٦
9	الالية المعمول بها في الهيئة العامة للضرائب لحصر المكلفين من هذه الفئات فعالة ولا يوجد تهرب ضريبي			١٤	٢٨	٣٦	٧٢	١,٢٨٠٠	٠,٤٥٣
10	ان الضوابط التي وصفت لتحاسب المحامين واضحة وتحقق العدالة الضريبية	٩	١٨	١٥	٣٠	٢٦	٥٢	١,٦٦٠٠	٠,٧٧٢

تحليل اجابات عينة لمحور العدالة الضريبية اذ يظهر هذا التحليل اتفاق عينة البحث مع ما طرقة الباحث من خلال مسك الدفاتر التجارية يمكن تحقيق العدالة الضريبية لأن هذه الدفاتر تكون عرضة للتفتيش من قبل الجهات المختصة في الهيئة العامة للضرائب وبالتالي تقل عملية التلاعب في الدفاتر وكان المتوسط الحسابي يتراوح بين ٢,٥٦ لسؤال (اخفاء اي معلومات مهمة في الاقرار الضريبي المقدم من هذه الفئات يعاقب عليها وفق القانون) و ١,٢٨ لسؤال (الالية المعمول بها في الهيئة العامة للضرائب لحصر المكلفين من هذه الفئات فعالة ولا يوجد تهرب ضريبي).

وبانحراف معياري يتراوح بين (٠,٦٧٤-٠,٤٥٣) وهذا يدل على اتفاق اجابات عينة محور العدالة الضريبية مع رأي الباحثين.

### المحور الثالث :- التحصيل الضريبي:

ت	الأسئلة	اتفق تماما		اتفق إلى حدما		لا اتفق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الايرادات التي تحققها الهيئة العامة للضرائب سنويا للمشمولين بالنظام تتطابق مع ما مخطط له	٩	١٨	٣٠	٦٠	١١	٢٢	١,٩٦٠٠	٠,٦٣٧
2	الايرادات المتوقعة فعليا للهيئة العامة للضرائب تم تحصيلها من جميع المكلفين الخاضعين للضريبة في العراق وذلك لرصانة الضوابط السنوية	١١	٢٢	١٦	٣٢	٢٣	٤٦	١,٧٦٠٠	٠,٧٩٦
3	التهرب الضريبي في العراق يكاد يكون معدوم وكذلك التضليل في المعلومات المقدمة من المكلفين بسبب الضوابط الردع الموضوعية من قبل الهيئة العامة للضرائب.	٣	٦	٧	١٤	٤٠	٨٠	١,٢٦٠٠	٠,٥٦٤
4	ان الايرادات المحصلة من الفئات(الاطباء ، المحامين ، المهندسين ، مكاتب دلايةالعقار ، الصيدليات، المختبرات ،الاشعة والسونار) وفقاً للضوابط السنوية المقررة من قبل الهيئة العامة للضرائب تتطابق مع الايراد الفعلي الذي يحققه اصحاب هذه الفئات	١	٢٠	٨	١٦	٤١	٨٢	١,٢٠٠٠	٠,٤٥١

٥	الإيرادات المتحققة من الفئات تتم بطريقة سلسلة وواضحة وذلك لوضوح هذه الضوابط وعدم وجود ثغرات فيها	٧	١٤	٢١	٤٢	٢٢	٤٤	١٠,٧٠٧	١٠,٧٠٠
٦	الإيرادات المتحققة من الضرائب توظف في خدمة مشاريع تنموية في العراق ويتم الاعلان منها سنوياً	٤	٨	١٤	٢٨	٣٢	٦٤	١٠,٦٤٣	١٠,٤٤٠
٧	في الغالب ان تسديد المستحقات الضريبية لهذه الفئات يتم وفق المواعيد المحددة في القانون الضريبي	٩	١٨	٢١	٤٢	٢٠	٤٠	١٠,٧٣٦	١٠,٧٨٠
٨	ان الدوائر ذات العلاقة والنقابات تساند الهيئة العامة للضرائب في عملها من خلال ارساله المقتبسات الضريبية المتحققة وكذلك حصراً المكلفين المشمولين بالنظام	١٠	٢٠	٢٨	٥٦	١٢	٢٤	١٠,٦٦٨	١٠,٩٦٠

اما تحليل اجابات عينة البحث لمحور التحصيل الضريبي اذ يظهر هذا التحليل اتفاق عينة البحث مع ما طرقه الباحث من خلال مسك الدفاتر التجارية يمكن الاعتماد عليها من خلال زيادة المحصلات الضريبية الى خزينة الدولة وكان المتوسط الحسابي يتراوح (١,٩٦٠٠-١,٢٠٠٠) وبانحراف معياري يتراوح بين (٠,٤٥١-٠,٦٦٨) وهذا يدل على اتفاق اجابات عينة محور التحصيل الضريبي مع رأي الباحثين .

#### اختبار فرضية البحث عن طريق تأثير مسك الدفاتر التجارية على كل من العدالة الضريبية والتحصيل الضريبي:

حيث تم اختبار فرضيات البحث عن طريق تحليل الانحدار البسيط بين متغيرات البحث ويبين الجدول الاتي هذا التحليل

الفرضية	قيمة بيتا	الخطأ المعياري	قيمة بيتا المعيارية	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	الدلالة احصائية
تأثير مسك الدفاتر التجارية على العدالة الضريبية	٠,٩٤٣	٠,١٢٥	٠,٧٣٨	٤٩	٠,٥٦٨	١,٦٨	٠,٠٠١	دالة احصائية
تأثير مسك الدفاتر التجارية على التحصيل الضريبي	٠,٥٥١	٠,١١٥	٠,٥٦٧	٤٩	٤,٧٦٩	١,٦٨	٠,٠٠١	دالة احصائية

#### - تأثير مسك الدفاتر التجارية على العدالة الضريبية:

يتبين لنا من خلال الجدول ان قيمة t المحسوبة ٧,٥٦٨ عند مستوى دلالة ٠,٠١ ودرجة حرية ٤٩ اكبر من قيمة t الجدولية ١,٦٨ عند مستوى الدلالة ٠,٠١ ودرجة حرية ٤٩ مما يعني وجود دالة احصائية في حالة تطبيق نظام مسك الدفاتر التجارية على عينة البحث مما يؤدي الى تحقيق العدالة الضريبية في حالة مسك الدفاتر التجارية بدلا من نظام الضوابط السنوية .

#### - تأثير مسك الدفاتر التجارية على التحصيل الضريبي:

من خلال الاختبارات التي اجريت على فرضية البحث تبين لنا ان الضريبة اداة اقتصادية مهمة يمكن الاعتماد عليها من خلال زيادة المتحصلات الضريبية ، حيث يوضح جدول الاختبار الذي اجري اذ ان قيمة t المحسوبة ٤,٧٦٩ عند مستوى دلالة ٠,٠١ ودرجة حرية ٤٩ ، هي اكبر من قيمة t الجدولية ١,٦٨ عند مستوى دلالة ٠,٠١ ودرجة حرية ٤٩ ، مما يعني وجود دالة احصائية حول صحة هذه الفرضية.



**الآلية المقترحة للحاسب الضريبي للمكلفين عينة البحث:-**

- ضرورة العمل على مسك الدفاتر التجارية لفئات المكلفين المشمولة في عينة البحث:-  
من خلال النتائج التي توصل اليها الباحث وبعد تحليل استمارة الاستبيان والنتائج الصريحة التي أنتجها هذا العمل أصبح من الضروري وضع الاطار المقترح الذي يحاول الباحث من خلاله وضع حل لمشكلة الضوابط السنوية والضعف الموجود فيها خلال التطبيق العملي على الفئات موضوع البحث من خلال المقابلات الشخصية التي أجراها الباحث مع مجموعة من المخمنين المختصين في العمل الضريبي على هذه الفئات والتعرف على المشاكل التي يعانيتها المخمن في العمل على تطبيق الضوابط السنوية الموضوعة من قبل الهيئة العامة للضرائب اذ تم طرح فكرة الباحث على المختصين في هذا المجال والتي يروم فيها الى نقل هذه الفئات من الاستثناء في نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ الى الفقرة الثانية منه لاقت تأييدا واسعا لأن في ذلك ضمان لتحقيق العدالة والتحصيل الضريبي للمكلفين . والنتائج التي أنتجتها استمارة الاستبيان التي أجراها الباحث والتي أثبتت عدم تحقيق العدالة والتحصيل الضريبي في حال الاستمرار في العمل على تطبيق الضوابط السنوية بسبب الضعف الموجود فيها وفتحها المجال واسعا أمام الاجتهاد الشخصي للمخمنين وهذا بدوره يفتح المجال أمام المخمنين للوقوع في الاخطاء اثناء عملهم بسبب قلة الخبرة وكذلك يفتح الباب أمام المكلفين والمخمنين على تقشي الرشوة واتساع دائرة الفساد الاداري والمالي الناتج منه من خلال تقليص باب الاجتهاد الشخصي للعمل وفق الضوابط السنوية.

لا بد من الاشارة الى أن النتائج التي تم التوصل اليها عن طريق استمارة الاستبيان هو التأكيد على ضرورة العمل على مسك الدفاتر التجارية وما يمكن التوصل اليه من خلال العمل على ذلك تحقيقاً للعدالة والتحصيل الضريبي . وكذلك العمل الميداني الذي قام به الباحث على عينة البحث الخاصة بالأطباء والمتكونة من (٣١) طبيباً والمتعلقة بالاطار المقترح الذي أراد الباحث تطبيقه على هذه العينة من خلال مسك الدفاتر التجارية والتي وبدون أدنى شك سوف تجعل المكلف يصرح عن دخله المتحقق فعلاً وذلك من خلال التعاون الذي لا بد أن يتم بين جميع الاطراف التي لها علاقة في مجال تحقيق المصلحة العامة والتي لو تعاونت على تحقيق تلك المصلحة فأنها سوف تسهم وبشكل كبير على تحقيق الهدف المرجو من الضرائب التي هي المصدر الذي لا يمكن أن يضعف مع مرور الزمن لذلك أقترح الباحث أنموذج من السجلات التي يجب أن يمسكها المكلف أثناء عمله وهي سجل للإيرادات والمصروفات اليومية وتكون هذه السجلات خاضعة الى الشروط الشكلية التي تخضع لها السجلات والدفاتر المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب هذا من ناحية الشروط الشكلية اما من ناحية اصدار هذه السجلات فتكون الهيئة العامة للضرائب هي الجهة المسؤولة عن إصدارها لكي تكون خاضعة للرقابة من قبلها وأي أنواع أخرى غير التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب تكون غير مقبولة في أثبات العمليات اليومية للمكلف باعتبارها غير قانونية ويخضع المكلف الذي يقدم مثل هذه السجلات الى المسائلة القانونية حسب قانون ضريبة الدخل العراقي

من المعلوم لدينا أن أغلب الدفاتر والسجلات التجارية تكون مصدقة من قبل كاتب عدل الا أن هذه السجلات تكون صادرة من الهيئة العامة للضرائب ومصدقة من قبلها .  
والجدولان التاليان يمثلان أنموذج لسجل الإيرادات والمصروفات المقترح :-

**جدول (( سجل الإيرادات اليومي ))**

ت	اسم المراجع	استشارته	خدمات أخرى	المبلغ المحصل	التاريخ	الملاحظات
المجموع						

**جدول (( سجل المصروفات الشهري ))**

ت	نوع المصروف	المبلغ	التاريخ	اسم الجهة / اسم الشخص	الملاحظات
المجموع					

ومن خلال الجولة الميدانية والاطلاع على عينة عمل المكلفين المشمولين بالعينة وجدنا هناك اختلاف وفارق كبير بين الإيرادات المصرح بها من قبل المكلفين والإيراد الفعلي لهم فكانت النتيجة العمل الميداني هي الحصول على الاعداد الحقيقية لعدد المراجعين وكذلك سعر التذكرة لكل مراجع والجدول التالي يمثل نتيجة لذلك العمل لكل مكلف والوقوف على الإيراد السنوي لكل من المكلفين المشمولين بالعينة.

الإيراد السنوي = عدد المراجعين في السنة × سعر التذكرة  
عدد المراجعين في السنة = عدد المراجعين في اليوم × ٣٠٠ يوم

ت	الاسم	عدد المراجعين سنوياً	سعر التذكرة	الإيراد السنوي
١.	أ	١٥٠٠	٧٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠
٢.	ب	١٠٥٠٠	١٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠٠
٣.	ت	١٥٠٠	١٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠٠
٤.	ث	٤٥٠٠	١٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠٠٠
٥.	ج	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠٠
٦.	ح	٦٠٠٠	٨٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠٠٠
٧.	خ	٢١٠٠٠	١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠٠
٨.	د	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
٩.	ذ	٦٩٠٠	١٠٠٠٠	٦٩٠٠٠٠٠٠٠
١٠.	ر	٣٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠
١١.	ز	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
١٢.	س	٧٥٠٠	١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠
١٣.	ش	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠
١٤.	ص	٤٥٠٠	٧٠٠٠	٣١٥٠٠٠٠٠٠٠
١٥.	ض	٢٤٠٠	١٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠
١٦.	ط	٧٥٠٠	١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠
١٧.	ظ	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
١٨.	ع	٢٤٠٠	١٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠
١٩.	غ	١٠٥٠٠	١٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٠.	ف	١٥٩٠٠	١٠٠٠٠	١٥٩٠٠٠٠٠٠٠٠
٢١.	ق	٢١٠٠٠	١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٢.	ك	١٣٥٠٠	١٠٠٠٠	٣١٥٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٣.	ل	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٤.	م	٢١٠٠٠	٧٠٠٠	١٤٧٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٥.	ن	٦٠٠٠	٧٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٦.	هـ	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٧.	و	٩٦٠٠	١٠٠٠٠	٩٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٨.	ي	٧٥٠٠	١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢٩.	أا	٩٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٣٠.	ب ب	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٣١.	ت ت	٧٥٠٠	١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

ولتوضيح عملية التحاسب الضريبي للمكلفين حسب الآلية المقترحة سنعرض المثال الآتي :-  
طبيب متقاعد مجموع الإيرادات المقبولة ضريبياً لسنة ٢٠٠٩ كانت ٢٠٠ مليون دينار ومجموع  
المصروفات المقبولة ضريبياً لتلك السنة كانت ٥٠ مليون دينار والمكلف متزوج ولديه ثلاثة أبناء  
يستحقون السماح الضريبي .

فأن عملية التحاسب الضريبي للمكلف تكون كما يأتي:-

- الإيرادات السنوية ٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار  
- المصروفات السنوية ٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

السماحات القانونية - ١٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار  
١٠٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

١٣٩٨٠٠٠٠٠٠٠٠

وعليه تكون النسب التي تحسب الضريبة على أساسه هي :- ٣% ، ٥% ، ١٠% ، ١٥% على التوالي.

$١٥٠٠٠ = ٣\% \times ٥٠٠٠٠$  دينار

$٢٥٠٠٠ = ٥\% \times ٥٠٠٠٠$  دينار

$١٠٠٠٠٠٠ = ١٠\% \times ١٠٠٠٠٠٠$  دينار

$٢٠٦٧٠٠٠٠ = ١٥\% \times ١٣٧٨٠٠٠٠٠$  دينار

الضريبة المدفوعة = ٢٠٨١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

فإذا أجرينا مقارنة بسيطة بين مبلغ الضريبة حسب المقترح المقدم من قبل الباحث مع أكبر مبلغ  
ضريبي تم تحصيله من قبل الهيئة العامة للضرائب في فرع القادسية لسنة ٢٠٠٩-٢٠١٠ لوجدنا  
الفرق كبير جداً إذ كان المبلغ المحصل لسنتين موضوع البحث ٣٣٠٠٠٠٠ دينار فيما كان المبلغ  
المحصل وفق المقترح هو ٢٠٨١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار .

فإذا أردنا أن نطبق الآلية المقترحة بطريقة سليمة ووفقاً لما جاء بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم  
٢ لسنة ١٩٨٥ فإن على كل مكلف تقديم حسابات ختامية منظمة من قبل محاسب مجاز وفقاً  
لنشرة مجلس مهنة المحاسبة ويتم تصديق هذه الحسابات في نقابة المحاسبين والمدققين قبل  
تقديمها للهيئة العامة للضرائب لغرض التحاسب الضريبي وبذلك ستحقق جملة أمور منها :-

١- الزام المكلف بوضع آلية محاسبية لنشاطه لغرض حصر إيراداته ومصروفاته  
بشكل دقيق وسليم .

٢- لغرض تحقيق نوع من الرقابة على عمل المكلف فإن أشرك شخص مقرأ بأهليته  
للعمل المحاسبي من مجلس مهنة التدقيق يجعل الارقام المثبتة في الحسابات  
الختامية المقدمة من المكلف للهيئة العامة للضرائب اقرب الى الحقيقية لان  
الجزاءات التي يفرضها مجلس المهنة وقانون نقابة المحاسبين والمدققين  
العراقيين رقم ١٨٥ لسنة ١٩٦٩ المعدل بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٧٣ / المادة  
التاسعة والعشرين والتي تصل الى حد تعليق العضوية لمدة ثلاث سنوات أو  
السجن أو الغرامة المالية اذا ما ساهم منظم الحسابات في تقديم حسابات ختامية  
غير حقيقية أي أخفى معلومات عن إيرادات متحصلة للمكلف ولم يتم تثبيتها في  
حساباته الختامية .

٣- الزام المكلف بالتحاسب الضريبي سنوياً لجسامة الغرامات التأخيرية التي تقع على المكلف في حالة عدم تحاسبه في المدة المحددة لغاية ٥/٣١ من كل سنة وكذلك الغرامات التي يفرضها مجلس المهنة.

٤- لتحقيق فاعلية رقابية أكبر يفترض أن تقوم الدوائر ذات العلاقة بواجباتها على أحسن ما يكون ونقصد بالدوائر ذات العلاقة بالنسبة لمهنة الاطباء على سبيل المثال وزارة الصحة / قسم التفتيش ونقابة الاطباء التي يمكن أن تقوم بتزويد الهيئة العامة للضرائب بأسماء وعناوين العيادات الخاصة بالأطباء. ولتسليط الضوء على هذا الموضوع وما لمسناه من ضعف واضح في هذا المجال الجدول الآتي يبين الاختلافات التي ظهرت لنا بين اعداد العيادات الخاصة والمختبرات والصيدليات المثبتة في أضاير الهيئة العامة للضرائب فرع القادسية وسجلات دائرة صحة القادسية / قسم التفتيش علماً أننا قد حصلنا على الاحصائيات الخاصة بوزارة الصحة من تقرير الاداء لديوان الرقابة المالية لسنة ٢٠٠٩ .

#### جدول يبين (( الاختلافات بين احصائيات الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية ودوائر صحة القادسية ))

التفاصيل	الارقام المستخدمة من سجلات الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية	الارقام المستخرجة من تقرير ديوان الرقابة المالية لسنة ٢٠٠٩
عيادات الاطباء الخاصة	٢٠٥	١٨٠
الصيدليات	٦٩	٩٠
المختبرات	٣	٩
المذاخر	١	٣

ويمكن الربط بين الهيئة العامة للضرائب والدوائر ذات العلاقة لأصحاب الصنائع والمهن كلاً حسب اختصاصه مثل الاطباء عن طريق التنسيق مع نقابة الاطباء وكذلك المحامين عن طريق التنسيق مع نقابة المحامين وكاتب عدل والمهندسين عن طريق التنسيق مع نقابة المهندسين وكاتب دلالية العقار عن طريق التنسيق مع الغرف التجارية .

#### المبحث الخامس :- الاستنتاجات والتوصيات

أولاً:- الاستنتاجات :- في ختام البحث ، تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية:

- ١- المعلومات المتوفرة عن المكلفين الخاضعين للضريبة تنقصها الدقة، ولا تخضع للتحديث المستمر من أجل متابعة المكلفين.
- ٢- بعض العاملين في الادارة الضريبية تنقصهم الكفاءة المطلوبة ولا يمتلكون الخبرة الكافية في العمل الضريبي.
- ٣- أن الضوابط المعتمدة من قبل المخمن في الوحدات التخمينية تعتمد على اجتهاداتهم الشخصية وكل حسب خبرته وفي كثير من هذه التقديرات تأخذ طابع المغالاة مما يؤدي الى عدم تحقيق العدالة في عملية الاحتساب الضريبي للمكلف .
- ٤- لوحظ أن بعض المخمنين عند تقديرهم للدخل الخاضع يتم الخروج عن الضوابط الموضوعية من قبل الادارة الضريبية .
- ٥- ضعف الالتزام في تطبيق الضوابط الضريبية بسبب الاعتماد على الاجتهاد الشخصي للمخمنين في عملية احتساب الضريبة المستحقة على المكلف.
- ٦- عدم وجود أي تعاون بين الدوائر المعنية والهيئة العامة للضرائب في مجال العمل الضريبي كأن يتم تزويد الهيئة العامة للضرائب بأعداد المكلفين المسجلين في الغرف

التجارية مثلاً وعدد المحامين الذين يراجعون كاتب عدل لغرض انجاز الوكالات الخاصة بعملهم .

٧- وجدنا أن قانون ضريبة الدخل لم يحدد المقصود بالمهنة غير التجارية وان المشرع الضريبي لم يكثر الى التمييز بين المهن التجارية والمهن الغير التجارية فلم يفرق من حيث الاقسام او السعر الضريبي او الإعفاءات الضريبية بين الأرباح التجارية وأرباح المهن غير التجارية فيخضعها جميعاً لأقسام واحدة تقريباً وسعر ضريبي وأمر خلاف لما جرت عليه أغلب التشريعات الضريبية التي أحاطت أرباح المهن غير التجارية برعاية خاصة من حيث الإعفاءات والتقدير والسعر الضريبي حيث تفرض عليها ضريبة منخفضة نسبياً وذلك لأن العنصر الأساسي والمميز للمهن غير التجارية هو العمل وهذا عرضه للتأثير بطرف الشخص الشخصية بأنها ستقل بالتدرج فلا بد من أحاطته برعاية خاصة من حيث الاعفاءات والتقدير والسعر الضريبي عند فرض الضريبة عليه.

٨- من خلال الاطلاع على نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ وجدنا أن أصحاب المهن غير التجارية هم ضمن الفئة الثالثة وهي الفئة الوحيدة التي لا تزال غير منظمة نفسها بشكل أصولي حيث فوض النظام أمرها الى الهيئة العامة للضرائب للعمل لمجموعة مستندية لكل منها بحسب حاجتهم ، ولكن الهيئة العامة للضرائب لحد الآن لم تفرض عليهم مسك دفاتر معينة.

٩- لاحظنا أن هناك تمييز في الضوابط بين المكلفين من أصحاب المهن غير التجارية مثل الطبيب والمحامي ومدقق الحسابات حيث أكدت الضوابط السنوية بضرورة معاملتهم معاملة خاصة في عملية الاحتساب الضريبي علماً أنهم لا يختلفون من ناحية المستوى من بعض المكلفين الوارد ذكرهم في نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .

١٠- لم نلاحظ أن هناك أي تمييز بين من يقدم إقراره الضريبي في الموعد المحدد ضمن القانون ومن يقدم إقراره الضريبي بعد المدة المحددة التي هي ٥/٣١ من كل سنة سوى فرض غرامات ١٥ % على المتخلف عن التسديد في المدة المحددة وهذا لا يكفي لجعل الكل مهتم في عملية تقديم إقراره ضمن المدة المقررة قانوناً .

١١- قلة الوسائل التي توضح أهمية الضرائب من جهة وتشرح ماهية القوانين والتعليمات والضوابط المحددة من جهة أخرى، كما لا توجد أي مجلة دورية تقي بشؤون الضرائب.

### ثانياً:- التوصيات:-

يقدم الباحثان بناءً على الاستنتاجات التي توصلوا اليها عدداً من التوصيات التي يمكن وضعها أمام المتخصصين في السلطة المالية للأخذ بها من أجل تحسين واقع الضريبة في العراق .

١- من الممكن الاستفادة من تقنية المعلومات من خلال ربط الهيئة العامة للضرائب بالفروع التابعة لها عن طريق شبكة الأنترنت وكذلك تزويد الهيئة العامة للضرائب بأسماء المكلفين الموجودين في الفروع التابعة للهيئة واستخدام الحواسيب الحديثة في عملية تسجيل المعلومات الخاصة بالمكلفين بدلاً من الاحتفاظ بالسجلات والأضابير.

٢- يجب تطوير الكوادر الضريبية من خلال اشتراكهم بالمعاهد المهنية ذات الاختصاص في العمل الضريبي بغض النظر عن اختصاصات شهاداتهم كونهم من ذوي الخبرة في العمل الضريبي مما يؤهلهم الى النجاح في مجال اختصاصاتهم .

٣- ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار العوامل الأساسية عند تقدير الدخل الخاضع للضريبة في حالة الرجوع الى الضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب كأن يأخذ بنظر الاعتبار موقع المحل الجغرافي وسمعته التجارية .

٤- يوصي الباحث بضرورة تمسك المخمن بالحسابات المقدمة من قبل المكلفين ودراستها جيداً لكي يتم التوصل الى الدخل الحقيقي للمكلف.

- ٥- ضرورة الالتزام بالتعليمات والضوابط الموضوعية من قبل الإدارة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب لكي يتسنى لكل مخمن ضريبي إكمال عملية التحاسب الضريبي للمكلف نفسه في حالة تعذر حضور المخمن في ذلك اليوم .
- ٦- يجب أن يكون هناك تعاون مستمر بين الهيئة العامة للضرائب والدوائر المعنية من أجل اتمام عملية حصر المكلفين ويفضل أن تنظم زيارات دورية للدوائر المعنية الى الهيئة العامة للضرائب أو الفروع التابعة لها للوقوف على أي ملاحظات من شأنها زيادة التعاون تحقيقاً للمصلحة العامة .
- ٧- يدعو الباحث المشرع الضريبي العراقي الى ضرورة إعادة النظر في موضوع التميز بين مصادر الدخل، وإحاطة أرباح أصحاب المهن غير التجارية برعاية خاصة . وبذلك بتخصيص فقرة مستقلة في التعاون الضريبي توضح المقصود بالمهن غير التجارية بدل من دمجها مع الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية كما هو الحال في أغلب الدول.
- ٨- ندعو الهيئة العامة للضرائب بضرورة الالتزام بالقوانين والتعليمات الصادرة من المشرع الضريبي خصوصاً فيما يتعلق بالفئة الثالثة من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ والخاضعة بتنظيم مجموعة مستندية لكل مهنة حسب حاجتها للذين يتعذر عليهم مسك دفاتر تجارية وتقديم حسابات منظمة من قبل منظم الحسابات .
- ٩- ندعو الهيئة العامة للضرائب الى ضرورة عدم التميز في الضوابط السنوية بين الطبيب والمحامين ومدقق الحسابات والمهندسين وأصحاب الصيدليات والأشعة والسونار والمختبرات ، لأن المكلفين من غير الأطباء والمحامين ومدقق الحسابات لا يختلفون عنهم كثيراً من حيث المؤهل العلمي والعمل وبإمكانهم مسك دفاتر تجارية وسجلات نظامية واعداد حسابات ختامية تبين ما تم تحصيله من دخل خلال السنة المالية .
- ١٠- لتشجيع أصحاب المهن غير التجارية على تقديم إقراراتهم الضريبية وتسديد مستحقاتهم من الضريبة ضمن المدة المحددة في القانون والتي هي نهاية شهر ٥ من كل سنة تقديرية ، نوصي بضرورة منح المكلف الذي يقدم اقراره الضريبي ويسدد ما مستحق عليه من التزامات تجاه السلطة الضريبية في المواعيد المحددة قانونياً خصماً تشجيعياً وليكن خصم نسبة معينة من مقدار الضريبة المستحقة عليه أسوة بما معمول في أغلب الدول لأن مثل هذا الأمر جعل المكلفين يتسابقون في الحصول على مثل هكذا الخصم في الدول التي تمنحهم مثل هذا الامتياز.
- ١١- إصدار كراس أو مجلة دورية توزع على جميع المكلفين توضح أهمية الضرائب من جهة ودور المواطن بضرورة الالتزام بالقوانين والتعليمات والضوابط التي يتم العمل بها في الهيئة العامة للضرائب.

## المصادر

- ١- القوانين والتعليمات .
- ٢- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والقرارات الملحقة به وتعديلاته.
- ٣- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .
- ٤- قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم ١٨٥ لسنة ١٩٦٩ المعدل بالقانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٧٣ المادة التاسعة والعشرين .
- ٥- عطية ، علي هادي " اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل في العراق " بحث منشور في المؤتمر العلمي الضريبي الأول ٢٠٠١ .
- ٦- المياحي، عمار فوزي كاظم " مشكلات تطبيق أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم ٢ لسنة ١٩٨٥ والإعفاءات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل " مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد السابع، العدد الثاني ، ٢٠٠٥ .



- ٤- العزاوي ، ناهدة عبد الغني محمد " الضريبة على إرباح المهن غير التجارية في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل " أطروحة دكتوراه في القانون جامعة بغداد ٢٠٠٦.
- 5-Bird, Richard M.,& Casanegra de Jantscher, Milka, (1992),  
Improving Tax Administration In Developing Countries  
International Monetary Fund- 700 19<sup>th</sup>  
Street,N,W.,Washington,D.C.20431,USA.
- ٦- خميس، محمد عبد المنعم ، " الموجز في الإدارة المالية"، دار النهضة المصرية للطباعة ، القاهرة، ١٩٧٠.
- ٧- كمال، حسين محمد اضواء على القانون الجديد للضرائب على الدخل رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٠ مكتبة عين الشمس للطباعة ، القاهرة ، ١٩٨٢.
- ٨- الحجاوي، حسام ابو علي، " أصول محاسبة ضريبة المبيعات وتطبيقاتها في الأردن "، عمان الاردن ، ٢٠٠٤.
- ٩- صيام ونور، وليد زكريا وعبد الناصر إبراهيم " المحاسبة المالية في الأردن " ، دراسة تعاونية في العراق، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان ١٩٩٨.
- ١٠- الصياد،مصطفى " الموسوعة الضرائبية الدائمة"، مطبعة الاعتماد، القاهرة ، ١٩٦٠.
- ١١- الكعبي، جبار محمد " التشريعات الضريبية في العراق " المكتبة الوطنية بغداد ٢٠٠٨.
- ١٢- شكارا، سعدون " الدفاتر المخزنية في المشاريع الإنتاجية" ، بغداد ، دار الغد للطباعة ١٩٧١.
- ١٣- أمين ، مدحت غماس" ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي " المكتبة الوطنية بغداد، ١٩٩٧.
- ١٤- الكعبي، جبار محمد،" التدقيق والفحص الضريبي" الطبقة الثانية، المكتبة الوطنية بغداد، ٢٠٠٨.
- ١٥- عثمان، عبد الرزاق محمد، " أصول التدقيق والرقابة المالية" الطبعة الثانية ، الكتب للطباعة والنشر ، عمان ، ٢٠٠٠.
- ١٦- نور ، عدس، الشريف، عبد الناصر، نائل حسن، عليان" الضرائب ومحاسبتها" الطبعة الاولى ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان ٢٠٠٤.
- ١٧- فرهود، محمد سعيد" العدالة الضريبية اقتصادياً" مجلة الحقوق العدد الرابع مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت ٢٠٠١.
- ١٨- أعياد، علي عباس" النظم الضريبية المقارنة" مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، القاهرة ٩٧٢.
- ١٩- الفريجات، ياسر صالح" المحاسبة في علم الضرائب" دار المناهج للنشر والتوزيع الاردن ٢٠٠٩.
- ٢٠- عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن" اقتصاديات المالية العامة" مصر ١٩٩٦.
- 21- Spicer Michael, Becker, "Fiscal Inequity&Taxenasion: Au Experimental, Approach" National Tax journal, Vol. 33,1989 pp.171-176.
- 22- الربيدي، محمد علي "المحاسبة الضريبية" مكتبة الجيل الجديد، صنعاء ١٩٩٦.
- 23- أمين ، عبد الله محمود" تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق " أطروحة دكتوراه، ٢٠٠٠.
- 24- عطا، محمد حامد ، الفحص الضريبي علماً وعملاً ، مطبعة دار الطباعة الحرة، الاسكندرية ، ٢٠٠٢.
- 25- Meigs ,R.F,meigs,M.,A.,Bettener,M.,and Whittington,R.'Accounting the basis for business Decision" the Mc Graw- hillompanies, INC,1996.

26- Fess&Warren,"Accounting principles" 15<sup>th</sup> ed., south, [western publishing]co. USA,1987.

27- شمسة ، محمد صادق باقر " بحث في تأطير إجراءات الرقابة الضريبية في العراق " مجلة المالية العدد الاول والثاني سنة ١٩٨٩.

28- لطفي، أمين السيد احمد" الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة" دار النهضة المصرية للطباعة ، القاهرة ، ١٩٩٥ .

29- دراز، حجازي / حامد عبد والمرسي سيد " مبادئ المالية العامة" بيروت ٢٠٠٤ .

30- Thuronyi,Victor,1996 Tax Law Design & pafting

(voluml),International Monetary fund- 700-19 TH street, N,W. washing ton,D.C.20431,USA.

٣١- الشافعي، جلال " مبادئ المحاسبة الضريبية" دار النهضة المصرية للطباعة، القاهرة ٢٠٠٦.

٣٢- -- القيسي، أعاد حمود" المالية العامة والتشريع الضريبي" دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الاردن ٢٠٠٨.

٣٣- الخطيب، طافش، خالد شحادة ونادية فريد" الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية " دار الحامد للطباعة ، عمان ٢٠٠٨.

٣٤- كراجة، العبادي، عبد العليم وهيثم " المحاسبة الضريبية" دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٢.

٣٥- نور، شريف، عبد الناصر ابراهيم وعليان " الضرائب ومحاسبتها" دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ٢٠٠٢.

٣٦- عبد الحمزة، سامر حجي، الربح التجاري وعاء لضريبة الدخل على الشخص الطبيعي في التشريع العراقي (( رسالة ماجستير في القانون، كلية القانون جامعة بابل ٢٠٠٠.