

# هل تعد الأرباح الافتراضية (الضوابط) خياراً لا بديل عنه في تقدير الوعاء الضريبي

ورقة عمل مقدمة  
الى الندوة العلمية الضريبية الأولى  
2008/11/12

إعداد

د. كريم سالم كماش

الهيئة العامة للضرائب

## المقدمة

تعد الضريبة ظاهرة اقتصادية واجتماعية مهمة ، اذ لا يقتصر تأثيرها على الجانبين المالي و الاقتصادي فحسب، بل يتعداهما ليشمل جوانب اخرى اجتماعية وسياسية و قد اصبحت الضريبة في العصر الحديث اداة من ادوات السياسة المالية تختلف فعاليتها باختلاف الدور المنوط بها ، فقد تستخدمها الدولة لتحقيق اهداف اقتصادية و احيانا لتحقيق اهداف مالية او لتحقيق اهداف اجتماعية ، وقد تجمع الدولة بين كل هذه الاهداف رغم وجود بعض التعارض بينها. وقد تعددت محاور دراسة الضريبة فهناك من الباحثين من تناولها من الجوانب المتعلقة بتحديد المقدار الامثل من الاستقطاع الضريبي الذي يتحملة الدخل القومي دون ان يؤدي ذلك الى نتائج سلبية على مجمل العملية الاقتصادية بمعنى تحديد الطاقة الضريبية الممكنة و مدى قدرة الادارة الضريبية على تحقيقها.

وهناك من تناولها من الجانب المتعلق بتحديد الوسائل الضريبية المناسبة للتعامل مع مصادر الدخل التي ستفرض عليها الضريبة بمعنى تحديد الهيكل الضريبي ومدى انسجامه مع القواعد الاساسية للضريبة.

وتثار اعقد المشاكل حين يراد تحديد الوعاء الضريبي الذي ستفرض عليه الضريبة من مصادر الدخل المختلفة، ويمثل هنا الوعي الضريبي عنصرا حاكما، فالدول التي يرتفع فيها مستوى هذا الوعي تلجأ الى افضل طريقة لتحديد الوعاء الضريبي اعتمادا على الاقرار الذي يقدمه المكلف و الذي يحدد فيه ربحه و يحسب ضريبته على اساس هذا الربح ، اما في الدول التي يتدنى مستوى الوعي الضريبي فيها وتشكو من ظاهرة التهرب الضريبي الواسع ، فيتم اللجوء الى طرق متعددة لتقدير الوعاء الضريبي ، ومن هذه الطرق وضع ارباح افتراضية لكل مصدر من مصادر الدخل ، وقد اعتدنا في العراق على تسمية هذه الارباح الافتراضية ب"الضوابط" وقد اكتسبت وضعها فريدا جعلها بنظر البعض اطارا مقدسا لا يجوز تجاوزه الا في حالات الضرورة القصوى. يحاول هذا البحث النظر الى الموضوع من خلال ما يثيره من مشاكل تنافي في جزء هام منها احدي اهم قواعد الضريبة وهي قاعدة العدالة.

## اهمية البحث:

تمثل الضريبة بعدا وطنيا يعبر عن المواطنة الحقيقية ، اذ ان مبررات فرضها تستند في كل النظم الاقتصادية على نظريتين هما:

- نظرية العقد المالي

- نظرية سيادة الدولة و التضامن الاجتماعي

وكلا النظريتان تطرحان مفهوما يحمل معنى الترابط بين الفرد والدولة .

ولذا فان اهمية البحث في هذا الموضوع تنأتى من خلال ما توليه جميع الدول وبمختلف النظم الاقتصادية من اهتمام كبير بهذا الجانب الحيوي .

## هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى لفت الانتباه بشدة الى ان الوعي بأهمية الضريبة كقضية اقتصادية واجتماعية يمكن ان ينقل الضريبة من فكرة الجباية الى فكرة المواطنة، كما يمكن ان يساهم في تصحيح الفكرة المسيطرة وهي ان الضريبة مبلغ من المال يستأدى جبرا بقوة القانون.

## فرضية البحث:

تمثل الضرائب موردا ماليا مهما في مختلف الاقتصادات ويمثل الوعي بأهميتها عنصرا حاسما في تعزيز الالتزام الطوعي وتقديم اقرارا صحيحا يحدد بدقة الوعاء الضريبي الذي ستفرض عليه الضريبة.

## هيكلية البحث:

يشتمل البحث على ثلاثة مباحث يختص الاول ببيان المفاهيم الاساسية التي ينطلق منها البحث ، في حين يستعرض الثاني طرق تقدير الوعاء الضريبي المختلفة اما المبحث الثالث فيحاول الاشارة المختصرة الى بعض البدائل المتاحة.

## المبحث الاول

### المفاهيم الاساسية

يفتضي السياق التعرض الى المفاهيم الاساسية بهدف توضيحها وبما يمهد لخلق فكرة تقود الى فهم ماسيأتي لاحقا اذ ان هذه المفاهيم تشكل اطارا عاما وان عملية تحديده بدقة تساعد في تحقيق الهدف المشار اليه.

### الارباح الافتراضية (الضوابط)

المقصود بالارباح الافتراضية او الضوابط هي النسب المئوية التي تضعها الادارية الضريبية والتي تقدر بموجبها ارباح مصادر الدخل الخاضع للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي)<sup>(1)</sup>.

### الوعاء الضريبي

يقصد بوعاء الضريبة المادة التي تفرض عليها الضريبة وتقاس بها، وبهذا فإن الوعاء يختلف عن مصدر دفع الضريبة، ذلك ان الاول (الوعاء) هو المحل التي تفرض عليه الضريبة في حين ان الثاني (مصدر دفع الضريبة) هو المال الذي تدفع منه الضريبة ايا كان وصف المادة الخاضعة لها<sup>(2)</sup>.

وتحديد وعاء الضريبة هو تعيين الاساس المادي لفرض الضريبة، ففي حالة الضريبة العقارية مثلا فإن وعاء الضريبة يكون قيمة العقار او يكون وعاء الضريبة ايراد هذا العقار، والضريبة على السكائر قد يكون وعائها وزن التبغ المستعمل او كمية السكائر، وفي حالة الضريبة على التراكات قد يكون وعاء الضريبة مجموع التركة او حصة كل وارث<sup>(3)</sup>.

وهناك من يقول ان وعاء الضريبة هو العنصر او الموضوع الذي يختاره المشرع ويفرض عليه الضريبة فقد يكون شخصا وقد يكون مالا، كشخص الممول او رأس ماله او دخله او السلع سواء المستوردة او المنتجة في الداخل، واختيار وعاء الضريبة امر هام جدا اذ تتوقف

<sup>1</sup> كريم سالم كماش، واقع السياسة الضريبية في العراق وافاقها المستقبلية، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية 2002 ص 162.

<sup>2</sup> د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ط3 1967 ص 226

<sup>3</sup> هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي ص 97، نقلا من: حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ط1، 1988، ص ص 14-15.

عدالة الضريبة و غزارة حصيلتها على حسن اختيار وعائها، وتنقسم الضرائب من ناحية وعائها الى ضرائب على الاشخاص وضرائب على الاموال(4).

ويمكن القول ان المقصود بوعاء الضريبة ارباح مصادر الدخل التي تخضع للضريبة والتي حددها المشرع العراقي في القوانين الضريبية العاملة (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 ،قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 ،وقانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962).

### الطاقة الضريبية

ينصرف مفهوم الطاقة الضريبية او كما تسمى احيانا (المقدرة التكليفية) الى قدرة الدخل القومي على تحمل الضرائب ،او على ذلك القدر من الضرائب الذي يمكن فرضه بصورة عادلة على الافراد، بمعنى ان الطاقة الضريبية تمثل الحد الاقصى من الضرائب الذي يمكن جبايته دون الاضرار بمستوى معيشة الافراد او بالطاقة الانتاجية(5).

وهناك عدة عوامل لتحديد الطاقة الضريبية منها عوامل اجتماعية مؤثرة من بينها الهيكل السكاني وكذلك الوعي الضريبي اذ تزداد الطاقة الضريبية كلما نضج احساس الافراد بمسئولياتهم وايمانهم بأهمية الضريبة، وهناك عوامل اقتصادية تؤثر في تحديد الطاقة الضريبية مثل هيكل الاقتصاد -زراعي او صناعي- وطريقة توزيع الدخل القومي اذ كلما قل التفاوت كلما زادت الطاقة الضريبية ،كما تؤثر التغيرات النقدية فالتضخم يؤدي الى تقليل الطاقة الضريبية لما ينطوي عليه من انخفاض في قيمة العملة الحقيقية(6).

ان الطاقة الضريبية هي من العوامل المهمة وان الضرائب يجب ان يتم فرضها وفقا لمقدرة المكلف على تحملها فما يمكن اقتطاعه من ضرائب يتوقف على طاقة المكلف الضريبية وكل تجاوز لهذه الطاقة يولد العديد من المشاكل ويغير من سلوك المكلف تجاه الضريبة ،وطاقة

4 د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، مطبعة المعارف ، بغداد 1973 ص 174.  
5 د. عادل فليح علي ، طلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني، جامعة الموصل 1989 ص 198.

6 انظر التفاصيل في: د. يونس احمد البطريق، د.حامد عبد المجيد دراز، د.محمد احمد عبد الله ، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1978 ص ص 46-55.

المكلف الضريبية هي قدرته على المساهمة في تمويل الانفاق العام مع المحافظة على وجوده اي انها فكرة انسانية واقتصادية معا<sup>(7)</sup>.

ومثلما سبقت الاشارة الى ان الطاقة الضريبية تمثل الحد الاقصى من الضرائب الذي يمكن دفعه دون الاضرار بمستوى معيشة الفرد او طاقته الانتاجية وهي بهذا تختلف عن العبء الضريبي ،فالطاقة الضريبية تجد دلالتها في الايرادات الضريبية الممكنة ،اما العبء الضريبي فيجد دلالته في الايرادات الضريبية المتحققة فعلا.

---

7 د.محمد محمد علي هاشم، مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع، العدد 403 للسنة السابعة والسبعون، القاهرة 1986 ص 117.

## المبحث الثاني طرائق تقدير الوعاء الضريبي

تشير بعض الدراسات الى ان المقصود بطرائق تقدير الوعاء الضريبي هي مجموعة الاجراءات والعمليات التي تقوم بها السلطة المالية بهدف تحديد مقدار دخل المكلف تمهيدا لاحتساب الضريبة المتحققة عليه وعلى وفق المقياس الذي يحدده القانون. وتنقسم هذه الطرائق عموما الى قسمين رئيسيين:- (8)

1- طرائق التقدير المباشر

2- طرائق التقدير غير المباشر

### طرائق التقدير المباشر

يمكن الوصول الى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة بقياسها هي ذاتها في احد اسلوبين:-  
- اقرار المكلف بمقدار دخله وتقوم السلطة المالية بالتحقق من صحة هذا المقدار، وهذه الطريقة هي الاكثر شيوعا.  
- التقدير الاداري حيث تقوم السلطة المالية بتحديد دخل المكلف استنادا الى ما لديها من معلومات او تقديرات سابقة.

### طرائق التقدير غير المباشر

ويحدث هذا النوع من التقدير عندما تتحدد المادة الخاضعة للضريبة بواسطة عنصر خارجي وهناك طريقتان:-  
- طريقة المظاهر الخارجية ويعتمد فيها على بعض المظاهر الخارجية باعتبارها ممثلة للدخل مثل القيمة الايجارية للسكن والمحل وحالة المعيشة ونوع السيارة.  
- طريقة التقدير الجراف ويحسب فيها الدخل بطريقة اجمالية كأن يكون التقدير الجراف قائما على تقدير الارباح على اساس رقم المبيعات.

### عيوب ومزايا كلا الطريقتين

8 انظر التفاصيل في :

هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج 1، ط 2، 1988، ص ص 129-130.

**1- طريقة التقدير المباشر بواسطة اقرار المكلف**

في الدول التي يتدنى فيها مستوى الوعي الضريبي والتي يجهل فيها المواطنون دور الضريبة المالي والاقتصادي والاجتماعي، والتي تضعف فيها الصلة بين المواطن والدولة، لا يمكن الاعتماد على هذه الطريقة بصورة كاملة بل يجب ان تكون هناك اجراءات اخرى تمكن السلطة المالية من التحقق من صحة الدخل.

ان هذه الطريقة هي الاكثر شيوعا كما بينا ومن اهم مزاياها انها تعتمد المركز المالي للمكلف اساسا لفرض الضريبة، وتعد من افضل الطرائق في الدول التي يرتفع فيها مستوى الوعي الضريبي ويكون هناك التزام طوعي حقيقي.

**2- طريقة التقدير المباشر اداريا**

وتلجأ السلطة المالية لاعتماد هذه الطريقة في حالة امتناع المكلف عن تقديم اقراره خلال المدة الزمنية التي يحددها القانون.

هذه الطريقة هي اشبه بالعقوبة التي تفرض على المكلف جراء امتناعه عن تقديم اقراره وغالبا ما يكون التقدير مبالغيا فيه بنسبة كبيرة، وهي في هذه الحالة غير دقيقة وقد تكون منافية لقاعدة العدالة.

**3- طريقة التقدير غير المباشر اعتمادا على المظاهر الخارجية**

وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها ومحافظةها على اسرار المكلف وضمان تجنب تعسف الادارة، ومن عيوبها ان ليس هناك مظهرا خارجيا يعبر تعبيرا امينا على حقيقة الدخل.<sup>(9)</sup>

**4- طريقة التقدير غير المباشر الجزافي**

ومن عيوبها انها لا تقدر الدخل على حقيقته وانما تأخذ دلائل عامة قد لاتصح اساسا لأحتساب الدخل الخاضع للضريبة .

وهناك طريقة اخرى تعتمدها الهيئة العامة للضرائب تقترب من طريقة التقدير غير المباشر الجزافي حيث يتم تقدير الوعاء الضريبي بموجب ارباح افتراضية (ضوابط) تصدر بهيئة جدول سنوي وسيتم تناولها في الاتي بشيء من التفصيل.



**طريقة التقدير على اساس الارباح الافتراضية (الضوابط)**

تعد عملية الوصول الى الدخل الحقيقي مشكلة معقدة في الدول النامية والتي ينخفض فيها مستوى الوعي الضريبي وينتشر فيها التهرب الضريبي على نطاق واسع، ولذلك تسعى الادارات الضريبية الى حل هذه المشكلة بوضع ارباح افتراضية توفر قاعدة عامة لتقدير دخول المكلفين وتساعد على تحقيق (قدر اكبر من العدالة) في توزيع العبء الضريبي كما تقلل من التباين في تقدير مدخولات المكلفين والذين يزاولون مهن متقاربة او متشابهة.

وقد نشأت في العراق سنة 1978 فكرة وضع ضوابط او ارباح افتراضية يتحدد بموجبها مقدار دخل بعض المهن ويسترشد بها المخمنون بحيث تجعل تقديراتهم موحدة او متقاربة وكذلك لتقليل اثر الحالة النفسية للمخمن ساعة التقدير وللحد من التواطئ الذي قد يحدث بين بعض المخمنين والمكلف، وفي عام 1984 بدأ اول تطبيق فعلي لجدول الضوابط، وما ميز هذا الجدول انه تضمن الزام العمل بها كما الغى مبدأ الحدين الاعلى والادنى واخذ بمبدأ الحد الواحد. (10)

ومن الجدير بالذكر ان الارباح الافتراضية (الضوابط) في بداية اعتمادها عدت مسألة استرشادية وغير ملزمة يجوز تجاوزها صعودا او نزولا، الا انها وبمرور الزمن اكتسبت وضعاً فريدا جعلها (اطارا مقدسا) كما سبقت الاشارة الى ذلك واصبحت اساسا لا يمكن تجاهله، وقد تكون للضوابط بعض المزايا الا ان هذا لا يلغي اثارها السلبية التي تترتب على اعتمادها اساسا للحاسب الضريبي فهي لا تعكس بدقة حقيقة نشاط المكلف كما انها لا تفرق بين منطقة واخرى او موقع واخر، ويعدها البعض بديلا لا يمكن الاستغناء عنه في حالة عدم توفر معلومات دقيقة عن الدخول الحقيقية للمكلفين.

وقد دأبت الادارة الضريبية على وضع جدول سنوي للضوابط استنادا الى الخبرة المتراكمة لبعض كوادرها، ثم تم الاستئناس في المرحلة اللاحقة برأي المختصين بهدف وضع تصور اشمل كما تمت الاستعانة بالنقابات المهنية مثل نقابة الاطباء ونقابة المحامين وخبراء المقاولات والاسكان والنقل وتم احيانا بموجب هذه الاستعانة تعديل بعض الضوابط.

10 انظر التفاصيل في: عصام علي محمد حسن، دراسة وتقويم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول الى وعاء ضريبة الدخل، بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد، 1994 ص ص 16-18.

وغني عن القول ان هذا الاسلوب لا يمكن عده اسلوبا علميا اذ يحاول كل طرف فيه سوق المبررات التي تخدم اغراضه فبقدر ما تحرص الادارة الضريبية على تعظيم الايرادات يحاول الطرف الاخر خفض نسب الضوابط بهدف تقليل قيمة الضريبة المترتبة عليه.

ولم يكن هناك اي تحديد للضوابط يستند على اسس علمية او قامت به جهة علمية، الا تلك المحاولة الوحيدة التي قام بها المكتب الاستشاري التابع الى كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد بتكليف من الهيئة العامة للضرائب وقد اشارت هذه الدراسة الى ما تعانيه الدول النامية من انخفاض في مستوى الوعي الضريبي مما يوجب الاعتماد على الضوابط باعتبارها بديلا مؤقتا يمكن ان يشكل اساسا تجبي بموجبه الضرائب وعدته البديل الوحيد الممكن في ظروف البلدان النامية ومنها العراق.

وقد استخدمت هذه الدراسة الدوال الضريبية التي تتيح ايجاد العلاقة بين مقدار الضريبة والوعاء الضريبي، حيث تم تقدير العلاقة الدالية بين مجمل الايراد الضريبي مع الناتج المحلي الاجمالي - بدون النفط - وهذه العلاقة تعطي دلائل عامة، كما تم تقدير العلاقة الدالية بين ضريبة الدخل وفائض عمليات القطاع الخاص - وهذه العلاقة تكون ذات دلالة ادق واعمق - وكان الهدف من هذه الدراسة اعداد مؤشرات حقيقة يمكن من خلالها الاستدلال على الوعاء الضريبي ومن ثم الوصول الى تقدير حقيقي وعادل للدخل.<sup>(11)</sup>

وبغض النظر عن الدخول في تفاصيل هذه الدراسة والاساليب الاحصائية التي استخدمتها الا ان نتائجها كانت مثيرة للانتباه اذ قدمت ارباحا امتازت في بعض المهن بزيادات كبيرة عن الضوابط المعتمدة.

وقد يكون في هذا بعض التأكيد على عدم دقة الضوابط او الارتجال في اعدادها مما يسبب احدى حالتين:

- هدرا في الحصيللة الضريبية في حالة تدني النسب.
- منافاة لقاعدة العدالة في حالة ارتفاع النسب.

### الاساس القانوني للارباح الافتراضية (الضوابط)

11 انظر التفاصيل: المكتب الاستشاري، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، دراسة وتصنيف المهن واقتراح ضوابط لحصر الوعاء الضريبي لمختلف المهن والنشاطات ، بغداد 2001 ص ص 1 - 5.

تعد الضرائب موردا سياديا فهي لا تجبى ولا تفرض الا بقانون تصدره السلطة التشريعية وتشير بعض البحوث الى ان تعديل مقدار الضريبة بالزيادة والنقصان حق لا تملكه السلطة المالية وانما هو اختصاص السلطة التشريعية ولذلك فان اي اجراء تتخذه السلطة المالية من شأنه تقليل او زيادة الضريبة يؤدي الى اتصاف تلك الاعمال بعدم المشروعية.<sup>(12)</sup>

وكما هو معروف فان الاصل في تقدير دخل المكلف يكون على اساس الدخل الحقيقي ونص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ذلك (للسلطة المالية ان تتحرى وتتحرى عن دخل المكلف الحقيقي).<sup>(13)</sup>

ومسألة (التحري والتحقق) عن دخل المكلف تحمل في طياتها مضمون الشك المسبق من قبل السلطة المالية بما يقدمه المكلف من بيانات وبهذا قد تجد الضوابط تبريرا لها او قد تأتي تصريحاً مباشراً بعدم توفر الوسائل والاليات الكفيلة بالتوصل الى الدخل الحقيقي للمكلف ولذلك يتم اللجوء الى هذه الارباح الافتراضية.

وقد تجد الدعاوى التي تنادي بعدم استناد الارباح الافتراضية على اسس قانونية بعض الصدى، الا اننا نود ان نشير الى ان قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل منح المكلف حق الاعتراض على التقدير ضمن اطار زمني محدد وبهذا يمكن ان يحدث نوع من التوازن بين حق السلطة المالية في التقدير وحق المكلف في الاعتراض لحين الوصول الى تقدير منصف وعادل بنظر الطرفين.

وتبقى نقطة من المفيد استنكارها بهذا الصدد وهي ان الارباح الافتراضية قد تعد وسيلة لا غنى عنها في الدول التي تعاني تدهورا في مستوى الوعي الضريبي وقصورا في فهم الدور المنوط بالدولة تنفيذه باعتبارها ضرورة تاريخية واجتماعية لم تعد وظيفتها مقتصرة على تقديم الخدمات الاساسية فحسب بل امتدت لتشمل جوانب اقتصادية تتعلق بتحقيق تنمية شاملة وجوانب اجتماعية تهدف الى تحقيق قدر من العدالة الاجتماعية.<sup>(14)</sup>

### الارباح الافتراضية وقاعدة العدالة

12 علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل في العراق، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول في الفترة 17-18\10\2001 ص 97.

13 المادة 28 فقرة 2 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

14 كريم سالم كماش، الوعي الضريبي في العراق: اسباب التدنّي وسبل النهوض، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، وزارة المالية - الدائرة الاقتصادية 21-22\11\2006 ص 4.

تستند الضريبة الى عدد من القواعد الاساسية تقع في مقدمتها قاعدة العدالة والتي تنطوي من وجهة نظر الفكر المالي الحديث على مبدئين متكاملين هما:-

- العدالة الضريبية الافقية والتي تعني المساواة في دفع الضريبة بين الاشخاص الذين لهم نفس المركز المالي والاجتماعي.

- العدالة الضريبية العمودية والتي تعني عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين الذين تختلف اوضاعهم المالية والاجتماعية.

ان قاعدة العدالة تعني توزيع الاعباء الضريبية بشكل عادل وليس متساوي، كما ان مساهمة جميع الافراد في النفقات الحكومية وخضوعهم للضريبة مبدأ يطلق عليه (عمومية الضريبة) ويقصد به فرض الضريبة على جميع الاشخاص الخاضعين لسيادة الدولة او التابعين لها سياسيا واقتصاديا. (15)

ومسألة تحقيق اكبر قدر من العدالة محل شك اذ ان العلاقة بين الارباح الافتراضية وقاعدة العدالة هي علاقة غير محددة بدقة فهناك ثلاثة افتراضات اساسية قد يتحقق احدها فقد تكون الارباح الافتراضية ملائمة لطرفي القضية وتتحقق على وفق هذا الافتراض قاعدة العدالة وهذا وضع نادر الحدوث، وقد تكون ملائمة للسلطة المالية على حساب المكلف او قد تكون ملائمة للمكلف على حساب السلطة المالية وهذان الافتراضان ينافيان قاعدة العدالة على الرغم من ان الهدف الاساس من وضع الضوابط او الارباح الافتراضية هو السعي لتحقيق قاعدة العدالة وتقليل هامش الاجتهاد الشخصي الى ادنى الحدود.

### صلة الارباح الافتراضية (الضوابط) بالتطورات الاقتصادية

تتحد هذه الصلة ضمن نطاق اساسي يفترض وجود علاقة طردية بين الايرادات الضريبية والنتائج المحلي الاجمالي، ويكون المؤشر صحيحا عندما يزداد الناتج المحلي الاجمالي وترافق هذه الزيادة زيادة في الحصيلة الضريبية، ويكون هذا المؤشر مختلا عندما يتحرك الناتج المحلي الاجمالي والاييرادات الضريبية باتجاهين متعاكسين فرغم زيادة الناتج المحلي الاجمالي نجد ان هناك انخفاضاً في الايرادات الضريبية وهذا النوع من العلاقة العسكية قد يعكس تخلفاً في الادارة الضريبية واجهزتها او قصورا في الياتها المعتمدة لجباية الضرائب وقد تكون الارباح الافتراضية غير ممثلة بدقة للاوعية الضريبية اذ ان وعاء الضريبة يتم تحديده بناء

على الرقم المحاسبي الذي يتم احتسابه على وفق الفروض والمبادئ المحاسبية وان مدى صحة ودقة الرقم المحاسبي ذو تأثير كبير في تحديد قيمة وعاء الضريبة ومن ثم دقة مقدار الضريبة. (16)

كما ان العلاقة بين المكلف والسلطة المالية غالباً ما يشوبها الشك وعدم الثقة فتكون السلطة المالية غير ملزمة بالاخذ بالقوائم المالية وتلجأ لأستخدام (الضوابط) في تقدير وعاء الضريبة. (17)

وتشير بعض الدراسات الى ان الاهمية النسبية للايراد الضريبي في العراق نسبة الى الناتج المحلي الاجمالي تراوحت بين حد اعلى مقداره 6.5% وحد ادنى مقداره 1.5% للسنوات 1985-1995. (18)

ويتضح من هذه النسب تدني مستوى الاقتطاع الضريبي نسبة الى الناتج المحلي الاجمالي، ويشير خبراء المساعدات الفنية والمالية العامة الى ان اكثر البلدان النامية يمكنها زيادة النسبة التي تقتطع من الناتج القومي على شكل ضرائب دون احداث اضطرابات حادة في الاقتصاد القومي بل ربما يؤدي ذلك الى اثار ايجابية في حالة وجود ضغوط تضخمية. (19)

الا انه ليس هناك حد امثل لحجم الاقتطاع الضريبي لكن بعض الدراسات اقترحت نماذج معينة للهيكل الضريبي لدولة تريد ان تنمي نفسها تتلخص بضرورة اقتطاع ضريبي مقداره 20% من الناتج القومي وفق نسب محددة لكل نوع من انواع الضرائب، وهناك دعوات اخرى تنادي بأن يكون معدل الاقتطاع الضريبي في الدول المتخلفة 25% من الناتج القومي، ولكن لا يمكن تحديد معدل ضريبي ملائم لكافة الدول النامية اذ لابد ان تكون الضرائب متلائمة مع ظروف النظام الاقتصادي ومع القيم السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة. (20)

### الارباح الافتراضية (الضوابط) بين ميزتين

16 جنان داود سلمان العاني، اجراءات احتساب الدخل بين الفقه المحاسبي والتطبيق الضريبي في العراق، بحث دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد 1991 ص ص 61 - 62 .

17 د.محمد صادق شمس، د.علاء الدين السبتي، مفهوم المناخ الاخلاقي المحاسبي واثره الكمي في احتساب وعاء ضريبة الدخل في العراق، مجلة دراسات اقتصادية، السنة الثانية العدد الاول، بيت الحكمة بغداد 2000 ص 37 .

18 د.يسرى السامرائي، الاهمية النسبية للنظام الضريبي في العراق للفترة 1985 - 1995، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول، بغداد 2001 ص 7 .

19 د.طارق عبد الحسين العكيلي، نحو تفعيل دور الضرائب في البلدان النامية مع الاشارة الى حالة العراق، مجلة الاقتصاد، عدد خاص يضم بحوث المؤتمر العلمي الرابع عشر لجمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد 2002 ص 33.

20 د. حكمت الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة، القاهرة 1973 ص 91.

تلاقي الارباح الافتراضية (الضوابط) قبولا في اوساط السلطة المالية اذ انها توفر شكلا من اشكال الحماية للمخمن، حيث ان اعتمادها لا يسمح للاخرين بالتشكيك في عملية التحاسب الضريبي فلا يشكو المكلف من تعسف الادارة كما انها - اي الضوابط - تضمن حق الخزينة بأجراءات بعيدة عن احتمالات التواطىء. لكنها من الجانب الاخر تقيد المخمن ولا تحفزه على الابداع والتجديد، فتحدد الوعاء الضريبي اصبح مقورا بموجب هذه الضوابط بغض النظر عن مدى دقته وفي هذا منافاة لقاعدة العدالة كما بينا.

### المبحث الثالث

#### اشارات مختصرة الى بدائل ممكنة

تعد عملية تحديد الوعاء الضريبي بدقة مشكلة اساسية تعانيها معظم النظم الضريبية المعاصرة، اضافة الى هذا فان الدول النامية تفتقر الى قاعدة تقنية متطورة وادارتها الضريبية عاجزة عن ملاحقة الاوعية الضريبية سواء القديمة منها او المتولدة بفعل التطورات الاقتصادية المتلاحقة. ويرجع جزء رئيسي من السبب في ذلك الى تدني مستوى الوعي الضريبي في هذه الدول والى تفشي ممارسات الفساد الاداري وعدم القدرة على التعامل مع الدولة على اساس كونها ضرورة اجتماعية تقع على عاتقها مهمة رئيسية هي مهمة تحقيق التنمية الشاملة بكل متطلباتها.

البدائل المتاحة

نتيجة للاوضاع السائدة في البلدان النامية تعد الضوابط - برأي البعض - الاسلوب الوحيد الممكن في ظل هذه الاوضاع، ولكنه الاسلوب المؤقت الذي يجب ان ينتهي العمل به عند تحقق ظروف اجتماعية افضل، والمقصود بالظروف الاجتماعية الافضل ارتفاع مستوى الوعي الشامل لدى المواطنين وادراكهم لطبيعة دور الدولة في الحياة العامة ومتطلبات هذا الدور.

ويشير علماء الاجتماع الى ان التغيرات الاجتماعية وتطور مستوى الوعي انما هو تطور بطيء ومتدرج ويتطلب وقتا طويلا، فهل يمكن للمجتمع الانتظار لفترة طويلة تتآكل فيها موارده ويفقد فرص للتقدم عديدة؟

ورغم مشروعية هذا التساؤل وخطورته الا ان المعالجات ستبقى محصورة في نطاق الامكانيات المتاحة وليس هناك في المدى القريب ما يشير الى فهم عميق لواجب الدولة وما يرافق ذلك من جوانب اخرى.

وعموما قد تكون الاشارة الى بعض البدائل مفيدة في بعض الجوانب.

1- التأكيد على وقتية الضوابط حيث سبق ان بينا ان الارباح الافتراضية (الضوابط) قد اكتسبت وضعا فريدا واصبحت اطارا مقدسا لا يمكن تجاوزه صعودا - اذ يسبب تدمير المكلف - او نزولا - اذ يسبب تدني مستوى الايرادات - ولكن البيانات المالية المقدمة من بعض المكلفين تحظى بالقبول التام حين يكون الوعاء الضريبي فيها اعلى من الوعاء المحدد حسب الضوابط على ان العكس لا يمكن قبوله.

هنا يجب ان يتوفر فهم يقوم على الوعي بأن الضوابط هي وليدة ظروف معينة وأن استمرارها رهن بهذه الظروف اي لحين تبلور مستوى وعي يسمح بأعتماد اقرار المكلف كطريقة اساسية في تقدير الوعاء الضريبي ومن ثم احتساب الضريبة.

2- التأكيد على ضرورة امتلاك المخمن (السلطة المالية) الخبرة الكافية والمقدرة على تحليل البيانات المالية، بمعنى وجوب ان تولي الادارة الضريبية اهمية كبيرة لبرامج التطوير والتدريب والتأهيل.

3- يجب التخلص من الشك المسبق والافتراض الخاطئ - في احيان كثيرة - القائل بأن هناك علاقة تواطئ بين المخمن والمكلف، كما يجب ان يمتلك المخمن المرونة الكافية للحركة وضمن حدود معينة.

فبقدر ما يشوب الشك علاقة المخمن بالمكلف، فإن هناك نفس القدر من الشك يشوب علاقة المكلف بالمحاسب الذي يقدم الاستشارة ويضع خبرته الى ابعد حد في خدمة المكلفين الساعين الى تجنب الضريبة ليس لتقليل عبء الضريبة بل كغاية ترتبط بتحقيق دوافع مالية<sup>(21)</sup>، وكما هو معروف فإن العمل في اجواء يظللها الشك سيكون خاليا من الابداع والاضافات النوعية.

4- تلجأ السلطة المالية في حالة تمسك المكلف بحساباته - وهذا حق اصيل - الى احالتها الى الرقابة والتدقيق لغرض الوصول الى الدخل الحقيقي ومن ثم احتساب الضريبة، وهذا الاجراء رغم محدوديته لا يعد بديلا عن الارباح الافتراضية، وهذه العملية تأخذ وقتا طويلا وتشكل هدرا في الجهد والوقت دون ان تسفر عن نتائج ايجابية في اغلب الاحوال. ذلك ان القائمين على الرقابة والتدقيق يسيطر عليهم نفس الشك الذي يفترض - في احسن الاحوال - ان البيانات المالية المقدمة هي بيانات غير دقيقة وبالتالي فإنها لاتعبر بشكل امين عن المركز المالي للمكلف، ناهيك عن ان اجراءات الرقابة والتدقيق المعقدة في بعض الاحوال تقود الى عزوف المكلفين عن التمسك بحساباتهم والقبول بأحتساب الضريبة على اساس الضوابط.

هنا يجب ان يسود اقتناع بأن المكلف يمارس حقا اصيلا يجب ان يقابله تسهيل الاجراءات وبما ينجز عمليات الرقابة والتدقيق بسرعة ودقة.

5- ان العمل الاساس يجب ان ينصب على تنمية الوعي الضريبي لما لذلك من اثر في نقل قضية الضريبة من فكرة الجباية الى فكرة المواطنة، وهذه المسألة تمر من خلال قنوات متعددة وهي لا تخص الادارة الضريبية وحدها بل هي مهمة المجتمع والدولة، وان اي جهد تطويري يجب ان يتجه نحو تنمية قدرات الانسان بأعتبره محور عملية التنمية وان التركيز على تطوير الادوات الاخرى مثل القانون الضريبي والادارة الضريبية والمقومات الاخرى امور مهمة ولكن الامر الاعم هو عملية تطوير العنصر البشري بأعتبره طاقة

21 احسان شميران الياسري، مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق "رؤية ضريبية" مقال منشور في ملحق جريدة الصباح العدد 727 في 2005\12\22 .



فكرية وقدرة معرفية متجددة وأن عملية الاهتمام به وتطويره يمكن ان تنقل الهيئة او المنظمة نقلة نوعية. (22)

### المصادر

- 1- كريم سالم كماش، واقع السياسة الضريبية في العراق وافاقها المستقبلية، رسالة ماجستير – الجامعة المستنصرية 2002.
- 2- د. عبد العال الصكبان، علم المالية العامة، ط3 1967.
- 3- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع الضريبي.
- 4- حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ط1 1988.
- 5- د. فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، ط1، مطبعة المعارف، بغداد 1973.
- 6- د. عادل فليح علي، طلال محمود كداوي، اقتصاديات المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة الموصل 1989.
- 7- د. يونس احمد البطريق، د. حامد عبد المجيد دراز، د. محمد احمد عبد الله، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1978.

22 انظر تفاصيل اكثر بصدد سبل النهوض بمستوى الوعي الضريبي في :  
كريم سالم كماش، الوعي الضريبي في العراق..... ، مصدر سابق ذكره ص ص 20-23.

- 8- د. محمد محمد علي هاشم، مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريعي، العدد 403 السنة السابعة والسبعون، القاهرة 1986.
- 9- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، ج 1، ط 2، 1988.
- 10- عصام علي محمد حسن، دراسة وتقويم طرق التقدير والضوابط السنوية المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في الوصول الى وعاء ضريبة الدخل، بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد 1994.
- 11- للمكتب الاستشاري، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد، دراسة وتصنيف المهن واقتراح ضوابط لخصر الوعاء الضريبي لمختلف المهن والنشاطات، بغداد 2001.
- 12- علي هادي عطية، اعتماد الضوابط السنوية في تقدير ضريبة الدخل في العراق، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول، بغداد 2001.
- 13- كريم سالم كماش، الوعي الضريبي في العراق: اسباب التذني وسبل النهوض، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، وزارة المالية - الدائرة الاقتصادية بغداد 2006.
- 14- دكتور مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، الدار الجامعية، بيروت 1988.
- 15- جنان داود سلمان العاني، اجراءات احتساب الدخل بين الفقه المحاسبي والتطبيق الضريبي في العراق، بحث دبلوم عالي، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد 1991.
- 16- د. محمد صادق شمسة، د. علاء الدين السبتي، مفهوم المناخ الاخلاقي المحاسبي وأثره الكمي في احتساب وعاء ضريبة الدخل في العراق، مجلة دراسات اقتصادية، السنة الثانية العدد الاول، بيت الحكمة بغداد 2000.
- 17- د. يسرى السامرائي، الاهمية النسبية للنظام الضريبي في العراق للفترة 1985-1995، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الضريبي الاول، بغداد 2001.
- 18- د. طارق عبد الحسين العكيلي، نحو تفعيل دور الضرائب في البلدان النامية مع الاشارة الى حالة العراق، مجلة الاقتصادي، عدد خاص يضم بحوث المؤتمر العلمي الرابع عشر لجمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد 2002.
- 19- د. حكمت الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، دار وهدان للطباعة، القاهرة 1973.

---

20 لحسان شميران الياسري، مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق "رؤية ضريبية"، مقال منشور  
في ملحق جريدة الصباح العدد 727 في 2005\12\22.