

الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي

ورقة عمل مقدمة

الى الندوة العلمية الضريبية الأولى

2008/11/12

إعداد

محمد سلمان عبود & باسم هادي عبود

الهيئة العامة للضرائب

مقدمة:

تحاول الدراسات الضريبية الارتقاء بالعمل الضريبي على أكمل وجه عن طريق استخدام الأساليب العلمية الحديثة ومنها أسلوب التقدير الذاتي في تقدير دافعي الضريبة التي تنعكس إيجاباً على عملية المحاسبة الضريبية ، وتقديم أفضل الخدمات إليهم. وهذا كله يتم من خلال إصلاح القانون الضريبي أولاً وإصلاح الإدارة الضريبية التي تعتبر الجهة المنفذة لمواد القانون من جهة أخرى وبنسق متساوٍ ، وبما يسهم في تأصيل وتجذير مفاهيم الوعي الضريبي لدى سائر دافعي الضرائب من خلال إتباع أساليب التبسيط في الإجراءات وتحديث النظام الضريبي ليواكب التطورات والتغيرات الإقليمية والدولية التي يشهدها العالم اليوم.

وفي نطاق الضرائب على الدخل فإن أبرز تحدي يواجه الإدارة الضريبية هو تحديد حجم الوعاء الضريبي التي تسقط عليه الضريبة والذي يُعترف منه مبلغ الضريبة.

وقد تم تقسيم الدراسة إلى مبحثين اختص المبحث الأول على طرائق التقدير الضريبي الذي يتم بموجبه تقدير دافعي الضرائب. أما المبحث الثاني فقد تناول تطبيق أسلوب التقدير الذاتي.

المشكلة: لجوء السلطة المالية في قسم الشركات الى تقدير المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية بموجب الضوابط التي يتم إعدادها سنوياً من قبل قسم الأعمال التجارية والمهن بحجة أن القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين لا تعبر بشكل عادل عن المركز المالي للوحدات الاقتصادية.

الفرضية: إتباع الأساليب العلمية الحديثة في التقدير ومنها أسلوب التقدير الذاتي من قبل السلطة المالية يؤثر في مستوى الثقة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي.

الهدف: هدف الدراسة هو تطوير عملية التحاسب الضريبي والانتقال بها من الأسلوب التقليدي الذي يعتمد على مجموعة من الآراء الشخصية لتتواكب ولو بجزء يسير مع الأساليب العلمية الحديثة والمتطورة ومنها أسلوب التقدير الذاتي.

المبحث الأول طرائق التقدير الضريبي

أن نجاح النظام الضريبي هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع , فنجاح الدولة في اختيار نظامها الضريبي يتوقف على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها , لذا يقتضي أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب الدين وأدائه وعلى القانون أن ينص صراحة على إجراءات عملية وفعالة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي. أما مستوى كفاءة الإدارة الضريبية فهو غالباً الفاصل في إمكانية تطبيق الضريبة على الواقع العملي , فيجب أن يراعى عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة ولعل هذا ما قصده الكتاب الأوائل عندما أشاروا لقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية. هذا وعلى المكلف أو الوسيط أن يكون على دراية كاملة بفحوى القانون الضريبي وان يحتفظ بالدفاتر والسجلات وان يقدم الإقرارات في مواعيدها , هذا وان التطبيق العملي لقوانين الضرائب قد اثبتت ضرورة قيام الإدارة بإصدار التعليمات التفسيرية.

طرائق التقدير الضريبي:

التقدير الضريبي هو " ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " (أمين، 2000: 50) والذي تقوم به الإدارة الضريبية للمكلفين المشمولين بضريبة الدخل وهناك نوعين من هذه التقديرات هما:

أولاً: التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

تعتمد الإدارة الضريبية عند تقدير وعاء الضريبة على عدة طرائق وهي:

1- التقدير الإداري المباشر: في هذه الحالة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير المادة المفروضة عليها الضريبة مستخدمة في ذلك كافة الطرق التي تمكنها من الوصول الى المبلغ الصحيح لوعاء الضريبة. (الخطيب وشامية، 2003 : 162)

2- طريقة المظاهر الخارجية: وفقاً لهذا الأسلوب تقدر الإدارة الضريبية وعاء الضريبة على أساس قرائن أو علامات خارجية يسهل معرفتها. (يونس، 2004 : 190)

3 - التقدير الجزافي: وفقاً لهذا الأسلوب فإن الإدارة الضريبية تقدر وعاء الضريبة على أساس

قرائن معينة مثل الإيجار أو معدل الإنتاج أو حجم الإرباح. وهناك نوعين من التقدير

الجزافي هما:

أ- فإذا كان القانون هو الذي ينص على القرينة يطلق على التقدير بللتقدير الجزافي القانوني.

ب- وإذا كانت القرينة موضوعة من قبل الإدارة الضريبية تسمى الجزافي الإداري.

يرى الباحث بأن بعض المسميات التي وردت في أعلاه تستخدم بشكل غير صحيح من قبل الإدارة الضريبية في الواقع العملي ، فمثلاً يطلق مصطلح (التقدير الإداري) على المكلفين الذين تخلفوا عن تقديم تقارير ضريبة الدخل لدى فروع الهيئة العامة للضرائب خلال الفترة القانونية لتقديم تلك التقارير وعلى الرغم من إرسال طلب حضور إليهم ، مما يضطر ممثلي السلطة المالية للجوء الى تقديرهم إدارياً ، بمعنى آخر التقدير الإداري هو التقدير الذي تجريه الإدارة الضريبية بالرغم من عدم حضور المكلف الى فروع الهيئة.

ثانياً: التقدير بواسطة المكلفين:

يتم تقدير المكلفين بموجب هذا الأسلوب أما بموجب الإقرار الذي يقدمه المكلف بذاته أو الإقرار الذي يقدمه الغير وكما يلي:

1. **إقرار المكلف:** يتم تقدير دافعي الضريبة بموجب هذا الأسلوب استناداً الى الإقرار الذي

يقدمه المكلف الى السلطة المالية عن كافة إيراداته ونفقاته. (الخطيب والشامية، 2003: 191)

2. **إقرار الغير:** وهنا يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة لا بواسطة المكلف ولكن بواسطة

شخص آخر غير المكلف يسمح له وضعه بمعرفة مركز الممول وحقيقة دخله كرب العمل

الذي يقدم إقراراً عن الأجور المدفوعة للعاملين. (يونس، 2004: 164)

وفي ضوء ما جاء في أعلاه لاحظ الباحث بأن تقدير دافعي الضرائب بشكل عام يتم بأسلوبين

هما:

1. **طريقة التقدير الإداري (الاتفاق):** حيث يتم تقدير المكلفين الخاضعين للضريبة بالاعتماد

على عدة وسائل منها الخبرة المهنية التي يتمتع بها بعض ممثلي السلطة المالية، أو التقدير

بموجب الضوابط والتعليمات الصادرة من قبل الإدارة الضريبية ، أو أية وسائل أخرى.

ويعاب على هذا الأسلوب بأن التقدير يتم من طرف واحد وهو الإدارة الضريبية دون أن

يتدخل الآخر في عملية التقدير وكذلك الأساليب المستعملة من قبل ممثلي السلطة المالية ما

زالت كلاسيكية.

2. طريقة التقدير بالإقرار: يقوم دافعي الضرائب بموجب هذا الأسلوب بتأدية ما ترتب عليهم من التزامات ضريبية أساسية طوعية ، مع تدخل محدود فحسب من جانب الإدارة الضريبية. ونجد هذا الأسلوب متبع في الأنظمة الضريبية الحديثة وإداراتها التي تقوم على مبدأ الالتزام الطوعي.

ومع التطورات في مختلف المجالات التي تؤثر على العمل الضريبي ظهر أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتبر من أرقى الأساليب في العمل الضريبي ، إذ يساعد على خلق بيئة عمل جديدة قائمة على الثقة المتبادلة بين أطراف المعادلة الضريبية الإدارة الضريبية و دافعي الضرائب - والمحاسب لتحقيق ثقافة الالتزام الضريبي ، وكذلك مد جسور الثقة مع المجتمع الضريبي . ويتضمن هذا الأسلوب تقديم كل التيسيرات لمساعدة المكلفين على الوفاء بالتزاماتهم الضريبية ابتداءً من ملء بيانات الإقرار وتقديمه بالطريقة القانونية السليمة. وفي مقابل هذه التيسيرات تطبيق أشد العقوبات على المكلفين غير الملتزمين أو المتهربين من التزاماتهم الضريبية لأن هذا الأسلوب لا يمكن أن يجعل المكلف الملتزم في موقف أضعف من غير الملتزم ضريبياً. بمعنى آخر التحول بشكل العلاقة من العمل الفردي الى الشراكة في إدارة المنظومة الضريبية.

التقدير الذاتي:

تقوم الأنظمة الضريبية الحديثة وإداراتها على مبدأ "الالتزام الطوعي"، الذي يعني أن المكلفين يؤدون طوعية ما عليهم من التزامات ضريبية أساسية ، مع تدخل محدود فحسب من جانب الإدارة الضريبية. ويتحقق ذلك الالتزام الطوعي عملياً من خلال نظام "الربط الضريبي الذاتي" حيث يقوم دافعي الضرائب بإعداد حساباتهم الختامية وتقديمها مع نماذج معينة تعدها الإدارة الضريبية ، ومن ثم تسديد مبلغ الضريبة المترتبة بدمتهم بشكل مباشر وفق الدخل الذي قام بتحديدته المكلف. ويقترن هذا الأسلوب وجود نظام تدقيقي فعال يوضع من قبل الإدارة الضريبية يتيح لها إجراء الرقابة اللاحقة (على الأغلب) على شكل عينات من دافعي الضرائب ويكون هذا النظام الرقابي صمام أمان للرقابة الضريبية ورادع للمكلفين الذين قد يلجأ البعض منهم الى التهرب الضريبي.

عرف إسماعيل التقدير الذاتي بأنه كشف سنوي معين تقوم الإدارات الضريبية بتقديمه للمكلفين (التقدير) يقدموا فيه جميع المعلومات التفصيلية من دخولهم الخاضعة للضريبة ومعلومات عن حالتهم الاجتماعية والنفقات الشخصية مع صك بمقدار الضريبة.(إسماعيل،2001:502)

ويعرف التقدير الذاتي بأنه " أسلوب يقدم المكلف كشف التقدير الذاتي الذي يعبئه بنفسه لأنه أعلم الناس بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته وأعبائه " (ياسين ودرويش, 1996: 269).
أن تبني الإدارة الضريبية للأساليب العلمية في عملية التحاسب الضريبي ومنها أسلوب التقدير الذاتي يساهم في: (ياسين ودرويش، مصدر سابق: 269_270)

- 1 - تعزيز الثقة والمصادقية بين طرفي المعادلة الضريبية (الإدارة الضريبية ودافعي الضرائب) وذلك من خلال قبول البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف.
- 2 - استثمار أفضل للوقت سواء كان ذلك بالنسبة لممثل السلطة المالية أو دافع الضريبة من خلال اختصار الوقت اللازم لإنجاز التحاسب الضريبي.
- 3 - يساهم الى بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري.
- 4 - معالجة الاعتراضات الكثيرة التي يبديها باستمرار المكلفين والمحاسبين المجازين ومراقبي الحسابات بشأن رفض نتائج الأعمال التي أظهرتها البيانات المالية من قبل الإدارة الضريبية.
- 5 - زيادة التحصيلات الضريبية وتحقيق العدالة النسبية للمكلف وخزينة الدولة.
- 6 - تبسيط إجراءات العمل داخل الإدارة الضريبية وتخفيف العبء عن المكلف.

الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي:

أن كل تشريع ضريبي يجب أن يعتمد عند تقريره أو تعديله أو إلغائه على أصول علمية ثابتة، تبرر هذا التقرير أو التعديل أو الإلغاء ، ذلك لأن هذه الأصول العلمية تحدد الإجابات عن كثير من التساؤلات التي تنشأ في محيط العمل الضريبي ، فضلاً عن أنها تساهم في التغلب على كثير من مشاكل التنفيذ للتشريع الضريبي ، على اعتبار أنها مرشد للمسؤولين يجب الالتزام به كما تفيد الدارسين والباحثين في مشاكل هذا الحقل الهام.

قام المشرع الأردني وطبقاً لإحكام قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 المعدل على تطبيق أسلوب التقدير الذاتي بشكل عام دون تحديد الفئات المشمولة به مع تخويل الإدارة الضريبية صلاحيات تحديد أي فئة أو أشخاص بتقديم التقارير الضريبية ، حيث ألزمت المادة (6) من القانون المشار إليه في أعلاه (على كل شخص له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة أن يقدم في موعد لا يتأخر عن اليوم الأخير من الشهر الرابع التالي لنهاية سنته المالية الى مكتب تقدير ضريبة الدخل لمختص كشفاً يتضمن التفاصيل المتعلقة بدخله الإجمالي ودخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن سنته المالية السابقة).

وفي نفس الوقت منحت مواد القانون الإدارة الضريبية صلاحية الإعفاء المؤقت لفئات معينة من المكافئين من تقديم هذه الكشوفات كما انه يمنح هذه الإدارة صلاحية تكليف أية فئة ترتئها بتقديم كشف التقدير الذاتي ومع عدم معرفتنا الدقيقة بتفاصيل التطبيق العملي لهذه النصوص وكيفية وضعها على ارض الواقع في الأردن إلا أنها وكصيافة قانونية تبدو متوازنة ففيها نص واضح على التقدير الذاتي ، وكما تمنح الإدارة الضريبية صلاحيات تحديد مساحات التطبيق وبذلك فان بإمكانها أن تتحرك وفقاً للظروف الموضوعية التي تحيط بالتطبيق وبتحويل قانوني واضح وصريح.

ولدى الإطلاع على القانون اللبناني في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وكيفية تقديره حدد المرسوم الاشتراكي المرقم (144) لسنة 1959 وتعديلاته طرق تحديد الربح الصافي ضمن المادة (8) من المرسوم المذكور وكما يلي:

1. طريقة الربح الحقيقي (التقدير الذاتي).

2. طريقة الربح المقطوع.

3. طريقة الربح المقدر.

حيث أجاز المشرع اللبناني لكل شخص مكلف على أساس الربح المقطوع أو المقدر أن يطلب تكليفه على أساس الربح الحقيقي شرط أن يقدم طلباً بذلك قبل آخر كانون الثاني من سنة التكليف الضريبي ولا يجوز لمن أختار التكليف على أساس الربح الحقيقي أن يطلب الرجوع الى السنوات التالية الى طريقة التكليف على أساس الربح المقطوع أو المقدر. وفي ضوء ما جاء في أعلاه نرى بأن المكلف قد ترك الحرية الى دافع الضريبة في اختيار طريقة التقدير.

مميزات آلية التقدير الذاتي:

لكل نظام أو أسلوب خصائص يمتاز بها عن الأساليب الأخرى ، حيث يرى (الخرسان) أن المزايا التي يتمتع بها التقدير الذاتي هي: (الخرسان، 2006:44)

1 - يحقق نظام التقدير الذاتي تخفيض في تكاليف تقدير الدخل الخاضع للضريبة وكذلك احتساب وجباية تلك الضريبة ، عن تلك التكاليف التي يتم إنفاقها في أساليب التقدير الأخرى ، إذ تنحصر التكاليف وفقاً لنظام التقدير الذاتي على الفحص الضريبي للحالات التي يتم اختيارها بشكل استثنائي.

- 2- إن نظام التقدير الذاتي يساعد في التخلص من الأساليب البدائية أو التقليدية للتقدير والتي تنطوي على تقدير جزافي وحالات إجحاف للمكلفين وعدم تقدير ظروفهم بشكل انفرادي، بينما يحقق نظام التقدير الذاتي العدالة في التقدير والاحتساب وفقاً لظروف المكلف الذي سيحدد وعائه الضريبي بنفسه.
- 3- يدفع نظام التقدير الذاتي باتجاه خلق ثقة متبادلة بين المكلف بدفع الضريبة والسلطة المالية، الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى إنهاء حالة التشوه التي انتابت هذه العلاقة والناجمة عن أساليب التحاسب الضريبي التقليدية والتي تشكل عبئاً حقيقياً على كافة أطراف عملية التحاسب ، ويؤدي هذا النظام بالتالي إلى تشجيع الالتزام الطوعي من قبل المكلفين بالشكل الذي يقلل الفجوة الضريبية ويحقق الامتثال الضريبي.
- 4- يساعد في استثمار أفضل للوقت سواء للموظف المالي أو للمكلف من خلال اختصاره الكبير للوقت اللازم لتقدير واحتساب وتسديد الضريبة عند الوقت المحدد ، لان إجراءات التقدير في ظل نظام التقدير الذاتي لن تتعدى تقديم تقرير ضريبة الدخل مع البيانات المالية مع صك بمبلغ الضريبة مرة واحدة سنوياً تسلم إلى الإدارة الضريبية المختصة .
- 5- يساهم نظام التقدير الذاتي إلى حد بعيد في الحد من ممارسات الفساد الإداري فهو يلغي الدافع لدى المكلف لمحاولة شراء الذمم لأنه في الأساس سيحدد وعائه الضريبي بنفسه فضلاً عن إن هذا النظام يقلل الاتصال بين المكلف بدفع الضريبة وممثلي السلطة المالية.
- 6- يوفر نظام التقدير الذاتي الأجواء الصحيحة لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهيبة، وما تلم من معاييرها الفنية والأخلاقية بعد سنوات من ممارسة المهنة في بيئة غير صحيحة، إذ ستكون مخرجات مهنة المحاسبة (البيانات المالية) عند تطبيق هذا النظام الأساس في تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي ضرائب الدخل المستحقة على هذا الوعاء، وبذلك فأن العمل المحاسبي سواء في مراحل التوثيق والتسجيل أو المراحل المتقدمة في إعداد التقارير المالية ومن ثم تدقيقها وبين الرأي بشأنها سوف يكتسب أهمية كبيرة منشأها إن أهم جهة مستخدمة للبيانات المالية وهي السلطة المالية المتمثلة بالإدارة الضريبية ستعتمد على هذه البيانات في انجاز التقدير الضريبي وتحصيل دين الضريبة.

صعوبات تطبيق آلية التقدير الذاتي:

يرى الخرسان بأن الصعوبات التي تكتنف عملية التقدير الذاتي تتمثل بما يلي:

(الخرسان، 2006:44)

1. أن معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات تدقيق وفحص ضريبي لاحقة لعملية تقديم إقراراتهم الضريبية، قد يحث أو يشجع على الخداع و الغش الأمر الذي ينعكس سلباً في تقليل الإذعان الضريبي وبالتالي زيادة الفجوة الضريبية ، وعليه فإنه لابد توفر الأساليب أو الإجراءات المناسبة التي يمكن أن تحول دون قيام المكلفين بذلك وتشكل رادعاً لمن ينتهج أسلوب الغش والاحتتيال أو يساعده في ذلك.
2. يتطلب نظام التقدير الذاتي أن يكون المكلفين على مستوى تعليم مناسب يمكنهم من القيام بإجراءات التقدير ويستدعي ذلك إلمامهم بالتشريعات الضريبية والقوانين والأنظمة المتعلقة بتلك التشريعات، فضلاً عن المعرفة بالتسجيل المحاسبي والمعايير المحاسبية المحددة لذلك.
3. إن التعامل بعدالة وسرعة مع إقرارات المكلفين طبقاً لنظام التقدير الذاتي يساعد على الإذعان الضريبي ، في حين إن العكس من ذلك يؤدي إلى صعوبة التحقق من التهرب الضريبي وعدم الإذعان الضريبي، بسبب فقدان المعلومات والبيانات التي اعتمد عليها المكلفون.
4. بالإضافة الى ما جاء في أعلاه يرى الباحث إضافة تحدي آخر يواجه أسلوب التقدير الذاتي وهو توفير كوادر ضريبية مؤهلة من الناحية المحاسبية والتدقيقي ة تقوم بعملية الفحص اللاحق الذي تجريه الإدارة الضريبية على الإقرارات المقدمة من قبل دافعي الضرائب. إضافة الى توفير أنظمة معلوماتية تساعد السلطة المالية من التحقق من موثوقية المعلومات المقدمة الى السلطة المالية.

ولكن الباحث يرى أنه بالإمكان تذليل هذه الصعوبات من خلال:

1. تشكيل لجان للفحص الضريبي اللاحق مهمتها التحقق من الإقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين المشمولين بهذه الأسلوب وبالتالي القضاء على التهرب الضريبي.
2. يتم تجاوز ما جاء في الفقرة الثانية أعلاه بواسطة الحملات التوعوية الضريبية باستخدام وسائل الإعلام المرئية والمسموعة ونبدأ بالوحدات الاقتصادية (الشركات المساهمة) التي لديها الوعي والتأهيل الثقافي.
3. أما فيما يتعلق بالفقرة الأخيرة من الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق للكادر الضريبي وتوفيره بالعدد المطلوب وتوفير

الحاسبات الإلكترونية وبالتالي بالإمكان التعامل مع الإقرارات الضريبية المقدمة مهما كان حجمها بسرعة وعدالة.

4. على الإدارة الضريبية توفير الكادر الفني والمحاسبي المؤهل والمؤمن بهذا الأسلوب. وتبني أنظمة معلوماتية فعالة تساعد السلطة المالية التحقق من الإقرارات المقدمة إليها من قبل دافعي الضرائب والقوائم المالية.

المبحث الثاني تطبيق أسلوب التقدير الذاتي

لا شك أن نسبة من المكلفين إن لم تكن غالبيتهم تسعى الى الخضوع الى أدنى معدل من الضريبة لأسباب معروفة وبسبب هذه النزعة فإن بعض المكلفين يبذلون جهوداً للنفاد من خلال الثغرات القانونية والتسهيلات التي يتضمنها قانون ضريبة الدخل لتجنب ما يستطيعون تجنبه من الضريبة ودون أن ينسحب هذا التجنب الى التهرب الضريبي كون الأخير له مقاصد وأدوات وأخلاقيات أخرى. وبناءً على ما تقدم فإن بعض المكلفين يترددون أحياناً من احتساب الدخل الخاضع وبالتالي الضريبة المتحققة بذمتهم ويكتفون بالإفصاح عن الربح المحاسبي الذي تتضمنه القوائم المالية على أن تتولى السلطة المالية القيام بهذه المهمة وهناك تجارب على إخفاق ممثل السلطة المالية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة بصورة دقيقة بسبب القصور لدى بعض هؤلاء الموظفين ، وعليه فقد لا يكون من مصلحة المكلف أن تناط به مهمة أو مسؤولية السلطة المالية ويفضل أن تبقى هذه المهمة بيد السلطة المالية ، وهذا النوع من المكلفين هو الذي لديه مشاكل في العرض والقياس ومشاكل أخرى يحاول تجنب إظهارها للسلطة الضريبية أو التصيد في البيئة التي تغفل فيها هذه السلطة.

أما النوع الآخر من المكلفين الذين يتصرفون بثقة واطمئنان الى المنظومة المحاسبية والدفترية فهم من أكثر المكلفين إيماناً وتمسكاً بآليات التقدير الذاتي التي تحقق لهم منافع اعتبارية قبل أن تحقق لهم الجانب الإداري والفني. وعليه فهم معنيون بالتمسك بأسلوب التقدير الذاتي لأنهم ببساطة مؤمنون بأن التدقيق اللاحق للقوائم المالية لن يفضي الى فروقات إلا بالقدر الذي يتعلق بمستوى التوثيق.

وفي ضوء ما جاء في أعلاه فإن المجموعة الأولى تبقى قلقة حيال نتائج التدقيق والفحص اللاحق والذي تجريره الإدارة الضريبية وتفضل الخضوع الى إجراءات التقدير الفوري (التقدير

بالاتفاق) لتجنب المساءلة القانونية والتعسف الذي تمارسه السلطة المالية عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات من خلال التدقيق.

الإطار القانوني لأسلوب التقدير الذاتي في العراق:

وفي ضوء ما جاء في أعلاه ومن خلال الإطلاع على مفردات قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982) والتعديلات التي تلت إصدار هذا القانون بما في الأمر الإداري لسلطة الانتلاف المؤقت المرقم (49) في 2004/4/12 أي إشارة الى أسلوب التقدير الذاتي كون الأخير لم يكن في ذهن المشرع عند تشريع القانون خصوصاً وأنه جاء نسخة معدلة عن قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة (1959) ، لكن هذا لا يمنع من وجود أرضية قانونية ضمن مفردات القانون تصلح لتطبيق هذه الآلية ، إذ تتوفر مثل هذه الأرضية في المواد (27، 28 ، 30 ، 32 ، 57 ، 58، 59) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة (1982).

وعند مطابقة تلك المواد القانونية مع الخطوات المحددة لتطبيق نظام التقدير الذاتي على وفق الترتيب المنطقي لها وكما مبين فيما تقدم ، فإن ترتيب تلك المواد يكون كالآتي(كاظم وآخرون،2002:5)

1. المادة (27)

2. المادة (30)

3. المادة (28)

4. المادة (32)

5. المادة (59)

6. المادة (57) و (58)

وعند الدمج بين خطوات تطبيق نظام التقدير الذاتي وبين المواد القانونية التي تستند إليها تكون محصلة الدمج : (كاظم وآخرون،مصدر سابق:6)

جدول (1) الدمج بين المواد القانونية وخطوات تطبيق نظام التقدير الذاتي

المادة القانونية التي تستند إليها	شرح العملية	تسلسل العملية
مادة (27)	طلب تقرير ضريبة الدخل من المكلف	1.
مادة (30)	الموافقة على مبلغ ضريبة الدخل الظاهر في التقرير	2.
مادة (28)	إجراء عملية الفحص الضريبي اللاحق	3.
مادة (32)	تعديل التقرير إذا أظهرت عملية الفحص	4.

الضريبي في الخطوة (3) فروقات في المبالغ		
إجراء التسوية الصلحية	مادة (59)	5.
فرض العقوبات	مادة (57) و (58)	6.

ويمكن إعادة ترتيب هذه السلسلة التي تمثل العمليات التي يعتمد عليها التقدير الذاتي طبقاً للمواد القانونية في جدول آخر يربط الخطوات والحالات التي تنطبق عليها وكالاتي(كاظم وآخرون، مصدر سابق:7)

الخطوات	الحالة التي ينطبق عليها
3-1	عندما يؤكد الفحص اللاحق صحة القوائم المالية المقدمة من قبل دافعي الضرائب.
4-1	عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن اختلاف الاجتهاد وفي حدود منطقية
5-1	عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن محاولات لتخفيض الدخل أو إخفاؤه ولكن السلطة المالية تقتنع بإمكانية تسوية الموضوع عن طريق التسوية الصلحية لأسباب من الأفضل تحديدها كحسن السلوك الضريبي سابقاً وعدم وجود مخالفات سابقة وعدم وجود وثائق مزورة... الخ
6-1 (عدا الخطوة الخامسة)	عندما يظهر الفحص اللاحق فروقات ناجمة عن محاولات التهرب الضريبي بأساليب لا ترى السلطة المالية مبرراً لقبول التسوية الصلحية عنها ، لأسباب عديدة مثل التكرار الجرمي (العود) أو جسامه المبلغ أو تزوير الوثائق أو محاولات إفساد الذمم الخ.

وعلى الرغم من وجود تلك الأرضية القانونية المتمثلة بالمواد القانونية التي سبق الإشارة إليها، فإن عدم توفر نص قانوني صريح يعطي الدارة الضريبية حجة قانونية واضحة وقوية لتطبيق هذا النظام يجعل بعض جوانب هذا التطبيق مثاراً للجدل والاجتهاد ، ومنها على سبيل المثال عند اعتماد المادة (30) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 فيما يخص قبول ما يرد في التقارير الضريبية للشركات المحدودة فإن ذلك قد يثير تساؤلاً " مهما" مفاده أن التحويل القانوني بقبول نتائج الأعمال الواردة بالتقارير الضريبية جاء تخويلاً عاماً" للسلطة المالية بموجب هذه المادة ولم يرد تحديد على فئة معينة منهم. (الخرسان ، 2002 : 118)

مستلزمات أسلوب التقدير الذاتي:

في سبيل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي فإن هناك مجموعة من المستلزمات (الشروط) لا بد من توفرها لكي يتم تنفيذ هذا الأسلوب بشكل كفوء وفعال ومن هذه الشروط هي:

- 1 - وجود قانون ضريبي: ويتم ذلك من خلال إصدار تشريع يسمح باستخدام هذا الأسلوب بشكل مباشر أو غير مباشر.
- 2 - إصدار تعليمات مالية: لغرض تسهيل تنفيذ هذا الأسلوب.
- 3 - توفير بيئة عمل في الإدارة الضريبية: لكي يتسم هذا الأسلوب بالكفاءة والفاعلية يستلزم وجود بيئة عمل ضريبية مستعدة لتقبل هذا الأسلوب على أن تتضمن هذه البيئة ما يلي:
 - تهيئة الكوادر المهنية.
 - التأهيل العلمي للأشخاص المكلفين بتنفيذ هذا الأسلوب.
 - الشفافية والنزاهة.
 - الاستعداد الأخلاقي.
- 4 - الرقابة اللاحقة: على الإدارة الضريبية القيام بتدقيق دافعي الضريبة وبطريقة العينة العشوائية. ولكي تصبح الرقابة ذات فاعلية لا بد من تشريع قانوني يسمح لها القيام بفحص المستندات والسجلات المحاسبية التي تملكها الوحدة الاقتصادية.
- 5 - توفر نظام معلوماتي ذات كفاءة وفاعلية: وتظهر أهمية نظم المعلومات الضريبية من خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات الى الإدارة الضريبية لغرض إنجاز عملية التحاسب الضريبي بالنسبة للأشخاص الخاضعين ضريبة الدخل طبيعيين كانوا أم معنويين (شركات) ، حيث يساهم النظام المعلوماتي الفعال على توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة في الوقت المناسب.
- 6 - قيام الإدارة الضريبية بوضع نصوص قانونية تسمح بشمول دافعي الضرائب والذين تم تقديرهم بواسطة أسلوب التقدير الذاتي, بجميع إجراءات الاعتراض والاستئناف على التقدير.

إجراءات تنفيذ أسلوب التقدير الذاتي:

- أن فكرة التقدير الذاتي تقوم على مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها السلطة المالية لغرض إنجاز التحاسب الضريبي للمكلفين الخاضعين الى ضريبة الدخل ومن الأشخاص المعنوية (الشركات المساهمة والشركات المحدودة) حصراً حيث لا ينسحب تطبيق مفهوم التقدير الذاتي على دافعي الضرائب من الأشخاص الطبيعيين في الوقت الحاضر والإجراءات هي ما يلي:
- (تعميم صدر من قسم الشركات حول التقدير الذاتي سنة 2002)

1) تقدم الشركة نتائج حساباتها خلال المدة القانونية المحددة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل "113" لسنة 1982 المعدل ويكون مبلغ الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات هو المعول عليه في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة دون التعديل.

2) تقوم الشركة بإعداد وتقديم تقرير ضريبة الدخل "على وفق النموذج الذي قامت الهيئة العامة للضرائب بتوزيعه على الشركات" يتضمن البيانات المتعلقة بالدخل المحاسبي المستخلصة من حساباتها الختامية اللازمة المصادق عليها من مراقب الحسابات لاحتساب الضريبة والذي ينتهي بتحديد مبلغ الضريبة.

3) يرفق بالتقرير المشار إليه بالفقرة (2) صك بمبلغ الضريبة المحتسب من قبل الشركة على أساس التقدير الذاتي ويمكن للشركة التي قدمتها حساباتها الختامية وسددت الضرائب المستحقة عليها بموجب هذه الحسابات إنجاز المعاملات التي يتطلب إنجازها موافقة الإدارة الضريبية مثل عملية الدخول في مناقصات وبراءة تجديد سنوات السيارات... الخ. وفي حالة تقديم التقرير خارج المدة القانونية التي حددتها الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، فعلى الشركة تنظيم صك آخر يرفق مع صك مبلغ الضريبة بمقدار 10% من مبلغ الضريبة كعرامة تأخيرية على أن لا يزيد عن 500 000 (خمسمائة ألف دينار) وفقاً لأحكام المادة (56) الفقرة (4) من قانون ضريبة الدخل.

4) إما بالنسبة للإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية إزاء الحسابات الختامية والتقارير السنوية التي تقدمها الشركة فتتمثل بالآتي:

- أ - قراءة تقرير مراقب الحسابات وتقييم الملاحظات والطعون الواردة في التقرير المشار إليه.
- ب - قراءة التقرير السنوي للمدير المفوض.
- ت - ملاحظة المخالفات للسنوات السابقة.
- ث - إجراء مقارنة للإيرادات لعدة سنوات وذلك لملاحظة فيما إذا كان هناك تغييرات غير طبيعية.
- ج - ملاحظة هل أن الشركة تقوم بالتسجيل أول بأول وحسب تواريخ حدوث القيود.
- ح - إجراء مقارنة بين القوائم المالية وتقرير ضريبة الدخل المرفق بها لسنة التحاسب مع المعلومات المثبتة في تقارير ضريبة الدخل في السنوات السابقة وأية معلومات أخرى تقدم للسلطة المالية لتأشير بعض التناقضات الواضحة من خلال الفحص الأولي.

- خ - ملاحظة فيما لو كانت رواتب العاملين تتناسب مع عدد العاملين وحجم نشاط الشركة الاقتصادي.
- د - إجراء مقارنة بين القوائم المالية والمعلومات الواردة الى قسم الشركات من عقود مقاولات أو تجهيز من دوائر الدولة ، كون أن بعض الشركات تصرح بمبالغ أقل من المبالغ المستلمة من رب العمل مما يعطي انطباع عن عدم دقة القوائم المالية.
- ذ - قراءة أسماء مراقبي الحسابات والمحاسبين لعدد من السنوات الماضية وهل أن الشركة لجأت الى تغيير مراقبي الحسابات أكثر من مرة بالرغم من كونه يتمتع بالكفاءة المهنية والشهرة.
- ر - إجراء مقارنة مبسطة بين الأرباح المصرح بها بالقوائم المالية من قبل الشركة والضوابط التي تعتمدها الإدارة الضريبية في التحاسب الضريبي.
- ز - إجراء مقارنة لنشاط الشركة مع الشركات الأخرى ضمن ذات القطاع.
- س - أية ملاحظات أخرى يتم التوصل إليها من خلال قراءة إضبارة الشركة وبياناتها المالية.
- ويمكن توضيح هذه الإجراءات بالشكل رقم (1)
- بعد ذلك تلخص نتائج الإجراءات أعلاه في استمارة معدة لهذا الغرض أو تثبيت على مذكرة التخمين وتوضع درجة لكل فقرة وكما يلي:
- فحص أولي ()
 - تقرير مراقب الحسابات ()
 - الضوابط ()
- ويتم وضع تقييمات من (1 إلى 5) كما يلي:
- 1- سيئ جداً 2- سيئ 3- وسط 4- جيد 5- جيد جداً
- وبعد ذلك تخضع أضاير الشركات المشمولة بهذا الأسلوب الى مجموعة من المعايير ويتم ذلك من خلال تفريغ البيانات التي تتضمنها القوائم المالية على الحاسبات الالكترونية.
- المعايير الخاصة بتحديد عينة الفحص:**
- اعتمدت الإدارة الضريبية مجموعة من المعايير في تحديد حجم العينة التي ستخضع للفحص الضريبي والمقدرة وفقاً لأسلوب التقدير الذاتي وهذه المعايير هي:
1. رأس المال: أن لرأس مال الشركة أهمية كبيرة فكلما كان رأس المال كبيراً كلما أعطى فكرة بان نشاط الشركة واسع ومتعدد.

2. المبيعات: إن حجم المبيعات ذو اثر كبير للوصول الى زيادة الإيرادات على التكاليف ولذلك فان ضخامة المبيعات تعطي مؤشراً بالأهمية الكبيرة بأجراء الفحص الضريبي على تلك الشركة.
3. الدخل المصرح به: وهذا يتمثل بصافي الربح المحاسبي الذي أظهر في نتائج الحسابات من خلال إجراء المقابلة بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها.
4. الدخل المقدر: ويقصد به هو الدخل المحاسبي معدلاً الى دخل ضريبي من خلال مذكرة تسوية الإرباح والخسائر بإضافة المصروفات والمدفوعات غير المقبولة ضريبياً وتنزيل الإيرادات غير الخاضعة لقانون ضريبة الدخل . وهو مؤشر مقبول إذ يعني بان الشركة قد قامت بتعديل الأرقام المحاسبية الى أرقام وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ.
5. الدخل بموجب ضوابط: ويتم من خلاله احتساب الدخل وفقاً للضوابط الضريبية وأجراء مقارنة بينه وبين الدخل المقدر كما في الفقرة السابقة أو الدخل المصرح به بموجب نتائج الحسابات.
6. أسم مراقب الحسابات: إذ أن لتجربة يجري الهيئة العامة للضرائب مع مراقبي الحسابات المجازين في العراق أثراً كبيراً حيث تعزيز الثقة أو عدمها إذ إن كل مراقب حسابات لديه أجنحة كاملة في قسم الشركات من خلال التجارب السابقة مع قسم الشركات.
7. تاريخ تقديم البيانات: إذ إن المكلف طبيعياً أو معنوياً ملزم بتقديم التقرير المتعلق بمدخلات الى الهيئة العامة للضرائب في موعده أقصاه (5/31) من السنة التقديرية ومن خلال فحص مكثبي للتقارير السابقة التي قدمها المكلف الى قسم الشركات يمكن الوصول الى هذا المكلف هو من المبكرين بتقديم التقارير الضريبية أو العكس.
8. المخالفات: المخالفات التي ارتكبتها الشركة خلال السنوات السابقة ونوعية تلك المخالفات وأهميتها أو في حالة العكس مدى سلامة أجنحة الشركة بهذا المجال. مما يعطي مؤشراً بان ساحة تلك الشركة سليمة.
9. تقرير مراقب الحسابات: وهو التقرير الذي يقدمه مراقب الحسابات عن حسابات الشركة وهو تقرير فني حيادي مستقل وفقاً لإجراءات التدقيق التي اعتمدها مراقب الحسابات في عمله المهني.
10. الفحص الأولي: ويسمى أيضاً الفحص المبدئي أو الفحص التاريخي وهي دراسة تاريخية لاضطراب المكلف لعدد من السنين السابقة منها تقديرات المكلف عن مصادر

دخلها الرئيسية والثانوية، وملخصات عن بعض المعلومات الأساسية كما في حالة الاستيرادات أو التصدير وكذلك في حالة المقاولات التي قام بها المكلف سواء كانت قد أنجزت تقديراتها أو لا زالت غير منجزة مع بيان أسباب عدم الإنجاز وهل هي من تقصير المكلف والنظر الى التسديدات الضريبية في أوقاتها المحددة وعدم التأخير واللجوء الى احتساب إضافات قانونية على المكلف.

11. رمز النشاط: وهذا الرمز يستخدم من خلاله تحديد نوع النشاط الذي تزاوله الشركة وهذا الرمز الذي يعطى للشركات المقدره وفق أسلوب التقدير الذاتي وهو رمز دولي.

تقييم تجربة أسلوب التقدير الذاتي في العراق:

حاول الباحث تقييم تلك التجربة من خلال الزيارات الميدانية الى قسم الشركات ولكونه (أي الباحث) موظف في هذه المؤسسة ليس بالإمكان إجراء تقييم شامل للتجربة إستناداً الى المعايير أعلاه لسبب بسيط يعود إن تطبيقها لم يصل الى مراحلها النهائية وفق ما أوضحنه في سلسلة الإجراءات. فمن الناحية الزمنية أقتصر تطبيقها على المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية عن نتائج أعمالهم للسنة المالية 2000. أما من الناحية الإجرائية فقد وصل التطبيق الى اختيار عينة الفحص ولم يتم تشكيل اللجان أو فرق التدقيق اللاحقة لعملية التقدير الذاتي والتي كان يجب أن تتولى مهام تدقيق هذه العينة مجموعة من الموظفين ذوي الخبرة ويتمتعون بمهارات عالية من حيث التأهيل العلمي والنزاهة. وفي السنوات اللاحقة وبالتحديد بعد العام (2003) عادت الهيئة العامة للضرائب الى استخدام الأساليب الكلاسيكية في تقدير دافعي الضرائب وهو تقدير هؤلاء المكلفين بالاتفاق وهو الأسلوب الشائع لدى ممثلي السلطة المالية بالاعتماد على الضوابط والتعليمات التي تصدرها الإدارة الضريبية.

وفي دراسة أجرتها مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة (IRS) تم تقسيم المكلفين إلى أربعة أصناف كالاتي: (Bird, & Casanegra 1992: 308)

1 - مكلفون يلتزمون بإحكام القانون الضريبي من منطلق فهمهم لهذا القانون ورغبتهم بالالتزام.

2 - مكلفون لديهم الاستعداد والرغبة بالالتزام بالقانون الضريبي ولكن محدودية معرفته م بإحكامه لا تساعدهم على ذلك.

3 - مكفون يختارون عدم الالتزام بكامل القانون الضريبي على الرغم من فهمهم لهذه الأحكام.

4 - مكفون لا يلتزمون بإحكام القانون عن قصد.

لضمان التطبيق الأمثل لأسلوب (التقدير الذاتي) هو السعي لنقل هؤلاء المكلفين من مجموعة إلى أخرى صعوداً ، ويمكن زيادة التزام المكلفين ودفعهم إلى الإفصاح عن المعلومات دقيقة عن حقيقة نشاطهم من خلال زيادة درجة احتمال اكتشاف المخالفة المتمثلة بإخفاء أو تشويه أو تحريف المعلومات بقصد تقليل الدخل الخاضع للضريبة إذ يكون ذلك بمثابة رادع للمكلف قبل القيام بعملية التهرب الضريبي إذا ما أدرك تماماً بان هناك عملية فحص تؤدي الى كشفه وإحاق عقوبة به وكذلك من خلال الاهتمام بتوفير البيانات عن الأحوال المالية للمكلفين من الدوائر الحكومية ومنشآت القطاع العام والتعاوني والمختلط والخاص ذات الصلة بالأحوال المالية للمكلفين وان كفاية وفاعلية نظم المعلومات المعتمدة لدى الإدارة الضريبية يمكن أن تحقق اثر وقائياً بين أوساط المكلفين من خلال اقتناعهم بان التهرب الضريبي عمل غير مجدي عندما يرى هؤلاء بان لدى الإدارة الضريبية نظم معلومات كافية وفاعلة للكشف المخالفات وإيقاع الجزاءات القانونية بمرتكبيها . وبذلك فهي ستدفعهم أو ستدفع عددا منهم نحو الاقتراب من هدف التصريح الطوعي لحقيقة تعاملاتهم الاقتصادية وتصرفاتهم المالية والمدخولات التي يحققونها. (أمين ، مصدر سابق :155)

الاستنتاجات:

- 1 - توقفت الهيئة العامة للضرائب في استعمال أسلوب التقدير الذاتي في الوقت الحاضر، ويعزى سبب الإيقاف الى قلة الإمكانيات المادية والبشرية والظروف الأمنية.
- 2 - لم تنطرق مواد القانون الضريبي صراحة وبشكل مباشر الى أسلوب التقدير الذاتي وإنما بشكل غير مباشر لعدم وجود مثل تلك الأساليب في ذهن المشرع آنذاك.
- 3 - ضعف العلاقة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي ، بسبب ضعف الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين الأمر الذي يؤدي الى ضعف الالتزام الضريبي.
- 4 - لجوء السلطة المالية الى تقدير المكلفين بموجب الضوابط بعد العام 2003 التقديرية نتيجة توقف الهيئة العامة للضرائب إتباع أسلوب التقدير الذاتي

التوصيات

1. على الإدارة الضريبية تفعيل الأساليب العلمية الحديثة في التقدير ومنها أسلوب التقدير الذاتي وتوفير كل متطلباته من إمكانات مادية أو بشرية.
2. إصدار تشريع قانوني ينص صراحة استخدام أسلوب التقدير الذاتي كما هو معمول به في معظم دول العالم.
3. زيادة الثقة المتبادلة بين أطراف العلاقة الضريبية من خلال حملات الدعاية والإعلان لزيادة الوعي الضريبي للمكلفين والتعريف بمزايا هذا الأسلوب.
4. التحول بشكل تدريجي الى أسلوب التقدير الذاتي من قبل الإدارة الضريبية لكون هذا الأسلوب هو من أرقى الأساليب العلمية في التقدير.

المصادر:

1. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
2. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985.
3. المرسوم الاشتراكي اللبناني المرقم (144) لسنة 1959.
4. تعميم صادر من قسم الشركات بدون رقم سنة 2002.
5. إسماعيل , خليل إسماعيل, المحاسبة الضريبية, العراق, مطبعة جامعة بغداد, 2001.
6. يونس, منصور ميلاد, مبادئ المالية العامة, المؤسسة الفنية للطباعة والنشر, ليبيا, 2004.
7. ياسين , فؤاد توفيق , درويش , أحمد عبد الله , المحاسبة الضريبية , الأردن: دار اليازودي 2000.
8. أمين , عبد الله محمود , تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق , أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة , الجامعة المستنصرية , 2000.
9. الخرسان, محمد حلو داود " تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة " بحث مقدم الى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي أقامته وزارة المالية, الدائرة الاقتصادية - بغداد - 2006.
10. الخرسان, محمد حلو داود " أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة " أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة مقدمة الى قسم المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة البصرة. 2002.
11. الحسيني وآخرون, كاظم علي . تقويم إجراءات السلطة المالية لضمان التطبيق الجيد لأسلوب التقدير الذاتي , بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات بخصوص تطبيق أسلوب التقدير الذاتي - بغداد - 2001.
12. الخطيب وشامية, خالد شحاده و أحمد وهير أسس المالية العامة , دار وائل للنشر- عمان الأردن, 2003.
13. Bird Richard M, & Casanegra de Jantscher, milka,(1992), Improving Tax Administration Developing Countries International Monetary Fund - 700 19th Street, N. W. , Washington, D. C. 20431, USA.