

التقدير الإضافي في قانون ضريبة الدخل ”دراسة مقارنة“ (*)

م.م. زينب منذر جاسم

مدرس المالية العامة والتشريع

المالي المساعد

كلية الحقوق / جامعة الموصل

المستخلص

يعد التقدير الإضافي من طرق التقدير التي تتبعها الإدارة الضريبية و تلجا إليها متى تبين إن عملية التقدير التي تمت على دخل المكلف لم تعبر عن دخله الحقيقي إما لكون :

- ١-الضريبة التي فرضت عن مصادر دخله اقل من حقيقتها .
 - ٢-الضريبة لم تقدر أصلا عن احد مصادر دخل المكلف أو بعضها .
- وقد تناول البحث عرض هذا الموضوع بشكل تفصيلي وناقش الفرضيات الآتية :-
- إن التقدير الإضافي يعد استثناء على الأصل العام في عملية التقدير .
 - انه يتم اللجوء إليه متى توفرات له شروط معينة .
 - إن أسباب التقدير الإضافي وحالاته قد تتحقق لدى المكلف وكذلك لدى السلطة المالية .

Abstract :

the additional estimation is considered to be one of the estimation ways followed and resorted to by the tax administration once it found out that the process of

(*) / / *** / /

estimation imposed on the tax payer's income has not show his actual income either because :

1- the tax imposed on his tax resources was less than its actual value , or 2- the tax has not been actually estimated for one or some of the resources of taxpayer's income.

The study presents this subject in detail terms, and puts forward the following hypotheses:

- the additional estimation is considered to be exceptional originally in the process of estimation .
- It is resorted to when certain conditions are met.

The causes and cases of additional estimation may be materialized as the far as the taxpayer and the financial authority are concerned.

أَلْقَدْمَة

أَهْمِيَة الْبَحْث :

يَعْتَبِر التَّقْدِير الْإِضَافِي مِنْ إِجْرَاءَات الْإِدَارَة الضَّرْبِيَّة الَّتِي تَتَعَرَّض لِلْمَرْكَز الْمَالِي لِلْمَكْلَف بِالتَّغْيِير إِذْ أَنْ عَمَلِيَّة التَّقْدِير الْأَصْلِيَّة يَتَرْتَب عَلَيْهَا تَحْدِيدُهُ بِشَكْل نِهَائِي وَالْوَقُوف عَلَى حَقِيقَة دَخْل الْمَكْلَف الَّتِي تَفْرُض عَلَى أُسَاسِهِ الضَّرْبِيَّة وَيَتَحَدَّد مِنْ خِلَالِهِ مَبْلَغُهَا ، وَلِهَذَا فَإِنَّهَا تَعَدُّ عَمَلِيَّة نِهَائِيَّة لَا يَجُوز الرُّجُوع بِهَا وَإِلَّا أَدَّى ذَلِكَ إِلَى الْإِضْرَار بِالْمَكْلَف ، وَلَكِنْ قَدْ يَنْبَغُ لِلسُّلْطَة الْمَالِيَّة أَنْ هَذِهِ الْعَمَلِيَّة الَّتِي تَمَّتْ لَمْ تَعْبُر عَنْ دَخْل الْمَكْلَف بِصُورَة صَحِيحَة الْأَمْر الَّتِي يَبِيحُ لَهَا التَّعَرُّض لِمَرْكَزِهِ الْمَالِي بِعَمَلِيَّة إِضَافِيَّة تَلْحَقُ تِلْكَ الْأَصْلِيَّة الَّتِي تَمَّتْ وَهَذَا يَكُونُ التَّقْدِير الْإِضَافِي الَّتِي قَدْ يُوْذِي الْمَكْلَف إِذَا لَمْ يَسْتَنْدْ إِلَى مَبْرَر صَحِيحٍ وَمِنْ هُنَا جَاءَتْ أَهْمِيَّة اخْتِيَارِهِ مَوْضُوعًا لِلْبَحْث .

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في أن تنظيم المشرع العراقي لموضوع التقدير الإضافي يفتقر إلى بعض المسائل الأساسية التي تتطلبها عملية تطبيقه ومنها تحديده لبعض الشروط مثل شرط التبليغ ، فضلا عن خلطه بعض الحالات مما لا يدخل في مفهوم التقدير الإضافي وهي تلك الحالات التي تكون فيها عملية التقدير أصلية وأولية مثل حالة عدم تسجيل المكلف لدى السلطة المالية وغيرها مما سيعرض له البحث .

فرضيات البحث : يناقش البحث الفرضيات الآتية :-

- إن التقدير الإضافي هو إجراء إداري تجريه الإدارة الضريبية بما لها من سلطة تقديرية بشكل استثنائي على عملية التقدير الأصلية ومن مبدأ سنوية الضريبة ، وانه قابل للطعن به وإلغائه .
- إن إجراء التقدير الإضافي من قبل السلطة المالية ليس أمرا مطلقا بل انه يتقيد بتوفر شروط معينة .
- إن للتقدير الإضافي أسبابا ومبررات ترتبط بكل صورة من صورته وهي كما تتحقق لدى المكلف يمكن ان تتحقق من جانب السلطة المالية .
- إن التشريعات نظمت لموضوع التقدير الإضافي بصورة تدور بين النصوص الصريحة والضمنية ، لكنها كأصل عام تتفق على اغلب المسائل المتعلقة به عدا بعض الاختلافات في تطبيقها لشروطه .

منهجية البحث :

اعتمد البحث الأسلوب التحليلي المقارن إذ عمد إلى عرض الموضوع وتفصيله وتحليل ما تعلق به من فقرات ، ثم بيان موقف المشرع العراقي منها ومقارنتها مع مواقف التشريعات الأخرى كالتشريع المصري والتشريع الأردني .

خطة البحث : تم تقسيم البحث على ثلاثة مباحث كالآتي :

- المبحث الأول :- ماهية التقدير الإضافي .
- المبحث الثاني :- أسباب التقدير الإضافي .
- المبحث الثالث :- مواقف التشريعات من موضوع التقدير الإضافي .

المبحث الأول

ماهية التقدير الإضافي

إن البحث في موضوع التقدير الإضافي يتطلب منا الوقوف على معناه وتحديد الصفات العامة التي يتسم بها بوصفه أسلوباً من أساليب التقدير لضريبة الدخل ، أذ إنه يأتي من السلطة المالية نفسها وبشكل استثنائي بالنسبة لعملية التقدير الأصلية، وبالنسبة لمبدأ سنوية الضريبة ، كما إنه قابل للطعن به والإلغاء .

وهو يتميز من بعض الحالات التي قد يشبهها البعض به مثل حالات تصحيح التقدير وإعادةه وحالة التقدير التكميلي وإن كانت هذه الأخيرة ليست إلا صورة مرادفة له من حيث الواقع ، وهو يحتاج لتطبيقه إلى شروط محددة ينتقي مع انعدامها حق السلطة المالية في القيام به وتماهه فلا إمكانية لوجوده مع عدم توافر أدلة كافية لتحقيقه أو مع انقضاء المدة المحددة للقيام به أو مع عدم التبليغ به بشكل صحيح أو عدم التبليغ به إطلاقاً .

هذه المواضيع مما يتعلق بالتقدير الإضافي سيتناولها هذا المبحث ضمن مطالب ثلاثة كالآتي :

المطلب الأول : تعريف التقدير الإضافي .

المطلب الثاني : تمييز التقدير الإضافي مما يشته به من حالات .

المطلب الثالث : شروط إجراء التقدير الإضافي .

المطلب الأول

يتناول هذا المطلب بيان مفهوم التقدير الإضافي والأساس الذي تستند إليه الإدارة الضريبية في إجراءاته وما يمكن أن تتناوله عملية التقدير الإضافي من عناصر ، كما يعرض لصوره والسمات الأساسية التي يتميز بها ، ويكون ذلك في فرعين كالآتي :-

الفرع الأول : تعريف التقدير الإضافي .

الفرع الثاني : تمييز التقدير الإضافي مما يشته به من حالات .

الفرع الأول

تعريف التقدير الإضافي

لا تعد عبارات التقدير الإضافي من الصعوبة بحيث لا يفهم مقصود المشرع منه إذ يتضح من تسميته انه يعني تقديرا لاحقا يضاف إلى التقدير الأصلي الذي يتم على دخل المكلف ابتداء ، وتفيد عبارة التقدير الإضافي أينما وردت حق الدولة في إجراء التقدير على دخل المكلف مرة ثانية في حال تبين لها أن عملية التقدير الأصلية لم تتناول دخلة الحقيقي كله أو جزءا منه^(١).

ويتقرر التقدير الإضافي لحماية أموال الخزانة التي يمكن أن تقوت عليها جراء تصرفات المكلف أو تصرفاتها هي وهو يمثل الوجه المقابل لحق الأشخاص في الرجوع على الدولة إذ يتعلق بالسلطة المالية وحدها و يدخل ضمن الحقوق الإجرائية الخاصة تحديدا بعمليات تصحيح التقدير النهائي للدخل الضريبي ، فمتى ثبت للإدارة الضريبية أن التقدير الذي تم التوصل إليه غير دقيق جاز لها أن تعيد التقدير عن طريق التقدير الإضافي^(٢) ، وهو يجد أساسه القانوني من الحق الذي يمنحه القانون للدولة ممثلة بالسلطة المالية في إجراء التقدير على دخل المكلف على أساس الدخل الحقيقي وفي حال لم يتم على هذا الأساس كان لها أن تقوم بإجراء التقدير الإضافي^(٣).

ويقترض في حالة التقدير الإضافي إن تكون هناك عناصر مفقودة ضمن نشاط المكلف ، أو نشاط خفي من أنشطته مما يمكن أن يكون محلا للتقدير، إذ أن الإدارة الضريبية تحدد دين الضريبة بعملية تقدير أصلية بأي طريق من طرق التقدير

()

()

()

()

الاعتيادية والتي تعتمد على الإقرار الذي يقدمه المكلف أو دفاتره أو حساباته أو غيرها دون إن تنتبه إلى أن ذلك الإقرار أو تلك الدفاتر غير صالحة للاعتماد عليها لعدم شمولها جميع عناصر الدخل أو لأنها مزورة أو غير صحيحة ، إما بقصد من المكلف بغية التهرب من دفع الضريبة أو بدون قصد منه إهمالا منه ، وقد تكون السلطة المالية نفسها قد وقعت في خطأ أو غفلة أدت إلى فقدان تلك العناصر من دخل المكلف أو اختفاءها نهائيا ، فمتى تنبّهت هذه الأخيرة إلى هذا الخطأ أو تلك الغفلة أو تبينت تعدد المكلف اختفاءها أو إهماله إدراجها ضمن إقراره نهض حقها في الرجوع عليه والقيام بعملية التقدير الإضافي ، ولكن يثار التساؤل هل أن تلك العناصر التي تكتشفها السلطة المالية لاحقا يجب أن تكون جديدة على نشاط المكلف أم أنها ذاتها التي سبق أن اجري التقدير عنها ابتداءً ؟

والجواب عن ذلك هو أن هذه العناصر يجب أن تكون جديدة على نشاط المكلف ومختلفة عن تلك الأصلية التي سبق وأن اجري التقدير عنها لأنها تظهر عائدا ربحيا جديدا للمكلف ويغض النظر عما إذا كانت مرتبطة بالنشاط الأصلي للمكلف الذي تناول التقدير الأصلي أم أنها مستقلة عنه ، كما لو ظهر أن لدى المكلف منشآت أخرى لم يكن قد أفصح عنها قصدا أو دون قصد أو ثبتت للسلطة المالية قيامه بعمليات تجارية لم يلحظ منها نشاطه السابق ويستوي في ذلك أن تكون تلك المصادر لم يجري التقدير عنها بصورة أصلية ، أو أن البيانات والمعلومات التي قدر بموجبها دخل المكلف كانت ناقصة أو مغايرة للحقيقة أو أن المكلف حاول تضليل السلطة المالية بها ، وعليه فإنه متى ظهرت تلك العناصر كان التقدير عنها ضروريا وحدها دون ما تم التقدير عنه مسبقا من عناصر الدخل^(١).

وفي حالة التقدير الإضافي يجب أن يكون هناك نص قانوني يقضي بإخضاع الدخل الذي يمثل عناصر النشاط الجديد التي تم اكتشافها، فإذا كان النشاط معفو من

()

الضريبة وتم إخضاعه قام حق المكلف بالرجوع على السلطة المالية واسترداد الضريبة من خلال حق المكلف نفسه بالرجوع الذي يقابل هذا الحق^(١).

ويبدو من خلال ما تقدم أن عملية التقدير الإضافي تنطوي على صورتين:-
الأولى :- تفترض وجود نقص أو غلط في المعلومات الخاصة بالوقائع المتعلقة بدخل المكلف الذي يخضع لعملية التقدير، قد يقع من جانب المكلف بقصد منه أو من دون قصد أو يقع من جانب السلطة المالية على افتراض الخطأ أو الغفلة أو الإهمال فيؤدي إلى تقدير الضريبة على دخل المكلف بأقل من حقيقتها.

الثانية :- تفترض اختفاء نشاط معين من أنشطة المكلف كلياً من عملية التقدير إما بفعل المكلف أو السلطة المالية أيضاً على افتراض حسن النية أو سوء النية لوجود خطأ أو غفلة أو إهمال مقصود أو غير مقصود بحيث يؤدي إلى عدم تقدير الضريبة أصلاً عن ذلك النشاط كما لو تعمد المكلف عدم ذكر احد أنشطته الذي يدر له دخلاً مستقلاً عن بقية مصادره ، أو اغفل موظف السلطة المالية ذكر هذا النشاط أو لم يكن معلوماً لديه عند التقدير .

ولهذا فإنه يمكن تعريف التقدير الإضافي بأنه :-

إجراء تتبعه السلطة المالية استثناءً من عملية تقدير الضريبة عن عناصر من دخل المكلف لم تخضع سابقاً للتقدير بصورة جزئية أو كلية ، رغم وجود نص يقضي بإخضاعها^(٢)، وتتم عملية التقدير الإضافي خلال مدة معينة تتفق التشريعات على تحديدها بعدد معين من السنوات يسقط بعدها حق الدولة في إجرائها ، وتذهب بعض التشريعات إلى عدم الاعتداد بها في حالات معينة ، كما تتطلب تحقق مبررات معقولة للقيام بها وإلا كانت العملية عرضة للإلغاء.

ومن خلال كل ما تقدم يمكن القول أن للتقدير الإضافي خصائص معينة هي:-
١ . انه تقدير إداري لأنه يتم من قبل السلطة المالية تجريبه دون طلب مسبق من المكلف ومن تلقاء نفسها إذ تكون لها سلطة تقديرية كاملة في إجرائه متى توفرت شروطه وأسبابه^(٣) .

() .

() .

() .

/

٢. انه يعد استثناء على الأصل العام في عدم جواز العودة في إجراءات التقدير، حيث أن الأصل في عملية التقدير أنها تجري على دخل المكلف فتحدد له مركزا ذاتيا يجعله مدينا بمبلغ الضريبة متى أجرت السلطة المالية التقدير في ضوء إقرار المكلف بعد قبولها له أو عدم طعن المكلف به أو استنفاد طرق الطعن وعندها لا يجوز إجراء أي تعديل عليه^(١)، إلا أن التشريعات عندما أجازت التقدير الإضافي جاءت به كاستثناء خاص ولهذا يتطلب الأمر توفر شروط معنية لإجرائه تتمثل في تحقق الحالات الموجبة له، وإجرائه ضمن المدة المحددة، ووجوب التبليغ به فإذا لم تتحقق هذه الشروط لا تجوز العودة في إجراءات التقدير وإلا ترتب على ذلك زعزعة المركز الذاتي للمكلف لتوسع السلطة المالية في الاستثناء على حساب القاعدة العامة^(٢).

٣. انه يعد استثناء على مبدأ سنوية الضريبة على الدخل إذ إن احتساب الدخل في حالة التقدير الإضافي يكون تابعا للسنة التي تم فيها تقدير الدخل بأقل من القيمة الحقيقية ولا يعد تابعا للسنة التقديرية الحالية التي تم اكتشاف السبب أو الحالة الموجبة لإجراء التقدير الإضافي فيها، وذلك لأن الدخل أو الربح محل هذا التقدير تحقق فيها وان اكتشف فيما بعد خلال هذه السنة^(٣)، وتدل على هذا الاستثناء النصوص الصريحة التي جاءت بها التشريعات الضريبية ومنها التشريع العراقي والتشريعات محل المقارنة^(٤).

٤. انه قابل للطعن به وإلغائه في حال تخلف شرط من شروطه إذ يكون التقدير عرضة للطعن به وإلغائه كما لو لم تحصل السلطة المالية على أدلة كافية للقيام

() .

()

/

()

/

()

() ()

()

()

()

به^(١) ، أو لم تتبع إجراءات التبليغ به ، أو انقضت المدة المحددة للقيام به وفي هذه الحالة ينقضي التزام المكلف بأداء الضريبة مما يعني إلغاء عملية التقدير التي قامت بها السلطة المالية ، كما يعد قابلاً للإلغاء إذا ما صدر دون سند قانوني أو صدر من جهة غير مخولة بإجرائه^(٢) .

الفرع الثاني

تمييز التقدير الإضافي مما يشته به من حالات

يتشابه التقدير الإضافي مع بعض الحالات التي تحمل إلى الاعتقاد بوجوده وفيما يلي نعرض لهذا الحالات تباعاً كالآتي :-

١- حالة التقدير التكميلي :-

تتحقق هذه الحالة إذا حدث خطأ أو إغفال يتعلق بأي نشاط خاص بالمكلف ويصدر من السلطة المالية ، إذ أن الخلل هنا مفترض من جانب السلطة المالية لا المكلف الأمر الذي يدفعها إلى إجراء عملية تقدير مكملة للتقدير الأصلي لإكمال عملية التقدير كلياً ، ويبدو وجه الاختلاف في هذا التقدير عن حالة التقدير الإضافي إذ يكون الخلل من جانب المكلف الذي يكون في وضع غير قانوني لأنه يقدم إقراراً غير صحيح أو يخفي أوجه نشاطه بعضها أو كلها الأمر الذي يستوجب اتخاذ إجراء قانوني بحقه لأنه يعتبر قد ارتكب مخالفة صريحة لإحكام قانون ضريبة الدخل^(٣) ، وان هذه الحالة لا تختلف إطلاقاً في رأينا عن حالات التقدير الإضافي التي يكون فيها الخلل من جانب السلطة المالية فالاختلاف هنا من حيث الجهة التي ترتب على تصرفها التقدير الإضافي وهو اختلاف في التسمية فقط لا غير إذ يعبر

() / :

()

)

(

/

()

عنهما كمترادفين^(١) ، ولهذا ترد هذه الحالات في بعض التشريعات تحت عنوان التقدير الإضافي كالقانون العراقي وفي الأخرى تحت عنوان التقدير التكميلي كالقانون المصري .

٢- حالة تصحيح التقدير :-

تتحقق هذه الحالة إذا وجد سبب لدى المكلف يجعل عملية التقدير التي تمت بحقه غير صحيحة ، كما لو حدث أن فرضت عليه الضريبة عن نشاط لم يزاوله أصلاً أو كان ذلك النشاط معفى من الضريبة ، أو ارتكبت السلطة المالية خطأ في تطبيق سعر الضريبة ، ولكن يتطلب الأمر في هذه الحالة أن يقدم المكلف طلباً بإجراء تصحيح التقدير خلال مدة معينة ، ولهذا فهو يختلف عن التقدير الإضافي لأن هذا الأخير لا يحتاج إلى طلب من المكلف وإنما تجريه الإدارة بصورة مباشرة ومن تلقاء نفسها ، إلا إذا تعلق الأمر بالضريبة التي تستوفى عن طريق الاستقطاع المباشر ففي هذه الحالة لا حاجة لطلب من المكلف ولا يعتد بالمدة القانونية المحددة للتقدم^(٢) .

٣- حالة إعادة التقدير :-

تتحقق هذه الحالة إذا تمت عملية التقدير على دخل سبق أن خضع لتقدير نهائي وتقدير إضافي ، أي ان العمليتين تكونان قد أجريتا على الدخل وهو مشروط بعدم توافر نص يحول دون القيام به كما لو منع القانون إجراء التقدير الإضافي ضمن (مدة التقدم) ، ومن هنا فهو يختلف عن التقدير الإضافي في أن هذا الأخير يأتي لاحقاً على التقدير النهائي في حين يأتي هذا لاحقاً للتقديرين النهائي والإضافي معاً^(٣) .

()

() ()

()

()

//

/

()

المطلب الثاني

شروط التقدير الإضافي

لما كان التقدير الإضافي يأتي استثناء من الأصل العام في إجراء عملية التقدير ولما كان الاستثناء لا يجوز التوسع فيه ، فإن القول بإمكانية إجراء التقدير الإضافي يستوجب توافر شروط أو قيود معينة تحد من سلطة الإدارة الضريبية في القيام به ، ولهذا تنقيد عملية التقدير الإضافي بثلاثة شروط أساسية يتمثل الأول في وجود الأدلة المادية التي تثبت توافر أسبابه وقيامها ، أما الثاني فيتمثل في ضرورة القيام به قبل حلول مدة التقادم التي يقرها القانون وأخيرا يتطلب القيام بتبليغ المكلف الذي تم إجراء هذه العملية بحقه، وعلية سيتناول البحث العرض لهذا الشروط في هذه المطلب تباعا كالاتي :-

الفرع الأول :- وجود دليل مادي يثبت قطعا وجود سبب من أسباب التقدير الإضافي .

الفرع الثاني :- إجراء التقدير الإضافي قبل انقضاء الأجل المحدد للتقادم .

الفرع الثالث :- تبليغ المكلف بإجراء التقدير الإضافي .

الفرع الأول

وجود دليل مادي يثبت قطعا وجود سبب من أسباب التقدير الإضافي

يقوم هذا الشرط بصورة عامة على توافر الدلائل المادية التي تثبت وجود سبب التقدير الإضافي كالاختيال والخطأ والإهمال ، وبالنظر للذاتية الخاصة التي يتمتع بها القانون الضريبي والتي تجعل نصوصه مختلفة في طبيعتها وقواعدها عن الفروع القانونية الأخرى ، وتجعله يهتم بالآثار أكثر من الأسباب والوقائع أكثر من النوايا ، وان كانت تلك الفروع القانونية تمنحه الأساس الذي يستند إليه في قواعده والذي يأخذ منه بقدر ما يجعله متميزا عنها، ولهذا فإن مفهوم الدليل المادي في قانون ضريبة الدخل ينصرف بالذات إلى الوقائع المادية^(١) أكثر من غيرها من

()

=

الأدلة المادية والتي تأتي بشكل عمل أو امتناع أو أي حدث معين يخص المكلف أو نشاط يصدر من جانبه أو من جانب السلطة المالية سواء كان مقصودا أم غير مقصود، بحسن النية أو بعدمها ، وقد عمدت بعض التشريعات الضريبية إلى حصر هذه الوقائع بنصوص صريحة فيما ترك الأمر للسلطة المالية تقدرها بحسب كل حالة كما سنرى.

وفي حالة وجود الدليل المادي على الواقعة المادية فإنه ينبغي أن يتكون لدى السلطة المالية شك مقبول فيه بعد الاطلاع عليه ، إذ انه يجب أن يكون متمتعا بالقوة التي تدفع إلى إقناعها بالخطأ أو التقصير من احد طرفي العملية الضريبية^(١)، وهنا يقع عبء الإثبات على السلطة المالية نفسها على اعتبار أنها هي من يثبت لها إجراء التقدير الإضافي دون المكلف وإنما هي من يدعي وجود الخلل أو التقصير وحتى لا يفسح لها المجال للتجاوز على حقوق المكلف بالضريبة^(٢)، وترتبطا على ذلك يلزم القانون السلطة المالية بتسبيب قرارها بالتقدير الإضافي وإلا كان عرضة

: =
()
:

/

" "

/

()

()

للطعن^(١)، وان كانت بعض التشريعات لا تعير لهذا الأمر أهمية كما هو الحال بالنسبة الى المشرع العراقي .

الفرع الثاني

إجراء التقدير الإضافي قبل حلول الأجل المحدد للتقادم

من المعلوم في مجال التعاملات الضريبية أن أحكام التقادم المعمول بها في القواعد العامة تأخذ مجالها في التطبيق ، إذ يعتبر التقادم من وسائل انقضاء الالتزام أو إبراء الدين عامة و دين الضريبة أو الالتزام بها خاصة لتحقيق الاستقرار في المعاملات المالية^(٢) ، ومن المعلوم أيضا أن هذا الانقضاء في حالة التقادم يتحقق في حالتين هما^(٣) :

- ١- انقضاء المدة التي يحددها القانون لمطالبة الدائن بحقه .
 - ٢- مرور مدة من الزمن على استحقاق الالتزام دون المطالبة به .
- وفي كلا الحالتين تتحدد هذه المدة في المجال الضريبي بخمس سنوات ولا يمكن الخروج عليها إلا بنص قانوني يرد ضمن النصوص الخاصة بالضريبة ، وان كان هذا الحق عموما يثبت لكل من السلطة المالية والمكلف على حد سواء لأنه كما ينصب على حق الدولة في المطالبة بالضريبة ينصب بالمقابل على حقوق المكلف المتعلقة بالضريبة أيضا ، ولكن الأمر الثابت في حالة التقدير الإضافي هو انه يتقرر للسلطة المالية فقط دون المكلف وذلك أن التقدير الإضافي بحد ذاته هو حق من حقوقها وهو لا يتعلق بالمكلف ولا يتوقف على مطالبته به فهي وحدها صاحبة الحق في إجراءه ويثبت له في مقابله حق استرداد ما دفعه من ضريبة بغير

() () () () .

() () .

() .

وجه حق وهذا الحق أيضا يخضع لأحكام التقادم^(١) ، وتبدأ مدة الخمس سنوات من السنة التقديرية التي يراد فيها تقدير دخل المكلف بتقدير إضافي عن عدة سنوات كقاعدة أساسية تتفق عليها اغلب التشريعات ومنها القانون العراقي وبعض القوانين محل المقارنة^(٢) ، وان كان المشرع العراقي وبعض التشريعات الأخرى تورد بعض الحالات بالنسبة لموضوع التقدير الإضافي تعتبرها استثناء تميز فيه بخصوص مدة التقادم من حيث تحديدها بالزيادة أو عدم الاعتداد بها أصلا كما سنرى، وعليه فإنه كقاعدة عامة متى تحققت حالة من الحالات التي تدعو الى الأخذ بالتقدير الإضافي وتطالب السلطة المالية بإجرائه خلال مدة التقادم^(٣) ، أو استنفذت المدة الإضافية يسقط حقها في إجراء التقدير الإضافي وينقضي التزام المكلف بدفع الضريبة.

الفرع الثالث

تبليغ المكلف بإجراء التقدير الإضافي

يعتبر من موجبات الرجوع بالتقدير الإضافي على أي مكلف أن يكون على علم مسبق به ، ويأتي هذا عن طريق تبليغه بشكل سابق على إجراء التقدير الإضافي وبكل ما تعلق به من حيث الأسباب التي دعت إلى الأخذ به وما يتوفر لديها من أدلة قاطعة بخصوصه ، والتعديل الذي سيتم على عملية التقدير الأصلية

()

()

()

()

:

//

()

وإلا ثبت للمكلف حق الطعن فيه^(١)، إذ أن لهذا الشرط أهميته في الإثبات بالنسبة إليه وإلى السلطة المالية على حد سواء وقد أكدت ذلك توجهات القضاء في مصر إذ جاءت أحكام محكمة النقض المصرية لتقرر بطلان التقدير الإضافي في حال عدم تبليغ المكلف به^(٢)، ويعد القيام به ضمن الالتزامات الواجبة على السلطة المالية لأنه يدخل ضمن اختصاصات الإدارة الضريبية في تسوية الدين الضريبي والتي توجب عليها إعلام المكلف بالمسائل الضرورية المتعلقة بالتزامه بدفع الضريبة والذي عادة ما يكون ضمن مدة محددة قانوناً^(٣).

وإذا كان هذا الأصل العام الذي يجب الأخذ به بخصوص التقدير الإضافي نجد أن بعض التشريعات كالتشريع العراقي لم تول أهمية لموضوع التبليغ كما سنرى ، الأمر الذي جعل مسلكها هذا خروجاً على المألوف وما تقتضيه الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتق السلطة المالية .

متى تحققت هذه الشروط وجب على السلطة المالية إجراء التقدير الإضافي ، إذ تطبق التشريعات هذه الشروط بصورة مطلقة أو نسبية وإن ما يمكن أن يقال من أنها لا تنتظر إليها بصورة كاملة في بعض الحالات كذلك التي تدخل في عداد الجرائم والمخالفات الضريبية^(٤)، لا نعتقد بصحته لأن هذه الحالات يجب أن يثبت على المكلف دليل قاطع بارتكابها وهي في مجملها وقائع مادية ، ولهذا فإن هذا الشرط لا يغيب عن هذه الحالات في التقدير الإضافي ولا يمكن القول بإهمال المشرع له أو عدم البحث عنه بصورة مطلقة .

() .

// ()

www.esnips.com

()

()

() .

المبحث الثاني

أسباب التقدير الإضافي

يقوم حق السلطة المالية في الرجوع على المكلف بتقدير إضافي إذا تحققت أسبابه والتي تنقسم بوجه عام إلى نوعين من الأسباب يؤدي الأول إلى تقدير الضريبة بأقل من حقيقتها ، أما الثاني فيؤدي إلى عدم تقدير الضريبة أصلاً . ويستوي في هذه الأسباب بتقسيمها العام هذا إن تحققت لدى المكلف أصلاً أو لدى السلطة المالية لأن احتمال الخطأ إذا كان مؤكداً سواء مقصود أم غير مقصود لدى المكلف فهو قائم لدى السلطة المالية أيضاً وإن كان بشكل غير مقصود في الغالب الأعم ، ذلك أن المكلف قد يعتمد إلى خلق سبب للتقدير الإضافي إما متهرباً من الضريبة أو إهمالاً منه ، في حين أن السلطة المالية بموظفيها يغلب تقدير ما يتحقق لديها من هذه الأسباب بالخطأ غير المقصود على اعتبار انحيازها بوصفها جهة تنفيذية إلى جانب الخزنة العامة للدولة تحقيقاً لمصلحتها في إدخال أكبر قدر ممكن من العوائد المالية إليها ، وعليه يمكن تناول أسباب التقدير الإضافي وفق التقسيم المذكورين آنفاً لدى كل من المكلف والسلطة المالية ضمن مطلبين كالآتي:-

المطلب الأول :- الأسباب المتعلقة بالمكلف .

المطلب الثاني :- الأسباب المتعلقة بالسلطة المالية .

المطلب الأول

أسباب التقدير الإضافي المتعلقة بالمكلف

تنطوي أسباب التقدير الإضافي التي تتحقق لدى المكلف والتي تأتي وفق التقسيم المشار إليه آنفاً على عدة حالات منها ما يدخل ضمن مفهوم الاحتيال والتزوير ، ومنها ما يدخل ضمن مفهوم الإهمال بصورتيه المتعمد وغير المتعمد ، وفي ما يأتي نبين هذه الأسباب تباعاً ضمن فرعين :-

الفرع الأول: الأسباب التي تتحقق لدى المكلف فتؤدي إلى تقدير الضريبة بأقل حقيقتها .

الفرع الثاني: الأسباب التي تتحقق لدى المكلف فتؤدي إلى عدم تقدير الضريبة أصلاً.

الفرع الأول

الأسباب التي تتحقق لدى المكلف فتؤدي إلى تقدير الضريبة بأقل حقيقتها

وتشمل هذه الحالات صورتين من صور التصرفات التي يمكن أن تصدر من المكلف فتجعل دخله معرضا للخضوع لعملية تقدير إضافي، وتحقق الصورة الأولى في الأفعال التي يأتيها المكلف قاصدا التهرب من الضريبة بأعمال تدخل في نطاق الاحتيال والتزوير إذ يقوم بها المكلف متعمدا للتخلص من عبء الضريبة بصورة غير مشروعة ، وهاتان الصورتان تدخلان ضمن نطاق الأفعال الجرمية التي يحاسب عليها قانون ضريبة الدخل ويفرض عليها الجزاءات الجنائية المشددة أو المخففة بحسب درجة جسامة الفعل ، أما الصورة الثانية فهي تنطوي تحت مفهوم الإهمال بصورتيه (العمدية وغير العمدية) وهاتان الصورتان وإن كان القانون الضريبي يعدهما أيضا من الأفعال التي يعاقب عنها المكلف إلا أن عقوبتها تكون أخف من الأولى كون الفعل قد جاء من دون تخطيط مسبق أو انه لا يبحث فيه عن قصد التهرب إطلاقا، وهذه الصور ينبغي تناولها تفصيلا لاستكمال عرض الموضوع كل على حدة كالآتي :

أولا :- التزوير والاحتيال^(١)

يعد فعل التزوير والاحتيال من الأفعال التي يترتب عليها حصول عملية التقدير الإضافي وهذان الفعلان يأتيان من جانب المكلف غالبا وينطويان على وجود نية مبيتة ومسبقة لتضليل السلطة المالية أو إيقاعها في الغلط بخصوص دخل المكلف إما من خلال^(٢):

تغيير الحقيقة بالكذب ، أو القيام بأفعال تنطوي على الخداع ، بقصد التهرب من دفع الضريبة كلا أو جزءا كما لو أنكر المكلف الإرباح التي تحققت له من

() ()

/

() ()

مصدر خاضع للضريبة وادعى أنها تعود الى مصدر لا يخضع لها أو حتى أخفى متعمدا هذا المصدر وما يتعلق به من بيانات عن أنظار السلطة المالية أو قدم البيانات المتعلقة به ناقصة أو كاذبة ، ولكي يعد التزوير أو الاحتيال متوافرا ينبغي أن يتم الفعل من قبل المكلف نفسه بمعنى أن يقدم بنفسه على الفعل الايجابي أو السلبي بعمل أو امتناع كما لو تقدم بنفسه بإعطاء البيانات الكاذبة أو قام بفعل الإخفاء فلا يعد الأمر مقبولا إذا قامت السلطة المالية بنفسها باكتشاف الأمر ، ولهذا ترقى اغلب الحالات التي تدخل ضمن هذين المفهومين إلى وصف الجرائم الضريبية لتحقق عناصر الجريمة فيها الأمر الذي يترتب عليه أن يتحقق في كل حالة شرط توافر الأدلة المادية التي تكون على درجة من القوة بحيث تحقق قناعة تثير الشك المقبول لدى السلطة المالية بان المكلف قصد التحايل عليها أو إيهامها ، وإلا وجب عليها تبرئته من هذا الأمر ومن هنا جاء إيقاع عبء الإثبات في هذه المسائل على السلطة المالية نفسها^(١).

وتدخل في مفهومي الاحتيال والتزوير حالات متعددة منها ما جاءت التشريعات على ذكرها صراحة ضمن ما تسميه أسباب التهرب الضريبي أو جرائم التزوير الضريبي وحتى في أسباب الرجوع بالتقدير^(٢) ، ومنها ما يستفاد ضمنا من النصوص التشريعية الواردة في القانون ، وتشمل هذه الحالات:

١. **أفعال التزوير** : وهي الأفعال التي تتضمن تغيير المكلف للحقيقة بالكذب من خلال إعطاء بيانات كاذبة ضمن إقراره أو دفاتره سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو تاريخ نشوئها أو استحقاقها أو حالة المكلف الاجتماعية وغير ذلك من البيانات التي تؤثر في تحديد الضريبة أو استحقاقها^(٣).

٢. **أفعال الاحتيال**: وهي الأفعال التي تتضمن إخفاء للمعلومات والبيانات الضرورية لعملية التقدير أو إغفالها أو إنقاصها إذ تدور هذه الأفعال في عمومها حول إعطاء بيانات تؤدي إلى إيقاع السلطة المالية في الغلط من خلال إخفاء المبالغ

()

()

()

التي تسري عليها الضريبة سواء كانت ايجابية بفعل كالانقاص منها أو سلبية بامتناع كالإخفاء^(١):

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الحالات لا يشترط فيها البعض أن يعد المكلف خطة متقنة للتهرب من الضريبة ، على سبيل المثال أن يدور المكلف متعمداً بمبالغ صغيرة من حسابه من سنة إلى أخرى ولمدة طويلة ويثبت التحقيق أن أرباحه كانت أكثر بكثير من المبالغ التي أوردتها في إقراره الضريبي ، حيث يكفي توافر النية في التهرب وبهذا يكون من الصعب عليه إيراد الحجة بأنه ارتكب مجرد خطأ في تنظيم إقراره فهنا يكون قصد الاحتيال قائماً لديه^(٢).

ثانياً :. الإهمال (المتعمد وغير المتعمد)

يقصد به التهاون الذي يفترض فيه انه حالة عقلية يصاحبها الإخفاق في القيام بعمل معين مع افتقار المبرر المعقول للقيام بهذا العمل من قبل المكلف ، ويستوي في ذلك إذا انتبه أو لم ينتبه إليه فالخطأ في هذه الأفعال مفترض ولا أهمية لتوافر قصد التهرب فيها ولهذا لا تطلب التشريعات إقامة الدليل عليه لدى المكلف كما هو الحال في الصورة الأولى^(٣).

فقد يحصل أن يتخلف المكلف عن تقديم إقراره أو كشف حسابه أو أية معلومات مطلوبة منه ، أو قد يحدث أن يقدم المكلف هذه الحسابات أو المعلومات لكن بشكل خاطئ ثم ينتبه إلى هذا الأمر وعلى الرغم من ذلك يتهاون في معالجة خطئه ضمن وقت معقول إما بصورة عمدية عن علم ودراية أو بصورة غير عمدية، ويترتب على التفرقة بين هذه الصورة وسابقتها أن تصرف المكلف هنا لا يرقى إلى مستوى الجريمة وإنما يأخذ حكم المخالفة ويخضع المكلف لعقوبة الغرامة أو حتى قد لا توجد مثل هذه العقوبة اكتفاءً بإجراء التقدير الإضافي بحقه^(٤).

()

()

()

()

الفرع الثاني

الأسباب التي تتحقق لدى المكلف فتؤدي إلى عدم تقدير الضريبة أصلا

يستوجب هذا النوع من الأسباب التمييز بين حالتين ، الأولى تتعلق بكون المكلف غير معروف أصلا لدى السلطة المالية لأنه غير مسجل لديها ، والثانية تتعلق بكونه معروفا ومسجلا لديها لكنه لا يقدم إقراره قاصدا من ذلك التهرب من دفع الضريبة أو إهمالا منه ، وهاتان الحالتان ترجع فيهما السلطة المالية بتقدير إضافي وان كان الأصح أن ما يجري هنا هو عملية تقدير جديدة، وفيما يلي نتناول هاتين الحالتين تباعا :-

أولا :. حالة المكلف غير المسجل لدى السلطة المالية .

في هذا الحالة لا يكون المكلف معروفا لدى السلطة المالية لأنه لم يسجل نفسه أصلا لديها ، ولهذا فان السلطة المالية لا تقوم بعملية تقدير الضريبة كون دخله غير معلوم لديها ابتداءً ، وتقوم بعملية تقدير أصلية على دخل المكلف حالما يصبح نشاطه معلوما لديها^(١) ، وفي هذه الحالة لا يفترض حسن النية لدى المكلف وإنما يعتبر سيء النية ومتهربا من أداء الضريبة ، لأنه من غير الممكن القول بجهل المكلف بإجراءات السلطة المالية أو عدم العلم بوجودها لان المجتمعات قد وصلت إلى درجة من الوعي لا يمكن القول معها بالجهل بهذه الأمور ولهذا نجد أن التشريعات تلزم السلطة المالية بإجراء عملية التقدير فورا ودون الحاجة إلى البحث عن توافر شروط معينة أو حتى دون الاعتداد بالمدة المحددة للتقادم في قانون ضريبة الدخل، إلا أن ما يؤخذ على اغلب التشريعات أنها توردها ضمن حالات التقدير الإضافي وتعتبر أن عملية التقدير التي تجريه السلطة المالية هي عملية تقدير إضافي ، وهذا في رأينا غير صحيح لأنه في هذه الحالة لدينا عملية تقدير جديدة ما دامت أن دخل المكلف هنا لم يخضع للضريبة من قبل ولم يجر عليه أي تقدير مسبق وان عملية التقدير هذه لا تعد لاحقة عليها وإنما يتم إجرائها لأول مرة وان كان هناك من يذهب إلى أن اعتبار هذا التقدير إضافيا يأتي للمساواة بين

() .

"

"(

)

المكلف الذي كان قد سجل نفسه ولم يقدم إقراره والمكلف المتهرب الذي لم يسجل نفسه فيه تحقيق للعدالة حتى لا يكون هذا الأخير في موضع أفضل من ذلك الأول^(١) إلا أننا نرى أن عملية المساواة يجب أن تكون من ناحية العقاب أيضا وليس من ناحية إجراء التقدير الجديد فقط ما دامت أن التشريعات تعتبر المكلف سيء النية في كلا الحالتين وهذا يعني انه قد تهرب من دفع الضريبة وان اختلفت صيغة هذا التهرب.

ثانيا :. حالة المكلف الممتنع عن تقديم إقراره الضريبي .

في هذه الحالة يكون المكلف معروفا لدى السلطة المالية لأنه سبق وان سجل لديها وأصبح نشاطه لها معلوما ، إلا انه يمتنع عن تقديم إقراره إما متهربا من دفع الضريبة أو إهمالا منه وهنا لم تميز التشريعات في المعاملة الضريبية بينه وبين المكلف في الحالة الأولى إذ تلجا إلى إجراء التقدير الإضافي بحقه حالما يصبح نشاطه معلوما لديها أو يقوم بتقديم إقراره الضريبي^(٢).

ولا توصف هذه الحالة أيضا بأنها حالة تقدير إضافي لان التقدير الأولي أو الأصلي لم يتم أصلا لإمكان القول بوجود تقدير إضافي هذا من ناحية أما من الناحية الأخرى فان التشريعات درجت على إيراد هذه الحالة ضمن حالات التهرب الضريبي بنصوص صريحة فيما لم تشر إلى حكم الحالة السابقة وان اعتبرت المكلف سيء النية أيضا فيها كما ورد أعلاه فحاسبته عن جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي فيما لم تحاسبه في الحالة الأولى^(٣) ، ولم تشر إليها إلا فيما يتعلق بإجراء التقدير الإضافي وفي رأينا يستوجب الأمر هنا المساواة بين الحالتين تحقيقا للعدالة الضريبية ولعدم إمكان التحقق من نية المكلف والتي غلبت التشريعات فيها سوء النية^(٤) ، وحتى لا يكون هناك تفضيل في المعاملة بين الاتنين لانه يجب النظر إلى قصد التهرب بشكل متساوٍ في الحالتين وتتم المساواة أيضا من حيث العقاب وليس فقط من حيث إجراء التقدير الجديد كما انه من المفضل لو ترد تلك الحالات ضمن نصوص خاصة بها وبعيدا عن حالات التقدير الإضافي .

() .

() .

() (/)

() ()

المطلب الثاني

أسباب التقدير الإضافي التي تتعلق بالسلطة المالية

تتعلق هذه الأسباب بالسلطة المالية وحدها دون المكلف وهي تنحصر في حالات الخطأ الذي يمكن أن يقع من جانبها بوصفها سلطة تنفيذية تتولى تنفيذ قرار تقدير الضريبة على دخل المكلف وحالة تغير النصوص القانونية ، فضلا عن حالة النشاط الخفي الذي يمكن أن يقع أيضا من جانبها على اعتبار حسن نية المكلف ، ولكن أساس تقسيمها إلى صورتين هنا هو كما هو الحال في الوضع العام للأسباب إلى حالتها تقدير الضريبة بأقل من حقيقتها أو عدم تقديرها أصلا ، وفيما يلي نتناولها كالآتي :-

الفرع الأول

الأسباب التي تحقق لدى السلطة المالية فتودي إلى تقدير الضريبة بأقل من

حقيقتها

يطلق على الحالات التي تتضمنها هذه الأسباب مصطلح التقدير التكميلي في بعض التشريعات كما بين البحث سابقا، وتأتي هذه الأسباب في نوعين يتعلق الأول بوجود عنصر الخطأ الذي يفترض هنا من جانب السلطة المالية سواء كان ماديا أم يتعلق بوقائع تخص دخل المكلف على اعتبار انه كان حسن النية ولم يرتكب أي إخلال بالقانون عند تقديمه كل ما يطلب منه من بيانات ومعلومات تتعلق بدخله ، إذ يفترض من موظفي السلطة المالية أن يكونوا على قدر من الحرص لتجنب وقوع الخطأ إذا كان غير عمدي ، كما يفترض منهم الحياد والنزاهة ، إلا إذا كانت أخطاؤهم عمديه كما لو تواطأ الموظف الضريبي مع المكلف لمساعدته على التهرب من الضريبة وفي هذه الحالة يتوجب الأمر هنا إخضاع الموظف الضريبي لأحكام قانون العقوبات على أساس ارتكابه فعل مما يدخل في نطاق الأفعال الجرمية كتعاطي الرشوة أو غيرها فقد يعمد إلى تزوير بيانات المكلف أو مساعدته على التحايل على السلطة المالية بذات الصور المشار إليها سابقا.

أما النوع الثاني فيتعلق بحالة تغير القانون أو حصول تعديل فيه الأمر الذي يترتب عليه تغير في المراكز القانونية ، ويتداخل هذان النوعان من الأسباب مع بعض الحالات التي يعطى فيها الحق للأشخاص بالمطالبة بإعادة تقدير دخولهم أو كما يتعارف عليه بحق الأشخاص في الرجوع على الدولة إذ تقوم على وجود خطأ

من جانب السلطة المالية إلا أن الفرق بينها أن إعادة التقدير تتطلب توافر شروط معينة أبرزها أن تتم بناء على طلب المكلف بإجرائه^(١) ، وفيما يلي نتناول هذه الحالات كالآتي :-

أولاً :- الخطأ المادي (الخطأ في تطبيق القانون).

ويقصد به الخطأ الذي يقترفه موظف السلطة المالية عند تطبيق النص القانوني الذي يخضع المكلف للضريبة فيؤدي إلى خلل في حسابها أو تقديرها فيتربط عليه تغير رقم الدخل الحقيقي أو احتساب الضريبة بأقل مما يجب^(٢)، أو تغير الإعفاءات أو السماحات أو غير ذلك مما يؤدي إلى تغير مبلغ الضريبة ، كما لو قدر دخل الشركة على أنها مشاركة^(٣).

ثانياً :- الخطأ في الوقائع .

يتعلق الخطأ في هذه الحالة بالوقائع الخاصة بدخل المكلف كعدد مصادر دخله أو ملكيتها أو العمليات التي يقوم بها ولا يتعلق بتطبيق النص القانوني ذاته كما لو أخضع المكلف للضريبة عن مصادر دخل تبين أنها غير مملوكة له^(٤).

ثالثاً :- حالة تغير القانون .

تتحقق هذه الحالة مثلاً عندما يحصل تغير أو تعديل في القانون الضريبي والعدول عنه إلى قانون جديد مما قد يترتب عليه تغير في المراكز القانونية أو تغير إحدى الثوابت التي تقوم عليها عملية التقدير وتتم على أساسها ، كما لو تغير سعر الضريبة أو السماحات الخاصة بالمكلف أو قررت إعفاءات عن أنشطة معينة

() ()

..... "

() .

() / / / :

() .

تخضع للضريبة أو رفعها أو تخفيفها وقد أشارت إلى هذه الحالة التوجهات الفقهية^(١)، دون أن يتوافر ما يشير إليها من نصوص أو تطبيقات عملية .
ونعتقد بعدم جواز اعتبار هذه الحالة ضمن أسباب التقدير الإضافي إن وجدت لأنه في حالة تغير القانون تتم عملية تقدير جديدة لا علاقة لها بالتقديرات السابقة فضلا عن أن القانون الضريبي لا يسري بأثر رجعي إلا في حالات محدودة ومن ثم فهو يسرى على الوقائع التي تحققت بعد صدور القانون الجديد وإلا فإن العمل بخلاف ذلك يؤدي إلى الإخلال بحقوق المكلف وعدم استقرار المعاملات بسبب الإرباك الذي تسببه رجعية القانون^(٢) ، فضلا عن التبرير الأهم من ذلك وهو الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية ، أما من جانب الإدارة الضريبية فإنه يثير الكثير من المشاكل الفنية والإدارية بسبب عدم تحسب الأشخاص مقدما لحالة صدور قانون يعمل بأثر رجعي .

الفرع الثاني

الأسباب التي تتحقق لدى السلطة المالية فتؤدي إلى عدم تقدير الضريبة أصلاً

يتحقق هذا النوع من الأسباب عندما يظهر للسلطة المالية عناصر نشاط جديدة للمكلف لم تكن معلومة لديها ولم يسبق لها ملاحظة مزاوله المكلف لها ، ويقصد بالنشاط الجديد كل نشاط يصلح بذاته دون النشاط الذي تناولته عملية التقدير الأصلية أن يكون محلاً لتقدير جديد ، كما لو ثبت وجود فرع أو منشأة لم تخضع إرباها للتقدير^(٣)، وتعد هذه الحالة من حالات التقدير الإضافي لان عملية التقدير التي تتم إنما تضاف حصيلتها إلى تلك التي تمت عن مصادر دخل المكلف الأخرى.

ويفترض في هذه الحالة حسن نية المكلف لأنه لو كان سيء النية لدخلت ضمن الأسباب المتعلقة بالمكلف التي سبق الإشارة إليها ، إذ أنها ترتبط بالإخلال الذي يأتي من جانب موظف السلطة المالية كما لو لم يتخذ الإجراءات اللازمة لعملية

() .

() .

() .

التقدير وفرض الضريبة أو اغفل أحدا أوجه نشاط المكلف إهمالا منه أو خطأ لأنه لو كان قد قام بذلك متعمدا لدخل تحت طائلة العقاب ، وقد يحصل أن يتحقق علم السلطة المالية بوجود النشاط الخافي للمكلف من دفاتر وسجلات تخص آخر غير المكلف كما لو كان شريكا له من الأشخاص المعنوية العامة أو الخاصة الذي يقدم إقراره الذي يحتوي على مستندات أو وثائق تفيد اشتراكه مع المكلف بنشاط لم يذكر في إقراره إلا إذا كانت تلك الوثائق والمستندات لا تستند إلى أدلة مقبولة قانونا ، أو كانت لا تحقق النتائج المرجوة من إظهارها كما لو كان الشخص الذي قدم الإقرار مجهولا أو قدمه الشريك فعلا بغية الإضرار بشريكه^(١) .

البحث الثالث

موقف التشريعات من الأخذ بالتقدير الإضافي

حتى يكون الإلمام بموضوع التقدير الإضافي مستوفيا لجميع جوانبه ، ينبغي استعراض مواقف التشريعات من الأخذ به، وبيان مدى الاختلاف والتوافق بينها من إذ العمل بشروط التقدير الإضافي وأسبابه ، وقد وقع الاختيار على القانونين المصري و الأردني للمقارنة مع القانون العراقي الذي يمثل أساس هذه الدراسة حيث اخذ هذا القانون بالتقدير الإضافي للدخل ضمن أحكام الفصل الخامس عشر ، وألزم السلطة المالية بالأخذ به في الحالات التي لم يخضع فيها دخل المكلف للتقدير أصلا أو تلك التي خضع فيها الدخل للضريبة بأقل من حقيقتها بحيث أصبحت العبرة في عملية التقدير بالدخل الحقيقي الذي يعبر عن المقدرة التكليفية للمكلف وقد أقرت هذا التوجه تطبيقات عمل السلطة المالية في العراق إذ جاء في احد قراراتها (وجد أن المكلف لم يصرح عن دخله الحقيقي وانه أخفى مصادره عن السلطة المالية لذا يكون على السلطة المالية الحق بالرجوع عليه بالتقدير الإضافي استنادا إلى م (٣٦) ق.ض.د.ع)^(٢) .

()

()

ومع هذا فإن المشرع العراقي كان له موقف خاص في تنظيمه هذا الموضوع كما سنرى مقارنة مع التشريعات الأخرى والذي يرى البعض انه جاء من التطور المتدرج والذي شهدته هذه الشروط من خلال تعدد التشريعات الملغية السابقة^(١). وجاء قانون ضريبة الدخل المصري الجديد رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) بصياغة جديدة لموضوع الرجوع في التقدير عموماً^(٢)، وقد جاءت صياغته هذه دون أن تتضمن إشارة إلى حالة التقدير الإضافي إذ اكتفى بالإشارة إلى إعطاء السلطة المالية حق إجراء ربط (تقديري) من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره أو عدم تقديم البيانات والمستندات التي تؤيده^(٣)، والذي يستفاد من عبارة (الربط التقديري) انه أعطى السلطة المالية حق إجراء التقدير الذي تراه طبقاً لما يتوفر لديها من شك بخصوص دخل المكلف ومنها عميلة التقدير الإضافي وهذا تؤكد إشارة المشرع المصري إلى مدة الرجوع. وهي مدة الخمس سنوات مما يعني إمكانية أن تتم عملية التقدير بشكل لاحق على عملية التقدير الأصلية^(٤).

أما عن قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت الجديد رقم (٢٨) لسنة (٢٠٠٩) فقد تناول موضوع التقدير الإضافي بموجب نص م (١/٣٣) التي جاءت بعبارة (إعادة النظر بالتقدير) التي أجازت للمدير أو من يفوضه خطياً أن يقرر إعادة النظر بالتقدير الأولى الذي أجرته السلطة المالية أو في قرار التقدير الإداري، أو القرار الذي يصدر عن هيئة الاعتراض بشأن هذين التقديرين^(٥)، إذ يستفاد من

()

()

()

()

()

()

()

()

()

() ()

()

()

()

=

=

عبارة إعادة النظر في التقدير التي جاء بها المشرع الأردني أن هذه العملية قد تكون لمصلحة الإدارة الضريبية في حال كان مبلغ الضريبة أقل من حقيقته فتقرر زيادة هذا المبلغ من خلال الرجوع على المكلف بتقدير إضافي. ويبدو من خلال ما تقدم أن التشريعات الثلاث أعملت أحكام التقدير الإضافي وان كان المشرع العراقي أكثرها صراحة لأنه جاء بنصوص صريحة تلزم الإدارة الضريبية بإجراء التقدير الإضافي متى قامت أسبابه وتحققت شروطه ، أما عن المشرعين المصري والأردني فقد كانت إشارتهما إلى الأخذ بالتقدير الإضافي ضمنية وليست صريحة كما أنهما جعلتا صلاحية الأخذ به جوازية للسلطة المالية عكس المشرع العراقي الذي جعلها إلزامية وهذا يستفاد من العبارات التي جاء هذان القانونان بها^(١).

أما بالنسبة لشروط التقدير الإضافي وأسبابه فقد اتفقت هذه التشريعات على ضرورة توافرها إلا أن الاختلاف كان من حيث الأخذ ببعضها دون الأخرى أو تنظيم بعضها الآخر بشكل مختلف كما هو الحال بالنسبة للمشرع العراقي، ومن هنا فقد ارتأينا عرض مواقف التشريعات منها مع التنويه بأن البحث سيعرض لموقفها من أسباب التقدير الإضافي وحالاته ضمن الشرط الأول لتعلقه بتلك الأسباب وسيكون ذلك ضمن ثلاثة مطالب كالآتي :

المطلب الأول :- موقف التشريعات من شرط الأدلة المادية .
المطلب الثاني :- موقف التشريعات من شرط المدة .
المطلب الثالث :- موقف التشريعات من شرط التبليغ .

المطلب الأول

(/) (/) (/) (/) (/)

() () () () ()

(....)

(....)

موقف التشريعات من شرط الأدلة المادية

يقضي هذا الشرط بضرورة توافر الأدلة المادية التي تثبت قطعاً وجود سبب من الأسباب التي تستدعي إجراء التقدير الإضافي وقد سبق أن علمنا أن مفهوم الدليل المادي في قانون ضريبة الدخل ينصرف إلى الوقائع المادية التي تكون بشكل عمل أو امتناع أو أي حدث آخر يخص المكلف أو يصدر عنه أو عن السلطة المالية بشكل مقصود أو غير مقصود^(١)، وبالنسبة للمشرع العراقي فإنه لم يحدد الحالات التي تعد من قبيل الوقائع المادية على سبيل الحصر وإنما اكتفى بالنص على ظهورها معتبراً أن الإخبار التحريري المقدم من الغير دليلاً مادياً على عدم صحة التقدير^(٢)، ولهذا فإنه ترك المجال مفتوحاً للسلطة المالية لتحديد ما يعد من الوقائع المادية حيث أن بإمكانها الرجوع إلى تقارير المكلف أو استمارات المسح الميداني^(٣).

إن هذا التوجه قد يدفع إلى الاعتقاد بترك المشرع العراقي مجال الاجتهاد مفتوحاً بشكل يهدد المركز الذاتي للمكلف والذي يحدده قرار التقدير وفرض الضريبة على العكس فيما لو تم حصر الحالات التي تعد من قبيل الوقائع المادية الأمر الذي يوفر على السلطة المالية عناء البحث والتحري عن هذه الحالات وما يمكن أن يثار من جدل بخصوصها، إلا أنه في رأينا يمكن تفسير موقف المشرع العراقي على أنه أفضل لأنه يسمح بإدخال حالات جديدة ضمن مفهوم الواقعة المادية، ومع ذلك فقد وردت بعض الحالات التي تعد من الوقائع المادية والتي جاءت ضمن النصوص المحددة للعقوبات في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ مثل حالات تضمين الإقرار الضريبي البيانات والمعلومات أو الحسابات الضريبية الكاذبة، أو إخفاء هذه المعلومات أو البيانات أو أية معلومات أخرى كان يجب بيانها بقصد الحصول على سماح أو تخفيض

()

()

()

()

"....."

"....."

/ / /

()

ينزل من مقدار الضريبة^(١)، وان كان يؤخذ على المشرع العراقي انه أورد بعض الحالات التي لا تعد من حالات التقدير الإضافي كتلك التي تنطوي على الامتناع عن تقديم المكلف إقراره الضريبي وفرق بينها وبين حالة عدم تقديمه لهذا الإقرار لعدم تسجيل نفسه لدى السلطة المالية على الرغم من أن الاثنتين تعدان من حالات التهرب وأنهما تحتاجان إلى نصوص خاصة تنظمهما^(٢)، ولهذا فانه متى تحققت هذه الحالات أو أية حالة أخرى تقتنع السلطة المالية بأنها واقعة مادية جاز لها الرجوع على المكلف بتقدير إضافي، وهنا تتحمل هي عبء الإثبات كما عرض البحث سابقا .

ولم يتضمن قانون ضريبة الدخل المصري الجديد إشارة إلى الحالات التي تجيز الرجوع بالتقدير الإضافي كما كان القانون القديم يشير إليها صراحة^(٣)، وإنما اكتفى بالإشارة إلى حالتي عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي أو عدم تقديم الوثائق والمستندات المؤيدة له^(٤)، كما أضاف حالة أخرى في معرض بيانه للمدة التي يتم خلالها تعديل التقدير من السلطة المالية وهي حالة التهرب الضريبي^(٥) ، وعند الرجوع إلى أسباب التهرب الضريبي التي جاء بها هذا القانون نجد أنها ذات الأسباب التي جاء بها لقانون القديم في معرض بيانه لحالات الرجوع وهي تلك الأسباب التي تقوم على أفعال التزوير والإهمال المتعمد والامتناع فضلا عن حالات النشاط الخفي التي يمكن أن تصدر من المكلف والتي جاء بها في معرض بيانه العقوبات الضريبية لان هذه الأفعال تعد من الجرائم والمخالفات الضريبية وتشمل هذه الحالات^(٦) :-

- () (/) () ()
 ()
 (/) ()
 () ()
 () ()
 () ()
 "....."
 () ()
 () () () ()

- ١- حالات التزوير:- ويدخل ضمنها ما يأتي :
- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات متضمنة بيانات تخالف ما هو ثابت فيها.
 - تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينها بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .
 - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء والبيع أو غيرها من المستندات لإيهام السلطة المالية بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .
- ٢ - حالات الاحتيال:
- الإلتفاف العمد للسجلات والمستندات ذوات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .
 - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .
 - الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط .
 - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي .
 - الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتوريد الضريبة في مواعيدها القانونية .
- ويبدو من خلال ما تقدم أن المشرع المصري قد عدل عن توجهه لتحديد حالات التقدير الإضافي وبالرجوع بالتقدير الإضافي عموماً إذ اخذ به بصورة ضمنية بعد أن كان يخصه بنصوص صريحة متعددة ، كما انه ترك المجال مفتوحاً لتحديد هذه الحالات وان كان يضاف إليها ما جاء به بخصوص العقوبات الضريبية، ومن هنا يعد توجهه هذا انتقالاً نوعية في تنظيمه لهذا الموضوع وهو يماثل توجه المشرع العراقي فيه.
- أما عن المشرع الأردني فقد حدد حالتين أجاز فيهما إعادة النظر بالتقدير التي تتضمن الرجوع بتقدير إضافي وهما^(١) :-
- وجود خطأ في تطبيق القانون والذي يأتي من جانب السلطة المالية غالباً .
 - إغفال قرار التقدير السابق لحقيقة أو واقعة أو لوجود مصدر دخل لم يعالج في حينه.

()

(/) ()

. ()

ويبدو أن هاتين الحالتين لا تخرجان عما هو مقرر في القانونين العراقي والمصري وان كان يمكن أن تضاف إليها حالات أخرى من خلال ما تقرره النصوص الخاصة بالعقوبات من حالات إضافية تتضمن التزوير والاحتيال كما هو الحال في القانونين العراقي والمصري^(١) ، وقد تطلب المشرع الأردني لإجراء عملية الرجوع بالتقدير الإضافي أمرين^(٢) :

١- منح الفرصة للمكلف لسماع أقواله وشرح قضيته .
٢- أن لا تجري عملية التقدير الإضافي عن أي واقعة سبق أن تم الفصل فيها من قبل المحكمة المختصة في حال كان القرار المعدل نتيجة الطعن في أي من القرارات المشار إليها أنفاً إلا إذا كان مصدر الدخل الذي يراد إجراء عملية التقدير الإضافي عنه لم يرد ضمن هذا القرار^(٣) .

ومن خلال ما تقدم نلاحظ أن التشريعات الثلاث بمجملها تلتزم فكرة الواقعة المادية بوصفه دليلاً مادياً يثبت قطعاً وجود سبب التقدير الإضافي ، أما عن بيانها للأسباب فإن القوانين الثلاث تدور نصوصها وتطبيقاتها العملية حول حالات الخطأ أو الإهمال أو التزوير أو الاحتيال إذ جاءت موافقاً ممتاثلة بهذا الخصوص إذا استبعدنا مسألة إيراد النصوص من عدمها والتي ترجع إلى إرادة المشرع بحسب الحكمة التي يراها من ذلك ، كما أنها اتفقت أيضاً في مسألة عدم تحديد الحالات التي تدخل في مفهوم الواقعة المادية وهذا يفيد في رأينا التحسب لما قد يدخل في مفهومها لاحقاً من حالات مستقبلية .

الطلب الثاني

موقف التشريعات من شرط المدة

علمنا أن التقدير الإضافي يجب أن يتم إجراؤه قبل انقضاء المدة التي يسقط فيها حق السلطة المالية بالمطالبة بدين الضريبية ، لان الأمر ليس مطلقاً من حيث أمده وإنما يتقيد بمدة معينة يجب أن تتم خلالها هذه العملية وتحدد هذه المدة كأصل عام بخمس سنوات يسقط بعدها حق الإدارة الضريبية في القيام بالتقدير الإضافي إذا

() (/)

() () ..

() (/)

()

انقضت هذه المدة ولم تطلب القيام بها ، وهنا ينقضي التزام المكلف بدفع الضريبة وان كانت توجهات مجلس شورى الدولة في العراق قد ذهبت إلى أن السقوط هنا يشمل المدة فقط لا الضريبة لان أن الرجوع بالتقدير الإضافي لا يمنع من استحصال الضريبة من المكلف على أساس أنها من الأموال العامة التي لا تسقط بالتقادم^(١) ، وان الرأي الذي يرى في ذلك تناقضا محل نظر ما دام حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير يترتب عليه عدم إمكانية إجراء عملية التقدير ما يترتب عدم إمكانية تحديد مبلغ الضريبة الذي يقضي القرار باستحصاله^(٢) ، وتنقطع مدة الرجوع هذه من تاريخ مباشرة السلطة المالية بعملية التقدير الإضافي^(٣).

ومع هذه فقد كان في تحديد المشرع العراقي في حالة التقدير الإضافي لمدة التقادم شيء من الخصوصية إذ ميز بخصوصها بين حالتي التقدير الإضافي كما يأتي:-

١. إذا كان دخل المكلف قد تم تقديره وفرض الضريبة عليه مسبقا ، اعتبر المدة اللازمة لإجراء التقدير الإضافي بحقه خمس سنوات تبدأ بعد نهاية السنة التقديرية، فلم يحتسب تلك السنة ولم يدخلها ضمن حساب الخمس سنوات المحددة للقيام بعملية التقدير^(٤).

٢. إذا كان دخل المكلف لم يتم تقديره أو فرض الضريبة عليه أصلا إذ أجاز المشرع العراقي الرجوع على المكلف من دون تقييد بمدة معينة لأن حق الدولة في الرجوع بالتقدير الإضافي لا يسقط مهما طال الزمن ولا يخضع لأي تحديد زمني ومن ثم لا يعتد بالخمس سنوات المحددة للتقادم وتحدد بداية مدة الرجوع من تاريخ نجوم الدخل لغاية آخر سنة تقديرية^(٥).

() () () / /

/

()

()

()

/

()

=

//

إن هذا التمييز الذي جاء به المشرع العراقي تراعى فيه مقتضيات العدالة ذلك انه من غير العادل المساواة بين المكلف الذي لم يقدر دخله مطلقا ، والمكلف الذي قدر دخله بأقل من حقيقته وذلك أن هذه المساواة تجعل الأول في موقف أفضل من الثاني الأمر الذي يجافي العدالة ، فقد يكون المكلف الذي لم يقدر دخله أصلا أخفى متعمدا أوجه نشاطه خلافا لذلك الذي قدر دخله بأقل من حقيقته والذي وان تعمد الإخفاء أو الإهمال إلا انه لم يمتنع بصورة مطلقة عن إعلام الإدارة الضريبية بمصادر دخله مما يستوجب وجود معاملة مختلفة للثنتين كل بحسب درجة خطئه أو إهماله خاصة وان ما يستفاد من موقف المشرع العراقي انه اعتبر المكلف في هذه الحالة سئ النية ولم يفترض فيه حسن النية^(١).

وقد ادخل المشرع العراقي في حكم هذه الصورة حالتين أخريين لم يعتد فيهما بمدة الخمس سنوات على الرغم من أن دخل المكلف فيهما قد يكون خضع لتقدير سابق بشكل استثنائي وقدر بأقل من حقيقته وهما^(٢) :

- إذا ارتكب المكلف احد الأفعال المنصوص عليها ضمن العقوبات الضريبية إذ يكون الرجوع عليه بدون النظر إلى مدة الخمس سنوات .

- حالة التسوية الصلحية التي اجاز المشرع للسلطة المالية عقدها مع المكلف عن الأفعال أعلاه من خلال دفع مبالغ إضافية تضاف إلى التقدير الأولي الذي تم بحق المكلف دون التقيد بمدة الخمس سنوات.

وقيد المشرع المصري إجراء عملية الربط أو تعديله بالتقدير الإضافي أن تتم خلال مدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية^(٣)، وتتحدد هذه المدة بموجب نص م (٨٣) من هذا القانون التي حددت

() =

() .

() .

() () . ()

مدة تقديم المكلفين إقراراتهم الضريبية كآلاتي^(١) :-
 - بالنسبة الى الشخص الطبيعي :- قبل أول ابريل (نيسان) من كل سنة تالية لانتهاه
 الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها.
 - بالنسبة الشخص الى المعنوي :- قبل الأول من مايو (مايس) من كل سنة أو
 خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية .
 وقد جاء قانون ضريبة الدخل المصري الجديد باستثناء جديد لمصلحة
 الخزانة عندما مد من اجل التقادم إلى ست سنوات في حالة إذا كان الممول متهربا
 من أداء الضريبة.
 وحدد قانون ضريبة الدخل الأردني مدة الرجوع بالتقدير الإضافي بأربع
 سنوات تبدأ من تاريخ تقديم الإقرار الضريبي أو تاريخ صدور قرار التقدير
 الإداري أو القرار الصادر عن هيئة الاعتراض وإلا عدت عملية الرجوع بتقدير
 إضافي غير جائزة قانونا ، وهذا ما أكدته قرارات محكمة التمييز الأردنية التي
 جاء فيها " تعني إعادة النظر بموجب هذه المادة قيام الموظف المناب بتقدير الدخل
 عن السنة المعنية على ضوء المعلومات الجديدة المتوفرة لديه على أن يصدر
 قراره قبل انقضاء المدة المشار إليها، إذ لا يكفي وضع يده على ملف المكلف
 وإعادة فحصه وفحص دخله ، وليس للوزير أو الموظف المناب من قبله الصلاحية
 بإعادة النظر بدخل المكلف سواء قدر من قبله طبقا للمادة (٢٩) أو قدر من قبل
 المقدر طبقا للمادة (٣٠) بعد انقضاء المدة المذكورة"^(٢)، وقد اختلف المشرع
 الأردني هنا بالنسبة الى حساب المدة إذ قرر مدة اقل من القانونين العراقي
 والمصري فقد حددها الأول بخمس سنوات أما الثاني فقد أضاف إليها سنة سادسة
 في حال تهرب المكلف ، كما تميز المشرع العراقي عن هذين المشرعين بأنه لم
 يعتد بالمدة أصلا في الحالات التي لا تقدر الضريبة فيها أصلا عن دخل المكلف
 مفترضا فيه سوء النية وهذا التوجه فضل فيه مصلحة الخزينة على مصلحة
 المكلف المالية، كما اوجد استثناءات تتضمن حالات تقدر فيها الضريبة بأقل من
 حقيقتها، وهذا يفيد وبصورة عامة أن موقف المشرع العراقي كان أفضل من هذين
 القانونين في تنظيمه أحكام المدة في التقدير الإضافي .

(/) ()

()

المطلب الثالث

موقف التشريعات من شرط التبليغ

لم ينظم المشرع العراقي أحكاما محددة للتبليغ في حالة التقدير الإضافي بل انه لم يعر اهتماما لموضوع التبليغ فجعل عملية الرجوع غير مقيدة بشرط التبليغ وهذا ما يستفاد من نص م (٣٢) التي ذكرت صراحة عدم تأثير موضوع التبليغ في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير وقد ساوى بهذا الخصوص بين حالتي التقدير الإضافي ، ولهذا يرجع بخصوص موضوع التقدير الإضافي إلى النصوص العامة المتعلقة بالتبليغ الواردة في م (٤٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي التي أوجبت أن يتم التبليغ بدفع الضريبة^(١)، على الرغم من أن توجهات عمل السلطة المالية في العراق أكدت على أهمية موضوع التبليغ إذ اعتبرت عملية التقدير باطلة إذا كانت قد تمت بدون تبليغ المكلف أو إذا كان التبليغ غير قانوني^(٢). وإن موقف المشرع العراقي هذا كان محل الانتقاد حيث يرى البعض انه كان يجدر به أن يورد نصا خاصا بالتبليغ في حالة التقدير الإضافي أسوة بالتشريعات الأخرى ذلك أن للتبليغ أهميته من ناحيتين^(٣) :-

الأولى :- أهمية تاريخ التبليغ في تحديد بداية مدة الطعن بالاعتراض التي تبدأ من هذا التاريخ.

الثانية :- إن عملية التبليغ تجعل المكلف على علم بعملية التقدير الإضافي وتعطيه صورة واضحة عن الأسباب التي استدعت إجراءها .

أما عن المشرع المصري فقد أوجب إبلاغ المكلف بالربط الإضافي حيث يبلغ بعناصر ربط الضريبة وقيمتها وأسباب عملية الربط ويكون ذلك بكتاب موسى عليه بعلم الوصول ، إذ ألزم القانون المكلف بالتوقيع على صورة الإعلان المسلم بخط واضح بما يفيد الاستلام وتاريخ التسلم ويثبت بطاقته الشخصية أو العائلية أو

()

()

()

جواز سفره إلى جانب التوقيع ويوقع الموظف المختص الذي قام بتسليم الإعلان إلى الممول بجانب توقيع الممول مع إيضاح ما يفيد أن التسليم قد تم بمعرفته وان التوقيع قد تم أمامه^(١).

واتفق المشرع الأردني مع المشرع المصري في إقراره بوجوب تبليغ المكلف بنتيجة عملية الرجوع بتقدير إضافي إذ اوجب أن يتم تبليغ المكلف بإشعار خطي بنتيجة القرار المعدل واعتبر أن هذا القرار قابلاً للطعن فيه خلال مدة ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغ المكلف بالإشعار^(٢)، ويكون التبليغ بناءً على عنوانه الوارد بطلب التسجيل أو في إقراره الضريبي المقدم للدائرة .

وهنا يبدو موقف المشرعين الأردني والمصري أفضل من موقف المشرع العراقي بالنسبة الى هذا الشرط ذلك أن إعلام المكلف بعملية التقدير الإضافي تجعله على بينة من قرار التقدير الجديد ومسبباته الأمر الذي يجعله يعدل أحيانا عن إجراء الطعن في حال كانت أسبابه معقولة ومبررة ، أما في القانون العراقي فان المكلف يعرض طعنه للرفض ولهذا فان عملية التبليغ توفر عليه وعلى السلطة المالية الوقت والجهد في أن واحد ، ولذا فانه من المحبذ لو تم إيراد نص بخصوصه ضمن قانون ضريبة الدخل.

النتائج والتوصيات

بعد أن تناول البحث موضوع التقدير الإضافي من كل جوانبه فقد خلص إلى النتائج الآتية :

- إن التقدير الإضافي يمثل احد أوجه حق الدولة في الرجوع على مكلفها بعملية التقدير ، وذلك يأتي استكمالاً لاستيفاء حقوقها المالية، وتحقيق الاستقرار في المعاملات المالية للدولة .
- انه يتقرر متى ثبت أن الدخل الذي تم تقديره غير حقيقي بمعنى عدم تحقق قاعدة التقدير على أساس الدخل الحقيقي التي تأخذ بها التشريعات الضريبية في تقديرها للضريبة بسبب فقدان عناصر من دخل المكلف تؤدي إلى تقدير الضريبة بأقل من حقيقتها أو عدم تقديرها أصلاً ، ولذلك

()

()

(/)

()

- فهو يأتي استثناء من الأصل العام الذي يقضي بان عملية التقدير لا يجوز العودة فيها متى تمت بصورة صحيحة .
- يتميز التقدير الإضافي عن بعض الحالات التي تحمل على الظن أنها مشابهة له مثل حالة تصحيح التقدير التي تتناول عمليات التقدير الأولى والإضافي وحالة إعادة التقدير التي تكون بناء على طلب من المكلف لأنه بالنسبة للحالة الأولى يتم بشكل لاحق على التقدير الأولى فقط أما بالنسبة الى الحالة الثانية فانه يتم من السلطة المالية وبدون طلب مسبق من المكلف.
 - تعتبر حالة التقدير التكميلي من صور التقدير الإضافي لأنها ليست أكثر من تسمية مرادفة لحالات التقدير الإضافي التي يكون الخلل فيها من جانب السلطة المالية .
 - ينصرف مفهوم الدليل المادي الذي يتطلبه إجراء التقدير الإضافي إلى الواقعة المادية التي تنطوي على أعمال يقوم المكلف بها باختياره بشكل فعل أو امتناع مقصود أو غير مقصود ، وهنا يتوجب فيها أن تكون مثيرة لشك مقبول لدى السلطة المالية يدفعها إلى إثبات سبب أو مبرر التقدير الإضافي بشكل قطعي .
 - تنقسم أسباب التقدير الإضافي إلى نوعين يؤدي أولهما إلى تقدير الضريبة بأقل من حقيقتها أما النوع الثاني إلى عدم تقديرها أصلاً ، ويتوافر هذان النوعان من الأسباب لدى كل من المكلف والسلطة المالية وان كان توافرها لدى المكلف اغلب واعم ، وتأتي الصورة الأولى في الأفعال التي تشكل تهرباً ضريبياً ينطوي على أفعال التزوير والاحتتيال أو الإهمال المتعمد وغير المتعمد ، أو الخطأ المادي والخطأ في الوقائع وتغير القانون ، أما الصورة الثانية فتأتي في حالات اختفاء نشاط المكلف أو مصادر دخله بصورة كلية تؤدي إلى عدم تقدير الضريبة بشكل كامل .
 - تحدد موقف المشرع العراقي من التقدير الإضافي بنص واضح هو نص المادة (٣٢) والذي بين فيه إلزامية هذا التقدير متى توافرت شروطه وأسبابه إلا انه كان له موقف خاص في بعض هذه الشروط إذ :
 - أ- أضاف إلى مفهوم الواقعة المادية الإخبار التحريري بوصفها سبباً من أسباب التقدير الإضافي ولم يأت بنصوص محددة لذكر ما عداها باستثناء الحالات التي تدخل في عداد الجرائم الضريبية ، في توجه موفق يأخذ فيه بنظر الاعتبار ما يمكن أن يضاف مستقبلاً إلى مفهوم الواقعة المادية .

ب- ميز بخصوص المدة التي يتم خلالها العمل بهذا الحق بين حالتى التقدير الإضافى فاعتد بها بالنسبة للحالة الأولى (حالة تقدير الدخل بأقل من حقيقته) ولم يعتد بها إطلاقاً بالنسبة للحالة الثانية (حالة عدم تقدير الدخل أصلاً) وهذا إجراء يتناسب مع سلوك المكلف فى هذه الحالة طالما أن التقصير منسوب إليه فيها .

ت- لم يعتد المشرع العراقى بشرط التبليغ ولم يعره أهمية فى عملية الرجوع بالتقدير الإضافى إطلاقاً رغم أهمية هذا الشرط والذي ينبنى على فقدانه أو عدم القيام به صحيحاً فى التشريعات الأخرى الطعن بالتقدير الإضافى وإلغائه ، وهذا التوجه جعل موقف المشرع العراقى فيه خروج عن المؤلف وعن ما ذهبت إليه تطبيقات السلطة المالية المتعلقة بموضوع التبليغ فى مجال الطعن الضريبي .

ث- ادخل المشرع العراقى ضمن حالات التقدير الإضافى بعض الحالات التى لا تحسب عليه والتي كان من المفضل أن يفرد لها نصوصاً خاصة بعيداً عنه ، كون العملية التى تحصل فيها هى عملية تقدير أولى أو أصلى مثل حالة المكلف غير المسجل لدى السلطة المالية حيث جاء على ذكرها صراحة ضمن المادة (٣٢) ، وهذه الحالة شبيهة بحالة أخرى جاء على ذكرها ضمن الجرائم الضريبية هى حالة المكلف الممتنع عن تقديم إقراره الضريبي والتي عاقب عليها بعقوبة الغرامة وكان الأجدر أن يعاقب عن الحالة الأولى أيضاً طالما أنه اعتبر المكلف سيء النية فى الحالتين وكلاهما يجري فيهما تقدير أولى أو جديد .

- تحدد موقف المشرع المصرى من التقدير الإضافى فى قانون ضريبة الدخل الجديد رقم (٩٥) لسنة (٢٠٠٥) ضمناً بعد أن كان يشير إليه صراحة فى القانون القديم ويذكر حالات محددة متى وجدت قام حق السلطة المالية بالرجوع بتقدير إضافى ، حيث جاء نص المادة (٩٠) من القانون الجديد ليجيز للسلطة المالية إجراء ربط تقديري والذي يفهم إمكانية أن يكون ربطاً إضافياً متى قامت أسبابه وميرراته ، أما عن حالاته فقد ترك المجال مفتوحاً هو الآخر كالمشرع العراقى فى تحديدها عدا ما يمكن أن يرجع إليه من حالات التهرب الضريبي كما هو الحال فى القانون العراقى ، أما عن بقية الشروط فقد :

أ- اخذ بشرط المدة فى صورة واحدة حيث لم يوجد التمييز الذى جاء به المشرع العراقى بخصوص صورتي التقدير الإضافى وإنما اكتفى

- بالخمس سنوات ، لكنه جاء بخصوص هذه المدة باستثناء جديد وهو مدها لسنة سادسة في حال كان المكلف متهربا من الضريبة .
- ب- بالنسبة لشرط التبليغ اوجب على السلطة المالية اجراءه وفق نموذج محدد وإلا ترتب على عدم القيام به أو إجرائه بشكل صحيح بطلان التقدير الإضافي .
- تحدد موقف المشرع الأردني من التقدير الإضافي في نطاق تنظيمه لموضوع إعادة النظر في التقدير والذي جاز فيه التقدير الإضافي متى كان مبلغ الضريبة اقل من حقيقته بموجب نص المادة (٣٣/أ) من القانون الجديد رقم (٢٨) لسنة (٢٠٠٩) وقد كان موقفه بالنسبة لشروط التقدير الإضافي كالآتي :
- أ- أسس الحق في إجراء التقدير الإضافي على ذات المبررات التي اخذ بها كل من المشرعين العراقي والمصري لكنه قيد عملية الرجوع بتقدير إضافي بشرطين :
- الأول : إعطاء المكلف الفرصة لمناقشة السلطة المالية في ما يتعلق بما ينسب إليه من أفعال
- الثاني : عدم جواز إجراء التقدير الإضافي عن مصدر دخل في قرار تقدير سبق أن عدل نتيجة الطعن منه إلا إذا كان القرار الصادر نتيجة الطعن لم يتضمن هذا المصدر .
- ب- حدد المدة التي يجب فيها استخدام السلطة المالية لحقها في الرجوع بـ ٤ سنوات وهي اقل مما اخذ به القانونان العراقي والمصري ، لكنه كالقانون المصري لم يميز بين صور التقدير الإضافي بالنسبة لهذه المدة كما لم يمدّها لأجل معين .
- ت- قر بوجوب تبليغ المكلف بعملية التقدير الإضافي ورتب على عدم القيام بذلك أو القيام به بشكل غير صحيح بطلان التقدير الإضافي وإلغاه .
- جعل هذين القانونين سلطة الإدارة الضريبية في إجراء التقدير الإضافي جوازياً خلافاً للمشرع العراقي الذي جاء به على وجه الإلزام بالنسبة الى الإدارة الضريبية .

التوصيات

من خلال النتائج المتقدمة يمكن الأخذ بالتوصيات الآتية :

بالنسبة الى موقف المشرع العراقي من عملية التقدير الإضافي فعلى الرغم من انه أجاد تنظيم الموضوع من حيث الأخذ بالمفهوم الواسع للواقعة المادية وتركه المجال مفتوحاً بدون تحديد لاحتمال دخول حالات جديدة في مفهومها نتيجة الطبيعة المتطورة لسلوكيات المجتمع وما يترتب عليها من تطور أساليب الالتزام من عدمه ، فانه كان من المحبذ لو انه اخذ بعين الاعتبار ما يأتي :

١- موضوع التبليغ الذي يعد من الشروط الأساسية التي تجعل عملية التقدير باطلة إذا تمسك المكلف بعدم حصولها أو إتمامها ناقصة .

٢- ضرورة التمييز بين صور التقدير الإضافي من حيث كون الأولى تعتمد على وجود تقدير سابق أما الثانية فلا وجود لمثل هذا التقدير فيها ومن هنا فانه في هذه الحالة الأخيرة لا يمكن القول بوجود تقدير إضافي وإنما تكون عملية التقدير التي تجري جديدة وأولية ويترتب على ذلك ضرورة أن يتم التمييز بين الحالات التي يكون فيها للمكلف مصادر دخل قد اجري عنها التقدير والأخرى التي لا يكون للمكلف فيها مصادر دخل قد اجري عنها التقدير مسبقاً إذ يعد التقدير إضافياً بالنسبة الى الأولى وأولياً بالنسبة الى الثانية .

٣- وارتباطاً بالنتيجة السابقة نقترح إخراج حالة المكلف غير المسجل لدى السلطة المالية من حالات التقدير الإضافي ومساواتها مع الحالة التي يتمتع فيها المكلف عن تقديم إقراره الضريبي من حيث العقاب ويفضل إيراد هاتين الحالتين في نص منفرد بعيداً عن حالات التقدير الإضافي .

المصادر

أولاً : - القوانين والتعليمات .

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ .
- ٢- قانون ضريبة الدخل المصري القديم المرقم ١٧٨ لسنة ١٩٩٣ .
- ٣- قانون ضريبة الدخل المصري الجديد المرقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٤- تعليمات استقطاع الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر المرقمة (١) لسنة ٢٠٠٧ .
- ٥- قانون ضريبة الدخل الأردني المؤقت الجديد المرقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٩ .

ثانياً :- الكتب .

- ١- د. احمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٩٠.
- ٢- تقي ألسواسي شرح قانون ضريبة الدخل ، مركز التدريب المالي والمحاسبي ، وزارة المالية ، ج٣ ، بغداد ، ١٩٨٢.
- ٣- د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٦ .
- ٤- د. خليل عواد أبو حشيش، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية (حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة) ، ط١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان / الأردن، ٢٠٠٤.
- ٥- د.زين العابدين ناصر، النظام الضريبي المصري (الضرائب النوعية على فروع الدخل) ، ح١ ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٦٦ .
- ٦- د. السيد عبد المولى ، الضرائب على الدخل الصادر بها القانون رقم ١٧٥ لسنة ١٩٨١ ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٣ .
- ٧- د. السيد عطية عبد الواحد شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٩٧) " دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي " ، ط١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ب.ب.
- ٨- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان /الأردن، ٢٠٠٨.
- ٩- د.عادل احمد حشيش الوسيط ، الوسيط في الضرائب على الدخل ، دار الجامعات العربية ، الإسكندرية ، ١٩٨٨ .
- ١٠- د. عبد الرزاق احمد السنهوري ، الوسيط في شرح القانون المدني (نظرية الالتزام) ، ح٢ ، دار النشر للجامعات المصرية ، ١٩٥٢ .
- ١١- د. عيسى أبو طبل ، الضريبة العامة على الإيرادات من الوجهتين التشريعية والتطبيقية ، دار النهضة العربية (مطبعة دار التأليف) مصر ، ١٩٦٠-١٩٦١ .
- ١٢- د. ماهر عبد شويش ، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص)، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، الموصل، ٢٠٠٥.
- ١٣- د. محمد طه بدوي ، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي ، ط١ ، دار المعارف ، مصر ، ١٩٥٩ .
- ١٤- د.محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، ط١، بيروت ، ٢٠١٠ .

- ١٥- د مدحت عباس أمين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ "دراسة مقارنة"، القسم الأول ، المكتبة الوطنية ، بغداد، ١٩٩٧
- ١٦- د. مصطفى رشدي شيحة ، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٨.
- ١٧- موفق سمور علي المحاميد ، الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل " دراسة مقارنة "، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان /الأردن، ٢٠٠١.
- ١٨- د. هشام محمد صفوت العمري ، الضرائب على الدخل ، ط ١ ، مطبعة الجاحظ ، بغداد ، ١٩٨٩.

ثالثا :- الرسائل والاطاريح

- ١- ابراهيم حميد الزبيدي ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠١
- ٢- ريا زكي عبد الله الدوري ، سنوية الضريبة على الدخل في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، رسالة ماجستير ، كلية صدام للحقوق / جامعة صدام (النهرين) ، ٢٠٠٢م.
- ٣- صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية وفقا لآخر التعديلات القانونية ، أطروحة دكتوراه منشورة ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥.
- ٤- علي هادي عطية مطر الهلالي ، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠١.
- ٥- فضيلة عباس غائب ، سريان قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير جامعة الموصل / كلية القانون ، ٢٠٠٤.
- ٦- قيس حسن عواد البدراني ، المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل "دراسة مقارنة"، أطروحة دكتوراه، جامعة الموصل /كلية القانون، ٢٠٠٢.
- ٧- قي دار عبد القادر صالح ، رسالة ماجستير ، كلية القانون/ جامعة الموصل ، ٢٠٠٢. قيصر جعفر يحيى ، السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي ، أطروحة دكتوراه، كلية القانون / جامعة بغداد ، ٢٠٠٤

رابعاً :- البحوث والدراسات.

- ١- د. خالد الصواف ، د. مدحت عباس أمين ، تقدير الضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والقانون المصري رقم ١٧٥ لسنة ١٩٨١ ، مجلة القضاء ، العدد الأول ، السنة الرابعة والثلاثون ، ١٩٨٨ .
- ٢- د. عوض فاضل الدليمي ، التقادم الضريبي المسقط في نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣١ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ ، مجلة دراسات اقتصادية ، العدد الثاني /السنة الثاني ٢٠٠٠ .
- ٣- د. قيس حسن عواد البدراني ، حقوق والتزامات الإدارة الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول ، ج٢ ، بغداد وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، ٢٠٠١ .
- ٤- د. قيصر جعفر يحيى ، عبد اللطيف نايف ، الطبيعة القانونية لسلطة الإدارة في تقدير الضريبة اتفاقاً ، مجلة كلية بغداد للعلوم والاقتصادية الجامعة ، العدد ١٣ ، ٢٠٠٦ .

خامساً :- الكتب السنوية والقرارات .

- ١- الكتاب السنوي الصادر عن الهيئة العامة للضرائب لسنة ١٩٩٤ .
- ٢- الكتاب السنوي الصادر عن الهيئة العامة للضرائب لسنة ١٩٩٥ .
- ٣- مجموعة القرارات الضرائبية الهامة الصادرة من محكمة تمييز العراق ولجان التدقيق حول تطبيقات قانوني ضريبة الدخل والتركات للسنوات ١٩٥٩ – ١٩٧٨ ، ١٩٧٩ ، مديرية ضريبة الدخل العامة ، بغداد .
- ٤- التعليمات والقرارات والتعديلات الخاصة بضريبة الدخل المهنة (الأراضي والأعمال التجارية) الصادرة من أقسام وشعب الهيئة العامة للضرائب فرع نينوى/ الأيمن ، وزارة المالية ، ٢٠٠١ .
- ٥- احدث أحكام محكمة النقض عن الضرائب منشورة على الموقع الالكتروني:

.www.esnips.com