

تطوير مهارات التدقيق الضريبي

المنهاج التدريبي الخاص بالتدقيق الضريبي للهيئة
العامة للضرائب في العراق

تعزيز المالية العامة والأسواق المالية
في العراق (FFM)



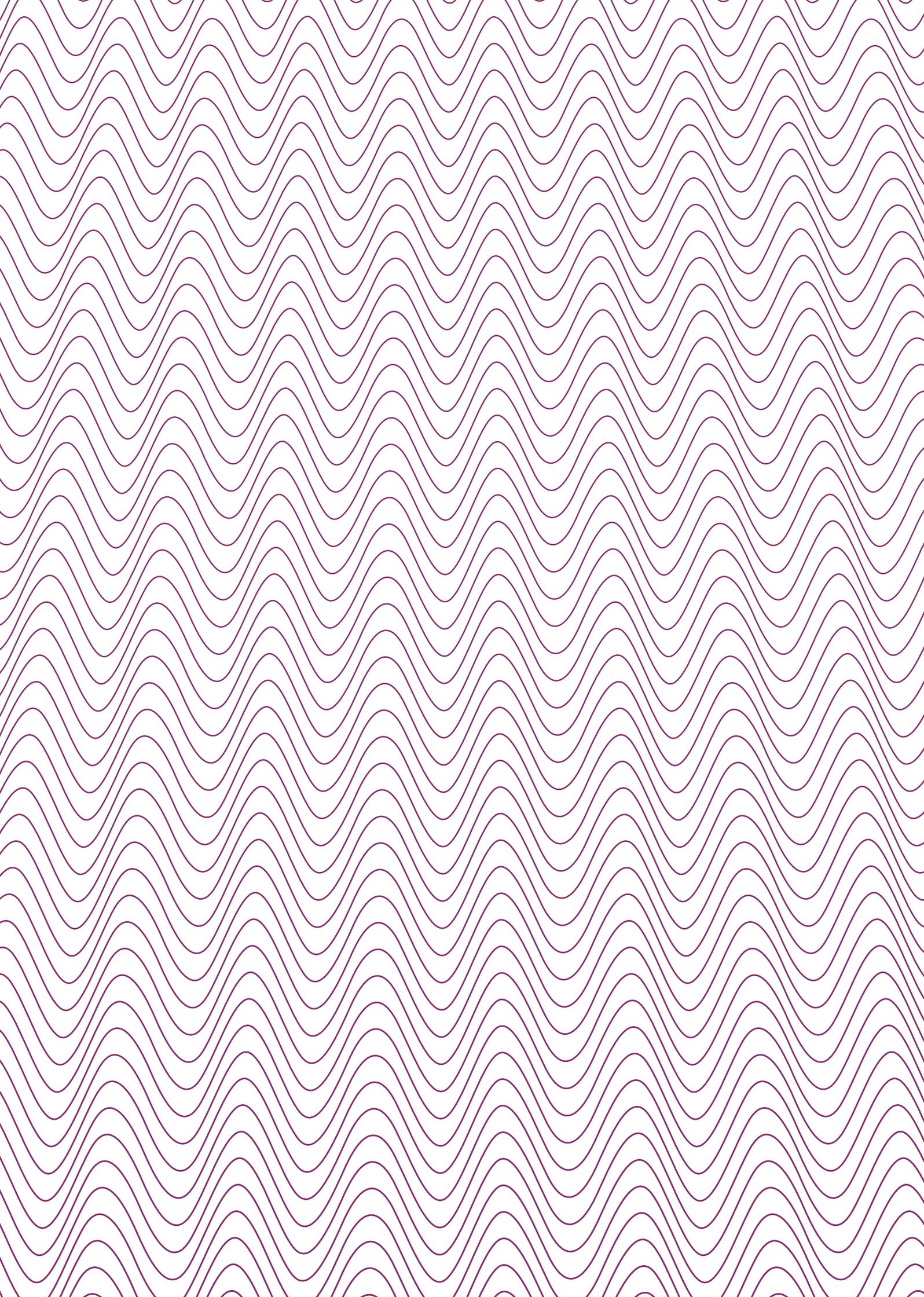
Co-funded by the European Union



Implemented by

giz Deutsche Gesellschaft
für Internationale
Zusammenarbeit (GIZ) GmbH





تطوير مهارات التدقيق الضريبي

المنهاج التدريبي الخاص بالتدقيق الضريبي للهيئة
العامة للضرائب في العراق

تعزيز المالية العامة والأسواق المالية
في العراق (FFM)

من نشر
Deutsche Gesellschaft für
Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

المكاتب المسجلة
بون وإشبورن، ألمانيا

مكتب بغداد | بغداد، العراق

البريد الإلكتروني: info@giz.de
الموقع الإلكتروني: www.giz.de/iraq

المشروع
تعزيز المالية العامة والأسواق المالية في العراق (FFM)

المؤلف
د. أوليمبيو أتيبوي، GIZ

التصميم والتخطيط
مالته مولر، GIZ

ترجمة
verso Übersetzungen، بون، ألمانيا

تشرين الثاني 2023، بغداد

صدر هذا الدليل بدعم مالي من الاتحاد الأوروبي والوزارة الاتحادية الألمانية للتعاون الاقتصادي والتنمية. وتتحمل مؤسسة GIZ وحدها المسؤولية عن مضمونه الذي لا يعكس بالضرورة وجهات نظر الاتحاد الأوروبي أو الوزارة الاتحادية الألمانية للتعاون الاقتصادي والتنمية.

شكر وتقدير

يود ان يتقدم مشروع تعزيز المالية العامة والاسواق المالية في العراق (FFM) بجزيل الشكر للأشخاص والمؤسسات التالية التي ساهمت في انجاح هذا التقرير:

- وزارة المالية العراقية
- الهيئة العامة للضرائب في العراق

جدول المحتويات

| | |
|--------|---|
| أولاً | جدول المحتويات |
| ثانيًا | قائمة الأشكال |
| ثالثًا | قائمة الجداول |
| رابعًا | قائمة المختصرات |
| 17 | 1 الفصل الأول |
| 17 | 1.1 مقدمة |
| 17 | 1.2 الغرض من دليل التدريب على التدقيق الضريبي |
| 17 | 1.3 معلومات أساسية |
| 18 | 1.4 العوامل الاقتصادية الخارجية |
| 20 | 2 الفصل الثاني |
| 20 | 2.1 المساءلة والرقابة |
| 24 | 2.2 الامتثال الضريبي |
| 24 | 2.3 النهج الاقتصادي |
| 24 | 2.4 النهج السلوكي |
| 25 | 2.5 تحديات الامتثال الضريبي |
| 25 | 2.6 مؤشرات الامتثال الضريبي الطوعي |
| 25 | 2.7 حقوق المكلفين والتزاماتهم |
| 27 | 2.8 مصادر معلومات المكلفين |
| 27 | 2.9 أساليب إجراء المقابلات مع المكلفين |
| 30 | 3 الفصل الثالث |
| 30 | 3.1 ضرائب الدخل |
| 30 | 3.2 أنواع الضرائب |
| 32 | 3.3 إدارة ضريبة الاستقطاع |
| 35 | 4 الفصل الرابع |
| 35 | 4.1 ممارسة التدقيق الضريبي |
| 37 | 4.2 العناصر الأساسية للتدقيق الضريبي |
| 39 | 4.3 إجراء التدقيق |
| 44 | 4.4 المسائل العامة التي يجب الانتباه إليها في التدقيق الضريبي |

| | | |
|-------|--|------|
| 47 | قائمة فحص التدقيق الضريبي | 4.5 |
| 53 | التجنب الضريبي | 4.6 |
| 53 | نُهج الحد من التجنب الضريبي | 4.7 |
| 55 | النهج الهادف | 4.8 |
| 56 | نهج الواقعية الجديدة | 4.9 |
| 57 | تشريعات مكافحة التجنب الضريبي | 4.10 |
| 58 | التسعير التحويلي | 4.11 |
| 58 | تحديد التسعير التحويلي | 4.12 |
| <hr/> | | |
| 61 | الفصل الخامس | 5 |
| 61 | ضريبة القيمة المضافة | 5.1 |
| <hr/> | | |
| 68 | الفصل السادس | 6 |
| 68 | إدارة المخاطر | 6.1 |
| 69 | البيئة الخارجية | 6.2 |
| 69 | البيئة الداخلية | 6.3 |
| 70 | القيود المفروضة على إدارة المخاطر | 6.4 |
| 70 | فئات المخاطر | 6.5 |
| 71 | عملية إدارة المخاطر | 6.6 |
| <hr/> | | |
| 85 | الفصل السابع | 7 |
| 85 | إجراءات التشغيل القياسية | 7.1 |
| 85 | مسؤوليات دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | 7.2 |
| 86 | وحدة الامتثال | 7.3 |
| 100 | وحدة إدارة الديون | 7.4 |
| 108 | وحدة الإنفاذ | 7.5 |
| 112 | إدارة الحالات | 7.6 |
| <hr/> | | |
| 114 | الفصل الثامن | 8 |
| 114 | الإجراءات العقابية لاسترداد الديون الضريبية | 8.1 |
| 115 | الإجراءات الخاصة باسترداد الديون الضريبية من المدينين من الأطراف الثالثة | 8.2 |
| <hr/> | | |
| 119 | المراجع | |
| 120 | المستندات القانونية المرجعية | |
| 121 | الملحق: نظرة عامة على مقررات الدورة التدريبية | |

قائمة الأشكال

| | | |
|-----|--|---|
| 22 | نظام وستمنستر للمساءلة والرقابة | 1 |
| 23 | نموذج المدخلات والمخرجات في لجنة الحسابات العامة | 2 |
| 74 | مستويات امتثال المكلفين | 3 |
| 102 | وحدة إدارة الديون | 4 |

قائمة الجداول

| | | |
|-----|--|----|
| 35 | أوجه التشابه والاختلاف بين عمليات التدقيق الضريبي وأنواع التدقيق الأخرى | 1 |
| 39 | خطوات إجراء التدقيق | 2 |
| 47 | قائمة فحص التدقيق الضريبي | 3 |
| 59 | LAFARI Company Ltd – البيان الضريبي | 4 |
| 59 | Natural Fresh Company – البيان الضريبي | 5 |
| 60 | Western Company Ltd – الضرائب وفقاً للمادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية | 6 |
| 60 | Natural Fresh Company – الضرائب وفقاً للمادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية | 7 |
| 65 | حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بفاطمة – ضريبة المدخلات | 8 |
| 66 | حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بفاطمة – ضريبة المخرجات | 9 |
| 67 | حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بحاجيا – ضريبة المدخلات | 10 |
| 67 | حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بحاجيا – ضريبة المخرجات | 11 |
| 88 | إجراءات الامتثال الخاصة بالمتخلفين عن تقديم الإقرارات والمتوقفين عن تقديم الإقرارات | 12 |
| 89 | إجراءات الامتثال الخاصة بمقدمي الإقرارات الصفية | 13 |
| 90 | إجراءات الامتثال الخاصة بالمتأخرين في تقديم الإقرارات | 14 |
| 91 | إجراءات الامتثال الخاصة بمقدمي الإقرارات ذوي الائتمان الضريبي | 15 |
| 93 | الإجراءات الخاصة بحملة تفتيش المنشآت التجارية | 16 |
| 95 | الإجراءات الخاصة بالزيارات الميدانية التثقيفية المتعلقة بالامتثال | 17 |
| 97 | الإجراءات الخاصة بالشراء الاختباري | 18 |
| 99 | الإجراءات الخاصة بالتحقيق في الفواتير | 19 |
| 102 | الإجراءات الخاصة بملفات حالات إدارة الديون | 20 |
| 105 | عتبات تمديد الوقت لدفع الضرائب | 21 |
| 106 | الإجراءات الخاصة بالموافقة على طلبات دفع الضرائب بالتقسيط | 22 |

| | | |
|-----|---|----|
| 109 | الإجراءات الخاصة بأنشطة الإنفاذ | 23 |
| 112 | الإجراءات الخاصة بإدارة الحالات | 24 |
| 117 | الإجراءات الخاصة بإنفاذ تحصيل الضرائب من خلال المدينين من الأطراف الثالثة | 25 |

قائمة المختصرات

| | |
|--|-------|
| الوزارة الاتحادية الألمانية للتعاون الاقتصادي والتنمية | BMZ |
| دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | CEDM |
| المكتب المركزي لتقديم الإقرارات الضريبية | CFO |
| المدير العام | C-G |
| ضريبة الدخل على الشركات | CIT |
| الاتحاد الأوروبي | EU |
| ديوان الرقابة المالية الاتحادي | FBSA |
| تعزيز المالية العامة والأسواق المالية | FFM |
| الهيئة العامة للضرائب | GCT |
| الناتج المحلي الإجمالي | GDP |
| Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH | GIZ |
| الحكومية العراقية | GoI |
| نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل | IFMIS |
| قانون ضريبة الدخل | ITA |
| نظام إدارة الضرائب المتكاملة | ITAS |
| الأداة التشريعية | LI |
| مكتب كبار المكلفين | LTO |
| مكتب متوسطي المكلفين | MTO |
| لجنة الحسابات العامة | PAC |
| ضريبة الدفع عند الكسب | PAYE |
| إجراءات التشغيل القياسية | SOPs |
| مكتب صغار المكلفين | STO |
| أداة التقييم التشخيصي لإدارة الضرائب | TADAT |
| التعاون الفني | TC |
| شهادة المخالصة الضريبية | TCC |
| رقم التعريف الضريبي | TIN |
| الضريبة غير المتنازع عليها | TNID |
| وحدة خدمات المكلفين | TPS |

مقدمة

الغرض من دليل التدريب على التدقيق الضريبي هذا هو مساعدة موظفي الهيئة العامة للضرائب في العراق في تلبية الاحتياجات المهمة. ويتمثل التحدي الرئيس في الافتقار إلى القدرة على إجراء عمليات التدقيق الضريبي بطريقة فعالة ومهنية بما يعزز تحصيل الإيرادات الضريبية والمساءلة.

تأسست الهيئة العامة للضرائب في 27 فبراير/شباط 1982 بموجب قانون وزارة المالية رقم 92 لسنة 1981. وتتبع الهيئة وزارة المالية وحلت محل هيئتين سابقتين، ألا وهما: المديرية العامة للدخل، المسؤولة عن إدارة قانون ضريبة الدخل، والمديرية العامة للإيرادات، المسؤولة عن إدارة قانون ضريبة العقار.

تتولى الهيئة العامة للضرائب تحصيل الإيرادات الضريبية غير النفطية بموجب التشريعات التالية:

أولاً. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في سنة 2003؛

ثانياً. قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل؛

ثالثاً. قانون ضريبة العرصات رقم 36 لسنة 1997 (الفنادق والمطاعم)؛

رابعاً. قانون ضريبة التركات رقم 64 لسنة 1985؛

خامساً. قرار ضريبة نقل ملكية العقار (القرار رقم 120 لسنة 2002)؛

سادساً. تعليمات استقطاع ضريبة الاستقطاع المباشر رقم 1 لسنة 2007 بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية لسنة 2008.

تتمثل رؤية الهيئة العامة للضرائب في بناء نظام فعال لإدارة الضرائب يطبق القوانين الضريبية بنزاهة وإنصاف ويتبنى أفضل الممارسات الدولية والنهج العلمية في إدارته اليومية للضرائب. وتهدف أيضاً إلى تعزيز الوعي بدورها في تحصيل الإيرادات الضريبية وإظهار القدرة والمرونة اللازمين في الاضطلاع بمسؤولياتها بما يعزز التحول الاقتصادي والتكيف مع التغيرات.

وقد أعربت الحكومة العراقية عن اهتمامها بتنفيذ إصلاحات الإيرادات غير النفطية، ومن ثمّ تحتاج إلى بناء قدرات دائرة التدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب. من المنتظر أن يساعد التدقيق الضريبي الفعال في توفير معلومات قيّمة عن توليد الإيرادات المحلية وتزويد البرلمان برؤية مستقلة حول فعالية السياسة الضريبية ومستوى الامتثال الضريبي بين الشركات والأفراد في الداخل والخارج المطالبين بدفع الضرائب للحكومة.

من خلال الاتفاقيات متعددة الأطراف والتمويل من الاتحاد الأوروبي وجمهورية ألمانيا الاتحادية، تشرع الحكومة في حملة تهدف إلى تحديث تعبئة الإيرادات المحلية غير النفطية بهدف تنويع قاعدة الإيرادات في البلاد من أجل إنهاء الاعتماد الزائد على الإيرادات النفطية. استعانت مؤسسة Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH، بصفتها شريكاً منفذاً، بخدمات أحد خبراء الضرائب الدوليين لمساعدة الهيئة العامة للضرائب في مسعاها.

إن GIZ، مثل العديد من شركاء التنمية الآخرين في هذا المجال، على قناعة بأن التدقيق الضريبي الفعال والكفاء هو السبيل إلى تعزيز توليد الإيرادات المحلية المستدامة، لا سيّما في بيئات ما بعد النزاع حيث تكون المؤسسات الضريبية ضعيفة بسبب حالة عدم الاستقرار لفترة طويلة. لن تؤدي قدرات التدقيق الضريبي القوية إلى تعزيز الموارد البشرية والقدرات المؤسسية فحسب، بل ستساهم أيضًا في منع التجنب الضريبي المفرط والتحويلات غير المشروعة للأرباح عبر الحدود عن طريق الشركات متعددة الجنسيات والشركات الفردية، والحد منها.

يعتبر دليل التدريب على التدقيق الضريبي هذا فريدًا من نوعه من حيث إنه مصمّم خصيصًا لتلبية احتياجات موظفي دائرة التدقيق الضريبي وسيمنح المستخدمين الثقة في إجراء تدقيق ضريبي مهني وفحص أنشطة التخطيط الضريبي الخاصة بالمكلفين. ويستند إلى الإطار القانوني والرقابي المنظم لعملية تعبئة الإيرادات المحلية في العراق.

يتمتع مؤلف الدليل، د. أوليمبيو أتيبوي، بأكثر من 30 عامًا من الخبرة المتراكمة في مجال إدارة الإيرادات المحلية والتحقيق في الاحتيال الضريبي، والتدفقات المالية غير المشروعة، والتجنب الضريبي. قبل التحاقه بالعمل في مؤسسة GIZ، شغل منصب مدير هيئة الإيرادات في جنوب السودان، وعمل لدى المكتب القطري لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي في جنوب السودان كأخصائي فني في مشروع دعم الإدارة المالية العامة. عمل أيضًا لدى منظمة أكشن إيد الدولية (ActionAid International) كمستشار للعدالة الضريبية في مابوتو (موزمبيق). وقبل انضمامه إلى برنامج الأمم المتحدة الإنمائي في جنوب السودان، عمل الدكتور أتيبوي لدى هيئة الإيرادات في غانا لأكثر من 17 عامًا كمُحصّل أول للإيرادات.

تمثّل أحد مخرجات عنصر الإصلاح المالي في مشروع GIZ في دعم الهيئة العامة للضرائب في تطوير قدرتها على التدقيق الضريبي وإصدار دليل تدريب على التدقيق الضريبي ومعايير لموظفيها. الهدف من ذلك هو تعزيز مستوى الكفاءة والفعالية في نظام تعبئة الإيرادات المالية في البلاد، بالإضافة إلى مستوى الشفافية والمساءلة في نظامها الخاص بتوليد الإيرادات.

إنني، في الواقع، على قناعة بأن الشخص الأجدر بوضع دليل التدريب على التدقيق الضريبي هذا هو المستشار الضريبي لمؤسسة GIZ، وذلك بالنظر إلى فهمه العميق لإدارة الإيرادات غير النفطية وأهمية التدقيق الضريبي في تعزيز توليد الإيرادات المحلية المستدامة والمساءلة.

يتكون الدليل من ثمانية فصول. تحدد الفصول من الأول إلى الخامس الإطار النظري والعملي، الذي يتضمن المساءلة والرقابة، ونهج الامتثال الضريبي، وضرائب الدخل، وإدارة ضريبة الاستقطاع، وممارسة التدقيق الضريبي، ومبدأ الكلية، وضريبة القيمة المضافة، والتجنب الضريبي، وقائمة فحص التدقيق الضريبي. وتعرض الفصول من السادس إلى الثامن استعراضًا شاملاً المصنفات المؤلفة عن إدارة المخاطر في إدارة الضرائب، وإجراءات التشغيل القياسية الخاصة بنظام ضريبي جيد، والتدابير المناسبة لاسترداد الديون الضريبية. ستزوّد هذه الفصول المستخدمين بالإرشادات في عملهم وستساعدهم في اكتساب فهم أعمق لأنشطة التخطيط الضريبي في الهيئة العامة للضرائب، ومنها القوانين الضريبية، والأطر التنظيمية، والنماذج المستخدمة منها لأغراض تحصيل الضرائب.

إنني أود أن أعرب عن كامل تأييدي وقناعاتي بأهمية هذا الدليل الموجه إلى موظفي الهيئة العامة للضرائب، وأنا على يقين من أنه سيعزز من مهاراتهم وقدراتهم في هذا المجال؛ ما يُمكنهم من إجراء عمليات التدقيق الضريبي بمهنية وشفافية.

هيام محمد علي
وكيل مدير عام الهيئة العامة للضرائب في العراق

بغداد، تشرين الثاني 2023

تمهيد

يتمثل أحد التحديات الرئيسية التي تواجه الإدارة الفعالة للإيرادات غير النفطية في جميع أنحاء العالم في تنامي القطاع غير الرسمي - اقتصاد الظل، والاقتصاد القتالي، واقتصاد التكيف - الموازي للاقتصاد الرسمي الوطني. لقد عانى العراق ولا يزال يعاني من الآثار بعيدة المدى لهذه الأنشطة.

وُضع دليل التدريب على التدقيق الضريبي هذا بعد جولة من المشاورات الموسعة والتوافق في الآراء بين أصحاب المصلحة والمؤسسة الضريبية المسؤولة عن تحصيل الإيرادات غير النفطية للحكومة العراقية. ويسعى هذا الدليل إلى إيجاد فهم أساسي لطريقة إجراء عمليات التدقيق والتحقيقات من أجل الحفاظ على الإيرادات الحكومية من التسرب عبر التحويلات غير المشروعة للأرباح عبر الحدود، والتجنب الضريبي، وأنشطة التخطيط الضريبي المفرط من جانب المكلفين لإخفاء الأرباح والمعلومات الضريبية.

كما أنه وُضع خصيصًا لاستخدامه كوثيقة مرجعية وصيغ بلغة فنية للغاية. ومن الوهلة الأولى، سيلفت ذلك انتباه القارئ إلى الطبيعة الفنية العالية للضرائب بشكل عام والتدقيق والتحقيق الضريبيين بشكل خاص. يُطلق على هذه الوثيقة اسم "الدليل" للإشارة إلى وجود حاجة إلى مزيد من العمل من أجل وضع وثائق مرجعية منفصلة حول موضوعات محددة.

ومن الأهمية بمكان أن يدرك القارئ أن التدقيق الضريبي هو مفتاح ضمان الإدارة الفعالة للضرائب القادرة على توليد الإيرادات بطريقة شفافة وخاضعة للمساءلة من أجل تحقيق التنمية المستدامة. ينصب تركيز الدليل على معالجة قضايا المساءلة والشفافية في أنظمة توليد الإيرادات المحلية، ومبادئ وأخلاقيات معايير التدقيق الضريبي الجيد، وإدارة المخاطر في إدارة الإيرادات، والامتثال للقوانين الضريبية وإنفاذها. ومن وجهة نظري أن تعزيز القدرة على التدقيق الضريبي من شأنه أن يحد من التسرب المفرط في نظام توليد الإيرادات المحلية بسبب التجنب الضريبي، والتحويل غير المشروع للأرباح عبر الحدود، والمستوى المنخفض عمومًا للامتثال الضريبي في البلاد.

جرى تقسيم الدليل إلى ثمانية فصول لإيجاد فهم وتقدير واضحين لتأثير التدقيق والتحقيق الضريبيين في إصلاحات تعبئة الإيرادات المحلية الحكومية.

د. أولمبيو أتيوي

مستشار أول الضرائب، GIZ

بغداد، تشرين الثاني 2023

1 الفصل الأول

1.1 مقدمة

1. يقدم الفصل الأول من دليل التدريب على التدقيق الضريبي هذا نظرةً عامةً ومعرفةً عمليةً بأنشطة التخطيط الضريبي في الهيئة العامة للضرائب في العراق، وهو بمثابة دليل لموظفي دائرة التدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب لتمكينهم من إجراء عمليات التدقيق الضريبي بمهنية وكفاءة.

1.2 الغرض من دليل التدريب على التدقيق الضريبي

2. يهدف هذا الدليل إلى تزويد موظفي الهيئة العامة للضرائب بالإرشادات اللازمة لإجراء مهام التدقيق الضريبي. ينصبّ التركيز الأساسي على التحقيق في الاحتيال الضريبي، والأداء الضريبي، وتدقيق الامتثال، ومعايير أفضل الممارسات الدولية، وإجراءات ضمان المهنية والنزاهة في عمليات التدقيق الضريبي وأنشطة تحصيل الإيرادات في الهيئة العامة للضرائب.

3. وُضع الدليل وفقاً للفصل التاسع من الكتاب الأبيض الصادر عن الحكومة والخاص بتنوع تعبئة الإيرادات غير النفطية في البلاد. كما يقدم خارطة طريق لتدريب المديرين. وجرى إعداده على أساس مراجعة المستندات وإجراء المقابلات مع أصحاب المصلحة.

4. تعمل الهيئة العامة للضرائب على توسيع نطاق تدقيق الأداء ليشمل أنشطة الامتثال الضريبي. يُوجد الدليل فهماً أساسياً لمبادئ التدقيق الضريبي ويحدد المعايير الأخلاقية لمدققي الضرائب. كما يوضح الكيفية التي يمكن لموظفي الهيئة العامة للضرائب إجراء عمليات تدقيق الأداء الضريبي بها ويُعمّق مستوى فهمهم لإعداد تقارير الأداء الضريبي والمساءلة فيها.

1.3 معلومات أساسية

5. تؤدي وظيفة التدقيق الضريبي دورًا بالغ الأهمية في إدارة القوانين الضريبية في جميع البلدان. وتتمثل المسؤولية الأساسية لمدققي الضرائب في الكشف عن حالات عدم الامتثال، والتخطيط الضريبي غير المشروع، والتهرب الضريبي، وردعها. ومن ثمّ، عليهم تفسير القوانين الضريبية المعقدة وإجراء فحوصات مكثفة لدفاتر المكلفين وسجلاتهم.

6. يعتبر التدقيق الضريبي فحصًا يُجرى لتحديد ما إذا كان المكلف قد قيّم التزاماته الضريبية وأعد تقارير بها بشكل صحيح، وأوفي بغيرها من الالتزامات المتعلقة بالضرائب. عادةً ما تكون عمليات التدقيق الضريبي أكثر

تفصيلاً وشمولاً من غيرها من أنواع الفحص، مثل الفحوصات المكتتبية العامة، أو زيارات/مراجعات الامتثال، أو برامج مطابقة المستندات

7. تؤدي مساءلة الجهاز التنفيذي في الحكومة إلى إثارة التوتر، إلا أنه من المهم أن تمارس السلطة التشريعية مسؤوليتها الدستورية وأن تستكشف الفرق بين المساءلة التقليدية وما تعنيه مساءلة النفس والآخرين. وفي هذا الصدد، لن يؤدي تعزيز قدرات موظفي دائرة التدقيق الضريبي في الهيئة العامة للضرائب على إجراء عمليات التدقيق الضريبي إلى مساعدة البرلمان في أداء مسؤولياته الرقابية بفعالية فحسب، بل من شأنه أن يعزز من الشفافية في عمليات تعبئة الإيرادات، وإعداد التقارير، والمساءلة، والتخصيص من أجل تقديم الخدمة بفعالية.

8. يدرس دليل التدريب على التدقيق الضريبي هذا الأنواع المختلفة من الضرائب التي تحصّلها الهيئة العامة للضرائب دراسةً نقدية، وأهمها ضريبة الدخل على الشركات، وضريبة الدفع عند الكسب، وغيرها من ضرائب الاستقطاع، مثل ضريبة العقار، وضريبة العرصات، وضريبة الاستقطاع على السلع والخدمات، وضريبة الأرباح، وضريبة الأرباح الرأسمالية. ويلقي أيضًا نظرةً نقدية على تطبيق قانون الضرائب المعمول به.

1.4 العوامل الاقتصادية الخارجية

9. يتناول دليل التدريب على التدقيق الضريبي أيضًا بعض الأنشطة الاقتصادية التي تقوّض تعبئة الإيرادات في جميع البلدان من أجل تحديد مستوى الامتثال للقوانين الضريبية ولوائحها. ومن أبرزها اقتصاد الظل، والاقتصاد القتالي، واقتصاد التكيف.

10. **اقتصاد الظل.** اقتصاد الظل، الذي يشار إليه أحيانًا باسم الاقتصاد السري أو غير الرسمي أو النشاط الاقتصادي غير القانوني، هو نظام يجري من خلاله تداول السلع والخدمات في المعاملات التجارية غير القانونية أو غير المشروعة المخالفة للمتطلبات المحددة في القوانين الضريبية ولوائحها. تتجذر أنشطة اقتصاد الظل بشكل أعمق في البيئات التي تكون فيها البنية التحتية للضرائب ضعيفة للغاية وتكون قدرة موظفي إدارة الضرائب منخفضة بشكل ملحوظ. ومن أمثلة الجهات الفاعلة في اقتصاد الظل السياسيون الأقوياء، والمواطنون ذوو النفوذ، ونظراؤهم الأجانب، والأفراد الموجودون في مواقع السلطة.

11. **الاقتصاد القتالي.** يتميز هذا النوع من الاقتصاد بأن المقاتلين المسلحين المتورطين في الصراع يستغلون الوضع الأمني المتدهور وانهايار الأنظمة والهياكل الحكومية من أجل استغلال الموارد وبيعها دون مرور الإيرادات عبر الأنظمة المالية العادية. تمتلك الاقتصادات القتالية طرقًا مختلفة لعمل هذا الاستغلال لموارد البلاد دون تدخل الحكومة أو معرفتها. تشمل هذه النهج ما يلي:

أ. السيطرة على الأراضي، ووسائل الإنتاج، والموارد الاقتصادية لتمويل الصراع وإدامته؛

ب. إزاحة وإضعاف بعض الفئات في المجتمع كاستراتيجيات اقتصادية للحرب تهدف إلى السيطرة على الموارد بحيث يمكن استغلالها لتمويل الصراع.

12. **اقتصاد التكيف.** تُعرّض الصراعات المطولة والتهميش الاقتصادي سكان معظم البلدان للخطر بسبب تآكل قواعد أصولهم وتقويضها. تتسم هذه الفئات في اقتصادات التكيف بأنها غير ثابتة وتتغير بمرور الوقت نتيجةً للتغيرات التي تطرأ على النظام السياسي والصدمات الخارجية. إن ظاهرة اقتصادات التكيف ليست بغريبة على العراق. يلجأ الأفراد المعرضون للخطر المتضررون من طول أمد الصراع المتسبب في تدمير سبل

عيشهم إلى أي وسائل ممكنة للبقاء على قيد الحياة والتغلب على التهميش والحرمان الاجتماعيين والاقتصاديين.

2 الفصل الثاني

2.1 المساءلة والرقابة

2.1.1 مقدمة

13. تعتمد القدرة على تقديم خدمات عامة محسنة، ومنها البنية التحتية الاجتماعية والاقتصادية، كالطرق، والمدارس، ومرافق الرعاية الصحية والصرف الصحي، على الإدارة الشفافة والفعالة للمالية العامة. ولا تزال معظم البلدان النامية تواجه تحديات في ضمان الإدارة الفعالة لمواردها المالية. تعاني الحكومات من عجزها عن تعبئة الإيرادات الكافية، ولا يزال تنفيذ الموازنة العامة صعبًا، وهناك أوجه قصور من حيث الشفافية وتحقيق النتائج المتوقعة. وفي هذا الصدد، يرتبط تنفيذ الموازنة العامة وإدارة الإنفاق بالضرورات السياسية بالإضافة إلى المنطق الاقتصادي.

14. يجب على الحكومة التصرف بمسؤولية وأن تكون مساءلة أمام شعبها، وإلا فإنها تخاطر بفقدان مقاليد السلطة السياسية. تعتبر المساءلة داخل الحكومة إجراءً يُستخدم في السيطرة على السلطة المخولة للمسؤولين الحكوميين المنتخبين. وبدونها، لا يتبقى سوى بنية سياسية تتمتع بسلطة مطلقة للتصرف بلا ضمير أو حساب.

2.1.2 تعريف المساءلة

15. من الصعب تعريف المساءلة، تمامًا مثل الكهرباء، ولكنها تتمتع بالسمات التي تجعل وجودها في النظام قابلاً للاكتشاف على الفور.

16. يمكن الإشارة إلى المساءلة على أنها "مفهوم علائقي" يعمل على أربعة محاور:

أ. من هم المساءلون؟

ب. عن أي شيء يُساءلون؟

ج. من هم المساءلون أمامهم؟

د. كيف يمكن إنفاذ المساءلة؟

17. إن المساءلة مفهوم ظرفي؛ نظرًا إلى أنه يجب تحديدها في السياق التالي: من هم المساءلون، وأمام من، وعن ماذا؟

18. نُعلمنا المساءلة ثقافة المسؤولية وتحدد الكيفية التي يختارها الأفراد والمؤسسات لمساءلة أنفسهم عن تحقيق النتائج المرجوة. وحتى تكون مساءلاً، عليك أولاً أن تكون مسؤولاً، وأن تحوّل التركيز بعيداً عن الأعداء، وتتوقف عن لعبة إلقاء اللوم، وتتعلم من الأخطاء، وتبدأ في تحقيق النتائج. تقع مسؤولية مساءلة الجهاز التنفيذي من الحكومة على كاهل السلطة التشريعية. ومن الضروري أن تمارس السلطة التشريعية مسؤوليتها الدستورية لتعزيز "الحكومة الرشيدة" من خلال مراعاة المبادئ التالية:

أ. الانفتاح والشفافية؛

ب. الآليات المناسبة للمساءلة السياسية، والقانونية، والعامة، والتدقيقية؛

ج. الشروط المناسبة لتعظيم فعالية الفصل بين السلطات والضوابط والتوازنات؛

د. تشجيع المشاركة العامة.

19. يعتبر توفير المعلومات أمراً أساسياً لضمان المساءلة، وهو ما يمكن النظر إليه في القطاع العام من وجهات النظر التالية:

أ. موظفو الخدمة المدنية الذين يمثلون النظام البيروقراطي وعادةً ما يعملون في "الخطوط الأمامية"؛

ب. الوزراء الذين يمثلون الحياة السياسية أو المنخرطون في عمليات ما وراء الكواليس.

2.1.3 المساءلة المالية

20. ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق. يمثل الدور الدستوري لديوان الرقابة المالية الاتحادي بوصفه مؤسسة مستقلة إدارياً ومالياً تتمتع بشخصية اعتبارية أهمية بالغة في تعزيز الشفافية والمساءلة. ويعتبر هذا الديوان الذي تأسس في عام 1927 أعلى هيئة للرقابة المالية في البلاد. وأعيدت هيكلته وهو الآن ملحق بمجلس النواب العراقي بموجب المادة 103 من الدستور العراقي الصادر في عام 2005. يُمثّل ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن طريق رئيسه المخول بممارسة الرقابة على المال العام عبر هيئات ومؤسسات التدقيق الحكومية التابعة له في عموم العراق، وذلك بموجب القانون رقم 31 لسنة 2011 المعدل. يعتبر هذا الديوان إحدى المؤسسات الرائدة في العراق المنوط بها مهمة حماية المال العام، والكشف عن حالات الاحتيال والتهرب، ومكافحة الفساد الإداري والمالي، والمساهمة الفعالة في تعزيز الاقتصاد الوطني؛ بهدف بناء عراق جديد قائم على الحكم على أسس اقتصادية ومالية قوية ومعايير قانونية وعلمية سليمة وراسخة.

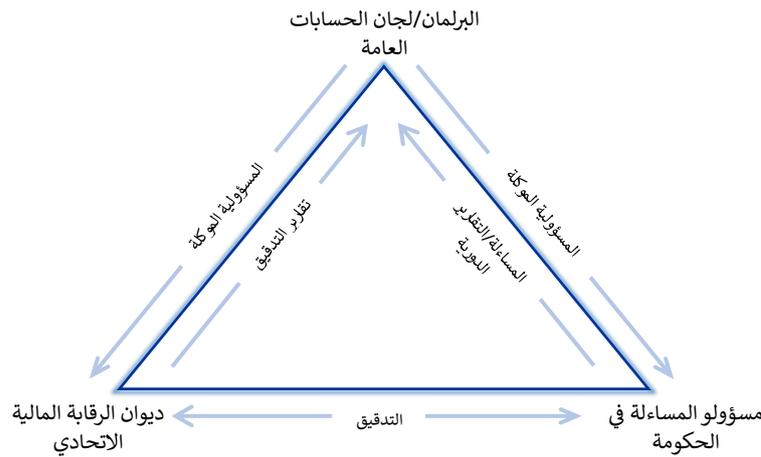
21. ومن صلاحياته التدقيق والرقابة على الهيئات العامة، ومنها الوزارات، والدوائر، والأجهزة، واللجان الحكومية، والسلطات الحكومية المحلية، والشركات والمنظمات العامة المنشأة بموجب قرار صادر عن البرلمان. أثبت ديوان الرقابة المالية الاتحادي، على مر السنين، التزامه بحماية المال العام. ويفضل الرؤية الواضحة والتطلعات الطموحة للإدارات المتعاقبة، تمكّن الديوان من تعزيز نقاط قوته، ومواكبة أحدث منهجيات التدقيق والرقابة والمعايير الدولية، وتحسين قدرات موظفيه، وخبراتهم، ومهاراتهم. وقد أمده ذلك بالقدرة على إصدار تقارير مهنية عالية الجودة وصياغة خطط إستراتيجية وسنوية تُراعى بدقة وكفاءة.

22. يمثل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تعزيز المساءلة أهمية بالغة لتعبئة الموارد واستغلالها وإعداد التقارير. تعتمد شرعية الحكومة في أعين مواطنيها، لا سيّما في بيئات ما بعد الصراع، على قدرتها على تعبئة

الموارد بطريقة شفافة وخاضعة للمساءلة وتوزيع هذه الموارد بطريقة عادلة لتقديم الخدمات. ومن ثمّ، يُعد تطبيق آليات مساءلة فعالة من أجل تعزيز "القيادة والسيطرة" في إدارة المالية العامة أمرًا بالغ الأهمية للتنميتين الاجتماعية والاقتصادية. يتضمن إطار المساءلة الذي وضعه كلٌّ من بريست وستانبري (1998) العناصر الستة الرئيسة التالية:

1. تفويض الموكل للوكيل سلطة التصرف نيابةً عنه؛
2. جواز تقديم الموكل تعليمات إلى الوكيل بشأن كيفية أداء مهام عمله؛
3. جواز تحديد الموكل لمعايير يُقيّم على أساسها أداء الوكيل؛
4. حصول الموكل على معلومات عن تصرفات (أداء) الوكيل من الأخير و/أو المصادر الأخرى؛
5. تقييم الموكل لأداء الوكيل في ضوء المهام الموكلة إليه؛
6. إثابة أو معاقبة الموكل للوكيل وفقًا لذلك، ومن ثمّ إغلاق "حلقة المساءلة".

الشكل (1): نظام وستمنستر للمساءلة والرقابة



23. يمثل البرلمان أحد الأجهزة الرئيسة المسؤولة عن محاسبة السلطة التنفيذية وإخضاعها للمساءلة. ويتمتع بسلطة مراجعة المصروفات المقترحة والفعالية (أي لجنة الحسابات العامة). بوجهٍ عامّ، تتمثل الطرق التي يستخدمها في التدقيق، والرقابة، والكشف العلني، والتشاور بين مختلف المؤسسات الحكومية المختصة المنوطة بموجب الدستور بتوفير مجموعة واسعة من آليات المساءلة.

24. وحتى يضطلع البرلمان بدوره، فإنه بحاجة إلى المعلومات المفيدة والقيّمة. يحصل البرلمان بوجهٍ عامّ على معلوماته من المراقب الحكومي/ديوان الرقابة المالية الاتحادي. يتمثل دور لجنة الحسابات العامة التابعة للبرلمان في فحص تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومتابعة القضايا المثارة فيها. إن البرلمان ليس مطالبًا باتباع خطى الحكومة، بل يمكنه بدء التحقيقات في الجوانب الأعم للإدارة الاقتصادية التي يمكنه أن يجريها بنفسه أو يقترح على ديوان الرقابة المالية الاتحادي إجرائها.

2.1.4 مردودية الإنفاق

25. إن الاعتقاد بأن أي مشروع اجتماعي واقتصادي تنفذه الحكومة يكون لصالح الناس في المجتمع المستهدف هو مجرد "مغالطة تعميم". فلا تعني حقيقة تنفيذ المشروع بالضرورة أنه سيحقق النتيجة المرجوة. يجب الاستناد إلى ما يلي عند قياس مردودية الإنفاق على أي من المشروعات الاجتماعية والاقتصادية التي تنفذها الحكومة:

أ. تحديد الأثر الاجتماعي لتنفيذ المشروع والفوائد الأخرى؛

ب. مقارنة تكلفة المشروع مقارنةً نقدية بالفوائد العائدة على المجتمع؛

ج. تحديد ما إذا كان المشروع سيحقق النتيجة المرجوة بمجرد الانتهاء منه؛

د. تحديد الكيفية التي يمكن للمشروع الحالي بها أن يؤدي إلى مشروعات مستقبلية.

26. تواجه معظم المبادرات التي تنفذها الحكومة تحديات بسبب عدم مراعاة مبادئ مردودية الإنفاق. وبشكل أكثر تحديداً، تواجه المشروعات الحكومية صعوبات في التنفيذ للأسباب التالية:

أ. عدم قدرة الحكومة على تحديد معايير مردودية الإنفاق بوضوح خلال مرحلة التخطيط للمشروعات؛ وذلك لأنها تُنفذ وفق اعتبارات سياسية دون وجود هدف واضح ومحدد لها.

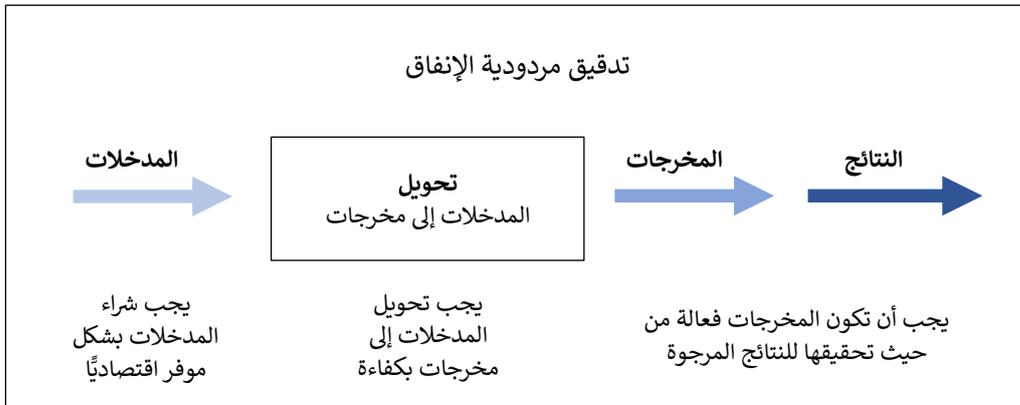
ب. ضآلة أو انعدام حافز تحقيق الابتكار والكفاءة على مستوى المشروعات؛

ج. ضعف الرقابة على تنفيذ المشروعات وسوء التقدير؛

د. سوء فهم تكلفة المشروعات وفوائدها.

27. لا تعتمد مردودية الإنفاق على الحد الأدنى لسعر الشراء (الاقتصاد) فحسب، بل أيضاً على الحد الأقصى- لكفاءة الشراء وفعاليتها.

الشكل (2): نموذج المدخلات والمخرجات في لجنة الحسابات العامة



2.2 الامتثال الضريبي

28. هناك نهجان عامان لمشكلة الامتثال الضريبي، ألا وهما: النهج الاقتصادي والنهج السلوكي.

2.3 النهج الاقتصادي

29. يحدد النهج الاقتصادي العوامل التالية التي تؤثر في الامتثال الضريبي.

30. **العبء المالي.** هناك علاقة عكسية بين مبلغ الضريبة المستحقة وامتثال المكلفين. على سبيل المثال، في حالة وجود التزام ضريبي على فرد أو شركة ما يمكن دفعه بسهولة، فقد يكون هذا الفرد أو هذه الشركة على استعداد للامتثال. ومع ذلك، إذا كان الالتزام الضريبي كبيراً؛ ما قد يهدد استمرارية الأعمال، فقد يتجنب المالك دفعه بالكامل أو يحاول إخفاء المعلومات المتعلقة بالعوائد المُبلغ عنها حتى يتحمل التزاماً ضريبياً أصغر (ولكن غير صحيح) (مصلحة الضرائب الأسترالية، 2001/2000).

31. **تكلفة الامتثال.** يتمثل أحد المبادئ الأساسية لوجود نظام ضريبي فعال، بحسب آدم سميث (1776)، في أنه يجب أن يكون مريحاً للمكلفين أن يدفعوا الضريبة المستحقة عليهم. يواجه المكلفون عدداً من التكاليف العامة لدى محاولتهم الوفاء بالتزاماتهم الضريبية - تكلفة الامتثال. تشمل هذه التكاليف الوقت المستغرق في استكمال الإقرارات الضريبية، وتكلفة خدمات المحاسبين لإعداد القوائم المالية والإقرارات الضريبية، والتكاليف النفسية مثل الضغط الناشئ عن عدم اليقين بشأن ما إذا كان قد جرى استيفاء جميع المتطلبات الضريبية من عدمه. لا تحصر هذه القائمة جميع التكاليف. كلما ارتفعت تكلفة الامتثال، زادت فرصة عدم الامتثال (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2014).

32. **الحوافز.** قد يكون لتقديم حوافز للمكلفين تأثيراً إيجابياً في الامتثال الضريبي (كيرشسر، 2007). عادةً ما تكون مستويات الامتثال مرتفعة في الولايات القضائية الضريبية التي تقدّم فيها الحكومة حوافز ضريبية، مثل الإعفاءات الضريبية، والمناطق الحرة، ومعدلات الضرائب الخاصة المنخفضة.

2.4 النهج السلوكي.

33. يتضمن هذا القسم وصفاً للعوامل المؤثرة في سلوك الامتثال.

34. **الفروق الفردية.** يولد الأفراد مختلفين، ويعتبر الجنس، والعمر، والمستوى التعليمي، والبوصلة الأخلاقية، ومجال العمل، والشخصية، والظروف، والتقييم الشخصي- للمخاطر من العوامل التي تؤثر في سلوك الامتثال الضريبي (مصلحة الضرائب الأسترالية، 1997).

35. **النزاهة وعدم المساواة.** يجب أن يكون النظام الضريبي الجيد، بحسب آدم سميث (1776)، نزيهاً ومنصفاً. عادةً ما يكون المكلفون الذين يرون أن النظام الضريبي يفتقر إلى النزاهة أو الذين لديهم تجارب شخصية مع المعاملة الضريبية غير النزيهة أقل استعداداً للوفاء بالتزاماتهم الضريبية طواعيةً (ريكرز وآخرون، 1994).

36. **تصور ضالة المخاطر.** إذا أُتيحت الفرصة للمكلفين بإخفاء دخلهم وعدم الامتثال واعتقدوا أن مخاطر الكشف عنهم ومعاقبتهم ضئيلة للغاية، فسيتحملون المخاطرة بذلك (كيرشسر، 2007). يعتبر البعض أن التجنب الضريبي لعبةٌ عليهم ممارستها؛ فهم يميلون إلى اختبار مهاراتهم في تجنب ضبطهم من جهات إنفاذ القانون (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2004أ).

2.5 تحديات الامتثال الضريبي

37. هناك عوامل خارجية تؤثر في سلوك امتثال المكلفين، على سبيل المثال، طبيعة العمل أو المجال، والمناخ الاقتصادي السائد، وظروف السوق، مثل العرض والطلب. هذه هي العوامل التي تؤثر في الميزة التنافسية؛ ما يخلق تصورًا بأن عدم الامتثال هو الحل.

38. من الضروري لأي من المصالح الضريبية، كجزء من إستراتيجيتها الرامية إلى تعزيز الامتثال الضريبي، أن تسعى إلى إيجاد بيئة تُمكن المكلفين من التغلب على العوامل المذكورة وتشجع على السلوكيات والمواقف الإيجابية للامتثال الضريبي (ريكرز وآخرون، 1994).

2.6 مؤشرات الامتثال الضريبي الطوعي

39. يمكن تحديد مستوى الامتثال الضريبي من خلال النظر في مؤشرات الامتثال، مثل نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2004). يدل ارتفاع نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي على زيادة مستوى الامتثال الضريبي.

40. تتمثل مؤشرات الامتثال الأخرى في النسبة المئوية للدخل المُبلغ عنه للأغراض الضريبية ومؤشرات تأثير البرامج التي تُقيّم آثار بعض البرامج أو المبادرات في سلوك امتثال الشريحة المستهدفة من المكلفين (مصلحة الضرائب الأسترالية، 2001).

41. تدرس المؤشرات الأخرى لتتبع مستوى الامتثال الضريبي التسجيل، وتقديم الإقرارات الضريبية، والإبلاغ الصحيح عن الدخل والمصاريف، ودفع المبلغ الصحيح للضريبة المستحقة. يجب دراسة الاتجاهات أو مقارنتها من حيث النسب المئوية بدلاً من الإيرادات الإضافية الناتجة عن تطبيق إستراتيجية الامتثال المحددة أو من حيث نسبة الإيرادات الضريبية المُحصّلة من خلال أنشطة الإنفاذ، مثل عمليات التدقيق، والعقوبات، والغرامات، إلى إجمالي الإيرادات المُحصّلة، مقارنةً بالمبلغ المدفوع طواعيةً (نيتسانت-شيفروا 2020).

42. يمكن أيضًا قياس مستوى الامتثال الضريبي من خلال النظر في الفجوة الضريبية. الفجوة الضريبية هي الفرق بين الإيرادات الفعلية المُحصّلة والمبلغ الذي سيجري تحصيله إذا كان هناك امتثال بنسبة 100% (جيمس وآخرون، 2001). لأغراض هذا الدليل، يشير الامتثال الضريبي إلى ما إذا كان المكلفون يقدمون إقراراتهم الضريبية، ويبلغون عن الالتزام الضريبي الصحيح، ويدفعون الضرائب المستحقة خلال الفترة القانونية.

2.7 حقوق المكلفين والتزاماتهم

2.7.1 مقدمة

43. تعتبر الإيرادات الضريبية ضرورية لتمويل المصروفات العامة. وتختلف الصلاحيات الممنوحة للمصالح الضريبية والأفراد بموجب التشريعات المعمول بها في مختلف البلدان (الأحكام الإدارية، والقوانين، والدستور، إلخ) بشكل كبير. هناك حاجة أيضًا إلى حماية المكلفين، بما في ذلك حماية الخصوصية والممتلكات الشخصية، والحق في السرية والعقوبات على إساءة استخدام المعلومات السرية.

2.7.2 الحق في الإحاطة، والمساعدة، والاستماع

44. يحق للمكلفين الحصول على أحدث المعلومات المتعلقة بتشغيل النظام الضريبي وطريقة تقدير الضرائب المستحقة عليهم. يحق لهم أيضًا إحاطتهم علمًا بحقوقهم، ومنها حقوقهم في الاستئناف والاستماع إليهم. يمكن للمكلفين توقع أن تعكس المعلومات المقدمة إليهم مدى تعقيد الوضع الضريبي، وبالتالي تمكينهم من فهم شؤونهم الضريبية بشكل أفضل.

2.7.3 حق الاستئناف

45. يسري حق الاستئناف ضد أي قرار تُصدره المصالح الضريبية على جميع المكلفين، وتقريبًا على جميع القرارات الصادرة عنها، سواء المتعلقة بتطبيق القانون أم الأحكام الإدارية، شريطة أن يكون المكلف معنيًا بشكل مباشر.

46. من المفترض ألا يدفع المكلفون ضرائب أكثر مما تشترطه التشريعات الضريبية، مع الأخذ في الاعتبار ظروفهم الشخصية ودخلهم. ومن ثمّ، في حين أنه من المقبول أن يُخفّض المكلفون التزامهم الضريبي من خلال التخطيط الضريبي المشروع، فإن الحكومات تميّز بين هذا وأشكال التخفيض الضريبي التي تتعارض بوضوح مع قصد السلطة التشريعية.

47. يحق أيضًا للمكلفين الحصول على مساعدة معقولة من المصالح الضريبية حتى يتمكنوا من الحصول على جميع الإعفاءات والخصومات المستحقة لهم.

2.7.4 حق اليقين

48. يحق للمكلفين الحصول على درجة عالية من اليقين فيما يتعلق بالتبعات الضريبية لأفعالهم. ومن الواضح أن اليقين ليس ممكنًا دائمًا. على سبيل المثال، قد لا يكون المكلفون دائمًا على علم مسبق بتأثير القواعد التي تستند إلى الحقائق والظروف في حالة معينة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تكون المصالح الضريبية ملزمة بتزويد المكلف باليقين فيما يتعلق بتطبيق شروط مكافحة التجنب الضريبي التي تستهدف المكلفين الذي يسعون إلى التحايل على القصد من التشريع. ومع ذلك، فمن الواضح أن الهدف يتمثل في أن يتمكن المكلفون من توقع تبعات شؤونهم الشخصية والعملية العادية. وعادةً ما يصعب تحقيق هذا الهدف؛ نظرًا إلى أن الأنظمة الضريبية الحديثة معقدة وتتطور باستمرار.

2.7.5 حق الخصوصية

49. يحق لجميع المكلفين توقع عدم تدخل المصالح الضريبية دون داعٍ في خصوصياتهم. ومن الناحية العملية، تتمثل أشكال عدم التدخل في تجنب التفتيش غير المعقول لمنازلهم وطلبات المعلومات التي لا علاقة لها بتحديد المبلغ الصحيح للضريبة المستحقة. بوجه عامّ، تنطبق القواعد الصارمة على دخول مسؤولي الضرائب إلى مقر الإقامة أو العمل أثناء إجراء التحقيقات الضريبية وللحصول على المعلومات من الغير.

50. في بعض البلدان، تتطلب زيارة المكلفين الحصول على موافقتهم؛ وفي معظمها، يُشترط بوجه عامّ صدور مذكرة تفتيش موقّعة للدخول إلى منازل المكلفين الذين يعترضون على زيارة مصلحة الضرائب. وبالمثل، تنطبق القواعد الصارمة على الحصول على المعلومات من الغير عن شؤون المكلفين.

2.7.6 حق السرية

51. تعتبر المعلومات المتاحة للمصالح الضريبية حول شؤون المكلفين سرية ولا يجوز استخدامها إلا للأغراض المحددة في التشريعات الضريبية. عادةً ما يفرض قانون الضرائب عقوبات مشددة على مسؤولي الضرائب الذين يسيئون استخدام المعلومات السرية، وتُعد قواعد السرية المنطبقة على المصالح الضريبية أكثر صرامةً بكثير من تلك المنطبقة على غيرها من الدوائر الحكومية.

2.8 مصادر معلومات المكلفين

52. تعتمد الجوانب الفنية التشغيلية لأي من الأنظمة الضريبية الجيدة في المقام الأول على المصادر السليمة والدقيقة للمعلومات عن المكلفين التي يجري الحصول عليها في الوقت المناسب. ولا يقدم المكلفون في كثير من الأحيان معلومات دقيقة عن دخلهم وأنشطتهم التجارية للأغراض الضريبية، وهذا السلوك هو ما قد يُشكّل تَجَنُّبًا أو تَهَرَّبًا ضريبياً.

53. يمكن للمصالح الضريبية الحصول على معلومات عن المكلفين من المصادر التالية:

أ. المكلف؛

ب. جمعيات رجال الأعمال؛

ج. القوائم المالية للشركات الأخرى؛

د. مسجل الشركات والمؤسسات التجارية؛

هـ. الوزارات والدوائر الحكومية الأخرى؛

و. قادة المجتمعات المحلية والسلطات التقليدية؛

ز. السفارات واللجان العليا.

2.9 أساليب إجراء المقابلات مع المكلفين

54. تعتبر مقابلة المكلفين أهم خطوة في التأكد من دخل المكلفين وفي عملية التحصيل. وتمثل فرصةً لجمع المعلومات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحديد دخل المكلفين تحديدًا عادلًا ونزيهًا أو إغلاق ملف الحالة ورفع مستوى وعيهم بالامتثال الضريبي في المستقبل. يجب على المصالح الضريبية أن تضع في اعتبارها المبادئ أو القواعد الضريبية الأربع التي وضعها آدم سميث في عام 1776، وهي المساواة، واليقين، والاقتصاد، والراحة.

55. المساواة. من الصعب للغاية تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويرجع ذلك جزئيًا إلى سلوك المكلفين الذين عادةً ما يختارون عدم الإفصاح عن معلومات دقيقة عن شركاتهم، وأعمالهم، واستثماراتهم. ومع ذلك، تتحمل المصالح الضريبية مسؤولية التحلي بالعدالة والنزاهة مع جميع المكلفين، وذلك وفقًا لقدرتهم على دفع الضرائب. يجب توزيع العبء الضريبي بالتساوي بين المكلفين. ومن المنطقي أن يدفع ذوو الدخل الأعلى ضرائب أكثر. ويجب أن يُنظر إلى القوانين الضريبية على أنها منظمة بحيث يُعامل جميع المكلفين معاملةً عادلة ونزيهة وفقًا لمستوى دخلهم وقدرتهم على الدفع.

56. **اليقين.** يجب أن تكون الطريقة والتدابير المنتهجة لفرض الضرائب شفافة وسهلة الفهم على المكلفين. يجب على المكلفين، وفقاً لهذا المبدأ، أن يكونوا على دراية بموعد وطريقة دفع الضرائب المستحقة عليهم ومقدار المبلغ الذي يجب عليهم دفعه. ويجب أن تكون الضريبة التي يتعين على كل فرد دفعها واضحة، ودقيقة، وغير تعسفية. إذا علم المكلفون بمقدار الضريبة التي يجب عليهم دفعها وموعدها، فسيتكفون من تخطيط ميزانيتهم للفترة الضريبية. يجب على الحكومة أيضاً أن تعرف مقدار الإيرادات التي سيجري توليدها خلال فترة معينة لأغراض التخطيط المالي.

57. **الاقتصاد.** يجب أن تكون الإدارة اليومية من المصالح الضريبية لعمليات تحصيل الضرائب فعالة من أجل توليد الإيرادات للحكومة. تتمثل المسألة بالغة الأهمية في أن تعمل المصالح الضريبية على إبقاء التكلفة الإدارية لتحصيل الضرائب عند أدنى مستوى ممكن. يجب تجنب الضرائب الباهظة أو التي تستغرق الكثير من الوقت تجنباً تاماً.

وبحسب آدم سميث: "يجب التخطيط لكل ضريبة بطريقة تسمح بإخراجها وتحصيلها من جيوب الناس بأقل قدر ممكن، علاوةً على ما تُدخله إلى الخزانة العامة للدولة".

58. **الراحة.** ينص هذا المبدأ على أنه، عند إدارة القوانين الضريبية لتحصيل الإيرادات، يجب على المصالح الضريبية أن تضمن، داخل الهياكل الضريبية وخارجها، توفير بيئة مريحة للمكلفين من حيث الإطار الزمني، وطريقة الدفع، وموقع مكاتب الضرائب. يجب هيكلة النظام الضريبي بحيث يوفر مساراً واضحاً للمكلفين لتقديم الإقرارات الضريبية ودفع الضرائب المستحقة دون صعوبة. يجب أن تكون العمليات الإدارية وإجراءات التشغيل القياسية بسيطة وواضحة بما يضمن توفير أكبر قدر من الراحة للمكلفين. ومن الضروري أيضاً أن تمتلك الحكومة بيئة خالية من المتاعب لتنفيذ السياسات الضريبية.

وكما أكد آدم سميث: "يجب فرض كل ضريبة في الوقت أو بالطريقة التي من المرجح أن تكون مريحة للمساهم لدفعها".

2.9.1 المقابلات المخططة

59. هناك نوعان من المقابلات التي يجريها موظفو الضرائب من أجل جمع المعلومات عن المكلفين، ألا وهما:

أ. المقابلات التي تهدف إلى التأكد من دخل المكلفين الجدد الذين حضروا إلى مصلحة الضرائب من أجل التسجيل لديها لأول مرة؛

ب. المقابلات التي تُجرى مع المكلفين الحاليين لأغراض الإنفاذ من أجل تحصيل الضرائب المستحقة أو متابعة الحسابات المتأخرة.

2.9.2 إجراء مقابلة ناجحة

60. يختلف الناس في شخصيتهم، ومن ثمّ يتفاعلون مع موظفي الضرائب بشكل مختلف. قد يشعر البعض بعدم الارتياح والخوف، وقد ينتهج البعض الآخر سلوكاً دفاعياً يتسم بالغموض عند الإجابة عن الأسئلة. يُفترض من موظفي الضرائب المحترفين أن يشجروا للمكلفين الغرض من إجراء المقابلة بطريقة مهذبة ومُطمئنة، وأن يتحلوا بالصبر عند إجرائها، وأن يعاملوا المكلفين على قدم المساواة خلالها.

61. قد يكون البعض ممن تُجرى معهم المقابلة سريعي الغضب، ولكن يجب تجنب الدخول في جدال معهم. تحلّ بالهدوء واشرح لهم بأدب ما يجب القيام به. احرص على السيطرة على المقابلة، ولكن ضع في اعتبارك أنه من المفيد أن تسمح للمكلفين بالتحدث والتعبير عن أي مخاوف لديهم قبل طرح المزيد من الأسئلة.

2.9.3 أساليب إجراء المقابلات

62. عادةً ما يجري اعتماد الأساليب التالية في إجراء المقابلات مع المكلفين:

- أ. قدّم نفسك للمكلف. "معك"، موظف ضرائب من الهيئة العامة للضرائب".
- ب. راجع نموذج التسجيل المعبأ من المكلف وغيره من المستندات الثبوتية المتاحة للمكتب (الملفات الدائمة).
- ج. سل المكلف عن تاريخه الوظيفي، لا سيّما الوظائف الحالية والحديثة، وعن أي سجلات عمل بدوام جزئي.
- د. إذا قدم المكلف تاريخه الوظيفي، فتتحقق أكثر لمعرفة مقدار راتبه الشهري أو دخله السنوي.
- هـ. تأكد من الأشخاص الآخرين الذين قد يكونون داعمين للمكلف من خلال المساهمة في إعالة الأبناء، بما في ذلك تعليمهم وتدريبهم.
- و. تعرّف من المكلف على التاريخ الفعلي لبدء نشاطه التجاري.
- ز. تعرّف على مصدر ومقدار رأس المال الأولي المُستثمر في العمل.
- ح. سل المكلف عما إذا كان مقر إقامته مستأجرًا أم لا؛ وإذا كان مستأجرًا، فتعرّف على قيمة الإيجار الذي يدفعه شهريًا أو سنويًا.
- ط. سل عن حالة الممتلكات السكنية أو التجارية المستأجرة وأي إيجار مدفوع.

63. من الأهمية بمكان أن يتمتع موظفو الضرائب بالكفاءة في استخدام هذه الأساليب الخاصة بإجراء المقابلات. تمثل المقابلة الأساس الرئيس لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة بدقة. ينطبق ذلك على كلٍ من التقدير الأولي وأنظمة التقدير الافتراضي والذاتي.

3 الفصل الثالث

3.1 ضرائب الدخل

64. تتولى الهيئة العامة للضرائب تحصيل الإيرادات الضريبية غير النفطية بموجب التشريعات التالية:

- قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في سنة 2003؛
- قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل؛
- قانون ضريبة العرصات رقم 36 لسنة 1997 (الفنادق والمطاعم)؛
- قانون ضريبة التراك رقم 64 لسنة 1985؛
- قرار ضريبة نقل ملكية العقار (القرار رقم 120 لسنة 2002)؛
- تعليمات استقطاع ضريبة الاستقطاع المباشر رقم 1 لسنة 2007 بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية لسنة 2008.

3.2 أنواع الضرائب

65. هناك نوعان من الضرائب تديرهما الهيئة العامة للكمارك والهيئة العامة للضرائب، وهما الضرائب المباشرة وغير المباشرة. تتولى الهيئة العامة للضرائب بوجه عامّ المسؤولية عن إدارة الضرائب المباشرة وتحصيلها.

3.2.1 الضرائب المباشرة

66. تنقسم الضرائب المباشرة التي تُحصلها الهيئة العامة للضرائب إلى ثلاث فئات رئيسية. تتمثل هذه الفئات في: ضريبة الدخل على العمل، وضريبة الدخل على الشركات، وضريبة الدخل على الاستثمارات.

3.2.2 ضريبة الدخل على العمل

67. وفقاً للمادة 2(5) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في سنة 2003 (قانون ضريبة الدخل رقم 113)، يشمل دخل العمل الخاضع للضريبة: الرواتب، والمعاشات التقاعدية، والمكافآت، والأجور الخاصة بعمل معين في فترة زمنية محدودة، وبدلات العمال، ومنها المستحقات النقدية والمزايا العينية، مثل السكن، والغذاء، والإقامة المقدمة مجاناً للعمال، وتحديداً:

أ. الرواتب، والأجور، والإجازات مدفوعة الأجر، والرسوم، والعمولات، والمكافآت؛

- ب. البدلات الشخصية، ومنها بدلات تكلفة المعيشة، والإعاشة، والإيجار، والترفيه، والسفر؛
ج. الوفاء أو سداد المصاريف التي يتكبدها الفرد أو شريكه.

3.2.3 ضريبة الدخل على الشركات

68. وفقاً للمادة 2(1) والمادة 2(2) من قانون ضريبة الدخل رقم 113، يشمل دخل الشركات الخاضع للضريبة ما يلي:

أ. الأرباح الناتجة عن النشاط التجاري أو النشاط ذي الطبيعة التجارية، والمهن والوظائف، ومنها العقود، والتعهدات، والتعويضات عن عدم الأداء في حالة عدم دفعها لتعويض الخسارة التي لحقت بالمكلف.

ب. الفوائد، والعمولات، والخصومات، والأرباح الناتجة عن التداول في السندات والأوراق المالية.

3.2.4 ضريبة الدخل على الاستثمارات

69. وفقاً للمادة 2(3)، والمادة 4(4)، والمادة 6(6) من قانون ضريبة الدخل رقم 113، يشمل دخل الاستثمارات الخاضع للضريبة ما يلي:

أ. إيجار الأراضي الزراعية؛

ب. الأرباح الناتجة عن نقل ملكية الممتلكات غير المنقولة أو الانتفاع بها بأي شكل من الأشكال، ولو نُقلت ملكيتها لمرة واحدة، مثل البيع، والمبادلة، والتسوية، والتنازل، والتبرع، والقسمة، وتصفية الأوقاف (الأوقاف الدينية)، والإيجارات طويلة الأجل؛

ج. الدخل من أي مصدر آخر غير معفى بموجب القانون وغير خاضع لأي ضريبة أخرى في العراق؛ بصرف النظر عن أحكام هذه المادة، لا تخضع توزيعات الأرباح لضريبة الدخل إذا اقتطعت الشركة الضريبة منها أو كان لها حق اقتطاعها منها بموجب المادة 15 من القانون؛

د. ومع ذلك، يجب أن تؤخذ في الاعتبار توزيعات الأرباح الموزعة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تشجيع وتنمية الاستثمار الصناعي عند حساب أساس تحديد معدلات الضريبة التصاعدية المطبقة على الدخل الآخر.

3.2.5 فرض الضرائب وتقديرها

70. تنص المادة 3 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 على فرض الضرائب على الدخل على النحو التالي:

أ. تُفرض الضريبة على الدخل المشار إليه في الفقرات 1، و2، و3، و6 من المادة 2، وتُحسب على المبلغ المحقق في السنة السابقة لسنة التقدير.

ب. تُفرض الضريبة على الدخل المشار إليه في الفقرة 5 من المادة 2 وتُحسب على المبلغ المحقق في سنة التقدير إذا كان المبلغ معروفاً. ومع ذلك، عندما لا يكون من الممكن تحديد حجم الدخل، كلياً أو

جزئيًا، يجوز للسلطة المالية المتمثلة في الهيئة العامة للضرائب أن تتخذ دخل السنة السابقة كأساس للتقدير.

ج. إذا لم يُعد مصدر الدخل موجودًا خلال سنة التقدير، فيجب على السلطة المالية تقدير الضريبة المحتسبة، وفرضها، وتحصيلها، وتسجيلها كدخل نهائي لتلك السنة، على سبيل الاستثناء من أحكام الفقرة 1 من المادة 3.

د. يجوز للسلطة المالية تقدير الدخل المشار إليه في الفقرة 1 من المادة 3 مؤقتًا قبل بداية سنة التقدير، وتحصيل الضريبة كدفعة على حساب سنة التقدير المعنية.

هـ. تُفرض الضريبة على دخل غير المقيمين في سنة قبضها أو تسجيلها في حساباتهم ما لم يكن قد سبق تقدير دخلهم في السنة السابقة وفقًا للفقرة 1 من المادة 3.

3.3 إدارة ضريبة الاستقطاع

3.3.1 مقدمة

71. ضريبة الاستقطاع هي أي ضريبة تُستقطع من المنبع من دخل الشخص من قِبَل وكيل استقطاع ضريبي مفوض أو سلطة مالية، في حالة العراق، وتحويلها إلى مصلحة الضرائب. تمثل هذه الضريبة مصدرًا رئيسًا لتوليد الإيرادات لمعظم الحكومات؛ نظرًا إلى أنها توفر الوقت والجهد بفضل ضآلة تكلفة تحصيلها (تقارب الصفر). وتمتد مُحصلي الإيرادات بمعلومات دقيقة حول أعمال المكلفين؛ ما يُمكنهم من التأكد من الدخل الفعلي على أساس حجم أعمالهم. كما أنها توسّع شبكة الضرائب بمزيد من المكلفين. بوجهٍ عام، تُستقطع هذه الضريبة على الحساب إلى أن يقدم المكلفون إقراراتهم الضريبية لمصلحة الضرائب.

3.3.2 وكيل الاستقطاع الضريبي

72. وكيل الاستقطاع الضريبي هو أي شخص أو سلطة مالية محددة على هذا النحو بموجب المادة 17 من قانون ضريبة الدخل رقم 113. يجوز أن يكون وكيل الاستقطاع الضريبي جهة عمل تدفع أجورًا، أو هيئة اعتبارية تدفع توزيعات أرباح، أو أشخاصًا يدفعون فوائد (بخلاف دفع الفوائد على القروض أو غيرها من الديون)، أو أشخاصًا يدفعون عوائد لأفراد أو هيئات اعتبارية.

3.3.3 الاستقطاع الضريبي من قِبَل جهة العمل

73. جهات العمل هي وكلاء استقطاع ضريبي، على النحو المحدد في المادة 17 من قانون ضريبة الدخل رقم 113، يستقطعون الضرائب، المُسوّاة وفقًا لمبلغ الضريبة التي سيجري تحصيلها، من المستحقات المدفوعة لموظفيهم، ومنها المستحقات النقدية والعينية، والمعاشات التقاعدية، وغيرها من المستحقات الخاضعة للضريبة المدفوعة من جانب جهة العمل إلى الموظف. تلتزم جهة العمل بدفع أي مبالغ تخصمها من دخل الموظف إلى السلطة المالية في الوقت المناسب، على النحو المنصوص عليه في قانون ضريبة الدخل.

74. تفرض المادة 18 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 التزامًا على جهة العمل بتقديم المعلومات التالية إلى السلطة المالية المعنية المتمثلة في الهيئة العامة للضرائب على النحو المحدد في إخطار دفع الضريبة الصادر عن الأخيرة:

أ. أسماء جميع الموظفين وعناوينهم وتفاصيل الرواتب، والبدلات، وغيرها من المبالغ المدفوعة إليهم؛

ب. أسماء وعناوين من يتقاضون المعاشات التقاعدية والبدلات وما شابهها من جانب جهة العمل بالإضافة إلى تفاصيل المبالغ؛

ج. يعتبر المديرون وغيرهم من كبار المسؤولين المشاركين في إدارة المؤسسة من جهات العمل، وعليهم التوقيع على جميع المستندات والمعلومات ذات الصلة المطلوبة وتقديمها.

75. ينص القانون أيضًا على توجيهات بشأن كيفية التعامل مع غير المقيمين. يجب على ممثل الشخص المقيم في العراق أو خارجه استقطاع الضرائب المستحقة ودفعها إلى السلطة المالية المعنية المتمثلة في الهيئة العامة للضرائب. على وجه التحديد، تنص المادة 19 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 على أنه يجب استقطاع الضرائب على الدخل التالي التي يخضع لها المقيمون وغير المقيمين ودفعها إلى الهيئة العامة للضرائب:

أ. الفوائد على السندات، والرهون العقارية، والقروض، والودائع، والسلف؛

ب. البدلات السنوية، والمعاشات التقاعدية، وغيرها من المستحقات السنوية.

3.3.4 الضرائب غير المباشرة

76. تشمل الضرائب غير المباشرة ضريبة القيمة المضافة، والرسوم الكمركية، ورسوم الإنتاج، وضريبة خدمات الاتصالات، وضرائب المبيعات، وضرائب الإنتاج، وغيرها. إن الضرائب غير المباشرة في الأساس ضرائب ينتقل فيها العبء الضريبي إلى منشأة أخرى أو فرد آخر. وعادةً ما تُفرض على الشركات الصانعة أو موردي السلع أو الخدمات الذين ينقلون بعد ذلك كل العبء الضريبي أو جزء منه إلى المستهلك.

77. لا يعلم المكلفون أنهم يدفعون هذه الضرائب دون أن يكون ذلك بشكل مباشر، وبدلاً من ذلك، تُحصّل هذه الضرائب عن طريق وسيط ينقلها إلى الحكومة. وتُفرض على الأشخاص الذين يستخدمون خدمات معينة ويشتررون أو يستوردون منتجات معينة.

3.3.5 ضريبة المبيعات

78. تخضع السلع -مثل الأدوات المنزلية، والملابس، وغيرها من السلع الأساسية التي تُباع في المتاجر الكبرى- لضريبة المبيعات. وعادةً ما تُضاف إلى سعر التجزئة النهائي الذي يجري تحصيله في نقطة الشراء. لذلك، يُحصّل المتجر الضريبة ويدفعها إلى الحكومة.

3.3.6 ضريبة الإنتاج

79. تُحصّل ضريبة الإنتاج أيضًا في معظم البلدان. عندما تشتري إحدى الشركات الصانعة، على سبيل المثال، تشوكو ميلو، المواد الخام التي تحتاجها لتصنيع منتجاتها، فإنها تدفع ضرائب غير مباشرة عليها. وفي سياق العمل الاعتيادي، يمكن للشركة الصانعة نقل العبء الضريبي إلى المستهلكين عن طريق بيع المنتج النهائي بسعر أعلى، بما في ذلك الضريبة المدفوعة على المواد الخام.

3.3.7 الضريبة الكمركية

80. هي الضرائب المفروضة على المنتجات المستوردة في ميناء الدخول. على سبيل المثال، عندما تدخل حاوية معبأة بالدجاج من بلد آخر إلى العراق، فإن المستورد يدفع ضريبة (ضريبة كمركية) يجري تحميلها بعد ذلك على المستهلكين.

3.3.8 المزايا

81. قد تبدو الضرائب عبئاً إضافياً على المستهلكين، إلا أن الضرائب غير المباشرة لا تمثل دائماً شيئاً سلبياً. فيما يلي بعض مزاياها:

- أ. يمكن للفقراء المساهمة فيها. على عكس الضرائب المباشرة التي عادةً ما يُعفى منها الفقراء، تسمح لهم الضرائب غير المباشرة بالمساهمة في الإيرادات الضريبية الحكومية.
- ب. هذه الضرائب غير ملحوظة. تُدمج الضرائب غير المباشرة في أسعار بيع السلع، ومن ثمّ لا يمكن ملاحظتها. ولا يشعر الناس بأنهم يخضعون للضريبة لمجرد أن الضريبة تُفرض بمبالغ صغيرة.
- ج. سهولة التحصيل. على عكس الضرائب المباشرة التي تتطلب إعداد المستندات وتقديم الإقرارات الضريبية، تُدفع الضرائب غير المباشرة في الوقت الذي يشتري فيه المستهلك المنتج. يُحصّل المورد الضريبة ويدفعها إلى الحكومة.
- د. لا تشجع على استهلاك المنتجات الضارة. تخضع المشروبات الكحولية والسجائر لضرائب باهظة. لا يشجع ارتفاع الأسعار الأشخاص على شرائها؛ ما ينقذهم من استهلاك المنتجات الضارة.

4 الفصل الرابع

4.1 ممارسة التدقيق الضريبي

4.1.1 مقدمة

82. التدقيق الضريبي هو عملية فحص إقرارات المكلفين من جانب المصالح الضريبية للتحقق من دقة المعلومات عن الدخل والافتطاعات المُبلغ عنها في دفاتر حساباتهم وإقراراتهم الضريبية المقدمة إلى مكتب الضرائب. بوجه عام، يُجري موظفو الضرائب عمليات التدقيق الضريبي داخل حدود ولايتهم الضريبية. وتُنشأ دائرة متخصصة داخل مصلحة الضرائب لإجراء مهام التدقيق الضريبي. يبين الجدول (1) أوجه التشابه والاختلاف بين عمليات التدقيق الضريبي وعمليات التدقيق التقليدي.

الجدول (1): أوجه التشابه والاختلاف بين عمليات التدقيق الضريبي وأنواع التدقيق الأخرى

| التدقيق الضريبي | التدقيق التقليدي (المدققون الحكوميون والخاصون) |
|---|---|
| التدقيق المكتبي الداخلي والتدقيق الخارجي | التدقيق الخارجي |
| يُجرى التدقيق لتحديد دقة الدخل والافتطاعات المبلغ عنها من قِبَل المكلف ولضمان الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية | يُجرى التدقيق لضمان الامتثال لإجراءات التشغيل القياسية، والأطر التنظيمية، ولوائح الإدارة المالية |
| يبدي المدققون الضريبيون رأياً محددًا وتُنفذ النتيجة | يبدي المدققون رأياً مستقلاً، ولا يجوز تنفيذ النتيجة أو لا تُنفذ إلا جزئياً |
| تُجرى المراجعة المكتبية الداخلية سنوياً | يُجرى التدقيق سنوياً بزيارة المؤسسة قيد التحقيق |
| المدققون هم جميع موظفي مصلحة الضرائب | المدققون هم موظفو مكتب التدقيق الوطني/محكمة التدقيق أو المنشآت التجارية الخاصة في حالة الشركات الخاصة |
| يُجرى التدقيق الخارجي كل سنتين، أو ثلاث، أو خمس سنوات | عمليات التدقيق السنوية، ونصف السنوية، والخاصة |
| يوجّه إخطار التدقيق، بما في ذلك قائمة الفحص، والتاريخ، والفترة المشمولة | يوجّه إخطار التدقيق، بما في ذلك قائمة الفحص، والتاريخ، والفترة المشمولة |

| التدقيق الضريبي | التدقيق التقليدي (المدققون الحكوميون والخاصون) |
|---|--|
| السلطة القانونية لدخول مقر المكلف دون إخطار مسبق | يجب توجيه إخطار مسبق إلى المُدقِّق |
| المُدقِّقون هم الأفراد والشركات الخاصة | المُدقِّقون هم المؤسسات الحكومية مثل الوزارات، والدوائر، واللجان، والوكالات، والمجالس العاصمية، والبلدية، والمحلية |
| يدقق المدقق الضريبي عمل المدققين التقليديين والمحاسبين القانونيين | يدقق المدقق الخارجي عمل المدققين الداخليين والمحاسبين |
| تعيّن المصالح الضريبية (المدير العام) المدقق | تعيّن الحكومة (المدقق العام) والمساهمون في حالة الشركات الخاصة المدقق |
| يجب أن يكون المدقق ممارسًا ضريبيًا محترفًا يتمتع بسنوات من الخبرة في هذا المجال | يجب أن يكون المدقق محاسبًا محترفًا حاصلًا على درجة علمية ومعتمدًا في مجال المحاسبة وغيرها من المجالات المتخصصة، عند الاقتضاء |
| يحقق المدقق في مسائل محددة في أي وقت | التدقيق هو عملية سنوية مجدولة |
| يُقدّم تقرير التدقيق إلى رئيس مصلحة الضرائب لتنفيذه | يُقدّم تقرير التدقيق إلى البرلمان وإلى المساهمين في حالة الشركات الخاصة |

4.1.2 مسؤوليات المدقق الضريبي

83. تشمل مسؤوليات المدقق الضريبي ما يلي:

- أ. إجراء عمليات التدقيق الضريبي الداخلي والخارجي لضمان الامتثال للقوانين الضريبية وإجراءات التشغيل القياسية؛
- ب. تقييم الأنظمة المحاسبية ووحدات الرقابة الضريبية وتحليلها لخفض الضرائب؛
- ج. توفير التدريب للموظفين على اللوائح والإجراءات الضريبية؛
- د. الاحتفاظ بجميع المستندات الضريبية المطلوبة؛
- هـ. مساعدة الشركات في تقديم الإقرارات الضريبية والإعداد لعمليات التدقيق؛
- و. إعداد تقارير التدقيق الضريبي؛
- ز. تقديم توصيات بشأن الإعداد الجيد للإقرارات والتقارير الضريبية.

84. قد يتخذ التدقيق الضريبي شكل التدقيق الضريبي العام أو التدقيق الضريبي الخاص. تشمل عمليات التدقيق الضريبي الخاص ما يلي:

- أ. تدقيق كشوف الرواتب؛
- ب. تدقيق ضريبة الشركات؛

ج. تدقيق ضريبة الاستقطاع؛

د. تدقيق الأصول الثابتة؛

هـ. تدقيق الامتثال.

4.1.3 التدقيق الضريبي العام

85. يتضمن التدقيق الضريبي العام مشاركة المدققين الضريبيين في العمل الميداني دون إسناد أنواع محددة من الضرائب إليهم لتدقيقها. ويتولون فحص قضايا الامتثال العامة المتعلقة بالإقرارات الضريبية في الفترة قيد النظر. يستغرق هذا النوع من التدقيق وقتًا طويلًا، وعادةً ما يُنصح به عند تدقيق أحد الإقرارات الضريبية ضريبياً لفترة معينة.

4.1.4 التخطيط للتدقيق الضريبي

86. يجب استخدام دليل التدريب على التدقيق الضريبي في ضوء قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 وغيره من القوانين واللوائح الضريبية ذات الصلة. من المفترض أن يكون المدققون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح الضريبية ذات الصلة وإجراءات التشغيل القياسية الداخلية. ويُفترض أيضًا أن يكونوا على علم بجميع النماذج الداخلية، والتعريفات، والإجراءات الخاصة بالهيئة العامة للضرائب.

4.1.5 عناصر التدقيق

87. تتمثل المهمة الأساسية للمدقق في تحديد ما إذا كان قد جرى الإبلاغ عن الضريبة وتحصيلها بشكل صحيح. يجب إجراء عمليات التدقيق بمهنية وكفاءة ومراعاة عدم إزعاج المكلفين قدر الإمكان.

4.2 العناصر الأساسية للتدقيق الضريبي

4.2.1 العلاقة مع المكلفين

88. إن الفائدة المستمدة من تأسيس علاقة جيدة مع المكلف ذات شقين. يميل المكلف إلى أن يصبح أكثر ارتباطًا مع حالة التدقيق؛ ما يسمح بسير عملية التدقيق بسلاسة وضمن المدقق لتعاون المكلف معه؛ ما يُمكنه من إنجاز التدقيق في الوقت المناسب.

4.2.2 أنشطة التخطيط

89. يبدأ التخطيط للتدقيق الضريبي عند تكليف الإدارة للموظفين الفنيين في الهيئة العامة للضرائب بمهمة التدقيق. ومن الأهمية بمكان توثيق جميع أنشطة التدقيق الضريبي، ومنها الإعداد المسبق للتدقيق. يجب أن يكون هناك هيكل مناسب لتحديد نوع التدقيق الضريبي (عام أو خاص) الذي سيجري على أساس كل حالة على حدة قبل البدء في عمليات التدقيق. يجب تنظيم نطاق التدقيق وفقًا للمخاطر المكتشفة أثناء العملية المنفذة لتحديد نوع المكلف الذي سيجري تدقيقه واختياره. يمكن أن تكون عملية التدقيق الضريبي فعالة وتسير بسلاسة في حالة تحديد نطاق التدقيق مسبقًا، مع استكمال الخطوات التالية:

أ. يجب أن يضع رئيس دائرة التدقيق الضريبي هيكل تدقيق فعالًا يحدد بوضوح الأدوار والمسؤوليات؛

ب. يجب تشكيل فريق التدقيق مع هيكل محدد بوضوح للقيادة وإعداد التقارير؛

ج. يجب عقد اجتماع لفريق التدقيق من أجل تحديد نوع المكلفين الذين سيجري تدقيقهم ومجالات التركيز خلال فترة التدقيق.

90. **خطاب إخطار التدقيق الضريبي.** يعتبر خطاب الإخطار (خطاب التكاليف) الذي يعلن عن التدقيق الضريبي شرطًا أساسيًا بموجب الإجراءات الداخلية للهيئة العامة للضرائب. يحرّر هذا الخطاب رئيس دائرة الضرائب ورئيس فريق التدقيق في دائرة التدقيق في الهيئة العامة للضرائب إلى الأخيرة، وينص على قرار الهيئة بتدقيق المنشأة. يتضمن الخطاب عادةً المعلومات التالية:

أ. الهدف من التدقيق الضريبي؛

ب. واجب المكلف في إتاحة دفاتره وسجلاته للتدقيق؛

ج. فترة التدقيق الوشيك وتاريخه؛

د. نطاق التدقيق ونوعه؛

هـ. هيئة الفريق؛

و. مدة التدقيق.

4.2.3 فحص السجلات

91. يعتبر جمع السجلات الكافية وتقييمها أمرًا أساسيًا لتوفير أساس مناسب لتحديد دقة الإقرارات الضريبية المقدّمة. يجب على المدقق دائمًا أن يناقش مع المكلف وأن يراجع معه ما هي السجلات المتاحة بالصيغتين الورقية والإلكترونية. ويُشجّع على استخدام أدوات التدقيق ذات الصلة، مثل أساليب التدقيق بمساعدة جهاز الكمبيوتر، كوسيلة لتبسيط عملية التدقيق.

4.2.4 تطبيق القانون

92. يجب أن يكون المدقق الضريبي على دراية بجميع القوانين واللوائح المنظمة لإدارة الضرائب داخل حدود الولاية الضريبية. ويجب توفير نسخ من جميع القوانين، واللوائح، والقواعد الكتابية، والمبادئ التوجيهية الضريبية المعدلة والمحدثة سنويًا، لجميع موظفي التدقيق.

4.2.5 التوثيق

93. يُستخدم التوثيق في تجميع الحقائق ذات الصلة المكتشفة خلال التدقيق. ستتألف عملية التدقيق الموثقة جيدًا من سجل كامل بالأدلة التي فحصها المدقق من أجل دعم أي نتائج في أوراق عمل التدقيق المدرجة في مجلد حالة التدقيق الإلكتروني.

94. يحدث اللقاء المباشر الأول بين المدقق الضريبي والمكلف أثناء الاجتماع الافتتاحي. يحتفظ المدقق بسجل لعملية التدقيق الضريبي والمعلومات المتعلقة بأعمال المكلف.

4.3 إجراء التدقيق

95. تتمثل المهمة الأولى للمدقق قبل البدء الفعلي في عملية التدقيق في عقد اجتماع افتتاحي مع إدارة الشركة للاتفاق على قواعد التكليف وطلب تعيين مسؤول اتصال للتنسيق مع المدقق، والرد على أي استفسارات قد تُثار، وتقديم الملفات وغيرها من المستندات ذات الصلة المطلوبة للتدقيق.

4.3.1 خطوات إجراء التدقيق

96. يجب اتباع الخطوات التالية لإجراء التدقيق.

الجدول (2): خطوات إجراء التدقيق

| الرقم | الخطوة | الوصف |
|-------|-----------------------------------|---|
| 1 | التأكد من توفر المستندات المطلوبة | 1. التأكد من احتواء الملف على المستندات التالية: أ. القوائم المالية المدققة؛ ب. حسابات الإدارة، إن وجدت؛ ج. الإقرارات الضريبية السنوية الفعلية؛ د. الإقرارات الضريبية ذاتية التقدير. |
| | | 2. تتبع الإقرارات الضريبية السنوية في القوائم المالية. 3. مقارنة حسابات الإدارة بالقوائم المالية المدققة. 4. مقارنة الإقرارات الضريبية السنوية بالإقرارات الضريبية ذاتية التقدير وملاحظة الفروق. |
| 2 | إجراء عمليات الفحص | 5. التوفيق بين الإقرارات الضريبية وحسابات المشتريات في دفتر الأستاذ العام. 6. تحديد ما إذا كان يجب الاحتفاظ بالمخزون من عدمه إذا لم يظهر أي شيء في الإقرارات، إذا كانت المشتريات كبيرة. 7. فحص حسابات دفتر الأستاذ العام بحثاً عن أي قيود تبدو غير عادية، والتحقق من طبيعة ومصدر قيود دفتر الأستاذ غير العادية. 8. البحث عن أي تغييرات كبيرة في نسبة إجمالي الربح بمقارنة السنة قيد المراجعة بالسنوات السابقة، وذلك في حالة اكتشاف أن تكلفة المبيعات تتطلب مزيداً من التحقيق. 9. فحص مدلول ووجهة أي ملاحظات على الحسابات أو أي بيانات مرفقة تعزز التقارير المالية المعدة والمقدمة من جانب مدقق الحسابات التابعين للمكلف فحصاً نقدياً. 10. تدقيق البضائع والسلع المستوردة؛ إذا كان المكلف مستورداً مباشراً للسلع والخدمات، فيجب أن تتيح الإدارة المالية/إدارة المشتريات التكلفة الإجمالية للسلع المستوردة. يجب التحقق من هذه المبالغ ومقارنتها بالاقتطاعات المذكورة في القوائم المالية المدققة. قد ترجع أي تناقضات إلى ما يلي: أ. المبالغة في تقدير المشتريات بناءً على القيم المعلنة؛ ب. سحب المشتريات للاستخدام الشخصي؛ |

| الرقم | الخطوة | الوصف |
|-------|--------------------------------------|---|
| | | <p>ج. عدم الإعلان عن المخزون؛</p> <p>د. وجود مبيعات مخفية – عدم الإعلان عن جميع السلع المباعة أو عدم قيد نسبة المبيعات في دفاتر الحسابات؛</p> <p>هـ. استخدام مشتريات غير متعلقة بالعمل.</p> |
| 3 | مراجعة الملاحظات على القوائم المالية | <p>1. الافتراض. تحديد مصادر القروض، ومشروعيتها، والفوائد عليها.</p> <p>2. المواد الخام. الحصول على بطاقة أو كشف المخزون، وفهم طريقة حساب التكاليف ونهج تحديدها المُستخدمين في عمليات التقييم للتحقق مما إذا كان مسموح بها أم لا.</p> <p>3. التكاليف المباشرة. الحصول على المستند الذي يتضمن توزيع التكاليف المباشرة وتحليل التفاصيل بدقة.</p> <p>4. مدفوعات الفوائد. تحديد مصادر القروض وفحص كشوفات الحسابات البنكية واتفاقيات القروض لتحديد ما إذا كان سعر الفائدة المناسب قد فُرض على الحسابات من عدمه.</p> <p>5. شراء الممتلكات والمنشآت والمعدات. طلب الحصول على المستندات، والفواتير، والإيصالات، واتفاقيات تغيير الملكية. تحديد ما إذا كان قد جرى دفع ضرائب الاستقطاع من عدمه.</p> <p>6. تكاليف النقل، والتسويق، والتوزيع. التحقق من دفاتر الأستاذ ذات الصلة والحصول على الأدلة الثبوتية المفصلة على المعاملات.</p> <p>7. الإهلاك. التأكد من استخدام الأصول في توليد الدخل، ومن أنها باسم الشركة، ومن عدم وجود عناصر خاصة. ملاحظة عدم إضافة سوى المصاريف المباشرة والإدارية.</p> <p>8. مكافآت المديرين. التأكد مما إذا كان المديرين قد قدموا إقرارات ضريبية سنوية دقيقة وأعلنوا عن كل الدخل الخاضع للضريبة، بما في ذلك البدلات والمزايا العينية الخاضعة للضريبة.</p> <p>9. الأجور والرواتب. الحصول على جميع المستندات المحوسبة ذات الصلة المتعلقة بمدفوعات الرواتب والأجور ومقارنتها بالإقرارات الضريبية المقدمة في سنة التقدير.</p> |
| 4 | إصدار أوراق عمل المدقق | <p>أثناء إجراء التدقيق الضريبي، يجب إصدار أوراق عمل دقيقة ومفصلة لبيان نتائج عملية التوثيق. يجب أن تشتمل أوراق العمل على السجلات المتعلقة بإجراءات التدقيق الضريبي المعتمدة، والأدلة المادية التي جرى الحصول عليها، وتوزيع العمل بين أعضاء فريق التدقيق، والنتائج، والتقرير النهائي، وما إلى ذلك. يتمثل الهدف الرئيس من أوراق العمل الخاصة بالتدقيق الضريبي في تزويد موظفي الضرائب بجميع المعلومات ذات الصلة التي جرى الحصول عليها أثناء التدقيق الضريبي. وتُستخدم في مراجعة النتائج والاستنتاجات الخاصة بمهمة التدقيق الضريبي وتأكيداتها. تحتوي هذه الأوراق على أدلة مستندية مهمة لعملية التدقيق الضريبي يجري جمعها والاحتفاظ بها لاستخدامها في المستقبل. يجب أن تتضمن أوراق العمل تفاصيل فحص البيانات، ومصادر جميع المعلومات المالية، والنتائج، وتواريخ إجراء الفحوصات، وأسماء المدققين الضريبيين. ويمكن تقسيمها إلى قسمين، ألا وهما: ملف التدقيق الدائم، وملف التدقيق الجاري.</p> |

| الرقم | الخطوة | الوصف |
|-------|-----------------------|---|
| | | ملف التدقيق الدائم. يحتوي ملف التدقيق الدائم على معلومات ذات أهمية دائمة ومتعلقة بعمليات التدقيق الضريبي في المستقبل. ويتضمن معلومات مثل شهادات تسجيل الشركة، وعقود الشراكة، ومستندات ملكية الأصول الثابتة المستخدمة في توليد الدخل، وعقود الإيجار بمختلف أنواعها، والنظام الأساسي، واتفاقيات القروض، والمستندات المتعلقة بالرقابة الداخلية على المنشأة، وسجل السياسات المحاسبية المتبعة من جانب الشركة بشكل مستمر، والملاحظات المهمة المستقاة من عمليات التدقيق السابقة، ونسخة من تقرير التدقيق الحالي. |
| 5 | صياغة التقرير النهائي | يجب أن يتضمن تقرير التدقيق الضريبي المعلومات التالية: أ. النطاق والأهداف ب. النتائج ج. التوصيات وخطط العمل د. الاستنتاجات يجب أن يحدد تقرير التدقيق الضريبي بوضوح نوع المجالات الضريبية التي يتناولها التدقيق الضريبي والمستندات التي روجعت. ويجب أن يتضمن أيضًا تفاصيل شاملة عن النتائج المتعلقة بالمسائل الأخرى الناتجة عن التدقيق. سيتضمن قسم الاستنتاجات من تقرير التدقيق الضريبي تفاصيل عن أي مخالفات لقانون الضرائب ارتكبتها المكلف، وسيوجه الأخير باتخاذ الإجراء المناسب لتصحيح المخالفات ودفع الغرامات المفروضة. سيحدد تقرير التدقيق الضريبي أيضًا إجمالي الالتزام الضريبي الناتج عن التدقيق الضريبي أو أي ائتمان ضريبي. من الأهمية بمكان إيضاح أن المدققين الضريبيين لا يبدون آراء، بل يُصدرون تقريرًا نهائيًا بناءً على القانون الذي يجب على المكلف الامتثال له. |
| 6 | عقد اجتماع ختامي | يجب على المدققين الضريبيين عقد اجتماع ختامي مع المكلف لمناقشة النتائج ومنحه فرصة الرد على أي مسائل قد تُثار قبل إصدار التقرير النهائي. |

4.3.2 أشكال التدقيق الضريبي

97. يمكن تقسيم عمليات التدقيق الضريبي إلى عمليات التدقيق الخارجي والمراجعات المكتبية الداخلية. يُجرى التدقيق الضريبي الخارجي لدى زيارة موظفي الهيئة العامة للضرائب لمقار أو مكاتب المكلف لإجراء التدقيق الضريبي. يتضمن هذا النوع من التدقيق الضريبي فحص سجلات المكلف للفترة قيد التدقيق:

أ. فحص دفاتر الحسابات والسجلات ذات الصلة التي يشترط القانون على المكلف الاحتفاظ بها لتحديد دقة النتائج ومستوى الامتثال للقوانين الضريبية وإجراءات التشغيل القياسية؛

ب. فحص سجلات المكلف لتحديد مستوى الامتثال ودقة مدفوعات الضرائب؛

ج. فحص سجلات المكلف لتحديد مستوى الامتثال فيما يتعلق بالإقرارات الضريبية، وفقًا لما يقتضيه القانون؛

د. فحص سجلات المكلف لتحديد مدى دفع الضرائب المستحقة للفترة قيد التدقيق؛

- هـ. فحص سجلات المكلف لتحديد ما إذا كانت الدوائر الأخرى في الهيئة العامة للضرائب قد اتخذت الخطوات الضرورية، وفقاً لقانون الضرائب، لمنع التأخر الضريبي؛
- و. إصدار تقرير صحيح ونزيه لمساعدة إدارة الهيئة العامة للضرائب في تحسين أداء مسؤولياتها الرقابية من أجل حماية المال العام.

4.3.3 مسبات عمليات التدقيق الضريبي الخارجي (في مقر المكلف)

98. بوجه عام، وفقاً للممارسات الدولية الجيدة، لا يعتبر إجراء التدقيق الضريبي وفحص دفاتر الشركة، وسجلاتها، وغيرها من المستندات ذات الصلة المتعلقة بأعمالها، عمليةً سنوية. وعادةً ما يُجرى التدقيق الضريبي كل سنتين إلى أربع سنوات. يمكن إجراء هذا النوع من التدقيق في أي وقت تعتبره الهيئة العامة للضرائب ضرورياً تبعاً للظروف. قد يتطلب التدقيق من موظفي الهيئة العامة للضرائب زيارة مقار العمل الخاصة. يمكن أن تتسبب الحالات التالية في زيارة موظفي الهيئة العامة للضرائب لمقر المكلف:

- أ. عدم تدقيق المكلف مرةً واحدة على الأقل كل خمس سنوات؛
- ب. الاشتباه في إخفاء المكلف للدخل لتجنب دفع مبلغ الضريبة الصحيح، بغض النظر عما إذا كان موظفو مكتب الضرائب يمتلكون دليلاً أم لا؛
- ج. الإبلاغ بشكل غير صحيح عن الاقتطاعات والدخل في قائمة الدخل المدققة المقدمة إلى مكتب الضرائب؛
- د. اكتشاف معلومات إضافية من سجلات المكلف الأخرى المقدمة إلى مكتب الضرائب؛
- هـ. اشتباه موظفي الهيئة العامة للضرائب في وجود اقتطاعات ضريبية غير نزيهة أثناء العمل في الوزارات الحكومية، والحكومة الإقليمية، والحكومة المحلية، وغيرها من الأجهزة الحكومية؛
- و. مشاركة المعلومات من جانب مؤسسات أخرى خارج حدود ولاية الهيئة العامة للضرائب.

99. المراجعة المكتبية الداخلية هي عملية سنوية لتقييم الإقرارات المقدمة من المكلف، على النحو المقرر من الهيئة العامة للضرائب ووفقاً للقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها. تزود هذه العملية موظفي الضرائب بمعلومات مباشرة عن الإقرارات المقدمة، والضرائب غير المتنازع عليها، وضرائب الاستقطاع الأخرى المستحقة عن سنة التقدير. لا ينظر موظفو الضرائب إلا إلى القيمة الاسمية للمستندات والإقرارات المقدمة من المكلف، دون تقديم أي استفسارات أو طلبات أخرى لمستندات أو إيضاحات إضافية. تعتبر هذه المراجعات مهمة؛ لأنها تتيح تحصيل جميع الضرائب غير المتنازع عليها وفرض الغرامات وتحصيلها، عند الاقتضاء.

4.3.4 المبادئ الأخلاقية للتدقيق الضريبي

100. يجب أن يتمتع المدقق الضريبي الذي من واجبه تحديد ما إذا كان المكلف يدفع الضريبة المناسبة للخزانة أو ما إذا كانت المؤسسات الحكومية تمثل للقوانين الضريبية المعمول بها وإجراءات التشغيل القياسية بالصفات الموضحة أدناه.

4.3.5 النزاهة

101. يجب أن يكون المدققون الضريبيون أمناء، وصادقين، ومخلصين، ونزيهين، وموضوعيين في تعاملاتهم مع المُدقِّقين كجزء من واجباتهم المهنية. وكما قال اللورد القاضي ليندلي في قضية **London and General Bank** الشهيرة: "يجب أن يكون المدقق أمينًا، بمعنى أنه يجب ألا يصادق على ما لا يراه حقيقيًا. وعليه أيضًا إعمال المهارة وبذل العناية المعقولة قبل أن تتكون لديه قناعة بصحة ما يُصادق عليه.

4.3.6 الموضوعية

102. يجب على المدققين الضريبيين التحلي بالحيادية خلال أدائهم لواجباتهم المهنية. وكما قال القاضي لوبيز في قضية: **Kingston Cotton Mills** "إن المدقق ليس ملزمًا بأن يكون محققًا أو أن يتعامل مع عمله بارتياح أو باستنتاج مسبق بأن هناك شيئًا ما خاطئًا". يجب على المدقق ممارسة "الشك المهني" وألا يفترض أن المدقق غير أمين أو صادق.

4.3.7 السرية

103. يجب على المدققين الضريبيين التحلي بأقصى درجات السرية في أداء واجباتهم المهنية. وعليهم عدم إفشاء أي معلومات يحصلون عليها أثناء عملية التدقيق عن المكلف إلى الغير دون تصريح رسمي أو ما لم يكونوا ملزمين بذلك قانونيًا أو مهنيًا.

4.3.8 المهارات

104. يجب على المدققين الضريبيين إجراء عمليات التدقيق وإعداد تقارير التدقيق بمهنية وجدية تامة. ومن الأهمية بمكان أن يكون أي شخص مطلوب منه إجراء تدقيق ضريبي حاصلًا على التدريب المطلوب ومتمتعًا بالخبرات اللازمة. تُكتسب هذه المهارات من خلال توليفة مما يلي:

أ. الثقافة العامة؛

ب. المعرفة الفنية بالتدقيق الضريبي؛

ج. الخبرة العملية لدى مؤسسة ضريبية أو مؤسسة تدقيق عريقة؛

د. مواكبة أحدث التطورات في المجال الضريبي، مثل الأحكام والسوابق القضائية، والأطر التنظيمية، والقوانين، والالتزامات القانونية ذات الصلة.

105. في النهاية، يجب أن يكون المدقق الضريبي مُلمًا بأعمال المُدقِّق وطريقة عمله، والمهام، بالإضافة إلى المعرفة العامة بالاقتصاد والصناعة. ومن الأهمية بمكان أيضًا أن يستخدم المدققون الضريبيون أدوات مثل أداة التقييم التشخيصي- لإدارة الضرائب الخاصة بصندوق النقد الدولي لتقييم صحة النظام الضريبي في العراق وصياغة توصيات للإصلاحات الضريبية.

4.3.9 الاستقلالية

106. يجب أن يكون المدققون مستقلين وألا يتأثر حكمهم بالمدقق. ويجب ألا تكون لهم أي مصلحة شخصية في المعاملات التجارية للمدقق يمكن أن تؤثر في نزاهتهم أو موضوعيتهم بأي شكل من الأشكال.

4.4 المسائل العامة التي يجب الانتباه إليها في التدقيق الضريبي

107. يجب على المدقق الضريبي، عند فحص سجلات المدقق، التأكد مما يلي:
- أ. تقديم المكلف لجميع الإقرارات الضريبية الإلزامية في الموعد المحدد؛
 - ب. الاحتفاظ بجميع دفاتر الحسابات الإلزامية وفقاً للمعايير المحاسبية في العراق وأفضل الممارسات الدولية؛
 - ج. دفع جميع الضرائب غير المتنازع عليها وفقاً للوائح والإجراءات المعمول بها؛
 - د. إتاحة جميع مستندات الملكية الخاصة بالأصول غير المنقولة المستخدمة في توليد الدخل؛
 - هـ. إتاحة جميع إقرارات ضرائب الاستقطاع الخاصة بالموظفين والأشخاص الآخرين وفقاً لما ينص عليه القانون؛
 - و. توقيع المديرين والمدقق الخارجي على القوائم المالية المدققة؛
 - ز. إصدار الإخطارات المطلوبة للضرائب والغرامات وإرسالها إلى المكلف؛
 - ح. إصدار شهادة الائتمان الضريبي لوكيل الاستقطاع الضريبي؛
 - ط. استخدام معدل الخصم الضريبي الصحيح على رأس المال لحساب التخفيض الضريبي على الأصول القابلة للإهلاك؛
 - ي. إثبات المصروفات المسموح باقتطاعها بشكل صحيح بإيصالات وفواتير صالحة وغيرها من المستندات المقبولة قانونياً.

4.4.1 المصروفات القابلة للاقتطاع

108. يتمثل المبدأ العام في السماح للمكلفين باقتطاع جميع المصروفات المتكبدة في توليد الدخل من الإيرادات قبل إعلان الأرباح. يمكن اقتطاع المصروفات من الدخل قبل فرض الضريبة عليه بموجب المادة 8 من قانون ضريبة الدخل رقم 113. ومع ذلك، يُشترط تكبّد المصروفات في توليد الدخل، ويجب أن تُقيد في دفاتر حسابات المكلف للتحقق منها.

109. هناك ثلاثة متطلبات رئيسية للسماح باقتطاع المصروفات المتكبدة في توليد الدخل:

أ. يجب أن تكون مصروفات إيرادية؛

ب. يجب أن تُتكدّ كلياً، وحصرياً، وبالضرورة في توليد الدخل؛

ج. يجب أن تكون ذات فائدة دائمة للأعمال.

110. تتمثل المصروفات المسموح باقتطاعها بموجب المادة 8 من قانون ضريبة الدخل رقم 113 فيما يلي:

- 1 أ. الفوائد المدفوعة على المبالغ المقترضة والمستثمرة في توليد الدخل؛
- 1 ب. تأجير المقار المستخدمة في كسب الدخل؛
- 1 ج. إهلاك المباني المملوكة للمكلف والمستخدم من جانبه في كسب الدخل؛
- 1 د. التكلفة السطحية السنوية التي تشمل إيجار الأرض وتكلفة المباني المقامة عليها في حالة بناء المباني المستخدمة في كسب الدخل على أرض مستأجرة؛
- 1 هـ. المبالغ المنفقة على صيانة الآلات والمعدات أو استبدال الأدوات وقطع الغيار؛
- 1 و. النسبة التي تحددها اللوائح المعمول بها من تكلفة الأصول الثابتة الملموسة (باستثناء المباني والأراضي)، مثل الآلات وغيرها من المعدات، التي يمكن المطالبة بها للإهلاك أو الاستهلاك بسبب استخدامها خلال السنة التي يُدرّ فيها الدخل؛
- 1 ز. الديون المرتبطة بمصدر الدخل إذا تبين للسلطة المالية المتمثلة في الهيئة العامة للضرائب عدم إمكانية استردادها خلال السنة المعنية، حتى لو كانت مستحقة قبل بدايتها؛ وتخضع الديون المعدومة المستردة للضريبة في سنة الاسترداد؛
- 2 أ. الضرائب والرسوم المدفوعة فعليًا باستثناء ضريبة الدخل وضريبة العقار؛
- 3 أ. المعاشات التقاعدية، والرواتب، والاشتراكات وفقًا لقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي؛
- 4 أ. التبرعات المدفوعة في العراق لدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمؤسسات العلمية، والثقافية، والتعليمية، والخيرية، والدينية المعترف بها قانونيًا والمدرجة في القائمة الصادرة عن وزير المالية؛ الإسهامات المتخذة شكل الاشتراكات المسموح بها من جانب الحكومة؛
- 5 أ. النفقة التي تأمر بها المحكمة والتي يدفعها المكلف نقدًا؛ وفي هذه الحالة، لا يحق للمكلف التمتع بالسماح باقتطاع المصروفات المنصوص عليه في المادة 12 من القانون؛
- 6 أ. أقساط التأمين على الحياة المدفوعة خلال السنة شريطة ألا تتجاوز 2000 دينار عراقي سنويًا، وأقساط التأمين الأخرى (غير المتعلقة بمصدر الدخل)، شريطة ألا تتجاوز 500 دينار عراقي؛ يجب أن تكون وثيقة التأمين مبرمة مع شركة تأمين عراقية؛
- 7 أ. مبالغ استهلاك الأصول غير الملموسة التي لا تتجاوز التكلفة المتكبدة من جانب المكلف ووفقًا للحدود المحددة في لوائح الإهلاك.

4.4.2 المصروفات الرأسمالية

111. يجب أن يكون المدققون الضريبيون على دراية بتصنيف المصروفات كمصروفات رأسمالية أو إيرادية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة. قدم الفيكونت كيف هذا التعريف: "عند الإنفاق، ليس لمرة واحدة وإلى الأبد فحسب، بل بهدف إنشاء أصل أو ميزة تضمن تحقيق المنفعة الدائمة للعمل التجاري، أعتقد أن هناك سببًا وجيهًا (في حالة عدم وجود ظروف خاصة تؤدي إلى نتيجة معاكسة) للتعامل مع هذا الإنفاق على أنه يُعزى إلى رأس المال، لا إلى الإيرادات."

112. قد تتخذ المصروفات الرأسمالية شكل الأصل المادي الملموس، أو الأصل غير الملموس (الشهرة التجارية)، أو المصروفات التي تحقق منفعة أو ظروفًا مواتية ذات طبيعة دائمة. ومن ثمّ، من غير المسموح اقتطاع الإصلاحات ذات الطبيعة الرأسمالية، على سبيل المثال، التعديلات، أو التوسعات، أو التحسينات للأصل.

4.4.3 مبدأ الكلية

113. عند تطبيق مبدأ الكلية، يؤخذ في الاعتبار حجم أو أهمية وظيفة الجزء المستبدل من الأصل. وفي حالة السيارة، يُشكّل المحرك أهم مكون فردي لا يمكن للسيارة أن تعمل بدونه. ومن ثمّ، عند استبدال المحرك أو إصلاحه، تُعامل التكلفة كمصروفات رأسمالية.

صرح القاضي رولات في قضية **Bullcroft Main Collieries Ltd v O'Grady** بما يلي: "بطبيعة الحال، كل عملية إصلاح هي بمثابة عملية استبدال. فأنت تُصلح السقف بوضع ألواح جديدة بدلاً من الألواح القديمة التي تتخلص منها... لكن ما يهم هو... ما الذي يمثل الكلية؟... إذا كنت تستبدلها كلياً، فهذا يعني استخدام ألواح جديدة وعدم إصلاح الألواح القديمة... أعتقد أن المدخنة هي التي تمثل الكلية".

4.4.4 كلياً

114. تشير كلمة "كلياً" إلى مقدار المبلغ المنفق. يجب أن يكون المبلغ الإجمالي لأغراض تجارية. ويجب أن يكون مرتبطاً كلياً بتوليد الدخل.

115. في قضية **Bowden v Russel & Russel**، زار السيد تايلور، المحامي لدى **Russel & Russel**، أمريكا وكندا برفقة زوجته لحضور الاجتماع السنوي لنقابة المحامين الأمريكية في واشنطن والمؤتمر القانوني للإمبراطورية في أوتاوا بصفة غير رسمية. وكان ينوي قضاء عطلة في الوقت نفسه. حضر تايلور خمس جلسات من المؤتمر، واحدة منها فقط كانت عن القانون الإنجليزي. وسجل مصروفات الزيارة (باستثناء نفقات زوجته) في الحسابات. لم يُسمح باقتطاع كامل المبلغ لأن الرحلة كان لها غرض مزدوج.

4.4.5 حصرياً

116. تشير كلمة "حصرياً" إلى الغرض الذي جرى تكبد المصروفات من أجله. يجب أن تكون المصروفات ذات صلة بتسيير أعمال الشركة ومؤثرة فيه. إذا تضمنت المصروفات أي بنود خاصة، فيجب ألا يُسمح باقتطاعها.

117. في قضية **Boardland v Krama Pulai Ltd**، نشر مدير ثلاث شركات ووزعوا كتيباً ينتقد الوضع السياسي في ماليزيا، وطالبوا باسترداد تكاليف ذلك في حساباتهم. لم يُسمح باقتطاع هذه المبالغ بسبب عدم تأثيرها في تحقيق الأرباح للشركة.

4.4.6 بالضرورة

118. تشير كلمة "بالضرورة" إلى المصروفات التي تقتضي -الضرورة تكبدها ولا يمكن تجنبها إذا كانت الشركة تستهدف كسب الدخل. ومن ثمّ، يجب أن يكون هناك شكل من أشكال الإلزام على المكلف، بعبارة أخرى، لا يمكن للشركة أن تستمر دون تكبد المصروفات. في قضية **Norman v Golder**، اضطر السيد نورمان، وهو كاتب محترف متخصص في الكتابة المختزلة جرى تعيينه لتسجيل الإجراءات في المحكمة العليا، إلى الجلوس في

وضع غير مريح لمباشرة مهام التسجيل بسبب ضيق المساحة. ونتيجةً لذلك، أصيب بالمرض وطالب بضرورة اقتطاع الفواتير الطبية كمصروفات. لم يُسمح باقتطاع المصروفات الطبية على أساس أنها غير ضرورية لتمكينه من أداء عمله.

4.5 قائمة فحص التدقيق الضريبي

119. ما هي المسائل التي يجب أن يأخذها المدققون في الاعتبار عند تدقيق حسابات أي منشأة تجارية؟ (1) لهم الحق في فحص مستنداتها التأسيسية. (2) لهم الحق في الاطلاع على دفاتر الحسابات ومراجعتها. (3) لهم الحق في الحصول على المعلومات والإيضاحات من الشركة.

الجدول (3): قائمة فحص التدقيق الضريبي

| الاعتبارات والإجراءات العامة | الاعتبارات والإجراءات الخاصة | المجالات المواضيعية الرئيسية | الرقم |
|------------------------------|--|------------------------------|-------|
| | <p>التأكد من تقديم المستندات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الإقرارات الضريبية السنوية • الإقرارات الضريبية ربع السنوية • الإقرارات الضريبية الشهرية • المراجعة المكتتبية • التدقيق الدوري | تقديم الإقرارات الضريبية | 1 |
| | <ul style="list-style-type: none"> • التحقق من جميع ضرائب الاستقطاع المطبقة. • ضريبة الدفع عند الكسب • المستحقة على موظفي الشركات، والشراكات، والمنشآت التجارية الفردية، والشركات المحدودة بالضمان، والشركات الاحتكارية، والمنظمات غير الحكومية • ضريبة الاستقطاع على عوائد الاستثمار، وتوزيعات الأرباح، واليانصيب • الاستقطاع الشهري لضريبة القيمة المضافة | ضرائب الاستقطاع | 2 |
| | <ul style="list-style-type: none"> • التحقق من حالة ملكية الأعمال، أو الشركات، أو الشراكات، أو المنشآت التجارية الفردية. • فحص سند الملكية الدائم لتحديد المالكين الأصليين والحاليين وما | حالة ملكية الأعمال | 3 |

| الرقم | المجالات المواضيعية الرئيسية | الاعتبارات والإجراءات الخاصة | الاعتبارات والإجراءات العامة |
|-------|------------------------------|--|--|
| | | إذا كان هناك اندماج، أو استحواذ، أو تغيير في هيكل المساهمة. | ← التحقق مما إذا كانت هناك عمليات استحواذ واتخاذ الإجراءات المناسبة |
| | | • التحقق من أي مكاسب رأسمالية ناشئة عن عمليات الاستحواذ. | |
| 4 | فحص الحسابات | <ul style="list-style-type: none"> • التحقق من حسابات الشركات، والشراكات، والمنظمات غير الحكومية، والمنشآت التجارية الفردية، على النحو التالي: • تحليل حساب الأرباح والخسائر للتحقق مما يلي: المشتريات والمرتجعات، والمبيعات/الإيرادات والمرتجعات، والفوائد على القروض، والوقود ومواد التشحيم، وأرقام ضريبة الدفع عند الكسب، واشتراكات جهات العمل في المعاشات التقاعدية، ومكافآت المديرين، وغيرها من المزايا النقدية والعينية. • التحقق من تسجيل جميع المصروفات الأخرى المسموح باقتطاعها في حساب الأرباح والخسائر. • تقييم الميزانية العمومية، بما في ذلك الأصول القابلة للإهلاك، ومعدل الإهلاك، وحالة ملكية الأصول. | <ul style="list-style-type: none"> • المصروفات القابلة للاقتطاع المبدأ العام – الاختبار المركزي لقابلية الاقتطاع عند النظر فيما إذا كانت المصروفات العامة (المصروفات ذات المعدل الثابت التي تديرها مصلحة الضرائب) قد جرى إنفاقها كلياً، وحصرياً، وبالضرورة في أداء مهام العمل. • طلب كشوفات الحسابات البنكية واتفاقيات القروض. • الحصول على قائمة دفاتر الحسابات التي يحتفظ بها المكلف. الحصول على شهادة من مطور/بائع البرمجيات بدفاتر الحسابات المنشأة بواسطة الكمبيوتر في حالة الاحتفاظ بدفاتر الحسابات عليه. • مقارنة قائمة الدفاتر المحتفظ بها بجدول السنة السابقة. • الحصول على قائمة الأنشطة/خطوط الأعمال الرئيسية من المُدقق والتغيرات من السنة السابقة (إن وجدت) (أي الأعمال الجديدة والمتوقفة). • التحقق مما سبق من خلال القوائم المالية للسنة الحالية، ومحضر اجتماع مجلس الإدارة، وإقرار ضريبة الدخل للسنة السابقة. • تحديد الأنشطة الجديدة والإفصاح عنها في مرحلة ما |
| | | <ul style="list-style-type: none"> • المصروفات الرأسمالية والشخصية: أ. الإصلاح والصيانة ب. نفقات السفر ج. الرواتب والأجور د. استهلاك المخازن وقطع الغيار هـ. الإهلاك و. الرسوم القانونية، والمهنية، والاستشارية | |

| الاعتبارات والإجراءات العامة | الاعتبارات والإجراءات الخاصة | الرقم المجالات المواضيعية الرئيسية |
|---|---|------------------------------------|
| <p>قبل التشغيل حتى وإن كانت لا تُدرّ إيرادات. ولتحقيق ذلك، يجب فحص الحسابات، مثل الأعمال الرأسمالية الجارية، ومصرفيات ما قبل التشغيل، وتكاليف الفوائد.</p> <ul style="list-style-type: none"> • التحقق مما إذا كان المكلف قد قام بأكثر من عمل أو عمِل في أكثر من مهنة في السنة السابقة حتى وإن توقّف عن ذلك خلال السنة. • التحقق من الملاحظات على الحسابات للإفصاح عن السياسات المحاسبية المهمة. • المقارنة بتقرير التدقيق الضريبي الخاص بالسنة السابقة لمعرفة الأساس المعتمد. | <p>ز. رسوم الإيداع ح. شطب رأس المال ط. شطب المصرفيات المتنوعة.</p> <ul style="list-style-type: none"> • فحص حسابات المطلوبات والاحتياطيات الرأسمالية للتأكد من المبالغ التي تشكل الدخل. • فحص تقرير التدقيق والملاحظات على الحسابات لإبداء التعليقات، إن وجدت، على تأجيل/عدم محاسبة الدخل. • فحص حسابات المطلوبات لتحديد المطلوبات ذات الطبيعة الطارئة المخصومة من حساب الأرباح والخسائر. • التحقق من دفتر النقدية/دفتر اليومية لتحديد ما إذا كان يُحتفظ بالحسابات وفقاً للمعايير المحاسبية الخاصة بالولاية الضريبية. • التحقق من دفتر الأستاذ، والنسخ الكربونية من الفواتير والفواتير الأصلية المصدرة للشخص/المنشأة والإيصالات المتعلقة بالمصرفيات المتكبدة من الشخص/المنشأة. • التحقق من دفتر النقدية ودفتر اليومية لتحديد ما إذا كان يُحتفظ بالحسابات وفقاً للمحاسبة على أساس الاستحقاق. • التحقق من الملاحظات على الحسابات للإفصاح عن السياسات المحاسبية المهمة. • المقارنة بتقرير التدقيق الضريبي الخاص بالسنة السابقة لمعرفة الأساس المعتمد. <p>فحص الملاحظات على الحسابات وتقرير المدققين، والتحقق من أي</p> | |

| الاعتبارات والإجراءات العامة | الاعتبارات والإجراءات الخاصة | الرقم المجالات المواضيعية الرئيسية |
|--|---|------------------------------------|
| | <p>تغيير في طريقة المحاسبة والقياس الكمي.</p> <p>الإفصاح عن تفاصيل الانحراف في طريقة المحاسبة المستخدمة (استناداً بشكل عام إلى المعايير المحاسبية العراقية).</p> <p>الإفصاح عن السياسات المحاسبية بنود الفترة السابقة البنود غير العادية التغييرات في السياسة المحاسبية التأكد من أن الإفصاح متوافق مع السياسات المحاسبية المهمة بموجب الملاحظات على الحسابات.</p> | |
| <p>فحص دفتر الأستاذ العام للتعرف على البنود التي تشكل المصروفات المسموح باقتطاعها، لا سيما المصروفات الرأسمالية القابلة للاقتطاع بموجب القوانين الضريبية.</p> <p>فحص جدول إهلاك أي من الأصول المرسمة المطالب بالسماح باقتطاعها بموجب القوانين الضريبية والتأكد من الإفصاح المنفصل.</p> <p>التأكد من سلامة الاقتطاعات (لا سيما الاقتطاعات المرجحة) المطالب بها بموجب البنود ذات الصلة.</p> <p>الإفصاح عن السياسات المحاسبية</p> <p>بنود الفترة السابقة</p> <p>التغييرات في السياسة المحاسبية</p> <p>التأكد من أن الإفصاح متوافق مع السياسات المحاسبية</p> | <ul style="list-style-type: none"> • التحقق من عقد الشراكة للتعرف على أسماء الشركاء ونسبة مشاركة الأرباح. الإفصاح عن التغييرات في النسبة. يجب الإفصاح عن نسبة مشاركة الخسائر إذا كانت مختلفة عن نسبة مشاركة الأرباح. • مقارنة أسماء الشركاء ونسبة مشاركة الأرباح مع تلك المسجلة في حسابات السنة الحالية والسنة السابقة للتأكد من أي تغييرات. • يجب على المدقق قراءة عقد الشراكة بعناية وتدوين جميع الشروط المهمة المتعلقة بما يلي: <ul style="list-style-type: none"> أ. طبيعة النشاط التجاري ب. نسبة مشاركة الأرباح ج. الفوائد على رأس المال والسحوبات د. القروض والسحوبات هـ. سلطة الاقتراض المخولة للشركاء و. الرواتب والمكافآت ز. رأسمال الشركاء | <p>5 أعمال الشراكة</p> |

| الرقم | المجالات المواضيعية الرئيسية | الاعتبارات والإجراءات الخاصة | الاعتبارات والإجراءات العامة |
|-------|------------------------------|--|--|
| | | ح. القيود المفروضة على حقوق الشركاء | المهمة بموجب الملاحظات على الحسابات |
| 6 | ملفات المديرين | <ul style="list-style-type: none"> الحصول على جدول بالمكافآت والعمولات المدفوعة/المستحقة للموظفين يتضمن اسم الموظف، ومنصبه الوظيفي، ومبلغ المكافأة/العمولة المدفوعة/المستحقة، وما إلى ذلك. فحص سجلات الرواتب بحثاً عن أي اقتطاعات على حساب أحد صناديق الادخار أو التقاعد، أو الاشتراكات في أي من صناديق رعاية الموظفين الأخرى. الحصول والتحقق من مخطط إسهامات الموظفين في الصناديق السابقة مع تواريخ الاستحقاق ذات الصلة والتواريخ الفعلية للدفع. | |
| 7 | شراء السلع والمواد | <ul style="list-style-type: none"> تحديد والتحقق من واقع سجلات الضرائب من مبلغ الائتمان المتاح للسنة، والمبلغ المستخدم، والرصيد المتبقي. تقديم ملخص للحساب المذكور أعلاه مع وصف والتأكد من الإفصاح. | توثيق النظام المحاسبي المستخدم وقت شراء السلع والمواد. |
| 8 | المنشآت التجارية الفردية | التركيز على حساب الأرباح، والخسائر، والميزانية العمومية. | <ul style="list-style-type: none"> تقييم السحوبات السنوية تقييماً نقدياً. التحقيق في الحالة الاجتماعية للمالك. التحقق من عدد الأبناء المعالين والإنفاق السنوي على كل منهم ومصروفاتهم الشخصية. التحقيق في أي ضخ لرأس مال إضافي/جديد. التحقق من المصروفات للتمييز بين المصروفات |

| الرقم | المجالات المواضيعية الرئيسية | الاعتبارات والإجراءات الخاصة | الاعتبارات والإجراءات العامة |
|-------|------------------------------|--|---|
| | | | <ul style="list-style-type: none"> التجارية والمصرفيات الشخصية. مقارنة حساب الأرباح والخسائر للسنة السابقة بنظيره الخاص بالسنة الحالية. التحقق من مصدر رأس المال المستثمر. |
| 9 | دخل الإيجار | طلب عقود الإيجار والتحقق منها | <ul style="list-style-type: none"> التحقق من الحالة السكنية والتجارية لعقد الإيجار. التحقق من أسماء الموظفين الذين يشغلون العقار ومناصبهم الوظيفية. التحقق من استخدام الأسعار المناسبة (الأسعار السكنية أو التجارية). التحقق من المعلومات المقدمة من المكلف، إذا لزم الأمر. إجراء مقابلة مع المكلف للرد على جميع الاستفسارات التي لم تُجِب عنها الهيئة العامة للضرائب. |
| 10 | أوراق عمل التدقيق الضريبي | طلب أوراق العمل الخاصة بعمليات التدقيق الضريبي التي أجرتها الهيئة العامة للضرائب بالفعل. | <ul style="list-style-type: none"> مراجعة الاستفسارات التي يطرحها فريق العمل عما جرى تسجيله في أوراق عمل التدقيق. مراجعة أوراق العمل لتحديد أي تناقضات مع ملاحظات فريق العمل. |
| 11 | الضريبة المستحقة/المدفوعة | طلب الدخول إلى نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل للتحقق من الضريبة المدفوعة للفترة قيد المراجعة. | <ul style="list-style-type: none"> فحص تقرير التدقيق الضريبي لتحديد أي ضريبة مستحقة. مراجعة نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل للتأكد من المدفوعات الفعلية وفقاً لتقرير التدقيق الضريبي المودع في الملف. |

4.6 التجنب الضريبي

120. التجنب الضريبي هو وسيلة مصطنعة ولكن مسموح بها لترتيب المعاملات الشخصية أو التجارية للحد من الالتزام الضريبي أو تقليصه. ويمثل الاستخدام المشروع للثغرات الموجودة في قانون الضرائب لتقليل العبء الضريبي. وبحسب البروفيسور كويتكروفت، فإن التجنب الضريبي هو "عملية التهرب من دفع الضرائب دون خرق القانون". ومع ذلك، فإن هذا التعريف المطروح من هذا البروفيسور المخضرم لا ينطبق إلا في الحالات التي لا يوجد فيها تشريع يجرم التجنب الضريبي.

4.7 نهج الحد من التجنب الضريبي

4.7.1 النهج القضائي

121. عقب نشوب الحرب العالمية الثانية، تحوّل التعاطف القضائي تحولاً كبيراً بعيداً عن المكلف نحو دعم السياسة المالية للحكومة. على سبيل المثال، أصدر اللورد جرين، رئيس محكمة الاستئناف آنذاك، تحذيراً شديد اللهجة إلى المتجنّبين الضريبيين المحتملين في عام 1941، جاء فيه:

لسنواتٍ عدة، دارت معركة من المناورات بين السلطة التشريعية وأولئك الذين يفكرون في التخلص من العبء الضريبي وتحميله على غيرهم من أبناء وطنهم. وعادةً ما كانت السلطة التشريعية في تلك المعركة الطرف الخاسر؛ نظرًا إلى مهارة خصومها، وإصرارهم، وسعة حيلتهم، الذين لم يكن المستأنف الحالي أقلهم نجاحًا. ولن نتفاجأ على الإطلاق حين نرى السلطة التشريعية عازمة كل العزم على وضع حد لهذا الصراع بفرض أقصى العقوبات. وعلى المكلف الذي يلعب بالنار ألا يلوم إلا نفسه.

4.7.2 النهج الحرفي

122. يمكن القول إن النهج الشائع الذي تتبعه المحاكم في الأنظمة الضريبية في البلدان المتقدمة لتفسير القانون التشريعي قد خلق الظروف التي تشجع على التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي. وقد أثر هذا النهج، الذي يوصف بالشكلية والحرفية، حتمًا في صياغة قانون الضرائب. على سبيل المثال، تتسم لغة التشريعات الضريبية في المملكة المتحدة بالصرامة المتعمدة؛ إذ يهدف المشرعون إلى عدم ترك أي غموض أو شك يمكن تصوره قد يعني أن الضريبة غير مفروضة في الظروف التي كان من المفترض أن تُفرض فيها.

123. يتلخص النهج الحرفي بدقة في البيان الشهير الذي أدلى به اللورد كيرنز في عام 1869 في قضية

Partington v Attorney-General:

” إذا انطبق نص القانون الحرفي على الشخص المطلوب فرض الضريبة عليه، فيجب فرضها عليه مهما كانت الصعوبات كبيرة من المنظور القضائي. ومن ناحية أخرى، إذا عجزت السلطات، التي تسعى إلى تحصيل الضريبة، عن تطبيق نص القانون الحرفي على الرعية، فإنهم أحرار من الخضوع له، مهما بدا أن الأمر غير ذلك في إطار روح القانون. بمعنى آخر، إذا كان مسموحًا في أي قانون بأن يكون هناك ما يُسمى بالتحليل العادل، فمن المؤكد أن مثل هذا التفسير غير مسموح به في قانون الضرائب، حيث يمكنك ببساطة الالتزام بنص القانون الحرفي.

124. في عام 1952، أعاد الفيكونت سيموندز ذكر هذا النهج في سياق تشريعات التجنب الضريبي في قضية **Aubyn v Attorney-General**، حيث قال:

” السؤال ليس ما المعاملة التي يستهدفها البند، وفقًا لبعض الأغراض العامة المزعومة، ولكن ما المعاملة التي تنطبق عليها لغته، وفقًا لمدلوله الطبيعي.

125. عندما يستند النهج الحرفي لتفسير القانون إلى وجهة نظر شكلية في المستندات وحقوق الأطراف الواردة فيها، فإن النتيجة تكون أن المعاملة التي قد يُنظر إليها في بلدان أخرى على أنها مصطنعة وتُحرّكها الاعتبارات الضريبية، تكون مقبولة كما هي. اعتُبر هذا المزيج من الحرفية والشكلية لسنوات عديدة أمرًا مقبولًا استنادًا إلى قضية **Duke of Westminster v Inland Revenue Commissioners (IRC)**.

126. في هذه القضية، أيد مجلس اللوردات الاتفاق الذي بموجبه دفع الدوق مبالغ مُتعهّدًا بها لموظفيه بدلًا من الأجر. كان تفسير هذا الاتفاق هو أن الدوق، في ثلاثينيات القرن العشرين، كان بإمكانه اقتطاع المبالغ المُتعهّد بها من دخله لأغراض ضريبية، لكنه لا يستطيع اقتطاع الأجر المدفوعة لِخَدْمِهِ والتي كانت عبارة عن مصروفات شخصية.

127. رأت أغلبية مجلس اللوردات ضرورة خضوع الدوق للضريبة وفقًا للشكل القانوني للمعاملات، لا لجوهرها الاقتصادي. وعلى حد تعبير اللورد توملين في قضية **Duke of Westminster v IRC** (1936, AC 1, p. 19):

” يحق لكل شخص، إذا كان في وسعه ذلك، أن يرتب شؤونه بحيث تكون الضريبة المفروضة بموجب القوانين المناسبة أقل مما كانت ستصبح عليه لولا ذلك... يبدو لي أن ما يُسمى بمبدأ "الجوهر" ليس أكثر من محاولة لجعل الشخص يدفع رُغم أنه قد رتب شؤونه بحيث لا يكون مبلغ الضريبة المطلوب منه مطالبًا به قانونيًا.

128. ومع ذلك، وجَّه اللورد نورمان أيضًا تحذيرًا شديد اللهجة بشأن التجنب الضريبي في قضية Lord Vestey's Executors v IRC (1949, 31 TC, p. 90)، جاء فيه:

إن التجنب الضريبي شر، ولكنه قد يكون بدايةً لشورر أعظم إذا أفرطت المحاكم في مط لغة القانون من أجل إخضاع الأشخاص التي تدينهم للضرائب.

ومن ثمَّ، هناك الكثير من الجدل حول حدود مشروعية التجنب الضريبي لكونه شرًا مقبولًا.

129. أدت المعاملات التجارية الحديثة حول العالم إلى زيادة معدل التجنب الضريبي الذي ينطوي على درجات متفاوتة من التعقيد. أيد اللورد دينينغ صراحةً حملة مكافحة التجنب الضريبي. وأصدر، في قضية Griffiths v J.P. Harrison (Watford) Ltd (1963, AC 1)، حكمًا مخالفًا خطيرًا واصفًا المتجنبين الضريبيين بما يلي:

منقَّبون عن الثروة في الممرات الخفية للإيرادات وباحثون عن استعادة الضرائب.

130. يتعلق الجدل الدائر حول التجنب الضريبي في مختلف وجهات النظر التي عبرت عنها المحاكم بمن تتمثل مهمته في سد الثغرات في قانون الضرائب. ففي حين يرى البعض أن المسؤولية تقع على عاتق من يضع القانون، يرى آخرون أن القضاة لا يمكنهم الاكتفاء بالوقوف مكتوفي الأيدي وإلقاء اللوم على المشترعين. في قضية Magor and St Mellons Rural District Council v Newport (1951)، عند الاستئناف أمام مجلس اللوردات، وصف اللورد سيموندز نهج دينينغ بما يلي:

انتهاك سافر للوظيفة التشريعية... إذا ظهرت ثغرة، فإن العلاج يكمن في تعديل القانون.

4.8 النهج الهادف

131. على مر السنين، ابتعدت المحاكم عن الحرفية الصارمة التي اتبعتها اللوردان كيرنز وتوملين. ولا يزال النهج الحرفي لتفسير القانون مهمًا، بمعنى أنه عندما تكون صيغة التشريعات الضريبية والأطر التنظيمية واضحة، فإن المحاكم عادةً ما تنفذها، إلا أنه من المهم الاعتراف وفهم أن اللغة نادرًا ما تقتصر على تفسير واحد فقط. ويجري التركيز على طريقة التفسير السياقية أو الإطارية. وكما علق اللورد ويلبرفورس في عام 1981:

لا تُفرض الضريبة على الرعية إلا بموجب نص صريح، لا بناءً على "النية" أو "عدالة" القانون... يجب التأكد من "النص الصريح" استنادًا إلى المبادئ العادية: لا يحصر هذا النص الصريح المحاكم في التفسير الحرفي. في الواقع، يمكن، بل يجب، مراعاة سياق القانون ذي الصلة وإطاره ككل، ويمكن، في الواقع، مراعاة غرضه.

132. صرح القاضي كوري في قضية **Alberta (Treasury Branches) v Minister of National Revenue (1996 1 SCR 963, p. 976)** بما يلي:

” أدرك أن العقول القانونية المتواضعة ربما تجد غموصًا في طلب بسيط مثل "أغلق الباب من فضلك"، وبالتالي في أقصر الوصايا العشر وأوضحها.

4.9 نهج الواقعية الجديدة

133. أخذ التجنب الضريبي منحى آخر منذ سبعينيات القرن الماضي فصاعدًا. لقد أصبح نشاطًا تجاريًا كبيرًا وجرى التسويق لمخططاته تجاريًا. هدفت هذه المخططات إلى اصطناع الخسارة؛ ما يمكن استخدامه في تخفيض الالتزام الضريبي. في هذه الحالات، لا تعتبر الخسارة المصطنعة خسارة حقيقية، وإلا فلن يستفيد منها المكلف. تصف الواقعية الجديدة النهج الذي تبنته المحاكم للحد من هذه المخططات المعقدة والمصطنعة من التجنب الضريبي.

134. ركزت المحاكم على الجوهر والطبيعة القانونيين للمعاملة أكثر من الشكل (أو الجوهر الاقتصادي للمعاملة). حازت الواقعية الجديدة القبول لأول مرة في قضية **W.T. Ramsay Ltd v IRC**، عندما ألغى قضاة الاستئناف من اللوردات أحد المخططات باعتباره بطلانًا ماليًا. قدمت هذه القضية مثالًا على مخطط دائري يجري من خلاله الدخول في المعاملات، وتداول الأموال، وتحرير المستندات ذات الأثر القانوني. ومع ذلك، في نهاية المطاف، عاد الجميع إلى حيث بدؤوا باستثناء دفع أتعاب مُرَوِّج المخطط. وصف اللورد تمبلمان بوضوح اصطناع كل شيء بما يلي:

” إن الحقائق... تبرهن على وجود لعبة دائرية أخرى، حيث يقوم المكلف وعدد قليل من الممثلين المستأجرين بتمثيل مسرحية؛ لا شيء يحدث سوى أن المكلف هوديني يبدو أنه يهرب من أغلال الضريبة... حيكّت المسرحية ووضعت السيناريو الخاص بها قبل التمثيل. الهدف من تمثيل المسرحية هو الإيهام بأن شيئًا ما قد حدث، وأن هاملت قد قُتلت، وأن بوتوم ارتدى رأس حمار حتى يمكن المطالبة بالمزايا الضريبية كما لو أن شيئًا ما قد حدث.

135. تحتضن الواقعية الجديدة أيضًا الرغبة في فحص الأثر القانوني الفعلي لمعاملة ما أو سلسلة من المعاملات بعناية شديدة لتحديد الحقوق والالتزامات القانونية الفعلية التي تنشأ عنها. ومع ذلك، فإن المحاكم غير ملزمة بالمسميات التي يطلقها الأطراف على معاملاتهم أو بشكلها إذا كان الأثر القانوني مختلفًا.

136. وخير مثال على ذلك هو قضية **Ensign Tankers (Leasing) Ltd v Stokes**. تضمنت هذه القضية محاولة لمراجعة الافتتاح الضريبي على رأس المال لتكاليف إنتاج الشركة دون تكبد المبلغ الكامل للمصروفات التي جرت المطالبة باقتطاعها. وبشكل أساسي، سعت مستندات مخطط التجنب الضريبي إلى وصف باقي التكاليف كقرض بدون حق الرجوع. حلل مجلس اللوردات المعاملة وخلص إلى أنه، في ضوء التفسير الحقيقي للمستندات وأثرها القانوني ككل، لم يدفع المكلف مطلقًا أو لم يكن ملزمًا بدفع كامل المبلغ المطالب به. وبناءً على ذلك، جرى السماح باقتطاع التكاليف التي تحمّلها بالفعل، لا أكثر.

137. يتجسد الشعور السائد في قضية Ensign Tankers في التعريف التالي للتجنب الضريبي الذي طرحه مجلس اللوردات في قضية: IRC v Willoughby

تتمثل السمة المميزة في التجنب الضريبي في أن المكلف يخفض من التزاماته الضريبية دون تحمل التبعات الاقتصادية التي قصد البرلمان أن يتحملها المكلفون المؤهلون لمثل هذا التخفيض في التزاماتهم الضريبية. ومن ناحية أخرى، تتمثل السمة المميزة للتخفيف الضريبي في أن يستفيد المكلف من خيار جذاب ماليًا يوفره له قانون الضرائب، ويتحمل بشكل حقيقي التبعات الاقتصادية التي قصد البرلمان أن يتحملها أولئك المستفيدون من هذا الخيار.

4.10 تشريعات مكافحة التجنب الضريبي

138. ذات يوم، وصف اللورد مورتون الصراع بين البرلمان ومستشاري المكلفين بأنه مباراة شطرنج مهينة. يفرض البرلمان رسومًا، فيجد المستشارون طريقةً لتجنبها. يسن البرلمان تشريعات لمكافحة التجنب الضريبي، فيبتكر المستشارون مخططًا أكثر تطورًا للتجنب الضريبي، كما في قضية (1954) Chapman v Chapman (AC 429, p. 468).

139. لا يزال الجدل الدائر حول ما إذا كانت تشريعات مكافحة التجنب الضريبي تنطوي على مخاطر التأثير في الأربياء بالإضافة إلى الأهداف المقصودة مستمراً في جميع أنحاء العالم. ومع ذلك، فإن بلداناً مثل كندا، وأستراليا، وجنوب أفريقيا جديدة بالملاحظة من حيث إن لديها تشريعات شاملة لمكافحة التجنب الضريبي في مواجهة آليات تجنب الضرائب. ومن الأهمية بمكان أن نلاحظ أن تشريعات مكافحة التجنب الضريبي عن طريق التسعير التحويلي وحدها، على النحو المنصوص عليه في أيٍّ من القوانين الضريبية، لا تكفي لمعالجة الطبيعة المعقدة للآليات الضريبية المعتمدة من الشركات متعددة الجنسيات وغيرها من المكلفين.

140. تعتبر بعض تشريعات مكافحة التجنب الضريبي جزءاً مألوفاً من الأحكام الضريبية القانونية. وفي حين أنها تساهم بدرجة كبيرة في تعقيد تشريعات مكافحة التجنب الضريبي، إلا أنها توفر أيضاً مزايا كبيرة من حيث إنها تستهدف مجالات محددة يغطيها قانون الضرائب وقضايا التجنب الضريبي التي تنشأ في تلك المجالات.

141. تتطلب القاعدة العامة لمكافحة التجنب الضريبي حتماً أن تُكوّن المصالح الضريبية في المقام الأول رأياً حول ما إذا كانت المعاملات التي لها تأثير في تخفيض الالتزامات الضريبية تندرج ضمن قصد البرلمان أم لا. ومن ثمّ، يكمن التوازن الحساس بين المصلحة العامة في عدم تجنب الضرائب دون مبرر والمصلحة المشروعة للمكلفين في شؤونهم التجارية والخاصة في التأكد مما يلي:

أ. استهداف القاعدة بشكل معقول؛

ب. وجود إجراءات معقولة لتفعيل القاعدة؛

ج. وجود رقابة مناسبة على استخدامها.

142. يجب أن تكون قواعد مكافحة التجنب الضريبي السلاح الأخير الذي يُلجأ إليه. ومن ثمّ، من الضروري التأكد من تطبيقها بشكل معقول ومتسق، مع الحد من خطر التطبيق الجزئي أو غير المتكافئ لها بأقصى قدر ممكن. وفي ضوء ذلك، يجب التعامل مع جميع القرارات المتعلقة بتفعيل القاعدة العامة مركزياً في بعض

الولايات الضريبية، بهدف ضمان اتباع نهج متسق. يتمثل الغرض من هذه العملية المركزية لصنع القرار بشأن القواعد العامة لتشريعات مكافحة التجنب الضريبي في تعزيز الاتساقية وتطوير الخبرات فيما يُحتمل أن يكون مجالاً حساساً وصعباً لإدارة الضرائب.

4.11 التسعير التحويلي

143. في المعاملات المنقّذة بين أشخاص مرتبطين أو زملاء، عادةً ما يُستخدم التسعير التحويلي في تحويل الالتزامات الضريبية بين الشركات الزميلة للحصول على أفضل نتيجة ضريبية شاملة. توفر المبادئ التوجيهية للتسعير التحويلي للشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إرشادات حول تطبيق مبدأ التسعير المحايد الذي عليه إجماع دولي فيما يتعلق بالتسعير التحويلي.

144. السعر التحويلي هو السعر الذي تُباع به السلع أو الخدمات بين أقسام الشركة أو بين الشركات في المجموعة نفسها.

تعاني البلدان النامية أكثر من غيرها من تداعيات إساءة استخدام التسعير التحويلي بسبب صعوبة تتبّعه وتحليله. ويمثل عملاً متعمّداً لنقل الدخل أو الأرباح من ولاية قضائية مرتفعة الضرائب إلى ولاية قضائية منخفضة الضرائب.

145. تتعرض الصناعات التعدينية والاستخراجية على وجه التحديد لمشكلة التسعير التحويلي. وقد لوحظ أن التسعير التحويلي يشكل آلية تستنزف قاعدة الوعاء الضريبي في أفريقيا، ويجب بذل كل الجهود الممكنة للتأكد من سد هذه الثغرة.

4.12 تحديد التسعير التحويلي

146. يمكن أن تكون إساءة استخدام التسعير التحويلي إما عبر الحدود الدولية أو داخل بلد واحد عبر أقاليمه. وتتمثل القضية بالغة الأهمية في قدرة موظفي مكاتب الضرائب والتدقيق على تتبع أولئك المتورطين في التسعير التحويلي وكيفية تحديد الالتزام الضريبي الناتج عن هذه الممارسة الضارة.

147. يوضح المثال التالي كيفية تتبع التسعير التحويلي بين الأشخاص المرتبطين أو الزملاء كشرح عملي للإنفاذ.

148. LAFARI Company Ltd هي شركة قابضة تنتج الزجاجات البلاستيكية لمنتجي المياه المعدنية. تعبئ شركة Natural Fresh Company Ltd المياه المعدنية للتصدير فقط. تمتلك شركة Western Company Ltd 60% من الأسهم في شركة Natural Fresh Company. يبلغ سعر السوق المفتوحة للزجاجة البلاستيكية 3 دنانير للوحدة الواحدة. تباع شركة LAFARI Company Ltd جميع منتجاتها إلى شركة Natural Fresh Ltd. تُرد أدناه مقتطفات من قائمتي دخل الشركتين الزميلتين. إننا نفترض أن هاتين الشركتين تعملان في غانا.

الجدول (4): LAFARI Company Ltd – البيان الضريبي

| LAFARI Company Ltd | |
|--|-----------|
| المبيعات | دينار |
| 900,000 | 2,700,000 |
| مطروحًا منها مصروفات الفترة الضريبية | 1,200,000 |
| صافي الأرباح | 1,500,000 |
| أ. الضريبة بنسبة 25% (معدل الضرائب مرتفع في المدينة) | 375,000 |

الجدول (5): Natural Fresh Company – البيان الضريبي

| Natural Fresh Company | |
|---|-----------|
| المبيعات | دينار |
| السوق المحلية وسوق التصدير (المبيعات) | 5,500,000 |
| المشتريات (900,000 بسعر 3 دنانير للوحدة) | 2,700,000 |
| المصروفات الأخرى | 450,000 |
| صافي الأرباح | 2,350,000 |
| ب. الضريبة بنسبة 18.5% (منطقة منخفضة الضرائب) | 434,750 |

149. يوضح الجدولان السابقان أن الضريبة المعلنة من الشركتين الزميلتين للفترة الضريبية قيد المراجعة هي (أ + ب، 375,000 + 434,750) = 809,750 دينارًا. السؤال المطروح الآن هو كيف يُحدد ما إذا كانت هاتان الشركتان الزميلتان مشتركيتين في التسعير التحويلي من قوائم الدخل المقدمة إلى مصلحة الضرائب. من الممارسات العامة في معظم الولايات الضريبية أنه في حالة وجود اتفاق بين أطراف مرتبطين بعلاقة خاضعة للرقابة، فعليهم حساب دخلهم والضريبة المستحقة وفقًا لمعيار التسعير المحايد.

150. يتطلب معيار التسعير المحايد من الأطراف المرتبطين بعلاقة خاضعة للرقابة تحديد المبالغ التي سيجري إدراجها في الدخل أو اقتطاعها منه بما يعكس أي اتفاق من شأنه أن يتم بين الأطراف المستقلين، وتوصيفها، وتقسيمها، وتخصيصها. يتطلب مبدأ التسعير المحايد المنصوص عليه في المادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن تفرض الشركة الزميلة الأسعار نفسها في معاملتها الخاضعة للرقابة التي قد تفرضها منشآت مستقلة في معاملة غير خاضعة للرقابة في ظروف مماثلة.

151. يمكن لمصلحة الضرائب إعادة توصيف الاتفاق المبرم بين الأطراف المرتبطين بعلاقة خاضعة للرقابة، بما في ذلك إعادة توصيف التمويل بالاقتراض كتمويل بحقوق الملكية.

152. يُحدّد السعر المحايد بموجب طريقة السعر الحر المقارن، وعندما لا يكون ذلك ممكنًا، تُستخدم طريقة سعر إعادة البيع أو طريقة سعر التكلفة.

153. دعنا ننظر في قوائم شركتي Western Company Ltd و Natural Fresh Company وفقًا للمادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتحديد إجمالي الضريبة المتجنبة من الشركتين (السعر الحر المقارن هو سعر السوق المفتوحة البالغ 5 دنانير للزجاجة).

الجدول (6): Western Company Ltd – الضرائب وفقاً للمادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

| Western Company Ltd | |
|--|-----------|
| المبيعات | دينار |
| 900,000 زجاجة بلاستيكية بسعر 5 دنانير للوحدة | 4,500,000 |
| مطروحاً منها مصروفات الفترة الضريبية | 1,200,000 |
| صافي الأرباح | 3,300,000 |
| ج. الضريبة بنسبة 25% (معدل الضرائب مرتفع في المدينة) | 825,000 |

الجدول (7): Natural Fresh Company – الضرائب وفقاً للمادة 9 من الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

| Natural Fresh Company | |
|--|-----------|
| المبيعات | دينار |
| السوق المحلية وسوق التصدير | 5,500,000 |
| المشتريات (900,000 زجاجة بسعر 5 دنانير للوحدة) | 4,500,000 |
| المصروفات الأخرى | 450,000 |
| صافي الأرباح | 550,000 |
| د. الضريبة بنسبة 18.5% (منطقة منخفضة الضرائب) | 101,750 |

154. كشف التحقيق والفحص الإضافي للسجلات والحسابات الخاصة بالشركتين أن إجمالي الضريبة التي كان يجب على الشركتين الزميلتين دفعها هو ج (825,000) + د (101,750) = 926,750 ديناراً. وبدلاً من ذلك، دفعت الشركتان أ (375,000) + ب (434,750) = 809,750 ديناراً. تبلغ قيمة الضريبة المتجنبة 926,750 - 809,750 = 117,000 دينار.

155. يوصى بمزيد من القراءة عن قواعد مكافحة التجنب الضريبي الأخرى مثل الرسملة الضئيلة وتقسيم الدخل.

5 الفصل الخامس

5.1 ضريبة القيمة المضافة

5.1.1 التعريف والمفهوم

156. طُبِّقَت ضريبة القيمة المضافة في بعض البلدان منذ حوالي 40 عامًا، على سبيل المثال، في المملكة المتحدة في عام 1973. تُدفع هذه الضريبة على الإمدادات من السلع والخدمات وتُحسب كنسبة مئوية من السعر الأساسي المدفوع مقابلها. يلزم على المنشآت التجارية الخاضعة للضريبة، وهي المنشآت التي تمارس أنشطة تجارية (مثل المنشآت التجارية الفردية، والشراكات، والشركات) التي يتجاوز حجم مبيعاتها حدًا معينًا، بموجب القانون فرض ضريبة القيمة المضافة ودفعها للمصالح الضريبية.

157. تستخدم الحكومات ضريبة القيمة المضافة كوسيلة لتعبئة الإيرادات لدعم الاقتصاد. وعادةً ما يكون هناك معدلان لضريبة القيمة المضافة، وهما المعدل القياسي أو الثابت ومعدل الصفر. يُطبَّق المعدل القياسي على غالبية السلع والخدمات، إلا أنه في بعض البلدان يُطبَّق معدل أعلى على سلع مثل المجوهرات، والأجهزة الكهربائية المنزلية، والقوارب الصغيرة، والطائرات.

158. ضريبة المدخلات. يفرض مورد السلع والخدمات في كل مستوى من مستويات الإنتاج أو التوزيع ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات التي يشتريها المشتري. تمثل هذه السلع والخدمات "مدخلات" المنشأة، وتُعرف الضريبة المفروضة عليها باسم "ضريبة المدخلات".

159. ضريبة المخرجات. عندما تورد إحدى المنشآت الخاضعة للضريبة السلع والخدمات إلى منشآت أخرى، فإن الأولى تفرض على الأخيرة ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات. تمثل هذه السلع والخدمات "مخرجات" المنشأة، وتُعرف الضريبة المفروضة عليها باسم "ضريبة المخرجات".

5.1.2 استكمال إقرارات ضريبة القيمة المضافة

160. عادةً ما يجري احتساب ضريبة القيمة المضافة على فترات شهرية أو ربع سنوية (الفترات الضريبية). تحسب المنشأة ضريبة المخرجات المُحصَّلة وضريبة المدخلات المدفوعة وتطرح ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات. إذا كان المبلغ الصافي موجبًا، فهذا هو المبلغ الذي يجب على المنشأة دفعه إلى مصلحة الضرائب. وإذا كان سالبًا، فإنه يُرد إلى المنشأة.

مثال (1): حساب إقرارات ضريبة القيمة المضافة

161. في الفترة الضريبية المنتهية في 31 أكتوبر/تشرين الأول، اشترى لطيف أحمد، وهو تاجر جملة خاضع للضريبة، سلعة ذات معدل ضريبي قياسي لإعادة بيعها. بلغ إجمالي قيمة السلع المشتراة 12,000 دينار (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة). باع لطيف أحمد أيضًا سلعة ذات معدل ضريبي قياسي بقيمة 15,200 دينار (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة وغيرها من الضرائب غير المباشرة) في الفترة الضريبية نفسها. يبلغ معدل ضريبة القيمة المضافة القياسي 12.5%.

ضريبة المخرجات

حساب ضريبة القيمة المضافة، وضريبة التأمين الصحي الوطني، وضريبة صندوق الائتمان التعليمي على السلع المباعة

| دينار | دينار |
|--------|--|
| | المبيعات (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة، وضريبة التأمين الصحي الوطني، وضريبة صندوق الائتمان التعليمي) |
| 15,200 | |
| 380 | ضريبة التأمين الصحي الوطني (2.5% * 15,200) |
| 380 | ضريبة صندوق الائتمان التعليمي (2.5% * 15,200) |
| 760 | ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |
| 15,960 | إجمالي المبيعات + ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |

حساب ضريبة المخرجات: 12.5% * 15,960 = 1,995

ضريبة المدخلات

حساب ضريبة القيمة المضافة على السلع المشتراة: 12.5% * المشتريات = 12,000 دينار = 1,500

ومن ثمَّ، فإن المبلغ مستحق الدفع إلى الهيئة العامة للضرائب

| | |
|-------|---|
| دينار | ضريبة التأمين الصحي الوطني |
| 380 | |
| 380 | ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |
| 495 | ضريبة القيمة المضافة المستحقة/القابلة للاسترداد (ضريبة المخرجات المفروضة - ضريبة المدخلات المدفوعة) (1,995 - 1,500) |
| 1,255 | الإجمالي |

مثال (2): حساب إقرارات ضريبة القيمة المضافة

162. في الفترة المنتهية في 31 يوليو/تموز 2020، اشترى مصطفى، وهو صانع خاضع للضريبة، السلع التالية:

السلع ذات المعدل الضريبي القياسي: 80,000 دينار (شامل ضريبة القيمة المضافة)

السلع ذات المعدل الضريبي الأعلى: 70,000 دينار (شامل ضريبة القيمة المضافة)

163. أثناء الفترة نفسها، باع مصطفى السلع التالية:

السلع ذات المعدل الضريبي القياسي: 110,000 دينار (شامل ضريبة القيمة المضافة)

السلع ذات المعدل الضريبي الأعلى: 120,000 دينار (شامل ضريبة القيمة المضافة)

يبلغ المعدل القياسي 12.5%، والمعدل الأعلى 17.5%، ومعدل ضريبة التأمين الصحي الوطني 2.5%، ومعدل ضريبة صندوق الائتمان التعليمي 2.5%.

ضريبة المدخلات

عنصر- ضريبة القيمة المضافة من السعر الشامل لضريبة القيمة المضافة = (المعدل/100 + المعدل) * السعر الشامل لضريبة القيمة المضافة

بالمعدل القياسي: $80,000 * 112.5/12.5 = 8,888.88$ دينارًا

بالمعدل الأعلى: $70,000 * 117.5/17.5 = 10,425.53$ دينارًا

يبلغ إجمالي ضريبة المدخلات المستحقة: $(10,425.53 + 8,888.88) = 19,314.41$ دينارًا

ضريبة المخرجات

حساب سعر السلع المباعة غير الشامل لضريبة القيمة المضافة

بالمعدل القياسي: $110,000 * 112.5/100 = 97,995.54$ دينارًا

بالمعدل الأعلى: $120,000 * 117.5/100 = 102,127.65$ دينارًا

بالنسبة إلى السلع ذات المعدل الضريبي القياسي

حساب ضريبة القيمة المضافة، وضريبة التأمين الصحي الوطني، وضريبة صندوق الائتمان التعليمي على السلع المباعة

| دينار | |
|------------|--|
| 97,995.54 | المبيعات (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة، وضريبة التأمين الصحي الوطني، وضريبة صندوق الائتمان التعليمي) |
| 2,449.88 | ضريبة التأمين الصحي الوطني (2.5% * 97,995.54) |
| 2,449.88 | ضريبة صندوق الائتمان التعليمي (2.5% * 97,995.54) |
| 4,899.76 | ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |
| 102,895.30 | إجمالي المبيعات + ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |

حساب ضريبة المخرجات: $(102,895.30 * \%12.5) = 12,861.91$

بالنسبة إلى السلع ذات المعدل الضريبي المرتفع

حساب ضريبة القيمة المضافة، وضريبة التأمين الصحي الوطني، وضريبة صندوق الائتمان التعليمي على السلع المباعة

| دينار | |
|------------|--|
| 102,127.65 | المبيعات (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة، وضريبة التأمين الصحي الوطني، وضريبة صندوق الائتمان التعليمي) |
| 2,553.19 | ضريبة التأمين الصحي الوطني $(102,127.65 * \%2.5)$ |
| 2,553.19 | ضريبة صندوق الائتمان التعليمي $(102,127.65 * \%2.5)$ |
| 5,106.38 | ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |
| 107,234.03 | إجمالي المبيعات + ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |
| 18,765.95 | حساب ضريبة المخرجات: $(107,234.03 * \%17.5) = 18,765.95$ |

إجمالي ضريبة المخرجات المفروضة هو: $(18,765.95 + 12,861.91) = 31,626.95$ ديناراً
ومن ثَمَّ، فإن المبلغ مستحق الدفع إلى الهيئة العامة للضرائب هو

| دينار | |
|-----------|--|
| 5,003.07 | ضريبة التأمين الصحي الوطني $(2,553.19 + 2,449.88)$ |
| 5,003.07 | ضريبة صندوق الائتمان التعليمي $(2,553.19 + 2,449.88)$ |
| 12,312.54 | ضريبة القيمة المضافة المستحقة/القابلة للاسترداد = ضريبة المخرجات المفروضة - ضريبة المدخلات المدفوعة = $19,314.41 - 31,626.95 = 12,312.54$ |
| 22,318.68 | إجمالي المبيعات + ضريبة التأمين الصحي الوطني + ضريبة صندوق الائتمان التعليمي |

5.1.3 المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة

164. يجب على جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة الاحتفاظ بحساب ضريبة القيمة المضافة وقيد جميع ضرائب المدخلات والمخرجات مع المبلغ المستحق لمصلحة الضرائب أو المبلغ الواجب استرداده. يرد أدناه تلخيص لنظام القيد المزدوج.

فيما يتعلق بالسلع والخدمات المشتراة:

- أ. خصم قيمة السلع المشتراة (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة) من حساب المشتريات؛
- ب. خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على المشتريات (ضريبة المدخلات) من حساب ضريبة القيمة المضافة؛

ج. إضافة القيمة الإجمالية لفاتورة المشتريات (قيمة السلع + ضريبة القيمة المضافة) إلى حسابات الدائنين المعنيين في دفتر أستاذ المشتريات.

فيما يتعلق بالسلع والخدمات المباعة:

أ. خصم القيمة الإجمالية لفاتورة المبيعات (قيمة السلع + ضريبة القيمة المضافة) من حسابات المدينين المعنيين في دفتر أستاذ المبيعات

ب. إضافة قيمة السلع المباعة (غير شاملة ضريبة القيمة المضافة) إلى حساب المبيعات؛

ج. إضافة ضريبة القيمة المضافة المفروضة على المبيعات (ضريبة المخرجات) إلى حساب ضريبة القيمة المضافة.

مثال (3): حساب إقرارات ضريبة القيمة المضافة

165. خلال فترة الثلاثة أشهر المنتهية في أكتوبر/تشرين الأول 2020، اشترت فاطمة، وهي تاجرة جملة، السلع التالية:

| الشهر | قيمة المشتريات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة (دينار) |
|--------------------|---|
| أغسطس/آب | 80,000 |
| سبتمبر/أيلول | 90,000 |
| أكتوبر/تشرين الأول | 120,000 |

166. باعت سلعا في الفترة نفسها على النحو التالي:

| الشهر | قيمة المبيعات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة (دينار) |
|--------------------|--|
| أغسطس/آب | 120,000 |
| سبتمبر/أيلول | 130,000 |
| أكتوبر/تشرين الأول | 150,000 |

167. تخضع جميع السلع المشتراة والمباعة لضريبة القيمة المضافة بالمعدل القياسي 12.5%. يرد أدناه حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بفاطمة عن الفترة المنتهية في 31 أكتوبر/تشرين الأول 2020.

الجدول (8): حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بفاطمة - ضريبة المدخلات

| الشهر/السنة | المدفوع إليهم | دينار |
|--------------------------------|----------------|--------|
| 31 أغسطس/آب 2020 | دائنون متنوعون | 10,000 |
| 31 سبتمبر/أيلول 2020 | دائنون متنوعون | 11,250 |
| 31 أكتوبر/تشرين الأول 2020 | دائنون متنوعون | 15,000 |
| إجمالي ضريبة المدخلات المدفوعة | | 36,250 |

الجدول (9): حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بفاطمة - ضريبة المخرجات

| الشهر/السنة | المفروض عليهم | دينار |
|--------------------------------|----------------|--------|
| 31 أغسطس/آب 2020 | مدينون متنوعون | 15,000 |
| 31 سبتمبر/أيلول 2020 | مدينون متنوعون | 16,250 |
| 31 أكتوبر/تشرين الأول 2020 | مدينون متنوعون | 18,750 |
| إجمالي ضريبة المخرجات المفروضة | | 50,000 |

الضريبة المستحقة/القابلة للاسترداد = ضريبة المخرجات المفروضة - ضريبة المدخلات المدفوعة =
50,000 - 36,250 = 13,750 ديناراً

بما أن ضريبة المخرجات أكبر من ضريبة المدخلات، فإن الضريبة مستحقة لمصلحة الضرائب.

5.1.4 السلع ذات المعدل الضريبي الصفري:

168. تعتبر بعض السلع والخدمات ذات "معدل ضريبي صفري". تخضع هذه السلع للضريبة بموجب القانون، إلا أن معدل الضريبة يبلغ صفرًا. تتضمن هذه الفئة السلع والخدمات مثل الأجهزة الطبية، والكتب، والمواد التعليمية، والمياه، والكهرباء، والسلع التصديرية. لا يلزم على الشخص المسجل في ضريبة القيمة المضافة والذي يورد سلعًا أو خدمات ذات معدل ضريبي صفري أن يفرض على العملاء ضريبة المخرجات، ولكن يمكنه استرداد ضريبة القيمة المضافة المدفوعة إلى الموردين كضريبة مدخلات.

مثال (4): حساب إقرارات ضريبة القيمة المضافة

169. تمتلك حاجيا شركة تصدّر جميع سلعها. خلال فترة الثلاثة أشهر المنتهية في 31 يوليو/تموز 2020، أجرت المشتريات التالية:

| الشهر | قيمة المشتريات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة (دينار) |
|--------------|---|
| مايو/أيار | 20,000 |
| يونيو/حزيران | 15,000 |
| يوليو/تموز | 26,000 |

170. تخضع جميع المشتريات لضريبة القيمة المضافة بالمعدل القياسي 12.5%. باعت حاجيا جميع السلع إلى مشترين من الخارج، ومن ثمّ يبلغ المعدل الضريبي للسلع صفرًا. في هذه الفترة، باعت حاجيا السلع على النحو التالي:

| الشهر | قيمة المشتريات غير شاملة ضريبة القيمة المضافة (دينار) |
|--------------|---|
| مايو/أيار | 25,000 |
| يونيو/حزيران | 30,000 |
| يوليو/تموز | 35,000 |

يُرد أدناه حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بحاجيا عن فترة الثلاثة أشهر المنتهية في 31 يوليو/تموز 2020.

الجدول (10): حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بحاجيا - ضريبة المدخلات

| الشهر/السنة | المدفوع إليهم | دينار |
|--------------------------------|----------------|-------|
| 31 مايو/أيار 2020 | دائنون متنوعون | 2,500 |
| 31 يونيو/حزيران 2020 | دائنون متنوعون | 1,875 |
| 31 يوليو/تموز 2020 | دائنون متنوعون | 3,250 |
| إجمالي ضريبة المدخلات المدفوعة | | 7,625 |

الجدول (11): حساب ضريبة القيمة المضافة الخاص بحاجيا - ضريبة المخرجات

| الشهر/السنة | المفروض عليهم | دينار |
|--------------------------------|---------------|-------|
| 31 مايو/أيار 2020 | لا يوجد | 0 |
| 31 يونيو/حزيران 2020 | لا يوجد | 0 |
| 31 يوليو/تموز 2020 | لا يوجد | 0 |
| إجمالي ضريبة المخرجات المفروضة | | 0 |

الضريبة المستحقة/القابلة للاسترداد = ضريبة المخرجات المفروضة - ضريبة المدخلات المدفوعة = 0 - 7,625 = 7,625 دينار

الضريبة قابلة للاسترداد من مصلحة الضرائب.

5.1.5 السلع والخدمات المعفاة

171. يجب ألا يفرض مورّد السلع والخدمات المعفاة ضريبة المخرجات على العملاء، ولا يحق له استرداد الضريبة المدفوعة على المشتريات المتعلقة بتلك الفئات من السلع والخدمات. يجب التعامل مع ضريبة القيمة المضافة على هذه المشتريات المعفاة على أنها تكلفة على الشركة، ويجب خصم إجمالي فاتورة المشتريات (قيمة السلع + ضريبة القيمة المضافة) من حساب المشتريات. ولا يُحتفظ بحساب ضريبة القيمة المضافة.

6 الفصل السادس

6.1 إدارة المخاطر

6.1.1 مقدمة

172. تعتبر إدارة مخاطر الامتثال الضريبي أحد العناصر بالغة الأهمية من الإستراتيجيات التي تتبناها المصالح الضريبية الحديثة حول العالم. ويمكن تعريفها بأنها التدابير، والأساليب، والأدوات التي تنفذها الإدارة الضريبية لتحسين كفاءة نظام توليد الإيرادات حيث تُبذل الجهود لإدارة مخاطر الامتثال.

173. يتمثل الغرض الأساسي لأي مصلحة ضرائب في تحصيل الضرائب وفقاً للقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها بطريقة شفافة وخاضعة للمساءلة من أجل خلق الثقة في النظام الضريبي وتعزيز استدامة إدارة الإيرادات. إن دفع الضرائب ليس بالشيء الذي يستمتع الناس بفعله، وبعض الناس لا يفون بالتزاماتهم الضريبية عن عمد أو بسبب الجهل بالمتطلبات الضريبية، أو الإهمال، أو بسبب نقاط الضعف في نظام إدارة الضرائب. ومن ثمَّ، يجب على المصالح الضريبية وضع التدابير والآليات للحد من التحويل غير المشروع للأرباح عبر الحدود، والاحتيايل الضريبي، وعدم الامتثال الضريبي.

174. أدت زيادة مستوى التعقيد في إدارة الضرائب في ظل تحرك العالم تدريجياً نحو المعايير العالمية وهياكل الأعمال المتطورة، إلى جانب معايير إعداد التقارير المالية المعقدة، إلى زيادة المخاطر التي تواجهها المصالح الضريبية في تعبئة جميع أشكال الإيرادات. وتعرض المصالح الضريبية لضغوط متزايدة من الحكومة لتوليد المزيد من الإيرادات لتلبية أولويات التنمية والميزانيات. وضعت المصالح الضريبية، من أجل مواجهة كل هذه التحديات، بعض التدابير وإجراءات التشغيل القياسية للتخفيف من المخاطر المرتبطة بإدارة الضرائب بهدف تعبئة الإيرادات بطريقة أكثر كفاءة ومساءلة.

6.1.2 الهدف من إدارة المخاطر

175. ليست هناك إدارة تعمل في بيئة خالية من المخاطر، ويجب على المصالح الضريبية أن تتخذ إجراءات مدروسة لإدارة المخاطر وتعزيز العمليات التجارية في إدارة الضرائب بهدف تحقيق أفضل النتائج والحد من عدم الامتثال إلى أدنى مستوى ممكن. يتمثل الهدف من إدارة المخاطر في تزويد أصحاب المصلحة في الإدارة بالقيمة والحفاظ عليها. وتعتبر قرارات الإدارة بشأن التسيير اليومي لأعمال إدارة الضرائب أمراً أساسياً لتحقيق ذلك؛ ما يعني أنه يجب على الإدارة أن تأخذ في الاعتبار البيئتين الداخلية والخارجية لتحديد حجم الموارد المالية والبشرية التي يجب نشرها لتحقيق أهداف المؤسسة. ومن ثمَّ، تُمكن إدارة المخاطر المصالح الضريبية من العمل بطريقة أكثر كفاءة وفعالية في البيئات المليئة بالمخاطر.

6.2 البيئة الخارجية

176. هناك عدد من العوامل في البيئة الخارجية التي تؤثر في عمل إدارة الضرائب في البلاد. تشمل هذه العوامل الخارجية التشريعات، والرأي العام، والظروف الاقتصادية.

177. **التشريعات.** توفر القوانين الأساس للضرائب. من الأهمية بمكان، من أجل تقييم كفاءة أي نظام لإدارة الضرائب وفعاليتها، النظر أولاً في درجة تعقيد الهيكل الضريبي الذي من المتوقع إدارته ومدى بقاء هذا الهيكل مستقرًا وثابتًا بمرور الوقت. يمكن بسهولة، في بيئة الأعمال العالمية المعقدة للغاية، أن يُثقل كاهل نظام إدارة الضرائب الأكثر تطورًا بعبء عمل غير مسبوق وأعداد متزايدة من المكلفين. ومن ثَمَّ، تحتاج المصالح الضريبية إلى قانون ضرائب جيد للإنفاذ الجيد، ومن الضروري التأكد من قابلية إنفاذ القانون في البيئة التي تعمل فيها الإدارة. ويحدد القانون أيضًا إطار العمل الخاص بالصلاحيات الرسمية لمصلحة الضرائب.

178. **الرأي العام.** تعتمد شرعية الحكومة في أعين العامة، لا سيّما في بيئات ما بعد الصراع، على قدرتها على تعبئة الموارد بطريقة شفافة وخاضعة للمساءلة وتوزيعها بطريقة عادلة وشفافة لتقديم الخدمات. يمكن أن يؤدي الأداء الضعيف المتصوّر وانعدام الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد العامة إلى تكوّن رأي عام سلبي ومواقف سلبية من المكلفين تجاه الضرائب والحكومة بشكل عام. بالإضافة إلى ذلك، إذا كان يُنظر إلى النظام الضريبي على أنه نظام غير عادل ومعقد، فمن المرجح أن تتزايد ممارسات التهرب والتجنب الضريبيين وأنشطة التخطيط الضريبي غير القانونية وأن تؤثر في إدارة الضرائب بشكل عام.

179. **الظروف الاقتصادية.** تعتبر الشركات المساهم الرئيس في الإيرادات المحلية في البلاد من خلال الأنواع المختلفة من الضرائب التي تدفعها. ومن ثَمَّ، تمثل البيئة الاقتصادية أهمية بالغة ولها تأثير كبير في فعالية إدارة الضرائب. عند توقّع الإيرادات لموازنة السنة المالية، يعتبر حجم الاقتصاد والأنشطة الاقتصادية من العوامل بالغة الأهمية التي يجب على الحكومة مراعاتها. ونتيجةً للعولمة والمنافسة التجارية، فإن السياسات الضريبية للبلدان الأخرى في المنطقة والشركاء التجاريين لها بعض التأثير في إدارة الضرائب المحلية.

180. يجب على الحكومة، عند صياغة قوانين ضريبية فعالة، تحويل التركيز من العمليات التجارية القائمة وإيلاء المزيد من الاهتمام للعالم التجاري والصناعي. يجب ألا تفرض إدارة الضرائب المحلية عبئًا ثقيلًا غير مبرر على الشركات؛ نظرًا إلى أن ذلك قد يتسبب في حدوث مخاطر كبيرة على إدارة الضرائب. وينبغي أن تأخذ إستراتيجيات إدارة الضرائب الحديثة في الاعتبار وجهة نظر المكلف؛ نظرًا إلى أن معظم الشركات العاملة في التجارة الدولية لم تُعد تعتبر الحدود الوطنية عائقًا أمام أنشطتها.

6.3 البيئة الداخلية

181. هناك عدة عوامل في البيئة الداخلية تؤثر في إدارة الضرائب ويمكن أن تُشكل خطرًا عليها. وتشمل المؤسسة، والموارد، والأدوات.

182. **المؤسسة.** يتمثل أحد المخاطر الداخلية بالغة الأهمية التي تؤثر في إدارة الضرائب في نقص المعرفة أو عدم فهم ثقافة المؤسسة. يجب على الإدارة والإداريين محاولة إدارة هذه المخاطر بعناية من خلال التدريب التعريفي، وخلق الوعي، والإجراءات الواضحة لتفويض الصلاحيات والمهام. ويجب على جميع الموظفين فهم ما يُتوقع منهم القيام به ولماذا وقبول ذلك. من الضروري وجود تنسيق فعال بين جميع الوحدات الوظيفية داخل المؤسسة لتمكين كلٍّ منها من المساهمة في الهدف العام لمصلحة الضرائب كجزء من فريق. ويجب أن

تتماشى جميع الهياكل الإدارية وأهداف الأداء مع بيان رسالة المؤسسة وإستراتيجياتها لتمكينها من تحقيق أهدافها.

183. **الموارد.** يتطلب تشغيل نظام كفاء وفعال لإدارة الضرائب نشر الموارد البشرية، والمالية، والمادية لتفعيله. وفيما يتعلق بالموارد البشرية، فإن مؤهلات الموظفين وخبراتهم لها تأثير كبير في الأداء. علاوةً على ذلك، يجب أن يتسق تخصيص الموارد المالية والمادية مع أهداف النظام ومنجزاته المتوقعة. ويجب أن يعتمد نشر الموظفين على تحديد أولويات المخاطر ومعرفة المهمة. يمثل الاعتماد في تحديد موقع الموظفين وتوزيع المسؤوليات على خبراتهم ومعرفتهم الحالية مخاطرةً كبيرة. وبدلاً من ذلك، سيحتاج الموظفون إلى التكيف مع الاحتياجات والمخاطر الحالية المرتبطة بالبيئة خلال فترة من الزمن.

184. **الأدوات والوصول إلى البيانات.** يمثل توفر أدوات تكنولوجيا المعلومات والوصول إلى البيانات أهميةً كبيرة. يؤدي الاستخدام المكثف لتكنولوجيا المعلومات إلى خلق فرص لتحسين أداء إدارة الضرائب، على سبيل المثال، من خلال تمكينها من الحصول على ملفات وقواعد بيانات موثوقة ومحدّثة للمكلفين تسمح بالمراجعة المزدوجة. لا تمثل الأدوات المتقدمة أي فائدة إذا كان الوصول إلى البيانات ضعيفاً. ومن ثمّ، يعتبر جمع البيانات بشكل رقمي عاملاً بالغ الأهمية في إدارة الضرائب.

6.4 القيود المفروضة على إدارة المخاطر

185. يقال إن إدارة المخاطر أداة يمكن أن تعزز من إدارة الضرائب وتُشجع على الاستخدام الفعال للموارد المتاحة للمصالح الضريبية. ومع ذلك، هناك بعض القيود المفروضة على إدارة المخاطر كأداة للحد من عدم الامتثال ومكافحة الاحتيال الضريبي والتخطيط الضريبي غير القانوني. في بعض الأحيان، من الأهمية بمكان النظر في تغيير القوانين واللوائح الضريبية خلال فترة من الزمن بدلاً من محاولة إجراء تغييرات إدارية. يعتبر ذلك أمراً مهماً؛ نظرًا إلى أن القانون نفسه يمكن أن يمثل خطرًا على إدارة الضرائب. ومع ذلك، هناك العديد من العوامل الأخرى التي قد تؤثر بشكل مباشر في اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة المخاطر، ومنها ما يلي:

- أ. التغييرات في ميزانية مصلحة الضرائب مع تخصيص موارد مالية غير كافية؛ ما قد يؤثر تأثيرًا كبيرًا في قدرتها على التعامل مع جميع المخاطر المحددة؛
- ب. التأثير السياسي في عملية صنع القرار الحكومي لتغيير تشريعات ضريبية معينة (مثل صلاحيات المسؤولين)؛ ما قد يمثل فرصةً للتعامل مع المخاطر؛
- ج. نقاط الضعف أو النقص في مهارات الموظفين؛ ما قد يؤثر تأثيرًا حادًا في قدرة مصلحة الضرائب على التعامل مع المخاطر الرئيسية.

6.5 فئات المخاطر

186. وُضعت إستراتيجيات إدارة المخاطر موضع التنفيذ في العديد من بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. ومن بين مجالات المخاطر الأكثر تحديًا من جانب المصالح الضريبية (إدارة الضرائب، 2015، ص 130) ما يلي:

أ. التسعير التحويلي؛

ب. الاحتيال المتعلق بضريبة القيمة المضافة؛

ج. الاقتصاد الخفي؛

د. الديون الضريبية غير المدفوعة؛

هـ. مخططات التجنب الضريبي.

187. هناك العديد من أوجه التشابه بين مجالات المخاطر المحددة في مختلف البلدان، لا سيّما في حالة ضريبة القيمة المضافة (التطورات في ضريبة القيمة المضافة، 2009، ص 18). تنقسم هذه المخاطر إلى أربع مجموعات:

أ. عدم التسجيل؛

ب. عدم تقديم الإقرارات في الموعد المحدد؛

ج. عدم الإبلاغ بشكل صحيح عن الالتزام الضريبي (بما في ذلك المجالات الفرعية التالية: التجنب الضريبي، والتهرب الضريبي، وممارسات تضخيم الإقرارات الضريبية، وبعض المجالات الصناعية، والمعاملات عبر الحدود، وعدم الامتثال للإبلاغ)؛

د. عدم دفع الضريبة في الموعد المحدد.

6.6 عملية إدارة المخاطر

188. تمثل إدارة مخاطر الامتثال واحدة من أهم الإستراتيجيات التي تتبناها المؤسسات الضريبية المعاصرة في تحسين إدارة الضرائب. وتشمل التدابير، والأدوات، والإستراتيجيات التي وضعتها المؤسسات الضريبية لتعزيز مستوى الكفاءة في نظام توليد الإيرادات وضمان زيادة مستوى الامتثال الضريبي. يتمثل الهدف الرئيس لإستراتيجية إدارة مخاطر الامتثال في تعزيز الامتثال الضريبي الطوعي، وتحسين أداء الموظفين، وضمان الاستخدام الفعال للموارد المالية، وتحفيز التدقيق الضريبي الفعال لتحقيق قدر أكبر من الامتثال الضريبي.

189. في أواخر تسعينيات القرن الماضي، أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والاتحاد الأوروبي مبادئ توجيهية بشأن إدارة مخاطر الامتثال لمساعدة مديري المؤسسات الضريبية في إدارة الضرائب بكفاءة. جرى شرح هذه المبادئ شرحاً شاملاً وتناولها بالتفصيل ضمن سلسلة من التقارير نشرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (على سبيل المثال، إدارة مخاطر الامتثال: إدارة الامتثال الضريبي وتحسينه، 2004، 73 صفحة؛ إدارة مخاطر الامتثال: استخدام برامج التدقيق العشوائي، 2004، 51 صفحة) والاتحاد الأوروبي (دليل إدارة المخاطر للإدارات الضريبية، 2006، 98 صفحة؛ دليل إدارة مخاطر الامتثال للإدارات الضريبية، 2010، 110 صفحة). هناك خمس خطوات رئيسية في عملية إدارة مخاطر الامتثال، وهي: تحديد المخاطر، وتحليل المخاطر، وتحديد أولويات المخاطر، ومعالجة المخاطر، وتقييمها.

6.6.1 تحديد المخاطر

190. تتمثل المرحلة الأولى في عملية إدارة المخاطر في تحديد المخاطر. في هذه المرحلة، تُوثق جميع المخاطر المحتملة التي قد تؤثر في أهداف المؤسسة. يعتبر تحديد المخاطر أمراً بالغ الأهمية؛ نظراً إلى أنه في حالة عدم تحديدها في هذه المرحلة، فمن غير المرجح أن يجري اكتشافها ولن تُتخذ تدابير استباقية للتخفيف منها. علاوةً على ذلك، يمثل توقيت تحديد المخاطر أهميةً بالغة لعملية صنع القرار؛ لأنه كلما جرى تحديد المخاطر بشكل

أسرع، أمكن التحكم في تأثيرها بشكل أسرع. تُعد المرحلة التي تُحدّد فيها المخاطر مهمة للغاية في صياغة تدابير التخفيف. في حالة تحديد المخاطر في الوقت المناسب، يمكن اتخاذ تدابير تخفيف عاجلة للحد من تأثيرها في أهداف المؤسسة أو للقضاء عليه. يمكن أن تؤدي تدابير التخفيف إلى الحد من مخاطر التحصيل الناتجة عن عدم الدفع، وتقليل تأثيرها، وتقليل الفجوة بين مخالفة القانون والعقوبة. تُرد أدناه المخاطر المحتملة.

191. **مخاطر التسجيل.** يمكن لهذا النوع من المخاطر تقليل الإيرادات الضريبية أو زيادتها، حيث إن هناك أشخاصًا غير مؤهلين للتسجيل الضريبي يسجلون أو يظنون مسجلين؛ ما يعني الاحتفاظ بمعلومات غير صحيحة في نظام التسجيل، وأشخاصًا يجب عليهم التسجيل ولكنهم لا يسجلون أو يرفضون التسجيل. تتعلق مخاطر التسجيل بأربع فئات من المكلفين:

1. المكلفون المقيدون في السجل على الرغم من كونهم غير المستهدفين بالتسجيل في المقام الأول، والمكلفون الذين يظنون مسجلين في نظام التسجيل بينما لا ينبغي أن يكونوا مسجلين، على سبيل المثال، لأغراض احتيالية؛
2. المكلفون الذي يعملون في الاقتصاد غير الرسمي والمكلفون الذي يستخدمون آليات التجنب الضريبي كي يظلوا غير مسجلين؛
3. المكلفون المسجلون في نظام التسجيل الضريبي بسبب معلومات غير صحيحة ومشكلات في جودة البيانات؛ ما قد يؤدي إلى خسارة الإيرادات؛
4. المكلفون الذين أغلقوا نشاطهم التجاري، أو الذين أفلسوا، أو الذين توفوا، أو الذين قد قاموا بتصفية شركاتهم أو بيعها.

192. **مخاطر تقديم الإقرارات الضريبية.** ينتشر هذا النوع من المخاطر على نطاق واسع في إدارة الضرائب، لا سيّما في الاقتصادات الناشئة والنامية. إذا تأخر المكلفون في تقديم إقراراتهم الضريبية أو لم يقدموها على الإطلاق، فإن ذلك سيؤثر في تحصيل الإيرادات خلال فترة التقدير وسيُحول دون تحقيق مصلحة الضرائب للأهداف المتوقعة. تتمثل الطريقة الاستباقية للتعامل مع هذه المخاطر في التركيز على المكلفين الذين من المرجح ألا يقدموا إقراراتهم الضريبية على النحو المقرر من القانون.

193. **مخاطر الدفع.** يعتبر هذا النوع من المخاطر بالغ الأهمية؛ نظرًا إلى أن عدم دفع الضرائب المستحقة سيؤثر في تحقيق الإيرادات المستهدفة. ترتبط مخاطر الدفع بمخاطر تقديم الإقرارات الضريبية، ولكن يجب التعامل معها بشكل منفصل نظرًا إلى أن بعض المدفوعات تعتمد على الإقرارات، وهناك دائمًا مدفوعات ضريبية يجب إجراؤها على أساس شهري وربع سنوي قبل نهاية سنة التقدير.

194. **مخاطر الإقرارات.** يمكن أن يؤثر هذا النوع من المخاطر في المبلغ الإجمالي للضريبة المُحصّلة في نهاية السنة بسبب المحاولات المتعمّدة من جانب المكلف لإخفاء الدخل أو المعلومات غير الصحيحة التي يقدمها المكلف دون قصد عن دخله في الإقرارات الضريبية. على مر السنين، ركزت معظم المصالح الضريبية على هذا المجال من المخاطر لتحديد كيفية اختيار المكلفين لتدقيق حساباتهم. ونتيجةً للتقييم المستمر للأداء الضريبي، وضعت معظم الإدارات الضريبية تدابير مختلفة لفحص الإقرارات المقدمة من المكلفين واتخاذ الخطوات اللازمة لتصنيف المكلفين حسب مستوى المخاطر ذي الصلة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

6.6.2 مستويات تحديد المخاطر

195. يتمثل الغرض من إنشاء الحكومات للمؤسسات الضريبية في توليد الإيرادات بطريقة نزيهة، وشفافة، وخاضعة للمساءلة من أجل تقديم الخدمات. يمكن أن تكون مرحلة تحديد المخاطر بمثابة قناة تحدد المصالح الضريبية من خلالها مستوى الامتثال، وتنبأ بما تتوقع تحصيله، وتحدد ما يجري تحصيله بالفعل. يساعد تحليل الفجوة الضريبية في الإجابة عن سؤال ما هو المفقود، بمعنى العائد الضريبي المحتمل مطروحاً منه الإيرادات الضريبية الفعلية. وتعكس الفجوة الضريبية الحجم المالي المُقدر للمخاطر. إن تحديد الفجوة الضريبية ليس بالأمر اليسير؛ ففي بعض الأحيان يكون الدعم الإحصائي ممكناً بناءً على البحث، والبيانات، والتحليل.

196. يمكن إجراء تحليل الفجوة الضريبية من خلال تقييم مخاطر الامتثال الخاصة بمجموعات مختلفة من المكلفين بناءً على المجالات التالية: التجنب الضريبي الشديد، والاحتيايل، وعدم الامتثال الجسيم، والخطأ، وعدم الدفع. ويمكن أيضاً تقسيم الفجوة إلى قطاعات اقتصادية. قد تكون المشكلة الرئيسية في بعض الحالات أن العديد من المكلفين المحتملين ببساطة مجهولون لإدارة الضرائب. في حالاتٍ أخرى، قد تكون المشكلة أن العديد من المكلفين المسجلين في النظام يُبلغون عن التزاماتهم الضريبية بأقل من قيمتها الحقيقية إلى حدٍ كبير. وقد تكون هناك أيضاً حالات تكون كلتا المشكلتين فيها مهمتين.

197. **المستوى العام.** يتضمن هذا المستوى نظرةً عامة على المخاطر العامة لمجموعات من المكلفين ذوي مستويات مختلفة من الامتثال.

198. **المستوى المتوسط.** يركز هذا المستوى على المخاطر المرتبطة بمجموعة من المكلفين ذوي مستوى محدد من الامتثال.

199. **المستوى التفصيلي.** يتضمن هذا المستوى النظر في المخاطر المرتبطة بمجموعة من المكلفين المحددين على أنهم ذوو مستوى عالٍ من مخاطر عدم الإبلاغ عن الدخل الحقيقي أو بمجموعة من المكلفين المحددين على أنهم ذوو مستوى منخفض نسبياً من الامتثال. ومع ذلك، من الأهمية بمكان أن نفهم أن هناك اختلافات بين المكلفين الخطرين والأنشطة الخطرة، وأن المكلفين ذوو مستويات مختلفة من الامتثال. يمكن أن يوفر تحديد المخاطر التفصيلي معلومات عن قضايا التنمية الديموغرافية والاقتصادية وعن تقسيم المناطق الحكومية الإقليمية والمحلية.

6.6.3 مجالات المخاطر

200. مجال المخاطر هو مجموعة من المخاطر المترتبة المترابطة، على سبيل المثال، مخاطر تقديم الإقرارات الضريبية، ومخاطر الدفع، والمخاطر المترتبة ببعض اللوائح. تُنشئ إدارة الضرائب، في معظم الولايات القضائية، قاعدة بيانات وطنية للمخاطر لتسجيل جميع المخاطر. ومع ذلك، لا ينبغي أن ننسى أن أي مجال مخاطر قد تكون له علاقة مباشرة أو عكسية بمجال مخاطر آخر بحيث يمكن أن يكون لأحد المخاطر في مجال واحد تأثيرٌ في واحد أو أكثر من المخاطر في مجالات أخرى.

6.6.4 تصنيف المكلفين

201. يمكن تصنيف المكلفين إلى مجموعات مختلفة حسب الأعمال التجارية التي يزاولونها أو القطاع الاقتصادي والتجاري الذي يعملون فيه، مثل التصنيع، والتعدين، والتجارة العامة، والاستيراد والتصدير، وخدمات البناء، وقطاع الاتصالات، والخدمات القانونية والمحاسبية، وخدمات النقل، ومنها النقل الجوي، والبحري/النهرية، والبرية. تؤثر هذه الفئات من المكلفين تأثيراً كبيراً في مستوى مخاطر الامتثال. تتصرف المجموعات والقطاعات المختلفة بشكل مختلف فيما يتعلق بالامتثال الضريبي. فيما يلي بعض المؤشرات التي يمكن استخدامها في تحديد مستويات الامتثال:

أ. انتظام تقديم الإقرارات الضريبية؛

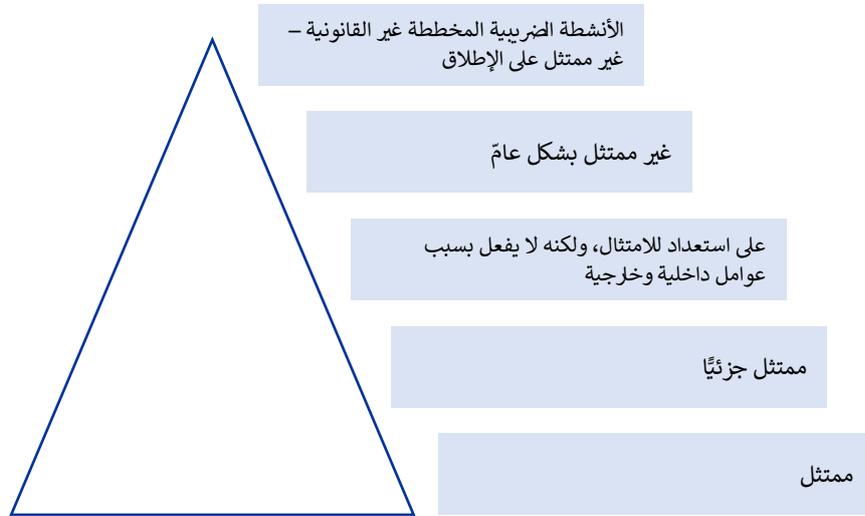
ب. انتظام سداد المدفوعات الضريبية؛

ج. حفظ دفاتر الحسابات المطلوبة؛

د. استخدام معايير المحاسبة وإعداد التقارير المناسبة؛

هـ. ظهور تصحيحات في الإقرارات في الماضي.

الشكل (3): مستويات امتثال المكلفين



6.6.5 مصادر تحديد المخاطر

202. هناك العديد من المصادر التي يمكن للإدارات الضريبية استخدامها لجمع المعلومات وتحديد المخاطر المحتملة. ولا يمكن لأيٍّ منها إعطاء نتيجة مثالية، ولكن يمكن للمصالح الضريبية استخدام مجموعة من المصادر ذات الصلة.

203. المسح البيئي. تتحمل إدارة الضرائب مسؤولية جوهرية عن تقييم ودراسة جميع التطورات الخارجية وتأثيرها في الموارد المستخدمة في تفعيل الإدارة اليومية للمؤسسة. يعتبر ذلك أمراً ضرورياً لأن كل مُدخل له مخاطره الخاصة، ويمكن أن تظهر مخاطر جديدة عند استخدامه. يمثل تحديد المخاطر الجديدة عملية

مستمرة، ويشمل النظر في المعلومات المستقاة من وسائل الإعلام، والأبحاث (مسح الأفق)، والمصادر الأخرى. يمكن أن يؤدي التواصل والتعاون الفعالان مع الإدارات الضريبية الداخلية والخارجية الأخرى، وجهات إنفاذ القانون، والمؤسسات الأمنية إلى تبادل المعلومات ذات الصلة والوعي بالمخاطر الناشئة الجديدة. تتمثل الفكرة في التعرف عن كثب على المواقف والأوضاع الراهنة ودرجة تعقيد المخاطر الحالية، ووضع تدابير التخفيف من المخاطر في المستقبل. على سبيل المثال، سيتضمن إجراء دراسة استقصائية حول تهريب السلع عبر الحدود دون دفع رسوم الاستيراد التعاون من الكمارك والأجهزة الأمنية الأخرى للقضاء على هذه الأنشطة، وتحديد مجموعة المكلفين الذين يرتكبون هذه الأنشطة غير القانونية، وتحديد مستوى المخاطر التي تشكلها على الاقتصاد، وتحديد كيفية إدارة تلك المخاطر.

204. **الدعم المجتمعي.** يجب أن تتمتع الإدارات الضريبية بعلاقات عمل جيدة مع المجتمعات المحلية والبيئة التي تعمل فيها. بالإضافة إلى الأجهزة الأمنية، يمكن للمجتمع أيضًا أن يكون مصدرًا لتحديد المخاطر، كما تتمتع المنظمات التجارية بالقدرة على توفير المعلومات عن المعاملات التجارية غير القانونية. يمكن للمجتمعات المحلية والمواطنين أن يساهموا مساهمةً قيّمةً في تبادل المعلومات عن هذه الأنشطة؛ ما يتيح التعرف عن كثب عن نوع الأنشطة التجارية الجارية والمخاطر التي تشكلها هذه الأعمال على إدارة الضرائب. وهم يعلمون أن هناك منفعة متبادلة في القيام بذلك؛ لأن الإيرادات الضريبية المولدة سيجري استخدامها في تطوير مجتمعهم بشكل عام.

205. **القوانين الجديدة.** تمثل صياغة التشريعات الضريبية ومراجعتها أهميةً بالغة لإدارة الضرائب. ومن ثمّ، يجب على الإدارات الضريبية إجراء دراسات استقصائية لتحديد تأثير أي لوائح ومراجعات ضريبية جديدة في الامتثال. يكمن التحدي في أنه عند إدخال تشريعات ضريبية جديدة أو إجراء تغييرات على القوانين الضريبية الحالية، فإن سلوك المكلف تجاه الامتثال قد يتغير نتيجةً لتأثير القوانين الجديدة في أعماله. ومن الأهمية بمكان دراسة تأثير القوانين الجديدة لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تؤدي إلى ظهور مخاطر جديدة أو اختفاء جميع المخاطر الحالية أو بعضها.

206. **تحليل البيانات.** يمكن أن يؤدي استخدام أساليب تحليل البيانات الحديثة إلى تحديد المخاطر الجديدة. تعتبر المنهجيات المستخدمة في جمع البيانات ضرورية لتحديد مجالات المخاطر وبؤرها الساخنة.

207. **عمليات التدقيق العشوائي.** يمثل التدقيق الضريبي أداةً بالغة الأهمية لإدارة الضرائب. ويُعد الأساس الذي يمكن من خلاله إصدار أي حكم أو استنتاج نهائي بشأن المبلغ المتوقع أن يدفعه المكلف عن فترة معينة. وبما أن بدء التدقيق الضريبي للمكلف يستغرق عدة سنوات، فإن عمليات التدقيق الضريبي العشوائي تمثل الأداة التي تستخدمها إدارة الضرائب لتحديد مستوى امتثال المكلف. يمكن أن تؤدي عمليات التدقيق الضريبي العشوائي إلى تحديد المخاطر الجديدة، ويجب تكليف كبار موظفي الضرائب ذوي المؤهلات العالية والخبرة الواسعة بإجراء هذه العمليات حتى تحصل إدارة الضرائب على أفضل النتائج منها.

6.6.6 تحليل المخاطر.

208. تتضمن مراحل تحليل المخاطر تقسيم المكلفين الأكثر تعنُّتًا وخطورةً الذين جرى اكتشافهم وتصنيفهم خلال مرحلة التحديد. ويجب أن تأخذ الإدارة في الاعتبار احتمالات حدوث المخاطر وتأثيرها المحتمل في تحصيل الإيرادات. يجب أن يستهدف تحليل المخاطر ما هو أبعد من مجرد التعرف على ما يحدث وأسباب عدم الامتثال. ستتيح قدرة المصالح الضريبية على طرح أسئلة حول عدم امتثال المكلف الفرصة أمام إدارة

الضرائب لتحديد أنواع تدابير التخفيف التي يجب تبنيها بكفاءة للسيطرة على المخاطر، إن لم يكن القضاء عليها بالكامل. على سبيل المثال، إذا كان السلوك غير الممثل نتيجةً للتعقيد والغموض في القوانين الضريبية الحالية وتكلفة السفر الباهظة من أجل دفع الضريبة، فإن تدابير التخفيف يمكن أن تتمثل في زيادة مستوى الوعي الضريبي وإنشاء المزيد من مكاتب الضرائب المحلية.

209. يمكن إجراء تحليل المخاطر يدويًا بواسطة الكوادر البشرية المؤهلة في إدارة الضرائب أو من خلال الوسائل الإلكترونية باستخدام أنظمة الكمبيوتر. وتبعًا لمجالات المخاطر ونوع المكلف، يمكن إجراء هذا التحليل مركزياً أو محلياً أو بمزيج من الاثنين معاً.

6.6.7 مصادر تحليل المخاطر

210. يتجه الاقتصاد العالمي نحو العولمة الكاملة، كما أصبحت إدارة الضرائب أكثر تعقيداً وتنوعاً. وفي ظل هذه الظروف، أصبحت الحاجة إلى تحديد المخاطر في العمليات التجارية أكثر وضوحاً من أي وقت مضى. هناك العديد من المصادر التي يمكن جمع البيانات منها لتحليل المخاطر، ويمكن تجميعها في الفئات التالية:

أ. بيانات الاقتصاد الكلي حول نمو الاقتصاد والبيانات الضريبية، على سبيل المثال، نسبة الأجور إلى الإيرادات الضريبية، والدين إلى الناتج المحلي الإجمالي، ونسبة الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الناتج المحلي الإجمالي، ومعدل نمو القطاعات الاقتصادية؛

ب. بيانات المكلفين المجمعة من إقراراتهم الضريبية؛

ج. البيانات الضريبية التي تحصل عليها الإدارات الضريبية، على سبيل المثال، تاريخ آخر نشاط للائتمان وعدد الإقرارات المتأخر تقديمها؛

د. البيانات المقدّمة من طرف ثالث، على سبيل المثال، أحد البنوك؛

هـ. المعلومات المستقاة من منصات التواصل الاجتماعي والإنترنت.

211. القيود المفروضة على استقاء البيانات. تتمثل القيود المفروضة على البيانات التي يمكن استخدامها في التحليل فيما يلي:

أ. ما إذا كانت إدارة الضرائب قادرة على معالجة البيانات المجمعة؛

ب. العملية القانونية اللازمة لجمع البيانات وتخزينها؛

ج. مخاطر المعلومات الخاطئة – معالجة البيانات غير الصحيحة مع البيانات الحالية؛

د. قدرة نظام تكنولوجيا المعلومات داخل إدارة الضرائب؛

هـ. تكاليف جمع البيانات؛

و. سلوك المكلف غير المتعاون؛

ز. قدرات الموظفين المشاركين في جمع البيانات؛

ح. توفّر الخدمات اللوجستية اللازمة لجمع البيانات.

أ. التحليل

212. بمجرد تحليل المخاطر، يجب جمع البيانات وتصنيفها إلى مجالات وفئات المخاطر لفحصها. يُستخدم تحليل المخاطر في تصنيف البيانات لتحديد خصائص المخاطر المحددة وسماتها. تتضمن مرحلة تحليل البيانات عملية تُفحص فيها البيانات المجمعة باستخدام المعرفة والذكاء البشريين وأجهزة الكمبيوتر والآلات أو مزيج من الاثنين معًا. يمكن تحديد المخاطر المحتملة بإضافة البيانات واستخدام الذكاء البشري والآلات لجعلها ذات مغزى. يمكن تعريف "البيانات" على أنها مجموعة من الحقائق والأرقام التي يمكن معالجتها لإصدار معلومات قابلة للتطبيق.

213. بوجه عام، لا تمثل البيانات أي قيمة في حد ذاتها ما لم تُقارَن بغيرها. وعادةً ما يُشار إلى هذه المقارنة على أنها متغيّر يجب أخذه في الاعتبار لتحديد المخاطر المحتملة. والنتيجة هي مؤشر مخاطر يمكن أن يتخذ شكل قاعدة اختيار تُستخدم مع عدد من المعلمات. على سبيل المثال، عند فحص الإقرار الضريبي، تُقاس المبالغ المذكورة بمقارنتها ببعض المعلمات القياسية، وإذا تجاوزت هذه المعلمات، فيلزم اتخاذ إجراء فوري لتصحيح المعلومات. في هذه الحالات، قد يكون هناك خطر تقديم إقرار ضريبي بحجم المبيعات بأقل من القيمة الحقيقية. يمكن تحديد هذا الخطر من خلال مقارنة رقم حجم المبيعات المذكور بالمبلغ المعلن في السنة السابقة أو بمقارنته بحجم مبيعات المكلفين المماثلين. في هذه الحالة، يمكن تحديد مؤشر المخاطر إذا كان المتغير مرجحًا. عند تحليل البيانات، قد تظهر مؤشرات ومتغيرات معقدة، ومن ثَمَّ من الأهمية بمكان استخدام أساليب مثل التنقيب عن البيانات وتخزين البيانات. يعني ذلك أنه يجب أن يتمتع موظفو الضرائب، في مرحلة التحليل، بمعرفة محددة ومهارات أساسية في معالجة البيانات الإلكترونية.

ب. مرحلة ما قبل التسجيل

214. يعتبر التسجيل الضريبي التزامًا في أي ولاية ضريبية باستثناء الأشخاص المُعْفَيْن من دفع الضرائب وغير المؤهلين للتسجيل. يجب على الإدارات الضريبية أن تأخذ مخاطر التسجيل على محمل الجد وأن تسعى إلى وضع الآليات لضمان تحديد أولئك الذين يكسبون أو يحصلون على دخل خاضع للضريبة وتسجيلهم وفقًا للقوانين الضريبية الحالية. أثناء عملية التسجيل، يجب على إدارة الضرائب إجراء فحوصات على المتقدمين للتسجيل الضريبي. يمثل ذلك أهمية بالغة بسبب زيادة الأنشطة التجارية الاحتياطية وتزوير الهوية. يمكن للمصالح الضريبية استخدام الأساليب التالية لإجراء الفحوصات على المتقدمين، ومقارنتها بالمعلومات المذكورة في نماذج التسجيل:

✓ مقارنة المعلومات المقدّمة بتلك الخاصة بالمتقدمين المسجلة بالفعل في نفس نظام وبوابة التسجيل؛

✓ فحص العناوين البريدية للمتقدمين؛

✓ التحقق من أرقام الهاتف؛

✓ مراجعة البيانات البنكية؛

✓ فحص المراجع؛

✓ مراجعة بيانات العمل؛

✓ التحقق مما إذا كان هناك معلومات في الدوائر الحكومية الأخرى؛

✓ التحقق من وكالات الائتمان المرجعية؛

✓ فحص جوازات السفر وبطاقات الهوية الوطنية المقدمة.

215. بوجهٍ عامّ، قد يحاول المحتالون التسجيل للحصول على رقم تعريف ضريبي لأنشطتهم التجارية غير القانونية. ومن أجل القضاء على هذه المخاطر المحتملة، يجب على المصالح الضريبية إطلاق برنامج فعال للتوعية العامة لتثقيف مجتمع المكلفين العامّ حول أهمية تقديم معلومات صحيحة للتسجيل الضريبي والآثار المترتبة على تزوير المعلومات وتضليل مصلحة الضرائب.

ج. مرحلة ما بعد التسجيل

216. من المتوقع أن يقدم المكلفون إقرارات ضريبية لتوضيح دخلهم ودفع الضريبة المستحقة. يجب على إدارة الضرائب اتخاذ تدابير فعالة لزيادة مستوى ثقافة المكلفين من أجل تعزيز الامتثال الطوعي. لا يمكن التخفيف من مخاطر دفع الضرائب والإقرارات الضريبية إلا بعد حدوثها. هناك العديد من العوامل التي تساهم في حدوث هذه المخاطر.

د. تقديم الإقرارات

217. يجب على المكلفين تقديم إقرارات شهرية، وربع سنوية، وسنوية في النماذج المُعدّة لذلك وفقًا للقوانين الضريبية الحالية. وحتى تتمكن المصالح الضريبية من التخفيف من المخاطر، يجب عليها اتخاذ التدابير اللازمة للتحقق من المعلومات المذكورة في الإقرارات بما يتماشى مع إجراءات التشغيل القياسية. تشمل المعلومات التي يجب التحقق منها في الإقرارات ما يلي:

✓ يجب مقارنة مبلغ الضريبة المعلن في الإقرار بالأرقام الأخرى ذات الصلة من دفاتر حسابات المكلف لتحديد دقة المعلومات الضريبية المقدمة وموثوقيتها؛

✓ يمكن التحقق من الإقرار بمقارنته بالإقرارات السابقة التي قدمها المكلف نفسه؛

✓ يمكن مقارنة الإقرار المقدم بإقرارات المكلفين الآخرين المماثلين (فحص هوامش الأرباح، ونوع النشاط، وهامش الربح المضاف، وما إلى ذلك)؛

✓ ويمكن مقارنة الإقرار بإجراءات التشغيل القياسية الداخلية.

هـ. عمليات التدقيق الضريبي الدوري

218. يجب على المصالح الضريبية إجراء عمليات تدقيق ضريبي دوري وعشوائي لتحديد المخاطر المحتملة واتخاذ الإجراءات اللازمة للتخفيف منها أو القضاء عليها. يمثل ذلك أهميةً بالغة؛ نظرًا إلى أنه في بعض الحالات التي تُترك فيها المخاطر لفترة زمنية طويلة، قد لا يؤدي الإجراء المتخذ للتخفيف منها أو للقضاء عليها إلى تحقيق أي نتائج ملموسة إذا كان لها بالفعل تأثير جسيم في إدارة الضرائب.

و. الإجراءات العفوية

219. هناك بعض المصادر لتحليل المخاطر التي لا تكون منتظمة وتحدث بالصدفة فقط. يجب على المصالح الضريبية أن تتبع نهجًا استباقيًا لتحليل البيانات بمجرد تلقيها؛

- أ. خصائص المكلفين المعنيين؛
- ب. أسباب التغييرات في سلوك المكلفين؛
- ج. احتمالية المخاطر ووتيرتها؛
- د. المؤشرات/قواعد الاختيار والمعلومات؛
- هـ. ديناميات المخاطر؛
- و. تأثير تحليل المخاطر؛
- ز. خيارات التخفيف من المخاطر المحتملة؛
- ح. الاتجاه – ما إذا كانت المخاطر قد أصبحت أكثر أو أقل حدة؛
- ط. خيارات المعالجة الممكنة؛
- ي. تكلفة المعالجة؛
- ك. التأثير في أهداف إدارة الضرائب: منخفض، متوسط، مرتفع، مرتفع جدًا.

6.6.8 تحديد أولويات المخاطر

220. تهدف هذه المرحلة من عملية التعامل مع المخاطر إلى تحديد المكلفين ذوي المخاطر العالية والمكلفين ذوي المخاطر المنخفضة. يتمثل الهدف من هذه المرحلة في تقييم حجم المخاطر، وتقدير العدد المحتمل للمكلفين الذين يندرجون ضمن فئة المخاطر العالية، وتحديد ما يُحتمل أن يؤثر في إدارة الضرائب، ووصف تدابير التخفيف المناسبة للسيطرة على المخاطر، إن لم يكن القضاء عليها تمامًا. تتحمل المصالح الضريبية المسؤولية عن تخصيص الموارد الكافية (البشرية والمالية) للسيطرة على أحد المخاطر والتخفيف منها بمجرد منحها الأولوية.

221. تتأثر درجة الامتثال بنظرة المكلفين إلى الخدمات التي تقدمها الحكومة لمواطنيها. إذا كانت هناك مشاعر بوجود توزيع غير عادل للموارد الوطنية أو الافتقار إلى الشفافية والمساءلة من جانب الحكومة أمام الشعب، فإن مصداقية إدارة الضرائب قد تتأثر بالسلب.

222. هناك بعض العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تصنيف المخاطر وتحديد أولوياتها:

- ✓ مبلغ الضريبة المستحقة خلال فترة التقدير الذي جرى تحديده في مرحلة تحليل المخاطر (يمكن استخدام نتيجة تحليل الفجوة الضريبية)؛
- ✓ ما إذا كانت هناك موارد متاحة لاستخدامها في عملية التخفيف من المخاطر (يمكن استخدام العائد على الاستثمار)؛
- ✓ يمثل الوعي الضريبي أهمية بالغة في إدارة المخاطر؛ نظرًا إلى أن التخفيف من المخاطر من شأنه أن يردع المكلفين وقد تكون له عواقب إيجابية أو سلبية على المكلفين والمجتمع ككل؛ وبما أن إدارة بعض المخاطر قد تؤثر في المكلفين والمجتمع، فيجب اختيار النهج بعناية لضمان القبول المجتمعي؛

- ✓ يمكن أيضًا أن تؤثر التغييرات في الحكومة والانتهازية السياسية في بعض المخاطر المحددة؛ وقد يعني الاتجاه الذي تتخذه الحكومة أن المخاطر غير المهمة اليوم ستكون ذات أهمية كبيرة غدًا، على سبيل المثال، قد تُقَرَّ قوانين جديدة يمكن أن تؤثر في سلوك المكلفين؛
- ✓ يمكن أن تلعب الثقافة المؤسسية للمصالح الضريبية دورًا مهمًا في اختيار مخاطر محددة (تحديد المخاطر العالية والمخاطر المنخفضة)؛
- ✓ يجب أن يحصل كل مكلف من المكلفين على فرصة عادلة ليعامل على قدم المساواة في عمليات إدارة المخاطر والسيطرة عليها؛ ويمكن استخدام الاختيار العشوائي ويمكن أن تحدّد النتائج مخاطر جديدة للتحليل.

6.6.9 معالجة المخاطر

223. إدارة المخاطر أو معالجتها هي المرحلة التي تلي تصنيف المخاطر وتحديد أولوياتها، والتي تقدم صورة واضحة عن المخاطر التي يمكن السيطرة عليها أو إدارتها. سيعتمد اختيار المخاطر في مرحلة تحديد الأولويات على الموارد المتاحة لإدارة الضرائب لهذه العملية. إذا كانت هناك موارد كافية متاحة، فمن المرجح أن تجري السيطرة على المزيد من المخاطر والتخفيف منها. يجب تحديد المخاطر بشكل متزامن، مع تحديد تلك التي ينبغي قبولها وتلك التي لا ينبغي قبولها. يمكن أن تتخذ إدارة المخاطر أشكالًا مختلفة تبعًا لتوفر الموارد. تشمل هذه الأشكال نقل المخاطر، والحد من المخاطر، والتخفيف من المخاطر، وتغطية المخاطر.

224. **التخفيف من المخاطر.** يمكن تعريف عملية التخفيف من المخاطر على أنها التدابير المتخذة للقضاء على التأثير السلبي للمخاطر في إدارة الضرائب. وكى تُحدّد المخاطر تحييدًا كاملاً، يجب تنفيذ التدابير بأكثر الطرق كفاءةً وفعاليةً. يجب على المصالح الضريبية إشراك جميع الدوائر الوظيفية في عملية التخفيف من المخاطر إما على المستوى المركزي أو اللامركزي.

225. **نقل المخاطر.** ربما تكون دائرة حكومية أخرى أو مؤسسة خارجية هي الأقدر على التعامل مع المخاطر المحددة. وخير مثال على ذلك مخاطر الدفع. وحسب التشريعات، ربما يكون من الممكن طلب ضمان بنكي مقابل الالتزامات الضريبية المستقبلية. ومن ثمّ، تنتقل مخاطر عدم الدفع من إدارة الضرائب إلى مؤسسة أخرى، وتنتقل في هذه الحالة إلى أحد البنوك. بهذه الطريقة، يمكن اعتبار تمرير المخاطر الشكل النهائي للحد من المخاطر. ومع ذلك، نظرًا إلى أن المخاطر لا تزال قائمة، زُعم تمريرها إلى جهة أخرى، يجب اعتبارها شكلاً محددًا من أشكال معالجة المخاطر.

226. **الحد من المخاطر.** ستتيح قدرة إدارة الضرائب على الحد من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة قبل أن تحدث، لها المجال للتركيز على المخاطر العالية والمخاطر التي من المرجح أن تحدث. يمكن للحد من المخاطر أيضًا أن يحرر الموارد المالية والبشرية لتوجيهها نحو السيطرة على مجالات المخاطر الأخرى.

6.6.10 الحد من المخاطر

227. يمكن الحد من المخاطر بعدة طرق، مثل (1) الحد من الفرص و(2) تقليل الأخطاء المقصودة وغير المقصودة. فيما يلي وصف للنهج بمزيد من التفصيل:

الحد من الفرص

228. يمكن لإدارة الضرائب الحد من فرص ارتكاب الأشخاص لأخطاء مقصودة أو غير مقصودة. فإذا تمكنت من اتخاذ تدابير فعالة للحد من المخاطر إلى الصفر، فهذا يعني أنه لم يُعد من الممكن ارتكاب الأخطاء، ومن ثمّ لن تعود المخاطر موجودة. هناك بعض التدابير التي يمكن للمصالح الضريبية اتخاذها للحد من فرص ارتكاب الأخطاء، إن لم يكن القضاء عليها تمامًا، ومنها:

أ. تغيير اللوائح والقوانين؛ إذا كانت المخاطر المحددة نتيجةً للتشريعات الحالية، فإن تعديل القانون سيؤدي تلقائيًا إلى الحد من تلك المخاطر وتحسين قابلية التنفيذ؛

ب. في حالة وضع قانون جديد ليحل محل أحد القوانين الحالية، فهذا يعني إما القضاء على المخاطر تمامًا أو الحد منها إلى أدنى مستوى ممكن.

229. الاتساقية. يجب على إدارة الضرائب التأكد من اتساقية المصطلحات وتفسير أحكام القوانين المختلفة. في حالة استخدام المصطلحات نفسها في قوانين مختلفة، فإن إمكانية ارتكاب الأخطاء سيُجري الحد منها أو القضاء عليها. يجب على المصالح الضريبية تقديم مذكرات ممارسات واضحة حول كيفية تفسير بعض أحكام القانون لمساعدة الشركات الاستشارية، والمؤسسات العاملة في مختلف القطاعات الاقتصادية، والمكلفين على فهم القانون الضريبي بوضوح.

230. العتبات. يجب على المصالح الضريبية وضع عتبات محددة في اللوائح الضريبية يمكن أن تتسبب في اختفاء بعض المخاطر، على الرغم من احتمال ظهور مخاطر جديدة حول العتبة.

231. الإعفاءات الموحدة. يمكن أن يؤدي إدراج إعفاءات ومعدلات ضريبية موحدة في اللوائح الضريبية إلى القضاء على أوجه التعقيد والغموض المرتبطة عادةً بتطبيق القانون وتفسيره.

232. إدخال نظام ضريبي إلكتروني. سيؤدي إدخال نظام إدارة الضرائب المتكاملة المحوسب إلى القضاء على المعالجة اليدوية للبيانات والسماح بتقديم الإقرارات الضريبية عبر الإنترنت، ومن شأن ذلك أن يحد من أخطاء إدخال البيانات، إن لم يكن القضاء عليها، على مستوى إدارة الضرائب والمكلفين.

233. ضمان الجودة. عادةً ما يشتمل النظام الضريبي الإلكتروني على آلية مدمجة لضمان الجودة تتحقق من صحة البيانات المدخلة قبل المعالجة. هذه الآلية تجعل من الصعب ارتكاب بعض الأخطاء.

234. إمكانية الوصول إلى النظام. يجب على إدارة الضرائب تعيين مستويات التفويض في النظام الضريبي الإلكتروني للموظفين والمكلفين. يمثل ذلك أهميةً بالغة لتجنب تحميل المعلومات غير الضرورية وإتاحة الفرصة أمام التحكم في النظام وتدقيقه.

الحد من الأخطاء

235. من الواضح أن الأخطاء التي يرتكبها المكلفون ليست كلها مقصودة، فبعضها يُرتكب عن غير قصد. ومن ثمّ، يجب على المصالح الضريبية وضع برامج فعالة لتوعية المكلفين وتثقيفهم حول حقوقهم وواجباتهم والعقوبات المترتبة على عدم تقديم الإقرارات الضريبية وفقًا للقوانين الضريبية. فيما يلي شرح للعناصر المختلفة للحد من الأخطاء.

236. الأطر القانونية البسيطة. كلما كانت اللوائح الضريبية يسهل على المكلفين فهمها، قلَّ عدد الأخطاء غير المقصودة التي يرتكبونها.

237. نماذج الإقرارات البسيطة. يجب على المصالح الضريبية إعداد نماذج بسيطة وغير معقدة للإقرارات الضريبية؛ حتى يتمكن المكلفون من استكمالها وتقديمها بسهولة. وكلما كانت النماذج أسهل، قلت احتمالية ارتكاب المكلفين للأخطاء.

238. الوصول إلى المعلومات. ستؤدي مذكرات الممارسات والنشرات الواضحة التي لا لبس فيها والتي تحتوي على شرح لإجراءات التشغيل القياسية بشأن قضايا محددة متعلقة بإقرارات المكلفين وعملية التقديم إلى الحد من ارتكاب المكلفين للأخطاء غير المقصودة. يجب على المصالح الضريبية أيضاً استخدام وسائل أخرى لتوصيل المعلومات إلى المكلفين، مثل الراديو، والتلفزيون، ووسائل الإعلام المطبوعة، والمواقع الإلكترونية، واللافات، وذلك حسب طبيعة المعلومات.

239. قنوات الاتصال. يجب على المصالح الضريبية التأكد من وجود طرق سهلة للمكلفين للاتصال بإدارة الضرائب. تشمل هذه الطرق خدمات الإنترنت، والهاتف، وشبكات التواصل الاجتماعي الآمنة. يضمن ذلك الوصول السريع إلى المعلومات ويُمكن المكلفين من تقديم معلومات دقيقة إلى مكتب الضرائب.

240. خدمات العملاء. عادةً ما يكون من الضروري أن تُنشىء إدارة الضرائب مكاتب للعملاء في مكاتبها. يتمثل المنطق في ذلك في أن بعض المكلفين سيوزرون مكاتب الضرائب للحصول على المعلومات والتثقف حول بعض القضايا التي تتطلب التفاعل المباشر.

241. التثقيف الضريبي. يجب على المصالح الضريبية وضع برامج تثقيفية بأشكال مختلفة لتناسب جميع أنواع المكلفين. ويمكن تنظيم منتدى عام واجتماع مفتوح لتثقيف المكلفين وتزويدهم بالمعلومات. يجب الحرص على تغطية جميع الفئات المختلفة من المكلفين في الاقتصاد عند وضع برامج التثقيف الضريبي.

242. المساعدة المادية. يجب على المصالح الضريبية التحلي بالمرونة في أداء واجباتها لكسب ثقة المكلفين. قد يحتاج بعض المكلفين في بعض الحالات إلى الحضور إلى مكتب الضرائب، وعادةً ما يكون ذلك للحصول على المساعدة في استكمال الإقرارات الضريبية أو صياغة أنواع مختلفة من الخطابات إلى المكتب. يحتاج هذا النوع من المكلفين إلى المساعدة المادية، فعلى الرغم من الخدمات التي يقدمها النظام الضريبي الإلكتروني، سيجد بعض الأشخاص صعوبة في تقديم إقراراتهم الضريبية إلكترونياً. ستؤدي مساعدتهم مادياً إلى الحد من الأخطاء المحتملة. يمكن تقديم هذه المساعدة أيضاً من خلال مؤسسات خاصة، مثل الشركات الاستشارية، أو المنظمات الاجتماعية، أو النقابات، وعن طريق الأصدقاء وأفراد الأسرة.

243. خدمات الأطراف الثالثة. يجب أن تكون المصالح الضريبية قادرة على الدخول في بعض ترتيبات الشراكة مع أطراف ثالثة لإدارة معلومات المكلفين. عادةً ما تساعد هذه الترتيبات المكلفين الذين يواجهون صعوبات وغير القادرين على الذهاب إلى مكتب الضرائب للحصول على المساعدة المادية. يمكن أن يكون الطرف الثالث مؤسسة مسجلة تقدم بعض خدمات العملاء المتعلقة بإدارة الضرائب، أو فرد، أو نقابة. ويكون مستقلاً ولا يوجد للمكلف أي تأثير فيه.

244. الزيارات الميدانية. تُجرى زيارات ميدانية دورية وعشوائية إلى مقر عمل المكلفين خلال ساعات العمل لجمع المعلومات لتستخدمها المصالح الضريبية في إدارة المخاطر في المستقبل. يتمثل الغرض من هذه الزيارات فيما يلي:

أ. جمع المعلومات عن الموظفين العاملين في المؤسسة في ذلك الوقت؛

- ب. تحديد أنواع المكلفين وفئات الموظفين (مواطنين أو وافدين)؛
- ج. التحقق مما إذا كانت دفاتر الحسابات يجري الاحتفاظ بها وفقاً لقانون الضرائب؛
- د. جمع المعلومات عن كيفية إدارة المؤسسة، والتحقق من الحوكمة الجيدة لهيكل الشركة، وحضور مجلس الإدارة، وما إلى ذلك.
- هـ. تحديد نطاق الأنشطة التجارية؛
- و. مراجعة هيكل تسعير السلع والخدمات؛
- ز. التأكد من مطابقة المنتجات للمواصفات القياسية.
245. يمكن لإدارة الضرائب أيضاً استخدام أسلوب الشراء الاختباري لتحديد حالة النشاط التجاري والسعر الفعلي الذي يُباع به المنتج في السوق المفتوحة. يعتبر الشراء الاختباري عمليةً سريةً تجريها إدارة الضرائب لتحديد القيمة الحقيقية للمنتج ومعرفة ما إذا كان نشاط تجاري معين لا يزال قائماً. يتظاهر موظفو الضرائب بأنهم عملاء ويطلبون أحد المنتجات ويدفعون ثمنه. عند القيام بهذا النوع من الزيارات السرية أو غير المعلنة لمقار عمل المكلفين، يجب على إدارة الضرائب التأكد من تمتعها بالسلطة القانونية لتنفيذ العملية وأخذ المخاطر التي تنطوي عليها وسلامة موظفيها في الاعتبار بعناية.
246. **فرص الإفصاح الطوعي.** يجب على المصالح الضريبية أن تتيح أمام المكلفين الذين ارتكبوا أخطاء في إقراراتهم الضريبية فرصة تصحيح المعلومات طواعيةً حتى لو كانت المخاطر قد حدثت بالفعل. يمكن الإعفاء من العقوبة إذا امتثل المكلفون لمتطلبات الدعوة إلى تصحيح الأخطاء الموجودة في إقراراتهم. يمكن تقديم هذه الدعوة نتيجةً للاختيار العشوائي للمكلفين لإجراء مراجعة مكتيبة لإقراراتهم السنوية. تعتبر هذه الطريقة بمثابة أحد تدابير إدارة المخاطر أكثر من كونها حدًا من المخاطر؛ نظرًا إلى أنه ليس من الممكن القضاء على المخاطر التي حدثت بالفعل أو الحد منها.
247. **تقييم المخاطر.** يجب أن تمتلك المصالح الضريبية آليةً لتقييم المخاطر لقياس مدى فعالية الإجراءات المتخذة في كل مرحلة من مراحل عملية إدارة المخاطر. هناك مقولة تقول "لا يمكنك إدارة ما لا يمكنك قياسه". هناك بعض الأسئلة الأساسية التي يجب على إدارة الضرائب طرحها في عملية تقييم المخاطر:
- أ. أين حُدِّدَت المخاطر؟
- ب. متى حُدِّدَت المخاطر؟
- ج. هل حُلِّت المخاطر بشكل صحيح؟
- د. هل اعتمد النوع الصحيح من تدابير التخفيف؟
- هـ. ما هي مسببات المخاطر؟
- و. هل كانت هناك عوامل داخلية أو خارجية؟

248. يمكن أن تتضمن عملية تقييم المخاطر تقييم جميع المخاطر لتحديد مدى فعالية الإجراءات في تحقيق أهداف إدارة الضرائب والنتائج المتوقعة منها. ويمكن تحديد الفعالية والكفاءة التنظيميتين عند إجراء تقييم

المخاطر بطريقة فعالة. سيوفر ذلك صورةً واضحةً عن قدرة إدارة الضرائب على إدارة المخاطر المحددة أو الحالات التي تكون هناك حاجة فيها إلى دعم خارجي من حيث الموارد المالية أو البشرية أو كليهما.

249. يمكن إجراء تقييم المخاطر باستخدام مجموعة متنوعة من الطرق، منها ما يلي:

أ. إجراء تدقيق ضريبي عشوائي للمكلفين المختارين لاختبار دراسات المكلفين الاستقصائية المستخدمة في قياس درجة ثقة المكلفين في النظام الضريبي (سلوك المكلفين والثقافة المجتمعية)؛

ب. مراجعة المبادئ والطرق المحاسبية التي يستخدمها المكلف؛

ج. تحليل معدل تقديم الإقرارات الضريبية من جانب المكلف؛

د. إجراء تحليل الفجوة الضريبية لتحديد ثقافة الامتثال على أساس الضريبة الفعلية المدفوعة؛

هـ. القيام بزيارة ميدانية إلى مقر عمل المكلف؛

و. إجراء عمليات تدقيق ضريبي محددة، على سبيل المثال، لضرائب الاستقطاع، وضريبة القيمة المضافة، وضريبة الشركات، والأصول الثابتة، وعمليات تدقيق ضريبي للامتثال لمعالجة بعض المشكلات الناشئة عن هذه المجالات الضريبية؛

ز. يمكن للقياس أيضًا ألا يركز إلا على عدد الأخطاء (دون الأخذ بعين الاعتبار المبلغ المعني)، وهذا يتطلب عيناً أصغر.

7 الفصل السابع

7.1 إجراءات التشغيل القياسية

250. تمتلك المصالح الضريبية في جميع أنحاء العالم آليات للتسيير اليومي لأعمال إدارة الضرائب. قد تختلف إجراءات التشغيل القياسية من بلد إلى آخر، إلا أنها تُصاغ وتُنظَّم بشكل عام بما يضمن إدارة الضرائب بفعالية وكفاءة من خلال الدوائر والوحدات الوظيفية الأساسية الموضحة أدناه. يتمثل الغرض من هذه الإجراءات في وضع مبادئ توجيهية تشغيلية واضحة لكل وحدة تعمل في تحصيل الضرائب وإدارة المكلفين، كما تضع الترتيبات التشغيلية التي تعمل بموجبها الوحدات الرئيسية التابعة لدائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون داخل إدارة الضرائب.

7.2 مسؤوليات دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون

251. يشرف رئيس الدائرة على أنشطة التخطيط الضريبي العامة الخاصة بإدارة الضرائب ويرفع تقاريره إلى مدير مكتب الضرائب. تنقسم دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون عادةً إلى ثلاث وحدات رئيسية، وهي وحدة الامتثال، ووحدة إدارة الديون، ووحدة الإنفاذ. يدير كل وحدة رئيس أو مشرف مع عدد من موظفي الضرائب الذين يعملون تحت إمرته.

252. **المشرفون.** المشرفون هم رؤساء الوحدات التابعة لدائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون ويرفعون تقاريرهم مباشرةً إلى رئيس الدائرة الذي يشرف على أنشطتهم اليومية في إدارة الوحدات. ويتولون توزيع المهام وإسنادها، ومراجعة خطط العمل، وإجراء التقييمات لموظفي الضرائب الذين يعملون تحت إمرتهم.

253. **الموظفون.** هم الموظفون الذين يعملون في الوحدات المختلفة داخل هيكل دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون. ويرفعون تقاريرهم مباشرةً إلى رئيس الوحدة التي يتبعونها. يؤدي الموظفون مهام العمل الموكلة إلى دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون، ويقومون بالعمل الميداني، ويقدمون التقارير إلى رؤساء الوحدات ويعيد رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون مراجعتها. تتمثل مهام دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون فيما يلي:

أ. الامتثال؛

ب. الإنفاذ؛

ج. إدارة الديون.

254. يفوض قانون ضريبة الدخل رقم 113 وقانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدلان، الهيئة العامة للضرائب بإدارة القوانين الضريبية في البلاد وإنفاذها من خلال المدير العام. تسمح هذه القوانين أيضًا للمدير العام بإصدار توجيهات كتابية، حسب الاقتضاء، لتنفيذها بفعالية.

255. يتطلب تفعيل القانون رقم 113 والقانون رقم 162 وضع إجراءات التشغيل القياسية الداخلية لتوجيه أنشطة التخطيط الضريبي اليومية الخاصة بمصلحة الضرائب. يمثل الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون المهام الرئيسية لأي مصلحة ضرائب، بما في ذلك تحديد المكلفين وتقدير الضرائب، وتحصيلها، واستردادها.

256. يمكن تقسيم دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون إلى ثلاث وحدات، وهي وحدة الامتثال، ووحدة الإنفاذ، ووحدة إدارة الديون.

7.3 وحدة الامتثال

257. تتحمل وحدة الامتثال المسؤولية عن تحديد المكلفين الجدد والحاليين الذين لا يفون بالتزاماتهم الضريبية وفقًا للقوانين واللوائح الضريبية. تتمثل المهمة الرئيسية للوحدة في إبلاغ المكلفين بالتزاماتهم القانونية على النحو الذي يحدده قانون الضرائب، على سبيل المثال، تسجيل أعمالهم التجارية، والاحتفاظ بدفاتر الحسابات المطلوبة، والاحتفاظ بسجلات دقيقة للمعاملات التجارية، وتقديم الإقرارات الضريبية المطلوبة في الموعد المحدد، ودفع الضرائب المستحقة.

258. مهام وحدة الامتثال. تتمثل مهام وحدة الامتثال فيما يلي:

أ. وضع بروتوكولات الامتثال لرصد قضايا امتثال المكلفين، مثل التسجيل الضريبي، وعدم تقديم الإقرارات، وعدم دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد، وعدم إصدار الإيصالات والفواتير المقررة، ومنع موظفي الضرائب من الدخول إلى مقار العمل؛

ب. التأكد من إصدار إدارة الضرائب لإخطارات دفع الضرائب وتقديم الإقرارات؛

ج. تحديد المكلفين الذين لم يقدموا، أو الذين تأخروا، أو الذين توقفوا عن تقديم الإقرارات الضريبية، ومراقبتهم؛

د. تحديد المتخلفين والمتأخرين في تحويل الضرائب ومراقبتهم؛

هـ. التأكد من إعداد قائمة بالإقرارات الضريبية المتأخرة في الوقت المناسب؛

و. التأكد من إجراء الفحوصات المكتوبة للإقرارات الضريبية ضمن الإطار القانوني؛

ز. التأكد من التوقيع على حسابات التدقيق قبل تقديمها إلى المكتب؛

ح. التأكد من فرض العقوبات المناسبة على الجرائم الضريبية وفقًا للقوانين واللوائح الضريبية؛

ط. إحالة الحالات إلى وحدة الإنفاذ لاتخاذ الإجراءات المناسبة؛

ي. إصدار التقارير التشغيلية.

7.3.1 أنشطة الامتثال.

259. يتضمن برنامج الامتثال التحقيق وتطبيق الأدوات لحل مشكلات عدم الامتثال.

260. **التحقيق في الامتثال.** تتضمن هذه العملية تحديد المكلفين الذين لم يفوا بالتزاماتهم الضريبية. هناك التزام قانوني على المكلفين بتقديم الإقرارات وسداد المدفوعات بحلول تواريخ الاستحقاق المحددة، وتقديم معلومات كاملة ودقيقة، والاحتفاظ بسجلات مناسبة. في حالة عدم وفاء المكلف بأيٍّ من هذه الالتزامات، فإن مشكلات الامتثال التالية تنشأ:

أ. المتخلفون عن تقديم الإقرارات هم المكلفون الذين لم يقدموا إقراراتهم الضريبية بحلول الموعد المحدد؛

ب. مقدمو الإقرارات الصفرية هم المكلفون الذين قدموا إقراراتهم الضريبية التي تشير إلى عدم وجود نشاط تجاري أو التزام ضريبي للفترة؛

ج. المتوقفون عن تقديم الإقرارات هم المكلفون الذين تخلفوا عن تقديم الإقرارات الضريبية خلال فترة من الزمن؛

د. المتأخرون في تقديم الإقرارات هم المكلفون الذين قدموا إقراراتهم الضريبية بعد الموعد المحدد؛

هـ. مقدمو الإقرارات ذوو الائتمان الضريبي هم المكلفون الذين تتضمن إقراراتهم ائتماناً ضريبياً خلال فترة من الزمن؛

و. دافعو المدفوعات الناقصة هم المكلفون الذين يدفعون مدفوعات أقل من الالتزام الضريبي الكامل؛

ز. المتخلفون عن دفع الضرائب هم المكلفون الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية ولا يدفعون المبالغ الضريبية المستحقة عليهم؛

ح. المكلفون غير المسجلين هم الأشخاص المؤهلون للتسجيل غير المسجلين لدى الهيئة العامة للضرائب.

261. **المتخلفون عن تقديم الإقرارات والمتوقفون عن تقديم الإقرارات.** هذه الفئات من المكلفين هم أولئك الذين لم يقدموا قط إقراراتهم الضريبية إلى المصالح الضريبية طوال تاريخ عملهم أو الذين اعتادوا على تقديم إقراراتهم الضريبية، لكنهم توقفوا عن تقديمها. تُراجع وحدة الامتثال جميع السجلات وقواعد البيانات الخاصة بالمكلفين (مثل نظام إدارة الضرائب المتكاملة) بصفة دورية لتحديد أولئك الذين توقفوا عن تقديم الإقرارات الضريبية وتحديد ما إذا كانوا لا يزالون يزاولون الأعمال التجارية، وذلك بمراجعة الأنواع الأخرى من الضرائب. يتولى موظف الامتثال إعداد قائمة بالمكلفين الذين توقفوا عن تقديم الإقرارات الضريبية أو الذين لم يقدموها قط. يجب على رئيس وحدة الامتثال إعداد تقرير تحقيق عن المتوقفين عن تقديم الإقرارات الضريبية وتقديمه إلى رئيس دائرة التدقيق لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

الجدول (12): إجراءات الامتثال الخاصة بالمتخلفين عن تقديم الإقرارات والمتوقفين عن تقديم الإقرارات

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|------------------------------------|--------------------|---|---------|
| 1 | قائمة المتخلفين عن تقديم الإقرارات | رئيس وحدة الامتثال | إعداد تقرير المتخلفين عن تقديم الإقرارات على نظام إدارة الضرائب المتكاملة فتح ملف حالة وإحالة الحالة إلى المشرف | |
| 2 | استلام الحالات وإحالتها | مشرف الامتثال | إنشاء ملفات الحالات وإحالتها إلى موظفي الامتثال على دفعات | |
| 3 | استلام الحالات وتحديثها | موظفو الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> اختيار ملفات الحالات متابعة المكلفين الذين تخلّفوا عن تقديم الإقرارات الضريبية تحديث ملفات الحالات بالإقرارات الضريبية أو المعلومات التي جرى الحصول عليها فرض غرامات حسب الاقتضاء رفع تقرير إلى رئيس وحدة الامتثال عبر المشرف | |
| 4 | إغلاق الحالة | رئيس وحدة الامتثال | يجب إغلاق الحالة في حالة تقديم الإقرارات | |
| 5 | عدم تقديم الإقرارات الضريبية | رئيس وحدة الامتثال | التوصية بتصعيد الحالة لاتخاذ إجراءات الإنفاذ الواجبة عبر رئيس الوحدة | |
| 6 | تصعيد الحالات خارج مكتب الضرائب | رئيس وحدة الامتثال | التوصية بتصعيد الحالة لاتخاذ إجراءات الإنفاذ الواجبة إلى رئيس الوحدة | |
| 7 | التصعيد (تابع) | رئيس وحدة الامتثال | تصعيد الحالة إلى مكتب الضرائب الرئيس من خلال قنوات الإدارة المناسبة | |
| 8 | إغلاق الحالة | رئيس وحدة الامتثال | إغلاق الحالة عند حلها بشكل نهائي بعد تصعيدها | |

262. مقدمو الإقرارات الصفريّة. يشير هذا المصطلح إلى المكلفين الذين يقدمون إقرارات ضريبية صفريّة تشير إلى عدم وجود نشاط تجاري للفترة. تراجع وحدة الامتثال جميع السجلات وقواعد البيانات الخاصة بالمكلفين (مثل نظام إدارة الضرائب المتكاملة) بصفة دورية لتحديد أولئك الذين قدموا إقرارات ضريبية صفريّة وتحديد ما إذا كانوا لا يزالون يزاولون الأعمال التجارية، وذلك بمراجعة الأنواع الأخرى من الضرائب. يتولى موظف الامتثال

إعداد قائمة بالمكلفين الذين يُظهرون نمطًا من تقديم الإقرارات الصفريّة وتقديمها إلى المشرف. ويُصدر رئيس وحدة الامتثال تقرير تحقيق في الامتثال ويقدمه إلى رئيس دائرة التدقيق لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

الجدول (13): إجراءات الامتثال الخاصة بمقدمي الإقرارات الصفريّة

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|--|--------------------|---|---------|
| 1 | إنشاء قائمة بمقدمي الإقرارات الصفريّة وإحالتهم | رئيس وحدة الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> إعداد تقرير مقدمي الإقرارات الصفريّة على نظام إدارة الضرائب المتكاملة في نهاية كل فترة ضريبية إحالة دفعات ملفات الحالات للمراقبة | |
| 2 | إنشاء ملفات الحالات | رئيس وحدة الامتثال | إنشاء ملف حالة لكل مكلف وإحالة جميع الملفات على دفعات إلى موظفي الامتثال | |
| 3 | التحقق من العمليات التجارية | موظفو الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> مراجعة نمط تقديم الإقرارات الصفريّة تحديد ما إذا كان المكلف يقدم إقرارات الدفع الضريبية لأنواع أخرى من الضرائب المراجعة داخل مقر المكلف تقديم تقرير إلى المشرف | |
| 4 | إغلاق الحالة | رئيس وحدة الامتثال | إغلاق الحالة في حالة عدم وجود نتائج سلبية (كأساس لتقديم الإقرارات الصفريّة) | |
| 5 | التوصية | موظفو الامتثال | تقديم تقرير عن النتائج السلبية للتقديم المستمر للإقرارات الصفريّة إلى مدير مكتب الضرائب والتوصية بالتدقيق | |
| 6 | تصعيد الحالة | رئيس وحدة الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> إحالة القائمة إلى رئيس دائرة التدقيق بناءً على نتيجة التدقيق، يوجه مدير مكتب الضرائب رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون باتخاذ الإجراءات اللازمة | |

263. المتأخرون في تقديم الإقرارات. المتأخرون في تقديم الإقرارات هم المكلفون الذين عادةً ما يقدمون إقراراتهم الضريبية بعد الموعد المحدد المنصوص عليه في القوانين الضريبية ذات الصلة. تراجع وحدة الامتثال جميع السجلات وقواعد البيانات الخاصة بالمكلفين (مثل نظام إدارة الضرائب المتكاملة) بصفة دورية لتحديد أولئك الذين قدموا إقراراتهم بعد الموعد المحدد. يتولى موظف الامتثال إعداد قائمة بالمكلفين الذين يُظهرون

نمطًا من التأخر في تقديم الإقرارات وتقديمها إلى المشرف. ويُصدر رئيس وحدة الامتثال تقرير تحقيق في الامتثال ويحيل الحالة إلى رئيس دائرة التدقيق لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

الجدول (14): إجراءات الامتثال الخاصة بالمتأخرين في تقديم الإقرارات

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|---|-------------------|---|---------|
| 1 | إنشاء قائمة بالمتأخرين في تقديم الإقرارات | موظفو الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> إعداد التقرير على نظام إدارة الضرائب المتكاملة إحالة التقرير إلى رئيس وحدة الامتثال | |
| 2 | إنشاء ملفات الحالات | موظفو الامتثال | إنشاء ملفات الحالات وإحالتها على دفعات إلى موظفي الامتثال | |
| 3 | حساب الغرامات | موظف الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> حساب الغرامات وفرضها يدويًا (في حالة عدم إنشاء النظام لغرامات على التأخر في تقديم الإقرارات) تقديم تقرير إلى رئيس وحدة الامتثال | |
| 4 | فرض الغرامات | موظفو الامتثال | التوصية بالغرامة المحسوبة ورفعها إلى رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون عبر رئيس وحدة الامتثال للموافقة عليها | |
| 5 | الموافقة على الغرامات المفروضة | مدير مكتب الضرائب | <ul style="list-style-type: none"> الموافقة على الغرامة إبلاغ المكلف بالغرامة المفروضة من خلال وحدة خدمات المكلفين | |
| 6 | إغلاق/إحالة الحالة | مشرف الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> تحديث سجلات المكلف وإغلاق الحالة، وفقًا لإجراءات التشغيل القياسية، عند دفع الغرامة إحالة الحالة إلى وحدة إدارة الديون من خلال رئيس وحدة الامتثال في حالة عدم دفع الغرامة | |

264. مقدمو الإقرارات ذوو الائتمان الضريبي. هذه الفئة من المكلفين هم أولئك الذين يقدمون إقرارات تتضمن مدفوعات زائدة أو ائتمانيًا ضريبياً للفترة. تراجع وحدة الامتثال جميع الملفات وقواعد البيانات الخاصة بالمكلفين (مثل نظام إدارة الضرائب المتكاملة) بعد تقديم الإقرارات لتحديد أولئك الذين قدموا هذه الإقرارات. يتولى موظف الامتثال إعداد قائمة بالمكلفين الذين دفعوا مبالغ زائدة وتقرير تحقيق لتقديمهما إلى دائرة التدقيق لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

الجدول (15): إجراءات الامتثال الخاصة بمقدمي الإقرارات ذوي الائتمان الضريبي

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|--|--|---|---------|
| 1 | إنشاء قائمة بمقدمي الإقرارات ذوي الائتمان الضريبي وإحالتهم | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> إعداد تقرير مقدمي الإقرارات ذوي الائتمان الضريبي على نظام إدارة الضرائب المتكاملة في نهاية كل فترة ضريبية إحالة دفعات ملفات الحالات للمراقبة | |
| 2 | إنشاء ملفات الحالات | مشرف الامتثال | إنشاء ملف حالة لكل مكلف وإحالة جميع الملفات على دفعات إلى موظفي الامتثال | |
| 3 | التحقق من العمليات التجارية | موظف الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> مراجعة نمط اتساقية تقديم الإقرارات ذات الائتمان الضريبي تحديد ما إذا كان المكلف يقدم إقرارات دفع ضريبية لأنواع أخرى من الضرائب (مثل إقرارات ضريبة الدخل على الشركات) المراجعة داخل مقر المكلف تقديم تقرير إلى المشرف | |
| 4 | التوصية | مشرف الامتثال | تقديم توصية إلى رئيس وحدة الامتثال باتخاذ الإجراءات المناسبة | |
| 5 | إغلاق الحالة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | إغلاق الحالة في حالة عدم وجود نتائج سلبية (تأكيد أساس تقديم الإقرارات ذات الائتمان الضريبي) | |
| 6 | التوصية | | تقديم تقرير عن النتائج السلبية لاستمرارية تقديم الإقرارات ذات الائتمان الضريبي إلى مدير مكتب الضرائب للإحالة | |
| 7 | تصعيد الحالة | | <ul style="list-style-type: none"> إحالة القائمة إلى رئيس دائرة التدقيق أو إلى رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون لاتخاذ مزيد من الإجراءات بناءً على نتيجة التدقيق، يوجّه مدير مكتب الضرائب رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون بشأن الإجراءات اللازمة، أو يتصرف بناءً على توصية دائرة | |

| | | |
|--|--|----------------|
| | الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون (المقر الرئيس) | |
| | إغلاق الحالة بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن نتيجة التدقيق | 8 إغلاق الحالة |

قائمة فحص حالة الامتثال

- ✓ تقديم الإقرارات الضريبية
- ✓ دفع ضريبة الدخل الشخصي/ضريبة الدخل على الشركات
- ✓ دفع ضريبة الدفع عند الكسب وغيرها من ضرائب الاستقطاع
- ✓ دفع ضريبة القيمة المضافة
- ✓ دفع ضريبة الإنتاج
- ✓ دفع ضريبة دخل الإيجار
- ✓ دفع الغرامات
- ✓ ترتيب دفع المتأخرات الضريبية

265. تتحمل وحدة الامتثال المسؤولية عن تقديم توصيات إلى وحدتي الإنفاذ وإدارة الديون لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

7.3.2 مصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة الامتثال

266. هناك العديد من المصادر التي يمكن جمع المعلومات منها واستخدامها في أنشطة الامتثال. تشمل هذه المصادر الأدلة، والأدلة العكسية، ومعلومات الأطراف الثالثة أو تقارير المخبرين.

267. الأدلة. هي مصادر المعلومات خارج الهيئة العامة للضرائب، على سبيل المثال، مسجل الشركات، والوزارات، والدوائر، والهيئات الحكومية، والمكاتب الحكومية العاصمية، والبلدية، والمحلية، والمجالس المحلية، وغرفة التجارة العراقية، والمجلات والإعلانات التجارية، والسجلات الحكومية، والعقود المنشورة، ودليل الهاتف، التي يمكن الرجوع إليها لمعرفة أسماء المكلفين المحتملين، وأسمائهم التجارية، وعناوينهم.

268. الأدلة العكسية. يجري الحصول على الأدلة العكسية من خلال برنامج تُقارن بموجبه الهيئة العامة للضرائب قائمتها الخاصة بالمكلفين بالشركات الموجودة في مناطق معينة من المدينة (على سبيل المثال شارع الرُبَيْعي في بغداد). ويجري التواصل مع من لم يُعثر عليهم في القائمة وتسجيلهم.

269. معلومات الأطراف الثالثة. المعلومات ذات الصلة التي يجري الحصول عليها من أشخاص مستقلين ليسوا بالضرورة تابعين للهيئة العامة للضرائب (على سبيل المثال المخبرين). يمكن أن تؤدي هذه المعلومات إلى اتخاذ إجراءات الامتثال.

7.3.3 إستراتيجية الامتثال

270. تمتلك الهيئة العامة للضرائب مجموعة متنوعة من الأدوات لتحديد الأشخاص الذين لم يفوا بالتزاماتهم المنصوص عليها في قانون الضرائب، بما في ذلك مراجعة السجلات/البيانات للتأكد من التسجيل، وتقديم الإقرارات الضريبية، ودفع الضرائب، وغيرها من المتطلبات. وبالإضافة إلى التحقق من الأدلة، يمكن مراجعة السجلات وإجراء زيارات إلى مقر العمل لتحديد المكلفين المحتملين غير المسجلين. تشمل أدوات الامتثال ما يلي:

- ✓ حملة تفتيش المنشآت التجارية؛
- ✓ التثقيف الضريبي؛
- ✓ مراقبة فواتير ضريبة القيمة المضافة؛
- ✓ الغرامات اليدوية ذات الأثر الرجعي؛
- ✓ الشراء الاختباري (العميل السري)؛
- ✓ مراقبة الأحداث والأنشطة الترفيهية؛
- ✓ شهادة المخالصة الضريبية.

حملة تفتيش المنشآت التجارية (حملة الامتثال الضريبي)

271. تشمل حملة تفتيش المنشآت التجارية إرسال موظفي الامتثال بشكل غير معلن إلى منطقة جغرافية معينة لإجراء فحوصات الامتثال الضريبي على جميع المنشآت التجارية. وعادةً ما تكون هذه الطريقة مثمرة للغاية في تحديد المكلفين المحتملين الذين لم يسجلوا أو يقدموا الإقرارات المطلوبة. ينتقل فريق الامتثال بقيادة أحد المشرفين من باب إلى باب لزيارة كل منشأة تجارية في المنطقة المستهدفة. وفي حالة عدم تواجده المكلف أو إذا كان الشخص غير مسجل، فإن فريق الامتثال يُصدر دعوةً ويقدم نماذج التسجيل لاستكمالها وتقديمها خلال خمسة أيام عمل. يجب الاحتفاظ بنسخة من خطاب الدعوة في الملف مؤقتًا للمتابعة. إذا لم يستجب الشخص خلال خمسة أيام عمل من تاريخ خطاب الدعوة، فإن موظفي الامتثال يباشرون اتخاذ الإجراءات المناسبة بحقه.

الجدول (16): الإجراءات الخاصة بحملة تفتيش المنشآت التجارية

| ملاحظات | الإجراء | الشخص المسؤول | الخطوة المهمة |
|---------|---|--|-----------------------------|
| | إنشاء الحالات وإحالتها من أجل تنفيذ حملة تفتيش المنشآت التجارية | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاد، وإدارة الديون | 1 إنشاء الحالة |
| | <ul style="list-style-type: none"> • استلام الحالات • اختيار فرق العمل والمشرفين للعمليات الميدانية | رئيس دائرة الامتثال، | 2 الإعداد لتنفيذ حملة تفتيش |

| | | | |
|--|---|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> التنسيق مع رئيس وحدة خدمات المكلفين عبر رئيس الحسابات للحصول على دفاتر الإيصالات | والإنفاذ، وإدارة الديون | المنشآت التجارية |
| | <ul style="list-style-type: none"> تشكيل فرق العمل للعمليات الميدانية بناءً على الخطة التي وضعتها دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون مسبقاً للفترة توفير اللوجستيات المطلوبة للعمليات إطلاع موظفي الامتثال على العمليات الميدانية | رئيس وحدة الامتثال | 3 تنسيق العمليات |
| | تنتقل فرق العمل من باب إلى باب لتحديد المكلفين الجدد والأشخاص غير الممثلين | موظفو الامتثال | 4 العمليات الميدانية |
| | <ul style="list-style-type: none"> ممارسة أعمال التثقيف الضريبي عند الاقتضاء إصدار إيصالات للمدفوعات المستلمة أثناء العملية إعداد حسابات الإيرادات المُحصَّلة لوحدة خدمات المكلفين | موظفو الامتثال | 5 تحصيل الإيرادات ميدانياً وإعداد حسابات الإيرادات المستلمة |
| رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | إصدار دعوة (موقَّعة من رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون) إلى المكلفين غير الممثلين للحضور إلى مكتب الضرائب خلال الفترة المنصوص عليها في القانون | موظفو الامتثال | 6 المكلفون غير الممثلين |
| | <ul style="list-style-type: none"> إصدار نموذج تسجيل رقم التعريف الضريبي للأشخاص غير المسجلين لاستكمالهم وتقديمه خلال الفترة المنصوص عليها في القانون يرفع قادة الفرق إلى رئيس وحدة الامتثال تقارير عن نتائج العمليات | موظفو الامتثال | 7 الأشخاص غير المسجلين |
| | مراجعة تقارير قادة الفرق والتوصية بالإجراءات المناسبة لرئيس الوحدة | رئيس وحدة الامتثال | 8 مراجعة التقارير الميدانية |
| وحدة خدمات المكلفين | <ul style="list-style-type: none"> إحالة المكلفين المحتملين الذين يحضرون إلى مقر وحدة خدمات المكلفين للتسجيل التعامل مع حالات المكلفين غير الممثلين في الوحدة حسب نوع المخالفة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | 9 الاستجابة للدعوة |
| رئيس دائرة الامتثال، | توثيق تاريخ الحالة باستخدام نموذج/ملف | مشرف الامتثال | 10 التوثيق وإعداد التقارير |

| | |
|-------------------------|--|
| والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> • تحديث الحالة على نظام إدارة الضرائب المتكاملة أو يدويًا • تقديم التقارير إلى مدير مكتب الضرائب عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون |
|-------------------------|--|

الزيارات الميدانية التثقيفية المتعلقة بالامتثال

272. تعتبر الزيارات التثقيفية المتعلقة بالامتثال أداةً فعالة لزيارات المتابعة لتقييم مستوى الامتثال والوقوف على صعوبات الامتثال التي يواجهها المكلفون المسجلون ومعالجتها. غالبًا ما تُجرى هذه الزيارات إلى الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم التي سُجلت لبعض الوقت والمكلفين حديثي التسجيل الذين لا يُظهرون نموًا في أداء الإيرادات، ولكن قد يحتاجون على الفور إلى تدقيق شامل، مع مراعاة القيود المفروضة على موارد التدقيق. في هذه الحالات، قد تكون زيارة تقييم الامتثال أداةً أكثر فعاليةً من حيث التكلفة يمكن استخدامها كأداة فحص أولية لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى إجراء تدقيق أم لا.

273. يجب على رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون أن يُسند إلى رئيس وحدة الامتثال مهمة وضع خطة عمل للزيارات الميدانية للسنة، مُقسّمة إلى أرباع سنوية. ويجب أن تشكّل وحدة الامتثال دائمةً فرقًا مختلفة، تبعًا لنطاق الزيارات للمكلفين المستهدفين ومنطقة العمليات. ينبغي أن تكون الزيارات الميدانية التثقيفية المتعلقة بالامتثال نشاطًا روتينيًا، وأن يكون الهدف الرئيس فحص سجلات المنشآت التجارية. يجوز لموظفي الامتثال أيضًا إسداء المشورة إلى المكلفين وشرح قضايا الامتثال، مثل التزامات المكلف بموجب قانون الضرائب وتبعات عدم الامتثال لها. ويجب عليهم إعداد التقارير بعد الانتهاء من زيارتهم الميدانية وتقديمها إلى رئيس الوحدة لاتخاذ مزيد من الإجراءات، مثل تحديد المكلفين المطلوب التحقيق معهم وإصدار إخطارات دفع الضرائب وخطابات التحذير المناسبة.

الجدول (17): الإجراءات الخاصة بالزيارات الميدانية التثقيفية المتعلقة بالامتثال

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|-------------------------------|--------------------|--|---------|
| 1 | إنشاء تقرير الامتثال الميداني | رئيس وحدة الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> • إعداد تقرير الامتثال على نظام إدارة الضرائب المتكاملة • إحالة مجموعات من المكلفين إلى موظفي الامتثال لزيارتهم | |
| 2 | توزيع مجموعات المكلفين | رئيس وحدة الامتثال | توزيع مجموعات المكلفين على فرق موظفي الامتثال | |
| 3 | إنشاء ملفات الحالات | موظفو الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> • تقديم تقرير عن ملفات الحالات إلى رئيس وحدة الامتثال لاتخاذ الإجراءات اللازمة | |
| 4 | التحقق من مستويات الامتثال | موظفو الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> • إجراء زيارات روتينية وفحص سجلات المنشآت التجارية | |

| | | | |
|---|--|--|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> • استكمال نماذج الزيارات الميدانية • التثقيفية المتعلقة بالامتثال على النحو المنصوص عليه في القانون • إسداء المشورة إلى المكلفين وشرح قضايا الامتثال، مثل التزامات المكلف بموجب قانون الضرائب وتبعات مخالفة القانون • تحديث الحالات بالمعلومات المستقاة من الزيارات • إعداد التقرير الميداني | | |
| 5 | تقديم التقارير | موظفو الامتثال | تقديم التقرير إلى رئيس وحدة الامتثال باستخدام نموذج تاريخ الحالة |
| 6 | مراجعة التقارير | رئيس وحدة الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة التقرير والوقوف على الإجراء المناسب الواجب اتخاذه (على سبيل المثال، إخطار التحذير، ومراقبة الفواتير، وما إلى ذلك) • تقديم توصية إلى رئيس وحدة الامتثال بإغلاق الحالة أو خلافه |
| 7 | إغلاق الحالة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاد، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> • مراجعة الحالة • إغلاق الحالة أو إحالتها إلى مدير مكتب الضرائب لاتخاذ مزيد من الإجراءات |

الشراء الاختباري

274. عادةً ما يُجرى الشراء الاختباري في مقر عمل المكلف الذي تؤكد المعلومات التي جرى جمعها خلال فترة من الزمن عنه أنه يزاوّل الأعمال التجارية دون التسجيل لدى مصلحة الضرائب. ربما يكون المكلف ممن يبيعون أو يُنتجون السلع بأسعار مختلفة عن سعر السوق المفتوحة ويُخفون الدخل عن المصالح الضريبية. تشمل مصادر المعلومات التي تعتمد عليها المصالح الضريبية عادةً الأجهزة الأمنية، والسلطات المحلية (حكومات العواصم والبلديات)، وشكاوى المستهلكين، والتقارير المجتمعية، والمؤسسات التجارية. ويُجرى عادةً عمليات الشراء الاختباري بتشكيل فريق من الرجال والنساء لزيارة مقر العمل ونقاط البيع الخاصة بالمكلفين سرًا حيث يتظاهرون بأنهم عملاء. يشتري كل عضو من أعضاء الفريق المنتجات أو السلع من المكلف ويقدم تقريرًا بذلك إلى رئيس وحدة الامتثال. وتحمل المصالح الضريبية المسؤولية عن تأمين موظفيها بالقدر الكافي في حالة حدوث خطأ ما.

الجدول (18): الإجراءات الخاصة بالشراء الاختباري

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|---|--|--|---------|
| 1 | الموافقة على إجراء الشراء الاختباري | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون بموافقة مدير مكتب الضرائب | <ul style="list-style-type: none"> الموافقة على برنامج إجراء الشراء الاختباري توفير التمويل لرئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون ترتيب الحصول على مساعدة الشرطة | |
| 2 | إنشاء ملفات الحالات | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> إنشاء ملفات الحالات بناءً على عوامل الخطر (مثل حجم المعاملات، وقيمتها، ومعدلها، وفترتها، وما إلى ذلك) إحالة ملفات الحالات إلى رئيس وحدة الامتثال لاتخاذ الإجراءات اللازمة | |
| 3 | اختيار الفريق لإجراء عملية الشراء الاختباري | رئيس وحدة الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> استلام الحالة تكليف موظفي الامتثال (الفرق) إطلاع موظفي الامتثال والشرطة على العملية | |
| 4 | إجراء عملية الشراء الاختباري والتقارير | | <ul style="list-style-type: none"> إجراء عمليات الشراء عند إصدار فاتورة ضريبة القيمة المضافة، يجب على موظف الامتثال إبلاغ مدير مكتب الضرائب بهذه الحقيقة عبر التسلسل القيادي في الهيئة العامة للضرائب لإغلاق الحالة في حالة عدم إصدار فاتورة ضريبة القيمة المضافة، يجب على موظفي الامتثال طلب الشرطة لتنفيذ عملية الاعتقال إذا طلب المكلف التسوية بعيداً عن المحكمة، فيجب على موظفي الامتثال التوصية بتدقيق المكلف من خلال قنوات الإدارة إذا لم يطلب المكلف التسوية بعيداً عن المحكمة، فيجب على موظفي الامتثال تقديم توصية إلى مدير مكتب الضرائب بملاحقته قضائياً من خلال قنوات الإدارة | |
| 5 | الملاحقة القضائية وإغلاق الحالة | مدير مكتب الضرائب | إغلاق الحالة أو تصعيدها إلى دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون/الدائرة القانونية من خلال قنوات الإدارة | |

التحقيق في الإيصالات والفواتير

275. تمتلك المصالح الضريبية العديد من الطرق للتحقق من امتثال المكلفين للقوانين الضريبية. يمثل إجراء تحقيق فوري في الإيصالات والفواتير الصادرة عن المكلفين في مقار عملهم أهميةً بالغة لتحديد مدى دقتها وصحتها. وعادةً ما توفر عملية الحصول على معلومات البيع والشراء من مصدر مستقل عن إقرارات المكلفين من خلال الملاحظة المباشرة وتسجيل المعاملات فور حدوثها في الوقت الحقيقي، معلوماتٍ دقيقةً للمصالح الضريبية حول ما إذا كان المكلف يمثل للوائح والقوانين الضريبية المعمول بها. يجب أن يشمل التحقيق نشر ما لا يقل عن موظفين في مقر عمل المكلف لإجراء فحوصات مادية ومراقبة إصدار الإيصالات والفواتير لمدة شهر على الأقل.

276. في نهاية الفترة المتفق عليها، يجب على هذين الموظفين إعداد تقرير شامل عن أي حالات من عدم الامتثال وتقديمه إلى رئيس وحدة الامتثال الذي بدوره يرفعه إلى مدير مكتب الضرائب.

277. فيما يلي بعض النتائج السلبية المحتملة المستقاة من عملية الشراء الاختباري:

أ. عدم إصدار إيصالات ضريبة القيمة المضافة وغيرها من الفواتير على النحو المحدد من جانب مصلحة الضرائب وفقاً للقوانين الضريبية؛

ب. إخفاء أرقام المبيعات الحقيقية الخاصة بالشركة؛

ج. الاحتفاظ بدفاتر حسابات مختلفة للشركة وللأغراض الضريبية؛

د. مزاوله أعمال تجارية غير تلك المُفصَّح عنها للمصالح الضريبية.

الحالات المؤدية إلى التحقيق في الفواتير

278. هناك العديد من العوامل التي ستؤدي إلى التحقيق في الفواتير تبعاً لطبيعة الأعمال التي يزاولها المكلف وحجمها، إلا أن بعضها يُحدِّد في القوانين الضريبية على أنه جزء من أنشطة التخطيط الضريبي القياسية لمكافحة التجنب الضريبي:

أ. عند اكتشاف أو الاشتباه في تقديم المكلف لإقرارات ضريبية أقل من القيمة الحقيقية، من خلال منع المبيعات والمشتريات النقدية؛

ب. في حالة عدم احتفاظ المكلف بأي سجلات تجارية؛

ج. عندما تكون عتبة التسجيل الضريبي للمكلف محل نزاع؛

د. عند توفر معلومات تفيد بأن المكلف لا يُصدِر فواتير صحيحة على النحو المحدد في قانون الضرائب؛

هـ. عند توفر معلومات تفيد بأن المكلف غير مسجل لدى المصالح الضريبية.

279. يجب تقديم التقرير الميداني عن التحقيق في الفواتير إلى رئيس وحدة الامتثال الذي بدوره سيحدد الإجراء الذي سيجري اتخاذه، وذلك تبعاً للاستنتاجات وخطورة المخالفة. فيما يلي بعض الإجراءات التي يمكن لرئيس وحدة الامتثال اتخاذها بحق المكلفين:

- أ. إصدار خطاب تحذير للمكلف؛
- ب. توجيه المكلف بدفع المبالغ المستحقة لتصحيح الإقرارات الضريبية الصادرة بأقل من قيمتها الحقيقية؛
- ج. إدراج التقدير الضريبي المعدل في دفتر أستاذ المكلف من خلال استكمال النماذج المناسبة؛
- د. إصدار نسخة من إخطار التقدير وإرساله إلى وحدة إدارة الديون لمتابعة تحصيل الديون؛
- هـ. التوصية بتدقيق الأنشطة التجارية للمكلف؛
- و. فرض الغرامات المناسبة على النحو المحدد في قانون الضرائب؛
- ز. يجب على مدير مكتب الضرائب إبلاغ الدائرة القانونية عن أي مكلفين متقاعسين لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

الجدول (19): الإجراءات الخاصة بالتحقيق في الفواتير

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|--|--|---|---------|
| 1 | الموافقة على البرنامج | مدير مكتب الضرائب | <ul style="list-style-type: none"> الموافقة على برنامج إجراء مراقبة الفواتير توفير الخدمات اللوجستية | |
| 2 | تحديد القطاعات المتعثره لمراقبتها | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> إنشاء الحالات اختيار الحالات وفقاً للقطاعات أو المعلومات المتاحة (عند الاختيار، يجب الانتباه إلى الوقت من السنة) | |
| 3 | اختيار فريق المراقبة | مشرف الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> تعيين أعضاء الفريق التحديث بالمعلومات ذات الصلة (مثل المكان) إبلاغ المكلف باختياره للتحقيق، معه، مع بيان تاريخ بدء التحقيق، ومدته، وأسماء موظفي الامتثال الذين سيجرون التحقيق. | |
| 4 | استلام الحالة/إجراء التحقيق وإعداد التقرير | فريق الامتثال | <ul style="list-style-type: none"> استلام الحالة تحديث الحالة بالمعلومات المستقاة ميدانياً المراقبة جمع البيانات عن المبيعات والفواتير الصادرة تسجيل النتائج لدى دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | |

| | | | |
|---|---|---|--|
| | • إعداد التقارير اليومية، والأسبوعية، والشهرية | | |
| 5 | تحليل الأدلة/السجلات | مشرف الامتثال | • مقارنة بيانات المبيعات بمتوسط ثلاثة أشهر من الإقرارات السابقة المقدمة • تقديم توصية إلى رئيس وحدة الامتثال باتخاذ مزيد من الإجراءات (مثل إخطار التحذير) في حالة اكتشاف موظفي الامتثال لجريمة ما |
| 6 | تصعيد الحالة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | إذا كان الفرق أكثر من 15%، فيوصى بتدقيق الحالة من خلال مدير مكتب الضرائب |
| 7 | إغلاق الحالة | مدير مكتب الضرائب | إغلاق الحالة أو تصعيد الحالات المتقاعسة إلى الدائرة القانونية |

الغرامات ذات الأثر الرجعي

280. يمثل ذلك إجراءً عقابياً منصوباً عليه في قانون الضرائب يمكن اتخاذه بحق أي مكلف يزاول العمل التجاري دون التسجيل لدى مصلحة الضرائب، على سبيل المثال، إذا لم يسجل المكلف في الضريبة في الموعد المحدد أو إذا قُدِّم إقراراً يتضمن تاريخاً مزيفاً لبدء نشاطه التجاري. يجب على رئيس وحدة الامتثال تَرْؤُس التحقيق وإعطاء التعليمات المناسبة لموظفي الامتثال لفرض الغرامات اللازمة وفقاً لقانون الضرائب. ويجب إصدار إخطار الغرامة وتسليمه للمكلف عبر البريد أو باليد.

7.4 وحدة إدارة الديون

7.4.1 مقدمة

281. تشير إدارة الديون إلى مجموعة من البرامج والأنشطة التي تهدف إلى استرداد الديون في حالة فشل إجراءات الامتثال العادية. قد ينطبق مصطلح "إدارة الديون" أيضاً على أي إجراءات تُتخذ لدفع المكلفين إلى تسوية ديونهم الضريبية إما طوعاً أو قسراً خلال فترة زمنية معقولة على النحو المحدد في قانون الضرائب.

282. تتمثل المسؤولية الرئيسية لوحدة إدارة الديون في تحصيل حسابات المكلفين المتأخرة (الديون الضريبية) وفقاً للقوانين الضريبية. ويمكنها القيام بذلك من خلال التداوير والأساليب التي تهدف إلى استرداد الديون الضريبية عندما تفشل إجراءات الامتثال. تُصمَّم إجراءات إدارة الديون لإدارة حالات التخلف عن دفع الضرائب وتتضمن إستراتيجيات للمساعدة في خفض مستوى الدَّين والتحرك نحو القضاء عليه تماماً. كما تنطبق إدارة الديون على أي إجراء يسعى إلى ضمان تسوية الديون الضريبية في أقصر وقت ممكن.

مهام وحدة إدارة الديون

283. تشمل مهام وحدة إدارة الديون ما يلي:

- أ. مراقبة رصيد ديون المكلف، وتحديثه، وإدارته؛
- ب. مراقبة حسابات المكلف المتأخرة وإجراء تحليل الاتجاه (حركة رصيد الديون)؛
- ج. إجراء تحليل الفجوة الضريبية لتحديد ما جرى دفعه وما كان يجب دفعه؛
- د. تحديث/تعديل رصيد الديون وإضافة الغرامات والفوائد على النحو المحدد في قانون الضرائب؛
- هـ. تحصيل الديون؛
- و. إصدار التقارير التشغيلية؛
- ز. إحالة حالات المتخلفين المتقاعسين عن سداد الضرائب إلى وحدة الإنفاذ لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

الديون الضريبية

284. الديون الضريبية هي أي التزامات، وغرامات، وفوائد ضريبية تظل غير مدفوعة بعد الموعد المحدد على النحو المحدد في القانون.

مصادر الديون الضريبية

285. تتمثل المهمة المنوطة بالمصالح الضريبية في تحصيل الضرائب نيابةً عن الحكومة. ويشمل ذلك الالتزامات، والغرامات، والفوائد الضريبية. هناك عدة مصادر للديون الضريبية على النحو المحدد في القوانين واللوائح الضريبية ذات الصلة:

- أ. الإقرارات الموجبة المقدمة دون دفع؛
- ب. المدفوعات الناقصة (على الحساب/الدفع الجزئي)؛
- ج. الشيكات المرتجعة بدون دفع؛
- د. التقديرات المؤقتة و/أو تقديرات التدقيق؛
- هـ. التقديرات والتوقعات السنوية (التقدير الذاتي)؛
- و. الغرامات/الفوائد؛
- ز. الضريبة غير المتنازع عليها؛
- ح. التخصيص الناقص أو التقدير بأقل من القيمة الحقيقية في التقدير الضريبي.

مسؤوليات موظفي إدارة الديون

286. تتحمل وحدة إدارة الديون المسؤوليات التالية في ضمان دفع الالتزامات الضريبية وتحصيل جميع الغرامات المنصوص عليها في القوانين واللوائح الضريبية:

- أ. إنشاء ملفات الحالات والاحتفاظ بها؛

ب. مراجعة الملفات لضمان دفع المتأخرات الضريبية؛

ج. التأكد من إرسال الإخطارات الضريبية وإخطارات الغرامات المناسبة إلى المكلفين؛

د. تحديد مكان المكلفين عن طريق الهاتف، أو البريد الإلكتروني، أو الفاكس، أو الرسائل النصية، أو البريد، أو عن طريق زيارتهم شخصياً في محل إقامتهم أو عملهم؛ وقد يتطلب ذلك مساعدة وحدة خدمات المكلفين؛

هـ. إجراء مقابلات مع المكلفين لتحديد أسرع طريقة لتحصيل الديون الضريبية؛

و. إحالة حالات المدينين المتقاعسين إلى وحدة الإنفاذ بعد أن تُثبت جميع الجهود الأخرى للتحصيل عدم جدواها.

الشكل (4): وحدة إدارة الديون



الجدول (20): الإجراءات الخاصة بملفات حالات إدارة الديون

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|---------------------|------------------------|--|---------|
| 1 | إنشاء ملف الحالة | رئيس وحدة إدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> إعداد قائمة المتأخرات الضريبية على نظام إدارة الضرائب المتكاملة أو يدوياً إنشاء ملفات الحالات | |
| 2 | إحالة ملفات الحالات | رئيس وحدة إدارة الديون | إحالة ملفات الحالات إلى أعضاء المجموعة والفريق لإدارتها | |

| | | | |
|---|---|---|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> • استلام ملفات الحالات للمتابعة والتحديث • مراجعة استفسارات الحسابات للتأكد من الديون عن طريق نظام إدارة الضرائب المتكاملة أو وحدة خدمات المكلفين • حساب الغرامات يدوياً في حالة عدم قيام النظام بذلك، وإبلاغ المكلف عبر وحدة خدمات المكلفين | <p>موظف إدارة الديون</p> | <p>3 استلام ملفات حالات إدارة الديون</p> |
| | <ul style="list-style-type: none"> • تحديث ملفات الحالات بأي معلومات إضافية بعد زيارة المكلفين • تحديث ملفات الحالات بالغراملات/الفوائد وإخطارات دفع الضرائب النهائية الصادرة بإرفاق نُسخ منها • تحديث ملفات الحالات بجميع المراسلات • تحديث ملفات الحالات بالمدفوعات اليدوية التي لم تُسجّل على النظام من خلال تسوية الحسابات • تحديث ملفات الحالات بشهادات الائتمان الضريبي من مكاتب الضرائب الأخرى من خلال تسوية الحسابات | <p>موظفو إدارة الديون</p> | <p>4 الاتصال بالمكلفين</p> |
| <p>مدير مكتب الضرائب عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاد، وإدارة الديون</p> | <ul style="list-style-type: none"> • تحديث السجلات بإيصالات الدفع • تقديم توصية إلى رئيس وحدة إدارة الديون بإغلاق ملفات الحالات عند دفع كامل المبالغ | <p>موظف إدارة الديون</p> | <p>5 الدفع الكامل في مرحلة الاتصال الأولي</p> |
| | <p>إنشاء ملفات الحالات</p> | <p>رئيس دائرة الامتثال، والإنفاد، وإدارة الديون</p> | <p>6 إغلاق الحالة</p> |
| | <p>الرجوع إلى مسار العمل الخاص بالمدفوعات الناقصة عند سداد مدفوعات ناقصة أو جزئية</p> | <p>رئيس وحدة إدارة الديون</p> | <p>7 حالات سداد مدفوعات جزئية/ناقصة</p> |
| <p>مدير مكتب الضرائب عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاد، وإدارة الديون</p> | <p>الرجوع إلى مسار العمل الخاص باتفاقيات التقسيط عند تقديم طلب لتمديد مدة الدفع</p> | <p>رئيس وحدة إدارة الديون</p> | <p>8 طلب تمديد الوقت/الدفع الجزئي من جانب المكلف</p> |

7.4.2 دفع الضرائب بالتقسيط

287. لا تزال مبادئ الضرائب التي وضعها آدم سميث ذات صلة بإدارة الضرائب في الوقت الحاضر. يجب على مصلحة الضرائب أن تجعل دفع الضرائب أمرًا مريحًا واقتصاديًا لكلٍ من إدارة الضرائب والمكلف. وينبغي اتخاذ تدابير لإتاحة الفرصة أمام المكلفين لسداد المدفوعات الضريبية بالتقسيط خلال فترة التقدير الضريبي. من الأهمية بمكان أيضًا أن تتمتع المصالح الضريبية بالكفاءة في تحصيل الضرائب من أجل تقليل التكلفة. بناءً على طلب المكلف، يمكن ترتيب دفع الضرائب بالتقسيط لتمكينه من تسوية الضريبة المستحقة. وعادةً ما تكون هذه الترتيبات وسيلةً فعالة من الناحية الاقتصادية لتحصيل الضرائب.

288. تشمل أسباب إبرام اتفاقية التقسيط ما يلي:

أ. مشكلة التدفقات النقدية؛

ب. العجز المالي؛

ج. الكوارث الطبيعية؛

د. المرض.

قرار قبول اتفاقية التقسيط

289. يجب أن يستند قرار إدارة الضرائب بقبول طلب دفع الضرائب بالتقسيط إلى عدم قدرة المكلف على دفع الضرائب المستحقة عليه بالكامل في الموعد المحدد وتاريخ الدفع السابق الخاص به. ويجب عليها مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلف لتحديد ما إذا كان قد أبلغ عن ربح أو خسارة. يمثل ذلك أفضل وسيلة للمدير العام لاتخاذ قرار بشأن قبول طلب دفع الضرائب بالتقسيط من عدمه.

الشروط والأحكام المحتملة لتمديد الوقت لدفع الضرائب

290. يخضع منح التمديد للمتطلبات التالية:

أ. يجب على مقدم الطلب تقديم طلبه إلى المدير العام باستكمال نموذج طلب التمديد ذي الصلة وفقًا للقوانين واللوائح الضريبية؛

ب. يجب أن يكون لدى مقدم الطلب رقم تعريف ضريبي؛

ج. يجب على مقدم الطلب تقديم ما يُثبت نقص السيولة لديه (مثل كشف حساب بنكي، قائمة تدفقات نقدية، حسابات ديون)؛

د. يجب أن يكون مقدم الطلب قد قدّم آخر الإقرارات الضريبية؛

هـ. لا يمكن تطبيق تمديد وقت دفع الضرائب على الديون المستحقة حالياً؛

و. يجب تقديم طلب تمديد آخر للوقت لدفع الديون معادة الجدولة قبل نهاية الفترة الممددة؛

ز. يجب أن يكون تمديد الوقت الممنوح للمكلف لدفع الديون فترةً معقولة على النحو المحدد في قانون الضرائب؛

- ح. يجب على مقدم الطلب الموافقة على سداد المدفوعات في الوقت المحدد؛
- ط. يجب على مقدم الطلب تقديم معلومات دقيقة عن دخل الأعمال؛
- ي. تُحسب الفائدة على المتأخرات الضريبية وفقاً لأحكام القوانين واللوائح الضريبية المعمول بها؛
- ك. يجوز إنهاء اتفاقية التسسيط واتخاذ إجراءات التحصيل القسري إذا صدر من المكلف ما يلي:
- أ. عدم سداد المدفوعات في الوقت المحدد؛
- ب. تراكم متأخرات ضريبية إضافية؛
- ج. تقديم معلومات غير دقيقة أو ناقصة.

سلطة الموافقة

291. في معظم الولايات الضريبية، تُنظّم عملية صُنع القرار بشأن طلبات دفع الضرائب بالتقسيم في قانون الضرائب بطريقة تمنع تركيز السلطة في يد شخص واحد بهدف تعزيز شفافية العملية. يجب التقيد بالقواعد المتعلقة بمستوى السلطة، على النحو المحدد في قانون الضرائب، تقييداً صارماً عند الموافقة على طلبات دفع الضرائب بالتقسيم. تتحمل مصلحة الضرائب المسؤولية عن مراجعة العمليات والإجراءات الخاصة بالموافقة على طلبات دفع الضرائب بالتقسيم بانتظام من خلال التوجيهات الإدارية. يعتمد مستوى السلطة اللازمة للموافقة على الطلبات على المبلغ المعني.

292. يطرح الجدول التالي مثالاً لكيفية تنظيم مستويات سلطة الموافقة على طلبات دفع الضرائب بالتقسيم بالإضافة إلى العتبات المحددة في اللوائح الضريبية.

الجدول (21): عتبات تمديد الوقت لدفع الضرائب

| سلطة الموافقة | المبلغ (بالدينار) | المدة |
|-------------------|-------------------|-------------------|
| مدير مكتب الضرائب | حتى 1,500,000 | 12 شهراً كحد أقصى |
| نائب المدير | حتى 3,000,000 | 12 شهراً كحد أقصى |
| المدير | حتى 6,000,000 | 12 شهراً كحد أقصى |
| المدير العام | أكثر من 6,000,000 | 12 شهراً كحد أقصى |

293. عادةً ما تُدمج الإجراءات الإدارية الخاصة بالموافقة على طلبات التقسيط في إجراءات التشغيل القياسية الداخلية. تتمثل الخطوة الأولى في أن يتقدم المكلف بطلب إلى مصلحة الضرائب بدفع الضرائب بالتقسيم مع ذكر الأسباب المحددة لتقديم الطلب. يُقدّم الطلب أولاً إلى مدير مكتب الضرائب الذي بدوره سيحيله إلى رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون للمعالجة. سيُرسل الطلب بعد ذلك إلى رئيس وحدة إدارة الديون لمزيد من المعالجة.

294. سيتولى رئيس وحدة إدارة الديون معالجة الطلب وإعداد اتفاقية دفع الضرائب بالتقسيم التي تحدّد مبلغ الضريبة الأصلي المستحق بالإضافة إلى الغرامات والفوائد. بعد ذلك، يوفّع موظف الضرائب المسؤول على

اتفاقية دفع الضرائب بالتقسيط النهائية وتُرسل النسخة الأصلية إلى المكلف عن طريق بيانات الاتصال المقدّمة. بعد الموافقة، يُصدّر إخطار بالجدول الزمني إلى المكلف.

إلغاء اتفاقية التقسيط

295. يمكن إلغاء الاتفاقية في حالة عدم التزام المكلف بالشروط التي جرت بموجبها الموافقة على طلب دفع الضرائب بالتقسيط. يشمل ذلك عدم سداد المدفوعات في الوقت المحدد، وتقديم معلومات غير دقيقة، وتراكم المزيد من المتأخرات الضريبية. في حالة حدوث أيٍّ مما سبق، يجب على رئيس وحدة إدارة الديون الحصول على موافقة مدير مكتب الضرائب، عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون، على إلغاء اتفاقية التقسيط فيما يتعلق بالمبلغ المستحق.

إسقاط الديون الضريبية

296. عندما يتعذر على المكلف المرتبط باتفاقية تقسيط أو الذي عليه متأخرات ضريبية سداد أي مدفوعات خلال عدة سنوات، يمكن لمصلحة الضرائب، بعد إجراء مزيد من التحقيق في أنشطة المكلف التجارية، أن تقرر "خفض تصنيف" ملف الحالة قبل أن تعلن في النهاية عن عدم إمكانية تحصيل الديون.

أسباب شطب الديون الضريبية

297. يجوز شطب الديون الضريبية في الحالات التالية:

أ. توقّف الشركة أو تصفيتها؛

ب. وفاة المكلف وعدم تحديد أي أصول يمكن حجز عليها؛

ج. تحوّل المكلف إلى عاطل عن العمل وعدم امتلاكه لأي وسيلة لدفع الضرائب؛

د. إفلاس المكلف.

298. يجب على موظفي إدارة الديون استخدام المصادر السابقة للتأكد من المعلومات المقدمة من المكلف وتحديد إمكانيات التحصيل. عندما يكون التحصيل ممكناً، يجب المطالبة بدفع الضرائب على الفور.

عدم القدرة على تحديد مكان المكلف

299. إذا لم يتمكن موظف إدارة الديون من تحديد مكان المكلف، يجب على مكتب الضرائب القيام ما يلي:

أ. مراجعة المصادر الداخلية الروتينية مثل السجلات والإقرارات الضريبية؛

ب. الاستفسار من مكتب البريد عن العنوان الحالي؛

ج. الاستعانة بجميع المدينين المعروفين من الأطراف الثالثة؛

د. زيارة آخر عنوان معروف للمكلف ومقابلة الجيران والعملاء؛

هـ. النظر في طلب تحقيق الشرطة.

الجدول (22): الإجراءات الخاصة بالموافقة على طلبات دفع الضرائب بالتقسيط

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|------------------------------|--|---|---------|
| 1 | استلام طلب اتفاقية التقسيط | المكلف | تقديم طلب اتفاقية التقسيط مع ذكر الأسباب إلى مدير مكتب الضرائب | |
| 2 | إنشاء خطة التقسيط | مدير مكتب الضرائب | <ul style="list-style-type: none"> • استلام طلب التقسيط وفقاً لمعايير "مستوى السلطة"، • يقرر مدير مكتب الضرائب ما إذا كان سيجري التعامل مع الحالة أو تصعيدها إلى سلطة أعلى • إذا كان ذلك ضمن مستوى السلطة، فإن مدير مكتب الضرائب سيحيل الطلب إلى رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون للاتفاق على الشروط مع المكلف ووضع خطة دفع الضرائب بالتقسيط | |
| 3 | اتفاقية التقسيط | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | إحالة طلب التقسيط إلى مشرف إدارة الديون لوضع خطة الدفع | |
| 4 | خطة الدفع | وحدة إدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> • إحالة طلب الدفع بالتقسيط إلى مشرف إدارة الديون لوضع خطة الدفع | |
| 5 | إنشاء ملف حالة التقسيط | موظف إدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> • إنشاء حالة اتفاقية التقسيط • التأكد من تسجيل الديون في دفتر أستاذ المكلف • إضافة جميع الحقوق الإلزامية، بما في ذلك سعر الفائدة السائد، وتحديثها • حساب إجمالي الفوائد المستحقة وتسجيلها | |
| 6 | الموافقة على/رفض طلب التقسيط | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> • الموافقة على اتفاقية التقسيط أو رفضها • ذكر أسباب رفض اتفاقية التقسيط • تسجيل ترتيبات خطة التقسيط في دفتر أستاذ المكلف | |
| 7 | الموافقة على الطلب | رئيس وحدة إدارة الديون | إبلاغ المكلف بخطة الدفع المعتمدة عبر وحدة خدمات المكلفين | |

| | | | |
|--|---|--|--------------------------|
| | <ul style="list-style-type: none"> • مراقبة خطة التقسيط • تسجيل تفاصيل الإلغاء • المطالبة بالدفع الفوري • تقديم تقرير عن إلغاء الاتفاقية إلى رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | رئيس وحدة إدارة الديون | 8 خرق اتفاقية التقسيط |
| | إبلاغ المكلف عبر قنوات الإدارة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | 9 إلغاء اتفاقية التقسيط |
| | اتخاذ الإجراء اللازم لاسترداد المبلغ الكامل | مدير مكتب الضرائب | 10 استرداد المبلغ الكامل |

7.5 وحدة الإنفاذ

300. تتمثل المسؤولية الرئيسية لوحدة الإنفاذ في إنفاذ القوانين الضريبية فيما يتعلق بعدم الامتثال وسداد الديون. وتقوم بذلك من خلال عدة آليات وإجراءات داخلية تهدف إلى إجبار المكلفين على الامتثال للقوانين الضريبية المعمول بها. وعادةً ما تكون إجراءات الإنفاذ الملاذ الأخير الذي يُلجأ إليه بحق المكلفين عندما تبوء جميع الجهود الأخرى لضمان الامتثال الطوعي بالفشل.

مهام وحدة الإنفاذ

301. تشمل مهام وحدة الإنفاذ ما يلي:

أ. وضع إجراءات الإنفاذ ضد المكلفين، ومراقبتها، وإدارتها؛

ب. إنفاذ تحصيل الديون الضريبية؛

ج. اتخاذ الإجراءات اللازمة لإنفاذ تقديم الإقرارات الضريبية والتزامات المكلفين الأخرى؛

د. التنسيق مع الدوائر/الوحدات المعنية لمصادرة الأصول وتقييد التصرف فيها، وتقييد الأشخاص وأوامر التقييد والاسترداد من الأطراف الثالثة، والاسترداد المدني، والملاحقة القضائية، وما إلى ذلك؛

هـ. إصدار التقارير التشغيلية.

302. تعتمد وحدة الإنفاذ على ملفات الحالات في أداء مهامها.

7.5.1 الإجراءات السابقة لإجراءات الإنفاذ

تحديد مكان المكلفين وأصولهم

303. إذا لم يكن هناك رد من المكلفين على الخطابات والمكالمات الهاتفية أو في حالة رجوع البريد دون استلامه، فإن الخطوة التالية تتمثل في زيارة المكلف للحصول على معلومات بشأن الدفع أو الأصول. وإذا لم يكن من الممكن تحديد مكان المكلف، فقد يكون من الممكن تحديد مكان أصوله، مثل الحساب البنكي، من خلال المدينين من الأطراف الثالثة.

مصادر المعلومات

304. يمكن استخدام مصادر المعلومات التالية:

أ. **ملف الحالة** – الخطوة الأولى هي مراجعة سجل تاريخ الحالة وأحدث نموذج تسجيل للحصول على معلومات عن مكان المكلف أو أصوله. سيتولى موظف الإنفاذ مراجعة جميع العناوين وأرقام الهاتف المدرجة ومراجعة الإقرارات الضريبية والقوائم المالية (بما في ذلك الملاحظات على القوائم التي أعدها المحاسبون) للتعرف على مصادر الدخل، والأصول، وعلاقات العمل، والعناوين.

ب. **مكتب البريد وأدلة الشركات** – إذا لم يكن موظف الإنفاذ على علم بالمكان الدقيق للعنوان المقدم، فعليه أن يستعلم من مكتب البريد عن المكان أو مراجعة أدلة الشركات للحصول على معلومات عن المكلف (نظام العناوين الرقمية، بحث جوجل،... إلخ).

ج. **سجلات المركبات** – تُظهر سجلات تسجيل المركبات سنة إنتاج مركبة المكلف، وماركتها، وطرزها. يمكن للشركة أو دائرة تسجيل المركبات المساعدة في تتبع المكلفين من خلال المعلومات الخاصة بالمركبات المسجلة.

د. **السجلات العامة** – تتوفر سجلات تسجيل جميع الشركات لدى مسجل الشركات أو المسجل العام. قد تحدد هذه السجلات الأصول المملوكة للمكلف.

هـ. **الأجهزة الحكومية الأخرى** – قد تكون لدى مكتب الجوازات، ودائرة الهجرة، وإدارة الضمان الاجتماعي، والمكاتب الحكومية العاصمية، والبلدية، والمحلية معلومات مفيدة.

و. **مقدمو خدمات المرافق** – يمكن لمقدمي خدمات الهاتف والإنترنت وشركات المياه والكهرباء تقديم أحدث المعلومات عن عناوين المكلفين.

ز. **النقابات المهنية والتجارية** – يمكنها توفير أسماء الأفراد والشركات، والعناوين، وأرقام الهاتف، وعناوين البريد الإلكتروني، وما إلى ذلك (مثل غرفة التجارة).

ح. **الشركات الأخرى** – قد يكون موردو المواد والسلع لنوع الشركة المعنية مفيداً. إذا كانت الشركة تستخدم معدات متخصصة (مثل معدات البناء)، فيجب التواصل مع مورّعي هذه المعدات.

ط. **الجيران** – سل الجيران في محل إقامة أو عمل المكلف الأسئلة التالية:

أ. هل كان محل إقامة أو عمل المكلف مستأجرًا؟ إذا كان الأمر كذلك، فسل عن مالكه وكيفية تحديد مكانه. سل المالك عن طلب أو عقد الإيجار؛ فقد يتضمن معلومات عن جهة عمل المكلف، والبنك الذي يتعامل معه، وما إلى ذلك، تُمكن من اتخاذ المزيد من الإجراءات. هل كان المكلف يمتلك المقر سابقًا؟ حاول الاتصال بالمالك الجديد للحصول على معلومات عن البنك الذي يتعامل معه المكلف، وعنوانه الحالي، وما إلى ذلك.

ب. هل لدى المكلف أبناء في المدرسة؟ قد تُظهر السجلات المدرسية اسم جهة عمل المكلف، والعناوين الأخرى، وأرقام الهاتف، وعناوين البريد الإلكتروني، واسم المدرسة التي نُقلت إليها السجلات.

ج. سل عن أسماء الأصدقاء أو الأقارب الذين قد يكون لديهم معلومات عن المكلف.

د. أين يعمل المكلف الآن؟

هـ. هل المكلف عضو في نقابة أو منظمة تجارية؟

ي. المواقع الإلكترونية – تحقق من مكان المكلفين باستخدام الإنترنت، حيثما كان ذلك متاحًا.

ك. الشرطة والأجهزة الأمنية الأخرى – إذا كنت لا تزال غير قادر على تحديد مكان المكلف بعد إجراء هذه التحريات، فيمكنك إرسال استفسار وطلب للبحث عن المكلف إلى الشرطة أو الأجهزة الأمنية الأخرى.

7.5.2 إخطار الحصول على المعلومات

305. قد يرفض المكلفون أو غيرهم (مثل الأطراف الثالثة) في بعض الأحيان تقديم المعلومات اللازمة لإنهاء التحقيق في عدم الامتثال. في هذه الحالات، يمكن تطبيق الأحكام ذات الصلة من القوانين واللوائح الضريبية على ما يلي:

أ. دخول المقار، والمواقع، والممتلكات، والاطلاع على الدفاتر، والسجلات، وأجهزة الكمبيوتر؛

ب. مطالبة أحد الأشخاص بتقديم نُسخ إلكترونية أو ورقية من الدفاتر، والسجلات، والمعلومات، ومنها المعلومات اللازمة لإنشاء المستندات؛

ج. مطالبة أحد الأشخاص بالخضوع للاستجواب بعد أداء القسم.

الغرض من إخطار الحصول على المعلومات

306. يمكن استخدام إخطار الحصول على المعلومات لعددٍ من الأغراض، منها:

أ. مطالبة أحد الأشخاص بتقديم المعلومات اللازمة لإعداد الإقرارات الضريبية أو القوائم المالية؛

ب. التحقق من المعلومات؛

ج. تحديد الالتزام الضريبي؛

د. تحديد الأصول التي يمكن استخدامها لتحصيل الضرائب.

307. يجوز لأي شخص يُوجّه إليه هذا الإخطار حضور المقابلة برفقة شخص آخر مثل المحامي.

إعداد إخطار الحصول على المعلومات

308. عند جمع الأدلة أو طلب السجلات من أكثر من شخص واحد، يجب توجيه إخطارات منفصلة حتى وإن كان المعنيون زوجًا وزوجة. وبالإضافة إلى ذلك، في حالة توجيه إخطارات تتعلق بأكثر من مكلف واحد إلى شخص واحد، يجب توجيه الإخطارات بشكل منفصل وأن تتضمن أوصاف البنود المطلوبة. وإذا لم يكن الإخطار موجّهًا إلى المكلف، فغيّر الوصف للاستفسار فقط عن المعلومات التي من المتوقع أن تكون لدى الموجه إليه.

309. في حالة استجواب الشخص بعد أداء القسم فقط، بدلاً من مطالبته بتقديم المستندات والسجلات، يجب أن يشير الإخطار إلى الدفاتر، والسجلات، والأوراق، وغيرها من البيانات المطلوب المعلومات بشأنها. ويجب أيضاً أن يذكّر مكان وموعد حضور الشخص وأن يوجّه إخطاراً معقولاً إليه وفقاً للقوانين واللوائح الضريبية.

الجدول (23): الإجراءات الخاصة بأنشطة الإنفاذ

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|-------------------------------|--|--|---------|
| 1 | تحديد مكان أصول المكلف | مشرف الإنفاذ | توزيع ملفات الحالات على موظفي الإنفاذ لمتابعتها | |
| 2 | تحديد مكان المدينين الضريبيين | موظف الإنفاذ | <ul style="list-style-type: none"> إجراء اتصال هاتفي و/أو توجيه إخطار زيارة مقر المكلف مراجعة المصادر الداخلية بحثاً عن طرق اتصال بديلة (السجلات، الإقرارات، القوائم المالية،... إلخ) للحصول على معلومات حول مصادر الدخل، والأصول، وعلاقات العمل، وما إلى ذلك). مراجعة مكتب البريد وأدلة الشركات مراجعة سجلات المركبات مراجعة السجلات العامة (مسجل الشركات، ودائرة الهجرة، وغيرها من الأجهزة الحكومية) مراجعة مقدمي خدمات المرافق (شركات الكهرباء، والمياه، والاتصالات) مراجعة النقابات المهنية والتجارية وغرفة التجارة مراجعة الشركات الأخرى (الموردون، والموزعون،... إلخ) سؤال الجيران في محال الإقامة/العمل الأسئلة ذات الصلة مراجعة شبكة الإنترنت للحصول على المعلومات | |
| 3 | تصعيد الحالة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> تقديم توصية إلى الشرطة والأجهزة الأمنية الأخرى للمساعدة في تحديد مكان المكلف عبر مدير مكتب الضرائب تُغلق الحالة أو يُوصى بتصعيدها إلى الإدارة لاتخاذ إجراءات الإنفاذ تبعاً لنتيجتها | |

7.6 إدارة الحالات

310. تُستخدم إدارة الحالات لتقديم معلومات عن المسائل التي تتطلب مذكرة للموافقة عليها من جانب رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون أو مدير مكتب الضرائب. يمكن أن تكون الحالات أيضًا استثناءات من مسارات العمل أو العمليات الاعتيادية. بمعنى آخر، الحالة هي مذكرة إلكترونية تسجل جميع الخطوات المتبعة من بداية أحد طلبات المكلفين أو إحدى المسائل الداخلية وحتى انتهائها.

311. ومن ثمّ، يمكن لجميع الوحدات الوظيفية استخدام وحدة إدارة الحالات لتسجيل الاستثناءات من مسارات العمل أو العمليات الاعتيادية. تحتوي هذه الوحدة على جميع المعلومات التفصيلية من بداية إحدى المسائل المخزّنة مركزياً وحتى نهايتها. ويمكنها ربط الحالات السابقة والحالية ذات الصلة بالمستندات المرتبطة بها (مثل الإقرارات المقدمة خلال فترة ضريبية ما). وبالإضافة إلى ذلك، يمكن لمديري ومشرفي مكاتب الضرائب استخدام إدارة الحالات لتوزيع المهام على مرؤوسيه من الموظفين ومراقبة سيرها لضمان المساءلة.

312. تشمل مزايا استخدام إدارة الحالات لتسهيل مهام إدارة الضرائب ما يلي:

- أ. المركزية وتخزين المعلومات؛
- ب. تحسين سير العمل وتوزيع المهام؛
- ج. تحسين الإدماج حيث يمكن البدء في عدد من المهام (مثل التعديلات) من شاشات الحالات؛
- د. زيادة مستوى الامتثال وتعظيم كفاءة الإجراءات:

 - أ. استفسارات المكلفين
 - ب. مراقبة الامتثال
 - ج. التدقيق والتقدير
 - د. الاعتراضات والطعون
 - هـ. تأجيل تحصيل الإيرادات (اتفاقية التقسيط)
 - و. إدارة الديون
 - ز. الجرائم.

الجدول (24): الإجراءات الخاصة بإدارة الحالات

| ملاحظات | الإجراء | الشخص المسؤول | الخطوة المهمة |
|---------|--|--------------------|--------------------|
| | إنشاء ملف حالة - المعلومات التالية مطلوبة: | موظف إدارة الحالات | 1 إنشاء ملف الحالة |
| | <ul style="list-style-type: none"> • عنوان الحالة • مكتب الضرائب • نوع الحالة | موظف إدارة الحالات | 2 إحالة ملف الحالة |

| | | |
|--|---|---|
| | <p>إنشاء مهمة</p> <p>ملاحظة: المهمة لأغراض المراقبة فقط. يمكن لموظف إدارة الحالات مباشرة العمل على الملف فور إنشائه</p> | |
| | <ul style="list-style-type: none"> • ملاحظات الحالة • المستندات ذات الصلة • الربط بالحالات ذات الصلة • إحالة ملفات الحالات إلى موظف إدارة الحالات | <p>3 تحديث ملف الحالة</p> <p>عضو الفريق المكلف بملف الحالة</p> |
| | <ul style="list-style-type: none"> • قيد النظر • المعلقة | <p>4 تحديث الحالة قيد النظر</p> <p>عضو الفريق المكلف</p> |
| | <ul style="list-style-type: none"> • ذكر سبب الإغلاق • إغلاق الملاحظات • نتيجة الحالة • الموافقة على المهمة | <p>5 إغلاق الحالة – تقديم الحالة لإغلاقها</p> <p>موظف إدارة الحالات</p> |

8 الفصل الثامن

8.1 الإجراءات العقابية لاسترداد الديون الضريبية

8.1.1 مصادرة السجلات ودفاتر الحسابات

313. تعتبر هذه الإجراءات جزءًا من أساليب الإنفاذ وتُنقذ على هيئة زيارة مفاجئة إلى مقر المكلف لاسترداد السجلات، بما في ذلك أجهزة تكنولوجيا المعدات، دون إخطار مسبق، وذلك في الحالات التي لا يكون فيها المكلف مستعدًا للتعاون ويُخفي متعمدًا السجلات عن مكتب الضرائب ويرفض تقديمها إليه. يمكن اتخاذ هذا الإجراء بسبب الجرائم التالية:

أ. استخدام الفواتير/الإيصالات/الفواتير الأولية الشخصية غير المسموح بها بموجب القوانين واللوائح الضريبية المعمول بها؛

ب. استخدام فواتير الهيئة العامة للضرائب المزيفة؛

ج. إخفاء السجلات الحقيقية على جهاز كمبيوتر، أو محرك أقراص محمول، أو خادم؛

د. استخدام دفاتر حسابات غير مناسبة لتسجيل المعاملات التجارية؛

هـ. التزييف المتعمد لقيمة الفواتير (أي التحول إلى استخدام الكربون لتزوير الفواتير).

314. إذا اكتشفت مصلحة الضرائب ارتكاب المكلفين لأي جريمة من هذا القبيل، فيجب على رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون مباشرة التحقيق لتحديد حجم عدم الامتثال. يجب على مدير مكتب الضرائب، في حالات عدم الامتثال الخطيرة، طلب الإذن (مع ذكر اسم المكلف وطبيعة عدم الامتثال) من المدير العام للتفتيش، والضبط، والاعتقال. ستقدّم الدائرة القانونية المشورة للمدير العام بشأن الإجراءات المناسبة التي يجب اتخاذها بموجب قانون الضرائب.

315. وستأذن بإصدار مذكرة تفتيش، وسيلزم طلب مساعدة الشرطة لتنفيذ عملية التفتيش. سيقدم موظفو الإنفاذ التقارير، بما في ذلك السجلات المضبوطة، إلى مدير مكتب الضرائب لمزيد من التحقيق والإجراءات.

8.1.2 استرداد الديون من خلال المدينين من الأطراف الثالثة

316. تُتخذ الإجراءات لاسترداد الديون الضريبية من الأطراف الثالثة الذين يحتفظون، أو الذين على وشك الاحتفاظ، أو الذين يتمتعون بسلطة الاحتفاظ بالأموال (البنوك) نيابةً عن المدينين الضريبيين. وتتطلب دعمًا

قانونياً وأن تتوافق مع الأحكام ذات الصلة من قانون الضرائب. بموجب المادة 19 من قانون ضريبة الدخل رقم 113، يلتزم الطرف الثالث بدفع أي ضريبة مستحقة نيابةً عن المكلف، سواء أكان الشخص مقيماً في العراق أم في أي مكان آخر في نهاية سنة التقدير. تشترط السلطة المالية المختصة المتمثلة في الهيئة العامة للضرائب أن يدفع الطرف الثالث الضرائب المستحقة على أنواع الدخل التالية نيابةً عن المكلف:

أ. الفوائد على السندات، والرهون العقارية، والقروض، والودائع، والسُّلف؛

ب. البدلات السنوية، أو الرواتب التقاعدية، أو غيرها من المستحقات السنوية.

8.1.3 مصادر المدينين من الأطراف الثالث

317. فيما يلي بعض المصادر الخاصة بالأطراف الثالثة التي يمكن لمصلحة الضرائب استخدامها لاسترداد الديون الضريبية:

أ. البنوك/المؤسسات المالية غير البنكية (الودائع)؛

ب. جهات العمل (الأجور والرواتب)؛

ج. الدائنون (الذمم المدينة التجارية،... إلخ)؛

د. الاستثمارات والأسهم.

8.2 الإجراءات الخاصة باسترداد الديون الضريبية من المدينين من الأطراف الثالثة

318. يتولى مدير مكتب الضرائب إنشاء ملف حالة خاص بأمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة يجري إرساله إلى رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون لاتخاذ مزيد من الإجراءات. يتسلم رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون ملف الحالة ويحيله إلى أحد موظفي الإنفاذ عبر رئيس وحدة الإنفاذ، مع تعليمات بالبحث عن المدينين من الأطراف الثالثة. يحدّد موظف الإنفاذ جميع الأطراف الثالثة الذين يحتفظون، أو الذين على وشك الاحتفاظ، أو الذين يتمتعون بسلطة الاحتفاظ بالأموال نيابةً عن المدين الضريبي. بعد ذلك، يُعدّ موظف الإنفاذ أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة في ثلاث نُسَخٍ للمشرّف باستخدام النماذج المناسبة على النحو المحدد في قانون الضرائب.

319. ويراجع رئيس وحدة الإنفاذ ملف الحالة ويقدم توصية باتخاذ الإجراءات المناسبة إلى مدير مكتب الضرائب عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون. يحيل مدير مكتب الضرائب ملف الحالة للموافقة عليه، وإعداد طلب للمدير العامّ لإصدار أمر حجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة للحجز على حساب المكلف. يجب إرفاق جميع المراسلات السابقة المتعلقة بالدين بملف الحالة. عندما يُصدّر المدير العامّ أمر الحجز، وهو إخطار بأمر حجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة، فإنه يُعاد إلى مكتب الضرائب المعني لتنفيذه. يجب إرسال أمر الحجز الصادر عن المدير العامّ للتنفيذ إلى أحد المسؤولين، مثل:

أ. الموظف المختص في الشركة؛

ب. مدير البنك؛

ج. الشريك؛

د. الموظف المسؤول عن الدفع للمكلف (المدين الضريبي)، مثل المحاسب.

8.2.1 توجيه أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة

320. يُوجّه أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة على النحو التالي:

أ. تُوجّه النسخة الأصلية إلى الطرف المحتفظ بأموال المكلف (الطرف الثالث المدين)؛

ب. تُوجّه نسخة طبق الأصل إلى المكلف؛

ج. تُودّع نسخة ثالثة في ملف المكلف.

321. يجب إبلاغ الشخص المحتفظ بأموال المكلف أنه بمجرد دفع المبلغ المطلوب إلى مصلحة الضرائب، فإنه لن يعود مستحقاً للمكلف. يجب أيضًا توضيح أن عدم دفع المبلغ إلى مصلحة الضرائب يمكن أن يؤدي إلى فرض غرامات، وسيتحمل الطرف الثالث المسؤولية وفقًا للأحكام ذات الصلة من القوانين واللوائح الضريبية.

322. يجب على الطرف الذي يتسلم الأمر دفع مبلغ الدين الضريبي المستحق إلى مصلحة الضرائب خلال الفترة المذكورة في الأمر. وإذا لم تكن هناك أموال مستحقة للمكلف، فيجب توجيه الطرف الثالث بالإشارة إلى ذلك في الأمر والتوقيع عليه وتاريخه.

323. إذا تسلّم الطرف الثالث الأمر دون أن يرد في الموعد المحدد، فيجب على مشرف الإنفاذ الاتصال به لطلب الرد. وإذا استمر الطرف الثالث في عدم الرد، فيجب إبلاغه بأنه قد يواجه ملاحقة جنائية بموجب قانون الضرائب.

8.2.2 توجيه أمر الإبراء من أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة

324. بمجرد توجيه أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة، ستظل الأموال المستحقة للمكلف، في حدود المبلغ المذكور فيه، مجمّدة حتى يجري الإفراج عنها أو دفع مبلغ الحجز.

8.2.3 إبراء ذمة الطرف الثالث المدين

325. بمجرد دفع مبلغ الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب بالكامل، يُبرئ المدير العامّ ذمة الطرف الثالث المدين أو يُفْرَج عن الأصل المحجوز عليه. ومن أمثلة الحالات الأخرى التي قد تؤدي إلى إبراء ذمة الطرف الثالث المدين أو الإفراج عن الأصل المحجوز عليه ما يلي:

أ. تقدّم الطرف الثالث بطلب لإبرام اتفاقية تقسيط وقبول الطلب؛

ب. تجاوز تكلفة التصرف في الأصل المحجوز عليه قيمة الضريبة المستحقة؛

ج. احتمالية تأثير إجراء التصريف في الأصل المحجوز عليه في معيشة المكلف وجعله غير قادر على إعالة نفسه وأسرته؛

326. يجب على موظف الإنفاذ استكمال النماذج المناسبة على النحو المحدد في قانون الضرائب لإبراء ذمة الطرف الثالث. ويجب على موظفي وحدة الإنفاذ الاحتفاظ بالنسخة الأصلية من نموذج الإبراء في ملف الحالة وإرسال نسخة طبق الأصل منه إلى المكلف.

الجدول (25): الإجراءات الخاصة بإنفاذ تحصيل الضرائب من خلال المدينين من الأطراف الثالثة

| الخطوة | المهمة | الشخص المسؤول | الإجراء | ملاحظات |
|--------|---|--|--|---------|
| 1 | إعداد التقارير عن الديون الضريبية | مدير مكتب الضرائب | <ul style="list-style-type: none"> استلام تقرير عن الديون المستحقة من رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون مع توصية باتخاذ إجراء بشأن الطرف الثالث المدين إنشاء حالة لرئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون للمتابعة | |
| 2 | الاسترداد من المدينين من الأطراف الثالثة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> استلام الحالة من مدير مكتب الضرائب إحالة الحالة إلى مشرف الإنفاذ لاتخاذ مزيد من الإجراءات | |
| 3 | إعداد أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة | موظف الإنفاذ | <ul style="list-style-type: none"> استلام الحالة تحديد المدينين من الأطراف الثالثة إعداد أمر في ثلاث نسخ، مع اتباع الملاحظات المذكورة في النموذج مراجعة الأمر تقديم توصية إلى مدير مكتب الضرائب عبر رئيس الوحدة | |
| 4 | استلام أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين الضريبي لدى الأطراف الثالثة | رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <ul style="list-style-type: none"> استلام الأمر الموافق عليه من مدير مكتب الضرائب إحالة الأمر إلى مشرف الإنفاذ لإرساله | |
| 5 | تنفيذ أمر الحجز على الديون المستحقة للمدين | رئيس وحدة الإنفاذ | <ul style="list-style-type: none"> إرسال الأمر إلى الطرف الثالث المدين للمصادقة والتنفيذ إعطاء النسخة الأصلية من الأمر إلى الطرف الثالث المدين | |

| | • إرسال نسخة طبق الأصل إلى المكلف | الضريبي لدى الأطراف الثالثة |
|----|--|---|
| 6 | <ul style="list-style-type: none"> • تقديم تقرير بالنتائج إلى مدير مكتب الضرائب عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون • الاحتفاظ بنسخة ثالثة في ملف المكلف أو مسح النسخة الثالثة ضوئياً وإرفاقها في بيئة نظام إدارة الضرائب المتكاملة • تحديث ملف تاريخ الحالة | <p>التوثيق لسجلات مكتب الضرائب</p> <p>رئيس وحدة الإنفاذ</p> |
| 7 | <ul style="list-style-type: none"> • إعداد أمر الإبراء (في ثلاث نسخ) عند دفع كامل المبلغ • الحصول على موافقة مدير مكتب الضرائب عبر رئيس دائرة الامتثال، والإنفاذ، وإدارة الديون | <p>أمر الإبراء</p> <p>رئيس وحدة الإنفاذ</p> |
| 8 | <ul style="list-style-type: none"> • إرسال النسخة الأصلية من أمر الإبراء إلى الطرف الثالث المدين • إيداع نسخة في ملف المدين الضريبي | <p>إرسال أمر الإبراء</p> <p>رئيس وحدة الإنفاذ</p> |
| 9 | <p>إغلاق الحالة وتحديث ملف حالة المكلف</p> | <p>إغلاق الحالة</p> <p>مدير مكتب الضرائب</p> |
| 10 | <ul style="list-style-type: none"> • إذا كانت أموال الطرف الثالث غير كافية لتسوية الديون، فيجب استخدام أدوات إنفاذ أخرى لاسترداد المبلغ المستحق | <p>التصعيد</p> <p>مدير مكتب الضرائب</p> |

المراجع

- Alabede, J.O., Ariffin, Z.B.Z. and Idris, K.M (2011), *Determinants of tax compliance behaviour: A proposed model for Nigeria*, International Research Journal of Finance and Economics (78)
- Attipoe, O. (2016), *Non-Oil Revenue Administration Training Manual for State Governments*
- Australian Taxation Office (2000), *TaxPack 2000*, [online access](#)
- Australian Taxation Office (2001), *How to make a voluntary disclosure*, [online access](#)
- Australian Taxation Office (1997), *Managing the tax, superannuation and registry systems*, [online access](#)
- Berhane, Z. (2011), *The Influence of Tax Education on Tax Compliance Attitude*, Thesis, Addis Ababa University
- Chauvet, L., Collier, P. and Duponchel, M. (2010), *What Explains Aid Project Success in Post-Conflict Situations?*, Policy Research Working Paper 5418, World Bank Group
- European Commission (2010), *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations*, Fiscalis Risk Management Platform Group
- Hybka, M.M. (2018), *Collection Dilemmas and Performance Measures of the Value-Added Tax in Germany and Poland*, International Journal of Management and Economics Vol. 54 Number 2.
- Jackson, B.R. and Milliron, C.V. (1986), *Tax compliance research: Findings, problems and prospects*, Journal of Accounting Literature
- James S. Thamrongsak S. and Brian Wright (2001), *Tax Officials' attitudes and Perceptions, Performance Indicators and the efficiency of Tax Collection*
- Kasipillai, J. and Jabbar, A.H. (2003), *Tax compliance attitude and behavior: Gender & ethnicity differences of Malaysian taxpayers*, The Malaysian Accountant, pp. 1-7.
- Kirchler, E. (2007), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press
- Kirchler, E. and Hoelzl, E. (2006), *Modelling taxpayers' behaviour as a function of interaction between tax authorities and taxpayers*, in H. Elffers, P. Verboon and W. Huisman (eds), *Managing and maintaining compliance*, Boom Legal Publishers
- Netsanet-Shiferraw (2020), *Determinants of Voluntary Tax Compliance (The Case Category A and B Taxpayers in Dire Dawa Administration)*, International Journal of Scientific and Research Publications (IJSRP) 10(6):982, [online access](#)
- OECD (2004a), *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Centre for Tax Policy and Administration, OECD Publishing

OECD (2004b), *Compliance Risk Management: Use of Random Audit Programs*, Centre for Tax Policy and Administration, OECD Publishing

OECD (2014) *OECD Regulatory Compliance Cost Assessment Guidance*, OECD Publishing, [online access](#)

OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing

Philip M. J. Reckers, Debra L. Sanders and Stephen J. Roark (1994), *The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance*, National Tax Journal, Vol. 47, No. 4, The University of Chicago Press

Priest, Margot and W.T. Stanbury (1998a), *An Accountability Framework Based on the Principal-Agent Paradigm*, Paper prepared for the Canadian Centre for Management Development of the Government of Canada (June)

Ritchie, G.J. (1992), *Project Management Characteristics, Advantages and Phases*, Cranfield University Press

Smith, Adam (1776), *The Wealth of Nations*.

G20 (2010), *The G20 Seoul Summit Leaders' Declaration*, November 11-12, 2010.

Wenzel, Michael and Jamel, L. (2001), *Ethics, Norms and Tax Compliance*

Wenzel, Michael (2005), *Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance*, Journal of Economic Psychology, Elsevier, vol. 26(4)

المستندات القانونية المرجعية

قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في سنة 2003؛

قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل؛

قانون ضريبة العرصات رقم 36 لسنة 1997 (الفنادق والمطاعم)؛

قانون ضريبة التركات رقم 64 لسنة 1985؛

قرار ضريبة نقل ملكية العقار (القرار رقم 120 لسنة 2002)؛

تعليمات استقطاع ضريبة الاستقطاع المباشر رقم 1 لسنة 2007 بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية لسنة 2008

الملحق

نظرة عامة على مقررات الدورة التدريبية

المقرر الأول: ممارسة التدقيق الضريبي

1) العوامل الاقتصادية الخارجية التي قوضت تعبئة الإيرادات

- أ. اقتصاد الظل
- ب. الاقتصاد القتالي
- ج. اقتصاد التكيف
- د. دراسة الحالة

2) المساءلة والرقابة

- أ. تعريف المساءلة
- ب. المساءلة المالية
- ج. مردودية الإنفاق
- د. دراسة الحالة

3) مقدمة إلى التدقيق الضريبي

- أ. تعريف التدقيق الضريبي
 - ب. أهداف التدقيق الضريبي
 - ج. أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الضريبي والتدقيق المالي
- ✓ المدقق الضريبي
 - ✓ المدققون الحكوميون – ديوان الرقابة المالية الاتحادي
 - ✓ المدققون الماليون – الشركات الخاصة
 - ✓ دراسة الحالة

4) العناصر الأساسية للتدقيق الضريبي

- أ. العلاقة مع المكلفين
- ب. أنشطة التخطيط
- ج. فحص السجلات
- د. تطبيق القوانين الضريبية وتفسيرها
- هـ. التوثيق
- و. دراسة الحالة

5) المبادئ الأخلاقية للتدقيق الضريبي

- أ. النزاهة

- ب. الموضوعية
- ج. السرية
- د. المهارة
- هـ. الاستقلالية
- و. دراسة الحالة

6 أنواع التدقيق الضريبي

- أ. التدقيق الضريبي الخارجي
- ✓ مسببات التدقيق الضريبي الخارجي
- ب. المراجعات المكتبية السنوية الداخلية
- ج. مجالات التدقيق الضريبي المحددة
 - ✓ تدقيق كشوف الرواتب
 - ✓ تدقيق ضريبة الشركات
 - ✓ تدقيق ضريبة الاستقطاع
 - ✓ تدقيق الأصول الثابتة
 - ✓ تدقيق الامتثال
 - ✓ دراسة الحالة

7 التخطيط للتدقيق الضريبي

- أ. قواعد التكليف
- ب. فريق التدقيق
- ج. خطاب الإخطار/التكليف
- د. دراسة الحالة

8 إجراء التدقيق الضريبي

- أ. اجتماع/مقابلة ما قبل التدقيق
- ب. تسوية الإقرارات الضريبية
- ج. مراجعة الملاحظات على القوائم المالية
- د. أوراق عمل المدقق
- هـ. مسودة النتائج
- و. المقابلة/الاجتماع الختامي
- ز. تقرير المدقق
- ح. أساليب التدقيق الضريبي
- ط. التحقق من المستندات
- ي. دراسة الحالة

9 إدارة مخاطر التدقيق الضريبي

- أ. مقدمة
- ب. أهداف إدارة المخاطر
- ج. العوامل المؤثرة في إدارة المخاطر
- د. القيود المفروضة على إدارة المخاطر
- هـ. فئات إدارة المخاطر
- و. مستويات إدارة المخاطر
- ز. عملية إدارة المخاطر
- ح. دراسة الحالة

10) قائمة فحص التدقيق

- أ. المجالات المواضيعية الرئيسة
- ب. الاعتبارات والإجراءات الخاصة
- ج. الاعتبارات والإجراءات العامة
- د. دراسة الحالة

المقرر الثاني: البيئة القانونية للتدقيق الضريبي – تطبيق قانون الضرائب

11) الاقتطاعات المسموح بها

- أ. مبدأ الكلية
- ب. كلياً
- ج. حصرياً
- د. بالضرورة
- هـ. دراسة الحالة

12) الامتثال الضريبي

- أ. النهج الاقتصادي
- ب. النهج السلوكي
- ج. تقديم الإقرارات الضريبية
- د. مستوى الامتثال الضريبي
- هـ. دراسة الحالة

13) ضريبة الدخل

- أ. دخل التجارة والأعمال
- ب. التوظيف
- ج. الاستثمار
- د. فرض الغرامات
- هـ. تقديم الإقرارات الضريبية
- و. دراسة الحالة

14) التجنب الضريبي

- أ. النهج القضائي
- ب. النهج الحرفي
- ج. النهج الهادف
- د. نهج الواقعية الجديدة
- هـ. تشريعات مكافحة التجنب الضريبي
- و. دراسة الحالة

15) حقوق المكلفين والتزاماتهم

- أ. حق الاستئناف
- ب. حق عدم دفع أكثر من مبلغ الضريبة الصحيح
- ج. حق الحصول على المساعدة المعقولة
- د. حق اليقين
- هـ. حق الخصوصية
- و. حق السرية
- ز. دراسة الحالة

المقرر الثالث: المحاسبة للأغراض الضريبية

16) دفاتر القيد الأصلي: دفاتر القيد الأولي أو دفاتر اليومية

- أ. دفتر اليومية العام
- ب. دفاتر اليومية الخاصة
- ج. دفتر يومية المبيعات
- د. دفتر يومية المشتريات
- هـ. دفتر يومية المرتجعات الواردة
- و. دفتر يومية المرتجعات الصادرة
- ز. دفتر النقدية

17) دفاتر الأستاذ

- أ. مبادئ المحاسبة
- ب. حساب الأرباح والخسائر التجارية
- ج. ميزان المراجعة
- د. الميزانية العمومية
- هـ. التسوية البنكية
- و. محاسبة المنظمات غير الربحية – الدخل والمصروفات
- ز. حساب الشركة
- ح. حساب الشراكة

- ط. حساب المنشأة التجارية الفردية
- ي. حساب التصنيع
- ك. التدفقات النقدية
- ل. محاسبة ضريبة القيمة المضافة
- م. دراسة الحالة

Deutsche Gesellschaft für
Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH

المكاتب المسجلة
بون وإشبورن، ألمانيا

Dag-Hammarskjöld-Weg 1 - 5
65760 إشبورن، ألمانيا
الهاتف: +49 61 96 79-0
الفاكس: +49 61 96 79-11 15

Friedrich-Ebert-Allee 32 + 36
53113 بون، ألمانيا
الهاتف: +49 228 44 60-0
الفاكس: +49 228 44 60-17 66

البريد الإلكتروني: info@giz.de
الموقع الإلكتروني: www.giz.de