

**الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من
التهرب الضريبي
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب**

**المدرس المساعد
حسن سالم محسن
كلية طب الاسنان/ الجامعة المستنصرية**

المستخلص :

الإيرادات الضريبية تشكل عنصراً مهماً في إيرادات الدول المتقدمة والنامية، وبما إن الإيرادات الضريبية أصبح لها دور مهم جداً في تحقيق خطط التنمية التي تضعها الحكومات للنهوض بواقع ضريبي يساعد على تحقيق إيرادات مالية جيدة فضلاً عن تحقيق القواعد الضريبية، وتم تناول أحد العناصر المهمة في نظام التحاسب الضريبي وهو جانب الحصر الضريبي، إذ إن نظام التحاسب الضريبي في العراق لا زال يعاني من وجود ثغرات ومشكلات عديدة لم يتمكن من تجاوزها، ومن أبرز هذه الثغرات عدم إمكانية التوصل إلى حصر ضريبي واضح ودقيق، أي أنه غير قادر على تحديد المكلفين بدفع الضرائب على وفق القوانين والتشريعات بصورة دقيقة.

Limited tax and the extent of its contribution to the reduction of tax evasion / Applied Research in the General Authority for taxes / Department of companies

M.M Hassan Salem Mohsen

College of Dentistry/ University of Mustansiriyah

Account Manager

Abstract

The incoming taxes became a main element in the incomes of the developed and developing countries budget. Thus, it became an important role in the development plans for the governments to increase the national budget and find new resources. Still there are gaps and problems in the Iraqi taxing system. One of the main gaps is the inapplicability of finding a clear and precise system that can categorise the people who are eligible to pay taxes and people are tax free according to the law and regulations.

المبحث الاول منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث بماياتي :

على الرغم من كثرة التشريعات الضريبية التي صدرت في العراق إلا أنّ إجراءات الحصر الضريبي لا تزال تُعاني من مشاكل، وثغرات كثيرة لم تتمكن الادارة الضريبية من تجاوزها، إذ نجد إن آخر المؤشرات تشير الى ان نسبة التهرب الضريبي للمكلفين أرتفع في السنوات الاخيرة بشكل ملحوظ نتيجة عدم كفاية إجراءات، ووسائل الحصر الضريبي.

ثانياً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في وجوب التصدي بالبحث والتحليل لظاهرة التهرب الضريبي التي تنخر في جسد المجتمع الضريبي، وتعزيز إجراءات الحصر الضريبي بشكل خاص لتحديد المكلفين بصورة واضحة ودقيقة، لإعادة الاوعية الضريبية المتهربة إلى دائرة الخضوع الضريبي.

ثالثاً: هدف البحث:

يسعى هذا البحث الى تحقيق مجموعة من الاهداف اهمها:

دراسة واقع الحصر الضريبي للمكلفين في العراق، ومدى إمكانية توصل الحصر للحد من التهرب الضريبي، وتعظيم الإيرادات من خلال تشخيص سلبيات إجراءات الحصر الضريبي المتبعة بتسجيل المكلفين في الهيئة العامة للضرائب.

رابعاً: فرضية البحث:

يحاول البحث إثبات الفرضية الآتية:

يساهم الحصر الضريبي للمكلفين في الحد من التهرب الضريبي مما يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية.

خامساً: حدود البحث المكانية والزمانية:

أ- الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب وتم اختيار قسم/ الأعمال التجارية والمهن/عينة لدراسة البحث.

ب- الحدود الزمانية: يتحدد النطاق الزمني للبحث من سنة 2011- ولغاية 2014.

سادساً: منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي بالاستعانة بما أتيح من مصادر في هذا المجال فضلاً عن المقابلات والاستفسارات لبعض المدققين لحالات معينة في الهيئة العامة للضرائب.

المبحث الثاني الإطار النظري

المطلب الاول : الحصر الضريبي :

تعدّ الضرائب أحد الثوابت الرئيسة التي ينهض بها بنيان التضامن الاجتماعي في العصر الحديث، وهذا الامر أصبح مسلماً به سواء في الدول المتقدمة، أو النامية. إذ أصبحت من أهم أنواع الإيرادات التي تعتمد عليها الدول في تمويل نفقاتها العامة، ومن منطلق هذه الاهمية يشكل أي انخفاض في الحصيلة الضريبية المراد تحصيلها مشكلة، وعلى الدول التفكير في كيفية تداركها، وقد يمثل هذا إحدى النتائج الخطيرة للتهرب الضريبي بصفة عامة، وفشل سياسة الحصر الفعال للأنشطة الخاضعة للضريبة بصفة خاصة.

أولاً: مفهوم الحصر الضريبي: الحصر الضريبي هو عملية تحديد المكلفين الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب، وتدوين أسماء هؤلاء الاشخاص، وعناوينهم في سجلات السلطة الضريبية. (دراز، 1999 :192).

كما إنه يمثل الاجراءات، والوسائل التي تعتمد عليها الحكومة، وتنفذها الادارة الضريبية، والتي يمكن أن تحول دون حدوث التهرب الضريبي، أو تحد منه، ويكون من نتائجها كشف حقيقة المركز المالي، والاقتصادي للمكلف والوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة بشكل دقيق، وصحيح مستعيناً في ذلك بالنصوص القانونية للتجريم الضريبي التي يتعرض لها المتهربون من الضريبة.

ويرى البعض إن الحصر الضريبي يمثل الاحصاء الرسمي الناجح للدخول المتولدة أو الناتجة من الانشطة كافة التي تخضع للضريبة على الدخل بما يكفل الحفاظ على مستحقات الخزنة العامة للدولة، وتقلل من حجم الحصيلة الضريبية المفقودة، أو الضائعة. (ناصر، 2012: 348)

أو إنه العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الاشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الادارة الضريبية، وذلك بالتعرف على أسماء المكلفين الخاضعين للضرائب سواء كانوا أفراداً أو جمعيات أو شركات أو هيئات. (جواد، 2006: 217)

وإستناداً إلى ما عرضته هذه التعاريف يمكن القول ان الحصر الضريبي يتصف بالخصائص الآتية :

أ- أنه عملية إدارية تقوم بها الادارة الضريبية إستناداً إلى التحويل القانوني الممنوح لها .

ب- يُعدّ من أبرز الاجراءات التي تحد من التهرب الضريبي .

ث- يُعدّ من الآليات التي تسهم في إضافة أوعية ضريبية جديدة ترفع من حجم الحصيلة الضريبية.

ث- يصنف الحصر الضريبي من ضمن أجهزة الاحصاء التي يمكن الاعتماد عليها لمعرفة حجم القطاع الخاص والانتاج القومي .

ج- يسهم في إعداد الدراسات، والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي، ومتابعة تطور وانعكاس التشريعات القانونية الجديدة على الالوعية الضريبية وعلى اتجاهات أستثمار رؤوس الاموال.

ثانياً: أهمية الحصر الضريبي: يجب على صانعي القرار العام في الدولة، السعي إلى إغلاق كل باب يؤدي الى التهرب الضريبي ويمكن أن يتم ذلك عن طريق وجود نظام فعال للحصر الضريبي، ولذلك فإن أهمية الحصر الضريبي يمكن أن تتجلى في الآتي:

أ- تحقيق العدالة الضريبية: ولتحقيق ذلك يتطلب البدء من عدالة التشريع الضريبي أي تحقيق المساواة والعدالة في فرض الضرائب بشقيها الافقي (Horizontal Equity) أي المساواة الافقية التي نعني بها معاملة الافراد المتمثلين بالاحوال الاقتصادية معاملة واحدة، ومبدأ المساواة العمودية (Vertical Equity) والذي يقضي بمعاملة كل المكلفين الخاضعين للضريبة والذين هم في أحوال اقتصادية غير متماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة (Slavin, 2008: 153).

ب- زيادة الحصيلة الضريبية: أن اي خطأ، أو نقص في عملية الحصر يترتب عليه ضياع لاموال الخزنة العامة، فالمجتمع الضريبي قد تكون إمكانياته أكثر بكثير مما يسدده من ضرائب سنوية، وهذا يبرر الحاجة الى نظام فعال لحصر المجتمع ضريبياً للتدليل على ان ما يتم تحصيله من أموال لا يمثل إلا أرقام متواضعة قياساً بما يمكن تحصيله من الايرادات الحقيقية. (هلال، 2006: 77).

ج- رفع مستوى الامتثال الضريبي: إن تولد شعور عام لدى أفراد المجتمع بوجود نظام فاعل للحصر الضريبي يمكن له الوصول للمكلفين كافة الذين يمارسون الانشطة الاقتصادية، وغير المسجلين في السجلات الضريبية، وبأقل مدة زمنية ممكنة سيسهم في رفع مستوى الامتثال الضريبي لدى أفراد المجتمع. غير إن الدافع للامتثال في البداية قد يكون تجنباً

للعقوبات، ولكن فيما بعد وبمرور الزمن سيكون الامتثال الضريبي صفة متوارثة تطبق على أساس الوازع الاخلاقي، والاجتماعي، والالتزام الديني، والادبي (الشاعر، 2011: 95).

د- **الحصر الضريبي جهاز رقابي ساند:** يُعدّ نظام الحصر الضريبي الفعال للأنشطة الاقتصادية والمهن في الكثير من الدول المتقدمة جهاز رقابي ساند لقطاعات، ومؤسسات أخرى للدولة وذلك عن طريق كشف عمليات النصب، والاحتيال للأفراد الذين يمارسون أنشطة اقتصادية، أو بعض المهن الصحية، أو الاستشارية وهم لا يحملون المؤهلات العلمية التي تؤهلهم لممارستها، لأنّ نظام الحصر الضريبي الفعال يوجب على المكلفين تقديم المستمسكات الشخصية، والاجازات المهنية، والشهادات الرسمية جميعها التي تؤيد سلامة ممارستهم للنشاط الاقتصادي، أو المهني الذي يزاولونه. (شكر، 2014: 32)

ثالثاً: **أهداف الحصر الضريبي:** هناك الكثير من الاغراض المنتظر تحقيقها من تطبيق نظام فعال للحصر الضريبي ومن أهم هذه الاغراض الآتي: (هلال، 2006: 17-19)

أ- تحقيق الالتزام الشامل للمجتمع الضريبي والذي يؤدي بدوره إلى تحفيز الترابط، والالتزام لأفراد المجتمع مع الدولة لخلق منظومة اقتصادية قادرة على الاسهام في حل الازمات الاقتصادية.

ب- تحقيق المساواة بين المكلفين من ناحية خضوعهم للضرائب كل بقدر حجم أعماله، ونوع نشاطه وممتلكاته، وأرباحه، ومن ثم تحقيق أهم قواعد الضريبة ألا وهي قاعدة العدالة الضريبية، وما يترتب عليها من آثار باتجاه تعزيز العدالة الاجتماعية.

ج- يمكن عن طريق الحصر الضريبي الوقوف على الصورة الحقيقية للمكلفين بدفع الضرائب لاغراض التحصيل الضريبي، أو للاغراض التي تخدم بعض الجوانب الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية.

د- توسيع قاعدة المجتمع الضريبي باستمرار عن طريق تحديث أنظمة الحصر الضريبي لشمول الأنشطة الحديثة أو المهن كافة التي لم تكن خاضعة مسبقاً للتكليف الضريبي مما يسهم في تعزيز الدور المالي للضريبة، وقد يؤدي هذا إلى خفض أسعار الضرائب عندما تتحقق الوفرة المالية.

هـ - ومن أهم أغراض إجراءات الحصر الضريبي هو حصر الأنشطة غير المنظمة، وضمان دخول تلك الأنشطة ضمن دائرة الخضوع الضريبي، وتبرز أهمية هذا الغرض نظراً لما تمثله الأنشطة غير المنظمة من حجم كبير يمكن أن يشكل قاعدة واسعة تصنف ضمن أغلب الاوعية الضريبية الخاضعة للالتزام الضريبي والتي يمكنها أن تشكل إضافة كبيرة للقاعدة الضريبية (نصر، 2010: 145-160)

و- الحصر الضريبي يسعى الى مكافحة التهرب الضريبي، وسد منافذه، ونظراً لاهمية التكليف الضريبي وخطورة هذه العقبة فإن الامر يستدعي الإشارة الى إن التهرب الضريبي في الدول النامية يمثل نتاج سلوك مجتمع لا يرى في الضريبة سوى إنها أموال مجبأة بقوة القانون.

المطلب الثاني التهرب الضريبي

إن اتساع نطاق ظاهرة التهرب الضريبي من شأنه ان يؤدي الى تآكل الحصيلة الضريبية ويؤدي الى اثار سيئه للخزينة العامة لكون يقلل حصيلة الضرائب وبالمقابل فيتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب في حين يتهرب اخرون من دفع الضريبة مما يؤدي الى عدم تطبيق العدالة الضريبية في توزيع الاعباء العامة. وتناول هذا المطلب التهرب الضريبي من خلال:

1- مفهوم التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة مصطلحات أهمها، الغش الضريبي، الهروب الضريبي، التمرد أو العصيان الضريبي، التجنب الضريبي، وهذه المصطلحات، وغيرها تحد من إمكان اعطاء تعريف شامل، ودقيق للتهرب الضريبي. إذ يتغير هذا التعريف من مؤلف إلى آخر، ومن تشريع اقتصادي إلى تشريع قانوني، وإلى تشريع ضريبي وبناءً على ما تقدم فقد عرّف (الكعبي، 1998: 12) التهرب الضريبي بأنه " محاولة المكلفين الخاضعين للضريبة بعدم دفع الضريبة، أو تقليلها، وذلك عن طريق تقديم معلومات ناقصة ".

يُشير (يونس، 1994: 40) بأنّ التهرب الضريبي هو " تخلص الفرد المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه نتيجة استفادته لبعض الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي ".

في حين يرى (خلف، 2008: 194) ان التهرب الضريبي هو " عدم دفع الضريبة كلياً، أو جزئياً من لدن المكلف بدفعها قانوناً، ودون نقل عبئها إلى غيره، بحيث لا تحصل الدولة نتيجة ذلك على الإيرادات الضريبية كلياً، أو جزئياً ".

لقد ركز الكعبي عن طريق تعريفه للتهرب على انها تقديم معلومات ناقصة، ولم يُشر ما طبيعة هذه المعلومات الناقصة، في حين أشار يونس إلى ان التهرب نتيجة استفادة من بعض الثغرات القانونية، ولكنه لم يشر عن كيفية استخدام هذه الثغرات، أما خلف فقد ركز في تعريفه على عدم دفعه الضريبة كلياً، أو جزئياً من قبل المكلف، ولم يُشر إلى المخالفات القانونية.

ولأغراض هذا البحث يمكن تعريف التهرب الضريبي تعريفاً شاملاً بما يتضمنه من مخالفة يعاقب عليها القانون " بأنه مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام، والنصوص التشريعية، وذلك بوسائل الغش، والتحايل على القانون مستفيداً من بعض الثغرات في التشريع الضريبي، بغية الوصول إلى عدم دفع الضريبة، والتخلص من عبئها كلياً، أو جزئياً ".

يتميز تعريفنا للتهرب الضريبي باتباع المكلف، ووسائل الغش، والتحايل، ومخالفته للأحكام والنصوص التشريعية، مستغلاً بعض الثغرات في التشريع الضريبي، وعدم الالتزام بدفع الضريبة عن طريق التخلص من عبئها كلياً، أو جزئياً.

ومن الجدير بالذكر ان مضمون التهرب الضريبي يأخذ ثلاثة ابعاد، فقد يأخذ بعداً قانونياً، أو اقتصادياً، أو محاسبياً. فمن حيث البعد القانوني يرى (التحافي، 2001: 27) ان التهرب الضريبي كل عمل، أو امتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم، وحماية السياسة الاقتصادية للدولة، إذ نص على تجريمه في قانون العقوبات، أو في القوانين العقابية الخاصة.

يذكر (يونس، 2004: 182) ان البعد الاقتصادي للتهرب الضريبي هو سعي المكلف للتخلص الكلي، أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقه عليه، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً.

يشير (أمين، 2000: 148) ان البعد المحاسبي للتهرب الضريبي هو المخالفة الناتجة عن اخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية، أو تحريفها، أو تزويرها بغية تقليل مبلغ الضريبة، أو إخفاء مخالفة سابقة.

ومما تجدر الإشارة إليه ان التهرب الضريبي يأخذ عدة أشكال، أو صور، وهذا ما سيتم عرضه فيما يأتي:

2- أشكال التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي احد حقائق الحياة الاقتصادية المعاصرة، والتهرب معروف في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، ويشمل طبقات المجتمع جميعاً على أختلاف أحجامها، وثقافتها، وتزداد حدته في الدول النامية أكثر من المتقدمة التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال، أما أهم أنواع التهرب فهي. (كتانة، 1998: 201)

أ- التهرب الضريبي استناداً إلى مشروعته:

اولاً- التهرب الضريبي المشروع:

وهو محاولة المكلف تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة على وفق القانون، مستفيداً من الثغرات القانونية، ومما يتيح القوانين، والتعليمات الضريبية من مجالات. وهو يختلف من دولة إلى أخرى، ومن تشريع إلى آخر، (صبري، 1998: 243). وتتم عادة بتجنب الواقعة المنشأة للضريبة، مثل فرض ضريبة إضافية على بعض السلع الاستهلاكية، فتجنب المستهلك للواقعة المنشأة لهذه الضريبة يكون عن طريق الامتناع عن شرائها، مما يجعل مصادر دخله غير خاضعة للضريبة، (أبو نصار وآخرون، 1996: 33).

ثانياً- التهرب الضريبي غير المشروع:

وهو مخالفة القوانين الضريبية، وعدم أظهار الدخل بصورته الحقيقية، (Catt, 2000:12)، باتباع أساليب الغش، والخداع، أو استخدام الطرائق الاحتيالية، أو إخفاء الحقائق؛ بنية الغش المقصود، والاساءة إلى الخزينة العامة، والاضرار بها، وتختلف أشكاله باختلاف الضريبة التي يراد التهرب منها، وما إذا كانت ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة يتخذ التهرب الضريبي شكلاً سلبياً، عن طريق امتناع المكلف عن تقديم الاقرار المالي عن ثروته، ودخوله، أو إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة، (عناية، 2003: 342-343).

أما في الضرائب غير المباشرة يتخذ التهرب الضريبي الشكل السلبي بعدم اعتراف المكلف بالواقعة المنشأة للضريبة، كإخفاء السلع المستوردة من الوحدة الكمركية لتجنب دفع الضرائب الكمركية، (سمحان وآخرون، 2010: 116).

ب- التهرب إستناداً إلى حجة ويقسم إلى:

أولاً: التهرب الكلي:

وهو ان يتخلص المكلف كلياً من دفع الضريبة المترتبة عليه، باستخدام أساليب الغش، والاحتيال، ليكون خارج نطاق الضريبة، وهناك صور، ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف للتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه، مثل اصحاب المهن الحرة كالمسامرة وأصحاب الحرف الذين لا يكون لهم مكاتب معينة أو تصاريح بمزاولة المهنة، ولم يتم أدرجهم في سجلات الضريبة، (السعيد، 2013: 70-71).

ويترتب على هذا النوع من التهرب آثاراً سلبية خطيرة، إذ يفقد الخزينة العامة أموالاً طائلة، ويضعف الدور المالي لدائرة الضريبة في تمويل التنمية التي تسعى إليها أكثر البلدان بشكل عام، ولا سيما البلدان النامية، وتمويل الخدمات التي تقدمها الدولة لمواطنيها بشكل خاص، (عبدالغفور، 2008: 41).

ثانياً: التهرب الجزئي:

وهو محاولة المكلف التخلص من جزء من الضريبة المفروضة عليه، وذلك عن طريق أخفاء جزء من نشاطه باستخدام الاساليب غير المشروعة، وأمثلة هذا النوع كثيرة منها إخفاء جزء من مبيعاته، أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي. كذلك يتحقق التهرب الجزئي عن طريق تقديم المكلف اقراراً غير صحيح، وذلك بتضمينه معلومات غير صحيحة، أو غير دقيقة. (كتانه، 1998: 85).

ومن الجدير بالذكر ان التهرب الجزئي لا يؤدي إلى الاضرار بالخزينة العامة بالدرجة نفسها التي يسببها التهرب الكلي، إلا انه يخضع للعقوبة نفسها التي يستحقها مرتكب فعل التهرب الكلي، لأنّ القصد متوافر في أخفاء المعلومات الصحيحة بغض النظر عن حجمها.

ج- التهرب الضريبي استنادا الى معيار الاقليمية ويقسم الى:

أولاً: التهرب على المستوى الدولي:

ان التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، ألا أنه يحدث خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف، إذ يلجأ المكلف الى استخدام الطرائق والسبل المشروعة، وغير المشروعة كافة، عن طريق القيام بتحويل أرباحه خارج اقليم الدولة الكائن بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، اذا كانت مرتفعة القيمة، أو باستثمار امواله في الخارج كي يتمتع بالاجازات، والاعفاءات الضريبية، التي يقرها القانون الضريبي في البلد المضيف، (ناشد، 2000: 91).

ثانياً: التهرب الضريبي الداخلي:

تتعدد صور التهرب الضريبي داخل الدولة الواحدة، للإفلات من الضريبة، ومن تحمل عبئها بقيام المكلف بمخالفة قواعد القانون، باستعمال أساليب أحتيالية للتهرب من دفع الضريبة، ويعد هذا النوع من التهرب أكثر شيوعاً، إذ تعاني منه الدول جميعاً مهما اختلفت درجة تقدمها، أو تخلفها.

وهذا النوع من التهرب له امثلة كثيرة منها زيادة المصروفات باستخدام مستندات وهمية مما يقلل من الدخل الخاضع للضريبة. وتزداد نسبة التهرب في هذا النوع في العمليات التجارية في حين تقل في عمليات الصناعة، إذ ان العمليات الصناعية تمر بمراحل متعددة، والتي تقع تحت ظل الرقابة والاشراف، (السعيد، 2013: 71).

3- أسباب التهرب الضريبي: من أهم هذه الاسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي هي:

أ- الاسباب التشريعية:

تعد التشريعات الضريبية هي الوسيلة التي تستطيع عن طريقها الدولة ان تنظم العلاقة بين السلطة الضريبية، وبين المكلفين وهي الأساس الذي تحدد فرض الضريبة على المكلفين الخاضعين لها وانواع الدخول، إذ لا ضريبة إلا بنص. لذا نجد أن هنالك أسباب تشريعية كثيرة يمكن ان تولد حالة التهرب الضريبي.

أولاً: عدم وضوح النص التشريعي الضريبي:

ان عمومية التشريع وتعديله باستمرار، وما يترتب على ذلك من غموض، وعدم دقة، وعدم تحديد، وصعوبة في الفهم، يفسحان المجال لثغرات يستفاد منها في التهرب الضريبي. إذ ان أي غموض، أو نقص في صياغة القانون يؤثر سلباً في التزام المكلفين، الذي بدوره يثير النزاعات بين الادارة الضريبية والمكلفين، (حسين، 2011: 86).

وتقوى أسباب التهرب من أداء الضريبة بسبب سيطرة الشعور بغياب العدالة الافقية، في حين ان الصالح العام يقتضي توافر جو من الثقة، والتفاهم، فالمكلف دائماً ما يبحث عن تخفيض العبء الضريبي الملقى عليه عن طريق الافادة من نصوص، واحكام القانون، بينما تبحث الادارة الضريبية في الوقت نفسه عن زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق تطبيق احكام القانون (السامرائي والعبدي، 2012: 133)

ثانياً: انعدام الاستقرار القانوني:

ان التغيرات الاقتصادية، والمالية، والسياسية للبلاد تستدعي تغيير في التشريعات الضريبية ومن ثم تساعد المكلف على التهرب. وتعد هذه التغيرات ثغرة للمكلف لكي يتخلص من الضريبة مستنداً الى غموضها، إذ ان تعرض نصوص القوانين الضريبية الى تعديلات كثيرة، ومتواصلة قد توجد حالة من عدم الاستقرار، والتي ينجم عنها أرباك في عمل السلطة الضريبية الجهة المنفذة للقانون. ومما تجدر الإشارة اليه ان معظم القوانين الضريبية العراقية، ومنها قانون ضريبة الدخل النافذ تتسم بعدم الاستقرار، إذ ان كثرة التعديلات، أو الاضافات من لدن المشرع الضريبي تجعل من

العسير على موظفي الادارة الضريبية الامام بكل هذه التعديلات، والاضافات، وان كثرة التعديلات تتعارض مع مبدأ اليقين، وتسهل على بعض المكلفين التهرب من الضريبة. (بولخوخ، 2004: 18)

ثالثاً: ضعف الجزاءات الضريبية:

ان ضعف الجزاءات المقررة على المخالفين والمتهربين من دفع الضرائب يحفز المكلفين على التهرب دون ان تقع تصرفاتهم تحت وطأة القانون. فالمكلف يوازن بين مبلغ الضريبة المترتبة عليه، وبين العقوبة التي سيتعرض لها، فاذا كانت العقوبات قاسية تردد في ارتكاب هذا الفعل، والعكس صحيح، (النعيمي، 2005: 29). ومما يمكن ذكره ان المشرع الضريبي العراقي أشار في قانون ضريبة الدخل الى مجموعة من الافعال التي عدها مخالفات تستوجب عقاب المكلف اذا ما قام بها، ضمن نطاق نصوص المواد (56-57-58-59)، التي يمكن تقسيم ما تضمنته من أفعال تقع ضمن الافعال الجرمية، ولها جزاءات مالية أشارت اليها المادة (56)، وجزاءات مقيدة لحرية المكلف على وفق المادتين (57-58)، أو بمضاعفة مبلغ الضريبة على وفق المادة (59)، (المفتي، 2012: 16-17).

رابعاً: الازدواج الضريبي:

يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة أكثر من مرة على المكلف نفسه، وعلى المال نفسه في المدة ذاتها، ويؤكد (الفريجات، 2009: 29) بأنه يشترط لوجود الازدواج الضريبي توافر أربعة شروط هي:

- وحدة المكلف الخاضع للضريبة.
- وحدة الضريبة المفروضة.
- وحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة.
- وحدة الدخل الخاضع للضريبة.

ويذكر (نور والشريف، 2002: 230) ان الازدواج الضريبي يكون على نوعين، الازدواج الداخلي والازدواج الدولي، وقد يكون مقصوداً، أو غير مقصود. فيكون الازدواج داخلياً مقصوداً بغية الحصول على إيرادات، أو تصحيح نظام الضرائب، أو تدبير موارد مالية لدوائر حكومية معينة، أو غير مقصود بسبب ممارسة أكثر من جهة فرض الضريبة كما يحصل في الحكومات الاتحادية، أو المركزية. ان الازدواج الضريبي الدولي يفرض على المكلف الذي يقيم على أرض دولة له ممتلكات على أقليم دولة أخرى، ويقوم بدفع الضريبة لكل من الدولتين عن دخله من الممتلكات نفسها، والمدة الضريبية نفسها.

ب- الاسباب الاقتصادية:

تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرب، ومن الملاحظ ان نسبة التهرب تقل لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار، والرخاء الاقتصادي، والعكس صحيح، فأنها تكثر، وتنتشر لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد، والازمات الاقتصادية، (سلوم، 1995: 155).

ج- الاسباب المالية: ان أبرز الاسباب المالية التي تؤدي الى التهرب الضريبي هي:

أولاً: ارتفاع معدلات الضرائب:

يقصد بمعدل الضريبة نسبة مبلغ الضريبة الى الوعاء الضريبي، وهناك اعتقاد عام على ان ارتفاع معدل الضريبة هو السبب الاساس للتهرب الضريبي مما يؤدي الى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزءاً كبيراً من دخله، الامر الذي يترتب عليه عدم كفاية ما تبقى له لسد حاجاته الضرورية. (المهاني، 2010: 167).

ثانياً: المغالاة في تعدد الضرائب:

ان تعدد الضرائب يكون عاملاً محفزاً يدفع المكلف الى البحث عن طرائق للتهرب منها، كما انها لا تتفق مع قاعدة الاقتصاد، إحدى القواعد الأساسية في فرض الضريبة، إذ تحتاج الضرائب المتعددة الى نفقات كبيرة عند فرضها وجبايتها، وهذا ما نلمسه في الضرائب النوعية، لذا ساد اتجاه لدى أغلب الدول للأخذ بالضريبة الموحدة على مجموع الدخل، مثل انكلترا، والولايات المتحدة، والمانيا، (الجميلي، 2000: 67).

ثالثاً: سياسة الدولة الانفاقية:

ان من ضوابط الانفاق العام هي عدالة توزيع المنافع المترتبة على هذا الانفاق، وتحقيق التوازن في توزيع النفقات بين مختلف وجوهها، وترشيدها، غير أنه قد يحدث أن لا تراعى مثل هذه الضوابط في كثير من الاحيان، نتيجة سوء تخصيص النفقات العامة، وصرفها، الامر الذي يدفع الى الضيق، ويحملهم على التهرب، إنطلاقاً من الاعتقاد بعدم ضرورة دفع ضرائبهم ما دامت تنفق حصيلتها في غير وجوه النفع العام، معتمدين في ذلك على بعض المظاهر السلبية للإدارة العامة، (لخضر، 2001: 93).

د- الاسباب الادارية:

تعد السلطة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي. فكلما كانت هذه السلطة ضعيفة الكفاءة، والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي، كما انها تعد الوسيط بين السلطة التشريعية، والمكلف بالضريبة، فهي الجهاز المنفذ للسياسة الضريبية المقررة في التشريع الضريبي للدولة، فسياسة السلطة الضريبية تؤثر بشكل كبير في مستوى العلاقة القائمة بينها، وبين المكلف من جهة، وفي مستوى التحصيل، والجبائية من جهة أخرى، وان السلطة الضريبية التي لها الكفاءة لا يمكنها ان تحول ضريبة سيئة الى ضريبة حسنة. غير ان السلطة الضريبية غير كفوءة يمكنها ان تحول أحسن الضرائب الى أسوأها، فتصبح النصوص التشريعية حبرا على ورق، أو مادة بلا روح، (دراز، 1999: 175).

المطلب الثالث

إجراءات الحصر الضريبي

تعد إجراءات حصر المكلفين من العمليات المهمة لآلية التحاسب الضريبي، والخطوة الأولى المهمة التي يمكن أن تبنى عليها بقية إجراءات ومراحل آلية التحاسب الضريبي. لذلك يمكن ملاحظة تركيز اهتمام أغلب الدول ولاسيما المتقدمة منها على عملية حصر المجتمع الضريبي وذلك باستخدامها أفضل الوسائل بغية تحقيق النجاح في أداء هذه المهمة والقضاء على مختلف صور التهرب الضريبي ومعالجتها للوصول إلى نظام للحصر الضريبي يجعل الضريبة مورداً رديفاً لموارد الاقتصاد لمواجهة التقلبات الاقتصادية العالمية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني، ويمكن بحث هذه الإجراءات للحد من التهرب الضريبي ضمن مجموعتين من الأنشطة.

أ- إجراءات الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية المنظمة: لا يوجد تعريف، أو تحديد مناسب لمفهوم الأنشطة المنظمة فيعدها البعض أنها تلك النشاطات التي يستوجب مزاولتها الحصول على رخصة، أو إجازة من هيئة عامة، أو التسجيل لديها. (شكر، 2014: 37)

أولاً- الغطاء القانوني: إن القانون يعطي الحق للسلطة المالية في طلب المعلومات التي تحتاج اليها عن المكلفين الطبيعيين، والمعنويين من الهيئات العامة، أو النقابات المهنية، والدوائر الحكومية. وفي الوقت نفسه يلزم هذا القانون هذه الهيئات بتلبية طلبات السلطة المالية، كما أن المشرع الضريبي أوجب على هذه الهيئات إبلاغ السلطة المالية بالمعلومات الخاصة بالمكلفين دون أن تطلب السلطة المالية من هذه الجهات تلك المعلومات، وهذا الغطاء القانوني لم يمنح الشرعية للدوائر، والمنظمات التي تمنح شهادة ممارسة المهنة، أو الاجازات بتزويد معلومات عن المتعاملين فقط بل ذهبت

بعض هذه الدوائر الى جعل موافقة السلطة المالية شرطاً لا يمكن الاستغناء عنه لمنح هذه الاجازات، أو إتمام المعاملات. (القره غولي، 2010: 17).

ثانياً- تحديد الجهات المخولة بمنح الاجازات: فضلاً عن الغطاء القانوني لا بد أن يكون للسلطة المالية حصر دقيق للأنشطة المنظمة ليتسنى لها تحديد الجهات الحكومية، أو المؤسسات التي لها الحق بمنح تصريح العمل، أو الاجازات لهذه المهن، والأنشطة لغرض البدء بممارسة أنشطتها التجارية، وبعد تحديدها يجب التشديد على الادارات الحكومية المختصة بعدم منح ترخيص لمزاولة، أي نشاط تجاري، أو صناعي، أو مهني مالم يقدم المكلف (براءة الذمة) من السلطة المالية لضمان حصر هذه الفئة من المجتمع ضريبياً (أمين، 2000 : 133)

ثالثاً- تنظيم وتنسيق تداول المعلومات مع الجهات المخولة: من الضروري أن تعمل السلطة المالية على تطوير عمليات التنسيق مع الجهات المخولة بمنح الاجازات، والتصاريح لمزاولة الأنشطة لغرض تحديث البيانات والمعلومات الضرورية لعمل السلطة المالية لتحقيق أهدافها، والاتفاق فيما بينها على نوعية المعلومات، والوسائل المتاحة لقنوات نقل تلك المعلومات وقد هيأ قانون ضريبة الدخل العراقي الغطاء القانوني لهذا التنسيق، وذلك بما جاء بالفقرتين (1) ، (2) من المادة.

(الثامنة والعشرون) من القانون التي نصت على الآتي :-

1- على دوائر الدولة الرسمية، ومؤسسات، ومنشآت القطاع العام، والمختلط، وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية بطلب منها البيانات، والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون .

2- للسلطة المالية أن تتحرى، وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي، وتبحث عن مصادره في محل وجودها، ولها أن تطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيد في تقدير الضريبة على أي من المكلفين مع مراعاة أهمية عامل الوقت لعملية تداولها، وضمان ورودها بالشكل المطلوب لتسهم في حصر الأنشطة المنظمة. (أمين، 2000: 136)

وبذلك نجد انه ليس هناك مشكلة في إجراءات حصر الأنشطة المنظمة، إذ تعول السلطة المالية على ما تقدمه جهات أخرى، وذلك لأن التسجيل لدى الادارة الضريبية يعد من أهم شروط منح إجازة ممارسة أي نشاط، ولكن المشكلة تبرز في حصر الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة.

ب- وسائل الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة: بأنها تلك الأنشطة الاقتصادية التي لا تخضع عند البدء بمزاولتها لشرط الحصول على إجازة من هيئة عامة، أو نقابة مهنية، أو إية إدارة حكومية مخولة بذلك، إذ يقتصر تعامل هذه الأنشطة مع الافراد، والجهات غير الحكومية، وإذا ما كان التعامل مع جهات رسمية فسيكون بأسماء وهمية لا تشير للمكلف الحقيقي بأي صلة وعادة ما تكون الاحصائيات عن حجم تلك الأنشطة الاقتصادية الحقيقية بعيدة عن أخصائيات السلطة المالية. (أمين، 2000: 133).

ومن هذا المنطلق يمكن تقسيم الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة إلى نوعين:

أولاً- الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وغير المشروعة: وهي الأنشطة التي تتنافى مع مبادئ القانون، والعدالة، والاعراف المتبعة، وغير مدرجة في حسابات الدخل القومي.

ثانياً- الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة المشروعة: فهي غير منظمة لعدم دخولها ضمن الحسابات القومية، وشرعية لأنها لا تتنافى مع مبادئ القانون، إذ يوصف الاقتصاد غير المنظم بالمشروع عندما يمثل ظاهرة اقتصادية صحية، ويدخل تحت هذا النوع عدة تصنيفات منها ما يصنف كأنشطة أولية كالزراعة، والاسواق العامة، وعمال البناء،

وأصحاب المهن مثل الحلاقين، والحدادين، والنجارين وغيرهم، ومنها ما يوصف بالدرجة الثانية مثل الأنشطة الريفية، أو أنشطة التوزيعات الصغيرة مثل الباعة الجوالين في الطرق، وبائعي الأغذية، والمشروبات، والحمالين وموصلي الطلبات الى المنازل فضلاً عن بعض الأنشطة الأخرى مثل المصورين في المتنزهات والميادين العامة، والوسطاء، فضلاً عن المدرسين الخصوصيين. (نصر، 2010: 115)

ومن إجراءات الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة:

1- الالتزام بالتقدم في التسجيل: ونعني به أن يبادر المكلف في حالة ممارسته أي نشاط اقتصادي بتقديم أقراره الى السلطة المالية متضمن البيانات الشخصية كافة ونوع النشاط التجاري لغرض التسجيل والايفاء بما عليه من التزامات. وفرض جزاءات قانونية على من يمتنع عن أداء هذا الالتزام، وتشريعات أخرى تركت هذا الفعل بدون جزاء. وفي العراق لم يرد في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل أي نص في متنته عقوبات جزائية تقع على من يتخلف من المكلفين عن التسجيل، أو يعرض مضمون عملية التسجيل، باستثناء ما جاء في الفقرة 2 من المادة 27 من القانون والتي تنص (على كل شخص مسجل، أو غير مسجل، وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً عن دخلة قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يُطلب منه تقديمه بأخطار خطي أو بأحدى طرائق النشر). (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل).

مما يعني إن المشرع العراقي ألزم المكلف الذي له دخلاً يخضع للضريبة بتقديم تقريراً عن تفاصيل هذا الدخل في موعد أقصاه 5\31 من السنة التقديرية لسنة نجوم الدخل (أي السنة التي تلي سنة ممارسته للنشاط الاقتصادي)، فلو افترضنا أن شخصاً أخذ له عملاً بتاريخ 2013\1\1 فبموجب هذه المادة من قانون ضريبة الدخل العراقي لا تقع على المكلف الذي لم يبلغ عن نشاطه الاقتصادي أية مخالفة قبل 2014\6\1 وإن منح هذه المدة الزمنية التي تبلغ سبعة عشر شهراً كحد أقصى للمكلف، لها إنعكاس سلبي على فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ومن هذه الانعكاسات:

أ- تُعد هذه المدة الزمنية التي يتمتع بها المكلف مبرراً شرعياً لعدم التسجيل، وتقديم التقرير قبل موعد إنتهاء المدة المحددة، وبذلك تكون هذه المدة الزمنية الطويلة نسبياً كافية لاغواء المكلف بالتهرب الضريبي عندما يتولد شعور لديه بعدم وجود متابعة من الادارة الضريبية، أو إن نشاطه التجاري بعيد عن دائرة الحصر الضريبي، ولذلك نرى إن المشرع الضريبي المصري تجاوز هذه الثغرة في قانون الضرائب المصري رقم 91 لسنة 2005 في صياغة هذه الفقرة التي تنص على أن (يلتزم كل من يزاول نشاطاً حرفياً أو مهنيّاً أو غير تجاري أن يقدم أخطاراً خلال ستين يوماً من تاريخ مزاولة النشاط).

ب- فيما يخص جزاء مخالفة إلزام تسجيل المكلفين أطلق المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي على من يتخلف عن تقديم تقريره إلى الادارة الضريبية (بالمخالف للواجبات) وعلى وفق الفقرة الاولى من المادة السادسة والخمسين - أولاً من القانون التي تنص (أولاً: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار، ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات الآتية: من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه على وفق هذا القانون أو الانظمة الصادرة بموجبه أو امتنع، أو تأخر في تقديم بيانات، أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها، أو طلب منه تقديمها على وفق أحكام هذا القانون الخ)، والفقرة (4) من المادة السادسة والخمسون - أولاً (تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة (10%) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500,000) خمسمائة الف دينار على المكلف الذي لم يقدم، أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5\31 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير إنجاز دخله ما لم يثبت المكلف إن التأخير كان لعذر مشروع). (قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982).

من المتعارف عليه أنَّ كل القوانين الضريبية المتقدمة في دول العالم تمتلك آلة لتحديث، وتطوير التشريعات الضريبية؛ لأنها ترتبط بتطور الاقتصاد، والأنشطة الاقتصادية التي يعتمد عليها، وتلاحق ذلك التطور بتشريع القوانين الجزائية الضامنة لتنفيذ تلك التشريعات، وهذا ما لم نجده في التشريع الضريبي العراقي، علماً إن العقوبات الجزائية الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي على من يتسرب من دائرة الحصر الضريبي، هي عقوبات لا تتجاوز الغرامة المالية، وبمبالغ لا يمكن أن تُعد غرامة مانعة للفعل المخالف، أو رادعة له، وأقصى مبلغ لهذه الغرامات سيكون (10%) من الضريبة المتحققة على أن لا يتجاوز (500,000) خمسمائة ألف دينار. (شكر، 2014، 77)

2- **طريقة المسح الميداني:** تُعد من أكثر الأساليب السائدة في الحصر الضريبي ولاسيما في الدول النامية، وتصدر بقرار من وزير المالية، وضمن مدة محددة لانجاز المسح الميداني، إذ تعمل الادارة الضريبية على تشكيل عدة لجان من المؤسسات المالية، إذ يتم تقسيم كل محافظة الى قطاعات محددة، ومتعددة، وكل قطاع إلى عدة لجان. والغاية الاساسية من المسح الميداني مقارنة نتائج المسح مع الاقرارات الضريبية المقدمة إلى السلطة ألمالية. وأتخذت السلطة المالية في العراق المسح الميداني كأجراء من إجراءات الحصر الضريبي لتحديث البيانات والمعلومات عن مكلفي ضريبة الدخل لغرض تسجيل المكلفين الذين لم يسبق تسجيلهم في فروع الهيئة العامة للضرائب، أو لتحديث بيانات المكلفين المسجلين، كما إن عملية المسح الميداني للمكلفين كانت تسعى إلى الاسهام الفاعل في الوصول الى أوعية ضريبية لم تدخل حيز الخضوع الضريبي مسبقاً مما تسهم في زيادة إيرادات الهيئة، والحد من التهرب الضريبي (القره غولي، 2010: 53).

3- **طلب المعلومات من المكلفين المسجلين عن معاملاتهم مع الغير:** يلزم التشريع الضريبي المكلفين بالتصريح عن أنشطتهم التجارية، أو المهنية الخاضعة للضريبة، ولتدني الوعي الضريبي في أغلب الدول النامية لا نجد هناك الكثير ممن يقوموا بأداء الواجب القانوني، بالافصاح الدقيق عن المركز المالي الحقيقي، وكذلك ندرة قيام الاشخاص في التبليغ عن المتهربين ضريبياً على الرغم من أملاكهم معلومات تهيئها طبيعة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسونها مع عملائهم، تخص مكلفين تهربوا، أو يحاولون التهرب من الضريبة بشتى الطرائق والوسائل. (كماش، 2010، 167)

4- **طريقة الاخبار السري:** وهو قيام فرد أو مجموعة من الافراد بتبليغ السلطة المالية عن حالات تهرب ضريبي غير مكتشفة تعود إلى مكلفين يخفون معلومات عن دخولهم الخاضعة للضريبة عن السلطة المالية، ومع أن التهرب الضريبي فعل مخالف لاحكام القانون، وقيم المواطنة، والاخلاق إلا أن ذلك قد لا يكون حافزاً كافياً للاخبار عن مرتكبي هذه الافعال بدافع الوطنية، والحرص، لذلك قد نجد أن أغلب التشريعات الضريبية في العالم تنص على منح مكافآت مالية لمن يخبر عن هذه المخالفات، ومرتكبيها. وعادة ما تتناسب هذه المكافآت مع مبلغ الضريبة المستحصل نتيجة للاخبار السري، كما إن الدول التي يرتفع فيها مستوى الوعي الضريبي يعد الاخبار عن من يتهرب ضريبياً واجب وطني شديد الالتصاق بقيم المواطنة. (شكر، 2014، 89).

5- **التنسيق بين ضريبة الدخل والعقار:** ونعني به تطوير، وأستثمار نظام المعلومات الخاص بضريبة العقار، وتوظيفه للاسهام في حصر المكلفين عن طريق لجوء ضريبة العقار إلى طلب المعلومات من مالكي العقارات المؤجرة عن الاشخاص الذين يشغلون تلك العقارات للاغراض التجارية، والصناعية وغيرها من الأنشطة الاقتصادية.

وإن تطبيق هذا الاسلوب يحتاج إلى الكثير من الاجراءات التي تسهم في تطبيقه بشكل فاعل ومن هذه الاجراءات:

أ- أن تمتلك الادارة الضريبية مسحاً كاملاً للعروضات والعقارات التجارية في المناطق الخاضعة للتحديد الجغرافي لكل فرع .

ب- يجب تبليغ السلطة المالية بتاريخ إنتهاء بناء العقارات التجارية، وبدء ممارسة الأنشطة الاقتصادية، أو تأجيرها إلى الغير، وقد كان هناك تنسيق عالي بين وزارة الكهرباء، والادارة الضريبية قبل عام 2003 عن طريق تبادل المعلومات، وأستحصل موافقة السلطة المالية كأحد الشروط الواجب توافرها لاإيصال الكهرباء إلى العقار التجاري.

ج- لضمان استمرار التزام صاحب العقار بتبليغ السلطة المالية بأية متغيرات، لا بد من وجود لجان تتابع التغيرات التي تطرأ على شاغلي العقارات في أوقات زمنية متقاربة لمطابقة الواقع مع الاستمارات المقدمة من مالك العقار التجاري، والبت في صحتها أم إن هناك تزيف للبيانات المقدمة. (شكر، 90، 2014)

6- التنسيق بين السلطة المالية من جهة، والمراكز التربوية، والاعلام المرئي من جهة أخرى: ليس بالضرورة أن تكون إجراءات الحصر الضريبي إجراءات إدارية لحصر المكلفين المتهربين من الضريبة، بل قد تلجأ السلطة المالية إلى غرس دعائم إستباقية في المجتمع لضمان نشأة متحضرة لاجيال تتمثل للضريبة بصورة تلقائية، وبشكل طوعي لكون الضريبة إلزام أخلاقي، وواجب وطني.

ورغم الحملات الاعلامية الواسعة لتوعية المكلفين التي تنظمها الادارة الضريبية عبر وسائل الاعلام المختلفة للتعريف بالقانون والتعليقات. كذلك تزداد نسبة التهرب الضريبي نتيجة لاسباب عديدة اسهب كتاب المالية العامة في شرحها منها ضعف الانتماء والشعور بعدم المساواة امام القانون وتدني الخدمات العامة وعدم اقتناع نسبة كبيرة من المكلفين بأهمية الضريبة هذا فضلا عن اسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتوارثة بشأن التعسف في الجباية والشك المتبادل بين المواطنين والجهاز الحكومي ومعظم هذه الاسباب يرتبط بعوامل ثقافية يتعذر تغييرها في الأجل القصير ويحتاج علاجها الى اجل طويل ويترتب عليه انخفاض الوعي الضريبي وزيادة نسبة التهرب وانخفاض نسبة المتحاسبين. ومن الصعب افتراض تطابق الأهداف تماما بين الادارة الضريبية من ناحية والمكلفين من ناحية أخرى فمن المنطقي ان يكون لكل طرف من اطراف العلاقة أهداف مختلفة يسعى لتحقيقها وهي أهداف عادة ما تكون متنافرة. حيث ان أي مؤسسة حكومية يقاس ادائها بمدى فاعلية الجهاز الاعلامي فيها ودوره الفعال ومن اكبر التحديات التي تواجهها الهيئة العامة للضرائب وهي قلة الوعي الضريبي وبالتالي زيادة التهرب الضريبي.

7- نظام التصريحة الكمركية: هي وثيقة تصدرها الهيئة العامة للكمارك في المنافذ الحدودية العراقية البرية، والجوية، والبحرية على البضائع التجارية الداخلة الى العراق أو الخارجة منه، يثبت في التصريحة الكمركية أسم المستورد إن كان شخصاً معنوياً، أو طبيعياً، وحجم، ومواصفات المواد المستوردة، وتقدير قيمة البضاعة المستوردة على وفق الضوابط المتبعة، وتقييم شهادة المنشأ للبلد المصنع .

إن دور الهيئة العامة للضرائب تعتمد على التقديرات التي تثبتها الهيئة العامة للكمارك على التصريحة الكمركية، كأساس يعتمد لاحتساب، وأستقطاع الامانات الضريبية في تلك المنافذ، ومن ثم إرسال تلك التصاريح، والارساليات الى الهيئة العامة للضرائب ليتم فرزها، وأرشفتها إلكترونياً في شعبة مختصة تسمى شعبة التصاريح في قسم المعلومات الفنية، وارسل تلك التصاريح الى قسم الشركات إن كان الشخص المكلف بالضريبة معنوياً أو إلى فروع الهيئة العامة الموزعة في بغداد، والمحافظات اذا كان المكلف شخصاً طبيعياً.

المبحث الثالث الحالات العملية

الحالة الأولى

أبرمت الشركة (ص) عقداً مع أحد المستثمرين على بناء مستشفى مكون من ثلاثة طوابق بمبلغ (3,000,000,000) ثلاثة مليار دينار لا غيرها، وباشرت العمل بتاريخ 2011\1\2 علماً إن مدة العقد (10) عشرة أشهر. تم إنجاز العمل، وتسليمه بتاريخ 2011\1\1، واستلم المكلف (2,700,000,000) مليارين وسبعمائة مليون دينار، والباقي تم إحتجازه بموجب الاتفاق المبرم لحين انتهاء مدة الصيانة في 2012\11\1 وعند إنتهاء مدة الصيانة طلب المستثمر من الشركة (ص) كتاب براءة ذمة من الضريبة عن تنفيذ العقد كشرط لصرف المبلغ المتبقي. (مقابلة مع حميد علاوي حسب، قسم الرقابة والتدقيق)

التحاسب الضريبي:

تقدمت الشركة (ص) بتاريخ 2012\12\1 الى القسم أو الفرع الضريبي المختص لموقعه الجغرافي، وقدم إقرار بأعماله في سنة 2011 المالية لغرض التحاسب الضريبي السلطة المالية: بعد إتخاذ الإجراءات القانونية بتسجيل المكلف في سجلات الضريبة تم محاسبة الشركة (ص) عن العقد الذي لم يصرح به قبل أنتهاء المدة القانونية، وقدرت أرباح بناء المستشفى بموجب الضوابط المقررة لسنة 2012 التقديرية لأعمال المقاولات (20%) من قيمة العقد، وبربح (600,000,000) ستمائة مليون دينار وتم أستخراج الضريبة على وفق نسبة 15% من ربح الشخص المعنوي، وقدرها تسعون مليون دينار، (ولا بد من الإشارة إلى ان النسب الضريبية على الشخص الطبيعي تختلف كما في الجدول رقم (1) .

جدول رقم (1)

يمثل النسب التصاعدية لاستقطاع الضريبة على الاشخاص الطبيعيين

الفئة بالدينار	النسب الضريبية
(1 - 500000)	3%
(500001 - 1000000)	5%
(1000001 - 2000000)	10%
(2000001 فأكثر)	15%

قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982

الجدول من إعداد الباحث

ومما تقدم فإن الضريبة المتحققة على الشركة تبلغ (90,000,000) تسعون مليون دينار، وتترتب عليها غرامة مالية قدرها (500,000) خمسمائة ألف دينار (10%) من قيمة الضريبة على ان لا تتجاوز (500,000) مما يشير إلى أن المغامرة التي قام بها المكلف (الشركة ص) لم يتعرض مقابلها إلى جزاء قانونياً سوى غرامة مالية قدرها (500,000) خمسمائة ألف دينار فقط .

وهنا لا بد من الإشارة إلى إن الفائدة المصرفية في العراق للسنوات 2011، 2012 كانت تبلغ 4% من قيمة الودائع المصرفية، أي إن المكلف (ص) لو أستثمر مبلغ الضريبة بدرجة مخاطرة (صفر%) وأستودع مبلغ الضريبة في أحد

المصارف العراقية لتحقيق له أرباحاً سنوية قدرها (3,600,000) ثلاثة ملايين وستمائة ألف دينار فقط، فضلاً عن احتمالات استخدام هذا الربح في جوانب أخرى مدرة للربح الاضافية.

ومما تقدم إتضح إن ضعف القوانين الجزائية الرادعة للتهرب الضريبي بشكل عام، ومن الحصر الضريبي بشكل خاص شجعت المكلفين الذين حاولوا التهرب مسبقاً على تكرار هذه المخالفة، لأن مبلغ الغرامات المفروضة بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي والبالغة (500,000) خمسمائة ألف دينار لم يعد رادع لهؤلاء المكلفين أو من يحذو حذوهم بل إن البعض منهم ذهب إلى أبعد من ذلك، وهو إستغلال مبالغ الضريبة في مشاريع سريعة تدر على المكلف أرباحاً تُعادل عشرات أضعاف مبلغ الغرامة.

الحالة الثانية:

مسح ميداني لمجموعة من العقارات في إحدى المناطق التجارية والتي يمتاز سكانها بمستوى اقتصادي متوسط، ولا تبعد عن الفرع الضريبي المسؤول عن الرقعة الجغرافية وتم استغلال العقارات استغلالاً تجارياً انقسمت بين محال تجارية، ومخزن، ومعمل، وشقق مؤجرة عيادات، ومكاتب أو شقق للسكن إذ كان هناك.

(5) بنايات تنوعت ما بين (28) محل تجاري و(11) شقة ما بين مكتب، أو عيادة، أو سكن و(3) ثلاثة سكّلات لبيع المواد الانشائية، و (2) مخزن لبيع خزانات الماء، و (2) معامل لتصنيع الابواب، والشبابيك الحديدية ويمكن توضيح ذلك بشكل مفصل عن طريق الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2)

تصنيف الأنشطة الاقتصادية في تجربة البحث

الرقم	صنف العقار	محل	شقق سكنية	مخزن	معمل	سكّلة مواد انشائية
1	بناية 1 طابق	6	3	1	-	1
2	بناية 1 طابق	5	2	1	-	-
3	بناية 1 طابق	4	2	-	1	-
4	بناية 1 طابق	5	3	-	1	1
5	بناية 1 طابق	7	1	-	-	1
المجموع		28	11	2	2	3

الجدول من اعداد الباحث

تحليل ضرائب الدخل والاستقطاع المباشر: يستعرض البحث أبرز ما توصل اليه من نتائج حول واقع حصر المكلفين بضريبة الدخل في مجتمع التجربة وكما موضح بالجدول من رقم (3) إلى (7) التي تم إعدادها من لدن الباحث ، والتي نستعرضها بشئ من التفصيل موضعاً أنواع الأنشطة الاقتصادية الخاضعة لضريبة الدخل في كل عقار وكما يأتي .

جدول رقم (3)

أنواع الأنشطة الاقتصادية في البناية رقم (1)

إيرادات ضريبة الدخل	الموقف الضريبي	الضريبة المتحققة	الربح السنوي المقدر	العقارات الفرعية	المهن أو النشاط
1040000	غير مسجل	1040000	13000000	1	مكتب دلالية
1040000	غير مسجل	1040000	13000000	1	مكتب صيرفة
890000	غير مسجل	890000	12000000	1	مكتب لبيع الحاسوب وملحقاته
740000	غير مسجل	740000	11000000	1	حلاقة رجالية 2 كرسي
740000	غير مسجل	740000	11000000	1	صالون حلاقة نسائي 2 كرسي
890000	غير مسجل	890000	12000000	1	محلات بيع مواد التأسيسات الصحية والكهربائية
			معفاة	3	شقق سكنية
590000	غير مسجل	590000	10000000	1	مخزن للبطانيات
1190000	غير مسجل	1190000	14000000	1	سكلة مواد انشائية
7120000				11	المجموع

جدول رقم (4)

أنواع الأنشطة الاقتصادية في البناية رقم (2)

إيرادات ضريبة الدخل	الموقف الضريبي	الضريبة المتحققة	الربح السنوي المقدر	العقارات الفرعية	المهنة أو النشاط
590000	غير مسجل	590000	10000000	1	ورشة تصليح أجهزة تبريد
740000	غير مسجل	740000	11000000	1	خدمات انترنت
890000	غير مسجل	890000	12000000	1	محل لبيع الهدايا
590000	غير مسجل	590000	10000000	1	محل خياطة رجالي
740000	غير مسجل	740000	11000000	1	محل بيع الفواكه والخضر
	غير مسجل	معفاة		2	شقق سكنية
1790000	غير مسجل	1790000	18000000	1	مخزن / منجر ادوية
5340000				8	المجموع

مقابلة مع عدي عبد الاله حمد : مدير الحصر الضريبي.

جدول رقم (5)

أنواع الأنشطة الاقتصادية في البناية رقم (3)

المهنة أو النشاط	العقارات الفرعية	الربح السنوي المقدر	الضريبة المتحققة	الموقف الضريبي	إيرادات ضريبة الدخل
محل بيع أجهزة الهاتف النقال وكمالياتها	1	12000000	890000	غير مسجل	890000
ورشة تصليح أجهزة كهربائية ومنزلية	1	10000000	590000	غير مسجل	590000
محلات بيع مواد التأسيسات الصحية والكهربائية	1	12000000	890000	غير مسجل	890000
محل بيع الفواكه والخضر	1	11000000	740000	غير مسجل	740000
معمل صنع الابواب والشبابيك الحديد	1	12000000	890000	غير مسجل	890000
شقق سكنية	2		معفاة	غير مسجل	
المجموع	7				4000000

رقم (4)

المهنة أو النشاط	العقارات الفرعية	الربح السنوي المقدر	الضريبة المتحققة	الموقف الضريبي	إيرادات ضريبة الدخل
مطعم للاكلات الشعبية	1	14000000	1190000	غير مسجل	1190000
حلاقة رجالي 2 كرسي	1	11000000	740000	غير مسجل	740000
أسواق (غذائية ومنزلية)	2	14000000	1190000	غير مسجل	1190000
صيدلية	1	14000000	1190000	غير مسجل	1190000
شقق سكنية	3		معفاة	غير مسجل	
معمل	1	12000000	890000	غير مسجل	890000
سكلة لبيع المواد الانشائية	1	14000000	1190000	غير مسجل	1190000
المجموع	10				6390000

تحليل النتائج:

- 1- تم حصر عينة من (5) عمارات تزاوّل بها أنشطة اقتصادية خاضعة لضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي
- 2- وجود (34) مكلف (شخص طبيعي) خاضع لضريبة الدخل وغير مسجلين (متهربين) في مجتمع تجربة البحث الذي يتمثل بشارع تجاري يقع في محافظة بغداد، ولا يبعد عن الفرع الضريبي المختص سوى (2000) فقط. مما يشكل خسارة كبيرة للإدارة الضريبية، ولخزينة الدولة.
- 3- إن فاعلية إجراءات الحصر الضريبي في البحث أصبحت سبباً في الحد من التهرب مما يؤدي الى زيادة الاوعية الضريبية الخاضعة لضريبة الدخل، مما ينعكس ذلك إيجاباً على الإيرادات الضريبية، إذ بلغت الإيرادات الضريبية المتوقع جبايتها من المكلفين الذين تم حصرهم (28190000) فقط ثمانية وعشرون مليون ومائة وتسعون ألف دينار في السنة الواحدة، علماً إن هذه الضريبة لا تشمل الفوائد، والغرامات التأخيرية.
- 4- البناية رقم (2) مسجلة في الفرع الضريبي منذ تاريخ إيصال الكهرباء في عام 1998 وهو إجراء كان متبعاً عن طريق التنسيق بين وزارة الكهرباء، والهيئة العامة للضرائب إلا أن صاحب العقار لم يراجع الإدارة الضريبية منذ سنة 2004 وما بعدها، وهذا يسجل علامة استهتام كبيرة على أداء الإدارة الضريبية.
- 5- البناية رقم (4) مسجلة في الفرع الضريبي منذ عام 1999 منذ تاريخ إيصال التيار الكهربائي إلا أن المسجل في سجلات السلطة المالية ثلاثة محلات تجارية مستغلة من لدنه، ودار سكنية يسكن، بها فقام المالك في عام 2006 بإزالة الدار، وتشبيد محلات أخرى عدد (2)، وثلاث شقق سكنية، ولم يبلغ السلطة المالية بهذا التغير.
- 6- تمثل هذه العينة واحداً من آلاف العقارات الموجودة في محافظات العراق كافة ولنا أن نتصور حجم الحصيلة الضريبية فيما لو كانت هناك أماكن لحصر ضريبي فاعل.
- 7 - إن عملية الحصر قام بها الباحث بمفرده، وبدون غطاء قانوني يمنحه سلطة الحصر ولغرض علمي بحث. وهنا لنا أن نتساءل مرة أخرى ماذا ستكون النتائج فيما لو أقدمت الإدارة الضريبية على القيام بعمليات حصر مشابهة في بغداد، والمحافظات، وهي تملك التحويل القانوني اللازم، والغطاء التنفيذي.
- 8 - أشارت معطيات النتائج إلى ضعف واضح في عملية الحصر الضريبي، وفقدان إيرادات ضريبية مؤثرة جداً فيما لو تم تعميم الحصر على نطاق واسع.

المبحث الرابع الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات

- 1- ضعف دعم الحكومة إلى الادارة الضريبية بشكل عام، والموظف الضريبي بشكل خاص، وتجاهل متطلبات النهوض بالواقع الضريبي تحت ضغط وزارة الوفرة المالية التي يهيئها القطاع النفطي متناسية إن إنسيابية تلك الايرادات تقتنر بالتقلبات الاقتصادية العالمية، ومدى توافر مصادر الطاقة البديلة مستقبلاً بشكل عام، والتطورات الامنية في العراق والمنطقة بشكل خاص، علماً إن الكثير من الدول النفطية المتقدمة كانت تحرص على إعداد جهازاً ضريبياً متطوراً في بلدانها ليمثل سلم طوارئ لانقاذ الاقتصاد الوطني في الاحوال الاستثنائية، وجهازاً يحقق العدالة الاجتماعية في الاحوال الطبيعية.
- 2- قصور التشريعات الضريبية التي تحت المكلفين على التسجيل الطوعي عند قيامهم بممارسة الانشطة الاقتصادية مباشرة، مع ضعف واضح لأثر الجزاءات القانونية في ردع من يتهرب من الضريبة.
- 3- توجه الادارة الضريبية على التركيز في إجراءات الحصر الضريبي على الانشطة الاقتصادية المنظمة وعدم تطوير الوسائل والاساليب التي تسهم في حصر الانشطة الاقتصادية غير المنظمة.
- 4- ضعف مستوى الدورات التخصصية في القطاع الضريبي، والاعتماد على الدورات التقليدية العامة التي تعدها وزارة المالية لموظفي دوائر الدولة بمختلف قطاعاتها جميعاً وغياب التنسيق مع الجهات الفنية المتخصصة في تدريب، وتأهيل الكوادر الضريبية على إجراءات الحصر الضريبي الفاعل كالمسح الميداني ولجان الكبس، وغيرها من الوسائل للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.
- 5- غياب برامج التوعية التي تساعد على زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وعدم مساعدتهم على تفسير النصوص القانونية والآليات والإجراءات التي تبدو غامضة أو معقدة بالنسبة للمكلفين، مما يؤثر سلباً في عملية حصر المجتمع الضريبي.
- 6- غياب شبكة الاتصال الالكتروني عن طريق شبكة الانترنت بين فروع الهيئة العامة للضرائب، في بغداد ومحافظات العراق مع مركز الهيئة من جانب، والجهات الساندة في قطاعات الدولة كافة من جانب آخر، وإن الاعتماد على التعاملات الورقية التقليدية، والمراسلات البريدية، والخزن اليدوي، وبأسلوب بدائي أسهم في فقدان، وتلف الكثير من البيانات فضلاً عما يسببه من تأخير في تقديم الخدمات الى المكلفين.

ثانياً: التوصيات:

- 1- إعادة النظر في العقوبات الجزائية الضريبية بشكل عام، ومن يتهرب من الامتثال الطوعي للحصر الضريبي بشكل خاص ليكون الجزاء العقابي جزاءً مؤثراً عندما يقع على المخالفين للقوانين الضريبية، ورادعاً لمن يُراودهم فكرة القيام بمثل تلك المخالفات من المكلفين مع التشهير بمن يخل بأحكام الحصر الضريبي من المتهربين من أداء الضريبة.
- 2- إستحداث قسم جديد في الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب يسمى بـ (قسم الحصر الضريبي) يوكل اليه مهمة وضع التخطيط الاستراتيجي، والاجراءات، والآليات الفاعلة في حصر المكلفين، والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي، ويزود بالموارد البشرية اللازمة المدعومة بالكفاءات العلمية مع تهيئة المستلزمات الضرورية فضلاً عن منح الموظفين كافة الصلاحيات، والامتيازات الواجب توافرها لانجاح هذا القسم كالحصانة القانونية، والدعم المعنوي والمادي وغيرها.

- 3- وضع آلية للتنسيق مع دوائر الدولة الداعمة للضريبة كافة عن طريق إنشاء نظام محوسب يربط شبكات مؤسسات الدولة ذات العلاقة بالشبكة العنكبوتية الالكترونية مع أقسام وفروع الهيئة العامة للضرائب كافة ولاسيما المنافذ الحدودية وهيئة الكمارك العامة ودوائر العقاري (الطابو) لضمان حصر التعاملات التجارية والانشطة الاقتصادية كافة للمكلفين.
- 4- ضرورة توجه الحكومة نحو دعم الإدارة الضريبية، لان ذلك من شأنه أن يساهم في خلق موارد بديله، أو مضافة تعوض الايراد النفطي في حالة تعرضه الى اية تقلبات طارئة، ولخلق بيئة ضريبية مستقطبة للكفايات العلمية يوصي البحث بأن يُمنح الموظف الضريبي امتيازات معنوية ومادية توازي المسؤوليات والمهام التي يقوم بها.
- 5- للعمل على إلزام دوائر الدولة وشركات القطاع العام والمختلط بإرسال المقتبسات إلى الهيئة العامة للضرائب مع ضرورة إدخال البيانات والمعلومات كافة الخاصة بالمكلف ضمن هذه المقتبسات للمساعدة في التوصل إلى المكلف التي وردت بحقه معلومات عن اخفاء بعض مصادر دخله.
- 6- ضرورة التخطيط لعمل لجان المسح الميداني وتطوير قدرات وخبرات أعضاء هذه اللجان من خلال إدخالهم في دورات تدريبية متخصصة ، لما لعمل هذه اللجان من أهمية كبيرة في إمكانية التوصل إلى مصادر دخل جديدة لم يتم حصرها ضريبياً على الرغم من ان القوانين تنص على إخضاعها لدفع الضرائب ، مما يساعد على زيادة الحصيللة الضريبية وتطبيق قاعدة العدالة.

المصادر

أولاً:- القوانين والأنظمة والتعيمات

1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل والقرارات الملحقة به وتعديلاته.

ثانياً:- الكتب العربية

- 1- أبو نصار، محمد والمشاغلة، محفوظ والشهوان، فراس عطا الله، الضرائب ومحاسبتها، ط1، المكتبة الوطنية، عمان، 1996.
 - 2- خلف، فليح حسن، المالية العامة، ط1، جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
 - 3- دراز، حامد عبدالمجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1999.
 - 4- سلوم، حسين، المالية العامة القانون المالي والضريبي، ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1995.
 - 5- سمحان، حسين محمد والوادي، محمود حسين وخريس، ابراهيم والذبية، زياد، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
 - 6- الشاعر، سمير، المالية العامة والتنظيم المالي الاسلامي، المطبعة العربية، بيروت، لبنان/ ط1، 2011.
 - 7- صادق، مورييس، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتب الذهبي، القاهرة، 1999.
 - 8- صبري، نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، ط1، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 1998.
 - 9- عناية، غازي، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2003.
 - 10- الفريجات، ياسر صالح، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2009.
 - 11- الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية، دار السجاد للطباعة، ط1، 1998.
 - 12- المهاني، محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.
 - 13- ناصر، زين العابدين، مبادئ علم المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.
 - 14- نور، عبدالناصر ابراهيم، الشريف، عليان، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
 - 15- الوادي، محمود حسين و ابراهيم، كفاح طالب، الاصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010.
 - 16- اليحيى، حسين وخريوش، حسن، المالية العامة، ط1، منشورات جامعة القدس المفتوحة، عمان، 2000.
 - 17- يونس، منصور ميلاد، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، دون بلد النشر، 1994.
 - 18- يونس، منصور ميلاد، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004.
- #### ثالثاً:- الرسائل والأطاريح الجامعية
- 1- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2000.
 - 2- بولخوخ، عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2004.

- 3- حسين، رياض أحمد محمد، الايفاء بمتطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2011.
 - 4- السعيد، عباس ناصر سعدون، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013.
 - 5- شكر، عدي عبد الله حمد، فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ودورها في توسيع الوعاء الضريبي، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014.
 - 6- عبد الغفور، طه حميد، تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008.
 - 7- القره غولي، شاكر محمود حسين، البطاقة الضريبية وإجراءات الحصر الضريبي، دراسة أستطلاعية في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل الماجستير، 2010.
 - 8- كماش، كريم سالم، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2010.
 - 9- لجميلي، رائد ناجي احمد، التهرب الضريبي مع اشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، 2000.
 - 10- لخضر، بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2001.
 - 11- ناشد، سوزي عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وثارها على اقتصاديات الدول النامية، أطروحة دكتوراه، قسم الاقتصاد والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2000.
 - 12- نصر، عمار السيد عبد الباسط، الاصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم - دراسة مقارنة، الاسكندرية، 2010.
 - 13- النعيمي، رشا عبدالمجيد سعيد، التهرب الضريبي في المهن الطبية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2005.
 - 14- هلال، أسماعيل أحمد علي، الاتجاهات الحديثة في نظم حصر الضريبة الموحدة على الدخل، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2006.
 - 15- كتانة، خيرى مصطفى، اتجاهات الإيرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1998.
- رابعاً:- المؤتمرات والمجلات والدوريات**
- 1- التحافي، عبدالوهاب، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة 17-20/10/2001، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب.

- 2- جواد، سرمد عباس، أسباب التهرب الضريبي في العراق، بحث عن أعمال مؤتمر الاصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية بالتعاون مع شركة بيرنك بوين، 2006.
- 3- السامرائي، يسرى مهدي حسن والعبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 4، المجلد 9، 2012.
- 4- المفتي، حيدر نجيب احمد، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العدد الرابع والخمسون، 2012.

خامساً:- المقابلات الشخصية

ت	اسم الموظف	العنوان الوظيفي	مكان المقابلة
1	د. كريم سالم كماش	مدير قسم الشركات	الهيئة العامة للضرائب
2	استاذ حميد علاوي حسب	مدير قسم الرقابة والتدقيق	الهيئة العامة للضرائب
3	استاذ عدي عبد الاله حمد شكر	مدير الحصر الضريبي	الهيئة العامة للضرائب

سادساً:- المصادر الاجنبية

- 1- Catt ,Chris ,Corporate Taxes , Journal OF Finance ,Vol.12 , 2000. -
- 2- Slavin, Stephen L Economics Eighth Edition, 2008.