

**اثر التشريعات الضريبية على**

**التحاسب الضريبي والحد من التهرب الضريبي**

**دراسة استطلاعية لأراء عينة من المحاسبين القانونيين و الأساتذة الجامعيين**

**وموظفي دائرة ضريبة الدخل**

**في محافظة أربيل - إقليم كردستان / العراق**

**م.م هاوار غفور حمد امين**

**كلية الادارة والاقتصاد - جامعة صلاح الدين - اربيل**

[hawar.hamadamin@epu.iq.edu](mailto:hawar.hamadamin@epu.iq.edu)

**أ. د. غازي عثمان محمود**

**كلية الادارة والاقتصاد - جامعة صلاح الدين - اربيل**

[ghazi.mahmood@su.edu.krd](mailto:ghazi.mahmood@su.edu.krd)

**The Effect of Tax legislation on**

**Tax Accounting and Reducing Tax evasion**

An exploratory study of the opinions of a sample of chartered accountants, university professors and employees of the Income Tax Department in Erbil Governorate - Kurdistan Region / Iraq

**Professor Dr. Ghazi Othman Mahmood**

College of Administration and Economics

Salahaddin University-Erbil

**Hawar Ghafur Hamad Amin**

College of Administration and Economics

Salahaddin University-Erbil

**Abstract:** The study aims to Show the impact of tax legislation on tax revenues and Identify the impact of tax legislation on tax accounting and reduce tax evasion from the point of view of chartered accountants, university professors and Income Tax Department employees in Erbil Governorate - Kurdistan Region / Iraq, to contribute to drawing up Tax policies that achieve justice between the seller and the buyer and prevent tax evasion and tax avoidance and increase and raise the tax base that leads to higher tax returns to the treasury, which leads to the recovery of the Iraqi economy, and to achieve the goals required from the study, the researchers prepared a questionnaire form Previous studies in the field of their study, and one of the most important findings of the study are: The need to reconsider tax laws in Iraq and the Kurdistan Region, either through amending them or enacting new laws to avoid errors in previous laws and legislation. And the enactment of special tax laws to replace the income tax Low-income earners and those with limited income should also use them as tools in the hands of the state that contribute to economic development, He got rid of the bad effects of modern industries and the necessity of holding conferences and seminars to develop the level and efficiency of tax department employees.

**Keywords:** Tax, Tax legislation, Tax accounting, reducing tax evasion

• **Research extracted in a Dissertation**

المخلص: تهدف الدراسة الى: اظهار تأثير التشريعات الضريبية على الايرادات الضريبة التعرف على اثر التشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي و الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين و الأساتذة الجامعيين وموظفي دائرة ضريبة الدخل في محافظة أربيل- إقليم كردستان/ العراق، لتساهم في رسم السياسات الضريبية التي تحقق العدالة بين البائع والمشتري وتمنع التهرب الضريبي و التجنب الضريبي و زيادة ورفع الوعاء الضريبي الذي يؤدي الى ارتفاع العوائد الضريبية للخزينة، مما يؤدي الى انتعاش الاقتصاد العراقي، ولتحقيق الاهداف لمطلوبة من الدراسة ، فقد قام الباحثان باعداد استمارة استبيان (Questionnaire)) وبالاستفادة من بعض الدراسات السابقة في مجال دراستهما، ومن أهم النتائج التي توصل اليها الدراسة هي : ضرورة اعادة النظر بقوانين الضرائب في العراق وإقليم كردستان اما من خلال تعديلها او تشريع قوانين جديدة تتلافى الاخطاء الموجودة في القوانين والتشريعات السابقة . و تشريع قوانين ضريبية خاصة يستعاض بها عن ضريبة الدخل على اصحاب الدخول الواطئة و ذوي الدخل المحدود ، و كذلك استخدامها كأدوات بيد الدولة تسهم في التخلص من الاثار السيئة للصناعات الحديثة وضرورة عقد مؤتمرات وندوات لتطويرمستوي وكفاءة موظفي الدوائر الضريبية .

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التشريعات الضريبية، التحاسب الضريبي، الحد من التهرب الضريبي

• بحث مستل في أطروحة

### الفصل الاول منهجية البحث والدراسات السابقة

#### المبحث الاول: منهجية البحث

##### اولا: المقدمة

تمثل الضرائب إحدى المصادر الرئيسية لموارد الدولة في مواجهة التزاماتها الاقتصادية والاجتماعية لذلك تولى الدولة هذه الأنواع من الإيرادات أهمية خاصة. وتعد الإيرادات الضريبية بشكلها المباشر وغير المباشر عنصرا مهما في إيرادات الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء كما تسهل الإيرادات الضريبية في مختلف دول العالم في تمويل خطط التنمية المطروحة من قبل الحكومات عن طريق الخدمات المختلفة التي تقدمها الدول لشتى القطاعات الاقتصادية للمساعدة في نموها وموضوع الإيرادات الضريبية موضوع مهم جدا وهو مرتبط بالتشريعات الضريبية و يرتبط بضرورة الموازنة بين معدلات الضريبة المفروضة على القطاعات الاقتصادية وعدم تأثير هذه المعدلات على النشاط الاقتصادي في الدولة بصورة سلبية، ويجب أن تكون الضرائب كذلك أحد الوسائل المهمة في توفير البنية التحتية التي تساعد على الاستثمار وتعكس ايجابيا على كل فئات المجتمع.

##### ثانيا: مشكلة البحث

تعاني خزينة الهيئة العامة للضرائب في إقليم كردستان وخاصة مديرية ضريبة الدخل في مدينة اربيل في تحصيل الايرادات الضريبية الخاصة بأصحاب العمال والمهن التجارية بسبب قلة الايرادات الضريبية الناجمة في كثير من الحالات عن التهرب الضريبي عند التحاسب الضريبي وعدم مساهمتها في تمويل الموازنة العامة. وتكمن مشكلة الدراسة في التعرف على أهم العوامل التي تساهم التشريعات الضريبية على التهرب الضريبي من خلال التحاسب الضريبي ويتم ذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

١- هل هناك توافق حول التشريعات الضريبية ؟

٢- هل هناك أثر للتشريعات الضريبية على التجنب الضريبي و الحد من التجنب الضريبي ؟

### ثالثا: أهداف البحث

تهدف الدراسة الى:

- ١- اظهار مدة التوافق حول التشريعات الضريبية .
- ٢- التعرف على اثر التشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي والحد من التهرب الضريبي .

### رابعا: أهمية البحث

تعد الضرائب أحد الموارد الرئيسية في إيرادات حكومة إقليم كردستان ، وهذه الدراسة تساهم في رسم السياسات الضريبية التي تحقق العدالة بين البائع والمشتري وتمنع التهرب الضريبي عند التحاسب الضريبي ورفع الوعاء الضريبي الذي يؤدي الى ارتفاع العوائد الضريبية للخرينة، مما يؤدي الى انتعاش الاقتصاد في الاقليم. وكذلك فإن هذه الدراسة ذات أهمية لوزارة المالية ودائرة الضريبة لمعرفة كيفية زيادة العائدات من الضريبة بما يتناسب مع الحالة الاقتصادية في إقليم كردستان .

### خامسا: فرضيات البحث

يفترض الدراسة الفرضيات الآتية:

- ١- هناك توافق حول التشريعات الضريبية.
- ٢- هناك اثر للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي و الحد من التهرب الضريبي.

### سادسا: منهج البحث

١ الجانب النظري : تم اتباع المنهج الاستقرائي لبناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه، وذلك بالاعتماد على الأبحاث والدوريات والمقالات المنشورة والمرتبطة بموضوع البحث .

٢ الجانب الاستطلاعي : تصميم استبانة للتعرف على تأثير التشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي و الحد من التهرب الضريبي وتوزيعها على كل من المحاسبين القانونيين و الأساتذة الجامعيين وموظفي دائرة ضريبة الدخل في محافظة أربيل- إقليم كردستان/ العراق

### البحث الثاني دراسات سابقة

اولا : دراسات عربية

١-دراسة (حسان ،٢٠١٦) بعنوان "الخصخصة واصلاح النظام الضريبي في العراق"

هدفت الدراسة الى اظهار مشكلة الدراسة حيث قدم الباحث معاناة الاقتصاد العراقي بشكل عام من تخلف في جميع قطاعاته الاقتصادية سواء أكانت في الصناعة أم الخدمات أم الزراعة وتحديدًا في ميادين الاستثمار والانتاج نظرا لوجود معوقات عديدة تعيق الارتقاء به وتطويره نحو الافضل بغية فسح المجال امام الرساميل الوطنية والاجنبية للولوج في عملية الخصخصة كجزء من العلاج من خلال تسهيل الاجراءات وتقليل الروتين و العقبات ومن بينها طبيعة النظام الضريبي القائم بمكوناته الثلاثة التشريع الضريبي ، والهيكل الضريبي ، والإدارة الضريبية و تأتي أهمية الدراسة في ظل العولمة وثورة المعلومات والاتصالات والتي لم يكن العراق بمنأى عنها فضلا عن ما حدث فيه من تحول سياسي واقتصادي واجتماعي وظهور استثمارات اجنبية فقد بات من الضروري مواكبة التطورات العالمية المتسارعة ومواجهة التحديات الكبيرة من خلال بنا اقتصاد ديناميكي متنوع يستجيب لمتطلبات المرحلة المقبلة ويتمتع بقدرة التعامل مع معطيات الواقع من خلال خطة علمية للاصلاح الاقتصادي من بين ما تتضمنها تبني اسلوب الخصخصة ما يعني أجرا اصلاحات اقتصادية فعالة ومن بينها إصلاح النظام الضريبي بالترافق مع هذه العملية اما وان فرضية الدراسة قد وضحت بان عملية الخصخصة في العراق تتطلب ضرورة اتخاذ خطوات مناسبة لأجرا تلك العملية من بينها اصلاح النظام الضريبي تشريعا وهيكله وأداره. وحاولت الدراسة الى تقييم واقع النظام الضريبي في العراق بمكوناته الثلاثة وتحليله لتشخيص مواطن القوة والضعف فيه واقتراح ما يمكن اقتراحه لجعل هذا النظام ملائما ومحفزا لعمليات التطوير. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها انه لا يمكن ان يكون هناك اصلاح وتشجيع للاستثمار بدون نظام ضريبي مواكب للتطور الاقتصادي ووصت الدراسة بعدد من التوصيات من اهمها تبني سياسة اقتصادية واضحة ومحددة تؤمن بالاصلاح الاقتصادي طريق للخلاص من تغير الواقع المعيشي والتنموي للمجتمع ويدرك مدى التضحية التي يجب ان

تقدم ثمنا للسير في هذا الاتجاه وتعي ان الاصلاح سيما المخصصة لها ثمن يجب ان يدفع ، سيما التضحية الاجتماعية التي تتمخض عن البطالة.

٢- دراسة (قابيل وعبد المطلب ، ٢٠١٦ ) بعنوان " السحابة الالكترونية إطار مقترح لتطوير الخدمات الحكومية الالكترونية بالتطبيق على مصلحة الضرائب المصرية" هدفت الدراسة إلى تعريف مفهوم الحوسبة السحابية الالكترونية و الحوسبة السحابية ، وكيفية استخدام السحابة الالكترونية في تطوير الخدمات الضريبية واستخدم الباحثان المنهج الاستقرائي الاستنباطي المختلط منطلقا من اساس نظري يشمل الإطار المفاهيمي للدراسة المشتمل على مفهوم الحوسبة السحابية أو السحابة الالكترونية وأنواعها وكيفية استخدامها ، ليكون ذلك مجال لاستنباط الاطار المقترح لتطبيقه في مصلحة الضرائب المصرية. و توصل الباحث إلى اقتراح امكانية استخدام السحابة الالكترونية في تطوير الخدمات الضريبية والاتصال الشبكي الالكتروني وأوصى الباحث إلى إلقاء المزيد من الضوء من الناحية التطبيقية على دراسة مدى أمان مثل هذه التكنولوجيا وعوامل الحماية من الاختراق، كنظام معلومات مستحدث له كثير من المزايا وأيضا لا يخلو من العيوب وكذلك دراسة تكاليف الإحلال بين الأنظمة القائمة والنظام المقترح للتطبيق.

٣- دراسة (عبد ، ٢٠٠٦ ) "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية" هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية ، وهل يمكن تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية؟ وذلك من خلال دراسة وتحليل طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل ومدى توافق قانون ضريبة الدخل رقم ٣١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاتها والمبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها . وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة العمل على إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية والتشريعية والإدارية التي يواجهها النظام الضريبي الحالي في الجمهورية اليمنية وتطوير مستوى التنسيق و التعاون بين كل من مصلحة الضرائب وجمعية المحاسبين القانونيين ، وقيام السلطات الحكومية ومصلحة الضرائب بإتباع سياسات و اجراءات لدعم وتحفيز الدراسة العلمية في مجال الضريبة عموما وفي مجال تطوير مساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية لاغناء وتطوير الفكر الضريبي وتطبيقاته .

٤- دراسة عبدالجبار وعودنان(٢٠١٣) بعنوان "واقع التحاسب الضريبي في العراق وفاق تطويره"

هدفت الدراسة الى تقديم واقع الضريبة في العراق وحددت مشكلة الدراسة من خلال عدم وضوح مفهوم الإفصاح لكل من الهيئة العامة للضرائب والمكلفين و أن عدم تقديم القوانين والضوابط بشكل واضح لدى المكلفين سينعكس سلبا على اجراءات التحاسب الضريبي وبالتالي تفقد الضريبة ركنا اساسيا من أركانها وهو الدالة الضريبية مما سيكون سببا في ممارسة عمليات الفساد الاداري والمالي وان عدم وجود هذه المفاهيم سببا رئيسا في زيادة الروتين في اجراءات التحاسب الضريبي لعدم ثقة الهيئة بالقرارات التي يقدمها المكلف وبالتالي زيادة الكلف والجهد والوقت ، و أن عدم توفر الشفافية في الاجراءات الضريبية سيؤدي الى عدم فاعلية الرقابة الخارجية و لفرض تحقيق هدف الدراسة تم الانطلاق من مجموعة فرضيات منها أن الوصول الى الثقافية والإفصاح في تعاملات المكلفين مع الهيئة يوفر بنية أساسية عملية سليمة لتحقيق الدالة الضريبية. وأن توفر الشفافية ووضوح القانون والاجراءات الضريبية سيؤدي الى تحسين الرقابة الخارجية .ووصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها هي أن المشكلة المحاسبية في الحقل الضريبي لاتعد اكثر من مقابلة بين طالب و مطلوب فالطالب يعمل لصالح الدولة و يبحث عن كل حقوقها ليؤدي ما عليه من واجبات والتزامات لكي يحصل في نهاية السنة على حوافز مادية نتيجة لقيامه بواجبه والتي لديه مصدر دخل خضع لضريبة ومطلوب منه اقتطاع جزء منه الدفعه الى الدولة كضريبة ، ويتم خلال هذه المقابلة استنطاق المكلف للتصريح بمصادر دخله ، كما وصت الدراسة باعتماد اسلوب تحاور مع المكلف قريب من الثقة وبعيد عن التعامل الفوقي البعيد عن الشعور بمعاناة المكلف والابتعاد قدر الإمكان عن التقدير العشوائي او الجزافي و الذي قد يقع عليه بعض الظلم على المكلف او قد يضيع حق الخزينة العامة.

ثانيا: ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة

يعدّ البحث الحالي شبيها بالدراسات السابقة والتي أسهمت في إثراء موضوع الضريبة، إلا أن هذا البحث تناول تأثير التشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي و الحد من التهرب الضريبي ، كما يختلف هذا البحث في اختيار مكان إجرائها، بحيث تم في محافظة أربيل بإقليم كوردستان/ العراق، في حين أجريت الدراسات الأخرى في دول عربية مختلفة.

### الفصل الثاني الجانب النظري

تعد الضرائب من أهم أدوات المالية للدولة وهي ليست فقط المورد الأساسي والأهم للخزينة العامة فحسب بل الوسيلة الفعالة عند اللزوم لتدخل الدولة في مستوى الحياة المعيشية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل ، إذ أصبحت الضريبة أداة تدخل وتوجيه للأنشطة الاقتصادية ، ولعبت دوراً هاماً كوسيلة للتدخل الحكومي، بوصفها مصدراً رئيسياً للتمويل حيث أوكل لها مهمة بناء ونمو الإقتصادي، والتبويب المبسط للضرائب يقسمها إلى نوعين أساسيين هما الضرائب المباشرة وأهمها الضرائب على الدخل والضرائب غير المباشرة.

#### ١-١ مفهوم النظام الضريبي:

ان مفهوم الضريبة لم يكن وحيداً دائماً، فعندما لم تكن التجمعات البشرية قد نشأت بعد لم تكن هناك أي نوع من الضرائب وقد تميز هذا العصر بأن هناك اكتفاء ذاتي وظروف معيشية بسيطة وعدم وجود أي علاقات مشتركة بين الناس، وبالتالي فإن الفرصة لم تكن مهيأة لوجود الضرائب ولكن مع تطور حياة الانسان واستقرار الجماعات البشرية ظهرت الحاجة الماسة الى توفير الامن الداخلي والخارجي لهذه الجماعات ووافق ذلك ظهور السلطة التي تعهدت بتوفير الامن والحماية ، وبالتالي ظهرت الضرائب لغاية الانفاق على احتياجات المجتمعات وكانت السلطة هي الجهة المخولة بجمعها ، ومن ذلك نلاحظ ان ظهور الضرائب كان لوجود الدولة واستقرار المجتمعات وتطورها ومع التطور في نواحي الحياة وظهور احتياجات مختلفة للانسان، اقتصادية ، اجتماعية ، سياسية ، ساهمت الضريبة في تحقيق التنمية في شتى المجالات ، وظهرت اهداف مختلفة كجامع سعي دائم من قبل الحكومة في دول العالم لتوفير الاموال الكافية من التحصيلات الضريبية لتأدية الالتزامات. (عغانة واخرون، ٣: ٢٠٠٤) حيث وجدت الضريبة منذ أقدم العصور، وتطورت مع تطورات المجتمع ، حتى وصلت إلى ما هي عليه هذا العصر وقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخص أنواع الضريبة وأشكالها، ومنها ما هو متعلق بالهيئة التي تقوم بفرضها وجبايتها ، ففي البداية فرضت الضريبة من قبل رؤساء القبائل وكانت تجبى بشكل عيني متمثلاً ذلك في خدمات أو منتجات يقدمها أفراد القبيلة إلى زعيمهم من أجل خدمة وحماية وحسن سير القبيلة.

#### ٢-١ خصائص النظام الضريبي:

لقد أشارت أدبيات المالية الى الخصائص التي تتمتع بها الضريبة وكذلك تميزها عن مصادر إيرادات أخرى، وبذلك يمكن إجمال الخصائص الضريبية في النقاط الآتية:

١- الضريبة مبلغ نقدي: يتعلق الأمر بالاقتطاع النقدي وهذا ما يفرقها فهي تستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، ففي النظم الاقتصادية كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينة، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينة، وإذا كانت هذه هي الوضعية الشائعة في ذلك الزمن نظراً لواقع الاقتصاديات العينة والمبادلات العينة وعدم انتشار استعمال النقود لكن الأمر قد تطور وأصبحت النقود هي الوسيلة وأداة التعامل الأساسي الأكثر انتشاراً أو شيوعاً ما أدى إلى أن تدفع الضرائب في شكل نقدي. وبما أن النفقات العامة تكون بصورة نقدية، فإن الإجراءات العامة، والضرائب بصورة خاصة، نحصل تحصل في صورٍ نقدية. (عمر، ٢٠٠٣: ٥)

٢- الطابع الإجباري والنهائي للضريبة: للضريبة طابع جبري، إكراهي يدل عليه اسمها نفسه فالمكلف ملزم بأدائها وفقاً للنظام القانوني، وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه ولا في كيفية الدفع وموعده في حال امتناعه عن تأديتها تجلب منه بالقوة وهذه الخاصية تميزها عن المساهمات الطوعية التي يتقدم الأفراد من تلقاء أنفسهم. ومفهوم الجبر للضريبة يجعل منه معاكساً لمفهوم الغرض، والذي هو عبارة عن فعل إرادي، حيث لا يمكن إجبار أحد على اكتتاب قرض عام عكس إدارة الضرائب التي تجبر المواطن على أداء ضريبة مترتبة عن ممارسة نشاطه. (محرزي، ٢٠٠٣: ١٦)

٣- الضريبة تدفع بصورة نهائية: بمعنى أن المكلف أو دافع الضريبة لا يمكنه استرداد مبلغ الضريبة الذي قد دفعه، أي لا يحق له مطالبة الدولة برد المبلغ التي حصلت منها بأي شكل من أشكال الضريبة طالما يتم فرض عليه وفقاً للقانون والتعليمات الضريبية. (زغدود، ٢٠٠٦: ١٧٦)

٤- الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلف: فالمبدأ العام في القانون والتشريع الضريبي أن الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلف، وبعد حسم التنزيلات والإعفاءات القانونية المقررة في التشريع الضريبي المطبق في الدولة. (العلي، ٢٠١٩: ٢٩)

٥-ضريبة دون مقابل: بمعنى أن المكلف يدفع الضريبة دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه الضريبة. ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة. (عمر، ٢٠٠٣: ٦)

٦-الضريبة غرضها تحقيق المنفعة العامة: تضمنت النظرية الكلاسيكية، أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الرئيسي للضريبة وأن هذه الأخيرة، يمكن أن تكون لها أي تأثير على الشؤون الاقتصادية.(محرزي، ٢٠٠٣: ١٦)

٧-الضريبة السنوية : نلاحظ بأن الضريبة تكون على الإجراءات في السنة المالية، مما يتناسب مع احد مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها وهو مبدأ الدورية. (زغدود، ٢٠٠٦: ١٧٦)

٨-مكانية الضريبة: تعني بها أن الضريبة اقتصادية ليست سياسية، أي أن الدخل لجميع الأشخاص الطبيعيين والمفوضين بغض النظر عن الحسبة.(عمر، ٢٠٠٣: ٦)

٩-الضريبة لتغطية أعباء الدولة: ترى النظرية الكلاسيكية أن تغطية النفقات العمومية هو هدفا الرئيس للضريبة وأن هذه الأخيرة لا يمكن أن يكون لها أي تأثير على الشؤون الاقتصادية وهذا المفهوم يرتبط بعنصر الدولة الحارسة والضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق ولهذا فهي تمكن الدولة من تحقيق الأهداف وهو الهدف الدائم والرئيسي. (محرزي، ٢٠٠٣: ١٦)

ويرى الباحثان ان الضريبة تمثل ركناً أساسياً في الإيرادات العامة لاغلب دول العالم وهي احدى المصادر التي يعتمد عليها في تقديم الخدمات العامة و لايقصر دورها في تغطية النفقات العامة فحسب ولكنها من الوسائل المهمة في اعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع المختلفة ومن خلال ذلك تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

### ٣-١ أهداف النظام الضريبي:

أن فرض الضريبة على المكلفين وجبايتها ليست مقصورة فقط على تمويل الإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة ولتغطية نفقاتها العامة، بل يرتبط أيضاً بتطور وظيفة الدولة في المجالات (الاقتصادية، والإجتماعية، والسياسية) أي تطور من وظيفة الدولة الحارسة إلى المتداخلة والمنتجة، وبذلك تنوعت الاهداف العامة لفرض الضريبة وجبايتها إلى ما يلي : (عفانة واخرون، ٢٠٠٤ : ٨ - ٩)

١- هدف مالي: ويتمثل في تغطية النفقات الخاصة بالدولة أي تحقيق الموازنة العامة ، باعتبار أن الضريبة جزء من إيرادات الدولة التي تقابل نفقاتها و تعمل على تغطيتها .

٢- هدف اقتصادي: حيث تستخدم الضريبة كأداة في التقويم الاقتصادي ، ففي حالة التضخم يتم رفع نسب الضرائب بغية امتصاص الكتلة النقدية ، وفي حالة الانكماش يتم تخفيض أسعارها مع زيادة التحفيزات و الاعفاءات الجبائية لتتسبب الاستثمار .

٣- هدف اجتماعي: باعتبار أن الضريبة يتم فرضها على أصحاب المداخل المرتفعة لئتم توزيعها على أصحاب المداخل المنخفضة وهو ما يساعد على زيادة العدالة الاجتماعية.

٤- هدف سياسي: إن فرض الضرائب بطريقة تصاعديّة يقلل من الفوارق بين الدخل كذلك يحدد الحد الأقصى للدخول وبذلك يحول المدخرات من أيدي الأفراد إلى الدولة كما ستعمل الضريبة على حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية، وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة كما أن الدولة تستطيع أن تعبر عن موقفها السياسي اتجاه الدول الأخرى، إذ تعمل على فرض رسوم جمركية متنوعة وعالية على سلع الدول الموافقة لها سياسياً. (الشراقوي، ١٩٨١: ٨) ويرى الباحثان أن من أهم أهداف الضريبة في العصر الحالي أن الضريبة لاتفرض دون تأثيرها على الاستهلاك و الإنتاج والإدخار والأستثمار، لذلك تقوم الدول باستخدام الضريبة كأداة لتوجيه سياستها الإقتصادية ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها.

### ٤-١ محددات النظام الضريبي:

تهدف جميع النظم الضريبية إلى المساهمة في تحقيق اهداف المجتمع من خلال اشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار والعدالة الا ان هذا التشابه في الاهداف لايعني التشابه في النظام الضريبي ، فهناك اختلاف في ترتيب الاهداف الاقتصادية حسب اولوياتها، بالإضافة الى الاختلاف في الإيديولوجيات ونظم الحكم والنظم الاقتصادية والاختلاف في الهياكل الاقتصادية والعادات والتقاليد الاجتماعية ودرجة التقدم الاقتصادي ولكي يتم تصميم نظام ضريبي فعال للمجتمع فلا بد من ان يأخذ بالاعتبار هذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية كمايجب ان ينمو ويتطورموكباً مايلحق هذه المحددات من تطور ومن هنا نجد فروقاً في النظم الضريبية بين الدول وتبايناً في النظم الضريبية للدولة نفسها على مدار الزمن، وسوف نتناول هذه العوامل على نحو الآتي: (عبدالله، ٢٠١٥: ٣٣)

تقوم عملية التحاسب الضريبي على عدة عناصر منها ما يلي (الخرسان، ٢٠٠٢: ٨٣)

١- القواعد التشريعية (السلطة التشريعية): تعد القواعد الصادرة من قبل الجهاز التشريعي للضريبة أحد مكونات عملية التحاسب الضريبي حيث ، أن الضريبة من الناحية القانونية ماهي إلا أسلوب تشريعي لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد فهي تفرض بسلطة القانون ولا يعفي منها شخص إلا وفقاً للقانون كما أن تعديلها لا يكون إلا بالقانون وعرف العراق ضريبة الدخل منذ فترة بعيدة وقد اتخذت أشكالاً وصيغاً متعددة ، ويعد القانون رقم ( ٥٢ ) لسنة ١٩٢٧ أول قانون وطني في تاريخ العراق الحديث لضريبة الدخل حيث صدر بتاريخ ١٩٢٧/٥/٢٨. وقد تعرض القانون المذكور الى جملة من التعديلات وألغي على اثرها وصدر قانون جديد، وهذا الأخير هو الآخر تعرض الى تعديلات ثم ألغي بصدر قانون جديد ، وهكذا الى أن صدر القانون رقم ( ١١٣ ) لسنة ١٩٨٢ أُلذي نشر بتاريخ ١٩٨٢/١٢/٢٧ ليسيري مفعوله اعتباراً من السنة المالية ١٩٨٣. وهذا القانون معتمد في إقليم كردستان في العديد من أحكامه ولكن لأختلاف الظروف الاقتصادية في الإقليم تم إجراء عدد من التعديلات على القانون التي أهمها ماجاء بالقانون رقم ( ٢٦ ) لسنة ٢٠٠٧ ، قانون تعديل تطبيق قانون ضريبة الدخل في إقليم كردستان فهذه التعديلات مع أصل القانون هي التي تنظم ضريبة الدخل حالياً في الإقليم .

٢- الإدارة الضريبية (التنظيم الإداري) : تعتبر الإدارة الضريبية من أهم عناصر التحاسب الضريبي وهي الجهة التي تختص بتطبيق الأنظمة الصادرة من قبل السلطة التشريعية بالدولة كما تصدر التعليمات عدم وضوح الأنظمة والقرارات الضريبية لكي يتم تطبيقها بصورة عملية ، وعليه فإنها ما هي إلا ادارة تشرف على عملية تنفيذ أحكام القانون الضريبي والتفسيرات في حالة عدم السلطة التشريعية . الصادرة من القضاء الضريبي ، إذ يمثل القضاء الضريبي ركناً أساسياً ضمن عملية التحاسب الضريبي ، وذلك لأنه يقوم بوظيفة الرقابة القضائية ، وسلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية ، بالإضافة إلى أنها تتولى مسؤولية الفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية .

٣- القضاء الضريبي (الجهاز القضائي): يمثل القضاء الضريبي ركناً أساسياً ضمن عملية التحاسب الضريبي، وذلك لأنه يقوم بوظيفة الرقابة القضائية، وسلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، بالإضافة إلى أنها تتولى مسؤولية الفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية.

٤- المكلفون (الممولون) : يعد المكلفون بدفع الضريبة من عناصر عملية التحاسب الضريبي ، وهم يمثلون الأشخاص القائمين بدفع الضريبة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين ، أو معنويين بموجب القانون الضريبي ، بمعنى انهم الأشخاص الذين حددهم.

٢- مفهوم واهمية التحاسب الضريبي ومقوماته:

**مقدمة :-** يعتبر التحاسب الضريبي من اهم المفاهيم الضريبية وهي عبارة عن الإجراءات المتبعة للوصول إلى مقدار الضريبة الناشئة على المكلف وتطبيق الأسعار الضريبية عليها وتحصيلها .وهي فحص انتقادي بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية للبيانات الواردة في القوائم المالية والإقرارات المقدمة من قبل المكلفين المشمولين بأداء الضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل عن فترة مالية محددة بهدف تحديد الوعاء الضريبي السليم للمكلف وضمان حق الخزانة العامة للدولة.

## 1-2 مفهوم التحاسب الضريبي:

يقصد بعملية التحاسب الضريبي "التنظيم الفني للضريبة الذي يتناول كيفية قياس الماده الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس ، إذ يعتبر جوهر العمل في ديوان الضرائب ، ولا يتم عملية التحاسب الضريبي إلا بتوفير المستندات والدفاتر المنتظمة فبمعنى التحاسب هو حسب المال أو عده الضريبي هو تسوية الحساب بين ديوان الضرائب والمكلفين". (خليل، ٢٠١٧: ٣٧). كما عرف (الطريقي، ٢٠١٨، ٥١) بأن التحاسب الضريبي هو "عبارة عن القيام بإجراء فحص لسجلات ودفاتر المكلف بصورة دقيقة بغرض تحديد وقياس الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للتشريعات والقوانين الضريبية من أجل احتساب الضريبة الواجبة السداد على المكلف وتحقيق الأهداف الضريبية بكفاءة عالية وفاعلية تامة". مما سبق يستخلص الباحثان من مفهوم التحاسب الضريبي الآتي :

١- يعتبر جوهر العمل في ديوان الضرائب ولا يتم عملية التحاسب الضريبي الا بتوفير المستندات والدفاتر المنتظمة

٢- هو حسب المال أو عده الضريبي هو تسوية الحساب بين ديوان الضرائب والمكلفين.

٣- التحاسب الضريبي ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي .

٤- التنظيم الفني للضريبة بالإضافة الي ربط وتحصيل الضريبة .

٥- القيام بأجراء فحص لسجلات ودفاتر المكلف.

٢-٢ مراحل عملية التحاسب الضريبي:

تمر عملية التحاسب الضريبي بالعديد من المراحل ويمكن إجمال هذه المراحل بالآتي: (مسعود ، ٢٠١٤ : ٢٤٢)

**المرحلة الأولى:** قياس الدخل الخاضع للضريبة: تعتبر عملية قياس الدخل الخاضع للضريبة أحد المراحل التي تمثل عملية التحاسب الضريبي، حيث يتم قياس الدخل من خلال مقابلة دخل الإيرادات الخاضعة للضريبة مع التكاليف ذات العلاقة بتلك الإيرادات والتي تعد ضرورية للحصول على الدخل، والوارد ضمن التشريع الضريبي والذي حدد فيه نطاق كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم وأسس قياسها.

**المرحلة الثانية:** تحديد المكلف والإعفاءات الشخصية: من خلال هذه المرحلة يتم تحديد المكلف والإعفاءات الشخصية وتسمى أيضا بربط الضريبة ، حيث يتم في هذه المرحلة تحديد الإعفاءات التي تمنح للمكلف لاعتبارات شخصية ، واستبعادها للوصول إلى الوعاء الذي تحسب عليه الضريبة حسب النسب التي يحددها القانون الضريبي.

**المرحلة الثالثة:** تحصيل الضريبة: تمثل عملية تحصيل الضريبة المرحلة الأخيرة من مراحل التحاسب الضريبي ، حيث يتم فيها تحصيل دين الضريبة من المكلفين بها في المواعيد المحددة ، وبالأسلوب الذي يحدده التشريع الضريبي ، وتعد عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة الأكثر دقة من الناحية الفنية إذ تطلب عدداً من عمليات المراقبة بعرض اكتشاف الدخل الخاضعة للضريبة . مما سبق يتضح للباحثان بأن عملية التحاسب الضريبي تمر بعدة مراحل و خطوات متتابعة ومتسلسلة ومتراطة فيما بينها ، بحيث تعد مخرجات الخطوة الأولى بمثابة مدخلات للخطوة الثانية وهكذا.

٢-٣ عناصر ومقومات نظام التحاسب الضريبي:

تقوم عملية التحاسب الضريبي على العديد من عناصر والمقومات منها ما يلي: (الخرسان ، ٢٠٠٢ : ٨٣)

١- القواعد التشريعية (السلطة التشريعية): تعد القواعد الصادرة من قبل الجهاز التشريعي للضريبة أحد مكونات عملية التحاسب الضريبي حيث ، أن الضريبة من الناحية القانونية ماهي إلا أسلوب تشريعي لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد فهي تفرض بسلطة القانون ولا يعفي منها شخص إلا وفقاً للقانون وتعديلها لا يكون إلا بالقانون .

٢- الإدارة الضريبية (التنظيم الإداري) : تعتبر الإدارة الضريبية من أهم عناصر التحاسب الضريبي وهي الجهة التي تختص بتطبيق الأنظمة الصادرة من قبل السلطة التشريعية بالدولة أو تصدر التعليمات والقرارات الضريبية لتطبيقها بصورة عملية ، وعليه فإنها ما هي إلا إدارة تشرف على عملية تنفيذ أحكام القانون الضريبي والتفسيرات الصادرة من السلطة التشريعية والقضاء الضريبي ، و يمثل القضاء الضريبي ركناً أساسياً ضمن عملية التحاسب الضريبي ، وذلك لأنه يقوم بوظيفة الرقابة القضائية ، وسلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية ، بالإضافة إلى أنها تتولى مسؤولية الفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية .

٣- القضاء الضريبي (الجهاز القضائي): يمثل القضاء الضريبي ركناً أساسياً ضمن عملية التحاسب الضريبي، وذلك لأنه يقوم بوظيفة الرقابة القضائية، وسلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية، بالإضافة إلى أنها تتولى مسؤولية الفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية.

٤- المكلفون (الممولون) : المكلفون يمثلون الأشخاص القائمين بدفع الضريبة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين ، أو معنويين بموجب القانون الضريبي ، بمعنى انهم الأشخاص الذين حددتهم.

٢-٤ أهمية التحاسب الضريبي:

تأتي أهمية التحاسب الضريبي من شمولها جميع ممولي الضرائب ، دون قصرها على ممول ضريبة دون ضريبة ، مهما اختلفت الضريبة أو الشكل القانوني الذي يستغل في اطاره النشاط من شركات فردية أو الأشخاص أو الأموال. (الطبل ١٩٧٩ ، :١٥٢-١٥٣) هذا و تتم عملية التحاسب الضريبي سنوياً التي تفرض على الإيرادات الممولين الخاضعين للضريبة ، كما هو الشأن بالنسبة للمبالغ الخاضعة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، أي أن ثمة تحاسبا ضريبياً يتم بين المصلحة وبين شمولي الضريبة على الإرباح التجارية والصناعية ، بل أن عملية التحاسب الضريبي لا تقتصر على المكلفين الذي يسكون دفاتر ويستخرجون نتائج اعمالهم في شكل حسابات ختامية ، بل تشمل أيضا أولئك



الذين لا يسكون دفاتر وتلجأ مصلحة الضرائب الي تقدير ارباحهم. من هذا يتضح للباحثان أن أهمية التحاسب الضريبي تبدأ منذ الإقرارات وحتى دفع الضريبة ، بما فيها فحص الإقرارات مكتبياً والنزول الي مواقع المكلفين وفحص حساباتهم من خلال الرجوع الي مجموعة دفترية ودورات مستندية ومراجعة نظم الرقابة الداخلية ومراجعة وتحقيق الحسابات الختامية لوحساب أوعية الضرائب والدخول في مشاكل مع المكلفين مما يعني أن التحاسب الضريبي هو جوهر العمل الذي تقوم به مصلحة الضرائب

### ٢-٥ أهداف التحاسب الضريبي:

هنالك عدة أهداف للتحاسب الضريبي منها : (الطريقي، ٢٠١٨: ٥٣)

- ١- التزام المكلفين باستخراج بعلاقات ضريبية ، لكي تتمكن المصلحة من حصر المكلفين والرقابة على معاملاتهم والمساعدة في نظام والإضافة.
- ٢- استحداث المشرع نظام الخصم والإضافة ، ويتمت هذا النظام في حيز الضريبة من المنبع بالنسبة لضريبة الإرباح التجارية والعسد عية تحت الحساب .
- ٣- إلزام المكلفين ببعض الالتزامات منها تقديم (اقرار الثروة ) دوريا كل (٥) سنوات وهذا الإقرار ساعد في الاتي:
  - احكام حصر المكلفين.
  - مساعدة مصلحة الضرائب في التعرف على التغيرات التي طرات على معاملات وثروة المكلفين ، الامر الذي يمكنها من التوصل الي الارباح الحقيقية لهؤلاء المكلفين. وكذلك ألزمتهم بالإخطار عن مزاوله النشاط أو التوقف أو التنازل ومن أهم الالتزامات التي حددها المشرع على المكلفين، تقديم إقرار ضريبي سنوي، كما ألزم المشرع ايضا غير المكلفين ببعض الالتزامات.
- ٣- مفهوم واسباب التهرب الضريبي.

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور ، وهو معروف في الدول النامية والمتقدمة اقتصاديا وان كانت نسبته اقل في الدول المتقدمة التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال .

### ٣-١ مفهوم التهرب الضريبي:

هو محاولة الممول أو المكلف الخاضع للضريبة التخلص من اعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني باائها. ويعرف التهرب الضريبي أيضا على انه (محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا) ، وعندئذ لا يتم تحصيل أية ضريبة ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف إلى مخالفة نصوص القانون بطريقة من طرق النفن في الوسيلة ، وبخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي كان يقوم المكلف باخفاء جزء أو وعاء الضريبة كاملا عن انظار السلطة الضريبية. (الجنابي، ١٩٦٦، ١٩٩٠) و التعريف الاشمل للتهرب الضريبي بما يتضمنه من مخالفة يعاقب عليها القانون (بانه مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا أو جزئيا )

[http://www.mafhoum.com/sur/articales\\_o//saifan/saifan.htm](http://www.mafhoum.com/sur/articales_o//saifan/saifan.htm)

### ٣-٢ أسباب التهرب الضريبي:

إن أسباب التهرب الضريبي متعددة، تختلف من دولة إلى أخرى منها على سبيل المثال: (الحسيني والعوادي، ٢٠١٧: ١٢-١٣)

- ١- أسباب نفسية وسلوكية: حيث على الرغم من شيوع ظاهرة التهرب لدى غالبية دول العالم إلا أن نطقة يختلف من دولة إلى أخرى، وأيضاً يختلف من شخص إلى آخر، إذ أن هناك عدة عوامل نفسية تتحكم في سلوك المكلفين بدفع الضرائب وتظهر هذه الأسباب من خلال رغبة الفرد في التمسك والاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها إلى الدولة عن طريق إدارة الضرائب.
- ٢- ضعف العقوبة التي تفرض على من يقوم بالتهرب أو على من يساعد عليه أو ضعف تطبيق هذه العقوبة في حالة وجودها: وهذا بدوره يؤدي إلى وجود قناعة لدى من يقوم بالتهرب الضريبي أو لدى من يساعد على ذلك بأنه لا توجد مساءلة على القيام بهذا الفعل من خلال ضعف أو عدم تطبيق العقوبات المقررة على مثل هكذا امر، وبالتالي فأن تفعيل تطبيق هذه العقوبات واعادة تشريعها بشكل صارم يقلل من عملية التهرب الضريبي.

٣- تعدد الصياغة التشريعية المتعلقة بالضرائب تؤدي إلى الضعف في درجة الدقة والوضوح في النظام الضريبي: إذ يجب أن تكون صياغة التشريعات الضريبية على نحو لا يكتنفه الغموض والإبهام من أجل عدم ترك المجال إلى من تسول لو نفسه للقيام بعملية التهرب الضريبي.

٤- ارتفاع أسعار الرسوم الجمركية "الضرائب" : فكما كانت الضريبة مرتفعة السعر نجدها تكون سبباً أساسياً للتهرب، أي إن عملية فرض الضرائب والرسوم يجب أن تكون معتدلة وتراعي فيها القواعد المحددة لها مثل قاعدة العدالة والمساواة وغيرها من أجل أن لا تشكل عبئاً كبيراً على المكلف بها قانوناً.

٥- تعدد الضرائب المفروضة على المكلفين: فهناك ضريبة دخل ورسوم وغيرها. كل هذا يدفع إلى التهرب ولو جزئياً من الضريبة، وهذا الأمر ناتج إما عن وجود سلطات عدة داخل الدولة الواحدة لها صلاحية فرض ضرائب ورسوم أو قيام السلطة الواحدة بفرض أكثر من ضريبة على المكلف الواحد.

٦- أسباب اجتماعية: حيث يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في شيوع وترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي بين الأفراد؛ بسبب ضعف درجة الأمانة والشعور بالمسؤولية الفردية والاجتماعية سواء لدى دافع الضريبة أو لدى الإدارة الضريبية.

### 3-3 أنواع أو (صور) التهرب الضريبي:

يمكن تقسيم صور التهرب الضريبي الي التهرب المشروع والتهرب غير المشروع: (منجي، ٢٠٠٣: ٢٩)

١- التهرب المشروع (التجنب الضريبي) : فالتجنب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا . ( ناشد ، ٢٠٠٠ : ٢٩ ) . فالتجنب الضريبي يتم بدون الخروج على النظام الضريبي وانما الافادة من قصوره وذلك على المستويين الداخلي والخارجي ، فداخليا باستطاعة اي ممول أن يوظف كل ثروته في سندات قرض اصدريته الدولة واعفته واعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه ، ففي هذه الحالة لا يدفع الممول أية ضريبة على ثروته . اما دوليا فيتمكن الممولون بسبب الطابع الاقليمي للنظام الضريبي واختلاف النظم الضريبية للدول المختلفة من تجنب بعض انواع الضرائب مثل الشركات التي تجعل مركزها في بعض الدول التي لا تفرض ضرائب مرتفعة على ارباح الشركات والسفن التي ترفع اعلام دول ليست بها ضرائب تسجيل مرتفعة ، ( السامرائي والعبيدي، ٢٠١٢ : ١٣١ ) . ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب لضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة كامتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع للضريبة وبالتالي فان النتائج قد تكون مقصودة من قبل المشرع للتمييز بين أوجه النشاط المختلفة لتحقيق به اهداف معينة كان تفرض ضريبة على النشاط التجاري دون الزراعي مما يدفع الشخص على التحول للنشاط الزراعي لعدم خضوعه لاية ضريبة ، أو فرض ضريبة على نوع معين من السلع كالسكائر مما يدفع المستهلك للتقليل أو عدم استهلاك تلك السلعة وبالتالي يتجنب الضريبة والرسوم المفروضة عليها وغيرها ، كما ان هذا النوع من التهرب ممكن ان يتحقق للشخص نتيجة الاستعانة بأهل الخبرة والتخصص في استنباط طرق التحايل مستنديين بذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية وعدم دقة صياغتها أو عدم تغطيتها لكافة الحالات مما تمكن المكلف من تصوير تلك النصوص وتفسيرها لصالحه دون ان يخالفها ويفضل استخدام لفظ التجنب بدلا من التهرب المشروع لما توجي به عبارة التهرب الضريبي بعدم المشروعية لإزالة التناقض بين المفهومين .

ب - التهرب غير المشروع (الغش الضريبي) : مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والتحايل على القانون بغية التوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة وهي مخالفات يعاقب عليها القانون ، فهو لا يتعدى الحدود الوطنية للدولة ويخضع للسيادة الضريبية والإدارية للدولة ، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك وفي اغلب الاحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف بالتهرب من الضريبة ، ويفترض تحقق الواقعة المنشئة بالفعل ، وقد يخالف المكلف القانون اما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها . وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل فيه حصيلة الضرائب كما انه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون بعبء الضريبة ، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع وحيانا قد تلجا الدولة إلى زيادة سعر الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب كما تفرض الضريبة على النشاط التجاري دون الزراعي مما يدفع الشخص على التحول لنشاط الزراعي لعدم خضوعه لاية ضريبة ، أو فرض ضريبة على نوع معين من السلع كالسكائر مما يدفع المستهلك للتقليل أو عدم استهلاك تلك السلعة وبالتالي يتجنب الضريبة والرسوم المفروضة عليها وغيرها ، كما ان هذا النوع من التهرب ممكن أن يتحقق للشخص نتيجة الاستعانة بأهل الخبرة والتخصص في استنباط طرق التحايل مستنديين بذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية وعدم دقة صياغتها

أو عدم تغطيتها لكافة الحالات مما تمكن المكلف من تصوير تلك النصوص وتفسيرها لصالحه دون ان يخالفها ويفضل استخدام لفظ التجلب بدلا من التهرب المشروع لما توحى به عبارة التهرب الضريبي بعدم المشروعية لإزالة التناقض بين المفهومين . . ( فوزي ، ١٩٧٣ : ٢٤٤ ٣-٤ آثار التهرب الضريبي:

ان ظاهرة التهرب الضريبي لها آثار مالية و اقتصادية واجتماعية نوردتها بالاتي:

- ١- آثار من ناحية مالية : حيث أن انتشار حالات التهرب الضريبي تؤدي إلى عدم مواكبة الإيرادات العامة للدولة للنمو الحاصل في النفقات العامة، ويكون النظام الضريبي القائم غير عادل فيؤدي إلى انتشار عمليات التهرب من خلال تشجيع الآخرين على ذلك وبالتالي فإن ذلك قد يؤثر على نوع الخدمات التي تقدمها الدولة، بسبب ضعف مواردها المالية. (الحسيني والعوادي، ٢٠١٧: ١٣)
  - ٢- الآثار من الناحية الاقتصادية : يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي ، فمن ناحية يؤدي وجود امكانيات واسعة للتهرب في نطاق نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد والأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة ، اي حتى لو كانت إنتاجيته الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الامكانيات . ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بنجاح المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والافصل تجهيرا أو الاحسن تنظيمها حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية ، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب . (الشرقاوي، ٢٠٠٦: ١٦٧)
- ويتفرغ من الآثار الاقتصادية ما يلي :

- اثر التهرب على إدارة المشروعات : يؤدي انتشار التهرب وشيوعه في بعض انواع الانشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد والأموال إلى حيث تتوافر فرص التخلص من الضريبة ، وبالتالي تتخفض نفقة الإنتاج في هذه الانشطة الاقتصادية بمقدار الضريبة مما تشكل زيادة في الإيرادات وميزة للاستثمار فيها ، الذي قد تكون تلك الأنشطة غير مفيدة للمجتمع وقد لا تشجع عليه الدولة . مما يصعب اعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للأنشطة مما يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات .
- اثر التهرب على الصناعة الوطنية : يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح لدى المتهربين وزيادة إنفاقهم الاستهلاكي واقبالهم على السلع المستوردة الاجنبية ، مما يؤدي انخفاض حجم الطلب المحلي على السلع المحلية مما يؤثر على اخفاق قدرتها على المنافسة للسلع الاجنبية .
- اثر التهرب في المستوى العام للأسعار : يسبب التهرب انعدام فاعلية الإدارة الضريبية في تحقيق اهداف السياسة المالية حيث تهدف السياسة الضريبية إلى امتصاص النقد الزائد في فترة التضخم ، من خلال قيامها بسحب القوة الشرائية الزائدة المسببة في ارتفاع الأسعار ، ولتحقيق تلك النتيجة من خلال تخفيض الدخول المتاحة عن طريق الاقتطاع الضريبي ( فرض الضرائب المباشرة على الدخول) ، حيث ان زيادة النقد وزيادة الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة للمستهلكين يؤدي إلى تدهور قيمة النقود وارتفاع الأسعار فيما تحدثه من اختلال في مستويات الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين فئات المجتمع ، اضافة إلى زيادة التضخم وما يحدثه من تخفيض مستوى المعيشة لاصحاب الدخول الثابتة والمحدودة
- اثر التهرب على التنمية: أن إحدى الأهداف الرئيسية للدول النامية باختلاف اتجاهاتها السياسية هي تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وان التهرب الضريبي يشكل عائق في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف .

- ٣- الآثار من الناحية الاجتماعية: يتسبب التهرب الضريبي في اضعاف فكرة العدالة في توزيع الضرائب ، كما يساهم في زيادة العبء الضريبي الملقى على المكلفين ، وتعميق الفوارق الاجتماعية . ويلاحظ ان زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبين وهكذا قد تشيع روح الغش في الجماعة وهو أمر خطير. (الحسيني والعوادي، ٢٠١٧: ١٣)

## الفصل الثالث الجانب الاستطلاعي

### المبحث الأول وصف المنهج ومتغيرات البحث ومجتمعه

أولاً: الادوات الاحصائية المستخدمة في هذا البحث

١-١: التحليل الإحصائي:

تناول هذا الفصل التحليل الإحصائي لإستمارات الإستبانة الموزعة على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين و الأساتذة الجامعيين وموظفي دائرة ضريبة الدخل في محافظة اربيل في اقليم كردستان العراق التي بلغت ٥٠ مبحوث إسترد منها ٤٢ إستماره صالحة للتحليل وذلك إعتقاداً على البرنامج الإحصائي SPSS.

٢-١: الإحصاء الوصفي للبيانات الشخصية:

تناولت الدراسة (٤) معلومات أولية للموظفين وهي موضحة في الجدول (١) وكمايلي:

الجدول (١): الإحصاء الوصفي للبيانات الشخصية

الوظيفة							
أخرى		المدقق		المخمن		أكاديمي	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
7.1	3	21.4	9	40.5	17	31.0	13
التأهيل العلمي							
دبلوم و أقل		بكالوريوس		ماجستير		دكتوراه	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
26.2	11	38.1	16	16.7	7	19.0	8
عدد سنوات الخبرة في الحسابات او الوظيفة							
أقل من ٥ سنوات		٥ أقل من ١٠		١٠ أقل من ١٥		٢٠ سنة فأكثر	
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
16.7	7	42.9	18	23.8	10	14.3	6
2.4	1						
المشاركة في الدورات المتعلقة بالضرائب							
كلا				نعم			
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
59.5	25	40.5	17				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول (١) نلاحظ أن النسب المبحوثة لفئات نوع الوظيفة كانت ٣١٪ لفئة (أكاديمي)، ٤٠.٥٪ لفئة (المخمن)، ٢١.٤٪ لفئة (المدقق) و ٧.١٪ لفئة (أخرى). للتأهيل العلمي توزعت العينة المبحوثة إلى ١٩٪ لفئة (دكتوراه)، ١٦.٧٪ لفئة (ماجستير)، ٣٨.١٪ لفئة (بكالوريوس) و ٢٦.٢٪ لفئة (دبلوم وأقل). بينما توزعت عينة البحث لخاصية عدد سنوات الخبرة في الحسابات أو الوظيفة إلى ١٦.٧٪ لفئة (أقل من ٥ سنوات)، ٤٢.٩٪ لفئة (٥ أقل من ١٠)، ٢٣.٨٪ لفئة (١٠ أقل من ١٥)، ١٤.٣٪ لفئة (١٥ أقل من ٢٠) و بنسبة ضئيلة جداً مقدارها ٢.٤٪ لفئة (٢٠ سنة فأكثر). أخيراً ٤٠.٥٪ من عينة البحث شاركوا في الدورات المتعلقة بالضرائب مقابل ٥٩.٥٪ لم يشاركوا فيها.

٣-١: إختبار معامل الثبات (Reliability) والصدق (Validity) للإستبانة (الإتساق):

من العناصر الأساسية لصلاحية الإعتقاد على نتائج الإستبانة إختبارها من حيث معامل الثبات والتي تعني إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات المبحوثين وعدم إستخدام العشوائية في إختيار الإجابة) , أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وعلى هذا الأساس سيتم إستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alfa) ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح , فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر أو أقل من (٠.٦٠), وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل أكبر من (٠.٦٠). لذلك سيتم قياس ثبات وصدق الإستبانة

لمحاور وعبارات الإستبانة ككل وتلخيصها من خلال الجدول الآتي: الجدول (٢): إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات وصدق الإستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل كرونباخ-ألفا
المحور الأول (المستقل)	10	0.638
المحور الثاني (التابع)	10	0.610
كل عبارات الإستبانة	20	0.659

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال الجدول (٧) نلاحظ أن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل محاور ولكل عبارات الإستبانة لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق لأنها أكبر من ٦٠٪ وبالتالي يعني هنالك إتساق داخلي لأسئلة الإستبانة بشكل عام.

٤-١ وصف عبارات البحث وتشخيصها:

تضمنت الإستبانة متغيران شملت (٢٠) سؤال وتم في هذا التحليل حساب الوسط الحسابي، درجة الإتفاق والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة المتغيران وكمايلي:

المتغير المستقل: التشريعات الضريبية: والذي تضمن (١٠) أسئلة ملخصة في الجدول الآتي:

الجدول (٣): الوصف الإحصائي لعبارات المتغير المستقل

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الانحراف المعياري
10	ان تطبيق اليات الخصم والرد على المبيعات للمواطنين او الجهات المختلفة يساعد على تعظيم وزيادة الايرادات وزيادة العدالة ويسهل عملية التحاسب الضريبي	4.0476	80.95	1.03482
5	تعد التشريعات تلضريبية وثيقة صلة بألية التحاسب الضريبي ليتفق مع أهداف المالية للدولة	3.9286	78.57	.46291
2	أن قدم التشريعات الضريبية تؤثر على تعميق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية وبالتالي على حصيلة النهائية لايرادات الضريبية	3.6905	73.81	1.11504
6	أن تعديلات كثيرة ومتواصلة أوجد عدم أستقرار القانوني في عملية التحاسب الضريبي	3.6429	72.86	1.12231
9	تعد الضريبة بشكل عام والتشريعات الضريبية بشكل خاص من اهم ادوات السياسة المالية	3.5476	70.95	1.17291
7	من خلال دراسة بيان فجوات التشريعات الضريبية وتأثيرها على التحاسب الضريبي يمكن التعرف على حجم الأثار الاقتصادية	3.2857	65.71	1.31197
4	تربط فاعلية التشريعات الضريبية بفاعلية أداء الهيئات الضريبية وأساساً للتحاسب المكلفين والشركات	3.2619	65.24	1.44930
1	تعتبر التشريعات الضريبية احدى عناصر أساسية لإتحاسب الضريبي	3.2381	64.76	1.28423
8	كثرة وتعدد وتشابك القوانين والتعليقات الضريبية المطبقة تؤثر على التحاسب الضريبي	3.1905	63.81	1.10956
3	التشريعات الضريبية تلعب دور مهم في جميع إجراءات الضريبية بشأن احتساب ضريبة المكلفين	3.0476	60.95	1.39603
	المتوسط	3.4881	69.76	1.1459

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

الجدول (٣) يبين أن المتوسط العام للمتغير المستقل بلغ (٣.٤٨٨١) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٤٨٨١) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (متفق) مع درجة إتفاق بلغت ٦٩.٧٦٪ وانحراف معياري محدود بلغ (١.١٤٥٩) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل. لمتغير التشريعات الضريبية حصل السؤال العاشر "ان تطبيق اليات الخصم والرد على المبيعات للمواطنين او الجهات المختلفة يساعد على تعظيم وزيادة الايرادات وزيادة العدالة ويسهل عملية التحاسب الضريبي" على أكبر متوسط بلغ (٤.٠٤٧٦) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (١.٠٤٧٦) مع درجة إتفاق بلغ ٨٠.٩٥٪ وانحراف معياري بلغ (١.٠٣٤٨٢)، يليه السؤال الخامس "تعد التشريعات تلضريبية وثيقة صلة بألية التحاسب الضريبي ليتفق مع أهداف المالية للدولة" بمتوسط بلغ (٣.٩٢٨٦) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٩٢٨٦) مع درجة إتفاق بلغ ٧٨.٥٧٪ وانحراف معياري بلغ (٠.٤٦٢٩١) في حين كان السؤال الثالث "التشريعات الضريبية تلعب دور مهم في جميع إجراءات الضريبية بشأن احتساب ضريبة المكلفين" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (٣.٠٤٧٦) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٠٤٧٦) مع درجة إتفاق بلغت ٦٠.٩٥٪ وانحراف معياري بمقدار (١.٣٩٦٠٣) بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

الجدول (٤): الوصف الإحصائي لعبارات المتغير التابع

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الانحراف المعياري
4	ان تطبيق اليات الخصم والرد على المبيعات للمواطنين او الجهات المختلفة يساعد على تعظيم وزيادة الايرادات وزيادة العدالة ويحد من التهرب الضريبي	3.8095	76.19	.91700
3	التهرب الضريبي من قبل المكلفين والشركات يؤثر على الاقتصادية والاجتماعية	3.6905	73.81	1.11504
5	للتشريعات الضريبية دور فعال في التنمية الاقتصادية	3.6429	72.86	1.37613
9	هناك اهتمام بدراسة الحوافز الضريبية لتقليل التهرب الضريبي	3.5238	70.48	1.13133
7	التعاون والتنسيق بين الهيئات الضريبية ودوائر الدولة وفقاً للتشريعات الضريبية يقلل من محاولة المكلفين بالتهرب الضريبي	3.2619	65.24	1.44930
6	ان الشفافية وسهولة تطبيق التشريعات الضريبية اساس لا بد منه	3.2619	65.24	1.44930
2	التعليمات التي تصدر من الهيئة العامة للضرائب يساعد المخمنين في الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها	3.2381	64.76	1.28423
1	التشريع و النظام الضريبي السليم والفعال هو النظام الذي يوفر للدولة موارد مالية ولايجعل المواطن ان يفكر في التهرب الضريبي	3.1667	63.33	1.39540
8	توعية المكلفين بالتشريعات لضريبية يحد من التهرب الضريبي	3.0952	61.90	1.32167
10	العمل على إيجاد قضاء ضريبي متخصص يؤثر على الحد من التهرب الضريبي	2.9524	59.05	1.20876
	المتوسط	3.3643	67.29	1.2648

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

الجدول (٤) يبين أن المتوسط العام للمتغير التابع بلغ (٣.٣٦٤٣) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٣٦٤٣) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت ٦٧.٢٩٪ وإنحراف معياري محدود بلغ (١.٢٦٤٨) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير التابع. لمتغير التحاسب الضريبي حصل السؤال الرابع "ان تطبيق اليات الخصم والرد على المبيعات للمواطنين او الجهات المختلفة يساعد على تعظيم وزيادة الايرادات وزيادة العدالة ويحد من التهرب الضريبي" على أكبر متوسط بلغ (٣.٨٠٩٥) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٨٠٩٥) مع درجة إتفاق بلغ ٧٦.١٩٪ وإنحراف معياري بلغ (٠.٩١٧)، يليه السؤال الثالث "التهرب الضريبي من قبل المكلفين والشركات يؤثر على الاقتصادية والاجتماعية" بمتوسط بلغ (٣.٦٩٠٥) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٦٩٠٥) مع درجة إتفاق بلغ ٧٣.٨١٪ وإنحراف معياري بلغ (١.١١٥٠٤) في حين كان السؤال العاشر "العمل على إيجاد قضاء ضريبي متخصص يؤثر على الحد من التهرب الضريبي" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (٢.٩٥٢٤) وهو

أدنى من المتوسط الإفتراضي (٣) بمقدار (٠.٠٤٧٦) مع درجة إتفاق بلغت ٥٩.٠٥٪ وانحراف معياري بمقدار (١.٢٠٨٧٦) بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

٥١- إختبار الفرضيات البحث:

الفرضية الأولى:

فرضية العدم: لا يوجد إتفاق حول فقرات التشريعات الضريبية.

الفرضية البديلة: يوجد إتفاق حول فقرات التشريعات الضريبية.

سيتم هنا إختبار وجود إتفاق حول فقرات التشريعات الضريبية الذي تضمن (١٠) أسئلة بالإعتماد على مدى إتفاقهم مع فرضية البحث وبالتحديد إختبار المعدل يساوي (٣) لإجابات المبحوثين ضد المعدل الأكبر من العدد (٣). وعلى هذا الأساس تم إستخدام إختبار -t ولخصت النتائج في الجدول الآتي:

جدول (٥): إختبار -t لمعدل إجابات المتغير المستقل

قيمة معدل الإختبار = ٣							
المتغير المستقل	الوسط الحسابي	فرق الوسطين	متوسط الخطأ المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	درجات الحرية	قيمة p
التشريعات الضريبية	3.4881	0.4881	0.0613	7.967	2.020	41	0.000

المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

من خلال الجدول (٥) نلاحظ أن معدل إجابات الإتفاق مع فرضية البحث للتشريعات الضريبية بلغت (٤.٤٨٨١) وهو أكبر من معدل المقياس الخماسي ليكرت (المتوسط الإفتراضي الذي يساوي ٣) بمقدار (١.٤٨٨١) في حين كانت قيمة -p تساوي (٠.٠٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية ٥٪ (قيمة -t المحسوبة بلغت (٧.٩٦٧) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (٢.٠٢٠)) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود إتفاق حول فقرات التشريعات الضريبية مع فرضية البحث لذلك المتغير المستقل حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الفرضية الثانية:

فرضية العدم: لا يوجد تأثير (وعلاقة) للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي

الفرضية البديلة: يوجد تأثير (وعلاقة) للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي

التشريعات الضريبية تمثل المتغير المستقل في حين يمثل التحاسب الضريبي المتغير التابع وعلى هذا الأساس سيتم إختبار الفرضية من خلال تقدير الإنحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) ومعامل التحديد وإختباراتهم تحت مستوى المعنوية (٠.٠٠٥). ولخصت النتائج في الجدول (١٠):

الجدول (٦): نموذج التأثير (والعلاقة) للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي

المتغير المستقل	معاملات الإنحدار		F	قيم-p	R	$R^2$
التشريعات الضريبية	الثابتة	0.395	109.368	0.000	0.856	0.732
	ميل الإنحدار	0.851				

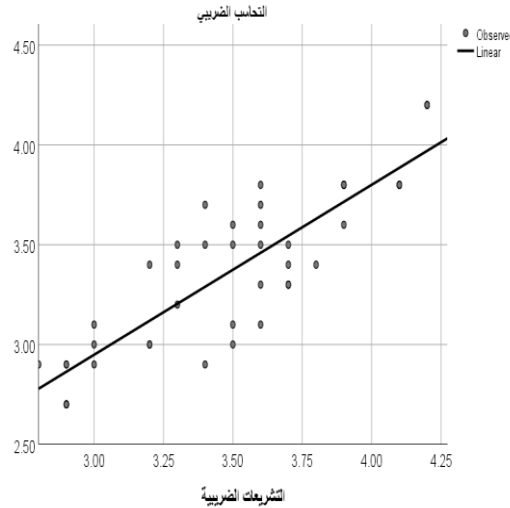
المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

الجدول (٦) يبين أن الأنموذج المقدر ملائم للبيانات، بينما فسر متغير التشريعات الضريبية ٧٣.٢٪ من التغيرات الحاصلة في التحاسب الضريبي، كما نلاحظ أن قيمة -F المحسوبة تساوي (١٠٩.٣٦٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية (١ و ٤٠) التي بلغت (٤.١٤) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات، في حين كانت قيمة -p تساوي صفر لميل الإنحدار وهي أقل من مستوى المعنوية (٠.٠٠٥) مما يدل على معنويتها وأهمية وجودها في الأنموذج وبالتالي سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي

تنص على وجود تأثير للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي. مع وجود ارتباط خطي بسيط طردي معنوي مقدارة ٨٥.٦٪. ونموذج الإنحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 0.395 + 0.851x_i$$

والشكل الآتي يوضح إنتشار النقاط والأنموذج الخطي المقدر للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي:



الشكل (١): إنتشار النقاط والأنموذج الخطي المقدر للتشريعات الضريبية على التحاسب الضريبي

## المبحث الثاني الاستنتاجات والتوصيات

### اولاً :- الاستنتاجات

لقد تم التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات من خلال هذا البحث :-

١- تعديل القانون والتشريعات الضريبية :- ضرورة تعديل القانون الضريبي العراقي وكذلك اعادة النظر مع التعديلات التي وضعتها سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) و التي اتت غير متوافقة مع التشريع العراقي و متناقضة مع الكثير من النصوص سواء في القوانين الضريبية او التشريعات الاخرى الداعمة و المكملة او الدستور ، فقد وضعت على عجل و دون دراسة موسعة لعلق ما يمكن ان يعتبر ثغرة دستورية في المستقبل مانتهج عنها تهرب ضريبي .

٢-التوسع في مجالات الضريبة :-ان التوسع في هذا المجال يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي و يعد العراق من الدول النامية و التي لا تعتمد بشكل كبير على الضرائب المباشرة ، و بالتالي اصبح العراق غير مستفيد من الضرائب التقليدية ، و بالتالي يمكن للسلطة العامة ان تبحث عن مصادر اخرى فهذه الضرائب اضحت لها اهمية ضريبية جديدة مثل الضرائب البيئية ، ( كبيرة في دول العالم المختلفة و التي تنقسم الى اهمية تتمثل في حماية البيئة الوطنية من التلوث و الثاني يتمثل في ايجاد ايراد مهم للخزينة العامة . وفي العراق يمكن تطبيق هذه الضريبة على الشركات المستثمرة داخل العراق و كذلك المؤسسات الخاصة و الاجنبية مثل شركات النفط المستثمرة داخل العراق ، فيمكن فرض الضرائب على التلوث الناجم عن الكاربون و الانبعاثات الغازية) وكذلك فرض الضرائب على التلوث الجوي الناتج عن عوادم السيارات .

٣-تطوير الادارات الضريبية :-ان من اهم مقومات نجاح النظام الضريبي هو وجود ادارة ضريبية متطورة و ذات مهارة و كفاءة عالية ونظام الكتروني متطور مما يساعد على حصول الدولة على ايراداتها الضريبية بشكل دقيق و بصورة كاملة ، ومن اهم عوامل نجاح الادارة الضريبية في عملها هو الكادر الضريبي و فكلمما كان الكادر يمتلك خبارت اكااديمية و مهنية عالية كلما كان العمل اكثر .

### ثانياً :- التوصيات

بناءً على دراسة الموضوع والنتائج المذكورة أعلاه يمكن للباحثان تقديم التوصيات الآتية:

- ١- اعادة النظر بقوانين الضرائب في العراق اما من خلال تعديلها او تشريع قوانين جديدة تتلافى الاخطاء الموجودة في القوانين السابقة .
- ٢- تشكيل لجنة من الحكومة الاتحادية و حكومة اقليم كردستان العراق لتعديل النصوص في القانون الضريبي العراقي تجنباً للازدواج الضريبي او للاختلاف في المعاملة الضريبية ، و كذلك معاملة شركات الاستثمار معاملة ضريبية موحدة ما بين المركز و الاقليم .



- ٣- تشريع قوانين ضريبية خاصة يستعاض بها عن ضريبة الدخل على اصحاب الدخول الواطئة و ذوي الدخل المحدود , و كذلك استخدامها كأدوات بيد الدولة تسهم في التخلص من الاثار السيئة للصناعات الحديثة او مصادر الطاقة التي باتت تستهلك بصورة كبيرة في الوقت الحاضر مثل الضرائب على التلوث و الكربون لزيادة ايرادات الدولة من جهة و حماية البيئة من جهة اخرى.
- ٤- ضرورة عقد مؤتمرات وندوات لتطوير كفاءة موظفي الدوائر الضريبية .
- ٥- ضرورة حرص المحاسبين القانونيين على الالتزام بإظهار المعلومات الدقيقة لأية شركة يقومون بعملية تدقيقها مبتعدين عن أي تحيز أو تأثير بالإدارات الخاصة بهذه الشركات.

## المصادر :

أولاً :-المصادر العربية

١. الجنابي، طاهر (١٩٩٠) " دراسات في المالية العامة " جامعة المستنصرية، كلية الادارة و الاقتصاد
٢. حسان، كريم عبيس (٢٠١٦) " الخصصة واصلاح النظام الضريبي في العراق "مجلة جامعة بابل العلوم الصيرفة والتطبيقية ، العدد ١٠، المجلد ٢٤.
٣. الحسيني، عل نجيب حمزة، والعوادي،نوار كاظم جابر حسين،( ٢٠١٧)، "الآثار المترتبة على منح الحكومة المحلية اختصاص فرض الضرائب والرسوم،جامعة القادسية ،كلية القانون.
٤. الخرسان، محمد حلو داود (٢٠٠٢) " أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع" رسالة دكتوراه في المالية العامة غير منشورة، جامعة البصرة ،كلية الإدارة والاقتصاد
٥. عبدالرحمن، عادل خليل (٢٠١٧) ،أثر خصائص المراجعة الداخلية في تحقيق كفاءة التحاسب الضريبي الخرطوم:جامعة النيلين،كلية التجارة، مجلة الدراسات العليا، المجلد ١٠ ، العدد ١-٣٧
٦. الدمرداش ، محمود محمد (٢٠١٨) " مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة" - جامعة الأزهر
٧. زغدود ،علي ، (٢٠٠٦) " المالية العامة وضرائب المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية .
٨. السامرائي، يسرى مهدي حسن و العبيدي ، زهرة خضير عباس ( ٢٠١٢) " تحليل ضاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي" مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية
٩. الشراوي، أحمد عبد العزيز (١٩٨١) ، "السياسة الضريبية والعدالة الإجتماعية"، معهد مصر .
١٠. شهلاء جمعه منجي النصراوي (٢٠٠٣) " التهرب الضريبي واثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ " " دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل،
١١. الطريفي، غفران الطريفي خلف الله، (٢٠١٨)، دورالمحاسبة الإبداعية في قرارات التحاسب الضريبي دراسة ميدانية علي ديوان الضرائب، رسالة الماجستير،جامعة النيلين كلية الدراسات العليا.
١٢. الطريفي، غفران و الطريفي خلف الله، (٢٠١٨)، دورالمحاسبة الإبداعية في قرارات التحاسب الضريبي دراسة ميدانية علي ديوان الضرائب، رسالة الماجستير،جامعة النيلين كلية الدراسات العليا.
١٣. عبدالجبار، ورقاء خالد وعبيد ،فداء عدنان (٢٠١٣) بعنوان (واقع التحاسب الضريبي في العراق وفاق تطويره) مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد ١٩ العدد ٧٢
١٤. عبدالرضا حسن مسعود،(٢٠١٤)، مدى تأثير اختيار طريقة قياس تكلفة الانتاج على عملية التحاسب الضريبي ،جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٧، العدد ١٣، ص٢٤٢
١٥. عبدالله حسين محمود،(٢٠١٥) " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي دراسة تطبيقية في سورية، اطروحة الدكتوراه ،قسم المحاسبة ،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
١٦. عبده ،عبدالرحيم ( ٢٠٠٦) " الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية"رسالة دكتوراه ،جامعة دمشق

١٧. عفانة، عدي وعادل، قطاونة و الجدع، احمد، (٢٠٠٤)، "المحاسبة الضريبية"، عمان، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
١٨. العلي، صبري خالد مصطفى، (٢٠١٩) " درجة فاعلية الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في أعمال شركات التجارة الالكترونية في فلسطين" رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
١٩. عمر، زكار، (٢٠٠٣) "المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء (EPE ETRACOB SPA)"، رسالة ماجستير، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
٢٠. عيسى محمد أبو الطيل، (١٩٧٩)، "المحاسبة الضريبية التحاسب الضريبي، دراسة نقدية تحليله بحوث ود راسات في المراجعة والضرائب، القاهرة، دار النهضة العربية .
٢١. فوزي، عبد المنع، (١٩٧٣) "النظم الضريبية، بيروت، دار النهضة العربية للطباعة والنشر.
٢٢. قابيل، الباز فوزي الباز أحمد وعبد المطلب، شيماء أبو المعاطي (٢٠١٦)، "السحابة الالكترونية إطار مقترح لتطوير الخدمات الحكومية الالكترونية بالتطبيق على مصلحة الضرائب" مجلة البحوث المالية و الضريبية، ع ١٠٤.
٢٣. كتانة، خيرى مصطفى (١٩٩٨) " اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها" رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق
٢٤. محرزى، محمد عباس، (٢٠٠٣) "المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية .
٢٥. المشكور، سعود جايد و البعاج، قاسم محمد عبد الله، الكراوي، نجم عبد عليوي، (٢٠١٤)، "المحاسبة الضريبية أطرها القانونية وتطبيقاتها العملية في العراق"، الطبعة الاولى.
٢٦. ناشد، سوزى عدلي (٢٠٠٠) "ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثرها على اقتصاديات الدول النامية" كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، جمهورية مصر
٢٧. ناشد، سوزى عدلي (١٩٩٨) " أساسيات المالية العامة " الطبعة الاولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.

### ثانيا - المصادر الاجنبية

- 1- Goseph E, Stigliz, (1986) " The General Theory of Tax Avoidance", The National Bureau Of Economic Research, Working papper No.1868, Cambridge University, March 1986, p.325-326
- 2- Shivangi Agarwal, " Transferring Pricing: Meaning, Examples, Ricks and Benefits (October 15, 2016) Available, ( <https://www.linkedin.com/pulse/transfer-pricing-meaning-examplesrisks-benefits-shivangi-agarwal>)

ثالثا: - الانترنت

<http://www.mafhoum.com/sur/articales o//saifan/saifan.htm>