

The role of fines in reducing the tax gap in the Iraqi tourist hotels 'An Analytical Study in al Sadeer Hotel'

دور الغرامات في الحد من التهرب الضريبي في الفنادق السياحية العراقية " دراسة تحليلية في فندق السدير "

م.د. هيثم عبد الخالق اسماعيل الباحث / نوار كاظم عباس
جامعة بغداد – المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – قسم الدراسات المالية

بحث مستل

المستخلص

يعد التهرب الضريبي ظاهرة متنامية وبالغة الخطورة في المجتمع ، ويلحق خسارة كبيرة بخزينة الدولة تتمثل بعدم دخول حصيلة الضريبة اليها مما يؤدي الى عجز الدولة عن تغطية نفقاتها على مختلف الأصعدة ويؤدي ذلك الى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل إستثماراتها اللازمة للتنمية والى إضعاف فاعلية الضريبة كأداة لتوجيه الأنشطة الاقتصادية بما يخدم اغراض التنمية وكبح جماح الاستهلاك ومحااربة التضخم .

حاول البحث التطرق الى مشكلة " وجود مؤشرات لدى الهيئة العامة للضرائب تتعلق بقيام بعض الفنادق السياحية العراقية بالتهرب من دفع الضريبة المفروضة عليها من خلال الفجوة الضريبية التي لاحظ الباحث وجودها في الهيئة العامة للضرائب مما أوجد ضرورة لا ثبات ذلك من جهة ورصد ما يمكن من إجراءات تردع ذلك بما يخدم تحصيل تلك الضرائب على مستوى الحصيلة والتوقيت" . وقد انطلق من فرضية مفادها " إن الغرامات الضريبية المفروضة على الفنادق السياحية في العراق لا تؤثر في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بالمدى القريب وإنما يظهر أثرها لسنتين لاحقتين أو أكثر" . وتم احتساب الفجوة الضريبية بين ما يجب أن يدفع من ضريبة المبيعات وبين ما تم دفعه من قبل الفنادق السياحية ومقارنتها بالغرامات المفروضة على تلك الفنادق .

وتوصل البحث إلى عدد من الإستنتاجات أهمها : لم يظهر انعكاسا واضحا" للغرامة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لضريبة المبيعات في حالة أخذ الغرامة لسنة معينة في مقابل التهرب الضريبي لنفس السنة، ظهر انعكاس بشكل واضح جدا للغرامات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لضريبة المبيعات في حالة أخذ الغرامة لسنة معينة والتهرب الضريبي لسنتين لاحقتين فأخفض التهرب الضريبي كلما زادت الغرامة . وأوصى البحث بعدد من التوصيات أهمها : إعادة النظر في الغرامة المفروضة في قرار ضريبة المبيعات وجعلها نسبة من الضريبة المفروضة بحيث تكون قيمة كبيرة وتشديد العقوبة او الغرامة أو جعل العقوبة غرامة وحبس المتهرب من الدفع باعتبار أن ضريبة المبيعات هي حق للدولة والمكلف عندما يقوم بجبايتها فانه مؤتمن على تلك الاموال .

Abstract

Evasion is a growing and dangerous crime in society and the loss of a great treasure in the state is not to enter the tax revenue to the which leads to the inability of the state to cover its expenses at various levels this weakens the ability of the government to transfer its . investment necessary for development and to weaken the effectiveness of taxation as a tool to direct economic activities to serve the purposes of development and curb consumption and fight inflation .

The study sought to address the problem of the presence of indicators in the general organization for taxes related to the establishment of some tourist hotels of Iraq to escape the payment of tax sanctioned by the tax gap that , the researcher noted its presence in the general authority for taxes , which created the need to prove that on the one hand and monitor possible measure this deterred from serving the collection of these taxes on the level of proceeds and timing .

It was based on the hypothesis that the fines imposed on tourist hotels in Iraq do not affect the reduction of tax evasion in the near term ,but the impact of the two years or more . between what should be paid from the sales tax and what has been paid by tourist hotels and compare it in the fines imposed on the hotels ,the research reached a number of results, the most significant of which did not show a clear reflection of the tax fine in reducing the tax evasion of sales tax in the case of taking the fine for a particular year in exchange for tax evasion for the same year reflected a very clear tax penalty in reducing tax evasion of sales tax in the case of taking the fine for a specific year and tax evasion for two consecutive years leads to lower tax evasion whenever the fine increases . the research recommends a number of recommendations , the most important of which is the review of the fine imposed in the sales tax decision and making it a percentage of the taxable tax so that the value is large and very severe or fine or make the penalty fine and imprison the evader of payment , considering that the sales tax is the right of the state and the taxpayer when it is collected , it is entrusted with that money .

مقدمة البحث

لا يخفى على أحد الأهمية الخاصة والمكانة المهمة التي تحتلها الضرائب في الوقت الحاضر ليس لكونها مورداً مهماً من الموارد المالية للدولة فحسب وإنما لكونها أداة رئيسة في السياسة الاقتصادية والاجتماعية أيضاً ، ولهذه الأهمية المشار إليها نجد المشرع الضريبي يولي دين الضريبة رعاية خاصة لذا فرض مجموعة من الجزاءات المالية المتنوعة على كل من يخالف أحكام القوانين الضريبية وذلك بهدف ضمان دين الضريبة وتحصيله كاملاً وتعويض الخزينة العامة عن الأضرار التي تلحقها بسبب عدم الوفاء بالضرائب في المواعيد المحددة ، أما الالتزام بدين الضريبة فهو فضلاً عن كونه أحد التزامات القانون العام فهو التزام ذو طابع خاص يستند الى حق الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها لكونها صاحبة السلطة العامة لتغطية نفقات الوظائف التي يجب عليها القيام بها الامر الذي حدا بالمشرع الضريبي الى الالتجاء الى جزاءات خاصة لرعاية دين الضريبة ، وللتهرب الضريبي العديد من الآثار المتوقعة سواء من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية . والسؤال المطروح هو لماذا تفرض الحكومات عقوبات على المكلفين الذين لا يدفعون الضرائب ؟ ان الجواب التقليدي أنّ العقوبة تعزز الامتثال الضريبي ، ان الحكومة تهدف من فرضها الجزاءات ومنها الغرامات الضريبية الى زيادة الامتثال الضريبي للمكلفين .

أنتظم البحث في أربعة مباحث رئيسة كان الاول منها منهجية البحث ودراسات سابقة فيما كان الثاني قد عرض الجانب النظري، اذ تضمن محورين أول الغرامة والمحور الثاني التهرب الضريبي والفجوة الضريبية ، أما المبحث الثالث فتضمن الجانب التطبيقي وقياس الفجوة الضريبية في عينة البحث ، أما المبحث الرابع كان الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول/ منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في وجود مؤشرات لدى الهيئة العامة للضرائب تتعلق بقيام بعض الفنادق السياحية العراقية بالتهرب من دفع الضريبة المفروضة عليها من خلال الفجوة الضريبية التي لاحظ الباحث وجودها في الهيئة العامة للضرائب ومحدودية تأثير الغرامات الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب مما أوجد ضرورة لا ثبات ذلك من جهة ورصد ما يمكن من إجراءات تردع ذلك بما يخدم تحصيل تلك الضرائب على مستوى الحصيلية والتوقيت .

ثانيا : أهمية البحث

أهمية البحث تكمن في تشخيص امكانية زيادة الحصيلية الضريبية من خلال فرض الغرامات على المتهربين من دفعها ممن يمارسون نشاط الفنادق السياحية ، فضلاً عن إيجاد القدرة على كشف المتهربين بمؤشر الفجوة الضريبية لكي تخدم واجبات ومهام الهيئة العامة للضرائب .

ثالثا : أهداف البحث

- 1- تشخيص الطرائق والاساليب التي يمكن استخدامها لكشف الفجوة الضريبية لقطاع الفنادق السياحية .
- 2- بيان دور الغرامات الضريبية في الحد من ظاهرة تهرب الفنادق السياحية في العراق من دفع الضرائب المفروضة عليها ، وبالتطبيق على فندق السدير .
- 3- بيان الغرامات الضريبية المفروضة بشكل عام في التشريع الضريبي العراقي مع التركيز على الغرامات المفروضة على الفنادق السياحية في محافظة بغداد .

رابعا : فرضية البحث

إنّ الغرامات الضريبية المفروضة على الفنادق السياحية في العراق لا تؤثر في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بالمدى القريب وإنما يظهر أثرها لستين لاحقتين أو أكثر أي يمتد تأثيرها على المدى البعيد بشكل اوسع .

خامسا : حدود البحث

يمكن عرض حدود البحث من خلال الآتي :

- 1- الحدود المكانية : سيتم اجراء الدراسة على فندق السدير والذي يتم التحاسب فيه بموجب قرار ضريبة المبيعات رقم (36) لسنة 1997 المعدل والنافذ حالياً .
- 2- الحدود الزمانية : يتركز البحث على دراسة الغرامات بموجب التشريعات الضريبية النافذة والضوابط السنوية المطبقة للمدة من 2008 – 2012 وذلك لإزدهار القطاع السياحي ولصدور ضوابط جديدة في هذه السنوات فيما يخص القطاع السياحي .

سادسا : مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من الفنادق السياحية المنتشرة في بغداد ولمختلف الدرجات السياحية الممتازة والاولى . وتم اختيار عينة من تلك الفنادق سواء كانت فنادق الدرجة الممتازة والاولى والمشمولة بضريبة المبيعات بموجب القرار 36 لسنة 1997 ، والتي يبلغ عددها (28) فندقاً في بغداد تمثلت بفندق السدير والذي يحمل الدرجة السياحية الاولى وتم استخدام اسلوب المعاينة غير الاحتمالية وعن طريق العينة المقصودة (Purposive Sample) لاعتقاد الباحث انها العينة الممثلة لمجتمع البحث ولتوافر البيانات المطلوبة عن طريق الموقع الرسمي لسوق العراق للاوراق المالية والهيئة العامة للضرائب .

سابعا : مصادر جمع المعلومات

— الجانب النظري تم اعتماد المراجع والمصادر من الآتي :
أ/ المصادر العلمية (الكتب ، الاطاريح والرسائل الجامعية العراقية والعربية ، البحوث المنشورة في المجلات ، المؤتمرات والندوات الضريبية ، الصحف والمجلات ، المواقع الالكترونية) .
ب/ القوانين والأنظمة والتعليمات والضوابط ذات الصلة بموضوع البحث .

– الجانب العملي : تم الاعتماد على الآتي :

أ/ إجراء دراسة الحالة للملف الضريبي لفندق السدير (درجة أولى) والبيانات المتوفرة على الموقع الالكتروني لسوق العراق للأوراق المالية .

ب/ استخدام التحليل الكمي للبيانات المالية التي تم الحصول عليها من سوق العراق للأوراق المالية أو الملف الضريبي في الهيئة العامة للضرائب / قسم الاستقطاع المباشر / شعبة المبيعات .

ثامنا : دراسات سابقة

1 . دراسة منصور ، إيهاب خضر : دراسة ماجستير في عام 2004

بعنوان (العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين)

مقدمة الى جامعة النجاح الوطنية / كلية الدراسات العليا / فلسطين ، تطرقت الدراسة الى مشكلة التهرب من دفع الضرائب خلال فترة الاحتلال الإسرائيلي لفلسطين لعدم قناعة المكلف بشرعية الجهة التي يدفع لها الضريبة من جهة ولاعتقاده أن هذه الجهة غير امينة على هذه الأموال ، والتهرب الضريبي في فلسطين له أسبابه ودوافعه الخاصة غي تلك التي تعرف عند أي دولة أخرى كاسباب التهرب الاقتصادية والتشريعية والإدارية ، وتناولت الدراسة جريمة التهرب الضريبي من كافة جوانبها المادية والتشريعية فهي مثلا جريمة مؤقتة ام مستمرة وهل هي ايجابية ام سلبية وهل يكفي فيها الخطأ او الإهمال ام لا بد من توافر القصد العمد عند ارتكابها وتوصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات أهمها هناك عوامل محتملة لجريمة التهرب الضريبي وقد تم تقسيمها الى اربع فئات ، عوامل مهمة ، عوامل ضعيفة ، عوامل مهمة وعوامل مهمة جدا ، واوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها العمل على تطبيق العقوبات الضريبية على المتهربين من دفع ضرائب الدخل دون الاقتصار على التهديد بالعقاب دون المعاقبة فعلا والعمل على زيادة مبلغ الغرامة بشكل فعال ومؤثر كعقوبة على جريمة التهرب من ضريبة الدخل وضرورة ان ينص المشرع الفلسطيني على مواقف متشددة بحق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي بشكل عام . [1] .

2. مقالة Michaeldorran عام 2009 منشورة على الموقع الالكتروني

/w.w.w.scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915

بعنوان tax penalties and tax compliance

(العقوبات الضريبية والامتثال الضريبي)

تناولت الدراسة بالبحث مشكلة الإمتثال الضريبي ودور الجزاءات والعقوبات الضريبية في تعزيز الامتثال الضريبي للمكلفين ومعايير السلوك للمكلفين والموظفين الذين يمارسون مهنة الضرائب والمعلومات التي يتضمنها الإقرار الضريبي ، وهدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين العقوبات الضريبية والإمتثال الضريبي وماهي اراء الفقهاء في الأدوار التي تؤديها العقوبات بين مؤيد لتلك العقوبات وبين من ذكر أن العقوبات تؤدي الى تعقيد الأمور ، وتناولت الدراسة لمحة عامة عن العقوبات الضريبية والعلاقة بين معايير سلوك المكلف والعقوبات المفروضة في التشريع الضريبي وافترضت الدراسة وجود علاقة بين العقوبات الضريبية ومستوى سلوك المكلف حيث كلما كانت العقوبة قاسية كلما توقع المكلفون ان تكاليف عدم الامتثال تتجاوز الامتثال الضريبي ، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها ان العلاقة بين العقوبات والامتثال الضريبي هي علاقة مفيدة حيث ان وظيفة العقوبة هي لدعم الامتثال للمكلفين ، حيث وجد امتثال قوي في الولايات المتحدة ولا يمكن تصور مستويات عالية من الامتثال للمكلفين مع مستويات ضعيفة من الردع الضريبي .

وكذلك خلصت الدراسة الى ضرورة إصلاح تعريف العقوبات للامتثال الضريبي حيث يختلف تعريف الامتثال باختلاف التشريعات الضريبية وان نظام العقوبات الضريبية يجب ان يحدد بشكل صحيح الامتثال الضريبي [2] .

مدى اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يمكن عد هذه الدراسة مكملة لمسيرة البحث العلمي في مجال الغرامات الضريبية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، كما ان دراستنا ستكون خطوة جديدة واطراف الى الدراسات السابقة في الجانب العملي من خلال تطرقها الى التهرب الضريبي في القطاع السياحي العراقي وبالأخص الفنادق السياحية بمختلف درجاتها ، حيث أكدت جميع الدراسات السابقة على وجود علاقة بين الغرامات الضريبية بشكل خاص والجزاءات المالية بشكل عام مع ظاهرة التهرب الضريبي تلك الظاهرة التي انتشرت بشكل واسع في مجتمعنا العراقي والعربي بشكل عام .

المبحث الثاني/ الاطار النظري للبحث

يتألف هذا المبحث من مطلبين يختص كل مطلب بتقديم عرض نظري لمتغير من متغيرات البحث

المحور الاول : الغرامة

أولا : تعريف الغرامة

الغرامة لغة " غرم يغرم غرما و غرامة " ، الغرم : الدين ورجل غارم : عليه دين وفي الحديث : لاتحل المسألة الا لذي غرم مفتح بمعنى ذي حاجة لازمة من غرامة مثقلة ، وفي الحديث اعوذ بك من المأثم والمغرم ، وهو مصدر وضع موضع الاسم ويراد به مغرم الذنوب والمعاصي وقيل المغرم كالغرم وهو الدين ويراد به ما استدين فيما يكرهه الله أو فيما يجوز ثم عجز عن أدائه فاما دين احتاج اليه وهو قادر على أدائه فلا يستفاد منه وقوله عز وجل (والغارمين وفي سبيل الله) ، قال الزجاج الغارمون هم الذين لزمهم الدين في الحماله وقيل هم الذين لزمهم الدين في غير معصية . [3] .
أما إصطلاحاً فقد عرفت المادة (91) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 الغرامة كما يلي " هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع الى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم " [4]

ثانيا : خصائص الغرامة

تتميز الغرامة بخصائص معينة تميزها عن غيرها من الاحكام وتتمثل هذه الخصائص بما يأتي :

- 1- : أنها عقوبة مالية : تعد الغرامة عقوبة مالية لكونها تفيد الخزينة العامة للدولة فبدل أن تكون عبئا ثقيلا عليها كما هو الحال بالنسبة لعقوبات السجن القصيرة وانها لا تحرم في الواقع المحكوم عليه من عمله أو من رعاية عائلته وهذا ما يسمح له ان يسد حاجاتها وبذلك تتجنب عائلة المجرم محاذير جمة مادية ومعنوية وفي ذلك صيانة للثروة القومية في النهاية [5]
- 2- : أنها قابلة للانقسام : المقصود بكونها قابلة للانقسام " انه يمكن تجزئتها بحسب الخطورة الاجرامية ، فبهذه الحالة يمكن تطبيقها بتناسبها مع درجات الخطأ (الاجرام) المختلفة ومع خطورة الجرائم وكذلك مع الظروف المتعلقة بالجريمة المرتكبة " [6] .

ومن ذلك يتضح لنا ان الغرامة عندما تكون قابلة للانقسام من الممكن أن يؤخذ معها بنظر الاعتبار إمكانيات المجرمين الاقتصادية .

3-: أنها عقوبة رادعة : على الرغم من أن الخوف من الغرامة هو أقل وطأة من السجن بالنسبة للمجرمين لأول مرة لكنها مع ذلك تحتفظ بكل مفعولها الزجري بالنسبة للعائدين لأن العائدين من السهولة عليهم بمكان ان يعتادوا على السجن خاصة القصير الأمد وقد يعد بالنسبة لهم ملجأ يلجئون اليه في أوقات لا يتمكنون معها ارتكاب جرائمهم ، أما الغرامة فأنها تعد بالنسبة لهم باهضة فلا يستطيعون الاعتقاد على دفعها ، [7] .

4-: أنها قابلة للرد : تكون الغرامة قابلة للرد في حالة الخطأ القضائي وانها تسمح كذلك بتعويض الطرف المتضرر (المجني عليه) أما من نتاج العمل الذي يقوم به المجرم (الذي ظل بواسطة الغرامة مطلق السراح او بتخصيص جزء من الغرامة الى المجني عليه) [6] .

ثالثا : أنواع الغرامة

الغرامة تكون على نوعين الغرامة العادية والغرامة النسبية وكما يأتي :

الغرامة العادية : هي الغرامة التي يحدد مقدارها بمبلغ معين قد يحدد بحددين ادنى واعلى مثال ذلك ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة (91) من قانون العقوبات العراقي على انه " لا يقل مبلغ الغرامة عن نصف دينار ولا يزيد على خمسمئة دينار " ، غير انه نظرا " لإنخفاض قيمة الدينار العراقي بسبب الظروف التي نجمت عن الحصار آنذاك والأوضاع الراهنة جرى تعديل مبلغ الغرامة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم 107 في 26 / 4 / 2001 ليصبح لا يقل عن 10000 دينار ولا يزيد عن 50000 دينار في المخالفات ، ولا تقل عن 51000 دينار ولا تزيد على 250000 في جرائم الجح .

الغرامة النسبية : المقصود بالغرامة النسبية هي التي يرتبط مقدارها بالضرر الفعلي الاحتمالي للجريمة او بالفائدة التي حققها الجاني من ارتكاب الجريمة او أراد تحقيقها وسميت بالنسبية لانها تتناسب مع الضرر او الفائدة المترتبة على الجريمة او المحتملة منها وبهذا المعنى عرفها قانون العقوبات العراقي " الغرامة النسبية يحكم بها فضلا عن العقوبة الاصلية بنسبة تتفق مع الضرر الناتج عن الجريمة او المصلحة التي حققها او أرادها الجاني من الجريمة ويحكم بها على المتهمين في جريمة واحدة على وجه التضامن سواء كانوا فاعلين او شركاء ما لم ينص القانون على خلاف ذلك " [4] .
والغرامة النسبية نوعان :

1- غرامة نسبية كاملة : اذا كان تناسبها مع الفائدة او الضرر غير مقيد بحددين أدنى أو أعلى او بأحد الحدين

2- غرامة نسبية ناقصة : اذا كان تناسبها مع الضرر او الفائدة مقيد بحددين أدنى وأعلى أو بأحد الحدين .

ويحدد المشرع الجنائي مقدار الغرامة النسبية بطريقة تتناسب مع مقدار الكسب المالي الذي حققه الجاني من جريمته او أراد تحقيقه او مقدار الضرر الناتج عن الجريمة كان تكون الغرامة نصف او ضعف المبلغ الذي حصل عليه الجاني من جريمته ويتضح لنا من مختلف المواد التي نصت على الغرامة النسبية انها تخص جرائم معينة لها طبيعة خاصة فالجاني يسعى من وراء تلك الأفعال نحو تحقيق ربح غير مشروع سواء كان ذلك في الجرائم الاقتصادية أم في جرائم القسم العام كالرشوة والاختلاس .

رابعاً : تعريف الغرامة الضريبية

ويراد به بيان حقيقة هذا الجزاء وتلك مسألة تختلف من الناحية التشريعية عن الناحية الفقهية لذا يقتضي الامر معرفة معنى الغرامات الضريبية في التشريعات الضريبية ومعنى الغرامات الضريبية في القانون الوضعي .

1-الغرامة الضريبية في التشريعات الضريبية : ورد مصطلح الغرامة الضريبية في بعض التشريعات الضريبية المقارنة ومنها المواد (1725-1737-1756-1763) من القانون العام للضرائب الفرنسي كذلك المواد (164-228-306-314) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري رقم (90-36) لسنة 1990 المعدل .

أما تشريعات الضرائب المباشرة في العراق فهي الأخرى لم تعرف الغرامة الضريبية وانما اشارت الى مصطلح الغرامة كجزء مالي تفرضه المحاكم بصورة اصلية عن بعض المخالفات الضريبية ، وأشارت مرة أخرى الى مصطلح الإضافة او المضاعفة للدلالة على نوع معين من الجزاءات المالية التي تفرضها السلطة المالية المختصة على شكل إضافات قانونية الى مقدار الضريبة الاصلية عن بعض المخالفات الضريبية . [8] .

وقد تعددت تعاريف المشرعين لها وسميت بالغرامة الضريبية بالنظر الى المصلحة الضريبية التي يتضمنها قانون العقوبات الضريبي ففي هذا النوع من الغرامة لا يبغي المشرع مجرد تحقيق معنى العقاب وانما يهدف كذلك الى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر حالي أو محتمل في مصلحتها الضريبية فتعرف بانها " مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه في إحدى الجرائم الضريبية بادائه الى الخزينة العامة بالنظر إلى ما انطوت عليه هذه الجريمة من اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة " [9] .

2-الغرامة الضريبية في القانون الوضعي : تعد الغرامة الضريبية في نظر بعض الفقهاء جزءاً مالياً تتضمنه التشريعات المالية ومنها الضريبية والتي تهدف الى رعاية المصلحة المالية للدولة . ويذهب بعض المختصين الى عد الغرامة الضريبية مبالغ نقدية تفرضها المحاكم بصورة تكميلية للجزاء الأصلي (الحبس والغرامة) والتي تتضمنها التشريعات الضريبية والتي تأتي بتسمية التعويض او التضمين وتأخذ من المال الخاضع للضريبة موضوع المخالفة محلاً لها وذلك بان تقدر الغرامة على أساس ذلك المال . وقد ذهب جانب اخر من المختصين الى التوسع في مدلول الغرامة الضريبية بحيث يضم إضافة الى الغرامة الضريبية التي تفرضها المحاكم بصورة تكميلية ، الغرامات التي تفرضها الإدارات الضريبية المختصة عن بعض المخالفات الضريبية ذات الطابع الشكلي والتي تأخذ صورة إضافات قانونية الى مبلغ الضريبة الاصلية ، وقد ذهب المشرع العراقي الى الإشارة الى مصطلح الغرامة الضريبية عن بعض الجزاءات المالية ذات الطبيعة الخاصة وهي زيادة مبلغ الضريبة ومضاعفة الضريبة الوارد ذكرها على سبيل المثال في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ كما أطلق تسمية الغرامة الضريبية على مضاعفة الضريبة المنصوص عليها في المادة (7) من قانون ضريبة العقار النافذ . [8] .

المحور الثاني : التهرب الضريبي والفجوة الضريبية

أولاً : تعريف التهرب الضريبي

تعددت مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية ففي اللغة العربية نجد المفهوم العام للتهرب يعني (فر) أي لاذ بالفرار اما في اللغة الإنكليزية فقد اتفقت غالبية كتب المالية العامة على مصطلح Tax evasion أو مصطلح Evasion fiscal ويعني التهرب من الضريبة ، كذلك يعد التهرب احد الظواهر الاقتصادية المعاصرة وتعاني من هذه المشكلة جميع الدول النامية وكذلك المتقدمة وتشمل الشركات والمؤسسات على مختلف أنواعها واشكالها ويشمل المكلفين سواء كانت دخولهم صغيرة أم كبيرة ويعد من الجرائم الاقتصادية لما له من نتائج ضارة على المجتمع وقد تناول الباحثين عدد من التعاريف للتهرب الضريبي أجمعت على نفس المضمون ولكنها اختلفت من حيث الصياغة و حسب ما مبين في الجدول الآتي :

الجدول (1) تعريف التهرب الضريبي

ت	المصدر	التعريف
1	(الخضور)	تعمد المكلف من التهرب من أداء الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها بأية وسيلة . [10]
2	(أبو حمد)	تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف بدفع الضريبة التخلص من دفعها كلاً أو جزءاً " مستخدماً " إحدى الوسائل التي تمكنه من عدم الالتزام بدفعها . [11]
3	(الكعبي)	هي محاولة المكلفين الخاضعين للضريبة من قيامهم بعدم دفع الضريبة او تقليلها بصورة غير مشروعة ، فالتهرب يكون اما تاماً او جزئياً وذلك يتم عن طريق عدم تقديم الاقرارات بشكل نهائي او تقديم تقارير ناقصة . [12]
4	(العمور)	تخلص المكلف كلياً او جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها الى غيره مما يؤثر في حصيلته الدولة من الضريبة ويضع حق الخزينة [13]

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر أعلاه

ثانيا : أسباب التهرب الضريبي

1 / الأسباب الاقتصادية

إنّ الأهداف الاقتصادية من اهم اهداف الضريبة في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون ان تُثير إنعكاسات على الإستهلاك والإدخار والإستثمار والإنتاج وإنهاء الازمات الاقتصادية بتشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد والركود الاقتصادي ومحاربة التكتل والتمركز . إذ يلاحظ في فترة الانتعاش الاقتصادي إرتفاع مستوى الناتج القومي ويؤدي ذلك إلى ارتفاع متوسط دخل الفرد وبالتالي سيعمل على زيادة مقدرة الفرد على سداد الضريبة المفروضة على المكلف وتبعاً لذلك تقل معدلات التهرب لأنّ المكلف لا يشعر بعبء الضريبة حيث تكون الضريبة قليلة الوطأة عليه فضلا عن ارتفاع دخول المكلفين في فترة الانتعاش سيؤدي الى بروز فئات جديدة من الدخول وعاء الضريبة الامر الذي يعني عدم الحاجة الى زيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة وبالنتيجة سيقبل التهرب الضريبي ما دامت الأعباء ستوزع على عدد أكثر من المكلفين أو تشمل أوعية جديدة من الضريبة نتيجة الانتعاش الاقتصادي . [14] . وهذا يعني ان نشوء الازمات الاقتصادية وعدم الاستقرار وما يصاحبها من زيادة أعباء المكلفين المالية ، لا بد أنّ تؤدي إلى زيادة الدافع عند عدد من المكلفين في التهرب من دفع الضريبة [15] .

2 / الأسباب المالية

أنّ أبرز أسباب التهرب من الناحية المالية تتلخص بالاتي :

أ-: إرتفاع أسعار الضرائب : يرى الكثير من كتاب المالية ان من بين الأسباب الرئيسية التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة هو ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعا كبيرا ، وذلك لان الحافز على التهرب يتوقف على سعر الضريبة [16] ، وهناك اعتقاد عام على أنّ إرتفاع أسعار الضرائب هو السبب الأساس للتهرب الضريبي [17] .

ب-: المغالاة في تعدد الضرائب : ان تعدد الضرائب يُعد عاملا محفزا يدفع المكلف إلى البحث عن طرائق للتهرب منها [18] . كما انها لا تتفق وقاعدة الاقتصاد، إحدى القواعد الأساسية في فرض الضريبة إذ تحتاج الضرائب المتعددة إلى نفقات أكبر عند فرضها وجبايتها وهذا ما نلمسه في الضرائب النوعية [16] .

ج :- سياسة الدولة الانفاقية : أنّ من ضوابط الانفاق العام هي عدالة توزيع المنافع المترتبة على هذا الإنفاق وتحقيق التوازن في توزيع النفقات بين مختلف الوجوه وترشيده الإنفاق [19] .

غير أنه قد يحدث أنّ لا تراعى مثل هذه الضوابط في كثير من الأحيان ، نتيجة سوء تخصيص النفقات العامة وصرف النفقات الأمر الذي يدفع المكلفين للضييق ويحملهم على التهرب انطلاقا من اعتقادهم بعدم ضرورة دفع الضرائب ما دامت تتفق حصيلتها في غير وجوه النفع العام ، معتمدين في ذلك على بعض المظاهر السلبية للإدارة العامة [20] .

3 / الأسباب التشريعية

يمكن توضيح هذه الأسباب كالآتي :

أ- : ضعف دقة الصياغة : أنّ لنصوص القوانين الضريبية أثرا" في ظاهرة التهرب الضريبي إذ كثيرا ما تصدر هذه القوانين وهي مشوبة بعيب من عيوب الصياغة فقد تكون مبهمه مما يجعلها عرضة لتعدد التفسيرات وظهور الخلاف بين الإدارة الضريبية والمكلف ، مما يضعف حق الخزينة العامة لاسيما اذا اخذ القضاء بالتفسير الذي يكون في مصلحة المكلف [21] .

ب- : إنعدام الاستقرار التشريعي الضريبي : أنّ تعرض نصوص القوانين الضريبية الى تعديلات كثيرة ومتواصلة تؤدي الى حالة من عدم الاستقرار ، لا بد من أن ينجم عنه ارباك في عمل السلطة المالية وهي الجهة المنفذة للقانون الضريبي مما قد يكون فرصة لبعض المكلفين مستغلين عدم إلمام موظفي السلطة المالية بالقوانين والقرارات والتعليمات الصادرة للتهرب من الضريبة [22] .

ج- : ضعف الجزاءات الضريبية : إنّ ضعف الجزاءات المفروضة على المتهربين من دفع الضرائب قد لا يكون رادعا لهم ولغيرهم من ارتكاب مثل هذا الفعل (31) خصوصا وان المكلف في كثير من الأحيان يوازن بين المنفعة التي يحصل عليها من التهرب الضريبي وبين قساوة العقاب الذي يتعرض له فيما لو انكشف امره فكلما كان العقاب شديدا وصارما وينفذ بجديّة وعدالة أدى ذلك معاودة المكلف التفكير كثيرا قبل ان يقدم على امر قد تكون عواقبه وخيمة عليه . [23] .

د- : الازدواج الضريبي : أنّ الازدواج الضريبي يعني " فرض نفس الضريبة اكثر من مرة على الشخص ذاته عن نفس المال في المدة ذاتها بوساطة سلطتين ماليتين مختلفتين " [24] ومن خلال التعريف يتبين لنا انه حتى يتحقق الازدواج الضريبي لا بد من توافر الشروط الاتية :

1 / خضوع نفس المكلف للضريبة

2 / ان تكون الضريبة المفروضة من نفس النوع

3 / ان يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحدا

4/ ان تكون الضريبة مفروضة عن نفس المدة . [25]

4 / الأسباب الإدارية

ولعل من أهم الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية والتي قد تسبب التهرب أو تزيد منه هي :

أ- ضعف كفاءة الجهاز الضريبي وتدني المستوى التعليمي لمنتسبي السلطة الضريبية : لعل من أهم أسباب ضعف كفاءة الجهاز الضريبي هو عدم الامام بالقوانين الضريبية وقلة الخبرة وضعف المستوى العلمي لموظفي الإدارة الضريبية وهذا ما يزيد من الدافع لدى المكلف للتهرب من دفع الضريبة خصوصا وأن بعض المكلفين قد يستعينون بالخبراء والمختصين في المسائل الضريبية والذين يمتلكون الخبرة والامام بالثغرات ونقاط الضعف التي تنطوي عليها أعمال الإدارة الضريبية . [26] ، ويتسبب تدني المستوى التعليمي للمنتسبين في الإدارة الضريبية بمشاكل كثيرة تتمثل بالجهل بوظيفة الضريبة في المجتمع سواء كانت هذه الوظيفة اقتصادية أم مالية أم سياسية أم قانونية. [27] .

ب- انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي لموظفي الإدارة الضريبية : لكي يقوم موظفوا الإدارة الضريبية بالتطبيق السليم للقوانين يجب ان يتمتعوا بدعم مادي ومعنوي توازي مستوى المسؤولية الملقاة على عاتقهم وتجنبهم الوقوع ضحية الاغراءات التي تعرض عليهم [28] .

ج- نقص القوى العاملة في الإدارة الضريبية : النقص في عدد موظفي الإدارة الضريبية لابد ان يؤثر سلبا في سير العمل الطبيعي والمفترض فيها ويتسبب في النهاية في النقص في حصيلة الضرائب المتوقعة ، فقلة عدد موظفي الإدارة الضريبية يؤدي الى ازدياد الأعباء الوظيفية الملقاة على عاتق كل موظف بحيث تتضاعف المعاملات الضريبية المطلوب إنجازها . [29] .

د- عدم المساواة بين المكلفين وتضارب العمل في فروع الإدارة الضريبية : ان أحد الأسباب التي تخلق التهرب الضريبي هو عدم المساواة بين المكلفين عند تطبيق التشريع الضريبي مما يكون دافعا لهم للتهرب من دفع الضريبة ، ومن جانب آخر فأن كثرة إصدار التعليمات والكتب الدورية والمنشورات وكثرة التعديلات في هذه التعليمات والمنشورات وتضارب العمل نتيجة اختلاف التفسيرات واختلاف التطبيق بين فرع وآخر من الفروع الضريبية ، الناجم عن عدم وجود تنسيق منظم بين هذه الفروع . [29] .

هـ : عدم الدقة في حصر المكلفين : يقصد بعملية حصر المكلفين " تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية " وتعتبر دقة الحصر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي وذلك من خلال نجاحها في عدم إتاحة فرصة التهرب من الضريبة للمكلفين [16] . ويمكن إتمام عملية حصر المكلفين بنوعين من التقسيمات أما التقسيم الجغرافي أو التقسيم النوعي [23] .

5 / الأسباب الاجتماعية

إذا ما شعر المكلف ان هنالك نوع من التقصير الحكومي في أداء واجباتها يتمثل في إقامة المشاريع الخدمية في منطقته أو في توافر الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والخدمات الاجتماعية له ولعائلته ، فانه يتولد ويتعزز لديه الشعور الداخلي بان ما يدفعه من ضريبة لا يقابله منفعة مساوية للضريبة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة الأمر الذي يدفع المكلف إلى محاولة الامتناع عن دفع الضريبة المستحقة عليه [30] .

6 / الأسباب الأخلاقية

إن درجة إنتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يلعب دورا في مسألة التهرب الضريبي فكلما كان الوعي الضريبي مرتفعا والمستوى الأخلاقي للمجتمع مرتفعا قلت رغبة الافراد في التهرب الضريبي حيث يزداد شعور الافراد بواجبهم تجاه الدولة والعكس صحيح حين ينخفض الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع يقل الشعور بهذا الواجب تجاه الدولة [31] .

ثالثا : أنواع التهرب الضريبي

1- : **التهرب الضريبي إستنادا** " إلى مشروعيته : ويقسم إلى نوعين التهرب الضريبي غير المشروع والتهرب الضريبي المشروع الذي لا يعاقب عليه القانون .

أ - التهرب الضريبي غير المشروع : وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي إذ يحاول المكلف إخفاء مصادر الدخل عن اعين الموظفين المختصين أو كتمان جزء منه ويتحقق التهرب غير المشروع بالمخالفة الصريحة للقوانين الضريبية ويقسم هذا النوع الى عدة اقسام [32] .

أولا : الإخفاء المادي ويكون ذلك بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة مثل إخفاء بضاعة آخر المدة أو إخفاء الطبيب لجهاز حديث يكسب من وراءه دخله . [33] .

ثانيا : المبالغة في بعض المصاريف والاعباء القابلة للتنزيل من الأرباح وهذا يحصل غالبا عندما يبالغ المكلفين في حساب مبالغ الاندثار للمكائن والمعدات عندما يدمجون حسابات المصاريف العمومية إلى بعض نفقاتهم الشخصية التي لا علاقة للمهنة بها [34] .

ثالثا : إغفال ذكر بعض العمليات والصفقات العامة : ويكثر مثل هذا الإغفال لدى أصحاب المهن الحرة والصناعيين والتجار ، غير انه يكون أكثر ضررا" لدى كبار المكلفين والمضاربين بالأسهم والسندات عندما يغفلون تسجيل بعض الصفقات الكبيرة جدا . [34] .

رابعا : التكييف الخاطيء : وهذا يهدف الى تمويه واقعة فعلية وراء وضعية قانونية ظاهرة مثال ذلك مستثمر لا يحمل شهادة الطب ويرغب بفتح مركز صحي باسمه فيقوم بعمل عقد باطن مع طبيب ويفتح المركز الصحي باسم الطبيب [35]

ب - التهرب الضريبي المشروع : ويطلق عليه تجنب الضريبة ويقصد به " استغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل الى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة على المكلفين " .

ومن حالات التهرب الضريبي المشروع هي :

حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي كان يلجأ الافراد لهبة الأموال التي يملكوها الى الورثة في أثناء حياتهم وذلك للتخلص من ضريبة التراكات التي تفرض على الافراد في لحظة معينة هي لحظة وفاتهم وعدول الأفراد عن الواقعة المنشئة للضريبة مثال امتناع الافراد عن شراء بعض الأنواع من السلع والتي تفرض عليها ضريبة مرتفعة والاقبال على شراء السلع المعفية من الضرائب او التي تفرض عليها ضرائب منخفضة [31] .

2- : التهرب الضريبي استنادا الى حجمه : ويقسم التهرب الضريبي استنادا الى معيار الحجم الى نوعين

أ - التهرب الكلي : هو أنّ يقوم المكلف بالتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه بشكل كلي وذلك باستخدام أساليب الغش والأحتيال ليكون خارج نطاق الضريبة " مثل أصحاب المهن والحرفيين والمتعهدين الذين لا يملكون إجازة ممارسة المهنة وفي هذه الحالة يضيع على خزينة الدولة كامل مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف أو الإقتصاد الخفي الذي يُعد أحد مظاهر التهرب الكلي .

ب - التهرب الجزئي : هو محاولة المكلف التخلص من دفع جزء من الضريبة المستحقة عليه وذلك بإخفاء جزء من نشاطه باستخدام أساليب غير مشروعة مثل تسجيل المكلف أسعار البضاعة بأسعار تختلف عن الأسعار الحقيقية عند تقديم الإقرار الضريبي مما يؤدي الى الإقلال من الأرباح الحقيقية وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المترتبة عليه . [16] . ويمكن عد التخطيط الضريبي صورة من صور التهرب الجزئي .

رابعاً : آثار التهرب الضريبي

1- : آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية :

أ - تتمثل أخطر نتائج التهرب الضريبي في الإضرار بالخرزينة العامة حيث تنخفض حصيلة الضرائب وهو ما يؤدي الى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة الامر الذي يدفعها الى البحث عن ضرائب جديدة او زيادة أسعار الضرائب المفروضة حالياً .

ب - نقص الحصيلة الضريبية بسبب التهرب الضريبي مما قد يدفع الحكومة الى الاقتراض سواء اكان داخليا ام خارجيا او الإصدار النقدي الجديد بما يصاحبه من مخاطر التضخم وارتفاع الأسعار وكذلك الاخلال بقواعد العدالة الاجتماعية وتحميل أصحاب الدخل المحدود المزيد من الأعباء نتيجة التضخم .

ج - قد تتحمل الدولة الكثير من النفقات في سبيل مكافحة التهرب الضريبي بدلا من توجيه تلك النفقات الى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات .

2- : آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية :

أ - تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية أحد أهم الأهداف للحكومات ، وان التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات المهمة أمام الوصول إلى تحقيق هذا الهدف فالضريبة هي إحدى الوسائل الأساسية لتمويل التنمية الاقتصادية وأن أي ينقص يطرأ عليها نتيجة التهرب الضريبي يؤدي الى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمار اللازم للتنمية .

ب - قد يؤدي تفشي التهرب الضريبي وشيوعه في أي نوع من أنواع الأنشطة الاقتصادية الى جذب الافراد ورؤوس الأموال الى هذا النشاط وقد لا يكون ذلك مفيدا بالنسبة للمجتمع .

ج - التهرب الضريبي بما يؤدي اليه من انخفاض في حصيلة الضرائب والاثار المالية الأخرى له قد يدفع الدولة الى الزيادة في أسعار الضرائب بشكل كبير مما قد يؤدي الى تجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع وما يترتب عليه من آثار سلبية بالنسبة للاقتصاد القومي وبذلك إضعاف الحافز على الاستثمار في الإنتاج .

3- : آثار التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية :

أ - الضريبة هي احد مظاهر التضامن الاجتماعي لذا فان التهرب الضريبي يعد اخلاصا خطيرا لمبدأ التضامن الاجتماعي واهدار للعدالة الاجتماعية التي هي الأساس لفرض الضرائب ، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف رابط التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع .

ب - إن التهرب بالنتيجة يؤدي إلى مزيد من التهرب ثانية ، نظرا لان للتهرب طابعا شموليا بمعنى ان التهرب من الضريبة قد يؤدي الى التهرب من ضريبة أخرى كما أنّ التهرب من أحد المكلفين قد يؤدي إلى تهرب مكلف آخر .

ج - إن التهرب الضريبي بما يؤدي اليه من تضخم وارتفاع في الأسعار قد يؤدي إلى اختلال الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع ولعل أخطر النتائج المترتبة على التهرب الضريبي وعدم نجاح الإدارة الضريبية في منعه أو الحد منه هي إضعاف هيبة الدولة أمام مواطنيها بما يزيد من تفشي التهرب . [36]

خامساً : تعريف الفجوة الضريبية

تعرّف الفجوة الضريبية بأنها الاختلاف بين الضرائب التي يقوم بسدادها المكلفون فعلا من واقع اقراراتهم والضرائب التي يجب أن يسدوها على الأرباح الحقيقية لهم أو هي " الفرق بين الضريبة المحصلة و الضريبة التي ينبغي تحصيلها " فهي الالتزامات الضريبية النظرية التي يجب أنّ تدفع سواء من الأفراد أو الشركات امتثالاً " لنص القانون . [37] .

ومن خلال تعريف الفجوة الضريبية يجب وجود ثلاثة عناصر رئيسية هي :

1- الضريبة المفقودة من التجنب الضريبي من خلال السعي لتقليل الضرائب بدون خداع متعمد (اي عدم وجود الاحتيال خارج اطار القانون) .

2- الضريبة المفقودة من التهرب الضريبي الناتج عن الدفع غير القانوني عادة بإصدار إقرار كاذب مما يدفع السلطات الضريبية لا يقاع العقوبات القانونية بحق المتهرب .

عدم دفع الضريبة المعلنة والتأخر في السداد وزيادة الديون المعدومة . [38] ورغم الانتقادات والمشاكل في الفجوة الضريبية حيث يقال انها غير دقيقة وتحسب بشكل غير منسق ، إذ يشمل نطاق واسع جدا" من السلوكيات المختلفة و مؤشر إداء الفقراء ، شاهد عيان قال إنّ الفجوة الضريبية مضللة تماما من خلال عدم الدقة والتضارب وشمولها سلوكيات مختلفة حيث أكد (david heaton) عميد كلية الضرائب في معهد تشارلترد للمحاسبين في انكلترا وويلز " لا أعتقد من الممكن أنّ نستخدم الفجوة الضريبية في أي طريقة مجدية لتحديد اهداف لأننا لاحقا سوف نعرف ماهي " [37] .

المبحث الثالث / الجانب التطبيقي للبحث : قياس الفجوة الضريبية في عينة البحث

أولا : نبذة تعريفية عن فندق السدير

فندق السدير هو أحد فنادق الدرجة الاولى العراقية في العاصمة بغداد ، يقع في ساحة الاندلس وسط العاصمة ، تم تأسيس شركة فندق السدير (شركة مختلطة) بتاريخ 19 / 2 / 1990 بموجب قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل والنافذ حاليا ، ويتألف الفندق من 210 غرفة وتحتوي هذه الغرف على (500) سرير مع وجود اجنحة خاصة لرجال الاعمال ، تمتاز بالفخامة والاناقة وتكامل الخدمات كالتكييف والانترنت وغيرها الكثير ، ويحتوي ايضا على قاعات كبيرة للمناسبات والاجتماعات والمؤتمرات ، ويوجد داخل الفندق مطعم يقدم الكثير من الاصناف الشرقية والغربية والاطباق العراقية المميزة بأشراف مطاعم مشهورة في بغداد منها ركن الجادرية وركن العزائم ويوجد ايضا داخل الفندق كافيتريا وحدائق ومساح ونادي رياضي . والفندق حاليا شركة مساهمة وأسهمها مدرجة في سوق العراق للاوراق المالية منذ 2006/11/22 ولحد الآن ، وبلغ رأس مال الشركة عند الادراج (354000000 دينار) في حين كان رأس المال عند التأسيس فقط (27000000 دينار) ، في حين وصل رأس مال الفندق حاليا الى (1239000000 دينار) بفضل زيادات رأس المال من عام 1990 ولحد الآن . والهدف من تأسيس الفندق هو أداء كافة الاعمال الفندقية بدرجة التصنيف الاولى (اربعة نجوم) والاستثمار في مجال السياحة والفندقة ، وتقوم الشركة بالاستثمار في اسهم عدد من الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية مثال شركة فندق بابل وشركة فندق فلسطين ومصرف المنصور والمصرف التجاري . [39]

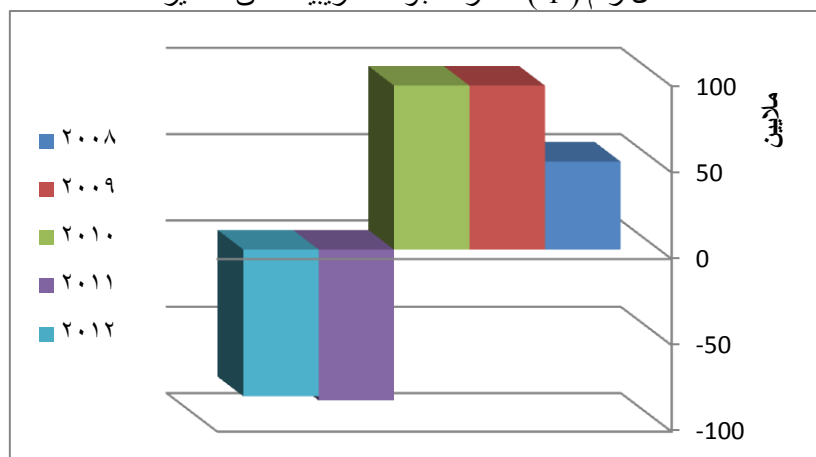
ثانيا : قياس الفجوة الضريبية

جدول رقم (1) احتساب الفجوة الضريبية والغرامات لفندق السدير

السنة	مبلغ الأيراد في الحسابات (دينار)	مبلغ ضريبة المبيعات 10% (دينار)	المبلغ المسدد (دينار)	الفجوة الضريبية (دينار)	الغرامات التأخيرية (دينار)	مجموع المطلوب (دينار)
2008	509,877,202	50,987,720	0	50,987,720	3,866,566	54,854,286
2009	949,676,900	94,967,690	0	94,967,690	7,201,712	102,169,402
2010	948,720,000	94,872,000	0	94,872,000	7,194,459	102,066,459
2011	999,656,750	99,965,675	187,312,119	87,346,444-	0	87,346,444-
2012	252,143,500	25,214,350	110,200,000	84,985,650-	0	84,985,650-

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب وسوق العراق للأوراق المالية

شكل رقم (1) مقدار الفجوة الضريبية لفندق السدير



المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على جدول رقم (1)

ثالثا : تحليل نتائج الفجوة الضريبية

نلاحظ من الجدول السابق جدول رقم (2) ، ان مبلغ الفجوة الضريبية في عام 2008 بلغ (50987720 دينار) وذلك لكون الإيراد المصرح به من قبل فندق السدير هو (509877202 دينار) ومبلغ ضريبة المبيعات هو 10 % من الإيراد السنوي ولعدم قيام الفندق بتسديد اي مبلغ خلال تلك السنة تم احتساب مبلغ الفائدة شهريا وبالنسبة المحتسبة على الحساب الجاري لتبلغ الفائدة (3866566 دينار) كون النسبة تبلغ 14% سنويا .

ومبلغ الفجوة الضريبية في عام 2009 بلغ (94967690 دينار) وذلك لكون الإيراد السنوي المصرح به من قبل فندق السدير هو (949676900 دينار) ومبلغ ضريبة المبيعات هو 10 % من الإيراد السنوي ولعدم قيام الفندق بتسديد اي مبلغ خلال تلك السنة تم احتساب مبلغ الفائدة شهريا وبالنسبة المحتسبة على الحساب الجاري لتبلغ الفائدة (7201712 دينار) كون النسبة تبلغ 14% سنويا .

ومبلغ الفجوة الضريبية في عام 2010 بلغ (94872000 دينار) وذلك لكون الإيراد السنوي المصرح به من قبل فندق السدير هو (948720000 دينار) ومبلغ ضريبة المبيعات هو 10 % من الإيراد السنوي ولعدم قيام الفندق بتسديد اي مبلغ خلال تلك السنة تم احتساب مبلغ الفائدة شهريا وبالنسبة المحتسبة على الحساب الجاري لتبلغ الفائدة (7194459 دينار) كون النسبة تبلغ 14% سنويا .

ومبلغ الفجوة الضريبية في عام 2011 بلغ (-87346444 دينار) وذلك لكون الإيراد السنوي المصرح به من قبل فندق السدير هو (999656750 دينار) ومبلغ ضريبة المبيعات هو 10 % من الإيراد السنوي ولقيام الفندق بتسديد مبلغ خلال تلك السنة هو (187312119 دينار) وهو اكبر من قيمة الضريبة المستحقة والبالغ (99965675 دينار) ولا توجد فائدة خلال هذه السنة كون الفندق قد سدد مبلغ اكثر من قيمة الضريبة فأصبحت الفجوة سالبة تبعا لذلك .

ومبلغ الفجوة الضريبية في عام 2012 بلغ (-84985650 دينار) وذلك لكون الإيراد السنوي المصرح به من قبل فندق السدير هو (252143500 دينار) ومبلغ ضريبة المبيعات هو 10 % من الإيراد السنوي ولقيام الفندق بتسديد مبلغ خلال تلك السنة هو (110200000 دينار) وهو اكبر من قيمة الضريبة المستحقة والبالغ (25214350 دينار) ولا توجد فائدة خلال هذه السنة كون الفندق قد سدد مبلغ اكثر من قيمة الضريبة فأصبحت الفجوة سالبة تبعا لذلك .

ومن ملاحظة مجموع الضريبة المستحقة لسنوات الدراسة الخمس يظهر مجموع الضريبة المستحقة لهذه السنوات (664234431 دينار) ، في حين كان المبلغ المسدد خلال سنوات الدراسة هو (297512119 دينار) وبلغ مجموع الفجوة الضريبية خلال الفترة (366722312 دينار) والذي يمثل الفرق بين المبلغ المسدد والمبلغ الذي كان يفترض ان يسدد من قبل الفندق وعلى شكل دفعة شهرية بعد انتهاء الشهر الذي قام الفندق باستقطاع مبلغ ضريبة المبيعات ونسبة 10% من أقيام الخدمات المقدمة على ان لا تتجاوز مدة التسديد الايام العشرة الاولى من الشهر استنادا لقرار ضريبة المبيعات رقم (36) لسنة 1997 المعدل والنافذ حاليا ، ولكون الفندق تجاوز المدة المذكورة في التشريع الضريبي فقد احتسبت عليه غرامة والتي اطلق عليها في التشريع مسمى الفائدة والتي بلغت لكل سنوات الدراسة مبلغ (41148283 دينار) .

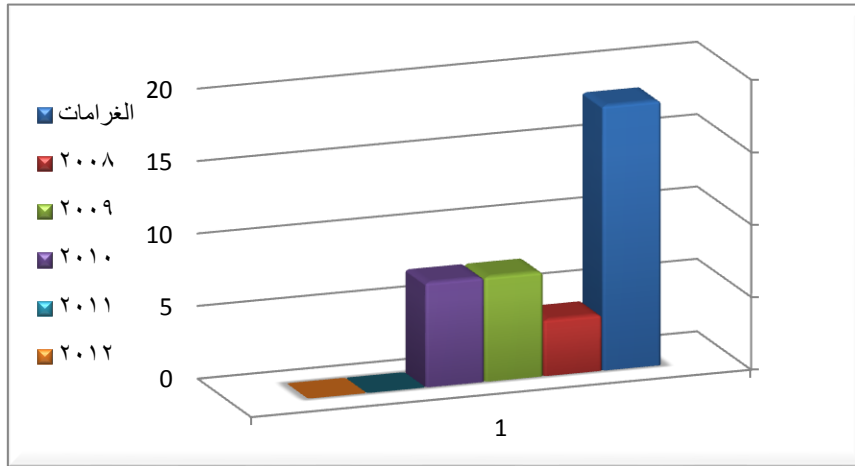
رابعاً : الغرامات وانعكاساتها على التهرب الضريبي

الجدول (2) الغرامات التأخيرية والفجوة الضريبية لفندق السدير

السنة	الفجوة	الغرامة (دينار)
2008	50987720	3866566
2009	94967690	7201712
2010	94872000	7194459
2011	-87346444	0
2012	-84985650	0
المجموع	68495316	18262737

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الفجوة الضريبية رقم (1)

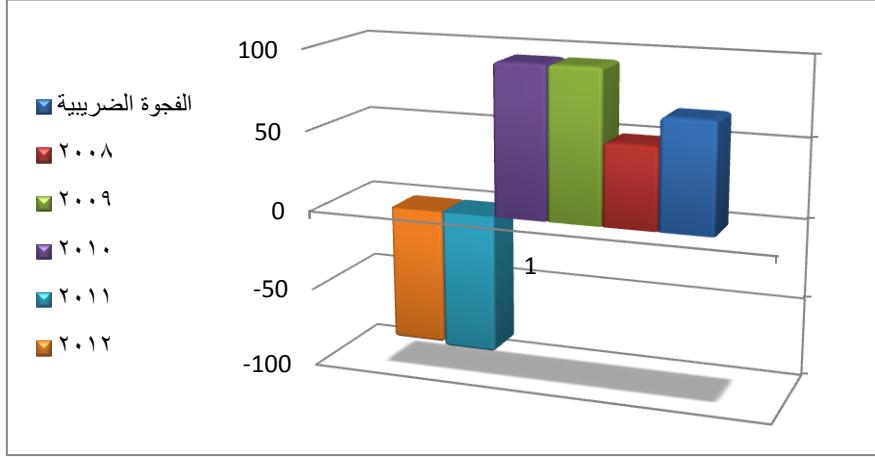
شكل رقم (2) مجموع الغرامات ومقدار الغرامة لكل سنة من سنوات الدراسة لفندق السدير



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الفجوة الضريبية رقم (2)

يلاحظ من (الشكل رقم 2) ان مجموع الغرامات خلال فترة الدراسة من (2008 - 2012) قد بلغ (18263373 دينار) وفي عام 2008 كان مقدار الغرامة المفروضة (3866566 دينار) لعدم قيام الفندق بتسديد مبلغ الضريبة المستحقة عليه ، وفي عام 2009 بلغت الغرامة (7201712 دينار) وهو اكبر من غرامة العام السابق 2008 لكون الايراد المصرح به من قبل الفندق في نهاية السنة كان اكبر من السنة السابقة ، وفي عام 2010 بلغت الغرامة (7194459 دينار) لعدم تسديد الفندق لأي مبلغ شهري من الضريبة المستحقة عليه ، وفي عامي 2011 و 2012 بلغت قيمة الغرامة صفر لتسديد الفندق مبالغ اكبر من قيمة الضريبة المستحقة عليه واصبحت الفجوة الضريبية تيعا لذلك قيمة سالبة حيث سدد الفندق في عام 2011 مبلغ قدره (187312119 دينار) والتي نزلت منها ضريبة هذه السنة والمتبقي تم تنزيله من الرصيد المستحق من ضريبة المبيعات على الفندق للسنوات السابقة .

الشكل (3) مجموع الفجوة الضريبية ومقدار الفجوة لكل سنة من سنوات الدراسة لفندق السدير

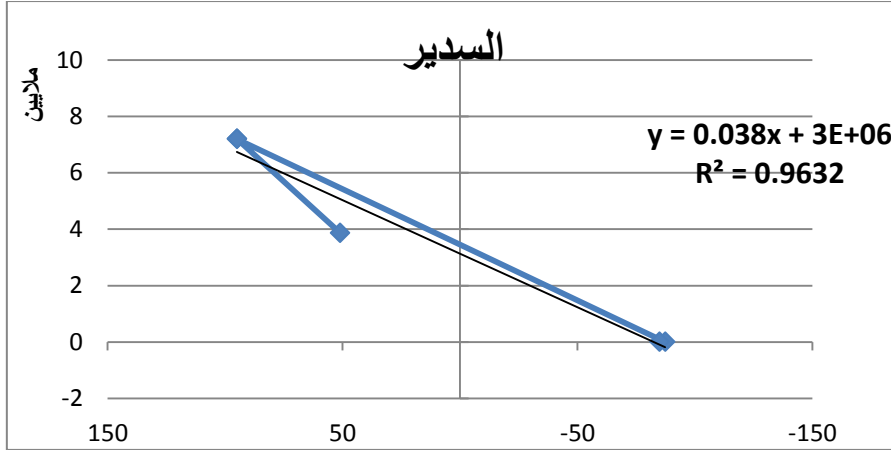


المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الفجوة الضريبية رقم (2)

يمكن ملاحظة الفجوة الضريبية من الشكل رقم (3) حيث ان مقدار الفجوة الضريبية لسنوات الدراسة لفندق السدير بلغ (68495316 دينار) ، حيث كانت الفجوة الضريبية لعام 2008 بمقدار (50987720 دينار) وفي عام 2009 بلغت تلك الفجوة (94967690 دينار) لارتفاع ايراد الفندق المصرح به وبالتالي ارتفاع ضريبة المبيعات والتي تشكل نسبة 10% من الايراد السنوي ، وفي عام 2010 بلغت تلك الفجوة (94872000 دينار) لارتفاع ايراد الفندق المصرح به وبالتالي ارتفاع ضريبة المبيعات والتي تشكل نسبة 10% من الايراد السنوي ، وفي عام 2011 بلغت الفجوة قيمة سالبة لكون الفندق قام بتسديد مبلغ اكبر من قيمة الضريبة المستحقة حيث بلغت الفجوة في هذه السنة (- 87346444 دينار) ، وكذلك في عام 2012 بلغت الفجوة قيمة سالبة لكون الفندق قام بتسديد مبلغ اكبر من قيمة الضريبة المستحقة حيث بلغت الفجوة في هذه السنة (- 84985605 دينار) . ولذلك اصبح مجموع الفجوة الضريبية مبلغ موجب لان مبالغ الضريبة المسددة اكبر من مبالغ الضريبة غير المسددة .

الغرامات وعلاقتها بالفجوة الضريبية :

شكل رقم (4) العلاقة بين الغرامات والفجوة الضريبية لفندق السدير



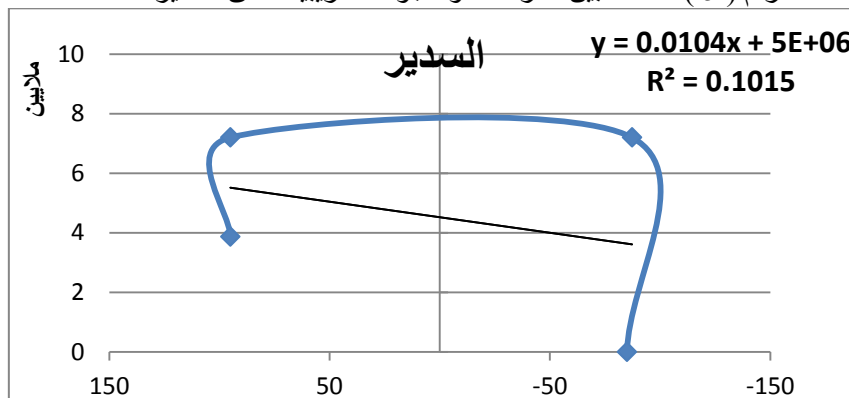
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الفجوة الضريبية رقم (2)

يمكن ملاحظة العلاقة بين الفجوة الضريبية والغرامات الضريبية من الشكل أعلاه حيث العلاقة غير مستقرة حيث بدأت الفجوة ترتفع وكذلك الغرامات في السنوات 2008 و 2009 و 2010 على التوالي ، والتي يفترض ان يقل التهرب كلما زادت الغرامات المفروضة أي ان المتغير (x) وهو الغرامة كلما يرتفع يفترض ان يقل المتغير (y) وهو التهرب الضريبي وهذا لم يحدث في السنوات الثلاث الاولى من الدراسة ، في حين نلاحظ ان التغيير حصل في السنتين 2011 و 2012 على التوالي حيث انخفض التهرب وكذلك الغرامة الضريبية ولذلك لانخفاض الفجوة لأنها اصبحت سالبة في تلك السنتين على التوالي .

العلاقة بين الغرامات لنفس السنة والفجوة الضريبية لسنة لاحقة ($yt + 1$)

من خلال الجانب العملي تولدت لدى الباحث فكرة البحث عن العلاقة بين الغرامات الضريبية والتهرب الضريبي ممثلة بالفجوة الضريبية لسنة تالية حيث سيتم استخدام الغرامة لسنة 2008 والفجوة الضريبية لسنة 2009 من الجدول السابق رقم (2) وظهرت النتائج في المخطط الآتي :

شكل رقم (5) العلاقة بين الغرامات والفجوة الضريبية لفندق السدير لسنة لاحقة



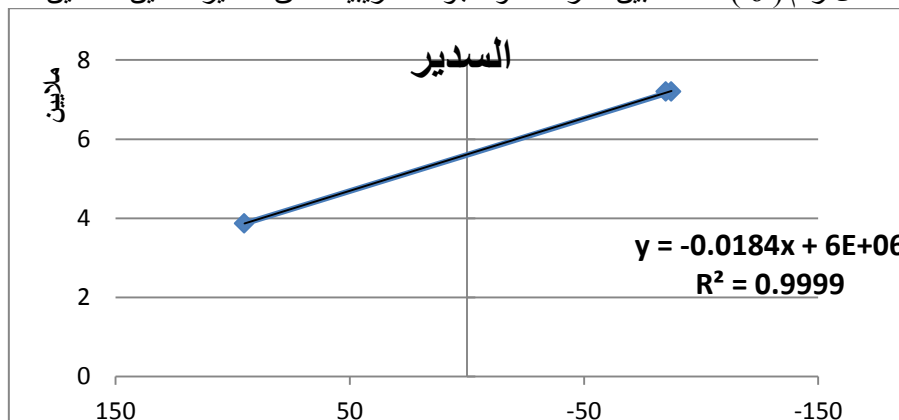
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الفجوة الضريبية رقم (2)

من خلال الشكل رقم (5) يمكن ملاحظة ان العلاقة بين الغرامات والتهرب الضريبي بدأت تأخذ شكلا آخر فبعد أن ارتفع المخطط في السنتين الاولى 2008 و2009 أخذ شكلا مستقيما ثم أخذ التهرب الضريبي بالانخفاض مع ارتفاع قيمة الغرامة لكون الفجوة الضريبية بدأت بالانخفاض وهذا مما يدل على وجود بعض التأثير للمتغير (x) وهو الغرامة على المتغير (y) وهو التهرب الضريبي بعد ان انخفاض الفجوة الضريبية لسنة لاحقة .

العلاقة بين الغرامات لنفس السنة والفجوة الضريبية لسنتين لاحقتين ($yt + 2$)

من خلال الجانب العملي تولدت لدى الباحث فكرة البحث عن العلاقة بين الغرامات الضريبية والتهرب الضريبي ممثلة بالفجوة الضريبية لسنتين لاحقتين حيث سيتم استخدام الغرامة لسنة 2008 والفجوة الضريبية لسنة 2010 من الجدول السابق رقم (2) وظهرت النتائج في المخطط التالي :

شكل رقم (6) العلاقة بين الغرامات والفجوة الضريبية لفندق السدير لسنتين لاحقتين



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول الفجوة الضريبية رقم (2)

من الشكل رقم 6 والذي يمثل العلاقة بين الغرامات والتهرب الضريبي لسنتين لاحقتين حيث تم أخذ الغرامات لنفس السنة وهي 2008 ، والفجوة الضريبية لسنة 2010 وهكذا لنهاية المدة فظهرت العلاقة بشكل مختلف عن الحالتين السابقة وبدأت العلاقة تظهر واضحة والتأثير بشكل أوضح فكلما زادت قيمة الغرامة نلاحظ انخفاض الفجوة الضريبية وبالتالي التهرب الضريبي في عينة البحث فأصبحت الفجوة في نهاية المدة وهي سنة 2012 بقيمة (-84985605 دينار) ، ويعود السبب لقيام الفندق بسداد مبلغ اكبر من قيمة ضريبة المبيعات المصرح بها حيث تم استرداد أموال تخص السنوات السابقة والتي تخلف الفندق عن دفعها في حينه لذلك يمكن ان تظهر آثار فرض الغرامات على التهرب الضريبي بعد سنتين على الأقل .

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- 1- وجود التهرب الضريبي عن طريق الاستدلال عليه بواسطة التهرب الضريبي في الفنادق السياحية العراقية وخاصة عينة البحث فندق السدير ، وسواء كان الفندق شركة أو شخص طبيعي ، وتم إكتشاف وجود التهرب الضريبي باستخدام مؤشر الفجوة الضريبية ، وهذا التهرب نتيجة لعدم تسديد الفندق لمبالغ ضريبة المبيعات المستقطعة من قبله والمفروض أن يقوم بسدادها الى الهيئة العامة للضرائب في بداية الشهر الذي يلي استحصالها وهذه النسبة هي 10% من قيمة الخدمات المقدمة وخلال مدة قانونية أقصاها عشرة أيام من الشهر التالي لاستحصالها، مما خلق الفجوة الضريبية والتي تأخذ بالتوسع في حال عدم التسديد لمدة طويلة وتأخذ بالانخفاض وتتلاشى عند قيام الفندق بالتسديد بشكل متواصل شهريا".
- 2- لم يظهر انعكاسا" واضحا" للغرامة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لضريبة المبيعات في حالة أخذ الغرامة لسنة معينة في مقابل التهرب الضريبي لنفس السنة وهذا مما يعزز فرضية البحث ، وظهر انعكاس بشكل أوضح للغرامات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لضريبة المبيعات في حالة أخذ الغرامة لسنة معينة والتهرب الضريبي للسنة التي تليها ولم يكن الانعكاس واضح وتذبذب في بعض السنوات لمحدودية دور الغرامات في الحد من التهرب الضريبي مما يُعزز فرضية البحث، ظهر انعكاس بشكل واضح جدا وكما موضح في المخطط البياني (شكل رقم 6) للغرامات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي لضريبة المبيعات في حالة أخذ الغرامة لسنة معينة والتهرب الضريبي لسنتين لاحقتين فأنخفض التهرب الضريبي كلما زادت الغرامة وبدأت العلاقة تظهر واضحة والتأثير بشكل أوضح واستمر إنخفاض التهرب الضريبي حتى في حالة ثبات الغرامات عند الصفر في عام 2011 و2012 على التوالي مما يظهر دور الغرامات على مدى السنتين اللاحقتين .
- 3- ضالة الغرامة المفروضة عند احتسابها شهريا حيث لا تتجاوز نسبة 2 % من قيمة المبيعات التي يصرح بها المكلف ، فضلا عن عدم تغيير القرار الخاص بضريبة المبيعات منذ عام 1997 ولغاية الآن مما انعكس على حصيلية الضريبة والتهرب الضريبي لعدم مواكبة التطورات الحاصلة في هذا القطاع وعدم وجود نظام لمسك السجلات خاص بضريبة المبيعات واقتصار هذا النظام على ضريبة الدخل ، كذلك عدم وضوح الإجراءات التنظيمية الخاصة باستحصال الضرائب غير المباشرة ذات العلاقة بالنشاط الفندقي السياحي في العراق وذلك لكون هنالك نوعين من الضريبة مباشرة وغير مباشرة يستقطعان في قسم واحد وهو قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب .
- 4- لم تحقق الغرامات الضريبية الاهداف التي وضعت من أجلها في التشريع الضريبي العراقي، بحيث تولدت لدى المكلف سوءا كان شخص معنوي أو طبيعي فتاعة بأن عملية دفع الغرامة الضريبية أسهل وأقل تكلفة من دفع الضريبة ولوجود غموض في التشريع يتعلق بمرحلة ما بعد فرض الغرامة ، مما أدى الى تحقق واتساع التهرب الضريبي .
- 5- عدم توافر طرائق قياس التهرب الضريبي باستخدام الأساليب الرياضية الكمية في حصر المبالغ المتهربة من الضرائب وهذه الأساليب الحديثة هي كثيرة كأستخدام قانون بنفورد أو نموذج ميلر أو الفجوة الضريبية، وبنفس الوقت أقل كلفة من الاساليب القديمة وكذلك تقادم اساليب وطرق تقدير الوعاء الضريبي للفنادق السياحية على سبيل المثال اللجان في الهيئة وفروعها او الاعتماد على جهات سائدة اخرى في حصر المكلفين كهيئة السياحة .

ثانيا : التوصيات

- 1- توافر نظام معلومات متكامل عن النشاط السياحي وبالأخص فنادق الدرجة الممتازة والاولى وعن طبيعة عمل هذه الفنادق والخدمات المشمولة بالتحاسب الضريبي وزيادة خبرات العاملين في الهيئة وفروعها لتمكينهم من القيام بتقدير المبيعات بصورة دقيقة مما يضمن زيادة حصيلية المبيعات .
- 2- إعادة النظر في الغرامة المفروضة في قرار ضريبة المبيعات وجعلها نسبة من الضريبة المفروضة بحيث تكون قيمة كبيرة وتشديد العقوبة أو الغرامة أو جعل العقوبة غرامة و حبس المتهرب من الدفع باعتبار أن ضريبة المبيعات هي حق للدولة والمكلف عندما يقوم بجبايتها فانه مؤتمن على تلك الاموال ، ويعد عدم تسليمها في المواعيد المحددة في التشريع خيانة للأمانة ويمكن اعتبار هذه الخيانة بمثابة اختلاس لأموال الدولة ، إضافة الى تحديث التشريع الخاص بضريبة المبيعات الخاصة بالفنادق والمطاعم السياحية وهو القرار رقم (36) لسنة 1997 ، وقطع الطريق أمام المتهربين من دفع الضريبة من خلال تجاوز السلبات التي رافقت التشريع المذكور والتعليمات التي تلت القرار وإستحداث نظام لمسك السجلات المحاسبية أسوة بضريبة الدخل و توجيه ادارة الفنادق ومنظمي الحسابات بتوخي الدقة ومعايير مهنة المحاسبة والشفافية في تقديم الحسابات الختامية لمنع التهرب الضريبي واستخدام عقوبات مناسبة في حال تكرار تقديم معلومات خاطئة بقصد التهرب .
- 3- تشكيل قسم مختص بضريبة المبيعات في الهيئة وفك الارتباط بين قسم الاستقطاع المباشر وقسم المبيعات المقترح استحداثه ، و استخدام طرق حديثة في العمل في الهيئة العامة للضرائب وفروعها فيما يتعلق بربط وتحصيل الضريبة من خلال الاستفادة من التطور الحاصل في هذا المجال في الدول العربية أو الاجنبية ، مما يقلل الوقت الذي يحتاجه المكلف وكذلك يمكن استخدام أنظمة حديثة بحيث لا يحتاج المكلف الحضور إلى الدائرة المعنية سواء في تقديم الاقرار أو دفع الضريبة ، وبذلك مساعدة الموظف المختص في إنجاز العمل بسرعة ودقة ، وكذلك إصدار تعليمات تنظم آلية توثيق المبيعات ونوعية السجلات والفواتير المطلوبة تبعا لذلك ، والزام موظفي الهيئة المختصين بتشديد الرقابة على هذه السجلات والفواتير ومطابقتها بشكل دوري لضمان عدم التلاعب فيها ومطابقتها للارقام المقدمة في الإقرارات والحسابات الختامية .
- 4- إستخدام الأساليب الرياضية الكمية الحديثة في حصر المبالغ غير المدفوعة من الضرائب والتي تمثل التهرب الضريبي وبالتالي تقليل الفجوة الضريبية والاستفادة من التجارب العالمية لبعض الدول في هذا المجال .

المصادر :

1. منصور ، ايهاب خضر ، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية فلسطين 2004
2. Michael doran, tax penalties and tax compliance ، 2009
مقالة على الموقع الالكتروني w.w.w.scholarship.law.georgetown.edu/facpub/915
3. ابن منظور ، لسان العرب ، دار الحديث ، القاهرة ، 2003 .
4. قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 النافذ .
5. التوني ، محمود ، علم الاجرام الحديث ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة ، 1960
6. الدقاق ، محمد علي ، الغرامة الجنائية في القوانين الحديثة ، مطبعة العاني ، بغداد ، 1957
7. حسني ، محمود نجيب ، دروس في العقوبة ، المطبعة العالمية ، القاهرة 1973
8. غيلان ، عثمان سلمان ، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق ، رسالة ماجستير ، جامعة النهريين ، 2000
9. خضر ، صبا فاروق ، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية ، مجلة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، المجلد 6 العدد 14 ، ص 158
10. الخضور ، راجح احمد ، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل اسبابها وحجمها ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاردنية ، عمان 1999
11. ابو حمد ، رضا صاحب ، المالية العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، البصرة ، 2002
12. الكعبي ، جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية ، دار السجاد ، الطبعة الاولى ، بغداد 1998
13. العمور ، سالم عميرة ، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل دراسة تحليلية على قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، فلسطين 2007
14. العزاوي ، فيصل سرحان ، دور عدالة توزيع الاعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد 2015 .
15. الزبيدي ، ابراهيم حميد محسن ، تحصيل دين ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، 2001
16. الراوي ، عروبة معين ، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد 2008 .
17. الشرفاوي ، عبد الحكيم مصطفى ، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود ، بدون دار نشر ، طنطا مصر 2004 .
18. الواسطي ، فاضل ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة المعارف ، الطبعة الاولى ، بغداد 1973
19. القاضي ، عبد الحميد محمد ، المالية العامة ، دار الجامعة المصرية ، القاهرة 1975
20. لخضر ، بن احمد ، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2001
21. المرصفاوي ، حسن صادق ، التجريم في تشريعات الضرائب ، دار المعارف ، القاهرة 1973
22. الزبيدي ، عبد الياسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة ، اطروحة دكتوراه ، جامعة الموصل ، 2005
23. عز ، احمد ماهر ، التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة ، القاهرة 1985
24. رحاحلة ، ابراهيم القاسم ، مالية الدولة الاسلامية ، مكتبة مدبولي ، القاهرة 1999
25. اسماعيل ، خليل اسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الطبعة الاولى ، بغداد ، 2002 .
26. ابراهيم ، سهير محمد ، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ، بدون دار نشر ، القاهرة 1983
27. طالب ، نظام جبار ، دور الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الضريبي الاول 2001/ الهيئة العامة للضرائب ص 57 .
28. وهبة ، محمد السيد ، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الايراد والضريبة الموحدة ، دار نشر الثقافة ، مصر 1966 .
29. دراز ، حامد عبد المجيد ، دراسات في السياسة المالية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، الاسكندرية 1988
30. الجبوري ، ارشد مكي ، تقويم دور نظم المعلومات في الحد من التهرب الضريبي / بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد 2013 .
31. العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، دار الحامد ، الطبعة الاولى ، عمان 2007
32. عناية ، غازي ، الزكاة والضريبة ، دار الكتب ، عمان 1991
33. صادق ، موريس ، موسوعة التهرب الضريبي ، دار الكتاب الذهبي ، القاهرة 1999
34. سلوم ، حسين ، القانون المالي والضريبي ، دار الفكر اللبناني ، بيروت 1995
35. جمعة ، محمود عبدالله ، التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة في مدينة جنين / اسبابه وطرق معالجته ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية 2005

36. عطا ، محمد حامد ، الفحص الضريبي علما وعملا ، بدون دار نشر ، الاسكندرية 2002

37. Closing the Tax Gap HMRC's record at ensuring tax compliance Twenty-ninth Report of Session 2010-12

مقالة على الموقع الالكتروني .

www.publications.parliament.uk/pa/cm201012/cmselect/cmtreasy/1371/1371.pdf

38. - Why HM Revenue & Customs have got the Tax Gap wrong مقالته على الموقع الالكتروني

<http://www.taxresearch.org.uk/Documents/TaxGapResponse.pdf>

39. الموقع الالكتروني لسوق العراق للأوراق المالية www.isx-iq.net

40. قرار ضريبة المبيعات رقم (36) لسنة 1997 المعدل والنافذ حاليا .