



**evasion of income tax and the factors causing it and the mechanism to combat it
(applied research in the state commission for taxation)**

التهرب من ضريبة الدخل والعوامل المسببة له والية مكافحته

(بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)

*م.م. حيدر عمران سهر

Abstract The research aims at shedding light on the ways and means employed by the taxpayers to continue evading the payment of the tax, whether legitimate or illegal, while determining the factors that lead to the continuation of the tax evasion based on the hypothesis that 'most of the factors of evasion of income tax in Iraq are The research in the General Authority for Taxes conducted a research in the General Authority for Taxation through a group of taxpayers whose activities are subject to income tax. The conclusions indicated that how the government acts with tax revenues is a factor affecting Lq a positive outlook to the tax

* جامعة القادسية كلية الادارة والاقتصاد

مستخلص:- يهدف البحث الى تسليط الضوء على الطرق والوسائل التي يلجأ اليها مكلفو ضريبة الدخل لاستمرار تهريبهم من دفع الضريبة سواء كانت بطرق مشروعة او غير مشروعة مع تحديد العوامل التي تؤدي الى استمرار تهرب المكلف معتمدا على فرضيته القائلة (" أن اغلب عوامل التهرب من ضريبة الدخل في العراق تتمثل بقلة الكادر المتخصص في الهيئة وضعف الوعي الضريبي. أجري البحث في الهيئة العامة في الضرائب من خلال مجموعة من المكلفين تخضع نشاطاتهم لضريبة الدخل وقد أشارت الاستنتاجات إن كيفية تصرف الحكومة بالإيرادات الضريبية يعد من العوامل المؤثرة فيخلق نظرة ايجابية إلى الضريبة

المقدمة : يعرف التهرب الضريبي في مفهومه الشائع بأنه اتجاه المكلف نحو الفرار من الضريبة المقررة قانونا على أنشطته او تصرفاته التي مارسها فعلا" ، فهو محاولة المكلف التخلص من الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، وأبسط صور التهرب الضريبي أن يقوم المكلف بإخفاء كل او بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة ويكون التهرب الضريبي بذلك غير مشروع أي محرم قانونا" لما ينتج عنه من تسرب في الحصيلة الضريبية ، أي ضياع لحقوق الخزينة العامة .

هذا فضلا" عن أثر التهرب المباشر والملموس في ضمور فاعلية سياسة المشرع في توجيه الاقتصاد الوجهه الصحيحة التي تنأى به عن دوامة التضخم الخطرة او اثار الكساد المعيقه للسياسة التنموية للدولة .

أن وجود مشكلة التهرب الضريبي في العراق يرتبط بمجموعة من الاسباب والدوافع الكامنة وراء ظهور هذه المشكلة والتي لانستطيع ان نقلق بتبعاتها على تخلف النظام الضريبي من حيث تشخيص الاختلالات في الادارة الضريبية تارة وابرار عيوب التشريع الضريبي تارة

اخرى ، لابل ان هناك اسبابا" اخرى تتعلق بسلسلة الظروف الاقتصادية التي شهدها العراق كما بينا سابقا" .في السنوات المنصرمة

ومن هذا المنطلق وبسبب المشاكل التي يثيرها التهرب الضريبي بات من الضروري تسليط الضوء على هذه الظاهرة ودراستها دراسة تحليلية والوقوف على أسبابها للحد من استمرار مكلفي ضريبة الدخل في العراق من التهرب من دفع الضريبة

المبحث الاول : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

التهرب الضريبي يمثل اختراقا" لواحدة من أهم القواعد الضريبية ألا وهي قاعدة العدالة والتي تقضي أساسا" بتحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين افراد المجتمع وحسب مقدرتهم التكليفية وخاصة الذين يتساوون في وضعهم المالي .وتعاني الهيئة العامة للضرائب من مشكلة استمرار مكلفي ضريبة الدخل من التهرب دفع الضريبة المستحقة عليهم من خلال أتباعهم أساليب مشروعة أو غير مشروعة وذلك لوجود عوامل عديدة تؤدي الى استمرار تهربهم ، مما يؤدي هذا الى تقليل الحصيلة الضريبية وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة وبخاصة الغرض المالي .

ثانياً : فرضية البحث

أن الفرضية الأساسية التي ينطلق منها البحث " أن اغلب عوامل التهرب من ضريبة الدخل في العراق تتمثل بقلة الكادر المتخصص في الهيئة وضعف الوعي الضريبي .

ثالثاً : هدف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على الطرق والوسائل التي يلجأ اليها مكلفو ضريبة الدخل لاستمرار تهريبهم من دفع الضريبة سواء كانت مشروعة او غير مشروعة مع تحديد العوامل التي تؤدي الى استمرار تهرب المكلف من ضريبة الدخل في العراق .

رابعاً : أهمية البحث

بصفتها أحد مصادر التمويل لخزينة الدولة ، وان استمرار ظاهرة التهرب من اداء الضريبة المذكورة لعدة سنوات يؤثر في انخفاض الحصيلة الضريبية الامر الذي ادى الى نقص ملحوظ في الايرادات العامة التي تم الاعتماد عليها في تمويل موازنة الدولة مما يقتضي التعمق في ايجاد الاسباب التي تقف وراء هذه تشخيص الظاهرة والمساهمة في ايجاد الحلول لها وصولاً الى تفعيل دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة

خامساً : مجتمع وعينة البحث

تم اختيار مجموعة من المكلفين الذين تخضع نشاطاتهم لضريبة الدخل ولقد تم توزيعهم على (8) مهن من اصل (25) مهنة خاضعة لضريبة الدخل ، وأختيار مجموعه من المخبين المختصين بضريبة الدخل في الهيئة العامة للضرائب وفروعها ممن لهم علاقة مباشرة بإجراءات تحاسب مكلفي ضريبة الدخل .

المبحث الثاني

الإطار النظري للتهرب الضريبي

مفهوم التهرب الضريبي وصوره

لتحديد مضمون علمي لمفهوم التهرب الضريبي وجب التطرق إلى أبعاده الثلاثة وهي البعد القانوني والاقتصادي المحاسبي ، كما للتهرب الضريبي صور عديدة وجب التعرف عليها لتحديد أي شكل يعتبر تهرب ، ألا أنه مهما كانت هذه الصور فهناك عوامل كثيرة تؤدي إلى استمرار هذه المشكلة وهذا ما سيتبين من خلال المحاور التالية:-

أولاً- مفهوم التهرب الضريبي

تعددت مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية ، ففي اللغة العربية نجد مفهوم التهرب يعني (فر) ، أما في اللغة الإنكليزية فقد اتفقت غالبية كتب المالية العامة بالمصطلح Evasion Fiscale يعني التهرب من الضريبة(عواضه : 1983، ص 458) ، هناك اكثر من تعريف أورده الكتاب للتهرب الضريبي فهناك من يعرفه " تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف بدفع الضريبة للتخلص من دفعها كلاً أو جزءاً مستخدماً إحدى الوسائل التي تمكنه من عدم الالتزام بدفعها " (أبو نصار : 1996 ، ص221) . كما عرفها باحث آخر بأنها " اللجوء إلى الغش أو الاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود

وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء " (إسماعيل : 2002 ، ص 55) . ومن خلال التعاريف الواردة أعلاه نجد أن المضمون العلمي لهذا المصطلح واحد ، تحدده أبعاد المفهوم فقد يأخذ بعداً قانونياً أو محاسبياً أو اقتصادياً. فمن الناحية القانونية هو " كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة ،أذا نص على تجريمه في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة " (التحافي : 2001 ، ص 27) . أما محاسبياً فهو المخالفة الناتجة عن أخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو أخفاء مخالفة سابقة (أمين : 2000 ، ص 148) أما البعد الاقتصادي للتهرب الضريبي فهو " التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو أخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف " (الراوي : 2008 ، 22) .

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع العراقي لم يورد في قانون ضريبة الدخل تعريفاً للتهرب الضريبي واكتفى بإيراد بعض الصور التي تعد تهرباً ووضع الجزاءات لها * ، حيث بينت هذه المواد مجموعة من التصرفات المخالفة للقانون ووضعت لها الجزاءات التي تتراوح ما بين الغرامة والحبس.

ثانياً صور التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي نتيجة أساسية هي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصل عليها عن طريق الضرائب ، ألا أنه ينقسم إلى أقسام عدة وفقاً لزاوية النظر إليه ، فإذا أخذنا في الاعتبار مشروعيته فأن يكون أما تهرباً مشروعاً أو غير مشروعاً ، وإذا نظرنا إليه من ناحية الحجم كان كلياً أو جزئياً ومتى كان أساس النظر إقليمياً فهو أما تهرب دولي أو داخلي . وفيما يلي أهم تلك الأقسام :-

1 معيار المشروعية للتهرب الضريبي

بموجب هذا المعيار يتم تصنيف التهرب الضريبي الى التهرب المشروع والتهرب غير المشروع

أ- التهرب المشروع

وهو ما يطلق عليه أحيانا بالتجنب الضريبي Evasion non Fraudulence " ويقصد به ما يعتمد اليه الأفراد (المكلفون) من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة " (بركات : 1995 ، ص 83) ويكون التهرب مشروعاً في حالتين :-
1- حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي ، حيث يلجأ الأفراد لهبة أموالهم على الورثة أثناء فترة حياتهم لكي يتجنب ضريبة التركات التي كان يخضع لها وراثته بعد مماته وقد يستعين المتهرب في هذه الحالة إلى أهل الخبرة والاختصاص لتحقيق هذا الغرض (البطريق 2005: 66) .

2- تجنب الواقعة المنشأة للضريبة ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة ، يتمتع الأفراد عن شراء سلعة ، يعلم أنه تفرض عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ، أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة

فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها (العلي : 2003، 196) .

ب- التهرب غير المشروع

هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالياً يلجأ اليه المكلف بالضريبة للتخلص منها (العلي : 2003 ، ص123) ، ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الأتي(أبو نصار وآخرون :1996 ، ص30)

1- بواسطة الحسابات : إذ يعمد المكلف إلى عدم مسك السجلات لأغراض ضريبة الدخل ويلجأ إلى هذا الأسلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياساً إلى

الضريبة المفروضة ، كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من اجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته .

2- أخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم أفراده لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر .

3- التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصادر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع أبقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها .

كما يرى البعض أن هناك أساليب أخرى منها يكون المكلف غير مسجل لدى الإدارة الضريبية(أمين : 2000 ، ص171) .

أن التهرب سواء أكان مشروعاً أو غير مشروع بقصد أو بدون قصد تكون النتيجة الناجمة عن التهرب واحده ، وهي خسارة الدولة لجزء من إيراداتها .

2- معيار الحجم للتهرب الضريبي

هناك تقسيم آخر للتهرب الضريبي ينظر إليه من زاوية مقدار ما يتمكن منه المكلف في التخلص من الضريبة المستحقة قانوناً كلياً" او جزئياً" وكالاتي :

أ- التهرب الكلي

يقصد به " تخلص المكلف نهائياً من دفع الضريبة المفروضة عليه وبذلك يضيع على الخزنة جزءاً مهماً من إيراداتها " (المرصفاوي 1963: 56)، بمختلف وسائل الغش والاحتتيال . هناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية، ومن أمثلة هذا النوع عديدة أهمها أصحاب المهن الحرة ، السماسرة وأصحاب الحرف وغيرهم من الذين لا يكون لهم مكاتب معينة أو تصاريح بمزاولة المهنة ولم يتم أدرجهم في سجلات الضريبة مما تسبب في نقص

الإيرادات ومن ثم الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع ولجوء الدولة إلى وسائل تمويلية تضر بالاقتصادي الوطني كالإصدار الجديد والقروض التي لها تأثير سلبي على النواحي الاقتصادية والسياسية للدولة .

ب- التهرب الجزئي يقصد به ما كانت الغاية منه ان تم فعلاً التخلص من جزء من الضريبة المفروضة على الممول بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضرائب (المرصفاوي :1963، ص58) . فهو يتخلص جزء من الضريبة الواجبة الدفع عليه بأحد الأساليب غير المشروعة ، أمثلة هذا النوع عديدة منها إخفاء جزء من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي ، كذلك يتحقق التهرب الجزئي من خلال تقديم المكلف أقرار غير صحيح وذلك بتضمينه معلومات وبيانات كاذبة. وتجدر الإشارة إلى أن التهرب الجزئي لا يؤدي إلى الأضرار بالخرينة العامة بنفس الدرجة التي يسببها التهرب الكلي ، ألا انه يخضع لنفس العقوبة التي يستحقها مرتكب فعل التهرب الكلي لأن القصد متوفر في أخفاء المعلومات الصحيحة بغض النظر عن حجمها .

- معيار الإقليمية للتهرب الضريبي

أجمع كتاب المالية في تقسيمهم للتهرب الضريبي استناداً إلى إقليميته إلى تهرب خارجي يقع خارج الحدود السياسية للدولة ، وتهرب داخلي يقع داخل هذه الحدود ، وهذا ما يتم توضيحه وفق التقسيم الآتي :

ت- التهرب الدولي

ويقصد به " ذلك الشكل من التهرب الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على الممول " (مجير : 1996 ، ص462) . يؤثر هذا النوع من التهرب بثروة البلاد القومية وذلك لخروج جزء من إيراداتها إلى البلاد الأجنبية ، حيث تكون الظروف الضريبية في بعض الأحوال أفضل للممول منها في دولته الأصلية ، وذلك فان وسائل مكافحة التهرب الدولي لن يتيسر أعمالها لان ضرر دولة ما بالتهرب قد يعود بالفائدة إلى الأخرى . فوسائل لمكافحة هذه النوع من التهرب هي (ناصر :1974، ص317) :-

1- قيام الدولة باتخاذ إجراءات داخلية كفرض عقوبات على المكلفين الذين يمتنعون عن ذكر ما حصلوا عليه من إيرادات في الخارج .

2- عقد الاتفاقيات التي تبرم بين الدول لمكافحة التهرب الضريبي وتهتم تلك الاتفاقيات بالحد من التهرب الضريبي على المستوى الدولي مثل تنظيم تبادل المعلومات عن المكلفين الذين ينتمون إلى كل دولة ، ويكونون مقيدين في دولة أخرى سعياً وراء تحديد حقيقة مراكزهم المالية .

ب-التهرب الداخلي

يقصد به استعمال المكلف اسالياً احتيالية للتهرب من دفع الضريبة على أن يكون هذا التهرب داخل الحدود الإقليمية للدولة ، وهو يعد أكثر أنواع التهرب شيوعاً ، حيث تعاني منه جميع الدول مهما اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها (عز :1985 ، ص508) أمثلة هذا النوع من التهرب عديدة منها زيادة النفقات باستخدام مستندات وهمية مما يقلل من الدخل الخاضع للضريبة ، أن هذا النوع من التهرب غالباً ما يقع على أجزاء طفيفة من المبالغ المستحقة للخزينة العامة لكل ممول ، وان كان مجموعها يمثل قدراً لا يستهان به بالنسبة إلى إيرادات

الدولة ، كما انه في التجارة تزداد نسبة التهرب في حين تقل في الصناعة لان العمليات الصناعية تمر بمراحل متعددة والتي تقع تحت ظل الرقابة والأشراف ، كذلك يزداد التهرب في المنشآت الصغيرة ويقل في المنشآت الكبيرة لمسك الثانية الدفاتر الحسابية المنتظمة دون الأولى ولقد قسم (Silvan) احد الخبراء في صندوق النقد الدولي في دراسته ، ممارسات التهرب الضريبي إلى أربعة أنواع رئيسية هي (الراوي 2008 :33) :-

1- المكلفون غير المسجلون لدى الإدارة الضريبية .

2- المكلفون المسجلون الذين يتخلفون عن تقديم الإقرارات الضريبية السنوية .

3- المكلفون الذين يصرحون بمدخلات أو معلومات تجعل الضريبة المترتبة عليهم اقل مما يجب تحقيقه بموجب القانون .

4- المكلفون الذين لا يسددون الضرائب المترتبة عليهم بموجب إقراراتهم أو بموجب تقدير الإدارة الضريبية .

وتبرز أهمية التفرقة بين التهرب الداخلي والتهرب الدولي فيما يترتب على كل منهما من آثار ، ذلك أن التهرب الداخلي وان اضر بصورة مؤقتة بالخرينة العامة ألا أن مصدر الإيراد ووعاء الضريبة لا يزالان يوجدان في إقليم الدولة أي يكونان جزءاً من ثروتها القومية ، في حين أن التهرب الدولي يضر بثروة البلاد القومية لأنه يترتب عليه خروج جزء منها إلى خارج البلاد كما أن وسائل مكافحته غالباً ما تكون عسيرة ومحفوفة بالصعاب .

المطلب الثاني

عوامل التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أسباب وعوامل لا يمكن حصرها جميعاً وذلك لاختلاف العوامل بطبيعتها ووسائلها من دولة إلى أخرى ومن نظام اقتصادي او اجتماعي إلى آخر ومن وقت لآخر ، كذلك تختلف هذه العوامل باختلاف النظام الضريبي الذي تعتمده الدولة ، وباختلاف درجة ثقافة وتطور

المجتمع ومدى رصانة ومتانة الوعي الضريبي والشعور بالمسؤولية لديهم ، وحتى باختلاف الضرائب التي تفرضها الدولة وتنوعها .

1- العوامل الاقتصادية

تؤثر التقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة على مختلف مجالات الحياة ، وينسحب هذا التأثير على النظام الضريبي ومدى انخفاض وارتفاع نسبة التهرب الضريبي . إذ يلاحظ في فترة الانتعاش الاقتصادي حيث يرتفع مستوى الناتج القومي ومن ثم يؤدي هذا إلى ارتفاع متوسط دخل الفرد سيعمل على زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة المفروضة على المكلف ، وتبعاً لذلك يقل أو يندمج التهرب لأن المكلف لا يشعر بعبء الضريبة المفروضة عليه ، فضلاً عن ارتفاع دخول المكلفين في مدة الانتعاش يؤدي إلى ورود فئات جديدة من الدخول إلى وعاء الضريبة الأمر الذي يعني عدم الحاجة إلى زيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة وبالنتيجة سيقبل التهرب الضريبي مادامت الأعباء ستوزع على عدد أكبر من المكلفين أو تشمل أوعية ضريبية جديدة (محمد ، انويا : 2001 ، ص 23) .

أما إذا تعرض الاقتصاد للكساد أو الانكماش فيؤدي إلى انخفاض في متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب ، لذا فإن مسالك التهرب ستغري المكلف على اتباع سبيل التهرب الضريبي . ومن جانب آخر نجد أن موقف الدولة من التهرب يختلف أثناء الكساد ، ففي حين تبدي الدولة نوعاً من التساهل أثناء الرخاء بسبب زيادة إيراداتها، ألا انها تتشدد في رقابتها أثناء الكساد بسبب انخفاض إيراداتها (الواسطي : 1973 ، ص 276) .

أما إذا تعرض الاقتصاد لدوامة التضخم فانه يؤدي إلى ازدياد الدخول النقدية للمكلفين ، ألا أن هذا يؤدي إلى تدهور القيمة الحقيقية للنقود (دويدار : سنة بلا ، ص 166) ، الأمر الذي يدفع السلطة المالية إلى رفع معدلات الضريبة لتعويض النقص في القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية ، وهذا سبب آخر لاندفاع المكلف إلى اتباع سبيل التهرب .

2- العوامل المالية

ان ابرز أسباب التهرب من الناحية المالية يتلخص بالاتي :-

- ارتفاع أسعار الضرائب يرى الكثير من الكتاب أن من الأسباب الرئيسية التي تدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة هو ارتفاع سعر الضريبة ارتفاعاً كبيراً ، وذلك لان الحافز على التهرب يتوقف على سعر الضريبة لأنه على أساسه تحدد المكاسب من التهرب كنسبة من الدخل المتهرب منه ، كما أن التهرب من الضرائب على الدخول الناتجة عن جهد وعمل

الشخص يزداد عن الضرائب على الدخول الناتجة دون جهد أو عمل كالضرائب على
اليانصيب ، والضرائب على التركات ، وأن التهرب في الضرائب على المنقولات أيسر من
الضرائب على العقارات

- المغالاة في تعدد الضرائب

أن المغالاة في تعدد الضرائب وتنوعها يتسبب في تشتت أحكامها وعدم إمام السلطة المالية أو
المكلفين بها . وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى ازدياد التهرب الضريبي (دراز : 1988
، ص 257) . فضلاً عن أن هذه المغالاة في تعدد الضرائب تؤدي إلى مجافاة قاعدة الاقتصاد ،
أحدى القواعد الأساسية في فرض الضريبة ، إذ تحتاج هذه الضرائب المتعددة إلى نفقات كبيرة عند
فرضها وجبايتها (وهبة : 1966 ، ص 327) ، وهذا ما نلاحظه في الضرائب النوعية .

لهذا ساد اتجاه لدى اغلب الدول للأخذ بالضريبة الموحدة على مجموع الدخل كانكلترا والولايات
المتحدة وألمانيا . ويمكن القول أن استغلال المكلفين لتعدد الضرائب وتشتت أحكامها، يعتبر أحد
الأسباب الرئيسية لاتجاه المشرع المصري للأخذ بالضريبة العامة على مجموع الدخل، وكان أهم
أسباب التعديل هو ازدياد التذمر من نظام الضرائب النوعية سواء من قبل المكلفين أو من قبل الإدارة
الضريبية ، لمنع استغلال المكلفين للثغرات التي تنطوي عليها هذه الأحكام بغية التخلص من دفع
الضريبة (الجميل : 2000 ، ص 67) .

3- سياسة الدولة الانفاقية

تلعب سياسة الأنفاق التي تتبعها الدولة دوراً هاماً في التهرب الضريبي ، فإذا أنفقت الدولة
حصيلة الضرائب التي تجبها في وجوه نافعة فأن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالنفع ،
وبالتالي يقل تهريهم من الضرائب المفروضة . أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود
بالنفع على المواطنين فأنهم سيبدلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة .

4- العامل الأمني

يمر بلدنا العزيز بعد أحداث 2003 وما تلاها من أحداث أراهابية أدت اضطرابات أمنية مما
سبب بتوقف عدد كبير من النشاطات، مما أدى إلى تهرب كثير من أصحاب هذه النشاطات وعدم
تحديد موقفهم من الضريبة المستحقة عليهم كون أن دائرة تسجيل الشركات في وزارة التجارة لا تعتمد
التوقف عن العمل كقرار الهيئة العامة للأسباب الآتية :

أ- أن الإشارة الصريحة للتوقف عن العمل سيتعارض مع المادة 147 قانون الشركات رقم 21
لسنة 1997 والذي ورد فيها النص بان التوقف عن ممارسة الشركة لنشاطها مدة تزيد على سنة

سبباً من أسباب تصفية الشركة وبالتالي يصار إلى تصفية الشركة بدل من الإشارة إلى توقف العمل .

ب- بإمكان الشركة التي يحصل لها تعثر في ممارسة نشاطها أن تغير نوع النشاط إلى أي نشاط آخر لتحقيق الإيرادات والأرباح وبما ينسجم مع مفهوم الشركة كعمل تجاري .

ج- تقوم بعض الشركات بتقديم بعض القرارات من الهيئة العامة تتضمن الإشارة الضمنية إلى توقف الشركة (بصيغة توصية إلى المدير المفوض بالبحث عن مصادر التشغيل وتحقيق الإيرادات مع مراعاة الوضع الأمني أو الظروف الراهنة التي يمر بها قطرنا وهذا ممكن أن يسقط بعض المتطلبات الضريبية عندما يفترن نتيجة النشاط بالمصاريف فقط) وهذا يحقق التوصل من المسألة الواردة في المادة 147 شركات مع الاستمرار بتقديم المعلومات القانونية السنوية المنصوص عليها من المواد (117 ولغاية 135) .

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية من النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية ويختلف مدى تأثيرها على الدولة حسب حجم الضرائب المتهرب منها ، حيث أن الأخطار تتناسب طردياً مع حجم التهرب الضريبي فكلما زاد حجم التهرب زادت آثاره السلبية والعكس صحيح

أولاً :. الآثار المالية للتهرب الضريبي

ان احتياجات إعادة الأعمار والتنمية في العراق كبيرة جدا ويبدو ان الموارد حالياً وفي المستقبل المنظور غير كافية لمواجهة هذه الاحتياجات ، خاصة إذا ما قورنت مع ديون العراق الخارجية لهذا فإن الموارد الذاتية لن تكون كافية للايفاء بمتطلبات إعادة الأعمار والتنمية . وتتضمن الموازنه تخصيصات عن أضرار حرب الخليج الثانية حيث تشكل نسبة من الصادرات النفطية بموجب قرار مجلس الأمن الدولي ، وتمثل هذه الفقرة عبئاً ثقيلاً على العراق الجديد ، مما يتطلب وفق الظروف الحالية الاعتماد بدرجة كبيرة على نظام الضرائب من قبل الدوله في تمويل إنفاقها العام . وعادة ما يكون النظام الضريبي هو المصدر الأساسي لموارد الموازنة ، ويكمل بمصادر ثانوية ويتوقف تحقيق ذلك بطبيعة الحال على النظام الضريبي المتبع، وبالمثل تتوقف كفاءة هذا النظام أو ذلك على درجة تحقيقه ، وأن سلامة النظام الضريبي تتوقف على منع التهرب والحيلولة دون محاولة أي شخص تقادي دفع نصيبه كاملاً من الأعباء العامة.

كما أنه يترتب بسبب التهرب الضريبي من الناحية المالية ، خسارة كبيرة تلحق بالموازنة العامة للدولة ممثلة بانخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية (عطية: 1969 ، ص469)

1-رفع سعر الضريبة

يراد بسعر الضريبة ، نسبة الضريبة الى الوعاء الخاضع لها ، اي أنها ذلك القدر الذي تقتطعه الضريبة من المال الخاضع لها (الصكبان : 1972 ، ص185) ويشير تحديد دين الضريبة الاختيار

بين إسلوبين لحساب قيمته وهما اسلوب التوزيع واسلوب التحديد او ما يعرف بالضريبة التوزيعية والضريبة القياسية (بركات: 1978 ،ص126) .ولما كان سعر الضرائب هو نسبتها الى الوعاء ، وبما ان الاصل في الوعاء انه الدخل القومي ، اذن يجب ان نعلم مقدار هذه النسبة وهل هناك حد ينبغي ان لا تتجاوزه هذه النسبة ، وذلك لانه لا يمكن للسلطة الضريبية رفع سعر الضريبة الى ما لانهايه ،كون هناك حدود ضريبية لا يمكن تجاوزها وهذه الحدود تعرف ب(الطاقة الضريبية Taxable Capacity) (جود: 1981،ص11). لأن تجاوز تلك الحدود يوِّلد آثار سلبية تفوق الآثار الايجابية للضريبة ، وفي مقدمتها التهرب الضريبي

2-الإقتراض

تلجأ الدولة للاقتراض لسد عجز مؤقت ناتج عن عدم توافق الإيرادات والنفقات على مدار السنة، أو لمجابهة عجز حقيقي يرجع الى عدم كفاية حصيلة الضرائب لتغطية النفقات العامة بسبب ما يحدثه التهرب الضريبي مما يدفع الدولة الى سد هذا العجز عن طريق القرض . ويعرف القرض العام هو مبلغ نقدي تستوفيه الدولة أو أي شخص معنوي آخر من الغير (سواء أكان هذا الغير في عداد الأفراد أم البنوك أم الهيئات الخاصة أم الدولية، أم كان من الدول الأخرى) وتتعهد الدولة برده وبدفع الفائدة عنه، وفقاً لشروط محددة (عطوي : 2000 ، ص132) .

3-الأستعانة بإيرادات الخطة الاقتصادية

تستخدم الخطط المالية كأساس لأعداد وتتسق الخطط العلمية ومثالها الخطة المالية الأجمالية للاقتصاد القومي ، حيث تظهر فيها موارد النظام المالي ، وأستخداماته للتنسيق بين الخطط المالية المختلفة وتوضح حركة الموارد المالية بالنسبة للمجتمع . وتحدد مدى ما تحتاجه اليه اهداف الخطة الاقتصادية القومية من موارد مالية (بركات : 1995 ، ص26) .

وقد عالجت وزارة المالية عجز الخزينة النقدي بالأستعانة بأموال الخطة تستلف منها أحياناً مبالغ كبيرة تقيد إيراداتاً للميزانية الأعتيادية ، تحتسب عليها أحياناً أخرى بعض النفقات علاقة لها بمشاريع الخطة المقررة ، الذي يعتبر المصدر الرئيسي لتمويل مشاريع الخطة الاقتصادية هو ما يخصص لها من عائدات النفط التي تتسلمها الحكومة سنوياً حيث تقوم الدولة سد العجز الظاهر في الميزانية من خلال هذه المبالغ المُستلفة من حصة الخطة الاقتصادية (السامرائي : 1976، ص152) . وبما أن التهرب الضريبي سيزيد من عجز الموازنة وأن اعتماد على مبالغ خطة التنمية تؤدي الى مشاكل كثيرة منها تعميق الضغوط التضخمية ، ويؤدي الى إيقاف تنفيذ مشاريع الخطة الأنتاجية .

ثانياً :. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

تعد الضريبة وسيلة من أهم الوسائل المتوفرة لدى الدولة لتحقيق سياستها الاقتصادية ، حيث يؤدي فرض الضرائب وتحصيلها الى معالجة بعض المشاكل الاقتصادية وأستخدمت كأداة لتحقيق الاستقرار عبر الدورات عن طريق أمتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد في فترات التضخم ، وخفضها لزيادة

إنفاقهم في فترات الإنكماش . كما أستخدمت كأداة لفرض نوع من الادخار الإجباري لأغراض التنمية الاقتصادية عن طريق امتصاص جانب من الدخل القومي ووضعه في خدمة الإنتاج ، أو أداة لتشجيع الاستثمار في المجالات المرغوبة عن طريق إعفاء أرباحها كلياً أو جزئياً .

فإن استمرار مشكلة التهرب الضريبي يؤدي الى عدم تحقيق الاهداف الاقتصادية التي أشير اليها اعلاه أو أعاقه تحقيقها

1- أثر التهرب الضريبي على الاستهلاك والادخار

يتوقف أثر الضرائب على الاستهلاك والادخار على العوامل المحددة لكل منهما ، ومن المعلوم أن حجم الاستهلاك يتوقف على مستوى الدخل من جهة وعلى الميل للاستهلاك من جهة أخرى ، وهو يتوقف على العوامل المحددة للسلوك الأنفاقي لأفراد المجتمع ، ((وليس ثمة شك أن القرار الذي يتخذه الفرد بالاستهلاك هو في نفس الوقت قرار بتحديد مستوى الادخار(عبد المجيد : 1996 ، ص296).)

2- أثر التهرب الضريبي على الاستثمار

أن للضرائب تأثيراً كبيراً على الادخار، فهي أما أن تحد من امكانية الادخار، أو تدفع المدخرين الى الانفاق ، أو تحقيق إداراً إجبارياً عاماً يعوّض الادخار الاختياري .. ويحوّل الموارد من الاستهلاك الى الاستثمار (عواضة : 1995 ، ص486) . ونحن نعرف أن الميل للاستثمار يتوقف من ناحية على سعر الفائدة السائد في السوق ، ومن ناحية أخرى على الكفاية الحدية لرأس المال، وتؤثر الضرائب على الميل للاستثمار من خلال تأثيرها على الكفاية الحدية لرأس المال ، أي من خلال تأثيرها على معدل الأرباح ، فيزيد الميل للاستثمار مع زيادة فرص الربح وزيادة معدلاته ، وينخفض مع انخفاضها ، والضرائب على الدخل وعلى وجه الخصوص الضرائب التصاعدية ، يمكن أن تؤدي الى خفض الاستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيضها لأرباح المنظمين . ويمكن استخدام الضريبة كأداة لتوجيه الاستثمارات بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة ، ويتم ذلك من خلال تقرير معامل ضريبية ممتازة بالنسبة للأنشطة الاقتصادية المراد تشجيعها، وتقرير معامل ضريبية شديدة للأنشطة المراد انكماشها (عبد المولى : 2000 ، ص315) .

المبحث الثالث : بيئة النظام الضريبي العراقي

تميل المجتمعات إلى تنظيم نشاطاتها المختلفة من خلال الميل لتدخل الدولة ، والذي يعدّ احد

سمات البيئة العراقية على وجه الخصوص

1-:بيئة المهام

وتتضمن الآتي :

أ-التشريع الضريبي : من الطبيعي في قضية مهمة كالضريبة التي تجمع الدساتير في العصر الراهن وفي مختلف دول العالم على أقرار سيادة القانون في مسائل اختيار أنواعها وفرضها وتحديد وعائها وأسعار فرضها ، على أن لا تقف أحكام القانون عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني

للضريبة فقط ، بل تمتد لتشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتحصيلها وطرق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيتها وشروطها وغير ذلك من مسائل كثيرة تقع ضمن أطار إجراءات التحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين (أمين : مصدر سابق ، ص 51) . ويعتبر قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وما تضمنه من تعديلات كان أبرز التشريعات الضريبية المعمول بها في وقتنا الحاضر .

ب-المكلفون : هم المحور الذي يدور حوله النظام والوصول إليهم يمثل الهدف للإدارة الضريبية ، فان اتساع نسبة المكلفين المتعلمين يساعد في نشر الوعي الضريبي حيث يسهل على الإدارة الضريبية وبقية أجزاء النظام التحاسب الضريبي التعامل معهم واستيعابهم لإجراءات الحصر وتقدير الدخل ، وممارسة حق الطعن وشروط وتوقيت تسديد الضريبة وإدراكهم لما يترتب على ارتكاب المخالفات الضريبية للالتزام بالتحاسب الضريبي ودفع الضرائب المقدرة عليهم . أن الأعداد الحقيقية للمكلفين المسجلين في فروع الهيئة العامة للضرائب مازالت غير دقيقة رغم أن هذه الدائرة قد قطعت شوطاً طويلاً منذ استحداثها في 1982/2/27 ولغاية وقتنا الحاضر ألا أنها لم تحقق النجاح الكامل في حصر مكلفيها

ج-مستوى الوعي الضريبي : يستهدف نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع تحفيزهم على أداء واجباتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طوعي ، وتهيئة الفرصة لهم لتلافي الوقوع تحت طائلة العقاب والجزاءات القانونية ومن الأهمية بمكان لنجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي أن يدرك الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة (جواد : 2005 ، ص 1) . ولقياس مستوى وعي مكلفي ضريبة الدخل وذلك من خلال عدد المكلفين المتحاسبين ضريبياً والمكلفين المسجلين حديثاً ونسبة كل منهم إلى العدد الكلي لمكلفي ضريبة الدخل ، الجدول رقم (1) يعطي فكرة مبسطة لهذين النوعين من أجمالي المكلفين ، فالتذبذب الحاصل في نسب المكلفين المتحاسبين ضريبياً بدأ واضحاً ما بين الصعود والنزول كمؤشر غير صحي ، مما يتطلب الأمر معالجة آنية وسريعة وذلك بتكاتف جميع الجهود من خلال نشر الوعي الضريبي واعتبار الضريبة دعامة أساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع .

جدول (1)

النسب المئوية للمكلفين المتحاسبين وغير المتحاسبين والجدد

للسنوات 2000-2005

السنة	أجمالي مكلفي الدخل	نسبة المكلفين المتحاسبين %	نسبة المكلفين غير المتحاسبين %	نسبة المكلفين الجدد الى أجمالي المكلفين %
2000	985570	32,6	67,4	8,5

7,1	60,6	39,4	1003708	2001
6,9	52,1	47,9	1056383	2002
6,1	63	37	1125362	2003
7	57	43	1211182	2004
(32,8)	89,6	10,4	911678	2005

المصدر : الجدول من أعداد الباحث بالاستعانة من بيانات الهيئة العامة للضرائب / شعبة التخطيط والمتابعة

د-المخبرون : مع أن التهرب من دفع الضريبة فعل مخالف لأحكام القانون يتنافى مع قيم المواطنة والأخلاق ، ألا أن ذلك قد لا يكون حافزاً كافياً لدى جميع الناس للأخبار عن مرتكبي هذه الأفعال بدافع الوطنية والحرص على القيم الأخلاقية في المجتمع ، وأياً" كان الدافع وراء عمليات الأخبار فهو يمثل مصدر معلومات مهم عند حالات التهرب الضريبي قد تعجز أكثر أساليب الفحص الضريبي فاعليه عن الوصول إليها ، وذلك لاعتماد المعلومات التي يقدمها المخبرون في ضبط المكلفين المتهربين وإيقاع الجزاءات بهم

هـ-القضاء الضريبي القضاء يمثل السلطة الدستورية المختصة بتطبيق القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها ويمارس اختصاصه عند عرض المنازعات عليه ، فإذا كان عمل الهيئة التنفيذية ضرورياً لوضع القانون موضع التنفيذ الفعلي فإذا عمل القضاء ضروري لضمان صحة التنفيذ (الجدة ونعمة :1990 ، ص 75) 66 . ألا أن المشرع العراقي منع في قانون ضريبة الدخل النافذ المحاكم من النظر في المسائل الضريبية ، فقد جاء في المادة (55) من القانون المذكور (لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أية معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون)

و-مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات : نشأت مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات ضمن إطار المحاسبة لتأكيد عمل المحاسبين اضافة الثقة على البيانات المحاسبية التي يقدمها المحاسبون في مؤسسات الأعمال إلى الغير (القيسي : 1998 ، ص 23-24) . وتعتبر الإدارة الضريبية احد ابرز المستخدمين للبيانات المالية التي تقدمها منشآت الأعمال والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة ، ويشير (الشيرازي) حيث يقول بان تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحد من أربعة عوامل أساسية تقف وراء تطور المحاسبة مهنة وعلماً وانه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتبارها الأساس أو نقطة الابتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة (الشيرازي : 1990 ، ص 220) ، ولا زالت الهيئة العامة للضرائب تمثل احد الأطراف المستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا شركات أو أفراد بل أنها في كثير من الحالات تشكل الطرف الوحيد الذي يتم

أعداد البيانات المالية لأجله تنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية (أمين: 2000، ص 164).

– البيئة العامة

وتتمثل بمجموعة العوامل والمؤثرات بشكل غير مباشر على أداء النظام الضريبي وتشمل :

أ- التقدم التكنولوجي ومكنة العمل

يعد التقدم التكنولوجي احد القوى الرئيسية التي لها دور في التأثير على نوعية الخدمات المقدمة ، وتعد الجانب المتغير المستمر والسريع إذ يعد الانتشار الواسع لاستعمال الحاسوب الشخصي والإنسان الآلي وشبكات الانترنت أمثلة على التقدم التكنولوجي العالمي (Rosenbloom :1994 , P.95) . ولا يمكن إخفاء مدى الخدمة الجلية التي يقدمها التقدم التكنولوجي للجهاز الضريبي وقيامه بمهامه الكثيرة بسهولة وبدقة وكفاءة عالية إذ يتم الاعتماد على الحاسوب واجهزة الحفظ المتقدمة في تلافي عيوب الإدارة الفنية بعجزها عن اللحاق بالتوسع الكبير لأوجه النشاط الاقتصادي وتزايد عدد المكلفين

ب- وسائل الإعلام

تتصل المنظمات بجمهورها عن طريق وسائل الإعلام المختلفة والتي منها التلفاز والصحف والمجلات والراديو وغيرها ، وعلى مدى سنوات عديدة حدث تطور هائل في الوسائل المستخدمة في الإعلان أدى إلى ظهور وسيلة جديدة للاتصال وهو الانترنت والتي تمثل شبكة اتصالات عالمية ضخمة ترابط عشرات الآلاف من شبكات الحاسبات المختلفة الأنواع والأحجام وقد بدأت المنظمات بتبنيها كوسيلة إعلانية وإعلامية لما لها من القوة والإمكانيات التي جعلت هذه المنظمات تغير من طريقة أدائها لأعمالها (فاضل : 2007 ، ص 87) .

ج- الدستور

لقد ذهب الفقيه (جورج بيردو) إلى أن كل دولة لها دستور يحدد نظام الحكم فيها يرتبط وجوده بوجودها ويتحقق أركانها أيا كانت طبيعة النظام السياسي السائد فيها (جعفر : 2006 ، ص 35) . ويعتبر الدستور الإدارة لتحقيق التوازن بين السلطة والحرية ، وذلك تأسيساً على حقيقة أن سلطة الدولة ضرورة لا بد منها إذ تمثل الجانب التنظيمي في المجتمع المنظم ، في جوانبه وميادينه المختلفة ، لذا ينتهي البعض إلى أن تحقيق التوازن بين السلطة والحرية يتأتى من خلال التوفيق بين أمرين . أولهما يتمثل في التسليم بضرورة السلطة وضرورة تدعيمها وتقويتها إلى الحد الكافي لتحقيق الأمن والسلام الجماعيين والثاني يتمثل في عدم المغالاة في دعمها وتقويتها ، حتى لا ينتهي بها الأمر إلى أن تصبح قوة مادية استبدادية لا ترعى حرمة ولا تحترم حقاً لأحد لذا ينتهي

إلى ضرورة الاعتراف بمبدأ تحييد السلطة العامة وإخضاعها لبعض القيود وذلك للحيلولة بينها وبين التحكم والاستبداد (الجرف : 2001 ، ص471-472) .

الجانب العملي

المبحث الاول :. تقدير حجم التهرب الضريبي في العراق

أولاً: قياس التهرب الضريبي في العراق

تعتبر مشكلة تقدير حجم التهرب الضريبي من الموضوعات الشائكة التي لاقت اهتماماً بالغاً من الاقتصاديين ، ولقد منيت بكثير من التحديات كانت اهمها عدم توفر البيانات اللازمة والكافية لاجراء عملية القياس لجميع الانشطة الخاضعة لضريبة الدخل

مؤشر قياس حجم التهرب الضريبي للانشطة المنظمة

من خلال الجدول رقم (2) يبين حصر بعض المكلفين المتوفرة بياناتهم الذين يزاولون أنشطة اقتصادية تخضع لشرط الحصول على اجازة من هيئة عامة او نقابة مهنية او اي ادارة حكومية مخولة بذلك ، نلاحظ ان اعداد المكلفين المشتركين في النقابات والمسجلين لدى المرور العامة والهيئة العامة للسياحة تجاوز عن عدد المكلفين المسجلين في الهيئة العامة للضرائب وفروعها ، حيث بلغ الفرق (70612 الف مكلف) في سنة 2002 ، وفي سنة 2003 بلغ الفرق (58488 الف مكلف) ، وبلغ في سنة 2004 (16427 الف مكلف) الا ان في سنة 2005 و 2006 بلغ المسجلين في الهيئة وفروعها اكثر مما سجل في الهيئات والنقابات ، حيث بلغ الفرق في سنة 2002 (70612 الف مكلف) وفي سنة 2003 بلغ (58388 الف مكلف) نلاحظ ان هناك تهرب كبير رغم عدم توفر بعض البيانات عن نفس الانشطة لبعض السنوات وكما موضح في الجدول (2) .

جدو رقم (2)

حجم التهرب الضريبي لمكلفي ضريبة الدخل للفترة 2002 – 2006

ت	2002	2003	2004	2005	2006
1	عدد سيارات الركاب الخاصة	776340	781411	788551	794659
2	سيارات الحمل	274384	276649	279413	282345
3	نقابة المحامين	982	906	933	1099
4	نقابة الصيادلة	3600	2450	2960	3538
					800206
					284923
					1232
					3700

	836	633	496	350	316	المحال التجارية	5
	350	296	289	430	560	مواقف السيارات	6
	1091247	1082570	1072810	1062196	1056182	المجموع	
5382205	1211182	1125362	1056383	1003708	985570	المسجلين في الهيئة العامة للضرائب وفروعها	
	(119935)	(42792)	16259	58488	70612	الفرق	

المصدر : الجدول من اعداد الباحث بالاستعانة وحسب الفقرات
فقرة (1 ، 2) وزارة التخطيط الجهاز المركزي للإحصاء لسنة 2005 والمسجلين لدى المرور العامة
فقرة (3 ، 4 ،) من النقابات المختصة .

جدول (3)

معدل تهرب مكلفي ضريبة الدخل للأنشطة المنظمة لسنة 2005

المهنة	(1) عدد المسجلين في النقابات	(2) عدد المسجلين في الهيئة العامة للضرائب	(3) عدد المتهربين 1 - 2	(4) معدل التهرب % 2 : 3
نقابة الاطباء وطب الاسنان	8965	3979	4986	56
نقابة المحامين	7319	3943	3376	46
نقابة الصيادلة	9500	1514	7989	84
نقابة المحاسبين (المحاسبين القانونيين)	498	262	236	47

المصدر : الراوي (2008: 112)

المبحث الرابع

برنامج مقترح لمكافحة التهرب الضريبي في العراق

مما لا شك فيه ان التهرب يعد نوعاً من السرقة المقنعة ، والمجنى عليه في هذه الحالة ليس فرداً او مجموعة من أفراد وإنما هو المجتمع بأسره ، اذ يحرم الدولة التي تضطلع بالانفاق على المرافق العامة المختلفة من دفاع وامن وتعليم وغيرها من الخدمات والمشاريع التنموية من موارد مالية لا يستهان بها ،

فهبوط حصيلة الضريبة نتيجة التهرب منها يحد من مقدرة الدولة على مواصلة السير بهذه المرافق كلها او بعضا منها أو تطويرها والتوسع فيها .

اذن لابد من ايجاد السبل لمكافحة استمرار تهرب مكلفي ضريبة الدخل لاسيما أن هناك توجهها "جادا" لاجراء الاصلاح الضريبي الذي تستوجبه الاوضاع الاقتصادية التي يمر بها قطرنا، وهذا يستوجب أن نتناول بالدراسة في هذا المبحث المنافذ التي يحاول المكلفون استخدامها في تهريبهم ، وسنبين اهم وابرز الاجراءات المقترحة والوسائل الوقائية لمكافحة التهرب ، من خلال المطالب الآتية .:

أولا / زيادة كفاءة الجهاز الضريبي

ثانيا / اعادة النظر في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982

ثالثا / التنشيط في مجال التدقيق والتحري وتقليص مساحة التهرب الضريبي

رابعا / في مجال نشر الوعي الضريبي

أولاً: زيادة كفاءة الجهاز الضريبي

يرتبط حسن اداء أي موظف بوجه عام بعوامل كثيرة ، في مقدمتها المقابل المادي والمعنوي الذي يحصل عليه من جراء العمل وذلك لما يتركه هذا المقابل في نفسه من شعور بالتقدير والاحترام لذا يستلزم ان يتحقق للموظف الضريبي المقابل العادل الذي تدخل في نفسه الرضا عن وظيفته ويحقق له سبل الحصانة الذاتية ، لكي يؤدي عمله على الوجه المطلوب لتجنب قبوله المغريات المادية المقدمة اليه مقابل تمرير نوايا المكلفين السيئة لغرض التهرب من الضريبة . أن تحقيق هذا الهدف، وزيادة كفاءة اداء المنظمة الضريبية في مواجهة التهرب الضريبي يستوجب استخدام الوسائل لمعالجة الاختناقات والاختلالات في الجهاز الضريبي وأهمها : .

1- توفير ملاك ضريبي متخصص

ان نجاح أي جهاز تنفيذي في تأدية مهامه يعتمد بالاساس على عدد العاملين في هذا الجهاز ومدى كفاءتهم التخصصية ، اذ لابد من توفير العناصر الكفوءة والكافية للقيام بالاعمال التي يتولى هذا الجهاز اداؤها ولما كانت وظيفة (مخمن) من الوظائف الحاكمة في المنظمة الضريبية وخاصة في مجال التحاسب الضريبي ، فان هذا يقتضي توافر صفات ومؤهلات معينة في هذا الملاك ، ومنها على سبيل المثال :

أ-المؤهلات العلمية المحاسبية ، ويفضل ان يكون من حاملي الشهادات العليا لكي يتسنى

له الالمام بجميع المفردات المالية الواردة في تقرير المكلف .

ب-الامكانيات الذهنية والعقلية وسرعة البديهة لمنع تمرير اساليب التحايل بقصد التهرب الضريبي .

ج-العدالة والحيادية في تطبيق القانون دون اخلال بالمصلحة العامة او مصلحة المكلف

كما أن توفير مخمنين من ذوي الصفات والمؤهلات اعلاه يقتضي قيام الهيئة بوضع السياسات واتخاذ الاجراءات الضرورية لذلك منها :

1. اعداد ملاكات مهية لاشغال وظيفة مخمن وسد النقص الذي يحدث في بعض الوحدات التخمينية بسبب حالات الاجازة او التقاعد او ترك العمل ، وذلك لان اطمئنان بعض المخمنين الى عدم وجود بديل عنهم.
2. توفير عدد مناسب من المساعدين (الكتبة) في الوحدات التخمينية ويفضل من لديه معرفة بأستخدام الحاسبات لمساعدة المخمن لإتمام اجراءات حفظ وتسجيل أضاير المكلفين .
3. الزام المخمن بدخول دورات محاسبة متقدمة وفي علوم الحاسبات سنويا " واجراء الاختبارات اللازمة لقياس مدى افادته منها ، لزيادة خبرته وتطويرها بما هو جديد في الامور المحاسبية واستخدمات الحاسبة .
4. تشجيع المخمنين للتقدم للدراسات العليا لتزداد كفاءتهم ومقدرتهم في تحليل البيانات المالية .
5. الاهتمام بعناصر الرقابة والمتابعة بالشكل الذي يسمح بالكشف عن الانحراف بين المخمنين ومعالجته أولا" بأول.

• رفع المستوى الدخل لملاكات الهيئة

- يعاني عدد كبير من المخمنين من انخفاض رواتبهم الشهرية قياسا" بالجهد والمسؤوليات الملقاة عليهم ، ويمكن تحسين الوضع المادي للمخمن من خلال ما يأتي :
1. اعادة العمل بنظام توزيع الحوافز على منتسبي الهيئة العامة للضرائب على ان يتم اعتماد توزيع الحوافز على اساس عدد المكلفين المتحاسبين في الفرع المعني مقارنة بالعدد الكلي للمكلفين المسجلين في ذلك الفرع كما كان معمول به سابقا" بمقارنة الايراد المتحقق بالايراد المخطط دون الاهتمام بعدد المكلفين المسددين للضريبة .
 2. تعديل نسب توزيع الحوافز على الوجه الآتي . :

40 % لخزانة الدولة العامة

30 % للهيئة العامة للضرائب وفروعها والادارات الساندة ، وتوزع كالاتي . :

10 % حوافز لمنتسبي الهيئة العامة للضرائب

10% حوافز لمنتسبي فروع الهيئة

10% للادارات الساندة

30% لتمويل المشاريع الخدمية للمحافظة كبناء الجسور والمدارس وغيرها

• الإهتمام بقواعد حصر المكلفين بالاعتماد على أنظمة المعلومات والحاسبات

ان عملية حصر المكلفين من العمليات المهمة والأساسية باعتبارها الخطوة الاولى لتحديد المجتمع الضريبي . وقد حذت بعض الدول النامية حذو الدول المتقدمة في الإهتمام بقواعد الحصر ومنها مصر اذ اعتمدت على نظام البطاقات الضريبية في حصر المكلفين بموجب هذا النظام ، وأهم محتويات البطاقة :

- اسم المكلف
- نوع النشاط
- عنوان المكلف الشخصي من خلال بطاقة السكن وعنوان نشاطه من خلال عقد الايجار او اجازة الممارسة الممنوحة لنشاطه .
- تحديد تاريخ تقديمه التقارير المالية
- تحديد المقتبسات التي وردت على المكلف من خلال الجهات التي يتعامل معها .

• ثانياً :. اعادة النظر في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة

1982

يعد التشريع الضريبي احد العوامل المهمة التي تتسبب في ازدياد مجالات التهرب وتوسيع مظاهره ، وذلك اذا ما أعتري هذا التشريع بعض القصور في نصوصه مما يساعد المكلف ويشجعه في الوقت نفسه الى اتخاذ مختلف الوسائل للتهرب من الضريبة . ولهذا تكون اعادة النظر في التشريع الضريبي في ضوء الملاحظات والمؤشرات ذات الصلة بالتهرب المشخص من قبل الهيئه والمعنيين مطلوبة بغية تضيق نطاق التهرب وتجميد اثاره السيئة ، وعلى سبيل المثال : .

1. المادة 56

ان مبلغ الغرامة الضريبية التي تفرضها اللجان الاستئنافية عن مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل بموجب الفقرة اولاً" من المادة اعلاه فأن تحديد الحد الاعلى لمبلغ الغرامات التأخيرية والبالغة (10%) من الضريبة المحسوبة بما لايزيد على (500000) الف دينار ، قد لاتحقق الغرض من تلك العقوبة لان العقوبة يراد بها أن تكون اداة لردع المكلف المخالف ومن خلاله لبقية المكلفين وهذا عيب في التشريع واجب اعادة في نسبها وكالاتي : .

اذا كان مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف (11000000) مليون دينار فيتم فرض الغرامة بنسب تصاعديية يتم تعديلها وفق الظروف الاقتصادية .

مبلغ الضريبة	النسبة المقترحة	مبلغ الغرامة المقترحة
1000000	10 %	100000 الف دينار
2000000	15 %	300000 الف دينار
3000000	20 %	600000 الف دينار
5000000 وما زاد	25 %	1250000 مليون دينار
—		
2250000 مبلغ الغرامة		

وذلك لان المكلف لو احتفظ بمبلغ الضريبة لدى المصارف الحكومية لكان حقق ايراد اعلى من الغرامة التي واجب تسديدها عند عدم دفع الضريبة وبهذا: وبهذا يستوجب اجراء تعديل سريع على مبلغ الغرامة كما ورد اعلاه ليكون رادع كبير لمنع المكلفين من عدم تسديد ما عليهم من ضريبة .

2 . المادة 58

لم تنص المادة على افعال الاشتراك فيها بل اشار المشرع صراحة الى الفعل الرئيسي المكون للجريمة وهو استعمال الغش او الاحتيال فقط ، يفترض ان يكون النص كالاتي " يعاقب بالحبس مدة لاتقل عن 3 شهور ولا تزيد على السنتين في استعمال الغش او الاحتيال او المساعدة او التحرض او الاتفاق على التخلص من اداء الضريبة التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها .

3 . المادة 59 مكررة

تضاف لهذه المادة الفقرة الاتية : .

(تمنح التسوية الصلحية مع مرتكب الفعل المخالف العائد عن مخالفة سابقة) . لضمان استلام مبلغ الضريبة قبل انخفاض القيمة الحقيقية للنقود

4 . انشاء المحكمة الضريبية

على المشرع العراقي اعادة النظر بالقانون بان ينشأ قضاء ضريبي مستقل او يتم تخصيص احد المحاكم القائمة التي تختص في الشؤون الضريبية يقوم بالفصل في الخصومات التي تتعلق بجميع انواع الضرائب ايا كان طبيعتها والتي تنظر في النزاع الناشئ بين المكلف والسلطة المالية كمرحلة اولى ويكون قرار هذه المحكمة قابلا للطعن فيه او الاعتراض عليه استثناء من قبل المحكمة الضريبية للاستئناف والتي تنظر في النزاع كمرحلة ثانية ويكون قرار هذه المحكمة قابلا للطعن فيه تمييزا من قبل محكمة التمييز او مجلس شورى الدولة وفي ذلك ضمانا لحقوق السلطة المالية من جهة وحفاظا على حقوق المكلفين من جهة اخرى .

ثالثاً: التنشيط في مجال التدقيق والتحري وتقليص مساحة التهرب الضريبي

تحتل الرقابة والتدقيق الداخلي دوراً في عملية التحاسب الضريبي لتحقيق الدقة والعدالة الضريبية ومنعاً لحدوث أي تلاعب في عملية التحاسب السنوي للمكلف وإجراءاته ، وذلك بوضع معايير ومقاييس في توسيع قسم الرقابة الداخلي واعتبارها رقابة ممانعة وقائية وخط الامان للسلطة المالية وزيادة كفاءة الاداء .

وقبل الشروع بأعداد النظام المتكامل للرقابة والتدقيق الداخلي يتحتم على الادارة ذات العلاقة اتخاذ جملة اجراءات ضرورية لتحديد سير العمل ، لأن التدقيق يعني في سياقه الموضوعي التأكد من سلامة التطابق بين خطة الضوابط والقانون وأنها عملية فنية منتظمة تهدف الى التغلب على الاخطاء الحسابية والتخلص من الخلل قبل حدوثه او تفاقمه وهذا يعني القيام بالخطوات التصحيحية في الاوقات الملائمة . لذا ينبغي على المدقق ان لايركز على العملية الحسابية فحسب انما يلاحظ تطبيق الضوابط والتعليمات ودراسة الحسابات النهائية ومطابقتها مع ما موجود من بيانات في حاسبة الوحدة التخمينية ضمن بطاقة المكلف .

رابعاً: نشر الوعي الضريبي ان اعتماد الدولة على الثروات الطبيعية (كالنفط) في

تغطية نفقاتها ادى الى نتائج سلبية ، اد أهملت السياسة الضريبية المكلف وذلك بعدم الاهتمام بتنمية وعيه الضريبي المتدني وتبيان دور الضرائب وأهميتها من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في حياة المجتمع ، كذلك تولد الشعور لدى اغلب الافراد بعدم اهمية فرض الضرائب في العراق والمطالبة بالغائها طالما ان العوائد النفطية تكفي لسد احتياجات الدولة من الاموال .

وفي ظل هذا الوضع كان من الطبيعي ان تجد الدولة معارضة غير معلنة للواجبات الضريبية تجسدت بالتهرب من ادائها وهو ماكان له اثار فادحة على الخزينة العامة خاصة بعد تزايد حاجة الدولة الى الموارد الضريبية بعد انقطاع المصدر السابق الرئيسي للموارد المالية أي النفط منذ فرض الحصار على العراق ولغاية وقتنا الحاضر .

ان هذا الواقع يتطلب من الدولة تبني خطة مدروسة وشاملة لتتقيف المواطن ضريبياً"

للقضاء على التدمر من الضريبة المترسب في ادهان المكلفين

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

بعد الانتهاء من استعراض وتحليل موضوع تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق بجوانبه المختلفة ، لا بد ونحن في الختام أن نورد ابرز الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث وهي : .

1. افتقار الهيئة العامة للضرائب وفروعها إلى المستلزمات اللازمة لأداء عملها على النحو الأمثل وتطويره ولتحسين أداء موظفيها وخاصة المخمنين وتوفير راحة مستلزمات مراجعيها من

المكلفين مما ينعكس على إجراءات الحصر والتحاسب الضريبي والمراجعات، كالأبنية الحديثة ، أجهزة متطورة ، أثاث جيد ، خدمات الماء والكهرباء والتبريد

2. ضعف شعور الانتماء إلى الهيئة لدى موظفيها وخاصة المخمنين لعدم التوازن بين رواتبهم من جهة بسبب عدم توفير المعيشة وعظم مسؤولياتهم الوظيفية من جهة أخرى وهذا قد يؤدي خضوعهم الى ضغوط غير مشروعة واهتزازات تؤدي إلى شتى صور التهرب .

3. إن الجزاءات المالية والسالبة للحرية ، المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل وان تفاوتت في درجة شدتها فإن قوة ردعها تبقى محدودة بالنسبة للمكلفين الذي يعودون لارتكاب ذات المخالفات الضريبية ،

4. ارتفاع معدلات تهرب مكلفي ضريبة الدخل للأنشطة المنظمة وذلك من خلال مقارنة عدد ذوي هذه الأنشطة المسجلين لدى النقابات المهنية التي تمنحهم أجازة ممارسة المهنة

5. ضعف تعاون الإدارات الساندة (النقابات المهنية ، الوزارات) مع الهيئة العامة للضرائب بل انعدامه في بعض الأحيان في تزويدها بنشاطات المكلفين .

6. بالرغم من التطور الذي اصاب جوانب الحياة المتعددة والزيادة الكبيرة في اعداد المكلفين

الا أن توثيق المعلومات عنهم في الهيئة العامة للضرائب ظل يدويا" فيما يخص أضايير مكلفيها وسجلاتها المستعملة في متابعة إجراءات تحاسبهم الضريبي دون الإفادة من أنظمة المعلوماتية وأجهزة الحاسوب وهذا مما جعلها تعاني العديد من الأخطاء والإشكالات في حصر المكلفين التي باتت سببا" في تعميق واتساع مشكلة التهرب .

1- . إن كيفية تصرف الحكومة بالإيرادات الضريبية يعد من العوامل المؤثرة في

خلق نظرة ايجابية إلى الضريبة ، وأن احد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الأنفاق الحكومي وأوجهه التي قد لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من ضريبة سنويا " .

2- . ضعف المؤهلات العلمية لبعض المخمنين وعدم تناسب اختصاصاتهم مع طبيعة

وظائفهم فمنهم من يحمل شهادة في الإحصاء ، اللغة العربية وقد بلغت نسبتهم

(40%) من أفراد العينة البالغة (60) مخمنا" وذلك بسبب عدم توفر الملاكات

الكافية من ذوي الاختصاص المحاسبي الذي هو ضروري لمن يعمل بوظيفة

مخمن .

3- . عدم الأخذ بنظر الاعتبار عدد الدورات الواجب اجتيازها للترقية من وظيفة

مخمن الى مخمن أقدم أو الى رئيس مخمنين ، ولعل سببه قلة الملاك مما تضطر

الهيئة الى الترقية للوظيفة الأعلى وهذا يقلل من اهتمام المخمن بتطوير مؤهلاته

عن طريق الدخول في الدورات التطويرية .

ثانياً : التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بالأتي :-

1. تحسين دخل الموظف في الضريبة بما يناسب متطلبات الحياة وفق الظروف الاقتصادية الحالية وذلك بمراعاة معدلات التضخم السنوي لتحسينه وأبعاده عن الفساد الإداري

2. العمل على إيجاد قضاء ضريبي متخصص وعلى اقل تقدير يختص بضريبة الدخل على اعتبار أنها الضريبة العامة في العراق وذلك بتشكيل محكمة بداءة بدرجة أولى تختص في قضايا ضريبة الدخل .

3. حث جميع مخمني ضريبة الدخل في الهيئة وفروعها على تصفية أضاير المكلفين ومتابعة التحصيلات الضريبية المتأخرة قبل إجراء عملية الجرد ولتتم

إدخال بياناتها في الحاسبة ودون الاكتفاء بالتقديرات الإدارية .

4. ضرورة العمل على توفير الحجم المناسب من القوى العاملة (المخمنين) مع

الاهتمام بنوعيتها وبما يسمح بسد العجز الذي تعاني منه الادارة الضريبية .

5. إعادة العمل بمنح الحوافز على أن يتم الأخذ بنظر الاعتبار عند توزيع الحوافز على عدد المكلفين المتحاسبين مقارنة بالعدد الكلي وليس على الإيرادات المتحققة وذلك لزيادة تفعيل نشاط كل الجهات المشمولة بهذه الحوافز .

6. وجب على ادارة الهيئة أن تضع نظام معلومات لمكلفي ضريبة الدخل متكامل لعموم فروعها بحيث تكون المعلومات عن نشاطات كل مكلف واحدة في جميع الحاسبات الموجودة في تلك الفروع مع تغذيتها بالتعديلات بصورة مستمرة لتضيق نطاق ظاهره التهرب الضريبي .

7 . الاعتماد على الدوائر التالية بسبب الظروف الحالية للبلاد لتزويد الهيئة بالمعلومات

والمطالبة ببراءة الذمة من الضريبة عند تمشيتها معاملات المكلفين لديها :-

• وزارة الصحة / قسم الوقاية الصحية .

• وزارة الداخلية / مديرية الجوازات العامة (لأصحاب المهن التجارية

وأصحاب المعامل وغيرهم من المهن الخاضعة لضريبة الدخل في

القطاع الخاص)

• كاتب العدل فيما يخص استيراد السيارات .

• النقابات المهنية .

• أمانة بغداد

8. الاهتمام بملاحظات ديوان الرقابة المالية الواردة في تقاريره والإلزام بتنفيذها أولاً" بأول خلال مدة معينة ويعرض المخالف للمساءلة القانونية والجزاء من خلال تشريع قانوني يصدر لهذا الغرض .

9. العمل على زيادة الوعي الضريبي لدى المواطنين من خلال تعريف المواطنين بواجباتهم والتزاماتهم الضريبية الحالية وكيفية أدائها ، وتعريف المكلفين بحقوقهم التي يكفلها التشريع الضريبي وما يتحملون من جزاءات في حالة أخلالهم بأداء ما يترتب عليهم من ضريبة سنوية وذلك من خلال المؤسسات المختصة في مجال الدعاية لمساعدة الادارة الضريبية لنشر الوعي الضريبي .

10. أن متطلبات رفع فاعلية الردع العام وتنمية الالتزام الضريبي تقتضي تشديد العقوبة على المكلفين العائدين الذين لا يستجيبون للردع ، ويشكل نظام التكرار (العود) أداة الردع المناسبة التي تساعد على منع المكلفين المخالفين من العودة لارتكاب مخالفتهم ثانية في المستقبل .

المصادر

أولاً: القوانين

1. قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل

2. --قانون رقم 17 لسنة 1994 / قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982
قانون 3-الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل .

ثانياً الكتب

1- عواضه ، حسن ، وقطيش ، عبد الرؤوف ، المالية العامة ، ط1 ، بدون اسم المطبعة ، لبنان ، 1983 .

2- اسماعيل ، اسماعيل خليل ، المحاسبة الضريبية ، ط1 ، دار الكتب للطباعة والنشر ، 2002

3- ابو نصار ، محمد واخرون ، الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق ، ط1 ، بدون اسم المطبعة ، 1996 .

4- البطريق ، يونس احمد ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر ، 2005

- 5- بركات ، عبد الله ، الوجيز في المالية العامة بين النظرية والتطبيق في الجمهورية اليمنية ، بدون اسم المطبعة ، صنعاء ، 1995 .
- 6- المرصفاوي ، حسن صادق ، التجريم في التشريعات الضرائب ، دار المعارف ، مصر ، 1963
- 7- مجير ، محمد مجيد ، ضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، 1996 .
- 8- ناصر ، زين العابدين ، موجز في مبادئ المالية العامة ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، 1974
- 9- عز ، احمد ، التشريع الضريبي المصري ، الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1985
- 10- الواسطي ، فاضل شاکر ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة المعارف ، العراق ، 1973، دويدار ، محمد ، دراسات في الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، مصر ، بدون سنة النشر .
- 11- وهبه ، محمد السعيد ، صور التهرب الضريبي ، دار الناشر للثقافة ، مصر ، 1966 .
- 12- دراز ، حامد عبد الحميد ، دراسات في السياسة المالية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، مصر ، 1988 .
- 13- دويدار ، محمد ، دراسات في الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، مصر ، بدون سنة النشر .
- 14- عطية ، محمود رياض ، موجز في المالية العامة ، دار المعارف ، مصر ، 1969 .
- 15- الصكبان ، عبد العال ، مقدمة في علم المالية العامة ، ط1 ، بدون اسم المطبعة ، العراق ، 1972 .
- 16- عطوي ، فوزي ، المالية العامة ، النظم الضريبية وموازنة الدولة ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، 2003 .
- 17- السامرائي ، سعيد عبود ، السياسة المالية في العراق ، ط1 ، بدون اسم المطبعة ، العراق ، 1976 .
- 18- عبد المجيد ، عبد الفتاح عبد الرحمن ، اقتصاديات المالية العامة ، ط2 ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، 1996 .

- 19- عبد المولى ، السيد ، المالية العامة ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، بدون سنة الطبع .
- 20- الجدة ، رعد ناجي ، ونعمة ، كطران زغير ، النظرية العامة في القانون الدستوري والنظام الدستوري في العراق ، مطبعة دار الحكمة ، بغداد ، 1990 .
- 21- الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت ، 1990 .
- 22- الجرف ، طعيمة ، النظرية العامة للقانون الدستوري وتطور النظام السياسي والدستوري في مصر ، ط3 ، دار النهضة العربية ، مصر ، 2001 .

ثالثا : الاطاريح والرسائل والبحوث العلمية

- 1- التحافي ، عبد الوهاب ، التهرب الضريبي ، تحليله ومعالجته ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر الضريبي الأول ، العراق ، 2001 .
- 2- الراوي ، عروبة معين : رسالة للحصول على شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق ، المعهد العالي جامعة بغداد ، 2008
- 3- أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، العراق ، 2000 .
- 4- جود ، ريتشارد ، حدود الضريبة ، مجلة التمويل والتنمية ، مجلد 17 ، العدد 11 ، 1981
- 5- العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط1 ، بدون اسم المطبعة ، العراق ، 2003 .
- 6- محمد ، عبد الحسن وحيد ، واويا ، ايليا يوسف ، التهرب الضريبي اسبابه ومقترحات لتحجيمه ، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر الاول ، العراق ، 2001
- 7- أجميلي ، حميد ، الآثار الاقتصادية المتوقعة عالميا وعربيا" مجلة افاق عربية ، العراق ، ع9 ، 2000/ 10 .
- 8- القيسي ، خالد ياسين ، منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 1998 .
- 9- الجرف ، طعيمة ، النظرية العامة للقانون الدستوري وتطور النظام السياسي والدستوري في مصر ، ط3 ، دار النهضة العربية ، مصر ، 2001 .
- الانترنت
- جواد ، حسين ، افاق السياسة الضريبية في العراق ، دراسة منشورة في جريدة المنارة على موقعها جريدة المنارة . العراق ح7 \ Fill G//