

**The relationship between the
taxpayer and the tax administration
and its impact in reducing tax evasion
(Case study - Iraq)**

Assist Lecturer. Ceham Mohammad Jasim
College of Administration and Economics
Basrah University

Abstract

This research aims to clarify the relationship between the taxpayer and tax administration, through the recognition of the rights and obligations of each of them and its impact in reducing tax evasion has been addressed in part the theoretical topics above either in his Applied has designed a questionnaire distributed to a total sample size of 100 respondents, was consisted of 26 items distributed among five areas, and use the program SPSS for data analysis, has been reached any conclusions, and in light of the recommendations that will develop the relationship between the taxpayer and tax administration, which contribute to the reduction of tax evasion and increase tax proceeds.

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة -العراق)

م . م . سهام محمد جاسم

قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة البصرة

الملخص :

يهدف هذا البحث الى توضيح العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وذلك من خلال التعرف على حقوق والتزامات كل منهما واثار ذلك في الحد من التهرب الضريبي وقد تناول في جانبه النظري الموضوعات أعلاه أما في جانبه التطبيقي فقد صممت استمارة استبيان وزعت على عينة بلغ حجمها ١٠٠ مستجيب ، وقد تكونت من ٢٦ فقرة موزعة على خمسة مجالات ، واستخدم برنامج SPSS لتحليل البيانات ، وقد تم التوصل الى استنتاجات عدة ، وفي ضوئها كانت التوصيات التي من شأنها تطوير العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية والتي تسهم في الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية .

المقدمة :

تحتل الضرائب مكانة متميزة واهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج ايجابية لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة بأعتبارها احدى الادوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة ، فضلا عما تحققه من اهداف في مختلف المجالات ، كما وتعد الضرائب في كثير من دول العالم من اهم مصادر الايرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق تنمية شاملة في مختلف الاصعدة والمجالات .

وانطلاقاً من تلك الاهمية تسعى الادارة الضريبية الى نشر القوانين الضريبية وجعلها في متناول الجميع بما في ذلك القرارات والتعليمات والتعاميم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص واحكام هذه القوانين ، والهادفة في مجملها الى تعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم وهذا ما يعرف بالوعي الضريبي .
تتكون العلاقة ا لضريبية عادة من طرفين هما :

المكلف والادارة الضريبية ، حيث يكون المكلف مطالب وملتزماً بدفع الضرائب ، اما الطرف الثاني من هذه العلاقة فهو الادارة الضريبية ممثلة بالمخمن الذي يطلب ويفحص ويراقب وينفذ .

ويمكن القول انه اذا ما وجد الاشخاص في اي نظام فلا بد ان يكون هناك طرف ضعيف وطرف قوي او يكون هناك تعادل في القوتين ولكن اذا ما تحددت هذه العلاقة بالقانون جبراً وقهراً فلا بد ان تنتفي علاقة التعادل ويصبح احد الطرفين هو الاقوى والآخر هو الاضعف ، وفي هذه الحالة نجد ان المكلف هو الطرف الضعيف لأنه يكون دائماً ملتزماً ومطالباً بدفع المبالغ الضريبية المستحقة عليه واذا ما اخل بهذا الالتزام فانه يتعرض للجزاءات والعقوبات ، اما الادارة الضريبية فهي الطرف الاقوى حيث انها المعنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية ، بما تمتلكه من حقوق وسلطات خولها لها القانون .

حتى تتم لدراسة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتحدد أثرها في الحد من التهرب الضريبي لابد من تعريف كل من المكلف والادارة الضريبية وكذلك التهرب الضريبي .

وعند الحديث عن واقع العملية الضريبية يلاحظ بأنها تواجه العديد من المشكلات والصعوبات في جميع دول العالم ، من ذلك النفور العام من دفع الضرائب بسبب ارتفاع معدلات واسعار الضرائب ، وأحياناً لتعدد الضرائب وتنوعها ، وعدم الشفافية في الاجراءات المتبعة في الدوائر الضريبية بشكل عام ، وضعف كفاءة الجهاز الضريبي عموماً ، من حيث التأهيل والتدريب والخبرات وضعف الاعلام الضريبي ، وكذلك غياب الثقافة الضريبية ، وغياب الرغبة عن جزء من كوادرات الادارة الضريبية في تحديث الاجراءات والنظم ، هذا فضلاً عن عدم امتثال المكلفين والتزامهم بصورة جدية . ان مثل هذه المشكلات ساهمت في ايجاد ما اصبح يعرف بأزمة الثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر الضريبية من جهة اخرى الذي ادى بدوره الى لجوء المكلفين الى طرائق عدة ووسائل متنوعة للتهرب من دفع الضريبة وعدم اقتناع المكلف بدفع الضريبة بسبب ضعف الاجهزة الرقابية على صرف المبالغ المتأتية من الضريبة وعدم صرفها في امور فعلية وواقعية يعود نفعها على دافع الضريبة .

المبحث الأول: منهجية البحث :

١-١ : أهمية البحث :

ان من أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية ، هو تحديد علاقة المكلف بالادارة الضريبية ومعرفة حقوق والتزامات وواجبات كل من المكلف والادارة الضريبية بحيث ان حجم التهرب الضريبي ومقدار المبالغ الضريبية المحصلة يتوقف على طبيعة العلاقة التي تنشأ بين المكلفين من جهة والادارة الضريبية من جهة اخرى ، والحكم على كفاءة اي نظام او تشريع ضريبي ، لا يتوقف على قيمة ما يفرض من الضرائب او ربطها ، بل يتعلق بنسبة ما تم تحصيله من هذه الضرائب لكونها من اهم الموارد لرغد الخزينة العامة بالاموال ، ولأن الموازنة الحكومية تستخدم الاساس النقدي

الذي يقوم على قياس ما تم تحصيله فعلاً في السنة المالية ، وليس على ما تم تقديره على المكلفين .

وعليه نلاحظ ان موضوع العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية يحظى بأهمية خاصة لما لهذه العلاقة من تأثير على العملية الضريبية برمتها ، ولما كانت هذه العلاقة قابلة للتأثر بالعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، جاء هذا البحث محاولة للكشف عن اثر العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي وزيادة المبالغ الضريبية المحصلة وتدارك معالجة القضايا التي تؤثر سلباً على هذه العلاقة .

٢-١ : هدف البحث .

يهدف هذا البحث الى الكشف عن اثر العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي .

٣-١ : فرضيات البحث .

يقوم البحث على الفرضيتين التاليتين :

١-شفافية العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية تؤدي الى الحد من التهرب الضريبي .

٢-ان شفافية العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية لا تؤدي الى زيادة التهرب الضريبي

٣-١ : الدراسات السابقة .

١-٤-١ : وزارة المالية العراقية ، الدائرة الاقتصادية (٢٠٠٦) " اسباب التهرب

الضريبي في العراق " التي اشارت الى ان مشكلة التهرب الضريبي في العراق تعود الى مجموعة من الاسباب والتي صنفها الى اسباب ادارية تتضمن تعدد طرق تحصيل الضريبة وصرامة اسلوب الجباية وكذلك عدم دقة حصر المكلفين ونقص الكوادر الضريبية وتدني مستواها العلمي ، واسباب اقتصادية منها ما يتعلق بالظروف الاقتصادية ومنها ما يتعلق بوجود الازدواج الضريبي ، واسباب تشريعية تتعلق بخصوصية التشريع الضريبي كونه غير دائم ولايحقق توازناً بين المكلف والادارة ولا

يتسم بالثبات والاستمرار مما يشعر المكلف بشيء من الضيق الذي قد يدفعه للتهرب الضريبي ، واخيراً اسباب اجتماعية تتمثل بضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين الذي قد يكون سببه انخفاض مستوى التعليم ، اذ ان هناك علاقة دالية عكسية قوية ما بين مستوى التعليم ودرجة التهرب ، كما ان هناك عوامل نفسية (سيكولوجية) تمارس تأثيراً باتجاه تزايد معدلات التهرب خصوصاً في اوقات الازمات الاقتصادية . وقد خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات لمعالجة المشكلة اهمها : ضرورة منح المرونة الكافية لتشغيل عمل آليات النظام الضريبي العراقي لزيادة الايرادات الضريبية وخاصة الضرائب المباشرة وتطوير محاولة الهيئة العامة للضرائب بتصميم وتنفيذ نظام معلومات لتبويب ومعالجة البيانات الضريبية وتطبيق التخصص المهني في حصر دخول المكلفين وضرورة ايجاد طرق معينة لقياس التهرب الضريبي واستخدام المعادلات الرياضية الكمية في حصر المبالغ المتهربة من دفع الضريبة وإنشاء قسم ادارة مكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب ومنح هذا القسم صلاحيات واسعة لتوقيع العقوبات والجزاءات بحق المتهربين .

١-٤-٢ : دراسة عكروش وزهيري (٢٠٠٥) ، " دراسة تحليلية لواقع التهرب والتهريب في سورية واثاره على التنمية " . حيث هدفت الدراسة الى الكشف عن ظاهرة التهرب والتهريب في سورية من حيث اشكال التهرب والتهريب وتقدير حجم هذه الظاهرة واستعراض اهم اسبابها والاثار المترتبة عليها وكيفية مكافحتها ، حيث تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التعليمي من خلال تطبيق بعض الاساليب الاحصائية المناسبة مثل المعدلات والنسب المئوية . وتوصلت الدراسة الى ان هناك تناقضاً في الانظمة الضريبية من حيث ارتفاع معدلاتها ، كما ان قدم التشريعات والقوانين وتضاربها فيما يخص ظاهرة التهرب والتهريب وعدم وضوحها افسح المجال امام الاجتهاد الشخصي ، هذا فضلاً عن ضعف كفاءة الاجراءات المتخذة من قبل الدولة لقمع ظاهرة التهرب .

وقد اوصى الباحثان بضرورة حل التناقض الموجود في الانظمة الضريبية وذلك بتخفيض معدلات الضرائب وتبسيط اجراءاتها والتشدد في تطبيقها مما يزيد عائدات

المخزون المالي ، كذلك لابد لمكافحة التهرب الضريبي من تشريعات واضحة واجراءات شفافة وضرائب معتدلة ، وجهاز كفاء ونزيه ، وعقوبات شديدة.

١-٤-٣ : دراسة جمعة (٢٠٠٥) ، " التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة ، اسبابه وطرق معالجته " التي هدفت الى التعرف على طبيعة التهرب من الضريبة لدى اصحاب المهن الحرة ، محاولة الكشف عن الاسباب التي تكمن وراء ذلك التهرب ، حيث خرج الباحث بمجموعة من التوصيات ، ابرزها ضرورة التنسيق بين الدوائر الضريبية والدوائر الحكومية الاخرى ، وكذلك ضرورة تحقيق العدالة الضريبية وذلك من خلال تلاؤم وتناسب الشرائح الضريبية مع القدرة التكاليفية للأفراد ، وكذلك ضرورة العمل على تنمية الوعي لدى المكلفين ، وازالة الحاجز النفسي بين المكلف والادارة الضريبية ، وتبسيط وتسهيل الاجراءات الضريبية ، ومعاملة المكلفين بأحترام ، وخلق جو من الثقة والارتياح بين المكلفين والادارة الضريبية .

١-٤-٤ : دراسة (لاري فيلد وبيرونوفري / Bruno S. Frey & Lars P. Feld, 2002) سلطة الضريبة ودافع الضرائب ، تحليل استطلاعي " حيث هدفت هذه الدراسة الى بحث الالتزام الضريبي من خلال النظر الى كيفية تعامل سلطة الضرائب مع دافعي الضرائب، وقد خرجت هذه الدراسة بأنه من اجل الحصول على التزام ضريبي من دافع الضريبة يجب على سلطة الضرائب ان تعامل دافع الضرائب بأحترام ، اما اذا استخدمت عنصر الاجبار لدفعه على الالتزام فأن ذلك سيولد ردة فعل لدى دافع الضرائب ويجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة كانت ، وان العلاقة السيكولوجية (النفسية) بين مسؤولي الضرائب ودافعي الضرائب تفسر المدى العالي للروح المعنوية الضريبية والتي تساعد على حل غموض الالتزام الضريبي ، بمعنى انه كلما كان هناك علاقة ايجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب مبنية على الثقة والاحترام المتبادل كلما ساعد ذلك على حل المشكلات والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها .

ويختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة كونه يركز على العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية واثر هذه العلاقة في الحد من التهرب الضريبي.

المبحث الثاني : المكلف والادارة الضريبية

١-٢ : الضرائب وانواعها

١-١-٢ : مفهوم الضريبة وقواعدها

ان مسألة تعريف الضريبة لها اهمية بالغة في لتحديد ومعرفة اطراف العملية الضريبية _ المكلف والادارة الضريبية - وذلك لتسهيل عملية بحث هذه العلاقة واثرها في الحد من التهرب الضريبي ، حيث عرفت الضريبة على انها " عبارة عن اداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الافراد بدون مقابل وبشكل جبري ونهائي لتغطية الاعباء العامة " ، (اديب ، ١٩٩٨ : ص ١١) ، كما عرفت على انها " فريضة مالية تجبها الدولة جبراً من الاشخاص سواء كانوا اشخاصاً طبيعيين (افراد) ام اشخاصاً معنويين (منشآت) من دون مقابل مباشر لدافع الضريبة من اجل تحقيق مصلحة المجموع. (P٤٢٥ : ١٩٧٢ ، kohler)

وهناك تعريف اكثر شمولية للضريبة يتلائم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية الجارية في المجتمع حيث عرفت بأنها " مصدر من مصادر الايرادات العامة للدولة ، تؤخذ بصورة مبلغ من النقود ، يؤديه المكلف جبراً وبصيغة نهائية ، من دخله وارباحه التي حققها بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها " (شبيطة ، ٢٠٠٦ : ص ٧) من هذا التعريف نلاحظ ان للضريبة عدة خصائص منها : انها مبلغ من النقود ، والضريبة تدفع جبراً وعدم وجود نفع خاص مباشر لدافع الضريبة ، وان الضريبة تدفع بصيغة نهائية واخيراً نلاحظ ان غرض الضريبة الاساسي هو تغطية النفقات العامة .

وتتفق الباحثة مع هذا التعريف كونه شاملاً لكل عناصر الضريبة وخصائصها ويأخذ بنظر الاعتبار التطورات الاقتصادية والاجتماعية.

اما بالنسبة لقواعد فرض الضريبة فيعد (ادم سمث) أول من اشار الى القواعد التي يجب ان تستند اليها الضرائب في كتابه (ثروة الامم) الصادر سنة ١٧٧٦ ، حيث حددها في اربع قواعد هي : قاعدة العدالة ، قاعدة اليقين ، قاعدة الملائمة

وقاعدة الاقتصاد(*) (اسماعيل ، ٢٠٠٢ :ص ٤٤) ، على الرغم ان هذه المفاهيم والقواعد ما زالت تشكل قاعدة رئيسية في الفكر الاقتصادي والضريبي ، الا انه تم ادخال العديد من التعديلات الجوهرية على هذه المفاهيم اذ انبثقت لها قواعد اخرى مثل الانتاجية والكفاءة ، وقاعدة السنوية . (عبد الغفور ، ٢٠٠٨ :ص ١٤)

(*) ولغرض الاطلاع بشكل تفصيلي على هذه القواعد مراجعة :

رضا صاحب ابو حمد ، المالية العامة ، هشام صفوت العمري ، المالية العامة
د. اسماعيل خليل اسماعيل ، المحاسبة الضريبية، محمد علي الريدي ، المحاسبة الضريبية .

٢-١-٢ : أنواع الضرائب

تنقسم الضرائب على عدة انواع ، اذ تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر اليها ، ويمكن القول بشكل عام ان الضرائب تنقسم على :

اولاً : الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة :

فالضريبة الوحيدة هي الضريبة التي تفرضها الدولة مرة واحدة في السنة على مجمل الاموال المحصلة وكان هذا النظام هو الاسلوب المميز للانظمة الضريبية البدائية كالضريبة على رؤوس الامول او ضريبة الريع العقاري.(نور والشريف ، ٢٠٠٢، ص ٢٤) . اما اسلوب الضريبة المتعددة فيقتضي تعدد صور الاخضاع الضريبي التي تتناول عناصر متباينة تصيب نشاط الافراد وثروتهم كالضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال والضرائب على الاستهلاك (بشور ، ١٩٩٣ : ص ٢٣٧) وتعتمد جميع دول العالم في الوقت الحاضر على مبدأ الضرائب المتعددة لانه الافضل حيث ان اعتماد الضرائب المتعددة يؤدي الى تخفيض عبء كل منها واتساع نطاقها واختلاف مواعيد استحقاق كل منها يؤدي الى زيادة حصيلتها ويقلل شعور المكلفين بعبئها ويحد بالتالي من ظاهرة التهرب .

ثانياً: الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

فالضريبة على الاشخاص تفرض على ذات الشخص وتدعى ايضاً بالضريبة على الرؤوس او على الرقاب وهي تستند الى رابطة الفرد بالدولة. اما الضريبة على الاموال فقد انتشرت في الانظمة الضريبية المعاصرة حيث يكون وعاءها رأس مال المكلف او بعض عناصره ، كالضريبة على الدخل او على رأس المال(بشور / ١٩٩٣، ص ٢٣٨)

ثالثاً: الضريبة العينية والضريبة الشخصية

حيث يقصد بالضريبة العينية ، تلك الضريبة التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه وتتنظر فقط الى الوعاء الذي تنصب عليه ، مثل ضريبة القيمة المضافة . اما الضريبة الشخصية فهي التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها ظروف المكلف وحجم المال ومصدره بمعنى انها تدخل العوامل الشخصية من مقدرة المكلف التكفيلية مثل ضريبة الدخل .(الحاج طارق ، ١٩٩٩ ، ص ٥٧)

رابعاً : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

الضرائب المباشرة هي التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو يمتلكه من عناصر رأس المال ويتحملها المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبئها الى غيره وهي نوعان :

أ- الضريبة على الدخل

ب- الضريبة على رأس المال

اما الضرائب غير المباشرة هي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبئها الى شخص اخر ويتميز هذا النوع بسهولة الجباية ووفرة الحصيلة وتشمل :

أ- الضرائب على الاستهلاك وهي على ثلاث أنواع: الضرائب الكمركية ، الضرائب على الانتاج ، والضرائب على المبيعات .

ب- الضرائب على التداول التي تفرض عند حصول واقعة انتقال شئ من ملكية شخص الى شخص اخر كرسوم الطابع ورسم التسجيل العقاري.(نور والشريف ٢٠٠٢، ص ١٧).

ويلاحظ انه من الصعوبة التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لعدم وجود معيار يحقق الفصل الواضح بينهما ، لكن هناك معايير يمكن الاعتماد عليها للتمييز هي : معيار طريقة التحصيل ، ومعيار الثبات في اساس الضريبة ، ومعيار نقل العبء الضريبي.(اسماعيل ٢٠٠٢: ص ٧٣)

على الرغم انة ان لم يسلم اي من هذه المعايير من الانتقادات الا ان تقسيم الضرائب الى مباشرة وغير مباشرة يعد اكثر التقسيمات شيوعاً ويتلائم مع مبدأ الضرائب المتعددة التي تفرض على الاموال بطريقة مباشرة او غير مباشرة.

٢-١-٣ : الهيكل الضريبي في العراق

الضرائب الموجودة في العراق هي ضرائب تفرض على الاموال ولا توجد ضرائب على الاشخاص.

ويقوم النظام الضريبي على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعددة وليس نظام الضريبة الواحدة ، والضرائب المباشرة في العراق منها مفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار ، وهناك ضريبة واحدة مفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات (اسماعيل، ٢٠٠٢، ص ٨٥)

اما الضرائب غير المباشرة فتضم كلاً من الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول ، وهناك نوعان من الضرائب على الاستهلاك هما : الضرائب الكمركية والضرائب على الانتاج وفرض نوع ثالث من الضرائب على الاستهلاك هي الضريبة على المبيعات التي فرضت لأول مرة في عام ١٩٩٧ بموجب منشور مجلس قيادة الثورة المنحل ذي الرقم ٣٦ والمنشور في الجريدة الرسمية بالعدد ٣٦٧٠ بتاريخ ٩٧/٥/١٩ ، وهي تفرض بنسبة ١٠% من قيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الاولى والممتازة. اما الضرائب على التداول فتشمل:

أ- رسم الطابع

ب-رسم التسجيل العقاري

ج-رسم تسجيل السيارات

ومن الملاحظ ان الفقرات اعلاه تبوب في الموازنة العامة بوصفها رسوماً رغم انها في الواقع ضرائب على التداول (اسماعيل ، ٢٠٠٢، ص ٨٧-٨٨)

٢-٢ حقوق والتزامات المكلفين والادارة الضريبية

يرتب التشريع الضريبي حقوق والتزامات على طرفي العلاقة الضريبية ، اذ يجب العمل على مراعاة قواعد العدالة بحيث يضمن حقوق كل من المكلف والادارة الضريبية لان ذلك سيؤدي الى تحسين العلاقة بينهما وبالتالي التقليل من التهرب الضريبي ويعكسه سيؤدي الى اتساع الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية وتقليل المبالغ الضريبية المحصلة.

٢-٢-١ المركز القانوني للمكلف

٢-٢-١-١ مفهوم المكلف

ويسمى أيضاً الممول أو دافع الضريبة وهو الشخص سواء كان طبيعياً (فرداً) أم معنوياً (شركات ومنشآت مختلفة) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي ومن ثم يتوجب عليه دفعها الى السلطات الضريبية.

٢-١-٢-٢ حقوق وضمانات المكلف

أولاً : الحقوق الأساسية للمكلف

١-الحق في الاعتراض :

يعد هذا الحق من الحقوق التي أصبحت مقررة للمكلف ، ويكون حق المكلف بالاعتراض خلال فترة زمنية محددة وفق شروط معينة (فقرة (١) من المادة (٣٣) من القانون وأحياناً يجيز القانون للسلطة المالية قبول اعتراض المكلف حتى بعد مضي المدة القانونية لاعداد مشروعة (فقرة (٢) ،مادة ٣٣ من القانون)(*)

٢-حق اللجوء الى القضاء

يحق للمكلف اللجوء الى القضاء ، في حالة تقديم الاعتراض الى الإدارة الضريبية ولم تقبل بذلك او لم ترد على اعتراضه ، فله تقديم الاعتراض الى لجان الاستئناف التي يشكلها وزير المالية عادة برئاسة قاضي من الصنف الثاني في الاقل وعضوية اثنين من الموظفين المختصين بالأمور المالية / فقرة (١) مادة (٣٧) من القانون .

٣-اعادة الضريبة او المبالغ المسددة بالزيادة عن مبلغ الضريبة ويعد هذا الحق من اهم حقوق المكلف .

٤-الحق في الاستعلام الضريبي :

على الادارة الضريبية ان تزود المكلفين بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها توافقاً مع احد قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة اليقين

٢-١-٢-٣ : الضمانات الممنوحة للمكلفين : وهذه الضمانات هي :

١-ضمان عدم افشاء أسرار المكلفين

٢-الزام الادارة الضريبية بابلاغ المكلف بنتائج الفحوصات والتدقيق التي توصلت اليها

٣- ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بوسائل الاعلام المختلفة كافة.

٤- الحد الأدنى اللازم للمعيشة :

وهي المبالغ التي يسمح المشرع بخصمها من دخل المكلف قبل حساب الضريبة عليه والتي تعرف بالسماحات والتي تمنح للأفراد الطبيعيين فقط (المادة ١٢ بكل فقراتها وتعديلاتها بالقانون رقم ٢٥ لسنة ٩٩).

٢-٢-١-٤ : التزامات المكلفين :

لم يقتصر قانون ضريبة الدخل على النص على حقوق و ضمانات المكلف باعتباره احد اطراف العلاقة الضريبية ، بل فرض على المكلف التزامات قانونية يتوجب عليه القيام بها ، وذلك لتوضيح حدود العلاقة التي تربطه بالادارة الضريبية وهذه الالتزامات هي :

١- الالتزام بتقديم الاقرار الضريبي

وهو بيان مالي يقر فيه المكلف باموره المالية من ايرادات ونفقات واعفاءات وصافي الدخل الخاضع للضريبة ، وقد نص القانون على خمس حالات لتقديم الاقرار وهي (مادة ٢٧ من القانون).

(*) قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، وايضا ترد كلمة القانون في البحث

تعني الاشارة الى هذا القانون

أ- تقديم التقرير السنوي من المكلف نفسه

ب- تقديم التقارير بناء على طلب من السلطة المالية

ج- تقديم التقرير بوساطة شخص اخر غير المكلف

د- تقديم المستخدمين للتقارير

٢- الالتزام بدفع الضريبة

الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهرى ومتبادل بين كل من طرفي العلاقة فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة ، وهو بالمقابل يضع التزاماً على عاتق الادارة الضريبية بان تقوم بتحصيل الضريبة، والالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى

طريقة واحدة وهي الدفع النقدي (سعد ، بلا سنة ، ص ١٧٨) ، المكلف بعد تبليغه بمقدار الضريبة المتحققة عليه يصبح على مبلغها ديناً ذمته و عليه القيام بدفعه للدولة حيث تجبى الضريبة على وفق قانون تحصيل الديون الحكومية رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٧ (مادة ٤٧ من القانون) الذي حدد اجراءات تحصيل مبلغ الضريبة.

مما سبق ترى الباحثة ان القانون الضريبي قد منح المكلف العديد من الحقوق والضمانات التي من شأنها ان تعمل على زيادة الثقة بين المكلف والادارة الضريبية وتحسين العلاقة بينهما وبالتالي الحد من التهرب الضريبي ، وفي المقابل يفرض القانون على المكلف التزامات عليه تنفيذها وعدم مخالفتها ومن شأنه ان يعمل على توضيح حدود العلاقة التي تربط بين طرفي العلاقة الضريبية.

٢-٢-٢ : الادارة الضريبية:

الادارة الضريبية هي احد اطراف العلاقة الضريبية ويقع على عاتقها كسب ثقة المكلف - الطرف الثاني من العلاقة - وان تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما (Bruno S-Frg & lars P- Feld p.73، 2002،)

وتكمن اهمية الادارة الضريبية في كونها الادارة التي تركز عليها الدولة في تطبيق احد اهم السياسات المالية للدولة.

١-٢-٢-٢ :التطور التاريخي للادارة الضريبية في العراق:

فرضت ضريبة الدخل لأول مرة في العراق بالقانون (٥٢) الصادر في ١٩٢٧/٥/٢٨ ، وبذلك يعد العراق البلد العربي الاول في تطبيق ضريبة الدخل ، ثم عدل هذا القانون سنة ١٩٣٠ حيث تم فيه تخفيض السماحات والغاء سعر الضريبة النسبي وجعلها تصاعدية ، ثم عدل سنة ١٩٣١ ، ونتيجة لكثرة التعديلات الغي وحل محله قانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩ ، ثم عدل بالقانون ٦٧ لسنة ١٩٤٣ وايضاً صدرت عليه تعديلات في السنوات ١٩٥٢ و ١٩٥٥ ، ثم صدر قانون جديد هو قانون رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦ .

وبعد ١٤ تموز ١٩٥٨ صدر قانون جديد بالرقم ٩٥ لسنة ١٩٥٩ الذي عدل ايضاً في سنة ١٩٦٠ ، ثم تلتها سلسلة من التعديلات في السنوات ١٩٦٣، ١٩٦٤ ،

١٩٦٦ . وبعد عام ١٩٦٨ صدر القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٦٨ الذي خضع أيضاً
التعديلات عدة في السنوات ١٩٧٠، ١٩٧١، ١٩٧٣ .

وفي ١٩٧٣ صدر القانون رقم ٨٢ الذي نظم العديد من الأمور مثل إعفاء
مخصصات غلاء المعيشة ، واعتبار الزوجة مكلفة بذاتها ولا تمنح سماحاً انما يمنح
السماح عنها لزوجها ، وكذلك جواز دمج مدخولات الزوجين ، ودمج مدخولات الأولاد
دون سن الثامنة عشر من العمر مع والدهم وفرض الضريبة باسم الأب.

وعدل هذا القانون سنة ١٩٧٤ وتوالت التعديلات عليه حتى صدور القانون رقم
١١٣ لسنة ١٩٨٢ الذي ما زال مطبقاً لحد الان وكل ما صدر بعده يعد تعديلاً
واستكمالاً له ، واهم التعديلات التي صدرت عليه هو القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٤
الذي اعتبر نافذ المفعول سنة ١٩٩٥ ، والقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٩٩ ، والقانون رقم
٥٧ لسنة ٢٠٠١ الذي عدل نصوص الفقرات (١،٢،٥،٦) من القانون ١١٣ الخاصة
بالسماحات.

وفي ١٩/شباط/٢٠٠٤ اصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الامر (٤٩) الخاص
بالاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤ والذي كان الهدف منه مراجعة الرسوم الضريبية
والاعفاءات الضريبية الواردة في قانون الضرائب على الدخل رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢
وفي قانون الضريبة على ايجار الاملاك العقارية رقم ١٦٢ لعام ١٩٥٩ ، حيث وفر
المزيد من الاعفاءات الضريبية على الدخل الواردة في المادة (١٢) من القانون
وتعديل مبالغ السماحات الممنوحة لكل دافع ضريبة وكل زوجة لا تشغل وظيفة خارج
المنزل ومضاعفة المبلغ المعفي من الضرائب للابناء ، كذلك تم تخفيض نسبة اعلى
شريحة الى ١٥% بالمقارنة مع السابق التي كانت تصاعدية تصل الى ٤٥% ، كما
تم تعليق ضرائب الدخل للسنة المالية ٢٠٠٣ وللشهور الثلاثة الاولى من السنة
المالية ٢٠٠٤ ، اما بالنسبة لضريبة الدخل العقاري فقد تم تخفيض سعر الضريبة من
٣٥% الى ١٠% والغاء الضريبة الاضافية التي كانت تمثل شكلاً من اشكال
الازدواج الضريبي المقصود. (وزارة المالية، ٢٠٠٤ ، ص٢) .

وفي عام ١٩٩٢ تم دمج مديرية ضريبة الدخل العامة مع مديرية الواردات العامة واصبحت تسمى الهيئة العامة للضرائب وهي المسؤولة عن تنفيذ التشريعات الضريبية ، في جوانب العمل الضريبي كافة سواء ما يخص المكلفين وتسهيل انجاز معاملاتهم او ما يخص اجراءات التحاسب الضريبي ، كما ساهمت الهيئة في انضاج التشريع الذي صدر بالامر ٤٩ والذي احدث تعديلات في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ كما أسلفنا وهي مرتبطة بوزارة المالية ولها فروع في المحافظات.

<http://www.alsabaah.com/paper>

٢-٢-٢-٢ سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها :

الإدارة الضريبية هي احد أطراف العلاقة الضريبية ، وهي التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وتوريدها للخزينة العامة في مواعيدها المحددة قانوناً ، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على أكمل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة ، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة وسلطات تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات.(عبد الغفور ، ٢٠٠٨:ص٢٩)

المبحث الثالث : التهرب الضريبي

٣-١ ماهية التهرب الضريبي واشكاله وصوره

٣-١-١ : ماهية التهرب الضريبي

مفهوم التهرب الضريبي هو عدم دفع الضريبة المستحقة على المكلف ، ويكون ذلك اما جزءاً منها او كل النسبة المفروضة عليه، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع او خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة.

ويعرفه خبراء الميزانية بأنه اية مساع او جهود او محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل او جزء من التزاماته القانونية باداء الضريبة المستحقة عليه
(http:// ar-wikipedia ,2007,p.12)

٣-١-٢ اشكال التهرب الضريبي

يتخذ التهرب من الضريبة شكلين ، هما التهرب المشروع الذي لا عقوبة عليه، ولا تجريم له ، والثاني التهرب غير المشروع ، فالتهرب المشروع يتمثل بقيام المكلف بتحاشي التصرف الذي تجب منه الضريبة بمناسبة قيامه به ، فلا تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة ، او استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية ، بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة ، وعدم الالتزام بدفعها ، وفي سبيل تهرب المكلف من الضريبة تهرباً مشروعاً ، يلجأ الى الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص (منصور ٢٠٠٣، ص٦٤)

ونرى ان هذه العقوبات تحتاج الى اعادة نظر لتكون أكثر ردعاً للمكلفين للحد من التهرب الضريبي.

١-من الضروري التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضريبة حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بأنه يقع تحت اعباء ضريبة تتجاوز طاقته المالية ولكي لا يندفع من ثم لممارسة أية حالة من حالات التهرب .

٢-متابعة المشكلات التي يفرزها تطبيق التشريع والعمل على سد كل الثغرات التي تظهر اثناء التنفيذ فيمكن اللجوء الى جباية الضريبة من المصدر أي حجزها عند المنبع ، مع مراعاة الرقابة على الاقرارات التي يتقدم بها الأفراد للإدارة الضريبية عن دخولهم للتحقق من صحة البيانات الواردة فيها وهنا تأتي ضرورة انشاء (بنك المعلومات) ، الذي يتولى مهمة تجميع هذه البيانات ودراستها وتقريغ المعلومات التي يتضمنها ومقارنة بعضها ببعض .

٣- من المهم أيضاً تدعيم الإدارة الضريبية بأعداد كافية من العاملين الكفاء وتزويدها بما تحتاج من أجهزة ومعدات اليه متطورة تتلاءم مع درجة المهمة الملقاة على عاتقها .

٤- منح الادارة الضريبية حق الاطلاع على الاوراق والوثائق الخاصة بالمكلف والتي تفيد في الكشف عن حقيقة المركز المالي للمكلف .

٥- الاعتماد على تبليغات الغير ومنح مكافأة مالية لمن يقوم بهذا التبليغ .

٦- تطبيق بعض العقوبات الجزائية ليس على المكلفين المتهربين فقط انما على الذين يمتنعون او يهملون تقديم التصريحات المطلوبة ايضاً والذين يقدمون تصريحات غير صحيحة (http://ar.wikipedia2007=16)

تلك هي اهم الوسائل التي تهدف الى مكافحة التهرب من الضريبة وتبقى اهم الوسائل لتحقيق الاهداف العامة من الضريبة ما يتمتع به المواطنون من روح الجماعة والولاء والوعي والاستعداد النفسي للمساهمة في تطوير خدمات الدولة وغاياتها الاقتصادية والمالية والاجتماعية .

المبحث الرابع / تحليل وتفسيرها النتائج :

لغرض اختبار فرضية البحث، تم توزيع استمارة الاستبيان المبينة في الملحق رقم (١) من البحث لاستطلاع آراء أفراد العينة وتفاصيلها كالآتي :

الاسم	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المسترجعة	النسبة المئوية
١- الإدارة الضريبية			
أ- مخمن	٢٠	١٨	٩٠%
ب- محاسب/ مدقق	٢٠	٢٠	١٠٠%
٢- المكلف	٦٠	٥٢	٨٦%
المجموع	١٠٠	٩٠	٩٠%

وقد تم عرض استمارة الاستبيان على مجموعة من المحكمين الاكاديميين الذين يمتلكون دراية وخبرة في المجال الضريبي لأبداء رأيهم في مدى ملائمة الفقرات للمجالات التي ادرجت ضمنها ، فضلا من مدى وضوح صياغتها ومدى قياسها للمدى المحدد(*) .

المعالجة الاحصائية :

بعد جمع استمارات الاستبيان من افراد العينة قامت الباحثة بتفريغ الاجابات ومعالجتها بأستخدام برنامج SPSS اذ تم اعتماد حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستمارة ولكل مجال من مجالاتها اذ قسمت فقرات الاستمارة على خمس مجالات وبحدود خمس فقرات لكل مجال ، واعتمد التدرج الخماسي. ومن خلال تحليل البيانات تم اعداد الجدول رقم (١) الذي يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي عكست العلاقة الايجابية بين المكلف والادارة الضريبية .

اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق جداً
٥	٤	٣	٢	١

(*) أ.م.د. فاضل حنتوش عبد الله . أ.م. عبد المهدي عباس محمد

أ.م.د. فاطمة جاسم محمد . م.د. الهام جعفر حميد

جدول رقم (١) يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي عكست العلاقة الايجابية بين المكلف والادارة الضريبية والتي اثرت ايجابياً في تقليل التهرب الضريبي .

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير
١	تنظيم العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات	4.25	0.94	ايجابي

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي

٢	انصاف المكلف من خلال التنازلات (خصم النفقات والمصاريف) التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي	4.20	0.82	ايجابي
٣	منح القانون العراقي المكلف حق الاعتراض والاستئناف	4.12	0.71	ايجابي
٤	منح القانون العراقي المكلف حق المحافظة على عدم الافصاح عن المعلومات	4.10	0.82	ايجابي
٥	رفض المخمن للضغوط الاجتماعية (الواسطة)	3.98	0.96	ايجابي
٦	تضييق الفجوة بين المكلف والادارة الضريبية نتيجة لوعي المحاسب القانوني	4.26	0.86	ايجابي
٧	زيادة الاعفاءات الواردة في المادة (١٢) من القانون مفيدة في الحد من التهرب الضريبي	4.13	0.92	ايجابي
٨	تعديل مبالغ السماحات الممنوحة لكل من المكلف وزوجته واولاده تراعي ظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية	4.33	0.94	ايجابي
٩	ممارسة الدولة للرقابة على الذمة المالية الخاصة للمخمن	3.89	0.81	ايجابي
١٠	اشتمال قانون ضريبة الدخل على نصوص خاصة بالعقوبات المتعلقة بالمتخلفين عن دفع الضريبة	3.87	0.99	ايجابي
١١	اعتماد قانون ضريبة الدخل العراقي لمحكمة استئناف خاصة بقضايا ضريبة الدخل	3.88	0.92	ايجابي

يتضح من الجدول السابق ان هناك اسباباً او عوامل تم تصنيفها على انها عكست علاقة ايجابية ما بين المكلف والادارة الضريبية مما تترك اثراً ايجابياً في الحد من التهرب الضريبي ، واهم الفقرات هي تعديل السماحات الممنوحة للمكلف وزوجته واولاده " سؤال رقم ٢٣ " في استمارة الاستبيان وكذلك تضييق الفجوة بين المكلف والادارة الضريبية بتنمية وعي المحاسب سبب قانوني ، " سؤال رقم ١٣ " في استمارة الاستبيان حيث يرى افراد العينة ان المحاسب القانوني الذي يتمتع بدرجة عالية من الوعي يعمل على التوفيق بين مصالح المكلفين والمصلحة العامة ، اما فقرة تنظيم العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات " سؤال رقم ١ " في استمارة الاستبيان حيث متأكد ذلك ان نص التشريعات الضريبية يعمل على تنظيم العلاقة بين المكلفين والادارة الضريبية من خلال الحوافز التي يمنحها القانون للمكلف الملتزم بدفع الضرائب ومن خلال تنظيم القانون لعقوبات وغرامات رادعة في حق المكلفين المتخلفين عن دفع الضرائب سيؤثر ايجابياً في تقليل التهرب الضريبي ، وكذلك فقرة انصاف المكلف من خلال التنازلات " سؤال رقم ١٠ " في

استمارة الاستبيان حيث ان التنزيلات من شأنها ان تؤثر ايجابياً في تقليل التهرب الضريبي لأن المكلف عندما يشعر بأن له الحق قانوناً بتنزيل نفقاته التي انفقها في سبيل انتاج دخله الخاضع للضريبة يشعره بالعدالة الضريبية ، وهذا يؤدي الى زيادة ثقة المكلف بالادارة الضريبية ومن ثم فتبين يقلص الفجوة القائمة بينهما ، مما يؤدي الى تقليل التهرب الضريبي.

اما فقرة منح القانون العراقي حق الاعتراض والاستئناف " سؤال رقم ٢ " في استمارة الاستبيان ان المكلف عندما يكون له الحق في الاعتراض والاستئناف على قرارات المخمن سيؤثر ايجابياً في الحد من التهرب الضريبي لأن المكلف عندما يعلم ان من حقه الطعن في قرار المخمن لدى الادارة الضريبية نفسها حينما يشعر ان هناك ظلماً وقع عليه يشعر بالطمأنينة والامان وهذا يؤدي الى تعميق وتعزيز علاقة المكلف بالادارة الضريبية ، ويمكن اعطاء التحليل نفسة لفقرات الجدول الاخرى والتي عكست العلاقة الايجابية بين المكلف والادارة الضريبية والتي ادت الى تقليل التهرب الضريبي وهذا يؤكد فرضية البحث الاولى ان العلاقة الجيدة بين المكلف والادارة الضريبية تؤدي الى الحد من التهرب الضريبي .

اما في ما يخص اهم الفقرات التي عكست علاقة سلبية بين المكلف والادارة الضريبية مما اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي فقد كانت كما هو موضح في الجدول رقم (٢) .

جدول رقم (٢) يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات التي عكست علاقة سلبية بين المكلف والإدارة الضريبية مما اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي .

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير
١	عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل العراقي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين	1.40	0.76	سلبى
٢	عدم وعي الادارة الضريبية للوضع الاقتصادي والاجتماعي للمكلف	1.51	0.78	سلبى
٣	تدني مستوى ادراك المخمن لواقع وظروف عمل المكلف	1.62	0.81	سلبى

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي

٤	عدم سهولة ووضوح بعض بنود ومواد قانون ضريبة الدخل العراقي	1.64	0.83	سلبي
٥	تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف والمخمن	1.67	0.90	سلبي
٦	عدم تبنى قانون ضريبة الدخل العراقي لمبدأ الوعي الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي	1.83	1.00	سلبي
٧	عدم ملائمة طبيعة الوسائل والادوات المستخدمة في نشر الوعي الضريبي	1.87	1.08	سلبي
٨	تدني مستوى ثقة المخمن بمصادقية البيانات المالية التي يقدمها المكلف او من ينوب عنه	2.10	0.93	سلبي

يتضح من الجدول السابق ان هناك اسباباً او عوامل تم تصنيفها على انها عكست علاقة سلبية بين المكلف والادارة الضريبية مما اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي اهمها :

عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل العراقي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين وعدم وعي الادارة الضريبية للوضع الاقتصادي والاجتماعي للمكلف الذي يشعره بالظلم الواقع عليه وعدم وجود عدالة في فرض الضرائب لذلك يعمل المكلف على محاربة الضريبة بكل اشكالها.

كما ان تدني مستوى ادراك المخمن الواقع وظروف المكلفين يؤدي الى ظلم المكلف لأن المخمن سيتخذ قرار ه بناء على معلومات غير حقيقية او دقيقة ، كذلك عدم سهولة ووضوح بعض مواد القانون يؤدي الى التفسير الخاطئ لنصوص القانون سيؤدي الى تعميق الفجوة القائمة بين المكلف والادارة الضريبية ومن ثم يؤثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي.

وايضاً تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف والمخمن وتدني مستوى ثقة المخمن بمصادقية البيانات المالية التي يقدمها المكلف او من ينوب عنه تعكس اثراً سلبياً في الحد من التهرب الضريبي لأنه يؤدي الى توسيع الفجوة بين الطرفين مما يؤدي الى عدم قيام المكلف بتقديم بيانات عن اعماله لأنه يعرف مسبقاً بأنه سيتم رفضها ، وعدم الاعتراف بها من قبل المخمن ، وهذا يدعم فرضية البحث الثانية ان شفافية العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية لا تؤدي الى زيادة التهرب الضريبي.

كما تم تحليل النتائج على مستوى المجالات في الجدول رقم (٣) اذ تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل مجال من مجالات الدراسة على حدة ، لتبيان اسهامها في تحديد العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي مما اثر سلباً او ايجابياً من وجهة نظر افراد العينة .

جدول رقم (٣) يظهر المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات الدراسة

الرقم	المجال	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة التأثير
١	اثر تحديد قانون ضريبة الدخل لحقوق والتزامات المكلفين والادارة الضريبية	4.12	0.71	ايجابي
٢	اثر اعتماد قانون ضريبة الدخل العراقي	3.92	0.63	ايجابي
٣	اثر الوعي الضريبي	2.47	0.35	سلبي
٤	اثر موضوعية قرار المخمن	2.46	0.34	سلبي
٥	اثر قرارات سلطة الائتلاف	4.25	0.76	ايجابي

يتضح من خلال الجدول السابق ان المجالات التي اشتملها البحث ، منها عوامل تم تصنيفها على انها تترك أثراً ايجابياً في الحد من التهرب الضريبي وهي المجال الاول الخاص بأثر تحديد قانون ضريبة الدخل لحقوق والتزامات المكلف والادارة الضريبية اذ ان القانون يمنح المكلف حق الاعتراض والاستئناف وحق المحافظة على سرية معلوماته وكذلك تنظيم العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات مما يؤدي الى تعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية ، وكذلك المجال الثاني المتعلق بأعتماد قانون ضريبة الدخل لأشتمال القانون على نصوص خاصة بالعقوبات على المتخلفين عن دفع الضريبة واعتماد القانون لمحكمة استئناف خاصة بقضايا ضريبة الدخل وانصاف المكلف من خلال التنزيلات اثر ايجابياً من لعلاقة بين الطرفين ومن ثم ادى الى تقليل التهرب الضريبي . والمجال الخامس الخاص بقرارات سلطة الائتلاف الخاصة بتعديل الاعفاءات والسماحات وتخفيض اسعار الضريبة الذي حصل على اعلى متوسط 4.25 لأن هذه القرارات خفضت الكثير من العبء الضريبي على المكلفين . وهذا يدعم فرضية البحث الاولى اما العوامل التي يمكن تصنيفها على انها تترك أثراً سلبياً في الحد من التهرب الضريبي فهي المجال الثالث الخاص بأثر الوعي الضريبي الناتج

عن عدم وعي الادارة الضريبية للوضع الاقتصادي والاجتماعي للمكلف ، وعدم تبني قانون ضريبة الدخل العراقي لمبدأ الوعي الضريبي وعدم ملائمة طبيعة الوسائل والادوات المستخدمة في نشر الوعي الضريبي ، وكذلك المجال الرابع من العوامل المؤثرة سلباً في الحد من التهرب الضريبي بسبب تدني مستوى ادراك المخمن لواقع وظروف عمل المكلف وتدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف والمخمن واخيراً تدني مستوى ثقة المخمن بمصادقية البيانات المالية التي يقدمها المكلف او من ينوب عنه ، وهذا يؤكد فرضية البحث الثانية بأن شفافية العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية لا تؤدي الى زيادة التهرب الضريبي.

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات :

خرج البحث بالاستنتاجات التالية :

١- هناك عوامل تؤثر تأثيراً ايجابياً في الحد من التهرب الضريبي واخرى سلبية ، وان من اهم العوامل التي تؤثر ايجابياً ، هو تعديل السماحات الممنوحة للمكلف وتعديل اسعار الضريبة ، وانصاف المكلف من خلال التنزيلات ، وكذلك تنظيم العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات ، ومنح المكلف حق الاعتراض والاستئناف ، ومنح المكلف حق المحافظة على سرية معلوماته ، يقابلها اهم العوامل التي تؤثر سلباً والتي تؤدي الى زيادة التهرب الضريبي و منها ، عدم مراعاة القانون لقواعد العدالة الضريبية ، وتدني مستوى ادراك الادارة الضريبية لواقع وظروف المكلفين ، وعدم سهولة ووضوح بعض مواد القانون ، وتدني مستوي الثقة المتبادلة بين الطرفين وكذلك تدني مستوى ثقة المخمن بمصادقية البيانات التي يقدمها المكلف .

٢- ان الاستراتيجية الضريبية التي اصدرتها سلطة الائتلاف بالامر رقم ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ وما تلاها من قرارات وتعديلات لقانون ضريبة الدخل وضريبة الدخل العقاري كان لها اثار ايجابية في الحد من التهرب الضريبي بسبب الاصلاحات الواردة فيها والتي تراعي الى حد ما قدرة المكلف المالية وظروفه الاجتماعية .

٣- هناك غموض في بعض نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي مما ادى بدوره الى زيادة التهرب الضريبي .

٤- عدم توفر الوعي الضريبي الكافي لدى كل من المكلف والمخمن ومن ثم اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي

٥- عدم توفر الثقة بين المكلف والادارة الضريبية ادى الى اتساع الفجوة بين الطرفين وكان عاملاً مؤثراً في زيادة التهرب الضريبي .

٦- عدم وجود الادراك الكافي لدى المخمن والادارة الضريبية ، عن الاوضاع المالية والاقتصادية والاجتماعية للمكلف .

٧- هناك شعور لدى المكلفين بأن اموال الضرائب التي يتم تحصيلها ، لا يتم انفاقها في اوجهها الصحيحة مما اثر سلباً في الحد من التهرب الضريبي .

ثانياً: التوصيات

في ضوء الاطار النظري لهذا البحث ، فضلا عن نتائج الدراسة الميدانية يمكن تقديم حملة من التوصيات هي :

١- ضرورة اتخاذ المشرع مواقف متشددة وذلك بفرض عقوبات في حق مرتكبي جرائم التهرب الضريبي ، وعدم الاقتصار على النص على هذه العقوبات فقط .

٢- توفير الكادر الفني الكفوء والمزود بالانظمة الالكترونية الحديثة مع وجود نظم رقابية تؤمن سير انتظام العمل ، ووضع انظمة اجور مناسبة تتلائم مع طبيعة عمل المخمنين وما يقع على عاتقهم من مهام ومسؤوليات في توضيح الغموض الذي ينتاب بعض فقرات قانون ضريبة الدخل .

٣- ضرورة قيام المشرع الضريبي والجهات المسؤولة في وزارة المالية بالتركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى كادر الهيئة العامة للضرائب بشكل عام ، والمكلفين بشكل خاص ، لما لهذا الموضوع من اهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة ، من خلال الندوات وورش العمل والنشرات الخاصة بالموضوع .

٤- توضيح الطرائق التي يتم بها صرف حصيلة الضرائب واستخدام وسائل الاعلام المختلفة لأبراز اهمية الضرائب للدولة والمجتمع .

٥- ضرورة تشديد الرقابة على عمل المحاسبين ، وضرورة تفعيل هذا القطاع ليصبح عاملاً مساعداً في الحد من التهرب الضريبي ، وليس العكس وذلك من خلال الرقابة على عمل المحاسبين وادخالهم في دورات توعية وتأهيل ، وتفعيل الرقابة الدورية التي تمارسها الدولة على الذمة المالية للمخمين ، لتدعيم ثقة المكلفين بقراراتهم .

٦- تشجيع التعاون وبناء جسور الثقة مع المهنيين الذين يعملون خارج الهيئة العامة للضرائب كخبراء ومستشارين ومحاسبين ومدققي حسابات .

٧- طمأنة المكلف بأن الضرائب التي يتم دفعها تتفق للمصلحة العامة ، الامر الذي يؤدي الى ازالة الحاجز النفسي بين المكلف والادارة الضريبية ، ويقلل النفور من الضريبة ويؤدي الى تقليص التهرب الضريبي.

المصادر :

أولاً : الوثائق :

- ١- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .
- ٢- قانون رقم (٥٧) لسنة ٢٠٠١ ، تعديل قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .
- ٣- قانون رقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ ، تعديل قانون ضريبة العقار المرقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ .
- ٤- وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم الاعمال والمهن التجارية ، " الامر ٤٩ الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة حول الاستراتيجية الضريبية لعام ٢٠٠٤ " بغداد ، ٢٠٠٤ .

ثانياً : المصادر العربية :

- ١- منصور ، ايهاب ، " العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠٠٣ .

- ٢- عبد الغفور ، حسام فايز احمد ، " اثر العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في التحصيل والجباية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠٠٨ .
- ٣- اسماعيل ، خليل اسماعيل ، " المحاسبة الضريبية " ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق ، ٢٠٠٢ .
- ٤- الحاج ، طارق ، " المالية العامة " ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٢ .
- ٥- اديب ، عبد السلام ، " السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية " القاهرة ، ١٩٩٨ .
- ٦- نور ، عبد الناصر والشريف ، عليان ، " الضرائب ومحاسبتها " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الاولى ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٢ .
- ٧- بشور ، عصام ، " المالية العامة والتشريع المالي " ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة السادسة ، ١٩٩٢-١٩٩٣ .
- ٨- عكروش ، محمد وزهيري ، علاء الدين ، " دراسة تحليلية لواقع التهرب في سورية واثره على التنمية " ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد ٢٧ ، عدد (١) ، ٢٠٠٥ .
- ٩- جمعة ، محمد ، " التهرب الضريبي لدى اصحاب المهن الحرة ، اسبابه وطرق معالجته " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠٠٥ .
- ١٠- صادق ، مورييس ، " موسوعة التهرب الضريبي " ، دار الكتاب الذهبي ، القاهرة ، ١٩٩٩ .
- ١١- سعد ، محي محمد ، " الاطار القانوني للعلاقة بين الممول والادارة الضريبية " ، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية ، الاسكندرية ، مصر ، بلا سنة .
- ١٢- شبيطة ، هاني ، " حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس ، فلسطين ، ٢٠٠٦ .

ثالثاً : المصادر الأجنبية :

Kohler ,Eric ,L " A Dictionary for Accountants" New-Delhi,1972

رابعاً : الانترنت :

١- وزارة المالية ، الدائرة الاقتصادية ، البحوث والدراسات " اسباب التهرب الضريبي

في العراق " ، ايلول ٢٠٠٦

WWW_mof_gov

٢- المنتدى الاقتصادي العالمي ، " تقييم النظام الضريبي في العراق مع السبل

المتاحة لأصلحه " .

WWW_almada paper_net

3- Bruno S .Frey & Lars. P Feld, " THE TAX AUTHORITY AND THE TAX PAYER", AN Explratory Analysis .2002, http://crereg_eco_univ_rennesi

٤- " اثار التهرب الضريبي وطرق معالجته " ، ٢٠٠٧

<http://lar.wikipedia.org>

<http://www.alsabaah.com/paper>

ملحق رقم (١)

استمارة الاستبيان

عزيزي المستجيب المحترم ...

يهدف هذا البحث الى الكشف عن اثر العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ، وقد تم اختياركم لتكونوا جزء من عينة البحث ، راجين تفضلكم بالاجابه على اسئلة هذه الاستبانة خدمة للبحث العلمي .

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحثة

الجزء الاول : معلومات عامة

الرجاء وضع اشارة (x) في المربع المقابل الذي ينطبق عليك

* الوضع المهني للمستجيب

١- ☐ مكلف ٢- ☐ مخزن ٣- ☐ محاسب / مدقق

- خاص بالمكلفين

* الدخل الشهري

١- ☐ اقل من مليون دينار

٢- ☐ من مليون دينار - ٢ مليون دينار

٣- ☐ اكثر من ٢ مليون دينار

الجزء الثاني : فقرات الاستبانة

فيما يلي فقرات تمثل قضايا تعكس العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ، وعليه نتمنى من حضرتكم وضع اشارة (x) مقابل كل فقرة وتحت الدرجة التي تعكس اثرها في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظركم .

اولاً:- الأسئلة المتعلقة بأثر تحديد قانون ضريبة الدخل لحقوق والتزامات المكلفين والإدارة الضريبية .

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي

الرقم	الفقرة	اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق جداً
١-	تنظيم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال الحوافز والعقوبات والغرامات					
٢-	منح القانون العراقي المكلف حق الاعتراض والاستئناف					
٣-	منح القانون العراقي للمكلف حق المحافظة على عدم الافصاح عن المعلومات					
٤-	تمتع المكلف ماسك الدفاتر حسب القانون بحقوق و مزايا إضافية					
٥-	تشديد نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي على تحصيل دين الضريبة					

ثانياً: - الاسئلة المتعلقة بأثر اعتماد قانون ضريبة الدخل .

الرقم	الفقرة	اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق جداً
٦-	عدم مراعاة قانون ضريبة الدخل العراقي لقواعد العدالة الخاصة بالمكلفين					
٧-	اشتمال قانون ضريبة الدخل على نصوص خاصة بالعقوبات المتعلقة بالمتخلفين عن دفع الضريبة					
٨-	اعتماد قانون ضريبة الدخل العراقي لمحكمة استئناف خاصة بقضايا ضريبة الدخل .					
٩-	عدم سهولة ووضوح بعض بنود ومواد قانون ضريبة الدخل العراقي					
١٠-	انصاف المكلف من خلال التنزيلات (خصم النفقات والمصاريف) التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي					

ثالثاً: - الاسئلة المتعلقة بالوعي الضريبي

الرقم	الفقرة	اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق جداً
١١-	البطء في انتهاء المعاملات الضريبية نتيجة لقلّة					

					الوعي الضريبي	
					عدم وعي الادارة الضريبية للوضع الاقتصادي والاجتماعي للمكلف	١٢-
					تضييق الفجوة بين المكلف والادارة الضريبية نتيجة لوعي المحاسب القانوني	١٣-
					صدور التعليمات والنشرات المرفقة مع قانون ضريبة الدخل العراقي	١٤-
					عدم تبني قانون ضريبة الدخل العراقي لمبدأ الوعي الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي	١٥-
					عدم ملائمة طبيعة الوسائل والادوات المستخدمة في نشر الوعي الضريبي	١٦-

رابعاً :- الاسئلة المتعلقة بأثر موضوعية قرار المخمن .

الرقم	الفقرة	اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق جداً
١٧-	تدني مستوى ادراك المخمن لواقع وظروف عمل المكلف					
١٨-	رفض المخمن للضغوط الاجتماعية (الواسطة)					
١٩-	ممارسة الدولة للرقابة الدورية على الذمة المالية الخاصة للمخمن					
٢٠-	تدني مستوى الثقة المتبادلة بين المكلف والمخمن					
٢١-	تدني مستوى ثقة المخمن بمصداقية البيانات المالية التي يقدمها المكلف او من ينوب عنه					

خامساً :- الاسئلة المتعلقة بأثر قرارات سلطة الائتلاف

الرقم	الفقرة	اتفق جداً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق جداً
-------	--------	-----------	------	-------	---------	--------------

العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي

٢٢	زيادة الاعفاءات الواردة في المادة (١٢) من القانون مفيدة في الحد من التهرب الضريبي				
٢٣	تعديل مبالغ السماعات الممنوحة لكل من المكلف وزوجته وأولاده تراعي ظروف المكلف الاقتصادية والاجتماعية				
٢٤	تخفيض نسبة اعلى شريحة من ٤٥% الى ١٥% ملانمة للمكلف				
٢٥	تخفيض سعر ضريبة الدخل العقاري من ٣٥% الى ١٠% جيدة للمكلف				
٢٦	الغاء ضريبة الدخل العقاري الاضافية يؤدي الى القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي التي كانت موجودة سابقاً .				

