

الشفافية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب / بغداد

محمد نصر حسين

المعهد التقني المسيب، جامعة الفرات الاوسط، بابل، العراق
 mohammednh82@gmail.com

المستخلص. تعتمد الإدارة الضريبية على التقرير المالي للمكلفين من أجل الوقوف على حقيقة مركزهم المالي وإمكانية فرض الضرائب عليهم وجبايتها بالشكل المطلوب ، وبسبب إخفاء المكلف لكل عناصر دخله الخاضع للضريبة أو بعضها كمحاولة منه للتخلص من دفع الضريبة ، جاء البحث الحالي ليهدف إلى التعرف إلى واقع الشفافية ومدى إمكانية إفصاح المكلفين عن مصادر أموالهم وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب بعدالة مما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية ، وإلى بيان الآثار المترتبة لمفهوم الشفافية في التعاملات التي تحدث بين الهيئة والمكلفين واعطاء المصدقية لعملية التحاسب الضريبي وما له من أثر في الحد من التهرب الضريبي ، من خلال معالجة مشكلة تتضح من التساؤلات الآتية : هل غموض القوانين والتعليمات والضوابط الضريبية لها أثر على التهرب الضريبي؟ ، هل الفساد الإداري والمالي وعدم وجود شفافية كافية لدى الهيئة العامة للضرائب تؤدي إلى التهرب الضريبي؟ ، هل وجود الروتين والتعقيد في معالجة معاملات المكلفين تؤدي إلى التهرب الضريبي؟ ، وبالإعتماد على التحليل الإحصائي لبيانات الاستبانة البالغة (٥٠) استمارة باستخدام معامل الارتباط البسيط ، تحليل الانحدار البسيط ، اختبار F ، معامل التفسير R^2 ، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها (أن التزام كل من المكلف والسلطة المالية بالشفافية سيؤدي حتما إلى تطبيق العدالة في فرض الضريبة ، وزيادة الإيرادات الضريبية ، والقضاء على الفساد الإداري والمالي ، مع زيادة ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية) ، أما أهم التوصيات (ضرورة تبني الإدارة الضريبية للشفافية في عملها الضريبي من خلال التعريف بحقوق وواجبات المكلفين ، وعرض القوانين والتعليمات الضريبية من أجل زيادة معرفة المكلفين بعملية التحاسب الضريبي) .

كلمات المفتاحية : الشفافية ، الشفافية الضريبية ، التهرب الضريبي .

Abstract. The tax administration depend on the financial report of the taxpayers in order to find out the truth of their financial position and the possibility of imposing taxes on them and collecting them as required, and because the taxpayer hides all or some of the elements of his taxable income as an attempt to get rid of paying the tax , the current research was aimed to identifying the reality of transparency and the extent to which the taxpayers can disclose the sources of their money , and thus determine the tax base by the general tax authority fairly, which contributes to increasing the tax proceeds, and to explain the implications of the concept of transparency in the dealings that occur between the authority and taxpayers and give credibility to the accounting process tax and its impact on reducing tax evasion , by addressing a problem evident from the following questions: does ambiguity of laws, instructions and tax controls have an effect on tax evasion? , does administrative and financial corruption and the lack of sufficient transparency at the general tax authority lead to tax evasion?, does the presence of red tape and complexity in handling taxpayers' transactions lead to tax evasion? , and based on the statistical analysis of the (50) questionnaire data using the simple correlation coefficient,

the simple regression analysis, the F test, the interpretation coefficient R^2 , a set of conclusions were reached, the most important of which is (that the commitment of both the taxpayer and the financial authority to transparency will inevitably lead to the application of justice in imposing taxes, increasing tax revenues, and eliminating administrative and financial corruption, while increasing the confidence of those in charge of tax administration), and the most important recommendations (the need for the tax administration to adopt transparency in its tax work through Introducing the rights and duties of taxpayers, and presenting tax laws and instructions in order to increase the taxpayers knowledge of the tax process).

Keyword : Transparency , Tax transparency , Tax evasion .

١ المقدمة

ان النظام الضريبي الأمثل في أي دولة يعبر عن حالة الانسجام والعلاقة بين مكوناته الثلاثة المتمثلة في الادارة الضريبية والمكلف والتشريعات الضريبية عن طريق القوانين الضريبية الجيدة والتزام المكلف والعلاقة الوثيقة بين الادارة الضريبية والمكلف المبنية على الشفافية ، وبالتالي فان عدم الانسجام بين هذه المكونات يسبب في ضعف التزام المكلف بالضريبة والتهرب منها ، كما ان تعدد القوانين الضريبية والتعقيدات والضوابط كان نتيجة لازدياد عدد المكلفين وتنوع انشطتهم الضريبية ، وبالتالي تضاعفت اعباء الادارة الضريبية لإيجاد الوسائل الكفيلة بزيادة وعي المكلفين بالضريبة وزيادة قدرة المخمن على احتساب الضريبة ، كما أن أكثر المكلفين وبعض العاملين لدى السلطة المالية لا يعلمون بما يحصل من تغيرات في القوانين والضوابط والاعتمادات الضريبية ، وبما أن الشفافية تتطلب من الادارة الضريبية الإفصاح عن الذي يتعلق بزيادة وعي المكلفين بالضريبة ، كما انها تتطلب من المكلف الإفصاح التام عن الدخل المتحصلة لديه خلال سنة تحققها وبالتالي فان هناك تبادل للمسؤوليات بين الهيئة والمكلفين لتطبيق الشفافية ولا ترتبط بإحدهما ، وعليه تضمن هذا البحث المنهجية والاطار النظري ، كما تضمن الجانب التطبيقي واخيرا تضمن الاستنتاجات والتوصيات.

٢ المنهجية

تضمن مشكلة البحث وتحديد ابعادها كما سيتضمن هدف البحث و اهميته وصولاً الى فرضيات البحث وحدوده

١.٢ أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من أهمية شفافية المعلومات التي يقدمها المكلفين بدفع الضريبة وأثر ذلك في تحديد الوعاء الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب ، كما أن أهمية البحث ترتبط بأهمية وجود قوانين وضوابط واعتمادات ضريبية واضحة تساهم في تسهيل تعاملات المكلفين مع الهيئة العامة للضرائب وتحد من تهربهم من دفع الضريبة .

٢.٢ هدف البحث : يهدف البحث الى :

أ- التعرف الى واقع الشفافية ومدى امكانية افصاح المكلفين عن مصادر اموالهم وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب بعدالة مما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية .

ب- بيان الآثار المترتبة لمفهوم الشفافية في التعاملات التي تحدث بين الهيئة والمكلفين واعطاء المصادقية لعملية التحاسب الضريبي وما له من اثر في الحد من التهرب الضريبي .

٣.٢ فرضيات البحث :

- ١- الفرضية الرئيسية الأولى : هل هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة (١%) بين الشفافية و التهرب الضريبي ؟
- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة (١%) بين الشفافية و التهرب الضريبي ؟
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة (١%) بين الشفافية و التهرب الضريبي ؟
- ٢- الفرضية الرئيسية الثانية : هل هناك علاقة اثر ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة (١%) بين الشفافية و التهرب الضريبي ؟
- لا توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة (١%) بين الشفافية و التهرب الضريبي ؟
- توجد علاقة اثر ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة (١%) بين الشفافية و التهرب الضريبي ؟

٤.٢ مشكلة البحث :

- تبرز مشكلة البحث من الأسئلة التالية:-
- ١- هل غموض القوانين والتعليمات والضوابط الضريبية لها اثر على التهرب الضريبي؟
 - ٢- هل الفساد الإداري والمالي وعدم وجود شفافية كافية لدى الهيئة العامة للضرائب تؤدي الى التهرب الضريبي؟
 - ٣- هل وجود الوتين والتعقيد في معالجة معاملات المكلفين تؤدي الى التهرب الضريبي؟

٥.٢ حدود البحث :

تمثلت حدود البحث في تسليط الضوء على الشفافية واثرها في تقليل محاولات المكلفين للتهرب من الضريبة على دخولهم ، وتمثل مجتمع البحث في الهيئة العامة للضرائب / بغداد ، في حين تمثلت عينة البحث في العاملين في الهيئة العامة للضرائب ، حيث تم توزيع استمارات الاستبانة عليهم والتي بلغت ٥٠ استبانة .

٣ الاطار النظري

١.٣ الشفافية

١.١.٣ مفهوم الشفافية

هنالك اكثر من مفهوم للشفافية ، فهي بالمفهوم السياسي (العاني والدباس، ٢٠٠٥: ٥٩٤) تعني الدقة التي تمكن للناس من خلالها على ملاحظة تصرفات السياسيين، حيث ان معظم السياسيين يستخدمون قواعد ومصطلحات في مواسم الانتخابات تكون ذات جاذبية لضمان توجه الناس نحوهم. ويقصد بالشفافية ايضا" (بأنه مبدا انشاء بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابله للوصول اليها بسهولة ومروية وقابله للفهم لجميع الاطراف المشاركة في السوق كونها تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات). (لطفي : ٢٠٠٧ ، ٦٦)

كما عرفت من (vishwanath&kaufmanns,1999:3) على انها سبل من المعلومات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية المحددة عن استعمال القروض من لدن المستثمرين في القطاع الخاص وعن سياسة الحكومة المالية

وانشطة المؤسسات الحكومية . اما بالمفهوم المحاسبي فهي الكشوفات التي تستعمل وتستخرج منها المعلومات المطلوبة بسهولة. (Hunton &Libby and Mazza,2004:5)
وتستخدم الشفافية كوسيلة لبناء اواصر الثقة والاتصال فيما بين المنظمة والزبائن وهذا أمر مفيد على الصعيد الاقتصادي .

(James, L. Horton, 2006: 3)

٢.١.٣ أهمية الشفافية :

تتمثل أهمية الشفافية في انها تعمل على زيادة المعلومات الواردة في الايضاحات المتممة لتؤدي الى تحسين الافصاح في قوائم المكلفين وان عدم توفر هذه المعلومات يعمل على عدم الوصول الى الوعاء الضريبي الصحيح للمكلفين وبالتالي يؤدي الى ضياع مبدأ تطبيق الشفافية في التعامل ، وتبرز أهمية الشفافية فيما يلي: (لطيف وقيطيم : ٢٠٠٧ : ٢٣)

- ١ - تزيد من عملية توضيح قيود البنود التي تحتويها القوائم المالية .
- ٢ - تقلل من درجة النقلب في الاسواق المالية لضمان الاستقرار المالي .
- ٣ - تجعل استجابة المشاركين في سوق الاخبار السيئة معتدلة وتساعد على توقع وتقييم المعلومات السلبية .
- ٤ - تقلل من ميل الاسواق للتركيز على الانباء الايجابية او السلبية .
- ٥ - التعرف على الظروف التي ادت الى تغيير في السياسات المحاسبية .

٣.١.٣ مبادئ تطبيق الشفافية :

يوجد للشفافية اربع مبادئ هي : (عبود ، ٢٠٠٩ : ١٢)
أ - مبدأ وضوح الادوار والمسؤوليات وتجديد هيكل ووظائف قطاع الحكومة ومستوياته والعلاقة فيما بينه وبين باقي القطاعات .
ب - مبدأ علانية اعداد وتنفيذ الموازنة والابلاغ عن نتائجها وتنفيذها وتشمل نوعية المعلومات المتاحة الى الجمهور والتي تخص الميزانية .
ج - مبدأ ضمانات صحة المعلومات والذي يعني جودة البيانات المالية العامة والحاجة الى تدقيق معلومات المالية العامة بشكل مستقل .
د - مبدأ إتاحة المعلومات للجمهور والذي يؤكد على نشر معلومات شامله عن مالية العاملة في الاوقات التي يتم تحديدها بوضوح .
حيث يرى (Kurniawati et al ، 2013 : 69) ان المعلومة تكون مكتملة من خلال أدراج كافة المعلومات الضرورية والملائمة بصورة كاملة غير مجزأة .

٤.١.٣ اهداف الشفافية الضريبية :

للشفافية الضريبية أهداف تتمثل بما يلي : - (James and nobes,2001;10)
أ - تعتبر وسيلة ناجحة للحد من الفساد الاداري ، حيث أن عملية وصول التعليمات الضريبية الى المكلف تساعد على الحد من الفساد الاداري لكون موظف الادارة الضريبية لا يستطيع التلاعب بمقدار الضريبة عندما يكون المكلف مطلعاً على القوانين والتعليمات .
ب - تقلل كلفة فرض الضريبة وذلك بتخفيض الكلف الناجمه عن اعتراض المكلف على فرض الضريبة وغيرها من الإجراءات الادارية .
ج - تساعد على تطبيق مبدأ المساواة .

د - زيادة الوعي الضريبي للمكلفين ، حيث يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول طريقة أو أسلوب توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على كل ما يتعلق بفرض وتقدير واستقطاع الضريبة من قوانين وانظمة وتعليمات وتحاسب وذلك من خلال تعدد وسائل النشر التي تقوم بها الهيئة من اجل زيادة قدرتهم على معرفة مبلغ الضريبة المفروضة على دخولهم .

هـ - تطبيق مبدأ العدالة الضريبية .

و - زيادة ثقة المكلف بالضريبة والذي يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي وهذا يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية.

ز - المساعدة في جذب الاستثمارات الداخلية والخارجية ، وذلك من خلال ما تقوم به الهيئة من عمليات النشر وبالأخص عند وجود حوافز ضريبية لم يعلم بها المستثمر كما في الإعفاءات الممنوحة للمصنعين أو المنتجين أو اصحاب الصناعات الاستراتيجية .

٥.١.٣ ضوابط الشفافية الضريبية :

تكون ضوابط الشفافية الضريبية كالتالي : (رمضان ، ٢٠٠٢: ١٠٤)

- ١ . ان تكون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف وان تكون القوانين والتشريعات بيد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة وان تتسم بالوضوح.
- ٢ . تجنب الضريبة للتعقيد ومعوقات الروتين وتأثيره في العمل الضريبي ومن ثم الحصيلة الضريبية ، حيث أنه من متطلبات الشفافية وذلك بتخفيض تكاليف الاجراءات الإدارية المتبعة لاعتراض المكلف ، ولكون الهدف المالي من اهداف الضريبة لذا على الادارة الضريبية ان توائم بين ما تتحمله من تكاليف عملية فرض الضريبة وبين عوائد تلك الضريبة المفروضة .
- ٣ . مراعاة الظروف المعيشية للمكلفين يحسن علاقتهم مع الادارة الضريبية مما له من تأثير كبير على نفسية المكلف وهذا من متطلبات الشفافية الضريبية والذي يساعد على الحد من التهرب الضريبي .
- ٤ . ان شعور الفرد بعدالة الضريبة وأنها تعود بالمنفعة عليه يعطيه حافز على تسديد الضريبة كامله من دون اللجوء الى طرق التهرب وهذا من متطلبات الشفافية الضريبية فالإنصاف في فرض الضريبة وعدم التحيز ومراعاة مقدرة المكلف الاقتصادية له عامل نفسي يُساعد في ضبط السلوك الضريبي للمكلف .

٦.١.٣ مجالات تحقق الشفافية :

يمكن تحقيق الشفافية في المجالات التالية :- (www.acc4.arab.com)

- ١ . شفافية المبادئ والطرق المحاسبية التي تم استخدامها في تحديد وقياس اثر المعاملات والأحداث الاقتصادية على أداء الشركة ووضعها الاقتصادي .
- ٢ . شفافية التقديرات والأحكام الشخصية للإدارة ذات التأثير الجوهري على الشركة .
- ٣ . شفافية التنبؤ من خلال الإفصاح عن الطبيعة الدائمة أو المتكررة لبند الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .
- ٤ . شفافية الحصول على المعلومات أن تكون التقارير المالية وما تحتويه من معلومات متاحة أمام جميع المستثمرين دون تمييز يحقق تكافؤ فرص الحصول على المعلومات بين جميع المستثمرين .
- ٥ . الشفافية في مجال هيكل الملكية وحقوق المستثمرين فالتقارير المالية يجب أن تتضمن إفصاحا كافيا عن أنواع الأسهم ، أنواع المستثمرين ، أسماء كبار المستثمرين في الأسهم ... الخ .

٢.٣ التهرب الضريبي

١.٢.٣ مفهوم التهرب الضريبي :

هنالك ثلاثة ابعاد لمفهوم التهرب الضريبي ففي البعد القانوني (التحافي، ٢٠٠١: ٢٧) هو القيام بعمل ، أو الامتناع عن عمل يقع ضمن المخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية سياسة الدولة الاقتصادية ، حيث نص على تجريم التهرب الضريبي في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة ، اما مفهومه في البعد الاقتصادي فهو محاولة المكلف التخلص من الالتزام القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه بشكل كلي أو جزئي ، باستخدام وسائل مختلفة وغير مشروعة في القانون . (يونس ، ٢٠٠٤: ١٨٢)

فهو مخالفة صريحة للقانون لغرض التخلص من الضريبة المفروضة أو تخفيض مبلغها . (84: 1996, Lucien)

اما بالمفهوم المحاسبي يقصد به " المخالفة الناجمة عن اخفاء او تحريف او تزوير المعلومات التي تقدم الى الإدارة الضريبية لغرض تقليل مبلغ الضريبة او اخفاء مخالفه سابقه " . (الناصر ، ٢٠١٢ ، ٤٦)
يمكن القول بان التهرب الضريبي هو قيام المكلف بدفع الضريبة بمخالفة القوانين والتعميمات الضريبية بالاستفادة من بعض الثغرات والغموض في تلك القوانين والتعليمات ، بهدف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية أو جزئية .

٢.٢.٣ انواع التهرب الضريبي :

هنالك انواع عديدة للتهرب الضريبي وهي :-

- ١- التهرب الضريبي وفقا إلى مشروعيته : يقسم الى :-
 - أ- تهرب مشروع : ويطلق عليه ايضا تجنب الضريبة ، وذلك باستغلال بعض الثغرات القانونية من اجل التوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة المترتبة على المكلفين . (الخطيب وشامية ، 2003 : ٥٢٦)
ومن حالاته : (العلي ، ٢٠١١ : ١٢٣)
 - الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي ، كقيام الأفراد بهبة أموالهم الى الورثة أثناء فترة حياتهم ، وذلك لغرض التخلص من ضريبة التركات .
 - عدول الأفراد عن الواقعة المنشأة للضريبة ، كامتناع الأفراد عن شراء السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة .
- ب- تهرب غير مشروع : وهو مخالفة القانون الضريبي وعدم إظهار الدخل بالصورة الصحيحة من خلال اتباع أساليب الغش والاحتيال أو اخفاء حقائق بنية مقصودة ، والأضرار بالخزينة العامة . (الوادي و ابراهيم ، ٢٠١٠: ١٠٧)

فهو برؤية (McGee&others,2012:1) تهرب المكلف من الضريبة من خلال الدفع المقصود أو المتعمد للضرائب بأقل من القيمة التي يفرضها أو يطلبها القانون .
ويرى (عناية ، ٢٠٠٣ : ٣٤٢) ان أشكال التهرب غير المشروع تختلف باختلاف الضريبة المتهرب منها ، حيث يتخذ التهرب الضريبي في الضرائب المباشرة شكلا سلبيا بامتناع المكلف عن تقديم الإقرار المالي عن دخوله أو إخفاء الواقعة المنشأة للضريبة.
بينما يرى (سمحان وآخرون ، ٢٠١٠: ١١٦) ان التهرب يتخذ شكله السلبي في الضرائب غير المباشرة بعدم اعتراف المكلف بالواقعة المنشأة للضريبة ، كإنكار الملكية للسلع المستوردة ، أو اخفاء أو اخراج تلك السلع من وحدة الكمارك لتجنب دفع الضرائب عليها.

٢- التهرب الضريبي وفقا إلى حجمه : يقسم الى :-

- أ- التهرب الكلي : (السعيد ، ٢٠١٣ : ٧٠) هو التخلص المكلف الكلي من دفع ما يترتب عليه من ضريبة ، وذلك باستخدام اساليب الغش والاحتيال لكي يكون خارج نطاق الضريبة ، وهنالك العديد من الصور و الوسائل التي يستخدمها المكلف لغرض التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه مثل أصحاب المهن الحرة كالمسامرة

واصحاب الحرف من الذين ليس لديهم مكاتب معينة أو تصاريح لمزاولة المهنة ، ولم يتم ادراجهم في السجلات الضريبية .

ولهذا النوع من التهرب آثار سلبية خطيرة فهو يفقد الخزينة العامة اموالا طائلة ، ويضعف دور دائرة الضريبة في تمويل التنمية التي تسعى اليها أكثر البلدان بشكل عام ، وبالخصوص البلدان النامية ، وتمويل خدمات الدولة المقدمة لمواطنيها بشكل خاص . (عبد الغفور ، ٢٠٠٨ : ٤١)

ب- التهرب الجزئي : (الراوي ، ٢٠٠٨ ، ١٨) هو محاولة المكلف للتخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه بشكل جزئي بإخفاء جزء من نشاطه من خلال استخدام أساليب غير مشروعة ، كمحاولة تصريح المكلف في إقراره الضريبي بسعر يخالف السعر الحقيقي للبضاعة، او اخفاء جزء من مبيعاته .

٣- التهرب الضريبي وفقا الى معيار الاقليمية : يقسم الى : (لطيف ، ٢٠١٥ : ٦٢-٦٣)

أ- التهرب على المستوى الدولي : يحدث التهرب الضريبي الدولي خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على المكلف ، حيث يستخدم المكلف طرائق وسبل مشروعة وغير مشروعة عن طريق قيامه بتحويل الأرباح لخارج اقليم الدولة الكائن فيها لكي يتهرب من الضريبة الداخلية اذا كانت مرتفعة القيمة ، أو باستثمار امواله في الخارج لكي يتمتع بالإجازات والإعفاءات الضريبية المقررة في القانون الضريبي للبلد المضيف .

ب- التهرب الضريبي الداخلي : تتعدد صور الإفلات من الضريبة داخل الدولة الواحدة ، بمخالفة المكلف لقواعد القانون بأساليب احتيالية لأجل التهرب من دفع الضريبة ، ومن امثلة هذا النوع زيادة المصروفات باستخدام مستندات وهمية تقلل من الدخل الخاضع للضريبة ، وتزداد نسبة هذا النوع من التهرب في العمليات التجارية بينما تقل في عمليات الصناعة لكون العمليات الصناعية تمر بعدة مراحل تخضع للرقابة والأشراف ، وقد قامت مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة الامريكية (IRS) بإجراء دراسة قسمت المكلفين إلى أربعة اصناف هي :

١- صنف المكلفون الذين يفهمون القانون الضريبي ويلتزمون بأحكامه من منطلق الرغبة الحقيقية بالالتزام .

٢- صنف المكلفون الذين لديهم الاستعداد للالتزام بالقانون ولكن معرفتهم المحدودة بأحكامه لا تساعدهم على ذلك

٣- صنف المكلفون الذين يفهمون القانون الضريبي إلا أنهم يختارون عدم الالتزام بجميع أحكامه .

٤- صنف المكلفون الذين لا يلتزمون بأحكام القانون عمدا ، والطريقة الصحيحة لمعالجة سلوك هؤلاء هو نقلهم من مجموعة الى اخرى صعوداً . وهناك صنف آخر من المكلفون الذين لا يفهمون القانون الضريبي ويرفضون الالتزام به عن عمد .

٤- التهرب بسبب العولمة : ان ظهور العولمة الاقتصادية ادى إلى رفع الحواجز الكمركية بين بلدان العالم واتساع شمولية اسواقها ، حيث ادى ظهور الأنترنت إلى توسع مجال التهرب الضريبي بمختلف أنواعه ، والذي اثر سلبيا على إيرادات الضريبة وشكل عبئا ثقيلا على الممولين الملتزمين بتطبيق القوانين الضريبي . (54):

(Alain Zinner, 2001)

٣.٢.٣ اسباب التهرب الضريبي :

ان التهرب الضريبي هو احدى الظواهر التي انتشرت في اغلب المجتمعات لتوافر ما يلزم نمو واتساع هذه الظاهرة والتي اقترنت بوجود الضريبة (Gerard, 2003: 23) ، حيث تختلف اسباب التهرب الضريبي باختلاف النظام الضريبي المعتمد في الدولة ، وتختلف طبيعة ووسائل هذه الاسباب من دولة لأخرى ومن نظام اقتصادي او اجتماعي لأخر ومن وقت الى آخر ، ومن أهم هذه الاسباب : (الناصر، ٢٠١٢ : ٤٨)

١- الاسباب الاقتصادية :- يتأثر النظام الضريبي بالتقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة وما لها من تأثير على انخفاض أو ارتفاع نسبة التهرب الضريبي ، حيث يرتفع مستوى الناتج القومي اثناء فترة الانتعاش الاقتصادي والذي يؤدي إلى ارتفاع متوسط دخل الفرد وبالتالي زيادة قدرته على تسديد الضريبة المفروضة عليه ، وبالنسبة يقل التهرب بسبب عدم شعور المكلف بعبء تلك الضريبة ، كما ان ارتفاع دخول المكلفين في فترة الانتعاش يؤدي إلى شمول فئات جديدة من الدخول بالضريبة وبذلك تنعدم الحاجة إلى فرض

ضرائب جديدة أو الى الزيادة في سعر الضريبة وهذا سيقال من التهرب الضريبي نتيجة توزيع الأعباء على عدد اكبر من المكلفين .

٢- الاسباب المالية :- ابرزها : (المهاني ، ٢٠١٠ : ١٦٧)

أ- ارتفاع معدلات الضرائب : معدل الضريبة هو نسبة مبلغ الضريبة الى الوعاء الضريبي ، ويختلف التهرب لكل ضريبة بحسب ارتفاع معدلها ، حيث يدفع المكلفين للتهرب من الضرائب ذات المعدلات العالية بأية طريقة ، لشعور المكلف بأن الضريبة تقتطع جزء كبير من دخله وبالتالي عدم كفاية ما يبقى من الدخل لسد الحاجات الضرورية .

ب- المغالاة في تعدد الضرائب : (الراوي ، ٢٠٠٨ : ٢٣) ان تعدد الضرائب لا يتفق مع قاعدة الاقتصاد الأساسية في فرض الضريبة ، فالضرائب المتعددة تحتاج الى نفقات كبيرة عند فرضها وجبايتها ، كما هو الحال في الضرائب النوعية ، لذلك فان الاتجاه السائد لدى أغلب الدول نحو الأخذ بالضريبة الموحدة على مجموع الدخل كما في ألمانيا وكنكرا والولايات المتحدة . (الجميلي ، ٢٠٠٠ : ٦٧)

ت- سياسة الدولة الانفاقية : ان سوء تخصيص وصرف النفقات العامة في بعض الاحيان يؤدي الى عدم مراعاة العدالة والترشيد في توزيع المنافع المترتبة عن تلك النفقات ، الامر الذي يدفع المكلف على التهرب ، لاعتقاده بعدم ضرورة دفع الضريبة المفروضة عليه بسبب انفاق حصيلتها في غير وجوه النفع العام ، بالاعتماد على بعض المظاهر السلبية للإدارة العامة . (الخضر ، ٢٠٠١ : ٩٣)

٣- الاسباب التشريعية :- تُعد التشريعات الضريبية الأساس الذي يحدد انواع الدخل الضريبي وفرض الضريبة على المكلفين ، حيث تولد وتتسع حالة التهرب الضريبي لأسباب تشريعية هي : (الراوي ، ٢٠٠٨ : ٢٤)

أ- عدم وضوح النصوص القانونية الضريبية : ان غموض وعدم الدقة وعدم التحديد وصعوبة فهم التشريع نتيجة عموميتها وتعديله باستمرار يفسحان المجال للثغرات التي يستفاد منها في التهرب الضريبي . ، حيث ان المكلف يبحث دائما عن تخفيض عبئه الضريبي بالافادة من نصوص القانون ، في حين تبحث الادارة الضريبية عن زيادة الحصيلة الضريبية من خلال تطبيق احكام القانون . (السويسي ، ٢٠٠٥ : ٢٣١)

كما ان ارتكاب المكلفين لأفعال غير مقصودة بسبب عدم وضوح نصوص القانون وما يفسره يعد تهرب من وجهة نظر القانون ، الامر الذي قد يترتب عليه غرامات ، وقد يتخذون أساليب غير قانونية لتبرير أو إخفاء هذه الأخطاء . (الوادي و ابراهيم ، ٢٠١٠ : ١٠٨)

ب- انعدام الاستقرار القانوني : ان تغيير التشريعات الضريبية نتيجة التغيرات السياسية والاقتصادية والمالية للبلاد تساعد المكلف على التهرب وتعد ثغرة يستند اليها المكلف للتخلص من الضريبة ، إذ ان التعديلات الكثيرة على النصوص القانونية للضريبة قد توجد حالة من عدم الاستقرار وتؤدي الى ارباك عمل السلطة الضريبية التي تنفذ القانون ، وتهيء فرصة سانحة للتهرب من دفع الضريبة لبعض المكلفين لعدم المام موظفي السلطة الضريبية بما يصدر من قوانين وتعليمات . (لطيف ، ٢٠١٥ : ٦٥)

من الملاحظ كثرة التعديلات والإضافات على قانون ضريبة الدخل العراقي ، مما يؤدي الى صعوبة الامام بها من قبل موظفي السلطة الضريبية وهذا يساعد على تهرب بعض المكلفين من الضريبة .

ث- ضعف الجزاءات الضريبية : ان العقوبات القاسية تردع المكلفين عن التهرب من الضريبة والعكس صحيح ، لان المكلف يوازن بين ما يترتب عليه من مبلغ الضريبة وبين ما سيتعرض له من العقوبة ، وبالتالي فان ضعف الجزاءات المقررة على المتهربين من دفع الضرائب تشكل حافزا على تهرب المكلفين من الضريبة من دون ان يقع فعلهم تحت وطأة القانون . (النعيمي ، ٢٠٠٥ : ٢٩)

وقد أشار المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل الى مجموعة افعال تعد من المخالفات التي تستوجب العقاب عند قيام المكلف بها ، منها تتعرض للجزاءات المالية التي تضمنتها المادة (٥٦) ، والجزاءات المقيدة لحرية المكلف وفقا للمادتين (٥٧-٥٨) ، أو بمضاعفة مبلغ الضريبة وفقا للمادة (٥٩) . (المفتي ، ٢٠١٢ : ١٦-١٧)

د- الإزدواج الضريبي : هو فرض الضريبة اكثر من مره على نفس المكلف ، وعلى نفس المال في المدة ذاتها ، حيث ان لوجود الإزدواج الضريبي لا بد من توفر شروط هي : وحدة المكلف الخاضع للضريبة ، ووحدة الضريبة المفروضة ، ووحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة ، ووحدة الدخل الخاضع للضريبة . (الفريجات ، ٢٠٠٩ : ٢٩)

٤- الأسباب الإدارية : ان من الاسباب التي تحفز على تهرب المكلفين من الضريبة هي ضعف وعجز الإدارة الضريبية عن كشف وسائل التهرب ، لان المكلف يفكر في امكانية اكتشاف تهربه قبل القيام بالتهرب ، وهناك عدة عيوب في الادارة الضريبية في العراق والتي تسبب التهرب الضريبي ، من أبرزها : (السامرائي، ٢٠١٤ : ٦٧-٦٨)

أ. تعدد طرائق تحصيل الضريبة : تتعدد الطرق التي تقدر ضريبة الدخل بموجبها ومنها : طريقة الاقرار، طريقة مسك السجلات المحاسبية ، طريقة التقدير بموجب الضوابط السنوية ، حيث ان التعددية في التقدير تشكل ثقلا على المخمن في فهم صياغة وقواعد كل طريقة .

ب. عدم دقة حصر المكلفين : حصر المكلفين هي عملية تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين اسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية ، حيث لا بد من وجود سجل رصين لتسجيل المكلفين لتكون تلك العملية دقيقة الامر الذي يعكس مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي وعدم اتاحة فرصة التهرب الضريبي .

ت. تدني المستوى العلمي للملاك الضريبي في الهيئة العامة للضرائب : ان تحصن الملاك الضريبي بمستوى علمي رفيع في مجال التخصص يزيد من قدرته في التحكم والسيطرة على فرص التهرب ، حيث تزداد معدلات التهرب الضريبي عند تدني المستوى العلمي للملاك الضريبي

ث. انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي : ان انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي يترتب عليه نتائج خطيرة منها عزوف ذوي الاختصاص عن الالتحاق بالإدارة الضريبية وعدم قدرة بعض الموظفين على مقاومة ما يعرض عليهم من الإغراءات المادية في مقابل مساعدتهم على التهرب من الضريبة مما يؤدي إلى خسارة مبالغ كبيرة للدولة .

ج. الفساد الإداري : تتسبب ظاهرة الفساد الإداري في ضياع جزء كبير من الإيرادات الضريبية من الدخول الى الخزينة العامة للدولة ، مما يقلص من سعي الدولة لتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية ، وتعد هذه الظاهرة من اكبر المشاكل التي تواجهها الدول لضبط إيراداتها الضريبية .

٥- الأسباب الاجتماعية : ان من أهم الاسباب الاجتماعية التي تؤدي الى تهرب المكلفين من الضريبة هو ضعف وعي الافراد وادراكهم لأهمية الضرائب في حياتهم وذلك بسبب قلة أو ضعف الخدمات التي تقدمها الدولة الى الأفراد ، واعتقاد المكلفين بإساءة الدولة لاستخدام الأموال العامة، وارتفاع معدلات الضريبة أو تعددها على نفس الوعاء أو شعور المكلف بعدم العدالة في توزيع عبء الضريبة مما يجعله يعتقد بظلم الدولة وبالتالي التهرب من الضريبة ، كما ان من الاسباب الاجتماعية هي وجود عوامل ذاتية ونفسية لدى المكلفين تدفعهم الى التهرب من الضريبة ، وكذلك المستوى العلمي لكل من المكلف والموظف إضافة الى مستوى البلد الاقتصادي والاجتماعي ، كما ان للحملات الإعلامية والدعائية المكثفة دور في ابراز اهمية الضريبة في الاقتصاد . (ابراهيم ، ٢٠١٠ : ٤١)

٤ الجانب التطبيقي

يتناول هذا المبحث الجانب التطبيقي للبحث من خلال اعداد استمارة استبانة تتكون من فقرتين الاولى تطرقت الى الشفافية والثانية الى التهرب الضريبي ، حيث تم توزيع (٥٠) استمارة استبانة على أفراد العينة المتمثلة بالعاملين في الهيئة العامة للضرائب (مجتمع البحث) وذلك من اجل جمع المعلومات اللازمة للبحث والتحقق من صدق وثبات اداة البحث ، وتحليل بيانات الاستبانة باستخدام الأساليب الاحصائية المناسبة لغرض اختبار فرضية البحث .

١.٤ تصميم أداة البحث :

تعد الاستبانة من ادوات جمع البيانات في البحوث الميدانية و ذلك يعود الى امكانية التحكم في الأسئلة والبيانات المطلوبة من مجتمع البحث.

تضمنت الاستبانة محورين هما :

١- (الشفافية : x) ، ويتكون من (١٢) فقرة

٢- (التهرب الضريبي : y) ، ويتكون من (9) فقرات وتم حساب المتوسط المرجح للإجابات على أسئلة الاستبانة وعلى نحو مشابه لمقياس ليكرت الخماسي وإعطاء وزنا مناسبة لأهمية كل عبارة من عبارات الاستبانة (اتفق تماما = ٥ ، اتفق = ٤ ، محايد = ٣ ، لا اتفق = ٢ ، لا اتفق تماما = ١) ، حيث يعد من أفضل أساليب قياس الاتجاهات .

(١) أساليب المعالجة الإحصائية :

- ١- لتحليل إجابات عينة البحث تم استعمال الأساليب الإحصائية التالية :-
- ١- اختبار صدق وثبات أسئلة الاستبانة وذلك باستعمال معامل الفا كرونباخ (Cronbach Alpha)
- ٢- التكرارات والنسب المئوية لتحديد نسب إجاباتهم عن عبارات الاستبانة.
- ٣- المتوسط الحسابي لترتيب إجابات عينة البحث على عبارات الاستبانة حسب درجة الموافقة
- ٤- الانحراف المعياري لغرض قياس تجانس استجابة افراد العينة تجاه متغيرات البحث. (كلما قلت قيمة الانحراف المعياري يكون الوسط الحسابي أكثر جودة) .

(٢) صدق الاداة :

لغرض التأكد من شمول الاستمارة للعناصر الواجب دخولها في التحليل مع التأكد من وضوح فقرات ومفردات هذه الاستمارة لتكون مفهومة لمستخدميها ، تأكد الباحث من صدق أداة البحث من خلال نوعين من أنواع الصدق هما :

أ- الصدق الظاهري :

استخدم الصدق الظاهري لمعرفة قدرة المقياس على قياس ما ينبغي قياسه من خلال تفحص مدى ملائمة فقراته لقياس الأبعاد المختلفة للمتغير حيث استعان الباحث باستبانة كل من :

- ١- عبد الحميد ، ياسر عمار (٢٠٠٧) ، " شفافية الضريبة وافاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب " أنموذج نظام مقترح ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد .
- ٢- الجبوري ، أرشد مكي رشيد (٢٠١٢) ، " تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي " بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد .

ب- الصدق البنائي :

بعد تأكد الباحث من الصدق الظاهري لأداة البحث بتطبيقها على عينة استطلاعية قوامها (50) مفردة من مجتمع البحث .

(٣) ثبات أداة البحث :

يستخدم لمعرفة قدرة المقياس على الحصول على نفس النتائج عند استعمال نفس الأداة مرة أخرى ، والتأكد من ثبات اداة البحث بتطبيقها على عينة حجمها (٥٠) فرد من مجتمع البحث ، وبعد استعادتها وتفرغ بياناتها تم تحليلها باستعمال برامج (SPSS. v22) لحساب معدل ثباتها باستعمال معامل ثبات الفا (كرونباخ) وهذا ما يوضحه الجدول ادناه .

جدول ١ : اختبار صدق وثبات مقياس البحث ودقة إجابات أفراد العينة

ت	متغيرات البحث	معدل الفقرات	معامل ألفا كرونباخ (معامل الصدق والثبات)	نسبة الصدق والثبات (%)	معامل ارتباط التجزئه النصفية
1	الشفافية	١٢	0.8432	84.32	0.8432
2	التهرب الضريبي	9	0.8213	82.13	0.8213
		21	0.8322	83.22	0.8322

المصدر : اعداد الباحث وفقا لنتائج الحاسوب

يتضح من الجدول رقم (١) ما يأتي :

- ١- ان جميع معاملات الفا كرونباخ (معاملات الصدق والثبات) لابعاد البحث ، وكذلك كافة متغيرات البحث البالغة (0.8213 ، 0.8432)
على الترتيب تعد مقبولة من الناحيتين الادارية والاحصائية ، كما تشير نسبة الصدق والثبات البالغة (84.32% ، 82.13%) الى دقة مقياس البحث .
٢- ان جميع معاملات ارتباط التجزئة النصفية والبالغة (0.8213 ، 0.8432) لمتغيرات البحث المدروسة ، تعتبر عالية وتشير الى دقة اجابات افراد عينة البحث .

٢.٤ عرض نتائج البحث وتحليلها وتفسيرها

- ١- وصف وتشخيص المتغير (المستقل) الشفافية x :
يصف هذا الجزء أبعاد المتغير المستقل للبحث (الشفافية) حيث تم تحديد التكرارات لكل فقرات الاستبانة ونسبها المئوية ، كما تم استخراج الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لجميع فقرات هذا المتغير ، مع استخدام الوسط الحسابي الفرضي البالغ (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي كمييار لقياس درجة استجابة العينة ضمن تقدير أوزان الاستبانة ، حيث تم حساب الوسط الفرضي كما يلي :
الوسط الفرضي = مجموع اوزان النسب ÷ عدد الرتب

$$3 = \frac{1+2+3+4+5}{5}$$

وإن الوزن النسبي = الوسط الحسابي المرجح / 5 * 100
وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

جدول ٢ : الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لإجابات أفراد العينة لمتغير الشفافية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مُعامل الاختلاف	الوزن النسبي
١	الشفافية الضريبية تعني طريقة أو أسلوب عرض قوانين وأنظمة وتعليمات الضريبة على المكلفين من أجل رفع مقدرتهم على معرفة مبلغ الضريبة المفروضة على دخولهم .	3.2	1.134	0.360	64%
٢	الشفافية الضريبية ترتبط بكل من السلطة المالية والمكلف ومن الضروري تطبيقه في الهيئة العامة للضرائب .	3.3	1.075	0.631	66%
٣	يتم تطبيق القوانين الضريبية بالإنصاف ودون تحيز وحسب قدرة المكلف ضريبيا .	3.3	1.023	0.315	66%
٤	غموض وتعقيد مواد القانون الضريبي بحيث تؤدي إلى أن أغلب المكلفين ليس لديهم المام بعملية التحاسب الضريبي .	3.2	1.169	0.368	64%
٥	ان جهل المكلف بحقوقه القانونية يؤدي إلى سوء استخدام الصلاحيات من قبل ممثل السلطة المالية	3.3	1.174	0.353	66%
٦	وضوح وفعالية آليات الانجاز المرسومة من قبل الإدارة الضريبية بما فيها الفصل بين الوظائف .	3.4	1.044	0.311	68%
٧	امكانية استغلال موظفي الإدارة الضريبية لمواطن غموض القانون واليات الانجاز لممارسة عمليات الفساد المالي والإداري .	3.1	1.214	0.394	62%
٨	إعادة صياغة نصوص القانون الغامضة وتغيير آليات الانجاز الإداري لتكون أكثر وضوحا ستسهم في تقليل الفساد الإداري والمالي	3.3	1.893	0.567	66%

66%	0.353	1.160	3.3	أن تدريب الموظفين الذين لا يتمتعون بخبرات كافية وجعلهم يتميزون بخبرات أكثر يؤدي الى تعزيز الثقة بالسلطة المالية ومن ثم زيادة الشفافية بين السلطة المالية والمكلف للوصول الى الضريبة الحقيقية .	9
68%	0.361	1.224	3.4	التزام المكلف بالشفافية يسهم في القضاء على الفساد الاداري .	10
68%	0.556	1.897	3.4	التزام المكلف بالشفافية يسهم في الحد من التهرب الضريبي وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية .	11
64%	0.374	1.181	3.2	الهيئة تضع خطط سنوية للقيام بنشر القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين بما يتناسب مع حجم المكلفين بدفع الضريبة .	12
66%	0.412	1.266	3.3	المتوسط العام	

المصدر : إعداد الباحث استنادا الى نتائج الحاسوب باستخدام برنامج Spss.v22. N=50

نلاحظ من الجدول اعلاه ان الأوساط الحسابية المرجحة لجميع الفقرات الخاصة بمتغير الشفافية أعلى من الوسط الفرضي ، إذ بلغ المتوسط العام لهذا المتغير (3.3) وهو أكبر من الوسط الفرضي (3) ، وبانحراف معياري قدره (1.266) ، ومعامل اختلاف قدره (0.412) معبراً عن تشتت ضئيل في إجابات العينة ، ووزن نسبي بلغ (66%) ، وهذا يشير الى ان عينة البحث تهتم بالشفافية .

٢- وصف وتشخيص المتغير (المعتمد) التهرب الضريبي Y :

جدول 3 : الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لإجابات أفراد العينة لمتغير التهرب الضريبي

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي
١	أن عدم تفعيل الجيد للعقوبات الرادعة بحق المكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة يؤدي إلى اتساع ممارساتهم للتهرب الضريبي .	3.3	1.112	0.335	66%
٢	ان تعقيد الإجراءات في عملية تقدير وتحصيل الضرائب تدفع المكلفين الى التهرب من الضريبة .	3.2	1.169	0.368	64%
٣	شعور المكلفين بعدم وجود عدالة في التعامل الضريبي معهم يؤدي إلى تهربهم من الضريبة	3.3	1.034	0.313	66%
٤	ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين لما للضرائب من دور في نمو المجتمع وتطوره .	3.3	1.085	0.332	66%
٥	ان شعور المكلف بعدم الحصول على منفعة مباشرة عند دفعه للضريبة يدفعه الى التهرب من دفعها .	3.4	1.210	0.353	68%
٦	ان وجود الثغرات مع كثرة التعديلات على القوانين الضريبية تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة .	3.2	1.228	0.386	64%
٧	الاجراءات الادارية الروتينية تشجع المكلفين على التهرب من الضريبة	3.3	1.171	0.365	66%
٨	أن وجود بعض الفجوات في صياغة التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء نزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين مما يؤدي إلى التهرب من الضريبة .	3.4	1.168	0.341	68%
9	ان عدم عقد الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي يؤدي الى تعرض المكلف له وهذا ما يدفع المكلف على التهرب من الضريبة .	3.1	1.108	0.363	62%
	المتوسط العام	3.3	1.136	0.448	66%

المصدر : إعداد الباحث استنادا الى نتائج الحاسوب باستخدام برنامج Spss.v22. N=50

نلاحظ من الجدول (3) ان الأوساط الحسابية المرجحة لجميع الفقرات الخاصة بمتغير التهرب الضريبي أعلى من الوسط الفرضي ، إذ بلغ المتوسط العام لهذا المتغير (٣.٣) وهو أكبر من الوسط الفرضي (٣) ، وبانحراف معياري قدره (1.136) ، ومعامل اختلاف قدره (0.448)، ووزن نسبي بلغ (64%) . وهذا يشير الى ان عينة البحث تؤيد وجود التهرب الضريبي .

٤-٣ تحليل واختبار علاقات الارتباط بين متغيرات البحث

استخدم الباحث معامل الارتباط البسيط لاختبار علاقة الارتباط بين متغيرات البحث ، كما استخدم اختبار (t) من اجل اختبار المعنوية لمعاملات الارتباط ، والتحقق من وجود علاقة معنوية بين متغيرات البحث بالمقارنة بين قيمة (Z) المحسوبة وقيمة (Z) الجدولية ، والجدول (٤) يوضح النتائج لعلاقات الارتباط بين متغيرات البحث وقيم (Z) :

جدول ٤ : نتائج علاقات الارتباط بين الشفافية والتهرب الضريبي مع قيم (Z)

المتغير المعتمد		معامل الارتباط وقيمة (T)	التهرب الضريبي Y	قيمة (z) الجدولية
المتغير المستقل				
الشفافية X	معامل الارتباط	0.576	0.059	
	قيمة (z) المحسوبة	1.220		
نوع العلاقة		توجد علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية عند المستوى ١%		

المصدر : اعداد الباحث وفقاً الى نتائج الحاسبة الألكترونية (N=50)

اختبار الفرضية : (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين الشفافية والتهرب الضريبي) .
إذ يشير الجدول (٤) إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين متغير الشفافية (X) ومتغير التهرب الضريبي (y) إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.576) وان هذه العلاقة معنوية عند مستوى (1%) وهذا ما عكسته قيمة (Z) المحسوبة حيث بلغت (1.220) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (0.059)
كما عكست النتائج الى وجود علاقات ارتباط موجبة وقوية بين الشفافية والتهرب الضريبي وهذا ما دلت عليه قيم معامل الارتباط والتي كانت (0.576) وكانت هذه العلاقات معنوية عند مستوى (1%) وهذا ما أشارت اليه قيمة (Z) المحسوبة والتي بلغت (1.220) .
وعلى ما تقدم يتضح صحت الفرضية البديلة التي تنص على (وجود علاقة ارتباط بين الشفافية والتهرب الضريبي) .

٤-٤ تحليل واختبار اتجاهات التأثير بين متغيرات البحث

اعتمد الباحث على تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) في اختبار تأثير المتغير المستقل (الشفافية) بشكل منفرد ومجتمع في المتغير المعتمد (التهرب الضريبي) ، واختبار (F) لتحديد معنوية معادلة الانحدار البسيط ، والتحقق من وجود علاقة تأثير معنوي بين متغيرات البحث بالمقارنة بين قيمة (F) المحسوبة وقيمة (F) الجدولية عند مستوى معنوية (1%) .

كما تم استخدام معامل التحديد (R^2) لتفسير مقدار تأثير المتغير المستقل على المتغير المعتمد ، واختبار (T) لتحديد اختبار معنوية علاقات التأثير عند مستوى معنوية (1%) ، وكما موضح في الجدول (٥) :

جدول ٥ : تقدير معاملات انحدار الخطي البسيط لقياس تأثير الشفافية والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي Y							المتغير المعتمد
قيمة T		قيمة F		معامل التفسير R ²	constant		المتغير المستقل
الجدولية (%)	المحسوبة	الجدولية (%)	المحسوبة		B	A	
0.065	1.220	0.003	1.488	0.332	2.365	1.939	الشفافية x

المصدر : إعداد الباحث وفقاً إلى نتائج الحاسبة الإلكترونية (N=50)

وبناء على ما تقدم ، تم اختبار الفرضية البديلة : (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية والتهرب الضريبي) .

يشير الجدول (٥) الى وجود علاقة تأثير موجبة للشفافية (X) في التهرب الضريبي (Y) اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار الخطي البسيط (1.488) وهي اكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (0.003) عند مستوى معنوية (1%) ما يدل على معنوية النموذج المقدر ، وبلغت قيمة معامل الانحدار (B=2.365) عند مستوى المعنوية المذكور اي ان تغير مقداره وحدة واحدة من الشفافية تؤثر في التهرب الضريبي بمقدار (2.365)، وهذا يعني ثبوت معنوية أنموذج الانحدار الخطي البسيط .

كما عكست نتائج قيمة معامل التفسير (R^2) البالغة (0.332) ان الشفافية (X) تفسر نسبة من التغيرات التي تطرأ على التهرب الضريبي ، أما النسبة المتبقية فتعود الى تأثير متغيرات أخرى غير واردة في مخطط هذا البحث ، كما بلغت قيمة (T) المحسوبة (1.220) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (0.065) عند مستوى دلالة (0.01) وهذا يدل على ثبوت معامل الانحدار (B) لمتغيرات البحث عند مستوى المعنوية المذكور ، وهذا يعني ايضا ثبوت معنوية أنموذج الانحدار الخطي البسيط .

وبناء على ما تقدم يكون للشفافية (X) تأثير ذو دلالة معنوية في التهرب الضريبي (Y) ، وعليه ترفض الفرضية (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية والتهرب الضريبي) ، وتقبل الفرضية البديلة (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية والتهرب الضريبي) .

٥ الاستنتاجات

- ١- احتياج المكلفين الى الاستعانة بخبرات متخصصين في الضريبة عند قيامهم بالحاسب الضريبي بسبب جهلهم بقانون الضريبة واجراءات تحاسبها .
- ٢- قيام الهيئة بإصدار الادلة والكراريس المتضمنة لنشاطها وللقوانين والتعليمات الضريبية وتوزيعها على المكلفين كوسيلة لتحقيق مبدأ الشفافية .
- ٣- أن موضوع الشفافية الضريبية يجب ان لا يرتبط بالسلطة المالية فقط بل يجب أن يلتزم المكلف بالشفافية أيضاً وذلك بتقديم معلومات صحيحة يمكن الاعتماد عليها من قبل ممثلي السلطة المالية .
- ٤- أن التزام كل من المكلف والسلطة المالية بالشفافية سيؤدي حتما الى تطبيق العدالة في فرض الضريبة ، وزيادة الايرادات الضريبية ، والقضاء على الفساد الاداري والمالي ، مع زيادة ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية .

- ٥- إن شعور المكلف بعدم وجود خدمات ينتفع منها عند دفع الضريبة هو احد أسباب تهرب المكلفين من دفع الضريبة .
- ٦- أن مواطن الغموض في القانون واليات الإنجاز نتيجة كثرة التعديلات ووجود الفجوات في القوانين الضريبية تؤدي لصعوبة في تطبيق نصوص تلك القوانين وبالتالي اتساع ممارسات المكلفين للتهرب الضريبي .
- ٧- أن تعقيد الاجراءات وعدم فرض عقوبات رادعة بحق المكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة هو احد أسباب تهرب المكلفين من دفع الضريبة.
- ٨- ان عقد الاتفاقيات الدولية التي قامت بدراساتها ومتابعتها الهيئة تمنع تعرض المكلف للازدواج الضريبي وهذا يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي .

6 التوصيات

- ١- على الادارة الضريبية تقوية نظامها الرقابي ليكون اكثر فاعلية بالمحافظة على حقوق كل من المكلف والسلطة المالية .
- ٢- تقييد حرية المخمن في تقدير الضريبة وذلك بأجراء تعديلات على الضوابط لجعلها غير قابلة لتأويل ممثلي السلطة المالية .
- ٣- ضرورة عمل الإدارة الضريبية على زيادة معرفة المكلفين بعملية التحاسب الضريبي تطبيقاً لمبدأ الشفافية في عملها الضريبي .
- ٤- تسهيل إجراءات التحاسب الضريبي للمكلفين لغرض تحفيزهم على المراجعة لدوائر الضريبة وتقديم التقارير الخاصة بنشاطهم أثناء فترة التحاسب .
- ٥- العمل على تشديد العقوبات بحق المكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة لتكون رادعا يحد من تهربهم الضريبي .
- ٦- تعزيز النشاط الاعلامي للإدارة الضريبية وذلك لدوره الكبير في العملية الضريبية وفي توعية المكلفين بأهمية الضريبة ودورها في بناء المجتمع .
- ٧- العمل على تنفيذ الاتفاقيات التي تقوم الهيئة بمتابعتها ، مع ابرام اتفاقيات دولية جديدة لتمنع الازدواج الضريبي مما يساهم في الحد من تهرب المكلف من اداء الضريبة.

المصادر ٧

- ابراهيم ، مصطفى علي ، التهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠ .
- التحافي، عبدالوهاب، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة ١٧-١٨/١٠/٢٠٠١، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب .
- الجميلي ، رائد ناجي احمد ، التهرب الضريبي مع اشارة الى مواطنه في نطاق ضريبة الدخل في العراق، كلية الحقوق ، جامعة النهرين ، بغداد ، ٢٠٠٠ .
- الخضر، بن أحمد، دراسة مقارنة للضريبة والزكاة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠١ .
- الخطيب، خالد شحاته وشامية، أحمد زهير ، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، عمان، ٢٠٠٣
- الراوي ، عروبة معين عايش، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٨ .
- رمضان ، د .اسماعيل خليل اسماعيل (٢٠٠٢) " المحاسبية الضريبية "، الطبعة الاولى ،جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد .
- السامرائي ، ميسون عبد الكريم أحمد ، تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٤ .
- السعيد، عباس ناصر سعدون، استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، ٢٠١٣ .
- سمحان ، حسين محمد والوادي، محمود حسين وخريس، ابراهيم والذبية، زياد، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ .

- السويسري، فاطمة، المالية العامة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، ٢٠٠٥.
- العاني معاوية كريم شاكر، الدباس د. وفاء عبد الامير (٢٠٠٥) " تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية"، بحوث و اوراق عمل، مؤتمر ادارة الاعمال الأول، مستجدات الألفية الثالثة الفرص والتحديات لمنظمات الاعمال العربية، من ٣-٥ أيار، مطبعة الجامعة الاردنية، عمان – الاردن .
- عبد الغفور ، طه حميد ، تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨ .
- عبود ، سالم محمد (٢٠٠٩) " الازمة المالية العالمية بين مبداء الافصاح والشفافية " بحث مقدم الى مؤتمر العلمي الثالث جامعة بغداد .
- العلي، عادل فليح، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الاول، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١١ .
- عناية ، غازي ، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ٢٠٠٣ .
- الفريجات ، ياسر صالح ، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٩ .
- لطي ، امين سيد احمد (٢٠٠٧) " النظرية المحاسبية للقياس والافصاح المحاسبي والتقارير المالية " الجزء الثاني دار الجامعة الاسكندرية ، مصر .
- لطيف زيود وحسان قيطيم (٢٠٠٧) " دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق العلمية ، سلسلة علوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد ٢٩ ، عدد ١ .
- لطيف، عبد الامير زامل، أثر الاعفاءات الضريبية على دخول المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠١٥ .
- المفتي، حيدر نجيب احمد، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، مجلة جامعة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٢ .
- المهاني، محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ٢٠١٠ .
- الناصر، اقداس حسين هادي، دور آليات الحوكمة الداخلية في التهرب الضريبي من خلال ممارسات تمهيد الدخل، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٢ .
- النعيمي، رشا عبدالمجيد سعيد، التهرب الضريبي في المهن الطبية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥ .
- الوادي، محمود حسين وابراهيم، كفاح طالب، الاصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠١٠ .
- يونس، منصور ميلاد، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤ .
- (<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=50692>)

Veshwanath .Tara ,and ,;aufmanndaniel Towards Transparency in Finance and Governance, the world Bank 6/Septemper /1999 .

Hunton .James and Libby.Robert and Mazza cheri (20٠٤) " Financial Reporting Transparency and Earning Management " ,Bentley college ,cornell university Fordham university .

James L. Horton (2006)" Lying and transparency, "copyright.

Kurniawati, Elisabeth penti, even yunika kurniawan , mira kirstiani (2013) "Accounting Information For Business Decision Making And Performance Assessment In Small And Medium Enterprises (SMEs)", the journal of social science, satya wacana Christian university

James .simon ,Nobes Christopher -The Economics of Taxatio:principles ,policy and bractice ,seventh Edition updatwd 200-2001 Financial Times/prentice Hall.

Lucien Michel (1996) Trait fiscal policy, editions PUF, Paris.

McGee & others, Robert, Khaled Salmen Aljaaidi & Anwar Salem Musaibah, the Ethics of Tax Evasion: A Survey of Administrative Sciences, School of Business and Economics, Fayetteville State University, Fayetteville, USA, 2012.

Alain Zinner (2001), the contra la latte tax fraud (com @ CKIM-be) Brussels,.

Abd elhamid Brahimi, (2003) the Algerian economy, OPU, 199 116 - Gerard Legrand, tax evasion, tax news, September.