

ضريبة الارباح الرأسمالية ودورها في الحد من التهرب الضريبي مع اشارة خاصة الى بعض الشركات العراقية

أ.م.د. نضال رؤوف (أ.م.د.)

(الباحث عمار حمادي خيلان)

المستخلص

يهدف البحث إلى التعريف بمفهوم ضريبة الارباح الرأسمالية والتعريف ايضاً بالارباح الراسمالية وبيان مصادرها وخصائصها وكذلك بيان دور هذه الضريبة في التهرب الضريبي ، إذ تعد ضريبة الأرباح الرأسمالية من أكثر الضرائب تعقيداً وإثارة للجدل بسبب تأثيراتها المختلفة في الحياة الاقتصادية والنظام الضريبي لأي بلد وقد تمحورت مشكلة البحث على دور ضريبة إرباح الرأسمالية في الحد من التهرب الضريبي ، وعلى هذا الأساس تمت صياغة فرضية البحث والتي تذهب إلى ان ضريبة الأرباح الراسمالية يمكن ان تسهم في الحد من التهرب الضريبي مما يسهم في تحسين النظام الضريبي، وقد تناول البحث بالوصف والتحليل دور هذه الضريبة في التهرب الضريبي أذ تم اخذ حالتين دراسيتين لشركتين مختلفتين ولقطاعين مختلفين (خدمية ، نفطية) إذ تبين أن لضريبة الأرباح الرأسمالية دور كبير في الحد من الهرب الضريبي ووصولاً الى تحقيق مبدأ العدالة الضريبية في فرض هذه الضريبة ، وقد أسفر البحث عن عدد من الإستنتاجات من أهمها ان ضريبة الأرباح الرأسمالية تساهم في الحد من محاولة التهرب الضريبي في الشركات العاملة في القطاع الخاص في العراق وكذلك التوصل الى توصيات عدة من أهمها هو ضرورة اجراء دراسات وبحوث حول ضريبة الأرباح الرأسمالية في العراق والاثار الناتجة عن فرضها وذلك لاهميتها كونها نوع من انواع الأيرادات الضريبية والتي تسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة

Abstract

The purpose of this research is to the definition the concept of capital gains tax, also to define capital gains, to identify their sources and characteristics, as well as to explain the role of this tax in tax evasion. Capital gains tax is one of the most complex and controversial taxes because of its various effects on economic life and tax system to any country. The research problem focused on the role of capital gains tax in reducing tax evasion. On this basis, the hypothesis of research was formulated, which suggests that capital gains tax can contribute to reducing tax evasion, thus contributing to the improvement of the

tax system. The study examined the role of this tax in tax evasion. Two study cases were taken for two different companies and for two different sectors (service and oil). The capital gains tax was found to play a major role in reducing tax evasion and achieving the principle of tax justice in imposing this tax. The search resulted in a number of conclusions, the most important of which is that the capital gains tax contributes to reducing the tax evasion attempt in companies operating in the private sector in Iraq, as well as reaching several recommendations, the most important of which is the need to conduct studies and research on capital gains tax in Iraq and the effects of imposing them. Because of its importance as a kind of tax revenues that contribute to the financing of the state budget

المقدمة :

إن إيرادات الدولة من الضرائب تُعدّ الناتج النهائي الذي يُسهم في تغطية الإنفاق العام بإعتبار الضريبة ركيزة أساسية لأي نظام مالي للجهاز الحكومي، وهي من أهم وأقدم الموارد المالية لأي دولة نظراً لما توفره من زيادة في الأموال للخزينة العامة فضلاً عن كونها أداة تُسهم في معالجة الأزمات الإجتماعية من خلال تقليل الفوارق الطبقيّة بين أبناء المجتمع الواحد، كما وتستخدم للحد من إستهلاك بعض السلع غير المرغوب بها إجتماعياً فضلاً عن أهداف أخرى اقتصادية وسياسية، ولكن هناك عدة معوقات تساهم في عرقلة هذه الأهداف الانفة الذكر ومنها التهرب الضريبي اذ يعمل على تقليل الحصيلة الضريبية اذ يعتمد المكلف من التخلص من الضريبة اما بالغش والاحتيال او استخدام الثغرات في القانون الضريبي . وقد قامت الهيئة العامة للضرائب بالقيام بعدة اجراءات للمحاولة من الحد من التهرب الضريبي منها فرض الضريبة على الارباح الراسمالية الناتجة عن بيع الموجودات الراسمالية بسعر اكبر من سعر الشراء او اعادة التقييم الموجودات والذي ينتج عنه تصرفات قانونية كالاندماج او التصفية كذلك لاحظت الهيئة العامة للضرائب ان كثير من الشركات العاملة في القطاع الخاص تقوم بتبويب ارباحها الناتجة من النشاط الاعتيادي التشغيلي تحت بند الارباح الراسمالية بغية التخلص من دفع ضريبة الشركات مستغلين خلو قانون ضريبة الدخل من الاشارة الى فرض اي ضريبة على الارباح الراسمالية لذلك يهدف البحث على ايجاد الدور الذي تلعبه ضريبة الارباح الراسمالية في الحد من التهرب الضريبي ومدى فعاليته .

المبحث الاول:- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث :

أن غموض وصعوبة تفسير القانون الضريبي العراقي وتعقيده وعدم إستقرار نصوصه التشريعية في مايتعلق بموضوع اخضاع او اعفاء الارباح الراسمالية لضريبة الدخل ادى الى تباين الاراء حيث أستند عدم الاخضاع الى قرينة قانونية وهي (أن الخسائر الرأسمالية لا تنزل من الدخل الخاضع للضريبة وعليه فإن الأرباح الرأسمالية لا تخضع للضريبة وكذلك عدم وجود نص او فقرة قانونية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣

لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ تتيح أخضاع الأرباح الرأسمالية الى الضريبة (وقد قامت الهيئة العامة للضرائب فيما بعد بإخضاعها الى الضريبة وهنا يطرح التساؤل الاتي :- هل أن ضريبة الارباح الراسمالية تؤدي الى الحد من التهرب الضريبي .

٢-١ هدف البحث :

الأساس العلمي أو النظري حيث يتم من خلاله توضيح أهمية خضوع هذه الارباح ومساهمتها في الحد من عمليات التهرب التي تنشأ من خلال قيام كثير من الشركات بمحاولة تبويب أرباحها ضمن حساب الأرباح الرأسمالية مستندين على عدم وجود نص صريح يقضي بإخضاعها .

٣-١ أهمية البحث :

أ- التعرف على ما يتعلق بالأرباح الرأسمالية من حيث تعريفها ونشأتها وخصائصها ومصادرها وطرق عرضها.

ب- التعرف على مدى دور ضريبة الأرباح الرأسمالية في الحد من التهرب الضريبي.

٤-١ فرضية البحث:

إن ضريبة الأرباح الرأسمالية يمكن أن تسهم في تحقيق متطلبات العدالة الضريبية مع توسيع الأوعية الضريبية بشكل عامودي الأمر الذي يؤدي الى الحد من التهرب الضريبي مما يسهم في تحسين النظام الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية .

٥-١ منهج البحث :

أعتمد في هذا البحث بناءً على طبيعة متغيراته على المنهج الوصفي في الجانب لنظري وعلى المنهج التحليلي في الجانب العملي وبذلك فقد جمع منهج البحث بين الدراسة النظرية والدراسة التحليلية لعينة من القوائم المالية للشركات التي يتم محاسبتها في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

المبحث الثاني :- الجانب النظري لضريبة الارباح الراسمالية

١-٢ نشأة ضريبة الارباح الراسمالية .:

أن الأخذ بفكرة المعنى الواسع للدخل أتاحت الفرصة أمام المشرعين الضريبيين بإخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة في كثير من التشريعات الضريبية العالمية مع التفاوت في اسلوب المعالجة الضريبية لهذه الأرباح فبعضها ضيق مفهوم الربح الرأسمالي بينما وسع البعض الآخر في المفهوم وكذلك نجد ان بعض التشريعات الضريبية اخضعت الأرباح الرأسمالية غير المحققة كما في التشريع البلجيكي والدخل بالمعنى الواسع يشمل الدخول العارضة ومنها الأرباح الرأسمالية التي اصبحت تشكل موردا هاماً للكسب يتعين خضوعه الى الضريبة وهو ما توصل اليه اعضاء مؤتمر الاصلاح الضريبي الذي عقد في واشنطن عام ١٩٦٤ وامستردام عام ١٩٤٨ والذي ناقش قضية المعنى الواسع للدخل وخضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة وقد اخذت الكثير من التشريعات الضريبية من نتائج هذين المؤتمرين . (الزبياري، ٢٠١٥: ٥٥)

٢-٢ مفهوم ضريبة الأرباح الرأسمالية :-

ضريبة الأرباح الرأسمالية من الضرائب الأكثر تعقيدا من نماذج ضرائب الدخل الأخرى حيث يتطلب فهمها فهم العديد من المفاهيم ذات الصلة إذ قد تتحقق الأرباح الرأسمالية أولا تتحقق مشيرا الى ان الموجود الرأسمالي بيع ام لا حيث لا تدفع الضريبة الا عن تحقق الأرباح ويمكن استخدام (الخسائر الرأسمالية) لتخفيض الأرباح الرأسمالية (Clark, 2014: 36) فالضريبة تفرض على الأرباح الرأسمالية المتحققة فعلا اما اذا كان سوريا او احتماليا او مشكوكا فيه فانه لا يخضع للضريبة كما يشترط لخضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة ان تكون الممتلكات مملوكة اصلا للمنشأة اي جزء من راسمالها وهذا الامر لا يثير اية صعوبة فيما يتعلق بالشركات التي تتمتع بكيان قانوني بخلاف الشركات الفردية التي لا تتمتع بشخصية مستقلة عن شخصية ملاكها ومن ثم فان اموالها قد تختلط مع اموال مكلفيها لذلك لا بد من التمييز بين رأس المال المستمر في العمل التجاري وبين ثروة المكلف الخاصة. (التميمي، ٢٠١٧: ٥١).

اما كيفية احتساب ضريبة الأرباح الرأسمالية فهي تمر بعدة خطوات :- (Trotter-4)

- (تحديد متحصلات البيع) (سعر البيع الفعلي أو القيمة السوقية) .
- خصم تكلفة حيازة الموجود.
- خصم أي تكاليف متكبدة في ترتيب الشراء والبيع وأي تكاليف تحسين الموجودات الرأسمالية .
- إطفاء أي خسائر في رأس المال.

٣-٢ تعريف الأرباح الرأسمالية:-

من الصعوبة وضع تعريف موحد للأرباح الرأسمالية يميزها عن الدخل الأخرى وتختلف طبيعة الأرباح الرأسمالية ومفهومها عن الأرباح الإيرادية (العادية) عرفت الأرباح الرأسمالية بكثير من التعاريف والتي هي بالاعل متشابهة مع بعضها البعض وانها كذلك لم تحدد ان كانت من ضمن الدخل أم لا ونورد أهم ما جاء من هذه التعاريف :-

١- وهي العائد الذي يحصل عليه نتيجة تقديم أصل ثابت سواء اكان بقصد الاستبدال أم بقصد الاستغناء عنه نهائيا أو لأي سبب اخر. (الحسني، ١٩٧٤: ١٤٢)

٢- هي إيرادات أو أرباح ناتجة عن بيع اصل من الاصول الثابتة وتأخذ صفة غير دورية ولا تتصل بالنشاط الرئيس للمنشأة. (حنا، ٢٠٠٩: ٢٢١)

٣- هي الأرباح الناشئة عن الزيادة في القيم الناتجة من بيع او مقايضة أو أي تصرف آخر في الاصول الرأسمالية خارج النشاط التجاري المعتاد وليس للمتاجرة ولكن لاستخدامها في اغراض المنشأة. (شهاب الدين، ٢٠١٣: ١١٠).

٤- هي نقل ملكية الممتلكات عن طريق بيعها او مقايضتها وكذلك النقل الجزئي للملكية او المقايضة او الاستملاك ونقلها الى شركة ما تنتج عنها أرباح وتكون بصفة غير دورية. (oecd)^١

٥- هي الزيادة التي تطرأ على قيمة الموجودات العينية والغير عينية التي تملكها المنشأة. (الخطيب وطافش، ٢٠٠٨ : ١٩١).

٦- الربح الرأسمالي هو ارتفاع في قيمة الأصول الرأسمالية (الاستثمار أو العقارات) التي تعطىها قيمة أعلى من سعر الشراء. لا يتحقق الربح حتى يتم بيع الأصول، قد يكون الربح الرأسمالي قصير الأجل (سنة واحدة أو أقل) أو طويل الأجل (أكثر من عام). (Investopedia)

وفي ضوء ماحدد من التعاريف السابقة نستطيع اعطاء التعريف الادق والاشمل للأرباح الرأسمالية يكون كالآتي:- وهي التدفقات النقدية المحققة الداخلة الى الشركة والتي تنشأ عن الفرق بين القيمة الدفترية وبين القيمة البيع بعد استبعاد الاندثار والتي تتحقق عند حدوث واقعة البيع وجني الأرباح والتي تأخذ صفة عدم الاعتياد حيث تنتج عن التصرف بالموجودات الرأسمالية والاسهم والسندات وكذلك الأرباح الناتجة عن تغير الشكل القانوني للشركة في حالات الاندماج

٢-٤ خصائص الأرباح الرأسمالية :- (الزبياري، ٢٠١٥ : ٣١)

- ١- انها تتحقق بصفة عارضة دون رابطة بينها وبين مباشرة المنشأة لنشاطها .
- ٢- إن نسبة كبيرة من الأرباح الرأسمالية وخاصة تلك التي تنتج عن التصرفات في الاصول الرأسمالية ترجع في الغالب كلية او جزئية الى التضخم أي أنها أرباح غير الحقيقية ترجع الى انخفاض القوة الشرائية للنقود.
- ٣- إن الأرباح الرأسمالية لا يشترط أن تكون متعلقة بالمدة الحالية بل قد تكون متعلقة بالمدة السابقة ولم تتحقق الا في المدة الحالية اي انها تنشأ خلال السنوات السابقة بينما لاتؤخذ في الاعتبار الا في سنة تحققها الفعلي .
- ٤- الأرباح الرأسمالية لاتنشأ عادة نتيجة جهد مبدول .
- ٥- إذا اتسع مفهوم الأرباح الرأسمالية ليشمل الأرباح غير المحققة فضلاً عن الأرباح المحققة فسوف تظهر مشكلة القياس المحاسبي لتلك الأرباح كما أن الممول يواجه مشكلة السيولة أي قدرته على تدبير الاموال اللازمة لسداد الضريبة على الأرباح الرأسمالية غير المحققة واذا اقتصر مفهوم الأرباح الرأسمالية على الأرباح المحققة فقط

^١ --منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :- وهي منظمة تعمل على تعزيز السياسات التي من شأنها تحسين الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للناس في جميع أنحاء العالم وننظر أيضاً في المشكلات التي تؤثر بشكل مباشر على حياة كل فرد يومياً ، مثل مقدار ما يدفعه الأشخاص من الضرائب والضمان الاجتماعي ، وتأسست عام ١٩٦١ في فرنسا

فان الاعتراف بالأرباح الرأسمالية مرة واحدة عند التحقق سوف يدخل الممول في شريحة ضريبية عالية مما يزيد اعبائه.

٦- يختلف الرأي بين عد الأرباح الرأسمالية أرباحاً او عدم عدّها ويستند الرأي الاول الى ما يسمى بنظرية الاثراء حيث يتسع مفهوم الربح الخاضع للضريبة ليشمل الى جانب الأرباح العادية تلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن زيادة القيمة في الاصول او بيعها ويستند الرأي الثاني الى نظرية الاستغلال حيث يقتصر مفهوم الربح الخاضع للضريبة على الأرباح الناتجة من النشاط العادي .

٢-٥ مصادر الارباح الراسمالية -

يمكن ايجاز مصادر الأرباح الرأسمالية واسبابها المختلفة كالآتي:-

أ- بيع الموجودات الثابتة أو أبدالها أو الإستيلاء عليها :-

قد تقوم المنشأة ببيع موجوداتها الثابتة أما بغرض الاستغناء عنها في نهاية حياتها الانتاجية أو أستبدالها بموجودات اكثر كفاءة بأقل كلفة ، فتعتبر الزيادة في ثمن البيع عن القيمة الدفترية ربح راسمالي . اما اذا تم الاستيلاء على الاصل للمنفعة العامة وحصلت المنشأة على قيمته والتي تفوق قيمته الدفترية يعتبر ربحاً راسمالياً (موسى، ١٩٩٠: ٣٥) و يجب أن تكون الموجودات ملكاً للشركة اوجزاء من راسمال الشركة وهذا الامر لا يثير اي صعوبة فيما يتعلق بالشركات التي تتمتع بكيان قانوني بخلاف الشركات الفردية التي لا تتمتع بشخصية مستقلة عن شخصية ملاكها ومن ثم فان اموالها قد تختلط باموال هولاء المالكين لذلك لابد التمييز بين راس المال المستثمر في العمل التجاري وبين ثروة المكلف الخاصة من ناحية الخضوع الضريبي بحيث تخضع الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات الشركة دون الممتلكات الخاصة. (التميمي، ٢٠١٧: ٥١)

ب- اعادة تقييم الاصول :-

أن المكلف لا يقوم باعادة تقييم اصوله مادام أنها مقدرة في دفاتره بثمن التكلفة بعد استبعاد الاندثار في نهاية السنة المالية ولكن يلجا الى التقييم في ظروف معينة :-

١- ارتفاع قيم هذه الاصول إرتفاع كبير حيث يستخدم المكلف هذه الزيادة بتقوية مركزه المالي .

٢- إنخفاض قيمة هذه الاصول انخفاض كبير الامر الذي يدفع المكلف الى اظهارها بالقيمة الحقيقية حتى تمثل حساباته المركز المالي .

٣- تغيير الشكل القانوني للمنشأة بانفصال شريك وإنضمام شريك آخر او اندماج الشركة بأخرى وذلك بتحديد حصة الشريك المنفصل او المنظم في صافي الاصول .

في الحالة الاولى والثانية تكون الأرباح والخسائر وهمية فبالتالي لا يتم اخضاعها للضريبة (مجرد اجراء محاسبي في الدفاتر) اما الحالة الثالثة فتكون أرباح وخسائر حقيقية لان تغير الشركاء او اندماج الشركات تكون مصحوبة بتصرفات قانونية يترتب عليها تصفية الشركة فاعادة تقييم الاصول هي بالحقيقة بيع اصول الشركة القديمة الى

الشركة الجديدة وبالتالي فان الأرباح الرأسمالية تكون خاضعة للضريبة (العلي، ٢٠٠٣: ٢٣١).

٢-٦ المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية في الهيئة العامة للضرائب :-

كما هو معروف ان قانون ضريبة الدخل يخلو من اي نص صريح يخضع الأرباح الرأسمالية ما عدا نص الفقرة السادسة من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (المعدل) والتي اعطت للهيئة العامة المرونة في اخضاع اي ربح كان دوري او غير دوري للضريبة ومن ضمنها الأرباح الرأسمالية اذ لم يكن هناك نص صريح باعفائه او فرض الضريبة عليه كذلك ان الهيئة العامة للضرائب تعتمد وتستند على القاعدة المحاسبية رقم (١٢) والتي اقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٠ في عملية التحاسب الضريبي على الأرباح الرأسمالية للشركات حيث بينت هذه القاعدة تعريفها ومصادرها وطرق المعالجة والية التطبيق وفي ادناه نص القاعدة :-

الاهداف والنطاق :-

١- تهدف هذه القاعدة الى التعريف بالأرباح والخسائر الرأسمالية ومصادرها والمعالجات المحاسبية الخاصة بها .

٢- تطبق هذه القاعدة على جميع الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع واستبدال الموجودات الثابتة والاستثمارات بالاوراق المالية طويلة الامد .

٣- لا يدخل ضمن هذا المفهوم الموجودات والاستثمارات المالية المقنتاة لاغراض المتاجرة .

٤- تطبق هذه القاعدة من قبل شركات القطاع الاشتراكي والقطاع المختلط والشركات المساهمة الخاصة والجمعيات التعاونية .

٥- يقصد بالمطلحات التالية المعاني المبينة ازائها :-

أ- الأرباح الرأسمالية :- (المكاسب) الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة والاستثمارات بالاوراق المالية طويلة الامد التي تمتلكها المنشأة بأكثر من قيمتها الدفترية واية ارباح ناشئة عن عمليات غير الاعتيادية او غير التشغيلية تخص تلك الموجودات كاستبدال والتعويض .

ب- الخسائر الرأسمالية :- الخسائر الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة والاستثمارات المالية طويلة الامد التي تمتلكها المنشأة بأقل من قيمتها الدفترية او الخسائر الناتجة عن تعرض ممتلكات المنشأة للحوادث غير المغطاة بغطاء تاميني كالحرق والفيضان والسرقات او ان مبلغ التأمين غير كاف أو أضرار الحروب (واية خسائر ناشئة عن عمليات غير اعتيادية او غير تشغيلية تخص تلك الموجودات) .

ت- الموجودات الثابتة :- ماتملكه المنشأة من موجودات منقولة وغير منقولة ملموسة وغير ملموسة مقنتاة او منتجة من قبلها سواء كانت داخل القطر

- اوخارجه وان الغرض من اقتنائها هو استخدامها من قبل المنشأة لأغراضها الخاصة بهدف انتاج سلعة او تقديم خدمة وليس لغرض البيع أو المتاجرة .
- ث- الاستثمارات المالية :- ويقصد بها الاستثمارات الطويلة الامد في الاوراق المالية مثل الاسهم والسندات .
- ج- القيمة السوقية العادلة :- هي المبلغ الذي يستبدل به موجود بين مشتر وبائع مطلعين وراغبين في التعامل مع الغير .
- ٦- قد تتحقق ارباح او خسائر رأسمالية نتيجة لقيام المنشأة باستبدال بعض موجوداتها الثابتة بالقيمة السوقية العادلة بموجودات ثابتة ليست من نفس صنف ونوع الموجود بالإضافة الى دفع نقدي وذلك نتيجة للفرق الحاصل بين القيمة الدفترية لتلك الموجودات والقيمة السوقية العادلة التي تقبلها البائع .
- ٧- عند قيام المنشأة باستبدال بعض موجوداتها الثابتة القديمة بأخرى من نفس صنف ونوع الموجود فان الخسائر الناشئة عن فروقات القيمة الدفترية والقيمة السوقية العادلة تعتبر خسائر رأسمالية ولا يتم الاخذ بالأرباح المتحققة عن هذه العملية .
- ٨- تعالج الأرباح الرأسمالية وفقاً لمتطلبات هذه القاعدة ضمن حساب الاحتياطات الرأسمالية التي يمكن استخدامها في تغطية راس المال ولايجوز اعتبار هذه المكاسب ربحاً قابلاً للتوزيع.
- ٩- عند تحقيق الخسائر الرأسمالية تطفأ في حساب الاحتياطات الرأسمالية وفي حالة عدم وجود احتياطي رأسمالي ناشئ عن الأرباح الرأسمالية او عدم كفايته بتحمل حساب الأرباح والخسائر بتلك الخسائر.
- ١٠- يجب على المنشآت الافصاح عن الأرباح والخسائر الرأسمالية في البيانات المالية وتقرير الادارة .
- ١١- يجري تطبيق هذه القاعدة على البيانات والحسابات الختامية للمنشآت اعتباراً من السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ .

المبحث الثالث : الجانب النظري للتهرب الضريبي

١-٣ التهرب الضريبي :-

تعتبر مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها اي نظام ضريبي ويرجع سبب ذلك الى وجود خلل في بنية هذا النظام ، وعليه فإن الدولة تسعى الى تجسيد وتفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب مع التأكيد على أهمية الدور المالي للضرائب. لذا فقد عرف الكتاب التهرب الضريبي على انه (المخالفة الضريبية الناجمة عن أخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو أخفاء مخالفة سابقة وذلك من خلال عدم تسجيل المكلف في نظام مكلفي الدخل أو عدم قيام المكلف المسجل بتقديم اقراره الضريبي السنوي الى الإدارة الضريبية. أو هي محاولة المكلف عدم دفع الضريبة

المستحقة عليه أو جزء منها وفي هذه الحالة لا تحصل الإدارة الضريبية اية ضريبة وكما عرفها آخرون بأنها عملية اللجوء الى الغش أو الأحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد أنكار وجود وعاء الضريبة أو الأفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء .(ابراهيم، ٢٠١٠: ٣٥) إن المضمون العلمي للتهرب الضريبي واحد، تحدده أبعاد عدة فقد يأخذ بعداً قانونياً أو محاسبياً أو إقتصادياً فمن الناحية القانونية هو " كل عمل أو إمتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الإقتصادية للدولة، إذا نص على تجريمه في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة ". أما محاسبياً فهو المخالفة الناتجة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة أما البعد الإقتصادي للتهرب الضريبي فهو " سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من إلتزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه ، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً. (العزاوي، ٢٠١٥: ٢)

أن المشرع العراقي قد وضع النصوص التالية التي يعاقب بها المتهرب إذ نصت المواد (٥٦، ٥٧، ٥٨، ٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ مجموعة من التصرفات المخالفة للقانون ووضعت لها الجزاءات التي تتراوح ما بين الغرامة والحبس .

٢-٣ انواع التهرب الضريبي:-

١-٢-٣ التهرب حسب المشروعية

١-٢-٣-١ التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

أن يقوم المكلف بإستغلال بعض الثغرات القانونية للتوصل إلى عدم الإلتزام بدفع الضريبة المترتبة عليه، ويقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرائق التخلص من الضريبة عن طريق الثغرات القانونية ويقصد به تجنب الشخص للضريبة، ويجري ذلك إما بإمتناع الأشخاص عن النشاط الذي يؤدي إلى خضوعهم للضريبة والذي هو طريق طبيعي يقره القانون، كما لو أن المكلف يعلم بأن هناك سلعة فُرِضت عليها ضريبة غير المباشرة سيتحملها لو اشترى تلك السلعة، ولذلك يمتنع عن شرائها، أو قد يرى نشاطاً ما لا يخضع للضريبة فيمارسه، ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها إلّا أن التهرب يكون مشروعاً في الحالات الآتية:

أ- عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تُفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو الانصراف عن ممارسة أستغلال معين ، إلى أستغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال اقل.

ب- أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون ضريبة الدخل التي تنص على الإعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محددة ، مثل قطاع الزراعة .

ج- قيام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع في حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات، أو في حالة أن قانون الضريبة لا يُخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض أمواله إلى ورثته.

د- قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص آخر، ويطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة) .

هـ- تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة، أو لجوء المنتج إلى إنقاص درجة الجودة، أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه. (المعموري، ٢٠١٥: ٤٧)

٣-٢-١- التهرب غير المشروع :-

هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو إحتيالاً يلجأ اليه المكلف بالضريبة عن طريق الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو أن يتخلص من جزء منها عندما يقدم إقرار ضريبياً مضللاً لا يتفق وحقيقة نشاطاته، أو بقصد إخفاء الأرباح الحاصل عليها المكلف من ممارسة نشاطه التجاري على نحو يحول دون قدرة الإدارة الضريبة على جباية قيمة الضريبة والتي سبق وأن تم فرضها عليهم ولذلك يطلق عليه إصطلاح الغش الضريبي. وهذه مخالفة يعاقب عليها القانون. (صيري، ٢٠١٣: ٥٧)

٣-٢-٢- التهرب حسب معيار الاقليمية :- (كاظم، ٢٠١٠: ١٤)

٣-٢-٢-١- التهرب الدولي :-

يتمثل في العمل على التخلص من الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي تحققت فيه فعلا الى بلد اخر يتميز بأنخفاض الجباية فيه (الملاذات الضريبية) .

٣-٢-٢-٢- التهرب المحلي :-

هذا النوع من التهرب يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون افعال التزوير التي يقوم بها المكلف لاتتعدى هذه الحدود اما باستغلال الثغرات الموجودة بالنظام الضريبي أو بطرق وأساليب اخرى مثل التهرب عن طريق الإمتناع اي التجنب الضريبي أي الامتناع عن القيام بتصرف منشئ للضريبة مثل رفض استيراد السلع الاجنبية لتفادي الضريبة الكمركية .

٣-٢-٣- التهرب حسب معيار الحجم :-

٣-٢-٣-١- التهرب الكلي

يقصد به " تخلص المكلف نهائياً من دفع الضريبة المفروضة عليه وبذلك يضيع على الدولة جزءاً مهماً من إيراداتها "، بمختلف وسائل الغش والاحتيال ، 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 إدراجهم 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 .

٢-٣-٢-٣ التهرب الجزئي

هو التخلص من دفع جزء من الضريبة المفروضة على الممول بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضرائب . فهو يتخلص من دفع 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 ، إلا أنه يخضع لنفس العقوبة التي يستحقها مرتكب فعل التهرب الكلي لأن القصد متوفر في أخفاء المعلومات الصحيحة بغض النظر عن حجمها. (الراوي ، ٢٠٠٨ : ١٨)

٣-٣-٣ اسباب التهرب الضريبي:-

إن اسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة لايمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والاوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومستوى الوعي العام وكفاءة الاجهزة وفعالية الاجراءات الا انه يمكن اجمال هذه الاسباب على النحو الاتي:-

١-٣-٣-٣ الاسباب التشريعية :-

إن الاسباب التشريعية من أهم اسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك الى النقص في التشريع الضريبي وعدم احكام صياغته واحتوائه على الثغرات التي ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة وربما مرجع ذلك الى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالبا ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة تصاغ من قبل اشخاص غير اكفاء وكذلك عدم اشتراك العاملين في حقل التطبيق في إعداد مشروعات القوانين المالية كذلك ان تعقيد التشريع الضريبي عامل مهم أيضا في التهرب الضريبي كالاغفاءات والتخفيضات والاضافات وكثرة النصوص والمواد القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي والتي تخلق مشاكل للدوائر المالية وتزيد من احتمالات التهرب. (الخطيب، ٢٠٠٧ : ٢١٧).

٢-٣-٣-٣ الأسباب الاجتماعية:-

تتمثل أهم الأسباب الاجتماعية للتهرب الضريبي بالنقاط الآتية:-
أ- ضعف الوعي الضريبي لدى الأفراد أي درجة أدراكهم بأهمية الضرائب في حياتهم حيث توجد هنالك مدلولات تشير الى ضعف الوعي الضريبي من خلال قلة الخدمات أو ضعفها المقدمة من قبل الدولة لأفراد المجتمع أي شعوره بأن الدولة تستقطع أكثر مما تقدمه لها.

ب-أعتقاد المكلف بأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة.
ت-أرتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي قد يؤدي للأعتقاد بظلمها مما يدفعه الى التهرب منها.

ه-وجود عوامل ذاتية ونفسية تدفع المكلف الى التهرب الضريبي.
و-المستوى العلمي للطرفين كليهما (المكلف والموظف) فضلاً عن المستوى الاقتصادي والاجتماعي للبلد والمجتمع، وعلى هذا الاساس يمكن التوصل الى أن التهرب الضريبي الناتج عن ضعف الوعي الضريبي أحد منعكسات قيم اجتماعية وأعراف كانت سائدة في الفترة الزمنية التي فرضت فيها الضرائب ، ويمكن أن ينطبق هذا الاستنتاج على طبيعة التعامل مع الحكومة والنظرة السائدة اليها وهل تنطلق من أن الحكومة تعبر عن الشعب أم أنها متسلطة عليها وبالتالي انعكس هذا الفهم على كيفية التعامل مع الحكومة. (كماش، ٢٠٠٨: ١٩٥)

٣-٣-٣ الأسباب الادارية :-

الإدارة الضريبية هي السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها وضع القوانين موضع التطبيق الصحيح كما أنها مسؤولة عن التعديلات والتشريعات بما يعالج أي خلل قد يحدث ومنها عملية التهرب الضريبي وتتضمن الأسباب الإدارية للتهرب الضريبي بما يأتي:-

أ- تعدد طرق تحصيل الضريبة:

حيث أن عملية التعدد تؤدي إلى خلل وأرباك فمثلاً تقدير ضريبة الدخل قد تكون عن طريق الإقرار الذي يقدم من قبل المكلف في بداية السنة . كما أن عملية تقدير الضرائب عن طريق طرق التقدير المتعددة أو الإقرار تشكل ثقلًا على المخمن في كيفية صياغة أسلوب لكل طريقة الأمر الذي يسهل على المكلف بالضريبة التهرب سواء بتزوير السجلات المحاسبية أو أخفاء بعض عناصر الثروة إذا كان التقدير ظاهرياً أو عدم الإقرار بالدخل بشكل صحيح وصريح إضافة لعملية الرشوة. (جواد ، ٢٠٠٦: ٢١٦)

ب-عدم دقة حصر المكلفين:

أي تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسمائهم في السجلات الضريبية ، فالدقة تعني نجاح الإدارة الضريبية وعدم إتاحة الفرصة للتهرب الضريبي والعكس صحيح ولهذا لا بد من وجود سجل وكادر دقيق لتسجيل المكلفين .(فوزي ، ١٩٦٠: ١٧).

ث-تدني المستوى العلمي للكوادر العاملة في الهيئة العامة للضرائب
بلا شك أن تدني المستوى العلمي للكوادر الضريبي لا بد أن يمارس تأثيره في رفع معدلات التهرب الضريبي ، في النهاية فكلما تحسن الكادر بمستوى رفيع من العلم في مجال التخصص الدقيق كلما كانت أمكانية أحكامه وسيطرته على فرص التهرب أكبر. (النجار، ٢٠٠٣: ١٣٣)

ح- ضعف كفاءة الجهاز الضريبي :

يعد رفع مستوى الإدارة الضريبية في الدول النامية من اعقد المشكلات التي تواجهها لخلق الإدارة القادرة إلى التوغل للبيئة الضريبية بكفاءة. (البطريق، ٢٠٠٥ : ١٠٣)

٣-٣-٤ الأسباب الاقتصادية :-

الأهداف الاقتصادية من أهم الأهداف الضريبية في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير إنعكاسات على الإستهلاك والإنتاج والإدخار والاستثمار وحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز، إذ يلاحظ في فترة الإنتعاش الإقتصادي حيث يرتفع مستوى الناتج القومي ومن ثم يؤدي هذا إلى إرتفاع متوسط دخل الفرد سيعمل على زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة المفروضة على المكلف، وتبعاً لذلك يقل أو ينعدم التهرب لأن المكلف لا يشعر بعبء الضريبة المفروضة عليه، فضلاً عن إرتفاع دخول المكلفين في مدة الإنتعاش يؤدي إلى ورود فئات جديدة من الدخل إلى وعاء الضريبة الأمر الذي يعني عدم الحاجة إلى زيادة نسبة الضريبة أو فرض ضرائب جديدة وبالنتيجة سيقول التهرب الضريبي مادامت الأعباء ستوزع على عدد أكبر من المكلفين أو تشمل أوعية ضريبية جديدة ، أما إذا تعرض الإقتصاد للكساد أو الإنكماش فيؤدي ذلك إلى إنخفاض في متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب لذا فإن مسالك التهرب ستعري المكلف على إتباع سبيل التهرب الضريبي ، ومن جانب آخر نجد أن موقف الدولة من التهرب يختلف في أثناء الكساد، ففي حين تبدي الدولة نوعاً من التساهل في أثناء الرخاء بسبب زيادة إيراداتها، إلا أنها تُشدد في رقابتها أثناء الكساد بسبب إنخفاض إيراداتها، أما إذا تعرض الإقتصاد للتضخم فإنه يؤدي إلى إزدياد الدخل النقدي للمكلفين إلا أن هذا يؤدي إلى تدهور القيمة الحقيقية للنقود الأمر الذي يدفع الإدارة الضريبية إلى رفع معدلات الضريبة لتعويض النقص في القيمة الحقيقية للإيرادات الضريبية. (العزاوي، ٢٠١٥ : ٤٥)

المبحث الرابع :- الجانب العملي للبحث

٤-١- الخلفية التاريخية للهيئة العامة للضرائب :-

يعد العراق من البلدان العربية الاوائل التي شرع فيها قانون للضرائب حيث شرع أول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٢٧ والذي طرأت عليه العديد من التعديلات ومن ثم توالى التشريعات بعده وقد تأسست الهيئة العامة للضرائب بعد دمج مديرية ضريبة الدخل لعامة مع مديرية الواردات العامة سنة ١٩٨٢ .

وتعد الإدارة الضريبية من الدوائر المهمة في العراق لما تقدمه من تمويل لخزينة الدولة من الإيرادات حيث تقع على عاتقها تقدير وجباية الضريبة كضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات عن طريق الاقسام والفروع المنتشرة في بغداد والمحافظات اذ هي الجهة المسؤولة عن تنفيذ السياسة الضريبية في العراق من خلال القوانين والتعليمات التي تصدر من قبل الدولة كذلك النشرات السنوية التي تصدر من قبل الهيئة

ليتسنى لكل الافراد بالاطلاع عليها والتعرف على صلب العمل والانظمة الضريبية المعمول بها من قبل الهيئة .

وتحتوي الهيئة العامة للضرائب على ١٥ قسم وهي كالآتي:- (قسم كبار المكلفين ، قسم الشركات ، قسم الأعمال التجارية والمهن ، قسم الأرباح ونقل ملكية العقار ، قسم المعلومات الفنية ، قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ، القسم المالي ، قسم الحاسبة الالكترونية ، القسم الإداري ، القسم القانوني ، قسم التخطيط والمتابعة ، قسم الإحصاء والأبحاث ، قسم العلاقات والإعلام ، قسم الاستقطاع المباشر ، قسم العقار والعرضات) وسيتم التركيز على قسم الشركات موضوع البحث .

٢-٤ قسم الشركات:

يتكون الهيكل الإداري لقسم الشركات على النحو الآتي:
أولاً: الوحدات التخمينية:

يضم القسم عدداً من الوحدات التخمينية (حالياً ١٧ وحدة تخمينية)، تتولى إجراء التحاسب الضريبي. وتتألف الوحدة التخمينية من مخمن وكاتب، إذ يقوم المخمن بانجاز تقدير دخل الشركة وذلك بالإعتماد على القوائم المالية وما يقدم إليه من تقارير مالية تبين المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وكذلك على ما يحصل عليه من معلومات أخرى من قسم المعلومات الفنية بالهيئة، وفي ضوء هذه المعلومات يقوم المخمن بتقدير الدخل المتحقق على ضريبة الدخل وفق القوانين والضوابط والتعليمات الضريبية، أما عمل الكاتب فيتمثل بتحضير ملفات الشركات ومتابعتها.

ثانياً: شعبة التدقيق:

تتولى تدقيق إجراءات التحاسب الضريبي التي قامت بها الوحدة التخمينية ومراجعة التقارير المالية التي قدمتها الشركة وفحص المقتبسات والمعلومات الأخرى الواردة عن الشركة ومقارنتها مع كشف الدخل ونتائج النشاط التي وردت في القوائم المالية. كما تتولى الشعبة تدقيق التقديرات الإدارية والإضافية ومدى إكمال إنجاز التقديرات الاحتياطية للسنة الحالية أو للسنوات التي تليها وإنجاز جباية الضرائب عنها، وتتولى أيضاً تدقيق عمل شعبة الجباية والتأكد من تطابق رصيد يومية الصندوق مع سجلات الجباية وبطاقاتها.

ثالثاً: شعبة الجباية:

تتولى هذه الشعبة تسجيل الضرائب المتحققة على الشركة من قبل الوحدة التخمينية بعد مرحلة التدقيق وإثبات التحصيلات الضريبية والأمانات المدفوعة إلى أمانة الصندوق في القسم في بطاقة الجباية الخاصة بالشركة وفي السجلات الخاصة بالتسديدات ومتابعة تسجيل أقساط الضرائب المستحقة بذمة المكلفين وتسديدها.

رابعاً: وحدة الحاسبة الإلكترونية:

تتولى وحدة الحاسبة الألكترونية إدارة قاعدة البيانات للشركات المسجلة لدى القسم إذ تقوم بحفظ البيانات الخاصة بالشركات المسجلة (تاريخ التأسيس، وعنوانها، واسماء المساهمين..الخ)

خامساً: وحدة الصندوق:

يتم من خلالها استلام مبلغ الضريبة المتحقق على الشركات كما تقوم بتسجيل التحصيلات الضريبية والأمانات المدفوعة إلى أمانة الصندوق وإثباتها.

سادساً: وحدة الواردة والصادرة:

تقوم هذه الوحدة بتسلم البريد الوارد إلى القسم وتصنيفه حسب الجهات المرسله سواء كانت داخل الهيئة أو خارجها وتوزيع البريد بعد الإطلاع عليه من مدير القسم إلى الوحدات بحسب العائدية

اجراءات التحاسب الضريبي في قسم الشركات :-

يقوم قسم الشركات باجراء التحاسب وفق اليات عمل معينة عند اجراء التحاسب الضريبي مع المكلفين وهي كالآتي:

١- على المكلف (الشركة) ان يقوم بتقديم الإقرار الضريبي بعد انتهاء السنة المالية ولغاية ٥/٣١ من كل سنة تقديرية كما جاء في الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل. ويكون مرفقاً به القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير الإدارة على أن تكون هذه الحسابات موقعة من قبل المحاسب والمدير المفوض ومراقب الحسابات بالنسبة للشركات المحدودة وبالنسبة للشركات المساهمة تتضمن فضلاً عما ذكر مصادقة مجلس الإدارة كذلك ينبغي مصادقة جمعية المحاسبين والمدققين لتلك الحسابات وتكون للشركات المساهمة والمحدودة. وفي حالة تأخير تقديمها بدون عذر مشروع قانوناً تفرض غرامة مالية بنسبة ١٠% من الضريبة المقدرة على ألا يتجاوز مبلغ الغرامة (٥٠٠) ألف دينار وذلك بموجب الفقرة (٤) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٢- بعد ان يتم تقديم الإقرار الضريبي مع المرفقات يثبت في سجل الوارد وترفق معه اضبارة المكلف (الشركة) الموجودة لدى قسم الشركات حيث تتم مراجعة تلك الاضبارة من لدن المخمن في قسم الشركات التي تعد بمثابة التاريخ التعريفي للشركة للتعرف من خلالها على طبيعة عمل الشركة ونتائج أعمالها للسنوات السابقة والتي يمكن الإفادة منها في عملية التحاسب الضريبي.

٣- تقدم إضبارة المكلف (الشركة) إلى الموظف المختص (المخمن) حيث يقوم بالإجراءات الآتية:

أ-يقوم المخمن بعملية الفحص للتأكد من توافر الشروط الشكلية في المعلومات المحاسبية المثبتة في الاقرار الضريبي من حيث كونها مدققة من مراقب الحسابات وموقعة من المدير المفوض والمحاسب والمصادقة عليها من قبل جمعية المحاسبين والمدققين. ب-يقوم المخمن بدراسة الحسابات وبما يتوفر لديه من معلومات عن الشركة أو من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من المقتبسات (المعلومات التي ترد إلى الإدارة

الضريبية من الدوائر والجهات التي يتعامل معها المكلفين التي توضح المبالغ التي حصل عليها المكلف نتيجة تعامله معها).

ت-الطلب من المكلف العقود المهمة والتحليل الخاصة بالحسابات وأية وثائق يراها المخمن ضرورية لإجراء التحاسب .

٤-يقوم المدير المفوض أو مخول الشركة بمراجعة المخمن لإجراء عملية التحاسب الضريبي ومعرفة مبلغ الضريبة المترتبة على الشركة وعلى أساس المؤشرات المحددة من لدن الإدارة الضريبية. وبعد موافقة المدير المفوض وتوقيعه على مذكرة التخمين (يُعد هنا التوقيع بمثابة التبليغ) يتم إرسال الملف إلى التدقيق الداخلي في قسم الشركات لأغراض تدقيقه لتحال بعد ذلك إلى الجباية ليتم تحصيل الضريبة وتسديدها بصك مصدق.

٥-في حالة تمسك الشركة بحساباتها (الاعتراض على التقدير) تحول إضبارة الشركة إلى قسم التدقيق والفحص الضريبي في الإدارة الضريبية، بعد تسديد ٢٥% من مبلغ الضريبة. وأجاز المشرع للإدارة الضريبية استيفاء مبلغ الضريبة مقسطاً في حالة عجز المكلف من دفع مبلغ الضريبة المقدرة كاملاً على وفق تعليمات يصدرها وزير المالية مع مراعاة نص المادة ٤٦ من قانون ضريبة الدخل بشأن التيسير وآليته.

٦-أن إجراء التحاسب بهذه الكيفية يعطي الحق للشركة في الحصول على براءة الذمة لغرض الدخول في المناقصات والمزايدات وانجاز مختلف معاملاتها ونشاطاتها الأخرى مع دوائر الدولة المختلفة، وإذا ما ظهر في الفحص اللاحق للتقارير وجود فروقات لصالح الهيئة العامة للضرائب، فإنه يتوجب على الشركة تسديدها أولاً بأول.

٣-٤ الحالات الدراسية (العملي)

بعد أن تم عرض عينة ومجتمع البحث سيتم استعراض عدد من العينات العشوائية في هذا البحث لعدد من الحالات العملية لتحاسب بعض الشركات في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب إذ اعتمد في هذا المبحث على المنهج التحليلي الوصفي حيث تمت الاستعانة بحالتين عمليتين تم اخذها من قسم الشركات والتي تبين اثر الضريبة المفروضة على الأرباح الرأسمالية والاثار المتأتية منها على التهرب الضريبي قبل وبعد فرض الضريبة على الحالات العملية المتناولة في البحث وفيما يأتي وصف لخمس حالات دراسية عملية في قسم الشركات لمناقشتها وربطها باهداف البحث :-

١-٣-٤ الحالة الدراسية الاولى :- الشركة (A) للخدمات النفطية

١-٣-٤ نبذة مختصرة عن الشركة

تأسس فرع الشركة (A)^٢ المحدودة فرع العراق بموجب اجازة تأسيس الصادرة من وزارة التجارة دائرة تسجيل الشركات. تقوم الشركة بعقود تطوير الخدمات

^٢ - (لم يتم ذكر أسماء جميع الشركات موضوع حالات الداسة وذلك للمحافظة على سرية معلومات الشركات لدى قسم كبار المكلفين في الإدارة الضريبية وعدم تزويد الباحث بكثير من حسابات وكشوفات البيانات المالية الخاصة

والانتاج للحقول النفطية في العراق ومقر الشركة في بغداد / المنطقة الدولية علما انه تم توقيع عقد مشاركة مع وزارة النفط (شركة نفط الجنوب) لاستثمار احد الحقول النفطية ان اهداف الشركة هو المساهمة في العمليات الانتاجية للابار النفطية في العراق علما ان الشركة من كبار الشركات العالمية في القطاع النفطي وقد قدمت الشركة حساباتها المالية لسنة ٢٠١٤ المنتهية الى قسم الشركات بعد مضي المدة المقررة لعملية التحاسب وكانت النتائج كالتالي :-

جدول رقم (٣-١)

كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٤

رقم الدليل المحاسبي	السنة الحالية/دينار
٤	ايراد نشاط جاري
٤١	ايراد النشاط السلعي
٤١١	ايراد الصناعات الاستخراجية
٤٦	فوائد وايجار اراضي
٤٦١	فوائد دائنة
٣	المصروفات الجارية
٣٣	المستلزمات الخدمية
٣٦	الفوائد
٣٧	اندثارات واطفاءات
	عجز العمليات الجارية (المرحلة الاولى)
٤٩	ايرادات اخرى
	فائض/(عجز) النشاط خلال السنة

ملاحظة:- من خلال الاطلاع على كشف العمليات الجارية لشركة (A) لوحظ وجود افصاح محاسبي اسفل القائمة يبين :- قيام الشركة (A) بالاستحواذ على حصة شركة (X) في عقد تطوير احد الحقول النفطية وتم عكس حصة شركة (X) من المصاريف المستردة لصالح شركة (A) اذ تم تسجيلها تحت حساب ايرادات اخرى (ايرادات رأسمالية) ان فائض النشاط المبين متأني من فقرة (ايرادات اخرى) والتي تمثل ارباح رأسمالية ناجمة عن تحويل حصة شركة (X) من عقد احد الحقول النفطية لصالح شركة (A) وبموافقة الجهات المعنية ذات الاختصاص لذا فان فائض النشاط البالغ ٢٠,٢٢٤,٣٦٦,٩٨٩ يتم تحويله الى حساب الفائض المتراكم .

وقد جاء في تقرير ادارة الشركة توضيح حول الأيرادات الرأسمالية كالتالي:-

نتيجة لتحويل حصة شركة (X) من عقد تطوير الحقل النفطي الى شركة (A) تم عكس حصة الشركة (X) من المصاريف المستردة لصالح شركة (A) حيث تم تسجيلها تحت حساب ايرادات اخرى (أيرادات رأسمالية) استناداً الى الفقرة (٣) من تعليمات رقم (٥) لسنة ٢٠١١ الصادرة من وزارة المالية والتي تعتبر ان كافة المصاريف المستردة

بتلك الشركات من الهيئة العامة للضرائب قسم كبار المكلفين عملاً بالمادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

بموجب العقود النفطية هي مصاريف رأسمالية قابلة للاستهلاك خلال السنة علماً ان قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (المعدل) لم يتضمن مايشير الى اخضاع الأيرادات الرأسمالية الى التخصيصات الضريبية

٤-٣-٢-١ إجراءات التحاسب الضريبي من قبل قسم الشركات :-

١- قام قسم الشركات باخضاع الأيرادات الرأسمالية للضريبة مستنداً بذلك على المادة القانونية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بنص الفقرة السادسة من المادة الثانية اذ تنص على فرض الضريبة على (كل مصدر آخر غير معفي بقانون وغير خاضع للضريبة) وقد جاء هذا الاجراء بعد مخاطبة القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب

٢- ان تقرير مراقب الحسابات ذكر ان مبلغ الأيرادات الرأسمالية والبالغ ٩١,٦٩٦,٩٧٥,١١٠ هو عبارة عن مصاريف مستردة للشركة (X) وقد تحولت هذه المصاريف الى عهدة شركة (A) نتيجة الاستحواذ على حصة الشركة (X) في الحقل النفطي حيث لم تعترف السلطة الضريبية بها كمصاريف مستردة بسبب عدم وجود كشوفات تحليلية للمصاريف المستردة وعند مطالبة قسم الشركات للشركة بالكشوفات التحليلية لم تستجب الشركة لذلك وامتنعت عن التزويد .

وقد تم احتساب مبلغ الضريبة كالتالي:-

الأيرادات الرأسمالية $\times 35\% =$ مقدار الضريبة

٩١,٦٩٦,٩٧٥,١١٠ $\times 35\% = 32,093,941,288$ مليار

مناقشة إجراءات التحاسب الضريبي للحالة الدراسية للشركة (A) :-

بعد أن تم الاطلاع على جميع الوثائق المتاحة للشركة سوف يتم استعراض مايلي:-

١- أن هناك محاولة للتهرب من دفع الضريبة استناداً الى ماجاء في تقريرها السنوي والذي يتضمن مايلي:- (ان قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل لم يتضمن مايشير الى اخضاع الأيرادات الرأسمالية الى التخصيصات الضريبية) حيث تناست او تغافلت الشركة ان هناك مادة قانونية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والتي تتيح للسلطة الضريبية الى اخضاع الأيرادات الرأسمالية الى الضريبة حسب الفقرة السادسة المادة الثانية لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وبناءً على ذلك يجب تفعيل المواد القانونية الخاصة بفرض عقوبات وغرامات على من حاول التهرب من دفع الضريبة جزءاً او كلاً وكما نصت المواد القانونية م٥٧ وم٥٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٢- إن المبلغ المذكور والبالغ ٩١,٦٩٦,٩٧٥,١١٠ واحد وتسعون مليار وستمائة وستة وتسعون مليون وتسعمائة وخمسة وسبعون الف ومائة وعشرة دينار لا يمت بصلة الى الأرباح الرأسمالية والسند في ذلك هو القاعدة المحاسبية رقم ١٢ المحلية

الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والتي تبين مصادر الأرباح الرأسمالية .

٣- تم الاطلاع على تعليمات رقم ٥ لسنة ٢٠١١ الفقرة الثالثة والتي تختص بتسهيل تنفيذ احكام قانون فرض ضريبة دخل على الشركات النفط الاجنبية المتعاقدة للعمل في العراق رقم (١٩) لسنة ٢٠١٠ والتي تخص الية عمل الشركات النفطية حيث يقصد بالمصاريف المستردة كل ماتنفقه الشركة من نفقات لحين الوصول الحقل الى الانتاج النفطي وتسد هذه المصاريف عند بلوغ نسبة ١٠% من الانتاج السنوي علما ان الشركة (A) لم تبلغ الانتاج كذلك ان الجهة المسؤولة على سداد وتسوية هذه المصاريف هي الجهة المتعاقدة والتي هي وزارة النفط .

٤- قامت الشركة (X) بدفع مبلغ وقدره ٤٥ مليون دولار امريكي الى شركة (A) كتكاليف انسحاب من العقد حسب تقرير السنوي لادارة الفرع شركة (X) لسنة ٢٠١٢ وهذا الامر غير منطقي ينم عن وجود تفاهات سرية غير المعلنه بين الشركتين .

٥- تم الاطلاع على الوثائق المتاحة لشركة (X) فلم يجد مايثبت ان الشركة انفقت هذه المبلغ على تنفيذ العقد حيث لا يوجد اي نشاط تشغيلي ولم يتم تحقيق اي أيراد باستثناء مبلغ ٣١,٣٩١ واحد وثلاثون الف دينار عراقي عن فوائد دائنة كذلك لا يوجد خلال الثلاث سنوات من عمر الشركة اي موظفين كذلك لم تقم الشركة باي استيرادات لمعدات او مكائن خلال الثلاث سنوات علما ان الشركة تم تصفية اعمالها في العراق خلال سنة ٢٠١٢ والتي هي مؤشر على عدم جدية الشركة بالقيام باعمالها فضلا عن ذلك لم تزود الشركة الى الهيئة اية تحليلات للحسابات الموجودة في القوائم المالية للشركة خلال مدة نشاطها .

لذلك يرى الباحث ان الضريبة المفروضة على الأرباح الرأسمالية ساهمت بشكل فعال بالقضاء على التهرب من دفع الضريبة لهذه الشركة اذ ان خضوع هذا المبلغ للضريبة وان بوب على الأرباح الرأسمالية من قبل الشركة كمحاولة للتهرب او على المصاريف المستردة فمن الجانبين يخضعان للضريبة كذلك الأمر هو يعد تجسيد لمبدأ العدالة الضريبية فأى زيادة في دخل الشخص المعنوي او الطبيعي يجب ان يخضع للضريبة .وان الباحث يدعم ماقامت به الهيئة من التحاسب الضريبي لهذه الشركة .

٢-٣-٤ الحالة الدراسية الثالثة شركة (B) للمشروبات الغازية

١-٢-٣-٤ نبذة مختصرة عن الشركة

تأسست هذه الشركة في بغداد بتاريخ ١٩٨٥/٨/١٩ وبراسمال وقدره ١٣٣,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ونشاطها الرئيسي انتاج المشروبات الغازية والمياه المعدنية على اختلاف انواعها واقامة مشاريع صناعية اخرى وفقاً للاساليب الحديثة وقدمت الشركة (B) حساباتها الختامية الى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب ضمن المدة المحددة وكانت كالآتي:-

جدول رقم (٢-٣)
كشف بيان العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية كما في ٢٠١٢/١٢/٣١
للشركة (B)

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية
٤٥-٤١	الإيرادات الجارية	٢٢٥,٨٨٥,٠٩٠,٢٠٤
	المصروفات الجارية	
٣١	الرواتب والاجور	١٤,٨٧٩,٣٢٢,٠٩٣
٣٢	مستلزمات سلعية	١٧٩,٦٨١,٥٩٤,٧٥٠
٣٣	مستلزمات خدمية	٤,٩٥٠,١٣٤,٦٠٠
٣٥	مشتريات بضائع للبيع	١,٠٥٣,٨٠٠,٠٠٠
٣٦	فوائد وإيجارات اراضي	٢٥,٠٠٠,٠٠٨
٣٧	الاندثارات	٩,٧١٤,٣٨٦,٤٥٥
٣٨٤	ضرائب ورسوم	٣٧,٢١٢,٢٥٠
	فائض العمليات الجارية مرحلة أولى	١٥,٥٦١,٦٤٠,٠٤٨
	الإيرادات التحويلية	
٤٩	الإيرادات الأخرى	٣,٩٦٥,٢٧٥,٧٥٥
	مصروفات أخرى	
٣٨	مصروفات تحويلية	٩,٣٥١,٥٨٩
	فائض العمليات (المرحلة الثانية)	١٩,٥١٧,٥٦٤,٢١٤

٢-٣-٤ إجراءات التحاسب الضريبي من قبل قسم الشركات

١- قامت الشركة بتقديم الحسابات الختامية الى قسم الشركات في الموعد المقرر قبل ٥/٣١ وعند فحص الكشوفات التحليلية للقوائم المالية لمعظم الحسابات ومن ضمنها حساب الإيرادات الأخرى تبين وجود مبلغ إيرادات رأسمالية بمبلغ ١,١٠٠,٩٥٠,٠٠٠ مليار وقد طالب قسم الشركات بالحساب التحليلي للأرباح الرأسمالية الا ان الشركة امتنعت ومطلت بتزويد قسم الشركات بالحساب التحليلي ومن ثم قام قسم الشركات باضافتها الى الربح المحاسبي للشركة الا ان الشركة قد اعترضت على هذا الاجراء معللة بذلك انها معفية وغير خاضعة للضريبة بحسب القانون .

٢- وكان مبلغ الضريبة المفروض على الشركة كالآتي :-

فائض العمليات الجارية مرحلة أولى $10\% \times 15,561,640,048 = 2,334,246,007$ مبلغ الضريبة قبل الاضافة
 فائض العمليات الجارية + الإيرادات الرأسمالية = الدخل المحاسبي
 $16,662,590,048 = 1,100,950,000 + 15,561,640,048$
 $16,662,590,048 \times 10\% = 1,666,259,004$ مبلغ الضريبة بعد الاضافة

مبلغ الضريبة قبل اضافة الأرباح الرأسمالية	مبلغ الضريبة بعد اضافة الأرباح الرأسمالية
٢,٣٣٤,٢٤٦,٠٠٧	٢,٤٩٩,٣٨٨,٥٠٧

مناقشة اجراءات التحاسب الضريبي للشركة (B)

بعد ان تم الاطلاع على جميع الوثائق المتاحة للشركة يتبين للباحث:-

١- ان مبلغ ضريبة الأرباح الرأسمالية : الأرباح الرأسمالية $\times 10\% =$ مبلغ الضريبة
 $1,100,950,000 \times 10\% = 110,095,000$

٢- سيتم بيان نسبة مساهمة الأرباح الرأسمالية في مقدار الضريبة حيث سيتم استخدام القانون التالي :-

نسبة مساهمة الأرباح الرأسمالية في زيادة مقدار الضريبة :-

$$\frac{\text{ضريبة الأرباح الرأسمالية}}{\text{اجمالي الضريبة الشركة}} \times 100\%$$

$$\frac{110,095,000}{165,142,500} \times 100\% = 66\%$$

٣- سيتم بيان نسبة مساهمة الأيرادات رأسمالية الى اجمالي الوعاء الضريبي للشركة (B)

$$= 100 \times \frac{\text{الإيرادات الرأسمالية}}{\text{أيرادات النشط الجاري + إيرادات الرأسمالية}} \\ = 100 \times \frac{1,100,950,000}{225,885,090,204 + 1,100,950,000} = 48\%$$

٤- سيتم بيان نسبة الأرباح الرأسمالية الى اجمالي الارباح للشركة (B)

$$\frac{\text{الأرباح الرأسمالية}}{\text{اجمالي الأرباح}} \times 100\%$$

$$= 100 \times \frac{1,100,950,000}{1,100,950,000 + 15,561,640,048} = 66\%$$

يتضح للباحث من النتائج السابقة ان ضريبة الارباح الراسمالية لها دور كبير في الحد من التهرب الضريبي اذ ان اخضاع هذه الارباح ساهم في تزويد الخزانة العامة بمبلغ ١٦٥,١٤٢,٥٠٠ وان امتناع الشركة بتزويد الحساب التحليلي الخاص بالارباح الراسمالية هو محاولة للتهرب الضريبي من قبل الشركة اذ ان كثير من الشركات تبوب ارباحها على حساب الارباح الراسمالية تخلصا من دفع الضريبة اذ ان كل زيادة في دخل الشخص الطبيعي او المعنوي يجب ان تخضع للضريبة وفق المفهوم الواسع للدخل

المبحث الخامس :- الاستنتاجات والتوصيات

١-٥ الإستنتاجات :-

بعد ان تم اكمال الجانب النظري والجانب العملي من البحث خلص الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات المهمة وهي كالآتي:-

١- تساهم ضريبة الأرباح الرأسمالية في الحد من محاولة التهرب الضريبي في الشركات العاملة في القطاع الخاص في العراق .

٢- عدم مراعاة جانب العدالة في التعامل الضريبي بما يخص مسألة اخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة حيث تستوجب قاعدة العدالة أن يتم القبول بتنزيل مقدار الخسائر الرأسمالية كما يتم اخضاع الأرباح الرأسمالية.

٢-٥ التوصيات :-

بعد ان تم استعراض الاستنتاجات المستمدة من البحث في المبحث السابق سوف يتم إيراد اهم التوصيات التي تم استنباطها منها وهي كالآتي:-

١- ضرورة اجراء دراسات وبحوث حول ضريبة الأرباح الرأسمالية في العراق والاثار الناتجة عن فرضها وذلك لاهميتها كونها نوع من انواع الإيرادات الضريبية والتي تسهم في تمويل الموازنة بشكل عام مع ضرورة الاستمرار في اخضاع هذه الأرباح للضريبة كونها قليلة النفقات وهو ماتم السعي لتحقيقه في هذا البحث .

٢- تعديل قانون ضريبة الدخل النافذ أو تشريع قانون جديد لضريبة الدخل يلبي التطورات الاقتصادية الحاصلة في البيئة الاقتصادية العراقية على ان يكون متظماً على فقرات ونصوص قانونية تعالج موضوع ضريبة الأرباح الرأسمالية من حيث الاعفاء والخضوع ونطاق سريانها والوعاء والسعر الضريبي لهذه الضريبة ، ومن الافضل ان يكون لضريبة الأرباح الرأسمالية قانون ضريبي مستقل على غرار مامطبق في بعض الدول العربية والاجنبية مع محاولة استنساخ تلك التشريعات او اهمالها ، والاسترشاد بها للخروج بتشريع ضريبي يتطابق مع ظروف و بيئة الاقتصاد العراقي

المصادر والمراجع

أولاً- الكتب العربية :-

- ١- البطريق ، يونس احمد، اصول النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، مصر - ٢٠٠٥م
- ٢- الحسني ، صادق محمد حسين ، دراسات في المحاسبة المتخصصة لضريبة الدخل ، مطبعة الزمان ، ١٩٧٤ م
- ٣- حنان ، رضوان حلوة ، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩م
- ٤- الخطيب ، خالد شحادة، طافش ، نادية فريد ، الاصول العلمية والعملية للمحاسبة الضريبية ، دار الحامد للنشر والتوزيع ط١ ، ٢٠٠٨م
- ٥- الخطيب ، خالد شحادة ، شامية ، احمد زهير، أسس المالية العامة ، الطبعة الثالثة ، بدون ذكر دار النشر، ٢٠٠٧م
- ٦- شهاب الدين ، جمعة ، دراسات في المحاسبة الضريبية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، ٢٠١٣ م
- ٧- العلي ، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الحامد ، عمان ، ط١ ، ٢٠٠٣م
- ٨- فرهود ، محمد سعيد ، ابراهيم ، كمال حسين (نظام الزكاة وضريبة الدخل) ، السعودية ، مطابع معهد الادارة العامة، ١٩٨٦ م
- ٩- فوزي ، عبد المنعم ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار المعارف ، الإسكندرية ، مصر ، ١٩٦٠ م
- ١٠- كاظم ، صالح حسن ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية ، وزارة المالية ، ٢٠١٠م

ثانياً - الرسائل والأطاريح الجامعية:-

- ١- التميمي ، قصي جلعان مهدي، (٢٠١٧) ، اطار مقترح لتحقيق الانسجام بين قانون ضريبة الدخل في العراق والانظمة ذات الصلة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وانعكاسه على الضريبة والاستثمار ، اطروحة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدكتوراة في المحاسبة القانونية
- ٢- الراوي ، عروبة معين عايش ، (٢٠٠٨) ، العوامل التي تؤدي إلى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير
- ٣- الزبياري ، هيرش جمال ياسين، (٢٠١٥) ، نموذج محاسبي مقترح للمفاضلة بين بدائل المعالجة الضريبية للارباح الرأسمالية بالتطبيق على الجمهورية العراقية ، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، مصر
- ٤- صبري، هدى محمود نيازي ، (٢٠١٣) ، دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير
- ٥- العزاوي ، فيصل سرحان عبود ، (٢٠١٥) ، دور عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير
- ٦- العزاوي ، فيصل سرحان عبود ، (٢٠١٥) ، دور عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير
- ٧- المعموري، لوي هادي عبيد، (٢٠١٥)، التهرب الضريبي بسبب غياب التنسيق بين الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك وناقذة بيع وشراء العملة الأجنبية، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير
- ٨- موسى ، ليث عبد الاحد ، (١٩٩٠) ، الارباح الرأسمالية ومدى خضوعها للضريبة (دراسة مقارنة) ، بحث مقدم الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، كجزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم عالي في المحاسبة الضريبية
- ٩- النجار، سرمد عباس، (٢٠٠٣) ، التهرب الضريبي والتجارة الاقتصادية في البلدان العربية مختارة مع إشارة خاصة للعراق ، رسالة ماجستير إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية

ثالثاً- المؤتمرات والمنشورات والدراسات :-

- ١- جواد ، حسين ، أفاق السياسة الضريبية في العراق ، دراسة منشورة في جريدة المنارة على موقعها الالكتروني ، العراق ، ٢٠٠٦ م
- ٢- الحسني،صادق محمد حسين،دراسات في المحاسبة المتخصصة لضريبة الدخل، مطبعة الزمان، ١٩٧٤م
- ٣- شهاب الدين ، جمعة ، دراسات في المحاسبة الضريبية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، ٢٠١٣ م
- ٤- كاظم ، صالح حسن ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية ، وزارة المالية ، ٢٠١٠م
- ٥- كماش ، كريم سالم ، ورقة عمل مقدمة الى الندوة العلمية الضريبية الاولى في الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠٨م

رابعاً - المصادر الأجنبية:-

- 1- Clark, John,(2014) Capital gains tax: historical trends and forecasting frameworks , The author is from Tax Analysis Division, the Australian Treasury
- 2-Carson, Trotter, Chartered Accountants Key features of capital gains tax , Published research, United States of America

خامساً- مواقع الانترنت :-

<https://www.investopedia.com>

-١

