**جمهورية العراق**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**جامعة القادسية**

**كلية الإدارة و الاقتصاد**

**قسم المحاسبة**

**الأهمية النسبية للضريبة وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي**

**بحث تقدمت به الطالب**

**( عبد الله فالح عليوي)**

**ألى مجلس كلية الادارة والاقتصاد – جامعة القادسية**

**وهو جزء من متطلبات نيل درجة البكالوريوس**

**بأشراف**

**أ.م/ مجيد عبد زيد حمد**

**2017 م 1438 هـ**

**بسم الله الرحمن الرحيم**

**(( يا أيها الذين امنوا اتقوا الله ولتنظر نفس ما قدمت لغد و اتقوا الله إن الله خبير بما تعملون ))**

**صدق الله العلي العظيم**

**(( سورة الحشر أية 18 ))**

**الإهداء**

**أهدي هذا القليل ...**

**الى رفيقة الملائكة التي تحمل دعواتها لي لأكون بخير**

**الى من جعلني رجلٌ وأوصلني الى ما انا عليه بسنوات**

**عمره الى من رسموا لي طريقي بألوان ضحكاتهم وباقات**

**أعمارهم (( أمي و أبي ))**

**الى النجمات التي تعيش في منزلنا بجانب القمر أمي**

**(( أخوتي ))**

**الى من علموني حرفاً وها انا اليوم أسير بأستقامة حروفهم**

**(( أساتذتي ))**

**الى الحاضرة في روحي اسنادي الخفي التي وجودها**

**أم عائلتي واكملها (( هي ))**

**الى تلك الارواح التي جعلت نفسها فداء لكي نحافظ**

**على هذه البقعة الطاهرة والذين ضحوا بالغالي والنفيس**

**من أجلنا (( الحشد الشعبي المقدس ))**

**شكر والتقدير**  
  
**لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد ...  
وقبل أن نمضي أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ...  
إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة ...  
إلى جميع أساتذتنا الأفاضل......**

**"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ،فإن لم تستطع فلا تبغضهم"  
وأخص بالتقدير والشكر:**

**الاستاذه / مجيد عبد زيد حمد …..........**

**وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا وقدم لنا العون ومد لنا  البحث ونخص**

**الذين كانوا عونا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا.  
إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا وقدموا لنا المساعدات والتسهيلات والأفكار والمعلومات، ربما دون يشعروا بدورهم بذلك فلهم منا كل الشكر**

**أما الشكر الذي من النوع الخاص فنحن نتوجه بالشكر أيضا إلى كل من لم يقف إلى جانبنا ، ومن وقف في طرقنا وعرقل مسيرة بحثنا، وزرع الشوك في طريق بحثنا فلولا وجودهم لما أحسسنا بمتعة البحث ، ولا حلاوة المنافسة الإيجابية، ولولاهم لما وصلنا إلى ما وصلنا إليه فلهم منا كل الشكر…...**

**المقدمة**

**تمثل الادارة الضريبية السلطة التانفيذية التي يقع على عاتقها وضع القوانين الضريبية وبحكم تماسها المباشر العملي مع الوقع الضريبي , فهي المسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية , فهي بذالك توئم بين الجانب النظري والعملي أي التشريعي والتنفيذي اذا تعيد الطريق امام المشروع الضريبيلبلوغ اهداف الضريبة المختلفة اقتصادية كانت ام قانونية ام اجتماعية ام سياسية او غير ذالك من الاهداف ولاقل ذالك ينبغي اولا قيام هذه الادارة على مجموعة من المرتكزات الاساسية تؤثر لها الدور الكبير الملقى على عاتقها القيام به .**

**ومن اهم هذه الادوار هو كفاءة الادارة الضريبية واثرها في مكافحة ظاهرة التهرب الظريبي هذه الضاهرة التي تؤدي الى نقص في الحصيلة الضريبية الامر الذي يؤدي الى نقص ملحوض في الايرادات العامة , وبالتالي فان هذا الخلل يؤدي الى تصدع كبير في النسيج المالي للدولة وفي ختام المحصلة فان الضرر يلحق بالمجتمع ككل .**

**لذا ينصب مدار هذه الدراسة على دورين للادارة دور سلبي يسبب بصورة مباشرة في ازدياد التهرب الضريبي , ودور ايجابي يتمثل بنهوض الادارة بهذا الدور على اتم درجة , كما تضمن البحث جانباً عملياً يتمثل بعرض وتحليل نتائج بعض البيانات , كذالك انه يحتوي على مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تتطرق الى الاخفاقات التي تواجه الادارة الضريبية وسبل معالجتها .**

**(1)**

**مشكلة البحث**

**تمكن مشكلة البحث في نقطتين اساسيتين هما :-**

1. **قياس الادارة الضريبية أي معرفة نقاط الضعف الموجودة في مستويات الاداء .**
2. **وضع الحلول المناسبة لمعالجة نقاط الضعف وكذالك تدعيم نقاط القوة ان وجدت .**

**أهداف البحث**

**يهدف البحث الى معرفة وقياس اثر الكفاءة الادارة الضريبية في مكافحة ظاهرة التعهرب الضريبي للتوصل الى الطريقة الافضل لرسم السياسة الضريبية المناسبة والواضحة الاهداف لتحقيق امكانية فهم تلك السياسة وكذالك تطبيقها من قبل الادارة الضريبية**

**فرضية البحث**

**يبني البحث فرضية رئيسية واحدة مفادها :-**

**( ان هنالك علاقة خطية ذات دلالة احصائية لمستوياة الاداء للأدارة الضريبية على تحقيق الاهداف الخاصة بالسياسة الضريبية المتمثلة بمكافحة التهرب الضريبي )**

**(2)**

**عينة البحث**

**اتخذ البحث من الهيئة العامة للضرائب مجتمعاً له وكانت العينة هي الهيئة العامة للضرائب**

* **فرع القادسية –**

**حدود البحث**

**يمتد البحث زمنياً في عينة البحث من سنة 1992 الى سنة 2000 وكذالك ان حدوده المكانية هي : الهيئة العامة للضرائب – فرع القادسية –**

**ينصب مدار هذا البحث على مظاهر القصور التي تحتوي عمل الادارة الضريبية سواء كانت هذه المظاهر راجعة الى ذات الادارة الضريبية ام راجعة الى الادارة العامة التي تتكفل تنظيم ومراقبة انشطة الوظيفي العامة .**

**(3)**

**(4)**

(5)

**لا شك ان أي قانون لايحقق اهدافه ما لم يتوفر فيه مجموعة من الشروط على الاصعدة الثلاثة , التشريعية والتنفيذية والقضائية فاذا ما كان التشريع خالياً من النقائض والعيوب فلا يمكن اليت بسلامة وصحة سريان نظافة هذا القانون في الواقع العلمي , اذا ان الفرضية الاخيرة مرتبطة بالجهة ( السلطة ) المختصة بتطبيق هذا التشريع , والنظرة التكاملة للادارة تتجه الى ابعد من ذالك , فتعتمد الادارة الكفوءة التي تلافي نواقص العمل التشريعي وهذا ما يلاحظ في الدول المتقدمة (1)**

1. **د . عز , التشريع الضريبي , المصري , الكتاب الاول , دار النهضة العربية , القاهرة , 1985** , **ص103**

**خلاف الدول النامية التي تعتبر رفع مستوى الادارة الغربية من اعقد المشكلات التي تواجهها لخلق الادارة القادرة على الوصول الى البيئة الضريبية بكفاءة (2)**

1. **د . البطريق , المالية العامة , بيروت , دار النهضة العربية , 1984 , ص116 .**

**وعلى العكس من ذالك قد تشوه الادارة الضريبية افضل الاعمال التشريعية الضريبية (3) ,**

1. **د . عز , المصدر السابق , ص16**

**لذالك فان اصلاح النظام القانوني الضريبي بحيث ان لايتجاوز الادارة الضريبية لان نجاح التشريع مكفول بنجاح من يطبقه ويمكن الاستدلال على ضعف كفاءة الجهاز الضريبي بمجموعة من القرئن وذالك على النحو الاتي :**

**(6)**

**أولاً : تدني المستوى العلمي لمنتسبي الادارة الضريبية**

**ان الدراسة النظرية الفنية لمسائل الضريبة , بجعل الاداري قادراً على وضع التشريع موضوع التطبيق الصحيح , وعلى العكس من ذالك اذ يتسبب تدلي المستوى العلمي بمشاكل جمة تتم بالجهل بالوظيفة الضريبية في المجتمع سواء كانت هذه الوظيفة اقتصادية ام مالية ام سياسية ام قانونية ام اجتماعية اولاً , وعدم معرفة الاحوال الفنية لعلم الضريبة ثانياً , بلاضافة الى فتح ثغرات اخرى غير التي ينطوي عليها القانون الضريبي , بحيث يفسح المجال امام الكثير من المكلفين للتهرب من الضريبة .**

**ولم تكن الهيئة العامة للضرائب في العراق بالسليمة من هذا العيب (1) .**

1. **المزيد من التفاصيل انظر احصائيات قسم التخطيط والمتابعة – الهيئة العامة للضرائب**

**ثانياً : حداثة التطبيق**

**تقدم معظم الدول النامية على الحاق الموظفين الفنين بلادارة الضريبية دون ان يتجاوز مرحلة الخبرة العملية والعلمية , اللهم الا امتحان روتيني في المواد القانونية والضريبية , مما ينتج عن ضعف في الخبرة وعدم القدرة على التميز بين المكلف السوي والمكلف السيئ أي بصورة اخرى عدم معرفة باخلاف الجمهور لافتقارهم الى المرات ولاسوء من ذالك عدم الأمام بالقوانين الضريبية (2) .**

1. **د . ابراهيم , المالية العامة والنظام المالي في الاسلام , القاهرة , دار النشر , 1983 , ص147**

**(7)**

**ثالثاً : محدودية جدوى الدورات التعليمية**

**بالرغم من قيام الادارة الضريبية بفتح دورات تعليمية لتطوير كفاءة لمنتسبي الادارة الضريبية الا انها لاتمثل من وجهة اخر ضعف كفاءة الادارة الضريبية لان الملتحق بهذه الدورات لا ينبغي من وراء التحاقه بها تطوير كفائة العلمية بقدر ما يكون هدفه زيادة التحصيل المادي من رواتب وحوافز يحصل عليها بعد ترقيته الى درجة اعلى في السلم الاداري**

**وثمة دليل اخر يعزز القول بعدم جدوى مثل هذه الدورات وانها روتينية اكثر منها علمية , هو قصر ماها التي لا تتجاوز اسبوعين او ثلاثة اسابيع في اغلب الاحيان (1) .**

1. **يلاحظ ان الدورات التي يخضع لها الموظف الضرائب في انكلترا تمتد لمدة (18) شهراً يجتاز خلالها اختبارين احدهما عملي لمزيد من التفاصيل انظر , د. محمد العبيد وهي صور التهرب الضريبي في خطاة الضريبة الموحدة , الكتاب الثاني الاسكندرية , دار نشر الثقافية , 1966 , ص258**

**تقترح لتفصيل أثر الدورات على الكفائة الوطنية جعل هذه الدورات في مكان الاداء الوضيفي لرجع الجانب النظري بالجانب العلمي وسيتحسن ان تكون هذه الدورات خلال فترة العطلة الصيفية ولفترة طويلة نسبياً , وتلقى من قبل الاساتذه المتخصصين في العلوم القانونية والمالية والحسابية , وكذالك تقترح توسيع المشاركات في المؤتمرات والندوات العربية والدولية من اجل لتعرف على احدث الوسائل المتحدثة لتطوير كفاءة الادارة الضريبية بشكل خاص وكل ما يخص العلم الضريبي بشكل عام .**

**(8)**

**رابعاً : أنخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي**

**يعتمد الموظف بالدرجة الاساسية في تدبير شؤون حياته المادية على ما تقدمه له الدولة من مزايا مادية او معنوية يواجه بها متطلبات حياته المختلفة , ما زالت هذه المزايا وعلى وجه الخصوص المادية منها يمثل المردود المادي الملموس للعمل الوظيفي ولاساس الذي يعتمد عليه الموظف في تسير اموره الجانبية والعائلية , لذا ينبغي بل نؤكد الاهتمام بهذا الجانب وعدم اهماله مطلقاً واعادة النظر دورياً في تجديده وتعديله في ضوء الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والمؤثرة فيه لمسايرة متطلبات الحياة المعيشية السائدة في البلد , وعكس ذالك ان الوظيفة العامة برمتها تكون عرضة للاخطار المحيطة بها , وفريسة للامراض الفاتكة التي نهش جسدها , وكلها افات شرسة تتعدة اثارها الضارة النطاق الوظيفي لتغلغل جزيئات الحياة الاجتماعية للمجتمع ذاته , وبالتالي يتحول الموظف العام ومن ثم الوظيفة العامة من عوامل خدمة ورفاه ورخاء الى بؤرة فساد اجتماعي يهز كيان المجتمع بأسره (1) .**

1. **د. البزنجي واخر مبادئ القانون الادارية – مديرية دار الكتب للطباعة والنشر – بغداد 1993 – ص33**

**وعلى اساس ذالك تعتبر السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ( الادارية ) يكملان بعضهما البعض , فانه الاخير في التشريع مهما احكمت صياغته الا اذا كانت الادارة المنفذة قد وضعت في مكانها الطبيعي وحضيت بالتقدير الملائم واللائق بها , ولهذ ذهبت اغلب الدول العربية المتقدمة الى رفع شأن رجال الضرائب بالتاكيد على دعمهم من الناحية المادية والمعنوية لدرجة اصبحت وظيفتهم من ارفع الوظائف في الدولة (2) .**

1. **د. وهبة – المصدر السابق – ص263**

**وتؤكد ما ذهبت اليه الادارة الضريبية في الترويج , اذ اعتبرت رجال الضرائب قضاة ما لهم من حصانة والمزايا ما للسلطة القضائية .**

**(9)**

**والعلة في هذا الحكم , لتمكين الموظف الضريبي في هذه الدولة من الوقوف بوجه كل مكلف ومحاسبة مهما كان نفوذه السياسي او الاقتصادي , وهذا يترتب على انخفاض مستوة الدعم المادي او المعنوي نتائج خطيرة أهمها :**

1. **شروق ذوي الخبرة والكفاءة عن الالتحاق بالادارة الضريبية او استقالة من كان يعمل بها لشعورهم بعدم وجود أي تنسيق لهذه الكفاءات والبحث عن مجالات عمل اخرى خاصة اذا ما كانت تلك المجالات تقدر اصحاب الخبرة والكفاءة (1)**
2. **د. دراز , دراسات في السياسة المالية , الاسكندرية , الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع , 1988 , ص70**

**وقد يتطور الامر الى هجرة هذه الكفاءات الى خارج الدولة او تستقطب من قبل بعض المكملين ليعملوا كمستشارين , وهم بحكم عملهم السابق ادرس بطرق ووسائل التخلص من الضريبة من غيرهم على ذالك مقابل حصولهم على مردود كبير لم يكن يحصلوا عليه لو استمروا بالعمل في الادارة الضريبية (2) .**

1. **د. المرصقاوي , التحريم في التشريعات الضرائب , ط1 , القاهرة , دار المعارف , 1973 , ص70 .**
2. **عدم قدرة الموظفين على مفاوضة الاعناءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم في التهرب من الضريبة دون محاسبة وهو ما يؤدي الى خسارة الدولة مبالغ طائلة (3).**
3. **د. البطريق , المصدر السابق , ص116 .**

**وفي هذا المجال نؤيد اتجاه المشرع العراقي القاضي بتخصيص نسبة (2,5) من مبلغ الحصيلة الضريبية السنوية للهيئة العامة للضرائب لمنتسبي الهيئة من اجل تطوير العمل فيها ومنح المكافاءة التشجيعية للعاملين في هذا الميدان وتقترح هذه النسبة حتى نتواءم مع معدلات المشاركة في قطر (4) .**

1. **صدر هذا القرار ذي الرقم (162) عن مجلس قيادة الثورة في 7/10/1998 , منشور في جريدة الوقائع العراقية عدد (2744) في 19/10/1998 .**

**(10)**

**(11)**

**للتهرب الضريبي اسباب عديدة ساعدت الى حد بعيد في اشاعة هذه الظاهرة الخطيرة على اقتصاد أي دولة تناول في هذا المبحث النقاط التي مكنت التهرب الضريبي من الانتشار في الدوائر الضريبية وهذه النقاط هي كا لاتي :-**

**أولاً : ضعف وسائل الرقابة**

**ثانياً : انعدام المساواة في التطبيق**

**ثالثاً : عدم دقة حصر المكلفين**

**رابعاً : نقص القوى العاملة في الادارة الضريبية**

**(12)**

**أولاً : ضعف وسائل الرقابة**

**تمثل الرقابة الفاعلة الدعامة الاساسية لضمان عدم حيادة الادارة الضريبية عن الطريق القويم , فللرقابة اهمية كبرى في الزام الادارة بالتنفيذ السليم للقوانين الضريبية سواء تخلق هذا الامر بلادارة ذاتها كشخص قانوني يخضع مجمل تصرفاته للمسؤولية القانونية ام اتجه لاسلوب علاقة الادارة الضريبية بالمكلفين , من اجل تعزيز العدالة والمساواة الضريبية وتحقيق سلامة الاجراءات القانونية الخاصة بالضرائب .**

**وتختلف هذه الرقابة باختلاف التنظيم الضريبي , فهي في الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية تختلف عن الدول التي تاخذ بالضرائب الواحدة (1) .**

1. **المزيد من التفاصيل انظر , د. محمد صادق شمة , تاخر اجراءات الرقابة الضريبية في العراق , مجلة المالية , العدد 1 , 1989 . ص9 .**

**اذ توجد في القالب جهتان في كل دولة تمارس دور الرقابة , الاولى الرقابة التي تجريها الادارة المركزية على بقية الاداراة التنفيذية وتنظر فيما تم تنفيذه مما كان مخططاً له في كل سنة , وتتابع تقارير الاداراة الفنية التنفيذية , وتجري التفتيش على مختلف اعمالها .**

**والثانية الرقابة التي تجريها الاداراة التنفيذية على حساب المكلفين ومتابعة اجراءات الربط والتحصيل ومكافحة التهرب الضريبي (2) .**

1. **د. دران , المصدر السايق , ص342 .**

**ولا شك ان أي خلل ينتاب هاتين الرقابتين يؤدي لا محال الى نتائج سلبية على الحصيلة الضريبية من خلال التسبب ارتفاع نسبة**

**(13)**

**التهرب الضريبي اذ يتحدد دور الرقابة المركزية على اعمال الموظفين في الاداراة التنفيذية في مراقبة تجاوز الصلاحيات المحددة سلفاً من قبل السلطة التشريعية او السلطة التنفيذية او السلطة المالية .**

**اذا يتضمن هذا الدور في مضمونه حماية المكلفين من الجور تلحقه بهم الاداراة الضريبية , مما يتيح تذمرهم من الادارة الضريبية او الاخلال بالثقة التي تربطهم بالسلطة المالية وكل هذا يعزز رغبتهم في التهرب من دفع الضريبة هذا من جهة , ومن جهة اخرى يؤدي تفصيل دور رقابية لادارة المركزية الى التقليل من تمادي الموظفين في انتهاك الواجبات الوظيفية بالقصور او التقصير , الامر الذي يتسبب في خسارة الدولة كل سنة مبالغ طائلة هي في احوج الاوقات اليها اما ما يتعلق بالرقابة التي تجريها الاداراة التنفيذية فانه ينصب بالدرجة الاساس على التاكد من صحة المعلومات التي يقدمها المكلف .**

**اذا ان وجود الرقابة المحكمة التي تستطيع ان تكشف التلاعب الذي اجراه المكلف للتهرب من دفع الضريبة بصورة جزئية او كلية يحدد من ظاهرة التهرب الضريبي بصورة مباشرة من خلال الرقابة على ذات المكلف وبصورة غير مباشرة وذالك يمنح بقية المكلفين من تقديم حسابات خاطئة طالما وجدت ادارة ضريبية قوام عملها هو الفحص الميداني والتفتيش الخارجي على اعمال المكلفين .**

**بلاضافة الى الفحص المكتبي , كل ذالك يقلل فرص التهرب الضريبي امام المكلفين (1) .**

1. **د. وهبة , المصدر السابق , ص305 .**

**(14)**

**وتشير الى ان عمليات التفتيش التي تمارسها الهيئة على فروع الادارة الضريبية والتي من المفروض بها ان تكون مفاجئة تعتنبر روتينية من كونها وسيلة لتطوير نشاط الادارة الضريبية , لنه في الغالب يجري ابلاغ موظفي هذه الفروع مسبقاً عن أي تفتيش عن اعمالهم .**

**تنوي الهيئة العامة القيام به مما يسهل على هذه الفروع اعداد الازم من التقارير وتنظيم اعمالهم بالصورة الاصولية ليكونوا في قمة الاستعداد لهذا التفتيش .**

**كما ان الفحص يغلب عليه الطابع المكتبي وهو سيساعد الكثير من المكلفين على تحرير تلاعبهم بحساباتهم على الفاحص (1) .**

1. **الخرسان , رسالة ماجستير , كلية الادارة الاقتصاد , جامعة بغداد , 1991 , ص62 .**

**(15)**

**ثانياً : انعدام المساواة في التطبيق**

**نم بداء العدالة الضريبية يتكون من شقين متلازمين لا سبيل للتفريط في احدهما ,**

**الشق الاول والتمثل بالعدالة القانونية مرهون بالمشرع وحدة , اما الشق الثاني فيتمثل بالعدالة من حيث التطبيق وهو مرهون بالادارة الضريبية , ولاجل تحيق هذا المبدء والعدالة الضريبية المهم في مجال القانون عامة والمجال الضريبي بصورة خاصة (1) .**

1. **د. و د. عبد المنعم فوزي , مالية الدولة الطبعة الاولى , الاسكندرية المعارف , 1962 , ص112 .**

**لذا يتوجب على الادارة الضريبية ان تعمل على تحقيق المساواة في جميع المعاملات**

**والاجراءات التي تقوم بها مع مختلف المكلفين فلا تحايز شخصاً في المعاملة على حساب شخص اخر مهما كان هنالك اختلاف بينهما في المستوى الثقافي او الاجتماعي او المادي .**

**لان هاب تمييز في هذه المعاملة سوف ينخل بالثقة بين المكلف والادارة الضريبية بحيث ينساب هذه المكلف بالشعور عدم عدالة الضريبة , مما يكون له حافز كبير على التهرب من دفعها .**

**هذا ويمكن ملاحظة خطورة الدور الذي تصطلح به الادارة الضريبية , ومن خلال قيام هذه الاخيرة باصدار التعليمات والكتب الدورية والمنشورات والتغيرات بما لها من دور تشريعي , ولما كانت هذه الادارة بفروعها المختلفة تفتقر الى التنسيق على جميع المستويات بما يكفل علم هذه الادارة بجميع التغيرات التي تطراء على التعليمات الكتب والمنشورات .**

**(16)**

**مما يؤدي الى التضارب في التطبيق , بمعنى اخر ان التعليمات التي تطبق على اشخاص تابعين لدائرة ضريبة معينة تختلف عن تلك التي تطبق على اشخاص تابعين لدائرة ضريبية اخرى . (1)**

1. **د. وراز , المصدر السابق , ص112 .**

**ولم يكن العراق بمعتزل هذا الاختلال الوظيفي , فلقد يسبب كثرة التعديلات الضريبية , ومن ثم كثيرة التعليمات والتغيرات التي تصدر من قبل السلطة المالية وفقاً لها , خاصة وان كل فرع يتعامل بصورة مستقلة عن غيرة من الفروع كما يوجد وجه اخر لعدم المساواة لتطبيق القانون الضريبي يتمثل بعدم جباية الضرائب من جميع المشمولين بدفعها وذالك لعدم دقة الحصر الذي يحدد بعض المكلفين لدفع الضريبة .**

**في حين لايمس هذا التحديد البعض الاخر وهو ما يحدث في العراق نتيجة لعدم وصول يد الجانب المسح الضريبي الى وجه نشاط بعض المكلفين وخاصة في المناطق النائية .**

**(17)**

**ثالثاً : عدم دقة حصر المكلفين**

**يقصد بعملية حصر المكلفين تحديد الاشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين اسمائهم في سجلات الادارة الضريبية تعتبر دقة الحصر عن مدى نجاح الادارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي , ومدى فلاحها عن عدم اتاحة الفرصة للتهرب من الدفع الضريبة .**

**على العكس ان لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فانها تكون باعثاً دافعاً للتهرب الضريبي , ويود خطأ شائع في الكثير من الادارات الضريبية خاصة في الدول النامية .**

**يتجسد هذا الخطأ في عدم النظر بعين الاهتمام بعملية حصر المكلفين , اذ يعهد القيام بها الى صغار الموظفين الذين تنقصهم الخبرة بل يعتبر البعض ان عملية حصر المكلفين في عملية بسيطة يقضي فيها الموظف فترة من الزمن في اول السلم الاداري اذا ما انتهت انتقل الى الاقسام الاخرى (1) .**

1. **د. عز , المصدر السابق , ص292-302 .**

**وكانت نتائج ذالك ما ملت عليه المؤشرات في الدول النامية من عدم وجود تناسب مع حصيلة معظم اوجه النشاط التجاري مع رؤوس الاموال المستثمرة والارباح الناجحة عنها على الرغم من وجود تشريعات تخضع هذه الانشطة للضريبة فيكون ذالك اعفاء تنفيذياً وليس تشريعياً (2)**

1. **نفس المصدر , ص60-62 .**

**(18)**

**ويمكن القول ان عملية حصر المكلفين تتم بالغالب في اتخاذ الدولة احد التقسيمين :**

**التقسيم الجغرافي او التقسيم النوعي .**

**ومعظم الدول التي تعتمد على نظام الضريبة الواحدة تاخذ بالتقسيم الجغرافي , في حين تاخذ الدولة التي تعتمد على نظام الضريبة النوعية بالتقسيم النوعي (1) .**

1. **د. عز , المصدر السابق , ص 490 .**

**ويقصد بالتقسيم الجغرافي ان تخصص كل ادارة ضريبية بتقدير الارباح وربط تحديد الضريبة بالنسبة لكافة المكلفين الذين يمارسون نشاطاتهم الاقتصادية في نطاق جغرافي معين بغض النظر عن نوعية نشاطاتهم .**

**اما التقسيم النوعي فيراد به اختصاص كل ادارة ضريبية بتقدير الارباح وربط تحصيل الضريبة بالنسبة لكافة المكلفين الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً معيناً داخل نطاق جغرافي واسع نسبياً (2) .**

1. **د. عز , المصدر السابق , ص490 .**

**(19)**

**ولكل من هذين التقسيمين ( النوعي والجغرافي ) مزايا و عيوب الا انه تثبت بالتطبيق العلمي ان التقسيم الجغرافي افضل من التقسيم النوعي في الحد من التهرب الضريبي وذالك للاسباب التالية : -**

1. **ان التقسيم الجغرافي يساعد على الدقة في حصر المكلفين وبالتالي يقلل من نسبة التهرب الضريبي (1) .**
2. **د. درات , المصدر السابق , ص 282 .**
3. **ان الاخذ بهذ التقسيم يؤدي الى توزيع الاختصاص بين الادارات الضريبية وهنا يسير الامر على المكلفين وعلى موظفي ادارة الضريبة .**

**أما بالنسبة للمكلفين ساعد هذا التقسيم على عدم التنقل بين المناطق المتباعدة او رقعة جغرافية واسعة لوجود الادارة الضريبية التي يحاسب امامها المكلف ضريبياً في محل سكناه او محل ممارسة انشطته او عمله .**

**اما بالنسبة لموظفي الادارة الضريبية فان التقسيم الجغرافي يساعد في اداء عملهم دون عناء او جهد , ودون هدر الوقت كما يسمح لهم في مناقشة المكلفين وتوقيع الحجر وتحصيل الضريبة المستحقة عليهم , فيرتفع مستوى الاداء ولا يكون تقدير الارباح جغرافياً محصناً , مما يقلل من حالات التهرب الضريبي ويزيد في الحصيلة الضريبية (2) .**

1. **د. عز , المصدر السابق , ص55-56 .**

**(20)**

**في حين ان التقسيم النوعي يتضمن عيوباً تساعد على التهرب , ومن اهمها : -**

1. **عدم دقة حصر المكلفين , الامر الذي يؤدي الى زيادة حالات التهرب الضريبي .**
2. **لا يؤدي الاخذ بهذا التقسيم الى توحيد المعاملة بين المكلفين لانه لايمكن بموجبة ان يخضع كافة المكلفين الذين يزاولون نشاطاً معيناً لموظف ضريبي واحد ,**

**وانما تخضع كل مجموعة موظفين معين مما يترتب عليه الاختلاف في المعادلة الضريبية نتيجة لاختلاف طبيعة البشر (1) .**

1. **د. درات , المصدر السابق , ص296 .**
2. **ان التقسيم النوعي لا يمكن ان يحدد مسؤلية الموظف الذي لايقوم بحصر بعض المكلفين حين ان هذه المسؤلية يمكن تقريرها بدقة في حالة اعتماد والتقسيم الجغرافي (2) .**
3. **محمد حسين جعفر , تعزيز عناصر الثقة بين المكلفين والسلطة المالية , بحث دبلوم عالي , كلية الادارة و الاقتصاد , جامعة بغداد , 1991 , ص62 .**

**ولهذه الاسباب واجهت الدول التي تعتمد على تقسيم الجغرافي واخذت بالتقسيم النوعي مشاكل جمة في عملية حصر المكلفين كان لها الامر الفعال في زيادة حالات التهرب (1) .**

1. **د. عز , المصدر السابق , ص 85-95 .**

**وفي العراق وبالرغم من الاعتماد على التقسيم الجغرافي اذ تقوم لجان الميح في كل فرع من فروع الهيئة باجراء حصر المكلفين في نطاق جغرافي معين (2) .**

1. **توجد الى جانب لجان المسح هذه , لجان مسح اخرى مرتبطة بالادارة المركزية في الهيئة العامة للضرائب , تقوم بالمسح على بعض اوجه النشاط المختلفة , كنشاط المقاولين مثلاً أي بالاعتماد على التقسيم النوعي .**

**فانه مع ذالك ما تزال اعداد غير قليلة من اوجه النشاط والشرائع في المجتمع لا تخضع للضريبة وخاصة ضمن النطاق الجغرافي في الفروع الادارية في المناطق النائية , وهو ناجم عن اهمال بعض الموظفين في اداء اعمالهم وكذالك عدم وجود الرقابة الفعالة على نشاط هذه الفروع كما سبق ذكره .**

**(21)**

**رابعاً : نقص القوى العملة في الادارة الضريبية**

**ان نوعية القوى العاملة في الادارة الضريبية والتي اتضحت من المطالب سلفاً الذكر , لا تحقق الهدف المتوفى من المهمة المسندة اليه ما لم يقترف هذا النوع بالكم فصحيح ان تنظيم العمل والاجراءات والتفصيلية وسلامة التحقيق والتوجيه والرقابة والنزاهة والعدل ,**

**كلها عناصر مهمه ولكن سلامة تنفيذها تحتاج الى تكامل في حجم الادارة الضريبية (1) .**

1. **د. درات , المصدر السابق , ص278 .**

**لذالك يؤدي وجود أي نقص في هذه القوى الى عجز الادارة الضريبية عن القيام بواجب الحصر والفحص والربط اولاً بأول سنوياً , مما يتسبب في المحصلة النهائية في ازدياد نسبة التهرب الضريبي (2) .**

1. **د. أبراهيم , المصدر السابق , ص147 .**

**ويمكن تلمس الاثار الجمة لنقص القوى العاملة اذ تسبب هذا النقص في القاء العبء على عاتق فئة قليلة من الموظفين .**

**بحيث اصبحوا يواجهون يومياً اعداد ضخمة من المعاملات والملفات الخاصة بالمكلفين , سواء كانوا مكلفين جدد ام سابقين ام متهربين ام متوقفين عن العمل ام معسري ام مغادرين البلاد .**

**فعلاً عما تتطلب عمليات الفحص من اجراءات مختلفة من الرد على اعتراضات المكلفين وعرائض طعونهم , واحالتهم الى لجان الطعن وحضور حاستهم وابداء الراي فيما يقدمه المكلف من مذكرات وما تصدره .**

**(22)**

**(23)**

**(24)**

**وزارة المالية**

**الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية**

**جدول يبين مقدار التهرب الضريبي للسنوات السابقة (1)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ألسنة** | **عدد المكلفين (دخل)** | **نسبة التسديد**  **للخاضعين** | **نسبة تحقيق**  **المخطط** | **الأسباب** |
| **1992** | **8000** | **35,66%** | **45%** | **عدم وجود التقنية**  **الحديثة**  **(الحاسبات)** |
| **1993** | **985** | **36,075%** | **47%** | **عدم وجود التقنية**  **الحديثة**  **(الحاسبات)** |
| **1994** | **10,000** | **44,888%** | **50%** | **عدم وجود التقنية**  **الحديثة**  **(الحاسبات)** |
| **1995** | **11000** | **51,063%** | **60%** | **عدم أكمال نطام المكلفينفي الحاسبة الالكترونية** |

1. **الهيئة العامة للضرائب , فرع القادسية .**

**(25)**

**وزارة المالية**

**الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية**

**جدول يبين مقدار التهرب الضريبي للسنوات السابقة (1)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السنة** | **عدد المكلفين**  **(دخل)** | **نسبة التسديد**  **للخاضعين** | **نسبة تحقيق**  **المخطط** | **ألاسباب** |
| **1996** | **11,600** | **55,95%** | **62%** | **عدم أكمال المكلفين في الحاسبة الالكترونية** |
| **1997** | **12,000** | **60,02%** | **56%** | **ضعف عملية**  **الجباية** |
| **1998** | **12,400** | **65,57%** | **70%** | **ضعف عملية**  **الجباية** |
| **1999** | **12,500** | **66,60%** | **75%** | **ضعف عملية**  **الجباية** |
| **2000** | **12,600** | **64,55%** | **80%** | **ضعف عملية**  **الجباية** |

1. **الهيئة العامة للضرائب , فرع القادسية**

**(26)**

**وزارة المالية**

**الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية**

**جدول يبين مقدار التهرب الضريبي للسنوات السابقة (1)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **السنة** | **عدد المكلفين (دخل)** | **عدد المكلفين الهاربين من دفع الضريبة / نسبة مئوية** |
| **1992** | **8000** | **64,34%** |
| **1993** | **985** | **63,92%** |
| **1994** | **10,000** | **55,11%** |
| **1995** | **11,000** | **48,93%** |
| **1996** | **11,600** | **44,05%** |
| **1997** | **12,000** | **39,98%** |
| **1998** | **12,400** | **34,43%** |
| **1999** | **12,500** | **33,40%** |
| **2000** | **12,600** | **35,45%** |

1. **الهيئة العامة للضرائب , فرع القادسية .**

**(27)**

**ألمنهجية العلمية للبحث**

**أن عرض وتحليل نتائج نسب المتهربين من دفع الضرائب هي كالتالي .....**

**في عام 1992 بلغ عدد المكلفين (8000) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 35,66% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 45% أي بانحراف 55% ....**

**في عام 1993 بلغ عدد المكلفين (985) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 36,075% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 47% أي بانحراف 53% ....**

**في عام 1994 بلغ عدد المكلفين (10,000) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 44,888% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 50% أي بانحراف 05% ....**

**في عام 1995 بلغ عدد المكلفين (11,000) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 51,063% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 60% أي بانحراف 40% ....**

**في عام 1996 بلغ عدد المكلفين (11,600) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 55,95% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 62% أي بانحراف 38% ....**

**في عام 1997 بلغ عدد المكلفين (12,000) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 60,02% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 56% أي بانحراف 44% ....**

**في عام 1998 بلغ عدد المكلفين (12,400) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 65,57% ....**

**في عام 1999 بلغ عدد المكلفين (12,500) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 66,60 % في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 75% أي بانحراف 25% ....**

**في عام 2000 بلغ عدد المكلفين (12,600) شخص من فئة الدخل , وبلغت نسبة التسديد 64,55% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط 80% أي بانحراف 20% ....**

**(28)**

**الاستنتاجات**

**من خلال ما تقدم في بحثنا هذا نورد مجموعة من الاستنتاجات وهي على النحو الأتي :**

1. **تمادي الموظفين في انتهاك الواجبات الوظيفية بالقصور او التقصير , الامر الذي يسبب في خسارة الدولة كل سنة مبالغ طائلة هي في احوج الوقات اليها .**
2. **مظاهر التحلل التي تشوب الهيكلية الرقابية والتي لها دور كبير في ازدياد حالات التهرب الضريبي وعدم القدرة على الحد منها .**
3. **عملية التفتيش التي تمارسها الهيئة على فروع الادارة الضريبية ( والتي من المفترض بها ان تكون مفاجئة ) تعتبر روتينية اكثر من كونها وسيلة تطوير نشاط الادارة الضريبية .**
4. **انعدام المساواة في المعاملات والاجراءات التي تقوم بها الادارة الضريبية واجهزتها التي تكاد ان تكون جزء من العمل الوظيفي .**
5. **نقص القوى العاملة في الادارة الضريبية , الامر الذي يؤدي الى عجز الادارة الضريبية عن القيام بواجب الحصر والفحص , مما يتسبب في المحصلة النهائية الى ازدياد نسبة التهرب الضريبي .**
6. **ضعف كفاءة الجهاز الضريبي من خلال المستوى العلمي المتدني لمنتسبي الادارة الضريبية وكذالك حداثة التطبيق ومحدودية جدوى الدورات السليمة , وانخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي .**

**(29)**

**التوصيات**

**بعد ان تعرفت من خلال البحث لأبرز النقاط السلبية التي تواجه الادارة الضريبية أرتأينا ان نطرح بعض التوصيات املاء في تقليل تلك السلبيات وحصرها ان لم تكن القضاء غليها كلياً , ومن خلال النقاط التالية :**

1. **اتخاذ اجراءات قانونية صارنة ضد أي موظف يحاول انتهاك واجباته الوظيفية او التقصير فيها .**
2. **تحديد مواطن الخلل في الهيكلية الرقابية والعمل على معالجتها بالطرق العلمية الصحيحة , والتاكد من صحة المعلومات التي يقدمها المكلف , وايجاد رقابة محكمة تستطيع ان تكشف أي تلاعب قد يجريه المكلف .**
3. **يجب ان يكون الفحص الميداني والتفتيش الميداني مفاجيئ على اعمال المكلفين من اهم مرتكزات عمل الادارة الضريبية , بالاضافة الى الفحص المكتبي كل ذالك من فرص التهرب الضريبي**
4. **على الادارة الضريبية ان تعمل على تحقيق المساواة في جميع المعاملات والاجراءات التي تقوم بها بين مختلف المكلفين .**
5. **زيادة القوى العاملة يؤدي الى تقليل العبء عن كاهل الموظفين واسراع في انجاز الاعمال الضريبية .**
6. **زيادة كفاءة الجهاز الضريبي من خلال زيادة الوعي العلمي للعاملين , وزيادة الدورات التعليمية وكذالك زيادة الدعم المادي والمعنوي .**

**(30)**

**ألمصادر**

**أولاً : الكتب العربية**

1. **د. احمد جامع , علم المالية العامة , ج1,ط2,القاهرة , دار النهظة العربية , 1970 .**
2. **د. احمد ماهر عز , التشريع الفرنسي المصري , الكتاب الاول , القاهرة , دار النهظة العربية , 1985 .**
3. **د. حامد عبد المجيد دراز , دراسات في السياسات المالية , الاسكندرية , الدار الجامعية للطباعة والنشر , 1988 .**
4. **د. حسن صادق المرصقاوي , التجريم في التشريعات الضرائب , ط1 , القاهرة , دار المعارف , 1973 .**
5. **د. دلاور علي و , د. عبد المنعم فوزي , مالية الدولة , ط1 , الاسكندرية , قناة المعارف , 1962 .**
6. **د. سهير احمد ابراهيم , المالية العامة و النظام المالي في الاسلام , القاهرة , دار النشر ( بلا ) , 1983 .**
7. **د. السيد عطية عبد الواحد , شرح احكام قانونية الضريبة الواحدة على دخل الاشخاص والضريبة على ارباح شركات الاقوال دراسة قارنة بالفكر الاسلامي , ط1 , مكان النشر (بلا) , دار النهضة العربية , 1995 .**
8. **د. عصام عبد الوهاب البرزجي واخرون , مبادئ واحكام القانون الاداري , بغداد , مديرية دار الكتب للطباعة والنشر , 1993 .**
9. **د. كاظم العبيدي,خلاصة في الادارة الضريبية ( المشروع الاقليمي للمالية العامة والادارة )بيروت , دار النشر بلا , 1974**

**(31)**

1. **د. محمد السعيد وهبة , صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الايراد والضريبة الموحدة , الكتاب الثاني , الاسكندرية , دار النشر والثقافة , 1966 .**
2. **د. يونس احمد البطريق , المالية العامة بيروت , دار النهضة العربية , 1984 .**

**(32)**

**الخاتمة**

**لا نروم في نهاية المطاف العودة الى تكرار جمع النتائج التي انطوى عليها تفاصيل هذا البحث انما الغاية هي ان نركز في هذه الخاتمة على اهم تلك النتائج لا عتقادنا باهميتها ضمن المعلوم ان الادارة الضريبية هي الجهة المختصة بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها لغرض حماية حقوق الدولة من جهة وحماية حقوق المكلفين من جهة اخرى .**

**كما انها المسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالقانون الضريبي الى ارفع درجات الكمال ولاتقان وبنفس الوقت هي الجهة التي يوكل اليها وضع السياسة الضريبية موضع التطبيق العلمي مع كفالة السبل اللازمة لنجاحها لبلوغ اهدافها الضريبة ويحكم ذالك لا بد من وجود مرتكزات اساسية تمثل بكفاءة الجهاز الضريبي ونزاهتة وامانته وصرامته وسائل الرقابة على على مختلف اوجه نشاط هذا الجهاز وبالتالي فان وجود أي خلل او نقص في هذه المرتكزات ينجم عنه اقرار تلحق بالمجتمع ككل .**

**(33)**

**كما يؤدي الى نتائج تتناقص بصورة كلية مع الاهداف المرتجى تحقيقها من فرض الضرائب فاذا ما تم السبل , الوظيفي للادارة الضريبية فاقداً لهذه المرتكزات كلها او بعضها الامر الذي يؤدي الى انتهاك الادارة الضريبية نهجاً سلبياً محصلة النهائية نقصان الحصيلة الضريبية التي تتوقع الدول الحصول عليها من فرضها للضريبة وهو ما يدفع المشروع الجانبي وسائل مختلفة لهذا النقص كزيادة السعر الضريبي او فرض ضرائب جديدة والتي تترتب عليها اثار اقتصادية واجتماعية بالغة الاهمية بالمقابل يؤدي قيام الادارة الضريبة او التقديرين ومتحققة بالكفاءاة والامكانية الى تأسيس نظام ضريبي متقدم ومكمل بالنجاح في تحقيق اهدافه من خلال الاجادة والمقدرة في تنفيذ الواجبات المرتبطة بهذه الدارة من جهة وتدارك قالب الترشيح الضريبي وعيوبه من جهة اخرى .**

**(34)**

**ألمحتويات**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ت** | **ألموضوع** | **ألصفحة** |
| **1** | **ألاية القرانية** |  |
| **2** | **الأهداء** |  |
| **3** | **ألشكر والتقدير** |  |
| **4** | **ألمقدمة** | **1** |
| **5** | **تمهيد عن المبحث الأول** |  |
| **6** | **ألفصل الأول** |  |
| **7** | **مشكلة ألبحث** | **2** |
| **8** | **أهداف ألبحث** | **2** |
|  | **عينةالبحث** | **3** |
| **9** | **ألمبحث الأول** | **4** |
| **10** | **الفصل الأول** | **5** |
| **11** | **الفصل ألثاني** | **11** |
| **12** | **المبحث الثاني** | **23** |
| **13** | **الجانب العملي** | **24** |
| **14** | **منهجية العلمية للبحث** | **28** |
| **15** | **أستنتاجات** | **29** |
| **16** | **توصيات** | **30** |
| **17** | **المصادر** | **31-32** |
| **18** | **الخاتمة** | **33-34** |

**(35)**