وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـامـعـــة القـادسيـــة
كـلـيــة الإدارة والاقتصاد
قسم العلوم المالية والمصرفية
المرحلة الرابعة

# دور الادارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي

بحث تقدم به

الطالب **سجاد صالح مهدي النائلي**

**الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / قسم العلوم المالية والمصرفية**
**كجزء من متطلبات نيل درجة البكالوريوس في قسم العلوم المالية والمصرفية**

**بإشراف**

**أ.م. فراس الزبيدي**

**للعام الدراسي**

**١٤٣٩ هـ** **٢٠١٨ م**

بسم الله الرحمن الرحيم

۞ إِنْ أَحْسَنْتُمْ أَحْسَنْتُمْ لِأَنْفُسِكُمْ وَإِنْ أَسَأْتُمْ فَلَهَا فَإِذَا جَاءَ وَعْدُ الْآَخِرَةِ لِيَسُوءُوا وُجُوهَكُمْ وَلِيَدْخُلُوا الْمَسْجِدَ كَمَا دَخَلُوهُ أَوَّلَ مَرَّةٍ وَلِيُتَبِّرُوا مَا عَلَوْا تَتْبِيرًا ۞

صدق الله العلي العظيم

سورة الاسراء (( الآية ٧ ))

# الإهداء

إلى

وطني الحبيب و شهداء العراق والواجب

والى

كل من ضحى من اجل امن وامان هذا الوطن الحبيب

وإلى

كل من ساعدنا في العلم والمعرفة

الى

والدي الحبيب ووالدتي الحبيبة

والى

أساتذة كلية الإدارة والاقتصاد كافة وبالخصوص الأستاذ المشرف (**فراس الزبيدي**)

لما بذلته من جهد في توجيهي وله الشكر والتقدير

أوجه لهم تحياتي وجهدي المتواضع . . لكم منا التحية

**الباحث**

# الشكر والتقدير

أقدم شكري وتقديري الى كل من ساهم في انتاج هذا الجهد المتواضع واخص بالذكر الأستاذ المشرف (**فراس الزبيدي**) والى كافة الأساتذة في كلية الإدارة والاقتصاد واخواني الطلبة والى شعب العراق الحبيب.

الباحث

## المقدمة:

تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها عبئ وضع القوانين الضريبة وبحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي ، فهي المسئولة عن اقتراح التعديلات و التشريعات الضريبة ، فهي بذلك قوائم بين الجانب النظري والعملي أي التشريعي والتنفيذي أذا تعيد الطريق أمام المشروع الضريبي لبلوغ أهداف الضريبة المختلفة اقتصادية كانت أم قانونية أم اجتماعية أم سياسية أو غير ذلك من الأهداف ولأجل ذلك ينبغي أولا قيام هذه الإدارة على مجموعة من المرتكزات الأساسية تؤمن لها الدور الكبير الملقى على عاتقها القيام بيه .

ومن أهم هذه الأدوار هو كفاءة الإدارة الضريبية وأثرها في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي هذه الظاهرة التي تؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى نقص ملحوظ في الإيرادات العامة ، وبالتالي فأن هذا الخلل يؤدي إلى تصدع كبير في البيع المالي للدولة و في ختام المحصلة فأن الضرر يلحق بالمجتمع ككل .

لذا ينصب مدار هذه الدراسة على دورين للإدارة دور سلبي يسبب بصورة مباشرة في ازدياد التهرب من الضريبة ، ودور ايجابي يتمثل بنهوض الإدارة بهذا الدور على أتم وجه ، كما تضمن البحث جانبا عمليا يتمثل بعرض وتحليل نتائج بعض البيانات ، كذلك فأنه يحتوي على مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تتطرق إلى الإخفاقات التي تواجه الإدارة الضريبية وسبل معالجتها .

## منهجية البحث

**أولا/ مشكلة البحث :**

تكمن مشكلة البحث في نقطتين أساسيتين هما :

آ/ قياس أداء الإدارة الضريبية أي معرفة نقاط الضعف الموجودة في مستويات الأداء .

ب/ وضع الحلول المناسبة لمعالجة نقاط الضعف وكذلك تدعيم نقاط القوة أن وجدت .

**ثانيا / هدف البحث :**

يهدف البحث إلى معرفة وقياس أثر كفاءة الإدارة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي للتوصل إلى الطريقة الأفضل لرسم السياسة الضريبية المناسبة والواضحة

الأهداف لتحقيق أمكانية فهم تلك السياسة وكذلك تطبيقها من قبل الإدارة الضريبية .

**ثالثا / فرضية البحث :**

**يبنى البحث فرضية رئيسية واحدة مفادها :**

(أن أداء الإدارة الضريبية على تحقيق الأهداف الخاصة بالسياسة الضريبية المتمثلة بمكافحة التهرب الضريبي تحتاج الى تفعيل الدور الرقابي للدولة من خلال وضع القوانين الصارمة) .

**ابعاً / حدود البحث :**

يمتد البحث زمنيا في عينة البحث من سنة ٢٠٠٩ إلى سنة ٢٠١٧ وكذلك فأن حدوده المكانية هي الهيئة العامة للضرائب . فرع القادسية

## المبحث الاول

## الدور السلبي للإدارة الضريبة في مكافحة التهرب الضريبي

يركز هذا الفصل على مظاهر العصور التي تحتوي عمل الإدارة الضريبية سواء كانت هذه المظاهر راجعة إلى ذات الإدارة الضريبية أو راجعة إلى الإدارة العامة التي تتكفل تنظيم ومراقبة أنشطة الوظائف العامة .

### المطلب الأول

### ضعف كفاءة الجهاز الضريبي

أن أي قانون لا يحقق أهدافه إذا لم تتوفر فيه مجموعة من الشروط على الأصعدة الثلاثة ، التشريعية و التنفيذية و القضائية أذا لم يكن التشريع خاليا من النقائض والعيوب فلا يمكن البت بسلامة وصحة سريان نطاقه هذا القانون في الواقع العملي ، أن الفرضية الأخيرة مرتبطة بالسلطة المختصة بتطبيق هذا التشريع ، والنظرة المتكاملة للإدارة تتجه إلى أبعد من ذلك ، تعتمد الإدارة الكفوءة إلى تلافي نواقص العمل التشريعي وهذا ما يلاحظ في الدول المتقدمة[١] بخلاف الدول النامية التي تعبر عن رفع مستوى الإدارة الضريبية من اعقد المشكلات التي تواجهها لخلق الإدارة القادرة على الوصول إلى بيئة ضريبية بكفاءة[٢] وعلى العكس من ذلك قد تنشأ الإدارة الضريبية أفضل الأعمال التشريعية الضريبية[٣]

ويمكن الاستدلال على ضعف كفاءة الجهاز الضريبي بمجموعة من القرائن وذلك على النحو الآتي :

---

(١) د. احمد ماهر عز ، تشريع الضريبة المصري ، الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥،ص ١٠٣.
(٢) د. احمد يونس البطريق ، مالية عامة ، بيروت ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٤ ، ص ١١٦.
(٣) د. احمد ماهر عز ، المصدر السابق ، ص ١٦.

**أولا" / تدني مستوى العلمي لمنتسبي الإدارة الضريبية :**

أن الدراسة النظرية الفنية لمسائل الضريبة يجعل الإداري قادرا" على وضع تشريع موضع التطبيق الصحيح ، على عكس من ذلك إذ يتسبب تدني المستوى العلمي بمشاكل جمة تتسم بالجهل بوظيفة الضريبة في المجتمع سوى كانت الوظيفة اقتصادية أم مالية أم سياسية أم قانونية أم اجتماعية[١].

**ثانيا" / حداثة التطبيق :**

تقدم معظم الدول النامية على ألحاق الموظفين الغنيين بالإدارة الضريبية دون أن يتجاوزوا مرحلة الخبرة العلمية والعملية لهم الامتحان الروتيني في المواد القانونية والضريبية من ما ينتج عنه ضعف بالخبرة وعدم القدرة على التميز بين المكلف السوي والمكلف السيئ [٢]

**ثالثا" / محدودية جدوى الدورات التعليمية :**

بالرغم من قيام الإدارة الضريبية بفتح دورات تعليمية لتطوير كفاءة منتسبي الإدارة الضريبية إلا إنها لا تمثل من وجه آخر ضعف كفاءة الإدارة الضريبية بأنه الملتحق بهذه الدورات لا يبغي من وراء التحاقه بها تطوير كفاءته العلمية بقدر ما يكون هدفه زيادة التحصيل المادي من الرواتب والحوافز ويجعل عليها بعده ترقيته إلى درجة أعلى في السلم الإداري .[٣]

**رابعا"/ انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي :**

يعتمد الموظف في الدرجة الأساسية في تدبير شؤون حياته المادية على ما تقدمه له الدولة من مزايا مادية أو معنوية يواجه بها متطلبات حياته المختلفة وما دامت هذه المزايا على وجه الخصوص المادية منها تمثل مردود مادي ملموس للعمل الوظيفي والأساس الذي يعتمد عليه الموظف في تسير أموره الحياتية والعائلية لذا ينبغي بل نؤكد الاهتمام بهذا الجانب وعدم اهماله مطلقا[٤].

---

(١) المزيد من التفاصيل أنظر احصائيات قسم التخطيط والمتابعة ، الهيئة العامة للضرائب.

(٢) د. سهير محمد احمد ابراهيم ، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ، القاهرة ، ١٩٨٣، ص ١٤٧

(٣) د. عصام عبد الوهاب الرازي ،وافرات مبادئ واحكام القانون الادارية ،عديدية دار الكتب للطباعه والنشر ، يغاد،١٩٩٣،ص٢٦٣.

(٤) يلاحظ ان الدورات التي يخضع لها الموظف الضرائب في الكنترا تمتد لمدة (١٨) شهر يجتاز خلالها اختبارين أحدهما عملي لمزيد من التفاصيل أنظر د. محمد العبيد،وهبة التهرب الضريبي في خطاف الضريبة على الايراد والضريبه ،الكتاب الثاني الاسكندرية، دار النشر الثقافة،ذ٩٦٦،ص٢٥٨ .

## المطلب الثاني

## أسباب التهرب الضريبي

للترب الضريبي أسباب عديدة ساعدت ألى حد بعيد في اتساع هذه الظاهرة الخطيرة على اقتصادي دول سنتناول في هذا المبحث النقاط التي مكنت التهرب الضريبي من الانتشار في الدوائر الضريبية ، وهذه النقاط كالآتي:-

**أولا"/ ضعف وسائل الرقابة:**

تمثل الرقابة الفاعلية الدعامة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة الضريبية عن الطريق القويم ، فللرقابة أهمية كبرى في ألزام الإدارة بالتنفيذ السنين والقوانين الضريبة سواء تعلق الأمر بالإدارة ذاتها كشخص قانوني تخضع مجمل تصرفاته للمسؤولية القانونية أم اتجه صوب علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين من أجل تعزيز العدالة والمساواة الضريبية وتحقيق سلامة الإجراءات القانونية الخاصة بالضرائب وتختلف هذا الرقابة باختلاف النظم الضريبية فهي بالدول التي تتخذ بنظام الضرائب النوعية تختلف عن الدول التي تؤخذ نظام الضريبة الواحدة .[١] اذ توجد في الغالب جهتان في كل دولة تمارس دور الرقابة ، الأولى الرقابة التي تجريها الإدارة المركزية على بقية الإدارات التنفيذية وتنظر فيما تم تنفيذه مما كان مخططاً له في كل ساعة ، وتتابع تقارير الإدارات الفنية التنفيذية ، وتجري التفتيش على مختلف أعمالها ، والثانية الرقابة التي تجريها الإدارات التنفيذية على حساب المكلفين ومتابعة اجراءات الربط والتحصيل ومكافحة التهرب الضريبي .[٢] ولا شك ا ناي خلل ينتاب هاتين الرقابتين يؤدي لا محال إلى نتائج سلبية على الحصيلة الضريبية من خلال التباين في نسبة التهرب الضريبي

عند وجود الرقابة المحكمة التي تستطيع أن تكشف التلاعب الذي أجراه المكلف للتهرب من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية يحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصورة مباشرة من خلال الرقابة على ذات المكلف وبصورة غير مباشرة وذلك يمنع بقية المكلفين من تقديم حسابات خاطئة طالما وجدت أدارة ضريبية يقضة ومتبصرة عملها هو الفحص الميداني و التفتيش المفاجئ على أعمال المكلفين بالإضافة إلى الفحص المكتبي ، كل ذلك يقلل فرص التهرب أمام المكلفين[٣].

---

(١) المزيد من التفاصيل أنظر د. محمد صادق شمه ، تاجر إجراءات الرقابة الضريبية في العراق ، مجلة المالية ، العدد ١ ، ١٩٨٩ ، ص ٩ .

(٢) د. حامد عبد المجيد وران ، المصدر السابق ، ص ٣٤٢ .

(٣) محمد حلو داود الخرسان ، تقويم أساليب التدقيق والرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ،رسالة ماجستير ، كلية الإدارة الاقتصادية ، جامعة بغداد ، ١٩٩١، ص٦٢ .

تشير إلى أن عمليات التفتيش التي تمارسها الهيئة العامة على فروع الإدارة الضريبية التي من المفروض بها أن تكون مفاجئة تعتبر روتينية من كونها وسيلة لتطوير نشاط الإدارة الضريبية ، لأنة في الغالب يجري أبلاغ موظفي هذه الفروع مسبقا" عن أي تفتيش عن أعمالهم ، تنوي الهيئة العامة القيام به مما يسهل على هذه الفروع أعداد الازم من التقارير وتنظيم أعمالهم بالصورة الأصولية ليكونو في قمة الأستعداد لهذا التفتيش ، كما أن الفحص يغلب علية الطابع المكتبي وهو ما يساعد الكثير من المكلفين على تحرير تلاعبهم بحساباتهم على الفحص .[١]

**ثانياً/ انعدام المساواة في التطبيـــــــــــق :**

أن مبدأ العدالة الضريبة يتكون من شقين متلازمين لا سبيل للتفريط في أحدهما ، الشق الأول يتمثل بالعدالة القانونية مرهون بالمشرع وحده ، أما الشق الثاني يتمثل بالعدالة من حيث التطبيق وهو مرهون بالإدارة الضريبية ، ولأجل تحقيق هذا المبدأ المهم في مجال القانون عامة والمجال الضريبي بصورة خاصة[٢] لذا يتوجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تحقيق المساواة في جميع المعاملات والإجراءات التي تقوم بها بين مختلف المكلفين تفضل شخصا" في المعاملة على حساب شخص آخر مهما كان هناك الاختلاف بينهما في المستوى الثقافي أو الاجتماعي أو المادي ، لأن أي تميز في هذه المعادلة سوف يخل بالثقة بين المكلف والإدارة الضريبية بحيث ينساب هذا المكلف الشعور بعدم عدالة الضريبية ، مما يكون له حافز كبير عن دفعها ،وهذا يمكن ملاحظة خطورة الدور الذي تتطلع به الإدارة الضريبية ، ومن خلال قيام هذه الأخيرة بإصدار التعليمات والكتب الدورية والمنشورات والتغيرات بأنها من الدور التشريعي ، ولما كانت هذه الإدارة بفروعها المختلفة تفتقر إلى التنسيق على جميع المستويات بما يكفل علم هذه الإدارة بجميع التغيرات التي تطرأ على التعليمات والكتب والمنشورات مما يؤدي إلى التضارب في التطبيق ، بمعنى أن التعليمات التي تطبق على أشخاص التابعين لدائرة ضريبة معينة تختلف عن تلك التي تطبق على أشخاص تابعين لدائرة ضريبية أخرى.[٣]

---

(١) د. ولاء علي و د. عبد المنعم فوزي ، مالية الدولة الطبقة الأعلى ، الإسكندرية المعارف ، ١٩٦٢ ، ص ١١٢.
(٢) د. حامد عبد المجيد وران ، المصدر السابق ، ص١١٢.
(٣) المصدر نفسه ، ص ١١٢ .

## المبحث الثاني

## المطلب الاول

## الدور الإيجابي للإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي

ينصب مدار هذا الفصل على مواطن الكفاءة والإمكانية التي توشح بها الإدارة الضريبية سواء كانت هذه المواطن في هيكلية النسيج (البناء) الوظيفي أم في طرق تستبعد القانون الضريبي .

## المطلب الأول

## إصلاح الإدارة الضريبية

يعد صلاح الإدارة الضريبية قوام كل نظام ضريبي مقدم ويمكن تلامس آثار هذا الجانب الإيجابي من قيام الإدارة بتنفيذ الالتزامات الوظيفية على أتم وجه وتحقيق أفضل النتائج في تلافي الكثير من صور وأشكال التهرب الضريبي بكفاءة الإدارة الضريبية دون حاجة إلى تعديل التشريع أو انتظار لذلك التعديل[١] ويمكن إبرازهم مواطن القوة والصلاح في الجهاز الضريبي والتي لها دور الواضح قي تقليل حالات التهرب وكما يلي :

**آ . توفير العناصر الكفوءة والكافية المنفذة**

أن نجاح أي جهاز تنفيذي في تأمين احتياجات الإدارة الضريبة الآنية واحتمالات التوسع في أوجه النشاط الاقتصادي وازدياد عدد المكلفين برفع الضريبة ، يعتمد بالأساس على العاملين في هذا الجهاز[٢] ، كما أن الأهمية بالمكان يعتمد الجهاز الضريبي في أداء مهامه على العناصر الكفوءة والقادرة على النهوض بواجباتها على أكمل وجه وهنا يتطلب من الموظف أن يتحلى بالباقة والكياسة والدراية بأخلاق الجمهور والسرعة البديهية بما يحول دون تحرير وسائل المكلف الاحتيالية على الإدارة الضريبية [٣] .

**ب . دقة قواعد حصر المكلفين**

---

(١) د. حمد سعيد وهبة ، المصدر السابق ، ص ٢٥٢

(٢) د. جمال فوزي شمس ، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة جيزة الشمس ، ١٩٨٢ ، ص ٥٤ .

(٣) فرنسي حلبو قرباقوس ، التهرب الضريبي في قانون الضريبة الدخل ، بحث دبلوم عالي ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٧٨ ، ص ٩٩.

أن عملية حصر المكلفين من العمليات المهمة والأساسية باعتبارها الخطوة الأولى لتحديد المجتمع الضريبي من دقة وكفاءة وقدرة عالية فأنها لا يمكن لا تعالج أي قصور ، يناسب عملية القصور ،ولذلك يمكن ملاحظة تركيز اهتمام أغلب الدول لاسيما المتقدمة منها بعملية حصر المكلفين وذلك من خلال التزام جميع جهات التعامل بضرورة استخراج إيصالات متسلسلة يتم تسجيل المعاملات الفرد وتسجيل رقمه عليها وأخبار الإدارة الضريبية بهذا الرقم من قيمة التعامل . وبذلك تجتمع المعاملات المختلفة لأوعية الأنفاق وكافة الإيرادات لدى الإدارة الضريبية ويتم تسجيلها في الملف الرئيسي للمكلف الذي يحمل ذات الرقم القومي [١]، وفي الولايات المتحدة يصاحب مثل هذا الرقم القومي العام المواطن الأمريكي أو المقيم في صورة دائمية لمدى الحياة وبمقتضاه يتم حصر المكلفين بسهولة ودقة [٢]

هذا ويمكن للإدارة الضريبية أن تستعين بالجهات الرسمية المختلفة في تحديد المكلفين كالاستعانة بوزارة الداخلية من اطلاعها على السجلات التي تضمها الجهات المختلفة التابعة لهذه الوزارة كسجلات المتعلقة بالتوزيع الجغرافي و على الإحصائيات التي تبين عدد سكان في كل محافظه كما يتعين الاستعانة بالسجلات التي ينظمها المختارون الخاصة بعد صدور نظام المختارين رقم (١) لسنه ٢٠٠٩ .[٣]

**ج . تحسن الحالة المادية لموظفي السلطة المالية :**

من الطبيعي أن موظف الإدارة الضريبية يأتي فرد يرتبط من أدائه لعمله بمدى المقابل المادي والمعنوي الذي يحصل عليه وذلك لما يتركه هذا المقابل في نفسه من شعور بتقدير والاحترام لذلك سيلزم الأمر تحقيق للموظف الضريبي كافة العوامل التي تدخل بنفسه الرضا عن وظيفته ويحقق له سبل الحصانة الذاتية لكي يؤدي عمله على الوجه المطلوب وهذا يتطلب تحقيق المقابل المادي الذي يكفيه لإشباع مختلف مستلزمات الحياة الضرورية ويمكن بذلك تجنب وقوعه في الزلل الذي يضر بالخزينة العامة والمتمثل في قبول المقربات المادية المقدمة الية مقابل تحرير نوايا المكلفين السيئة لغرض التهرب من الضريبة ، اذ لا يمثل الاجر العامل الأساسي في شعور الموظف بالاستقرار

---

(١) د . جمال فوزي شمس ، المصدر السابق ، ص ٥٤٦ .
(٢) د . احمد ماهر عز ، المصدر السابق ، ص ٥٢٤ .
(٣) اصدار هذا النظام مجلس الوزراء في ١٩٩٩/٢/٢٩ نشر وقائع العراقية ع(٣٧٧٧)في١٩٩٩/٦/٧ .

والاحترام وانما يقضي الامر أعداد أماكن العمل المناسب بما يحقق هدف الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي بصورة عادلة وتلافي حالات التهرب المختلفة . [١]

**د . الاعتماد على نظام الحاسوب في عمل الجهاز الضريبي :**

لا يمكن اخفاء مدى الخدمه الجليلة التى خدمها التقدم التكنولوجي للجهاز الضريبي وقيامها بمهام كثيره بسهوله وبدقه وبكفاءة عاليه اذ يتم الاعتماد على اجهزة الحفظ المتقدمه في تلافي عيوب الاداره الفنيه المتمثله بعجزها عن الالحاق التوسع الكبير لاوجه النشاط التجاري الاقتصادي وتزايد اعداد المكلفين كما اتاحه استخدمهم الجمع كافة البيانات المتعلقه بالمكلفين والحصول على معلومات اللازمه التي تعين مستخدمي القرار في بناء قراراتهم على أسس سليمة دون الحاق الجور بالمكلف ولا ضرار بالخزينة العامة مما فوت الفرصة على الكثير من المكلفين الذين حاولوا التهرب من دفع الضريبه[٢] . ولعل ابرز الدول التي استخدمت نظام الحاسوب بصوره كبيرة في الادارة الضريبية هي الولايات المتحدة ، اذ اعتمدت على نظام المعلومات الكاملة الذي ساهمة في تلافي البيانات المتعلقة بالمكلفين سواء فيما يختص نشاطهم الاقتصادي او المدني ، او فيما يتعلق بثرواتهم ونفعهم واستقبالها بنسبة لجميع المكلفين من كافة مصادر التعامل[٣].

وفي العراق فأنه وعلى الرغم من عدم أعتماد على نظام الحاسوب وبصورة كاملة في عمل الجهاز الضريبي ولم يستغل بالشكل المطلوب في تسهيل عمل هذا الجهاز أو الاستعارة منه في تسريع المعاملات الكثيرة والتي ترد الى الهيئة العامة للضرائب الا أنه مع ذلك ساهم في الحد من الكثير من حالات التهرب ، ومن أهم مجالات استخدامه هي :

**١ . نظام الإعفاء المطلق :**

من المعروف أن نظام ضريبة الدخل العراقي قد قرر الإعفاء المطلق ولمدة خمس سنوات عن كل دخل يحصل عليه المكلف عند نقل ملكية العقار بعد تحقيق الشروط التي يتطلبها القانون لهذا الأعفاء[٤] .

---

(١) جمال فوزي شمس ، المصدر السابق ، ص ٥٤٦ .
(٢) جمال فوزي شمس ، المصدر السابق ، ص ٥٤٠ .
(٣) نفس المصدر ، ص ٥٤١ .
(٤) أنظر الفقرة (٢١) المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .

**٢ . نظام المقتبسات :**

كذلك تمت الاستفادة من الحاسوب من خلال تسجيل كافة المقتبسات التي تبين ممارسة المكلف لأي أشكال من الدوائر الدولة والقطاع الاشتراكي وحتى القطاع الخاص في الحاسوب وبذلك يصحب على المكلف أخفاء نشاطه أو التلاعب في الارباح من خلال التلاعب في السجلات كما يسمح استخدام الحاسوب في قيد هذه المقتبسات حسب الحروف الأبجدية والعناوين مما يسهل عملية متابعه الأشخاص الذين قاموا بأوجه النشاط تلك .

**٣ . نظام التصاريح الكمركية :**

ويقصد به ما يرد من الهيئة العامة للكمارك إلى الهيئة العامة للضرائب من تصاريح تبين الأموال التي أدخلها المكلف الى القطر حيث تم تقيد هذه التصاريح بصورة كلية أو جزئية .

**٤ . نظام مكلفين الـــــدخل :**

قام العديد من المكلفين بفتح أكثر من إضباره في أكثر من فرع من فروع الهيئة وبغاية تقليل وتجزئة الأرباح وإظهارها بصورتها الغير حقيقية ولاكن استخدام الحاسوب في عمل الادارة الضريبية ساعدة الحد من هذه الظاهرة بصورة كبيرة نجدد الإشارة إلى أن الهيئة العامة للضرائب أتسعت في الفقرة الاخيرة (وكان هذا في عام ٢٠٠٩) من اعداد نظام مكلفين الدخل في عموم القطر وهو ما يعد من الأنظمة الكبيرة والفخمة وذلك لشموله أكثر من مليون مكلف ولتغطيته عموم الرقعة الجغرافية للقطر مع سعت المعلومات التي بينها كل مكلف أي سيكون بإمكان أي موظف في أي فرع من فروع الهيئة سواء في بغداد وفي المحافظات الاخرى قراءة أسماء المكلفين الضريبة الدخل المسجلين في كل فرع من فروع الهيئة[١] .

---

(١) بين ذلك عبد الله محمود مدير الهيئة العامة للضرائب في جزيرة نبض الشباب الأسبوعية عدد (٧٨ ) ، السنة الثالثة في ٩/ ٨/ ١٩٩٩ .

## المطلب الثاني

## الطرق التي تحد من التهرب الضريبي

لغرض الحد من عملية التهرب الضريبي يتعين علينا مواجهتها . ستطرق في هذا المبحث للنقاط التي تساعد على الحد من هذه العملية :.

**أولا"/ نشر الوعي الضريبي :.**

يتعين على الإدارة الضريبية تعبئة شعور الأفراد وتوعيتهم بأن دفع الضريبة ضروري من أجل قيام الدولة بمهامها الأساسية كما ينبغي تعريفهم بأن الضمان الاجتماعي هو من ضروريات التعايش المجتمع وتقدمه وترقيته وهنا تقع المسؤولية على الدائرة الضريبية ، اذ تقوم بنوعية المكلف ومن ثم حملة على أدراك المبادئ الأساسية في التشريع الضريبي وأن تعمل على تغير ما تسرب في عقلية الرأي العام لكي لا ترى في الإدارة الضريبية خصما" بغيضا" يناصبها العداء وإنما هي الإدارة الضرورية لقيام المجتمع المتحضر والمساهمة في تقدمه[١] . وحرية بالقول أن الدول المتقدمة شعرت بأهمية بث الوعي الضريبي بغاية قبول المكلف التلقائي لدفع الضريبة ولجأت في ذلك الى وسائل شتى وقنوعة .

فقد عينت الدول الأوربية بالدور الذي تعنيه الإدارة الضريبية في معلوماتها للمكلفين أما تؤدي إليه هذه في زيادة مستوى الوعي الضريبي لديهم ، إذ تم إنشاء أقسام خاصة في الإدارة الضريبية لخدمة المكلفين ، يقع على عاتقها تستعيد البرنامج المتعلق بتعريف المكلفين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية ، كما تعمل على مساعداتهم عند أدائهم الضريبي و استبقاء كافة إجراءاتها الأصولية[٢] .

**ثانيا" / استخدام أسلوب حق الاطلاع :**

يراد بحق الاطلاع السلطة منحها القانون الى موظفين الضرائب للاطلاع على الأوراق والوثائق والملفات الخاصة بالمكلف نفسه أو الأوراق والوثائق والملفات الخاصة بالجهات الأخرى والتي يتعامل معها المكلف للتحقق من صحة بياناته والوقوف بصورة صحيحة على مركزه المالي الحقيقي[٣] ـ وقد ساعد' حق الاطلاع في تلافي الكثير من الحالات التهرب وذلك لأنه الإدارة الضريبية تتمكن بواسطة من تحديد الوعاء بصورة دقيقه ومن ثم تقرير الضريبة على أساس سليم

---

(١) د. محمد السعيد وجيه ، المصدر السابق ، ص ٣٠٩ .
(٢) جمال فوزي شمس ، المصدر السابق ، ص ٥٠٤ .
(٣) د. عبد الرحمن الخليلي ، مبادئ المالية العامة ، بغداد ، مطبعة المعارف ، ١٩٤٧ ، ص ١٦٢ ـ ١٦٣ .

وعادل كما أن هذا الحق يساعد موظفين الضرائب في الكشف عن وسائل التهرب التي يلجأ اليها بعض المكلفين من خلال التلاعب في حساباتهم [١] .

ومكن الجدير بالذكر أن حق الاطلاع طبقة أول مرة في فرنسا وذلك في ضريبة الدفعة والتسجيل ثم أتسع يشمل ضريبة القيم المنقولة في عام ١٨٧٢ ومن بعدها الضريبة الغير مباشرة عام ١٩٢٠ وقد تعرض تطبيقه في فرضه للاعتراضات المختلفة لما خشية من استعماله ضد المكلف وذلك بالتدخل في شؤونه الخاصة وإفشاء أسراره ولاسيما التجارية لذا تغمده ضمانات مختلفة تقضي بحظر كشف أسرار المكلف أو إفشاءها عند قيام الإدارة الضريبة باستعمال حق الاطلاع هذا[٢].

وقد تقرر هذا الحق في العديد من التشريعات الضريبية ومنها التشريع الضريبي المصري اذ جاز القانون ضريبة الحل الإدارة الضريبية حق الاطلاع على كافة المستندات والأوراق المتعلقة بالمكلف سوى كانت لديه أو لدى الجهات الحكومية الخاصة[٣] ، وفي العراق أجازه المشروع الضريبي للسلطة المالية الحق قي التحري والتحقق من الدخل المكلف الحقيقي وبحث عن مصادرة كما أجازه له طلب المعلومات من أي شخص يعتقد لديه ما يفيده من تقرير الضريبة على أي مكلف[٤] ، كذلك سمح المشروع في نظام الدفاتر التجارية في السلطة المالية وبأمر تحريري أفاد من يمثلها لزيارة محلات المكلفين للاطلاع على طبيعة أعمالهم وفحص دفاتر المستندات والاستفسار عن كل ماله علاقة بنشاط المكلف وما يلزم من المكلف أو من يقوم مقامه أو من يعمل بموجبه أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وأجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة[٥] ، ولضمان سرية المعلومات التي يحصل عليها موظفو الإدارة الضريبية من إطلاعهم على الوثائق والدفاتر المتعلقة بالمكلف ، ومنع ألحاق أي أضرار بمركز المكلف المالي ، أعتبر المشرع جميع الأوراق والبيانات والتقارير وقوائم التقرير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخل المكلفين أسرارا" محظور إفشاؤها[٦] .

---

(١) د. كاظم السعدي ، خلاصة الإدارة الضريبة ، المشروع الإقليمي للمالية العامة والإدارة ، بيروت ، دار النشر بلا ، ١٩٧٤ ، ص ٢٨ .

(٢) جمال فوزي شمس ، المصدر السابق ، ص ٤٤٧ ـ ٤٤٨.

(٣) أنظر المواد ١٤٦ ، ١٤٧ ، من القانون الضرائب الدخل المصري .

(٤) أنظر فـ٢ م (٢٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٥) انظر م (٦) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض الضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .

(٦) أنظر : م(٥٣) من قانون ضريبة الدخل النافذ وتجدر الأشارة أن هذا الخطر قد لا تكون له أهمية تذكر على صعيد الواقع لأن الصعوبة المترتبة على مخالفة هذا الواجب متدنية جدا" فهي لا تقل عن (١٠٠) دينار ولا تزيد عن (٥٠٠)دينار وذلك حسب ما نصت عليه ق (٢) م(٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ ، فهي لا تعني شيئا" مقارنتا" بارتفاع الأسعار الذي شهده القطر ومن ثم انخفاض قيمة العملة .

**ثالثا" / الاستعانة بأجهزة الشرطة لمكافحة التهرب الضريبي :.**

نظرا لعدم قدرة موظفي الإدارة الضريبية السيطرة على جميع الحالات المتعلقة بالتهرب ولعدم امتلاكهم الإمكانيات والوسائل الكفيلة بكشف وسائل المكلف الاحتيالية بصورة دقيقة ذهبت العديد من الدول إلى الاستعانة بأجهزة الشرطة والاستفادة من خبراتهم في مكافحة التهرب الضريبي ومن هذه الدول إيطاليا اذ توجد قوة (بوليس ) مخصصة لأعمال المباحث الضرائب تتكون من مجموعة العسكر يرتدون ملابس المدنية وتتبع هذه القوة القيادة العامة للحرس المالية ، ويوجد مكتب المباحث الضرائب في كل إقليم ضريبي ويتكون من شعب المكافحة التجارة الممنوحة والتهرب من الضرائب المباشرة والغير مباشرة وكذلك الحال في الولايات المتحدة إذ يجري العمل على تخصيص جهة تتولى مكافحة التهرب الضريبي يجري أختيار أفرادها وفق شروط خاصة ويتم أعدادها من خلال برامج بوليسية متقدمة تتضمن كيفية استخدام الأجهزة الحديثة للكشف عن الجريمة وقد منح القانون الأمريكي لوكالة المخابرات الضريبية كافة الصلاحيات التي تهيئ لها مكافحة التهرب الضريبي [١] ، وفي مصر تم الاستعانة بأجهزة الشرطة وخبراتها منذ خمسينيات القرن العشرين اذ شكلت دائرة متخصصة لمكافحة التهرب الضريبي بأسم الرقابة العامة لمكافحة التهرب وقسمت الى عدة شعب منها شعبة المكافحة وشعبة التجميع الإحصاء وشعبة محصن المعلومات وشعبة قضايا التهرب وشعبة المباحث وتقدم هذه الدائرة بالكشف عن حالات التهرب من الضريبة وتسلم البلاغات سواء كانت ضد المكلفين أو ضد الموظفين المسئولين عن تنفيذ القوانين الضريبية للقضاء وعلى أي حاله من حالات التواطؤ بين الموظفين والمكلف الضريبي [٢]. أما في العراق ذات المشروع لم يقضى بتشكيل جهة متخصصة أو الاستعانة بالشرطة لمكافحة التهرب الضريبي مما نجم عنه قصور في الكشف عن حالات التهرب خاصة ذات القضايا الضريبية المعروضة على السلطة المالية كثيرة جدا" يعجز موظفو الضرائب عن الإحاطة بها بصورة كاملة أو الكشف بدقة عن وسائل التهرب المختلفة التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة .

---

(١) جمال فوزي الشمس ، المصدر السابق ، ص ٥٨ ـ ٨٤

(٢) عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي ، ق الجرائم الاقتصادية في التشريع العراقي ، مجلد الشرطة ، عدد ٢٨ ، ١٩٨٤ ، ص ١٣٢ .

## المبحث الثالث

## الجانب العملـــي للبحــث

### المطلب الأول

### المنهجية العلـمية للــبحث

**وزارة المالية**

**الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية**

**جدول يبين مقدار التهرب الضريبي للسنوات السابقة**

| السنة | عدد المكلفين (دخل) | نسبة التسديد للخاضعين | نسبة تحقيق المخطط | الأسباب |
|---|---|---|---|---|
| ٢٠١٠ | ٨٠٠٠ | %٣٥،٦٦ | %٤٥ | عدم وجود التقنية الحديثة (الحاسبات) |
| ٢٠١١ | ٩٨٥ | %٣٦،٠٧٥ | %٤٧ | عدم وجود التقنية الحديثة (الحاسبات) |
| ٢٠١٢ | ١١٠٠٠ | %٥١،٠٦٣ | %٦٠ | عدم أكمال نظام ا المكلفين في الحاسبة الإلكترونية |

**١ . الهيئة العامة للضرائب ، فرع القادسية .**

**وزارة المالية**

**الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية**

جدول يبين مقدار التهرب الضريبي للسنوات السابقة

| السنة | عدد المكلفين (الدخل) | نسبة التسديد للخاضعين | نسبة تحقيق المخطط | الأسباب |
|---|---|---|---|---|
| ٢٠٠٩ | ١١،٦٠٠ | %٥٥،٩٥ | %٦٢ | عدم أكمل المكلفين في الحاسبة الالكترونية |
| ٢٠١٠ | 12,000 | %60,02 | %56 | ضعف عملية الجباية |
| ٢٠١١ | ١٢،٤٠٠ | %٦٥،٥٧ | %٧٠ | ضعف عملية الجباية |
| ٢٠١٢ | ١٢،٦٠٠ | % ٦٦،٦٠ | %٧٥ | ضعف عملية الجباية |
| ٢٠١٣ | ١٢،٦٠٠ | %٦٤،٥٥ | %٨٠ | ضعف عملية الجباية |

**وزارة المالية**

**الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية**

## جدول يبين مقدار التهرب الضريبي للسنوات السابقة

| السنة السنة | عدد المكلفين (دخل) | عدد المكلفين المتهربين من دفع الضريبة / نسبة مئوية |
|---|---|---|
| ٢٠٠٩ | ٨٠٠٠ | %٦٤،٣٤ |
| ٢٠١٠ | ٩٨٥ | %٦٣،٩٢ |
| ٢٠١١ | ١٠،٠٠٠ | %٥٥،١١ |
| ٢٠١٢ | ١١،٠٠٠ | ٤%٤٨،٩٣ |
| ٢٠١٣ | ١١،٦٠٠ | %٤٤،٠٥ |
| ٢٠١٤ | ١٢،٠٠٠ | %٣٩،٩٨ |
| ٢٠١٥ | ١٢،٤٠٠ | %٣٤،٤٣ |
| ٢٠١٦ | ١٢،٥٠٠ | %٣٣،٤٠ |
| ٢٠١٧ | ١٢،٦٠٠ | %٣٥،٤٥ |

إن عرض وتحليل نتائج نسب المتهربين من دفع الضرائب هي كالتالي :-

في عام ٢٠٠٩ بلغ عدد المكلفين (٨٠٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٣٥،٦٦% في كانت نسبة التحقق من العدد المخطط ٤٥% أي بانحراف ٥٥% ...

في عام ٢٠١٠ بلغ عدد المكلفين (٩٨٥) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٣٦،٠٧٥% في كانت نسبة التحقق من العدد المختلط ٤٧% أي بنسبة انحراف ٥٣% ....

في عام ٢٠١١ بلغ عدد المكلفين (١٠،٠٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٤٤،٨٨٨% في حين كانت نسبة التحقيق من العدد المخطط ٥٠% أي بانحراف ٥٠% ..

في عام ٢٠١٢ بلغ عدد المكلفين (١١،٠٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٥١،٠٦٣% في حين كانت نسبة التحقيق من العدد المخطط ٦٠% أي بانحراف ٤٠% .

في عام ٢٠١٣ بلغ عدد المكلفين (١١،٦٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٥١،٠٦٣% في حين كانت نسبة التحقيق من العدد المخطط ٦٢% أي بانحراف ٣٨%

في عام ٢٠١٤ بلغ عدد المكلفين (١٢،٠٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٦٠،٠٢% في حين كانت نسبة التحقيق من العدد المخطط ٥٦% أي بانحراف ٤٤%

في عام ٢٠١٥ بلغ عدد المكلفين (١٢،٤٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٦٥،٧٥%
في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط ٦٠% أي بانحراف ٢٠%

في عام ٢٠١٦ بلغ عدد المكلفين (١٢٥٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٦٦،٦٠% في حين كانت نسبة التحقق من العدد المخطط ٧٥% أي بانحراف ٢٥%

في عام ٢٠١٧ بلغ عدد المكلفين (١٢،٦٠٠) شخص من فئة الدخل ، وبلغت نسبة التسديد ٦٤،٥٥% في حين نسبة التحقيق من العدد المخطط ٨٠% أي بانحراف ٢٠%

## المطلب الثاني

## الاستنتاجات و التوصيات

**اولاً: الاستنتاجات:**

من خلال ما تقدم في بحثنا هذا نذكر مجموعة من الاستنتاجات وهي على النحو الآتي :-

١. تمادي الموظفين في انتهاك الواجبات الوظيفية بالقصور أو التقصير ، الأمر الذي يسبب خسارة الدولة في كل سنة مبالغ طائلة هي في أحوج الأوقات إليها .

٢. مظاهر الخلل التي تشوب هيكلية الرقابة والتي لها دور كبير في ازدياد حالات التهرب الضريبي وعدم القدرة على الحد منها .

٣. عمليات التفتيش التي تمارسها الهيئة على الفروع الإدارة الضريبية (والتي من المفترض بها أن تكون مفاجئة ) تعتبر روتينية أكثر من كونها وسيلة التطوير النشاط الإدارة الضريبية .

٤. انعدام المساواة في المعاملات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية وأجهزتها والمحاماة التي تكاد أن تكون جزء من العمل الوظيفي .

٥. نقص القوى العاملة في الإدارة الضريبية ، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الإدارة الضريبة عن قيام بواجب حصر و الفحص ، مما يسبب في المحصلة النهائية الى ازدياد نسبة التهرب الضريبي .

٦. ضعف كفاءة الجهاز الضريبي من خلال المستوى العلمي المتدني لمنتسبي الإدارة الضريبية وكذلك حداثة التطبيق ومحدودية الجدوى الدورات السليمة ، وانخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي .

**ثانياً : التوصيات**

بعد أن تعرفت من خلال البحث لأبرز النقاط السلبية التي تواجه الإدارة الضريبية ارتأينا أن نطرح بعض التوصيات حلا" في تقليل تلك السلبيات وحصرها أن لم يكن القضاء عليها كليا" ، ومن خلال النقاط التالية :-

١. اتخاذ إجراءات قانونية صارمة ضد أي موظف يحاول انتهاك واجباته الوظيفية أو التحضير فيها .
٢. تحديد مواطن الخلل في هيكلية الرقابة والعمل على معالجتها بالطرق العلمية الصحيحة ، والتأكد من صحة المعلومات التي يقدمها المكلف ، وإيجاد رقابة محكمة تستطيع أن تكشف أي تلاعب قد يجريه المكلف ، وإيجاد رقابة محكمة تستطيع أن تكشف أي تلاعب قد يجريه المكلف .
٣. يجب أن يكون الفحص الميداني والتفتيش الميداني المفاجئ على أعمال المكلفين من أهم مرتكزات عمل الإدارة الضريبية ، بالإضافة الى الفحص المكتبي كل ذلك يقلل من التهرب الضريبي .
٤. على الإدارة الضريبية أن تعمل على تحقيق المساواة في جميع المعاملات والإجراءات التي تقوم بها بين مختلف المكلفين
٥. زيادة القوى العاملة يؤدي الى تقليل العبء عن كاهل الموظفين والإسراع في إنجاز الأعمال الضريبية.
٦. زيادة كفاءة الجهاز الضريبي من خلال زيادة الوعي العلمي للعاملين وزيادة الدورات التعليمية وكذلك زيادة الدعم المادي والمعنوي .

## الخاتمة

لا للزوم في نهاية المطاف العودة الى تكرار جميع النتائج التي أنطوى عليها تفاصيل هذا البحث إنما الغاية هي أن تركز في هذه الخاتمة على أهم تلك النتائج لاعتقادنا بأهميتها من المعلوم أن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقيق من سلامة تطبيقها لغرض حماية حقوق الدولة من جهة وحماية حقوق المكلفين من جهة أخرى . كما أنها المسئولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالقانون الضريبي الى أرفع الدرجات الكمال والانتقال وبنفس الوقت هي الجهة التي يوكل إليها وضع السياسة الضريبية بموضع التطبيق العملي مع كفالة السبل اللازمة لنجاحها لبلوغ أهدافها الضريبية ويحكم ذلك لابد من وجود مرتكزات أساسية تمثل بكفاءة الجهاز الضريبي ونزاهته وأمانته وصرامة وسائل الرقابة على مختلف أوجه النشاط هذا الجهاز وبالتالي فأن وجود أي خلل أو نقص في هذه المرتكزات ينجم عنه أضرار تلحق بالمجتمع ككل كما يؤدي الى نتائج تتناقص بصورة كلية مع أهداف المرتجى تحقيقها من فرض الضرائب فإذا ما كان الهيكل الوظيفي للإدارة الضريبية فاقدا" لهذه المرتكزات كلها او بعضها الأمر الذي يؤدي الى انتهاك الإدارة الضريبية نهجا" سلبيا" محصلته النهائية الحصة الضريبة التي تتوقع الدولة الحصول عليها من فرضها للضريبة وهو ما يدفع المشرع إلى تبني وسائل مختلفة لسد هذا النقص كزيادة السعر الضريبي أو فرض ضرائب جديدة والتي يترتب عليها آثار اقتصادية واجتماعية بالغة الأهمية بالمقابل يؤدي قيام الإدارة الضريبية متحققة بالكفاءات والإمكانية تأسيس نظام ضريبي متقدم ومكلل بالنجاح في تحقيق أهدافه من خلال الإجابة المقدرة في تنفيذ الواجبات المنوطة بهذه الإدارة من جهة وتدارك مثالب التشريع الضريبي وعيوبه من جهة أخرى .

## المصادر

**أولا" / الكتب العربية**


١. د. محمد جامع ، علم المالية العامة ، ج١ ، ط٢ ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٠

٢- د. أحمد ماهر عز ، التشريع الضريبي المصري ، الكتاب الأول ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٥ .

٣- د. حامد عبد المجيد درأن ، دراسات في السياسات المالية ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ١٩٨٨ .

٤- د. حسن صادق المرصفاوي ،التجريم في تشريعات الضرائب ، ط١ ، القاهرة ، دار المعارف ١٩٧٣ .

٥- د.ولاء علي و د. عبد المنعم فوزي ، مالية الدولة ، ط١ ، الإسكندرية منشأة الصارف ، ١٩٦٢ .

٦- د سهير أحمد إبراهيم ، المالية العامة والنظام المالي في الاسلام ، القاهرة ، دار النشر( بلا) ، ١٩٨٣

٧- د. السيد عطية عبد الواحد ، شرح أحكام القانونية الضريبة الموحدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي ، ط١ ، مكان النشر(بلا) ، دار النهضة العربية ١٩٩٥.

٨- د. عصام عبد الوهاب البرزخي وآخرون ، مبادئ واحام القانون الاداري بغداد ، مدرية دار الكتب للطباعة والنشر ،١٩٩٣.

٩- د. كاظم السعيدي ، خلاصة في الإدارة الضريبية (المشروع الاقليمي للمالية العامة والإدارة ) بيروت ، دار النشر (بلا) ، ١٩٧٤.

١٠- د. محمد السعيد وهبة ، صور الشهري الضريبي في السلطات الضريبية على الايراد والضريبة الموحدة ، الكتاب الثاني ، الإسكندرية ، دار النشر الثقافة ، ١٩٦٦

١١- د. يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، بيروت ، دار النهضة العربية ،١٩٨٤

**ثانيا" / الرسائل:**

١ـ جمال فوزي الشمس، ظاهرة التهرب الضريبي ومكافحتها و دور الشرطة في ملاحقتها ،رسالة دكتوراه كلية الحقوق ، جامعة عين الشمس ١٩٨٢ .

٢- فرسني صلبوا قربا قوس،التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل بحث دبلوم عالي ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،١٩٧٨.

٣- محمد حسين جعفر، تعزيز عناصر الثقة بين المكلف والسلطة المالية ،بحث دبلوم عالي ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،١٩٩١.

٤- محمد حلو داوود الحزسان ،تعديم أساليب التدقيق والرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ،رسالة ماجستير ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،١٩٩١

**ثالثا"/ البحوث:**

١ـ عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي ،من الجرائم الاقتصادية في التشريع العراقي ، مجلة الشرطة ،العدد ٢٨،١٩٨٤

٢-د. محمد صادق شمسه ،تأطير إجراءات الرقابة في الرقابة في العراق ، مجلة مالية ، العدد ١ ،١٩٨٩

**رابعا" / الجرائد:**

١. جريدة المصدر العربي اللاسبوعية ، عدد ٧٤ ،١٩٩٨

٢- جريدة نبض الشباب الاسبوعية ، عدد ٧٨ ، السنة الثالثة، ٢٠٠٩

**خامسا"/ القوانين:**

**آ- القوانين العراية:**

١. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

**ب- القوانين العربية:**

قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣.