



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية / كلية الادارة والاقتصاد
قسم العلوم المالية والمصرفية

دور الاعفاءات الضريبية في التقليل من فرص التهرب الضريبي

بحث تخرج تقدمه الطالبة

امال كريمة عبدالحسين

الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية / قسم العلوم المالية والمصرفية
وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم المالية والمصرفية

بإشراف الاسناد

م. علي غانم شاكر

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

(وَمَرَحْمَنِي وَسَعَتْ كُلَّ شَيْءٍ فَسَاكِنُهَا لِلَّذِينَ يَنْتَقُونَ وَيُقِيمُونَ الزَّكَاةَ وَالَّذِينَ هُمْ بِآيَاتِنَا يُؤْمِنُونَ)

(الأعراف 156)

الشكر والتقدير

وقفنا الله لا تمام هذا البحث المتواضع ولا يسعنا الا ان نتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان لكل من قدم لنا يد العون

لا تمام هذا العمل وتقدم الينا بالنصح والارشاد والتوجيه خلال البحث والدراسة واعداد هذا البحث

انقدم بالشكر الجزيل للاستاذ المشرف (م . علي غانم شاكر) لما شملني من رعاية ومساعدة وحسن معاملة طيلة فترة

اعداد البحث جزاه الله عني كل خير سائلين المولى عز وجل ان يجعل جهده هذا في ميزان حسناته

المستخلص :-

يهدف البحث الى التحقق من الاعفاءات الضريبية الممنوحة على وفق التشريعات الضريبية العراقية وبيان مدى ملائمتها للقواعد الضريبية الاساسية والتعرف على دورها للحد من ظاهرة التهرب الضريبي والاثار السلبية الناجمة عنها والمتمثلة بانخفاض الايرادات الضريبية مما يؤدي الى انخفاض الايرادات العامة للدولة كذلك يحاول البحث تشخيص سبل التقليل من حالات التهرب الضريبي لانعكاس ذلك ايجابياً على الموازنة العامة للدولة لقد تم جمع بيانات البحث من خلال عرض بعض الحالات العملية في اقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب ونقل ملكية العقار والاعمال التجارية المهن في فرع الديوانية ضمن محافظة القادسية وقد توصل البحث الى عدد من النتائج اهمها ان للاعفاءات الضريبية دور فاعل في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فضلا عن ان الاعفاءات الضريبية تؤدي الى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين خلال مراعاة ظروفهم الشخصية والعائلية .

المقدمة

تعد الضريبة اداة مهمة من ادوات السياسة المالية اذ لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي بل اتسعت اهدافها لتشمل اهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ويأتي في مقدمة هذه الاهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي واعادة توزيع الدخل وتشجيع فروع الانتاج والاستثمار على وفق اولويات التنمية ولغرض تحقيق هذه الاهداف لجئ المشرع الضريبي في معظم دول العالم ومنها العراق الى اصدار العديد من التشريعات الضريبية ومنها الاعفاءات الضريبية .اذ تعد الاعفاءات الضريبية احدى ادوات السياسة الضريبية التي تسعى عن طريقها السلطة المالية لتحقيق عدد من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والحد من تهرب المكلفين من الضريبة كما ان هذه الاعفاءات جاءت لتخفيف الابعاء الاقتصادية والاجتماعية وتحسين مستواها لشرائح محددة من المكلفين مما يجعلهم يشعرون بمسؤولياتهم الاجتماعية والاقتصادية .

المبحث الاول

منهجية البحث

يعرض هذا المبحث استعراضاً لمنهجية البحث المتبعة والمتمثلة بمشكلة البحث, اهميته, اهدافه, وحدوده الزمانية والمكانية وفرضياته وطريقته

1. مشكلة البحث

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الخطيرة التي انتشرت في دول العالم جميعاً سواء ان كانت متطورة او نامية وهي ظاهرة ملازمة للضريبة يختلف حجمها وصورها من دولة الى اخرى وتسعى جميع الدول جاهدة للحد من هذه الظاهرة ومكافحتها بشتى الوسائل والتي ازدادت حدتها في عملية التحاسب الضريبي سواء باختراق القوانين او اساليب الغش والتحايل ومخالفة احكام النصوص التشريعية اذ تعاني الهيئة العامة للضرائب من هذه المشكلة والتي ازدادت بسبب كثر التشريعات والقوانين الضريبية وحوث ثغرات في بعض منها .

2. اهمية البحث

تتجسد اهمية البحث في كون الاعفاءات الضريبية تعد المحفزات التي يمنحها المشرع الضريبي لحث المكلفين على تقديم اقراراتهم دون اللجوء الى التهرب الضريبي من اجل ردف الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة التي تساعدها على تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن التحقق من الدور الذي تؤديه الاعفاءات الضريبية في الحد من تهرب المكلفين من دفع الضريبة ومدى ادراكهم لمسؤولياتهم الاجتماعية اتجاه مجتمعهم.

3. اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق عدد من الاهداف من اهمها ما يأتي

1. التعرف على الاعفاءات الضريبية الممنوحة بقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل

والتشريعات والقوانين الضريبية العراقية.

2. التعرف على مفهوم التهرب الضريبي ومعرفة اسبابه .

3. التعرف على دور الاعفاءات الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

4. فرضية البحث

يعتمد البحث على الفرضية العدمية الرئيسية الاتية

لا يوجد دور للإعفاءات الضريبية في التقليل من فرص التهرب الضريبي

5. طريقة البحث :

يتألف هذا البحث من جزئين : جزء نظري واخر عملي يعتمد الجزء النظري على العديد من المصادر الاساسية المتمثلة بالكتب والدراسات ويناقد مفهوم الاعفاءات الضريبية التي يمنحها قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل والتشريعات الضريبية الاخرى ويتحقق من الاعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية ومنع الازدواج الضريبي اضافة الى التهرب الضريبي واسبابه .

اما الاطار العملي فيتكون من مطلبين يتناول المطلب الاول نبذه عن الهيئة العامة للضرائب, وأقسامها المتمثلة بقسم الاستقطاع المباشر, وقسم الاعمال التجارية والمهن, وقسم ارباح نقل ملكية العقار, وقسم العقار والعرضات واما المطلب الثاني فيعرض عدد من الحالات العملية في اقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب ونقل ملكية العقار والحالات التجارية والمهن في فرع الديوانية ضمن محافظة القادسية .

6. حدود البحث

أ- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية بالهيئة العامة للضرائب في الديوانية

ب- تم اختيار السنوات المحصورة ما بين 2009-2011

المبحث الثاني

الاطار النظري للبحث

المطلب الاول : الاعفاءات الضريبية

1. طبيعة الاعفاءات الضريبية

تؤدي الاعفاءات الضريبية دورا أساسيا في التنمية الاقتصادية، وتسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بشرط أن تتم هذه الاعفاءات في اطار استراتيجية اقتصادية شاملة. وقد أولى المشرعون في كثير من الدول موضوع الاعفاء الضريبي المنوح على الدخل اهمية خاصة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية. إذ تضع هذه الدول غالبا ضمن أولوياتها تعجيل التنمية الاقتصادية (الدراجي، 2009 : 10).

ولما كان الاعفاء هو الاستثناء من مبدأ العمومية فإنه غالبا ما يكون مقيدا بشروط معينة، إذ أن لكل اعفاء حكمته، وشروط تقيدته كما لا إعفاء الا بنص صريح (Richard, 1990 : 132) والاعفاء الضريبي جاء بمفاهيم متعددة فقد عرفه (المياحي , 2001 : 8)

بأنه " ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للمكلف الطبيعي، والمعنوي، لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية ". وعرفه (الحاج، 1999 : 88) بأنه "عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت، أو بشكل دائم، وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها، وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية". لقد ركز المياحي في تعريفه للإعفاء الضريبي على أنه ميزة تمنح بنص قانوني للمكلف الطبيعي والمعنوي؛ ولكنه لم يشر ما طبيعة هذه الميزة، وهل تقرر بنص تشريعي عام، أم خاص. في حين أشار الحاج إلى أن الدول تلجأ إلى الاعفاء الضريبي لاعتبارات تقدرها بنفسها، ولكن لم يشر ماهي هذه الاعتبارات. هل هي تحقيق العدالة الضريبية لمنع الازدواج الضريبي، أو مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين.

كما و يعرف (الخفاجي وعبد الامير، 2017: 207) الاعفاء الضريبي بأنه "أي مقدار من دخل المكلف الطبيعي والمعنوي لا يخضع للضريبة ويقرر بنص تشريعي عام أو خاص ويكون مؤقت أو دائما، كلياً أو جزئياً يراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية من أجل تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية تسعى الدولة لها تطبيقا للعدالة الضريبية ولمنع الازدواج الضريبي". يركز هذا التعريف على ان السماح المنوح على دخل المكلف يقرر بنص تشريعي عام، أو خاص، ويراعي ظروف المكلف الشخصية، والعائلية، لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية للمكلف، يأخذ في الحسبان تطبيق العدالة الضريبية ومنع الازدواج الضريبي.

2.الاعفاءات من ضريبة الدخل: ان الاعفاءات التي جاءت بها المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل متعددة، ومتنوعة الاتجاهات، وتسعى الى تحقيق عددا من الاهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، التي تخدم الدولة، والمكلف في آن واحد (الجحيشي 2008 : 44) إذ تضمنت المادة الثانية من القانون المذكور، مصادر الدخل الذي تفرض عليه الضريبة وهي:

أ- " أرباح الأعمال التجارية، أو التي لها صبغة تجارية، والصنائع، والمهن بما فيها التعهدات، والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف .

ب_ الفوائد، والعمولة، والقطع، وكذلك الأرباح الناجمة من احتراف المتاجرة بالأسهم والسندات .

ج - بدلات أيجار الأراضي الزراعية .

د- الارباح الناجمة من نقل ملكية العقار، أو نقل حق التصرف فيه، ولو لمرة واحدة باي وسيلة من وسائل نقل الملكية، أو كسب حق التصرف، أو نقله كالبيع، والمقايضة، والمصالحة، والتنازل، والهبة، وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف والمساحة."

د- الأرباح الناجمة من نقل ملكية العقار، او نقل حق التصرف فيه، ولو لمرة واحدة باي وسيلة من وسائل نقل الملكية، أو كسب حق التصرف، أو نقله كالبيع، والمقايضة، والمصالحة، والتنازل، والهبة، وإزالة الشيوخ وتصفية الوقف والمساحة ". وهناك اعفاءات وردت بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 49 لسنة 2004 والمعدلة بقانون الموازنة الاتحادية رقم 22 لسنة 2008 بموجب البند أولاً من المادة (20) من قانون الموازنة الاتحادية إذ ضاعف المشرع العراقي مبالغ المساحات الضريبية ضمن البند (1) من المادة (12) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل بموجب القسم (2) من امر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (49) لسنة 2004، مراعاة للظروف الاجتماعية الخاصة بالمكلفين الطبيعيين المقيمين. وقد ذكر (أحمد، 2012 : 197 - 178) عدداً من هذه السماحات وهي كالآتي:

أ- سماح المكلف لذاته بما في ذلك المرأة التي لها دخل مستقل وليست ارملة، أو مطلقة مقدارها (5000000) خمسة ملايين دينار.

ب_ سماح بسبب رابطة الزواج إذ يستحق الزوج سماحا عن زوجته، إذا كانت ربة بيت، أو التي لها دخل وادمج مع دخل زوجها مقدار (4000000) أربعة ملايين دينار

ج- سماح المرأة المطلقة، أو الأرملة ومقداره (6400000) ستة ملايين واربعمائة الف دينار .

د- يستحق المكلف لذاته سواء كان الأب أم الام التي تعيل اولادها سماحاً عن كل ولد مقداره (400000).اربعمائة الف دينار.

هـ- مضاعفة السماح الممنوح للمكلف المقيم الذي تجاوز سن الثالثة والستين من العمر وجعله (600000) ستمائة الف دينار.

جدول (1) يوضح النسب التصاعدية لأرباح نقل ملكية العقار على وفق القرار رقم 120 لسنة 2002

حدود الدخل	سعر الضريبة
لغاية 30000000 ثلاثين مليون	%3
مازاد على 30000000 ثلاثين مليون لغاية 60000000 ستين مليون.	%4
مازاد على 60000000 ستين مليون ولغاية 90000000 تسعين مليون دينار.	%5
مازاد على 90000000 تسعين مليون دينار.	%6

الجدول من اعداد الباحث (المصدر : الوقائع العراقية عدد 3938 في 2002/7/8)

المطلب الثاني

مفهوم وصور التهرب الضريبي واسبابه

تعد مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي ويرجع سبب ذلك إلى وجود خلل في بنية النظام الضريبي .

أولاً : مفهوم التهرب الضريبي

و أشار (عواضه ، 1983: 458) بتعدد مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية ، ففي اللغة العربية نجد مفهوم التهرب يعني (فر) ، أما في اللغة الإنكليزية فقد اتفقت غالبية كتب المالية العامة على أن المصطلح Evasion Fiscale يعني التهرب من الضريبة .

وقد عرف (الشريف وآخرون ، 2003 : 324) بأن التهرب من الضريبة هو إن يتخلص المكلف من الالتزام بدفعها بوسائل مختلفة قد تكون مشروعة وقد تكون غير مشروعة ، إذ يفترض أن توتي الالتزامات الضريبية الفائدة المرجوة منها .

وقد اشار (العلي ، 2011 : 177) بأن التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً" أو جزئياً" بعد تحقق واقعها من الدفع والتهرب قد يكون مشروعاً" والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية ، أو تهرباً" غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب .

ومن خلال التعاريف الواردة أعلاه نرى أن المضمون العلمي لهذا المصطلح واحد الأ وهو التهرب من دفع الضريبة ، ويأخذ المفهوم العلمي للتهرب بابعاداً "متعددة قانونية" أو محاسبية" أو اقتصادية" ، وعلى الرغم من اختلاف هذه الجوانب من حيث التسميات ، والأبعاد لكنها تصب في مضمون واحد كونها ظاهرة سيئة ولا بد من متابعتها والحد منها.

ثانياً : صور التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي نتيجة أساسية هي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصل عليها عن طريق الضرائب .ألا أنه ينقسم إلى أقسام عدة، فإذا أخذنا في الاعتبار مشروعيته فأن يكون أما تهرباً مشروعاً أو غير مشروعاً ، وإذا نظرنا إليه من ناحية الحجم كان كلياً أو جزئياً ومتى كان أساس النظر إقليمياً فهو أما تهرب دولي أو داخلي . وفيما يلي أهم تلك الأقسام :-

الفرع الأول : بموجب معيار المشروعية يصنف التهرب إلى التهرب المشروع والتهرب غير المشروع:

1 : التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

أوضح (العلي ، 2011 : 177) إلى أن التهرب يكون مشروعاً" في الحالات الآتية :

أ . عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين ، إلى استغلال 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 خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال لضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع 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 .

ويطلق عليه أحياناً بالتجنب الضريبي Evasion non Fraudulence " ويقصد به ما يعتمد إليه الأفراد)

(المكلفون) من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة .

فيما يرى (بركات , 1995:83) أن التهرب يكون تهرباً " مشروعاً في حالتين :-

1 . حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي , إذ يلجأ الأفراد لهبة أموالهم على الورثة

أثناء فترة حياتهم لكي يتجنب ضريبة التركات التي كان يخضع لها ورثته بعد مماته وقد يستعين المتهرب في هذه

الحالة إلى أهل الخبرة والاختصاص لتحقيق هذا الغرض (John : 2000 , 308) .

2. تجنب الواقعة المنشأة للضريبة ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة ,

يمتتع الأفراد عن شراء سلعة , يعلم أنه تفرض عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ,

أو قد يرى أن نشاطاً ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها

(Richand, Terence :1987.P195) .

2 : التهرب غير المشروع (الجرم الضريبي)

أوضح (العلي ، 2011 : 178) أن التهرب غير المشروع هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجا

إليه المكلف بالضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم

إقراراً لا يتفق وحقيقة الأمر ، وفي مجال الضريبة الكمر كية صورة إدخال السلع المستوردة اقل من قيمتها

الحقيقة ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد ان يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة

الضريبة أخفاء أمواله أو تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة . ومن صور وحالات التهرب الضريبي غير

مشروع هي :

أ . تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف

ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها .

- ب . تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها .
- ج . الإلتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام القانون .
- د . اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلّة الإرباح أو زيادة الخسائر .
- هـ . إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .
- ومن وجهة نظر أخرى يعدّ التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالياً يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها (العلي ، 2003 : 123) ، وهذه مخالفه (جريمة) يعاقب عليها القانون (شاميه والخطيب ، 1991 : 106)
- ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الأتي(نصار وآخرون ، 1996 : 30) :-
- أ . بواسطة الحسابات : إذ يعتمد المكلف إلى عدم مسك السجلات لأغراض ضريبة الدخل ويلجأ إلى هذا الأسلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياساً إلى الضريبة المفروضة ، كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته .
- ب أخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم أفراده لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر .
- ج . التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصادر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع أبقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها .

ثالثاً : أسباب التهرب الضريبي

- توجد جملة من الأسباب يوضحها (الشريف وآخرون ، 2003 : 324 . 325) التي تؤدي إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي والتي يمكن أجمالها بما يلي :-
- 1 . ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي .
 - 2 . الإحساس بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية وعند وجود أزمات اقتصادية .
 - 3 . الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب .
 - 4 . المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة .
 - 5 . عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات مما يؤدي إلى خلق مشاكل للسلطة المالية وتزايد احتمال التهرب .
 - 6 . صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي قد يكون جزافياً " بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنوياً على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب .

7 . عدم المساواة في التطبيق قد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية ولكن صعوبات التطبيق تؤثر على تلك العدالة من حيث التقدير والتطبيق مما يؤدي إلى ضعف الثقة في عدالة الضريبة .

8 . حداثة العهد بأنظمة الضريبة حيث أنها أنظمة لم تستقر في بعض الدول وبالتالي يعتمد المكلفين إلى محاولة التهرب منها .

فيما يرى (الوادي وآخرون ، 2010 : 109. 110) بأن أسباب التهرب الضريبي تكمن فيما يلي :

- 1 . غريزة الملكية الخاصة : نجد المكلف بالضريبة يفضل أن يحتفظ بالمال لنفسه على أن يسدده للدولة ، ولكن الفرد لا يشعر بالرباط بين الخدمات التي تقدمها الدولة والأموال التي يدفعها لها كضرائب شعورا " مباشرة" ، فانه يجد نفسه حاصلا" على هذه الخدمات ، وان لم يدفع ما عليه من ضريبة .
- 2 . العقوبات غير الرادعة أو ضعف تطبيقها : أن المتهرب من الضريبة يعرف انه بفعله هذا إنما يدخل في مغامرة ، فإذا وجد أن عاقبة فشل مغامرته لاتجعله يخسر الكثير ، أقدم عليها ، والأحجم عن ذلك ، كما انه إن ارتفعت احتمالات نجاحه كان أجراً على المغامرة
- 3 . إقبال كاهل المكلف بالعبء الضريبي : أن عدم منطقية العبء الضريبة أو عدم تناسبه مع الواقع الاقتصادي للدولة يثقل كاهل المكلفين ويؤدي إلى الركود فتكون مقاومة ذلك ، إما بالتهرب من الضريبة ، وإما بالانسحاب من السوق ومن كل شر .

4 . ضعف الثقة بين المكلف وأجهزة الضريبة : ان ضعف الاتصال بين القائمين على تطبيق قوانين الضريبة والمكلفين ، وعدم المرونة والتجاوب مع وجهات نظر المكلفين وشكواهم ، يضعف الثقة بين الجانبين ويجعل بعض المكلفين يستسيغ خداع الموظفين ويعتبره دفاعا" مشروعاً" عن النفس .

5 . المفاهيم والقيم الخاطئة : يعتقد البعض أن الضرائب محرمة شرعاً" ، ويحلون التهرب منها ، كما يحلون الكذب على الدولة وغشها ، وكذلك فقيم المجتمع تلعب دوراً" في هذا المجال إذ يعتبر كثيرون أن التهرب من الضريبة بطولة وذكاء لا يعتبرنه سرقة واحتيال . والواقع أن من غشنا ليس منا ، بل إن من كذب مازحاً" كتب عند الله كذاباً" .

6 . الأسباب النفسية : إن فرض ضرائب بنسبة موحدة على جميع المكلفين وبغض النظر عن مستويات إيراداتهم قد يؤدي إلى شعور المكلف بالظلم ، وخاصة إذا كانت النسب مرتفعة نسبياً" . أن تولد مثل هذا الشعور عند المكلف لا بد وأن يدفعه إلى البحث عن طرق لإزالة الظلم الذي وقع عليه ، حيث يجد المكلف في عملية التهرب من دفع الضريبة الوسيلة التي تحقق له ذلك الهدف .

7 . الأسباب الاجتماعية: يرتبط هذا الدافع بدرجة رضا المكلف عن أداء الحكومة، ودورها في تقديم الخدمات للمواطن بشكل يتناسب مع ما يدفع من ضرائب. فإذا ما شعر المكلف أن هنالك نوعاً" من التقصير الحكومي في أداء واجباتها بإقامة المشاريع الخدمية في منطقته ، أو في توفير الخدمات الأساسية المناسبة كالتعليم والصحة له

ولعائلته ، فإنه يتولد ويتعزز لديه الشعور الداخلي بأن ما يدفعه من ضريبة لا يقابله منفعة مناسبة مباشرة أو غير مباشرة ، الأمر الذي يدفع المكلف إلى محاولة الامتناع عن دفع الضريبة المستحقة عليه .

8 . الأسباب التشريعية: حيث يتصف التشريع الضريبي بخصائص معينة تميزه عن التشريعات الوضعية الأخرى . فالقانون الضريبي ، قانون غير دائم لا يحقق التوازن بين المكلف والإدارة غير عام تبعاً لنوعية الخاضعين للقانون وحالتهم العائلية والمادية وأن الضريبة تجبى من السلطة التنفيذية كما لا يتسم بالاستمرارية كونه قابل للتعديل وكثرة الاستثناءات وصعوبة الصياغة لقسم من مفرداته وعليه فإن هذه النواقص تساعد على إيجاد نوافذ للتهرب الضريبي. حيث أن التشريع الضريبي في العراق يعاني من كثرة التشريعات المتعلقة بالضرائب والرسوم وهذا قد يعود الى وجود رغبة من المشرع في تحديث القوانين والأنظمة وجعلها تواكب كل ما يحصل من ظروف اقتصادية إلا أن ضخامة هذه التشريعات تشكل نقطة ضعف ومن ثم سبباً من أسباب التهرب الضريبي. (الجعفري 1961 : 245).

9 . الأسباب الاقتصادية : أوضح (محمد و انويا ، 2001 : 23) أن تأثير التقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة على مختلف مجالات الحياة ، وينسحب هذا التأثير على النظام الضريبي ومدى انخفاض وارتفاع نسبة التهرب الضريبي . إذ يلحظ في فترة الانتعاش الاقتصادي حيث يرتفع مستوى الناتج القومي ومن ثم يؤدي هذا إلى ارتفاع 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 ارتفاع دخول المكلفين في مدة الانتعاش يؤدي إلى ورود فئات جديدة من الدخول إلى وعاء الضريبة الأمر الذي يعني عدم الحاجة إلى زيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة وبالنتيجة سيقبل التهرب الضريبي مادامت الأعباء ستوزع على عدد اكبر من المكلفين أو تشمل أوعية ضريبية جديدة .

المبحث الثالث

الاطار العملي للبحث

المطلب الأول : نبذة عن الهيئة العامة للضرائب

تمهيد

يقدم هذا المطلب نبذة عن الهيئة العامة للضرائب, وأقسامها المتمثلة بقسم الاستقطاع المباشر, وقسم الاعمال التجارية والمهن, وقسم ارباح نقل ملكية العقار, وقسم العقار والعرضات.

1- نبذة عن الهيئة العامة للضرائب:

يُعد ظهور أول قانون يتعلق بفرض, وجباية الضرائب المباشرة في العراق إلى عام 1923, إذ شهدت هذه السنة ولادة أول قانون ضريبي يتعلق بالأموال بالرقم (49) لسنة 1923, والذي تم تنفيذ أحكامه من قبل مديرية الواردات العامة. أما أول قانون عراقي يتعلق بضريبة الدخل فقد ظهر في عام 1927 بالرقم (52) وتم تنفيذ أحكامه من لدن مديرية ضريبة الدخل آنذاك. وبشكل هذان القانونان أول تشريع يتعلق بفرض وجباية الضرائب المباشرة في العراق بعد إعلان تأسيس الدولة العراقية الحديثة عام 1921, ثم تولى سن القوانين, والتشريعات الضريبية.

فقد أُلغي قانون رقم (52) وحل محله القانون رقم (36) لسنة 1939 والذي استمر العمل بإحكامه لغاية عام 1956, وأُلغي القانون رقم (36), وحل محله القانون رقم (85) لسنة 1956 الذي ما لبث إن الغي هو الآخر ليحل محله القانون رقم (95) لسنة (1959) بعد إعلان تأسيس الجمهورية العراقية, واستقر تطبيقه على ضريبة الدخل لأمد بعيد إلى أن صدر القانون رقم (113) المعدل لسنة 1982 الذي مازال نافذاً حتى الآن.

تأسست الهيئة العامة للضرائب بعد دمج مديرية ضريبة الدخل العامة, ومديرية الواردات العامة بتاريخ 1982/2/27 استناداً إلى قانون وزارة المالية المرقم 92 لسنة 1981 وقد تم تشكيل الهيئة العامة للضرائب كوحدة إدارية ذات كيان تنظيمي مستقل لممارسة نشاطاتها الإدارية التي لها الصلة بالشرائح المختلفة من ابناء المجتمع من المكلفين الطبيعيين, والمعنويين. وترتبط الهيئة العامة للضرائب فنياً, وإدارياً بوزارة المالية التي تشرف بشكل عام على جميع نشاطاتها في تحديد الاتجاهات العامة للهيئة, بما ينسجم, والتوجهات الاقتصادية, والاجتماعية, والسياسية للدولة.

ومما تجدر الإشارة إليه ان أهم القوانين الرئيسية التي تعمل الهيئة العامة للضرائب بتطبيقها حالياً هي:

1. قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل.
2. قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل.
3. قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
4. قانون ضريبة التركات رقم (46) لسنة 1985, والذي أُلغي بموجب قانون (22) لسنة 1994 وبقي ساري على الوفيات الواقعة في مدة نفاذه.
5. قانون ضريبة المبيعات رقم (36) لسنة 1997.
6. قرار رقم 120 ارباح نقل ملكية العقار لسنة 2002.
7. الأمر 49 لسنة 2004 الاستراتيجية الضريبية الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة.

وتسعى الهيئة العامة للضرائب من تطبيق هذه القوانين إلى زيادة تحصيل إيرادات الدولة من هذه الضرائب بما يرفد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتمويل نفقاتها العامة.

2- الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب:

يتكون الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب من المدير العام, ومعاون المدير العام, ومكتب السيد المدير العام, كما ويضم الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب (14) قسماً, إضافة إلى شعبة القلم السري التي ترتبط إدارياً بالمدير العام. ويبلغ عدد الفروع الضريبية في بغداد (18) فرعاً أما الفروع الضريبية في المحافظات فتبلغ عددها (25) فرعاً, وكما في الملحق رقم (5). وسيتم الحديث عن الأقسام التي لها ارتباط مباشر باحتساب ضريبة دخل المكلفين وكما يأتي:

1- قسم الاستقطاع المباشر: يقوم هذا القسم باستيفاء ضريبة الدخل عن أجور منتسبي القطاع الخاص

والمختلط, ورواتب القطاع العام, ومتابعة تحصيل الضريبة بعد منحهم الاعفاءات الضريبية على وفق القوانين والأنظمة, والتعليمات السارية المفعول. ويشمل هذا القسم على الشعب الآتية:

أ- **الوحدات التخمينية:** تقوم هذه الشعبة بأجراء التحاسب الضريبي لموظفي القطاع العام الخاضعين للضريبة,

وأجور العاملين في القطاعين المختلط, والخاص بعد تقديم الحسابات المصدقة, بموجب جداول أسمية.

ب- **شعبة التدقيق:** مهام هذه الشعبة تدقيق أجور العاملين في شركات القطاع الخاص, وملاحظة منحهم الاعفاءات

البالغة 30% من الرواتب الأسمية استناداً إلى الفقرة (13) من المادة (6) من تعليمات عدد (1) لسنة 2005,

والتتريلات البالغة 5% عن الضمان الاجتماعي للعاملين في الشركات المذكورة آنفاً, وتدقيق موقف هذه الشركات

في حالة التصفية, والشطب.

ت- **شعبة الجباية:** تتولى مهمة اعداد قوائم التسديد, وإرسالها إلى القسم المالي, واعداد جداول تقسيط في حالة طلب المكلف التقسيط, وإدخال مبالغ الضريبة في كارت جباية, ومتابعة تحصيلها, واحتساب الفائدة في حالة التأخير ضمن المدة المحددة قانوناً.

ث- **شعبة المبيعات:** وتتولى هذه الشعبة تنفيذ قانون ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997 باستيفاء 10% من أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى, وتشكيل لجان مسح ميداني لتقدير إيرادات المرافق المعنية.

2- **قسم الاعمال التجارية والمهن:** يتولى هذا القسم مهمة الإشراف والتنظيم على اصول التحاسب الضريبي عن دخل الأعمال التجارية والصنائع والمهن, المنصوص عليها في الفقرات (1,2,3) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل. ويتولى هذا القسم اعداد الضوابط السنوية الخاصة بمصادر دخل المكلفين, وأرسالها إلى الأقسام وفروع الهيئة لإنجاز أعمالها, فضلاً عن تقديم الاستشارات لفروع الهيئة حول تطبيق, أو تفسير فقرات القانون المذكور آنفاً, والإشراف على أعمال لجان المسح المركزية والفرعية. ويتكون هذا القسم من الشعب الآتية:

أ- **شعبة التسجيل والتوثيق:** وتقوم هذه الشعبة بتطوير, ومتابعة إجراءات, وضوابط نقل تسجيل المكلفين بين فروع الهيئة, وتطوير, وتحديث تقارير ضريبة الدخل المطلوب تقديمها من المكلفين. والمساهمة في اعداد وتطوير برامج تدريب الموظفين, وتطوير مهاراتهم في مجال تسجيل المكلفين, وتوفير البيانات والمعلومات المتعلقة بهم ويدخلهم.

ب- **شعبة المسح والتقدير:** وتتولى هذه الشعبة مهمة تنظيم, وتطوير أساليب وإجراءات تقدير المكلفين, وما يتعلق بنشاط المسح الميداني, والمساهمة في اعداد برامج تدريب الموظفين, وتطوير مهاراتهم في مجال المسح والتقدير.

ت- **شعبة التحقق والتحصيل:** مهام هذه الشعبة تطوير إجراءات تحقق الضريبة, ومتابعة تحصيلها.

3- **قسم أرباح نقل ملكية العقار:** ويتولى هذا القسم الاشراف على تنفيذ القرار رقم 120 لسنة 2002 وتعليمات التحاسب الضريبي رقم 12 لسنة 2002 الخاص بأرباح نقل ملكية العقار, واجراء عمليات الكشف المشترك على معاملات البيع والشراء الخاصة بعقارات المكلفين وبحسب الضوابط المقترحة من لدن دوائر التسجيل العقاري, وفروع الهيئة العامة للضرائب, والتي تصدر كل خمس سنوات, وتكون طريقة التحاسب الضريبي لنقل ملكية العقار ضمن الفرع كالاتي:

أ- حضور البائع, والمشتري في دائرة التسجيل العقاري لفتح بيان علم وخبر (أو الوكلاء) ويثبت توقيعهم أمام معاون التسجيل العقاري مع أرفاق سند الملكية.

ب- ترسل المعاملة إلى مديرية البلدية المختصة, وبحسب المناطق, وبعد أنجازها من لدنها ترسل بوساطة البريد إلى مديرية التسجيل العقاري.

ج- يتم اجراء الكشف الموقعي للعقار من لجنة مكونة من ممثل عن السلطة الضريبية, وممثل عن دائرة التسجيل العقاري كعضوين اساسيين, وعضو ثالث فني (مساح) من دائرة التسجيل العقاري, وأحد أطراف العلاقة لإيجاد مساحة الأرض, والبناء, وتحسب على اساس ما يأتي.

- قيمة الارض: وتحسب مساحة الارض X سعر المتر المربع الواحد من الارض بموجب الضوابط المعتمدة
- قيمة البناء: ويتم استخراجها عن طريق تحديد نوع البناء, ومساحته, ومن ثم يتم تقدير قيمة البناء(مساحة البناء X سعر المتر المربع الواحد من البناء بموجب الضوابط).
- تحدد القيمة العمومية نتيجة جمع قيمة الارض, وقيمة البناء.

- يكون تقدير العقارات بحسب الضوابط وفقاً لنوع الاستخدام (سكني, تجاري, صناعي, زراعي).
- ترسل المعاملة إلى الفرع الضريبي المعني بموجب كتاب رسمي.
- يتم تسجيل المعاملات في السجل الخاص, وتسلم إلى المخمن الضريبي المختص ليقوم بتدقيق قرار الكشف, وتحديد مدى ملائمته للضوابط المعمول بها. فاذا كانت تقدير القيمة العمومية للعقار ضمن الضوابط ترسل إلى مدقق الأراضي, ليقوم بدوره بتدقيق صحة إجراءات التحاسب الضريبي لمعاملة نقل ملكية العقار, وتدقيق مدى ملائمة قرار الكشف للضوابط, ومدى توافر الشروط القانونية, وتطبيق التوجيهات الإدارية, ومن ثم تؤخذ موافقة السيد مدير الفرع.

أما اذا كانت القيمة العمومية أقل من الضوابط المعمول بها, يتم الاعتراض من لدن المخمن في سبعة أيام من تأريخ الكشف, إذ يتم إجراء كشف من لدن قاضي, وخبراء مختصين للاطلاع على العقار, ويكون تقدير هذه اللجنة نهائياً حتى اذا كان دون الضوابط.

- تحسب الضريبة بموجب القيمة العمومية, أو البديل أيهما أكثر, وتسدد من لدن البائع لفرع الضريبة المعني, ثم ترسل المعاملة إلى دائرة التسجيل العقاري بوساطة المعتمد الضريبي.

4- **قسم العقار والعرضات:** يقوم هذا القسم بمهمة الأشراف على تطبيق قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959, وقانون ضريبة العرضات رقم 26 لسنة 1962 المعدلين. كما يقوم باجراء الدراسات الخاصة لتطوير اسلوب التحاسب لهذا الوعاء, والاشراف على تقديرات لجان التقدير في فروع الهيئة. ويتكون هذا القسم من الشعب الآتية:

أ- **شعبة التقدير والاعتراض:** وتتولى مسؤولية تشكيل لجان التقدير, والتدقيق استناداً إلى قانون تقدير قيمة العقار, ومنافعه رقم (85) لسنة 1978⁽¹⁾.

ب- **شعبة تطوير النظم:** وتتولى تطوير النظم, والأساليب المعتمدة في تقدير, وتحصيل الضريبة.

ت- **شعبة إيجار العقار:** وتتولى متابعة تنفيذ أحكام قانون إيجار العقار.

¹ - نشر في الوقائع العراقية بالعدد 2655 في 29 / 5 / 1978

ث-شعبة التحصيل: وتقوم بمتابعة تحصيلات الفروع, وتصفية الموقوفات.
ج-شعبة المتابعة والتدقيق: وتتولى مسؤولية أعداد, ومتابعة تقارير تقييم الأداء, والمواقف الإحصائية.

ويكون عمل لجان التقدير, والاعتراض للعقارات في الفروع كالاتي:

أولاً- لجنة التقدير (الكشف):

- يتم ترشيح أسماء لجان التقدير من لدن مدير قسم العقار, وترسل أسمائهم إلى الهيئة العامة للضرائب.
- يصدر أمر اداري بتشكيل لجنة مؤلفة من ثلاثة اعضاء رئيسيين, رئيس اللجنة, وعضو رسمي, وعضو مقرر بالإضافة إلى عضو آخر بدرجة خبير (المتقاعدين من الهيئة العامة للضرائب), ويتم تقدير ايجار العقار بحسب المناطق (سكني, تجاري, صناعي, زراعي).
- يعتمد تقدير ايجار العقار بحسب لجان التقدير, ولا تعتمد الضوابط.
- يكون التقدير الجاري على وفق هذا القانون ملزماً لجميع الدوائر الرسمية وشبه الرسمية والافراد, وناًفاً لمدة خمس سنوات من تأريخ محضر الكشف⁽²⁾.

ثانياً- لجنة التدقيق (الاعتراض):

- تعد لجنة التدقيق لجنة اعتراضية, إذ يتم الاعتراض من لدن المكلف على تقديرات هذه اللجنة للتظلم, على اعتبار المبالغة في تقدير قيمة ايجار العقار.
- تتألف هذه اللجنة من عضوية مدير عقار الفرع وعضوية موظف واحد, بالإضافة إلى الخبير, ويكون التقدير بحسب المناطق, أو النشاط (سكني, صناعي, تجاري, زراعي).
- يقدم المكلف طلباً إلى لجنة التدقيق, ثم تقوم اللجنة بعد ذلك بالكشف ميدانياً بصحبة صاحب العقار لتقدير قيمته.
- تقدر لجنة التدقيق ايجار العقار اما بنفس القيمة السابقة أو تقوم بتخفيض قيمته المقدره, ومن ثم يرسل التقرير إلى الفرع المعني.

ثالثاً- التحاسب الضريبي للعقار:

- تجبى ضريبة العقار بنسبة (10%) من قيمة الايرادات السنوية لجميع الاملاك العقارية⁽³⁾.
- تنزل نسبة (10%) من الايراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار قبل احتساب ضريبة العقار⁽⁴⁾.
- تحتسب فائدة ضريبية بنسبة (10%) من قيمة الايرادات العقارية الصافية⁽⁵⁾ أي بعد تنزيل نسبة 10% (مصاريف صيانة واندثار) في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة المستحقة قبل انتهاء السنة المالية التي تحقق فيها الايراد.

2 - عدلت مدة نفاذ تقدير العقار من سنة إلى خمس سنوات من تأريخ الكشف بموجب قانون التعديل الثالث المرقم 33 لسنة 1989

3 - الفقرة 1 من المادة الثانية من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

4 - الفقرة 2 من المادة الثانية من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

أما عمل لجان التقدير, والاعتراض للعرصات في الفروع كآآتي:
أولاً- اشارت المادة (7) من قانون ضريبة العرصات المرقم 26 لسنة 1962 المعدل إلى تطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وتعديلاته في جميع الأمور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة, وجباية الضريبة, والاعتراض, والتدقيق.

رابعاً- التحاسب الضريبي للعرصة:

- تستوفى عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (2%) من القيمة المقدرة بعد تمتعه بالإعفاء المنصوص عليه بالمادة (4) من القانون, التي تقضي بإعفاء عرصة واحدة لكل مكلف لا تزيد مساحتها على (800)م² وتُعين من قبله.

⁵ - الفقرة 1 من المادة الثانية والعشرون من قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 المعدل.

المطلب الثاني (الحالات الدراسية العملية)

تمهيد:

يعرض هذا المبحث الحالات العملية في أقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب, ونقل ملكية العقار, والاعمال التجارية والمهن في فرع الديوانية ضمن محافظة القادسية.

الحالة الاولى:

أولاً- معلومات عامة عن المكلف

- 1- اسم المكلف (ج) معمل حلويات
- 2- نشاط المعمل: انتاج حلويات ومعجنات
- 3- تأريخ انشاء المعمل: 1990
- 4- مكان ممارسة النشاط: بغداد
- 5- لدى المكلف معرض حلويات تابع للمعمل
- 6- رأسمال المعمل: 25,000,000 ديناراً

ثانياً: هدف المعمل: يهدف المعمل إلى المساهمة في تجهيز الاسواق المحلية بالمنتجات المصنعة وتشغيل الايدي العاملة لامتصاص زخم البطالة.

ثالثاً: قدم المكلف حساباته إلى الهيئة العامة للضرائب/ فرع الرشيد للسنة المنتهية 2010, بتاريخ 2011/5/11 وكالاتي:

جدول (1) الايرادات والمصروفات لسنة النشاط 2010.

البيان	الجزئي (دينار)	الاجمالي (دينار)
الايرادات الاجمالية	-----	81,425,000
كلفة الصنع	61,399,400	
تضاف بضاعة تامة الصنع في 2010/1/1	4,050,000	
تنزل - بضاعة تامة الصنع في 2010/12/31	(549,000)	
كلفة البضاعة المباعة	---	64,900,400
مجمل الربح	-----	16,524,600
المصاريف الادارية	-----	
رسوم واشتراكات	420,000	
ضيافة ونثرية	925,000	
قرطاسية ومطبوعات	370,400	

	1,200,000	نقل واتصالات
	150,000	اجور تنظيم الحسابات
	1,150,200	مصرفوات خدمية اخرى
4,215,600		مجموع المصاريف الادارية
12,309,000		صافى الربح

- 1- لم تقتنع السلطة الضريبية بحسابات المكلف المذكورة آنفاً، والمتضمنة ربحاً مقداره (12,309,000) ديناراً بسبب عدم تناسق البيانات المقدمة بين ايراد المبيعات والمصرفوات.
- 2- قامت السلطة الضريبية بتقدير الضريبة المستحقة على المكلف اعتماداً على الايرادات المتحققة للسنة السابقة للنشاط، والمقدرة (16,000,000) دينار وذلك على وفق الضوابط السنوية.
- 3- قامت السلطة الضريبية بإضافة نسبة 25% على ايرادات المعرض كشهرة محل وحسب الضوابط .
- 4- وافق المكلف على اجراءات السلطة الضريبية على تقدير دخله الخاضع للضريبة بتاريخ 2011/5/11 لتصبح آلية التحاسب بالشكل الآتي.

جدول (2) تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة

الملاحظات	الدخل الاجمالي(دينار)	مصادر الدخل
تقدير على اساس السنة السابقة	16,000,000	معمل الحلويات
	15,000,000	معرض الحلويات
	3,750,000	شهرة المحل (25% X 15,000,000)
	18,750,000	المبلغ الكلي للمعرض
	34,750,000	مجموع مصادر الدخل
المكلف متزوج وزوجته ربة بيت	9,000,000	الاعفاءات الشخصية للمكلف
	25,750,000	الدخل الخاضع للضريبة
	3,703,000	مبلغ الضريبة

رابعاً - مناقشة وتحليل الحالة:

قام المكلف بتقديم اقراره الضريبي بريح مقداره (12,309,000) دينار ولم تقتنع السلطة الضريبية بذلك, إذ قامت بتقدير ارباح المكلف المتحققة عن مصادر دخله على اساس الارباح المتحققة لسنة التي تسبق سنة النشاط بمقدار (34,750,000) دينار, والتي تعادل نسبة (42,6%) من اجمالي الإيرادات لسنة النشاط, وقد وافق المكلف على التقدير. وعلى الرغم من منحه اعفاءات ضريبية عن دخوله الخاضعة للضريبة الا ان هذه النتيجة تشير على ان هنالك تهرب واضح من قبل المكلف بسبب عدم اعتراضه على تقدير السلطة الضريبية, فضلاً عن احتمالية ان تكون هنالك معلومات اخرى لم يتم المكلف بالتصريح عنها, تؤثر في حصيلة الإيرادات الضريبية للدولة. وقد بلغ مجموع الإيرادات الضريبية في هذه الحالة نتيجة لتقدير السلطة الضريبية على اساس السنة السابقة لسنة النشاط مبلغ مقدار (3,703,000) دينار, وبالمقابل يرى الباحث بان هنالك حالة غبن في حق المكلف من قبل السلطة الضريبية بإخضاعه إلى ضريبة اضافية بنسبة (25%) كشهرة محل, إذ لا تستند هذه الطريقة إلى الاساليب العملية في التقدير كونها تقدر جزافاً وفقاً للمظاهر الخارجية مما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية.

الحالة الثانية:

أولاً- معلومات عامة عن المكلف

- 1- اسم المكلف (د) معمل جرش الحبوب.
 - 2- نشاط المعمل: جرش حبوب الشلب.
 - 3- تأريخ انشاء المجرشة: 2005.
 - 4- مكان ممارسة النشاط: محافظة القادسية.
 - 5- رأسمال المجرشة: 22,000,000 دينار
 - 6- ان المكلف مشمول بقانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (20) لسنة 1998 والمعدل بقانون رقم (35) لسنة 2000
- ثانياً- هدف المعمل (المجرشة): يهدف المعمل إلى الاسهام في تطوير النشاط الاقتصادي للبلد عن طريق توفير مادة الرز, وطرحها في الاسواق المحلية.
- ثالثاً: تقارير ضريبة الدخل للسنوات (2009 - 2010 - 2011) المقدمة من لدن المكلف إلى قسم الاعمال التجارية والمهن فرع القادسية, وكالاتي:
- 1- تقرير ضريبة الدخل لسنة 2010 التقديرية علماً ان حالة المكلف الاجتماعية متزوج وزوجته لها دخل مستقل بذاتها, وان عُمر المكلف قد تجاوز (63) سنة.
- أرباح المجرشة 11,940,00 دينار (29,850,000 X 40%)

ناقصاً الاعفاء الشخصي 5,000,000 دينار
ناقصاً اعفاء اضافي لبلوغه سن (63) سنة 600,000 دينار

=====

المبلغ الخاضع للضريبة 6,340,000 ديناراً
مبلغ الضريبة 791,000 ديناراً

ان المكلف معفو من دفع الضريبة لشموله بقانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط المرقم (20) لسنة 1998 المعدل بقانون رقم (35) لسنة 2000.

2- تقرير ضريبة الدخل لسنة 2011 التقديرية.

أ- قام المكلف بإضافة المكلف ثلاثة خطوط إنتاجية جديدة في سنة النشاط (2010) وتحسب إيراداتها على وفق الضوابط حسب المعادلة الآتية:

الإيراد الأساسي للمجرشة (بدون الخطوط الجديدة) $\times 25\%$ \times (عدد الخطوط المضافة - 1) وعليه فان إيراد الخطوط الانتاجية الجديدة للمجرشة يكون كالتالي:

إيراد الخطوط الانتاجية الجديدة = $12,000,000 \times 25\% \times (3-1) = 6,000,000$ دينار

أرباح المجرشة على وفق الضوابط 12,000,000 دينار ($30,000,000 \times 40\%$)
زائداً إضافة خطين 6,000,000 دينار

=====

الإيراد الكلي للمجرشة 18,000,000 دينار
ناقصاً اعفاء 20% حسب قانون التنمية الصناعية 2,400,000 دينار
ناقصاً الاعفاء الشخصي 5,000,000 دينار

=====

المبلغ الخاضع للضريبة 10,600,000 دينار
مبلغ الضريبة الواجب تسديده 1,430,000 دينار

وقد سدد المكلف مبلغ الضريبة ضمن المدة القانونية في 2011/2/23.

3- تقرير ضريبة الدخل لسنة 2012 التقديرية.

أرباح المجرشة على وفق الضوابط 7,200,000 دينار ($18,000,000 \times 40\%$)

زائداً إيراد خطين انتاجيين على وفق الضوابط 3,600,000 دينار [$7,200,000 \times 25\% \times (3-1)$]

=====

مجموع الإيراد الكلي 10,800,000 دينار

ناقصاً اعفاء موقع حسب قانون التنمية الصناعية 1,440,000 دينار (20% X 7,200,000)
ناقصاً اعفاء الشخصي للمكلف 2,500,000 دينار

=====

المبلغ الخاضع للضريبة 6,860,000 دينار

مبلغ الضريبة الواجب سداده 949,000 دينار

وقد قام المكلف بتسديد مبلغ الضريبة كاملاً ضمن المدة القانونية في 2012/3/15

رابعاً- مناقشة وتحليل الحالة:

1- ان المكلف أنشأ المعمل (المجرشة) استناداً إلى قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم (20) لسنة 1998 والمعدل بقانون رقم (35) لسنة 2000 والحاصل على اجازة تأسيس اعتباراً من سنة 2005, إذ تم اعفائه للسنوات الخمسة الاولى من ضريبة الدخل بصورة كاملة, واستحق المكلف الاعفاء الجزئي في السنة 2011 التقديرية وبنسبة 20% من الايراد المقدر.

2- نجد ان عملية التحاسب الضريبي للمكلف في السنة 2011 التقديرية كانت بالشكل الآتي:-

- قدرت أرباح المكلف اعتماداً على الضوابط السنوية, والتي تبلغ نسبتها 40% دون الاخذ بنظر الاعتبار الارباح الحقيقية التي تحققت له عن طريق تنزيل كلف الانتاج, والايدي العاملة التي يتحملها المكلف.
- لقد اضاف المكلف ثلاثة خطوط انتاجية لمعمله (المجرشة), وعلى وفق الضوابط تضيف السلطة الضريبية خطين فقط من الخطوط الانتاجية الثلاثة باعتماد الارباح المقدرة على وفق الضوابط.
- منحت السلطة الضريبية المكلف عفاء بنسبة 20% من الارباح المقدرة على وفق الضوابط بموجب الفقرة (1- أ) من المادة (1) من قانون الاستثمار الصناعي رقم (35) لسنة 2000 على وفق المعادلة الآتية:
مبلغ اعفاء التنمية الصناعية = الارباح المقدرة على وفق الضوابط لسنة النشاط x 20%
مبلغ اعفاء التنمية الصناعية = 12,000,000 x 20% = 2,400,000 دينار
- بموجب المادة (12) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل, والمعدلة بموجب البند (2) من القسم (2) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (49) لسنة 2004, والمادة (20) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة 2008, ولأنّ المكلف يبلغ من العمر أكثر من (63) سنة فقد تم منحه إعفاءً اضافياً قدره (600,000) دينار, ولكن السلطة الضريبية لم تمنح الاعفاء الخاص بالعمر ليصبح الاعفاء الشخصي له 5,600,000 دينار بدلاً من 5,000,000 دينار, ويصبح المبلغ الخاضع للضريبة 10,000,000 دينار بدلاً من 10,600,000, ويكون مبلغ الضريبة 1,340,000 دينار بدلاً من المبلغ المسدد البالغ 1,430,000 دينار بفرق مقدار 90,000 دينار لصالح المكلف يسهم في تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة عليه في السنة اللاحقة أو تقوم السلطة الضريبة بإعادة المبلغ إلى المكلف عند اكتشافه.

- لم تختلف عملية التحاسب الضريبي للسنة 2012 (6) التقديرية عن السنة 2011 التقديرية إذ قدرت السلطة الضريبية ارباح المجرشة بنسبة 40% على وفق الضوابط السنوية، ومنح المكلف اعفاء الاستثمار الصناعي بنسبة 20% من قيمة الارباح المقدرة على وفق الضوابط. غير ان مقدار الاعفاء الشخصي الواجب منحه للمكلف يبلغ 2,800,000 دينار بدلاً من 2,500,000 دينار؛ وذلك لأنّ الاعفاء الاضافي للمكلف الذي يتجاوز عمره (63) سنة يبلغ 300,000 دينار ويرغم ذلك لم يتم منحه الاعفاء الاضافي للمكلف من لدن السلطة الضريبية. وعليه فإنّ الدخل الواجب اخضاعه للضريبة يبلغ 6,560,000 ديناراً بدلاً 6,860,000 ديناراً، ليصبح مبلغ الضريبة الواجب تسديده 904,000 ديناراً بدلاً من المبلغ المسدد البالغ 949,000 ديناراً بفرق مقداره 45,000 ديناراً لصالح المكلف يسهم في تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة عليه في السنة اللاحقة، أو تقوم السلطة الضريبة بإعادة المبلغ إلى المكلف عند اكتشافه.
- ان المكلف في الحالة تحت الدراسة قد امتثل للسلطة الضريبية من حيث تقديم اقراراته الضريبية في الموعد المحدد بموجب القانون، وتسديده الضريبة المستحقة ضمن المدة القانونية،
- ان طريقة تقدير ارباح المكلف بموجب الضوابط قد لا تتفق وقواعد الضريبة الاساسية وخصوصاً قاعدة العدالة والتي قد تضيف اعباء اضافية على إنتاج الدخل بالنسبة للمكلف، خاصة وان نسبة الضوابط تبلغ 40%، وهذه النسبة تعد كبيرة لا سيما ان المكلف يعمل في القطاع الخاص الذي يسهم في تطوير الاقتصاد الوطني .
- قيام السلطة الضريبية بتطبيق الاعفاءات الواردة بموجب القوانين بصورة صحيحة تراعي بذلك مصلحة الدولة، والمكلف وخصوصاً قانون الاستثمار الصناعي والاعفاءات الشخصية والتي اخفقت في بعض المواطن بدون قصد في احتساب إعفاء السن لبلوغ المكلف (63) سنة، الامر الذي يتطلب الدقة المستقبلية حفاظاً على حقوق المكلفين.
- ان الهدف من الاعفاءات الضريبية الممنوحة للمكلفين بموجب قانون الاستثمار الصناعي رقم (20) لسنة 1998، والمعدل بقانون رقم (35) لسنة 2000. هو لتشجيع أصحاب رؤوس الاموال على الاستثمار، وبناء قاعدة صناعة وطنية، وتخفيف الأعباء المالية على المكلفين بدفع الضريبة، مما يجد ذلك من ظاهرة التهرب الضريبي. ومن ثم تحقيق الايرادات اللازمة لتمويل الخزينة العامة.
- من خلال ما تم عرضه في الحالات العملية السابقة نجد ان هناك دور واضح وكبير للإعفاءات الضريبية في التقليل من فرص التهرب الضريبي مما يؤدي الى نفي فرضية البحث العديمة والتي مفادها لا يوجد دور للإعفاءات الضريبية للتقليل من فرص التهرب الضريبي وقبول الفرضية البديلة والتي تقي على وجود دور للإعفاءات الضريبية في التقليل من فرص التهرب من الضرائب

6 - خلال سنة 2012 التقديرية اعتمدت الاعفاءات الضريبية الشخصية ومعدلات الاسعار الواردة بالبند رقم 2 بقسم 2 من أمر سلطة الائتلاف رقم 49 لسنة 2004 الضريبية الاستراتيجية .

الاستنتاجات:

توصل البحث الى عدد من الاستنتاجات اهمها ما يأتي :

1. ان الاعفاءات الضريبية كانت فاعلة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما اظهرته النتائج المستخلصة من خلال بعض الحالات العملية من في اقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب ونقل ملكية العقار والاعمال التجارية والمهن في فرع الديوانية ضمن محافظة القادسية.
2. ان احد الاسباب التي ادت الى تعميق الفجوة بين المكلف والسلطة الضريبية هي كثرة وتعدد وتشابك القوانين الضريبية المطبقة حيث تعرضت احكام هذا القانون الى تعديلات كثيرة ومتواصلة اوجدت حالة من عدم الاستقرار القانوني في تطبيقها فضلاً عن المبادئ القانونية والفنية الجديدة التي جاءت بها تلك التعديلات والتي خلقت مزيداً من الغموض لأغلب (المخمنين , المدققين , المكلفين) وكانت النتيجة اخفاق الى حد ما في تطبيق نصوص قانون ضريبة الدخل من لدن السلطة الضريبية .
3. لا يمثل مبلغ الاعفاء الوارد بقانون نقل ملكية العقار رقم 120 لسنة 2002 والمتضمن اعفاء اول (200000000 عشرون مليون دينار) من الارياح المتحققة من بيع العقار الا مبلغ زهيد اذ ان قيم العقارات بلغت اكثر من مليار دينار وان نسبة الاعفاءات هذه لا تشكل الا مبل بسيط من الارياح كما ان ضريبة العقار مرتفعة جداً وخصوصاً لذوي الدخل المحدودة من المكلفين الذين يسعون الى تحسين مستوى معيشتهم وتأمين السكن اللائق لهم .
4. تمثل نسبة الصيانة والاندثار البالغة 10% والمقررة لصيانة العقارات نسبة قليلة جداً وتزيد من الاعباء المالية للمكلفين بسبب ارتفاع التكاليف الباهظة لصيانة هذه العقارات مما تؤدي الى زيادة دخول المكلفين الخاضعة للضريبة ومن ثم زيادة مبلغ الضريبة المفروض على تلك الدخل .

التوصيات:

توصل البحث الى عدد من التوصيات اهمها ما يأتي :

1. من الضروري ان تتبنى الادارة الضريبية اصدار التشريعات الخاصة بزيادة الاعفاءات الضريبية مما له اثر في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وقيام المكلفين بتقديم اقراراتهم الضريبية لأغراض التحاسب الضريبي طوعاً لأن الاعفاءات الضريبية تؤدي الى زيادة دخول المكلفين وتحسين مستواهم المعيشي .
2. ضرورة تحديث التشريعات الضريبية مع متابعة المشكلات التي يفرزها التطبيق والعمل على سد الثغرات التي تظهر اثناء التنفيذ مع الالتزام بالقواعد المستحدثة ومن اهم تلك القواعد قاعدة الاستقرار التي تنادي بتجنب التعديلات المستمرة في التشريع مما يجب مراعاة استقرار معدلات الضريبة وحصر التعديلات في اضيق مجال وذلك يتطلب التزام (السلطة الضريبية) بدورها التنفيذي لتطبيق القانون.
3. زيادة مبلغ الاعفاء الوارد بقرار نقل ملكية العقار رقم 120 لسنة 2002 وجعله يتناسب مع الارباح المتحققة من هذه العقارات كأن يكون نسبة معينة من القيمة التقديرية للعقار أو من الايراد الكلي له وبما يخدم مصلحة المكلف والسلطة الضريبية والسلطة المالية ومراعاة ظروف المكلفين ومستويات دخولهم وتشجيعهم على الظروف المعيشية .
4. ضرورة زيادة النسبة المخصصة لصيانة واندثار العقارات وجعلها 40% بدلاً من 10% من الايرادات المتحققة بما يكفل قيام المكلف بأجراء عمليات الصيانة لهذه العقارات دون تحمله اعباء مالية اضافية وبما يؤمن استمرار ايرادات هذه العقارات سنوياً.

المصادر :-

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: القوانين والانظمة

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- 2- قانون ضريبي يتعلق بالاملاك رقم (49) لسنة 1923.
- 3- القانون العراقي المتعلق بضريبة الدخل رقم (52) لسنة 1927.
- 4- قانون وزارة المالية المرقم (92) لسنة 1981.
- 5- قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1962.
- 6- قانون العرصات رقم (26) لسنة 1962.
- 7- قانون ضريبة الشركات رقم (46) لسنة 1985.
- 8- قانون الاستثمار الصناعي للقطاعات الخاص والمختلط رقم (20) لسنة 1998.

ثالثاً: المصادر العربية

أ- الكتب

1. الجنابي، طاهر (علم المالية العامة والتشريع المالي) طبعة منقحة، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة ، مصر ، 2007 .
2. احمد زهير شامية، خالد الخطيب ، (المالية العامة)، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان . 1997.
3. حسين ، أحمد حسين علي (نظم المعلومات المحاسبية) الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 .
4. ألسامرائي إيمان فاضل - الزغبى هيثم محمد (نظم المعلومات الإدارية) عمان - دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2004 .
5. إبراهيم سلطان (نظم المعلومات الإدارية) مدخل النظم ،الإسكندرية - الدار الجامعية 2000 .
6. العلي ، عادل فليح ، (المالية العامة والتشريع المالي والضريبي)، الطبعة الأولى ،العراق ، 2003.
7. منصور ميلاد يونس ، (المالية العامة)،المؤسسة الفنية للطباعة والنشر ، ليبيا ، 2004.
8. عبد الناصر نور ، نائل حسن عدس ، عليان الشريف ، (الضرائب ومحاسبتها) ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان . الطبعة الأولى 2003 .
9. بركات ، عبد الله (الوجيز في المالية العامة بين النظرية والتطبيق في الجمهورية اليمنية، صنعاء) 1995.
10. شامية ،احمد والخطيب ، خالد (المالية العامة) ،بدون اسم المطبعة ، الطبعة الأولى ، عمان ، 1991 .

11. أبو نصار ، محمد وآخرون ، (الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق) ، الطبعة الأولى بدون اسم المطبعة ، 1996 .
12. محمود حسين الوادي، كفاح طالب إبراهيم ، (الأصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات ، تحليل نظري . تطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان . الطبعة الأولى 2010 .
13. الجعفري ، هاشم (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي) مطبعة سلمان الأعظمي ، العراق ، 1961.
14. الجحيشي، عبد الباسط علي جاسم، الاعفاءات من ضريبة الدخل، دار حامد للنشر والتوزيع. الطبعة الاولى 2008
15. الحاج، طارق ، المالية العامة دار صفا للنشر والتوزيع. عمان 1999.
16. سلوم، حسين، المالية العامة للقانون المالي والضريبي. الطبعة الاولى . دار الفكر اللبناني بيروت 1995.

ب- البحوث والدراسات

1. كماش ، كريم سالم (الوعي الضريبي في العراق أسباب التدني وسبل النهوض)، وزارة المالية مؤتمر الإصلاح الضريبي ، العراق ، بغداد ، 2006 .
2. الراوي، عروبة معين (العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي الدخل في العراق ، بحث تطبيقي ، دبلوم عالي في الضرائب) معادل للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد ، 2008،
3. الكعبي، جبار محمد علي ، (الفحص والتدقيق الضريبي ،مجموعة محاضرات أقيمت في دورة إعداد المخبين الثالث عشر خلال السنة 1992).
4. محمد ، عبد الحسن وحيد ، واويا، إيليا يوسف (التهرب الضريبي أسبابه ومقترحات لتحجيمه) ، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب ، المؤتمر الأول ، العراق ، 2001.

رابعاً: المصادر الاجنبية:

1. Richard . M . Bird **Taxation in Developing Countries** , " Fourth Edition , Jon Hopkins 1990.