



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بابل كلية الإدارة والاقتصاد
قسم العلوم المالية والمصرفية

دور الاعفاءات الضريبية في التقليل من فرص التهرب الضريبي
بحث تخرج تقدم به الطلاب
غيث مازن حسن
شهد اسماعيل ابراهيم
الى مجلس قسم العلوم المالية والمصرفية كجزء من متطلبات نيل
درجه البكالوريوس في العلوم المالية والمصرفية

بإشراف
(أ.م. اقداس حسين ناصر)

الإهداء

أهدي تخرجي إلى الشهيد أبي الذي أصبح تحت التراب والذي أوصاني الله به برأ واحسان لقد وصلت إلى هذا الإنجاز العظيم بفضل أبي.. الذي تعب وبنل مجهوداً فرحلت قبل أن يقطف ثمار الزرع ويعانق هذا النجاح الذي لولاه لم يكن. كبرت يا أبي، وكبرت معي الأحلام، وكثرت الصعوبات، لكنني لم أترجع يوماً عن تحقيق وصاياك. فقد أردتني مؤمنة، متعلمة، مثقفة، ومقاومة. فعقدت العزم على تحقيق الأحلام، وتذليل الصعوبات،

رحمك الله

اهدي تخرجي إلى أبي المتوفي يا أبي الحبيب لن يأتي في مثلك احد ولن ياخذ مكانتك في قلبي احد اخر لنهايه عمري رحمك الله يا أبي الغالي.....

الآية القرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَلَبِنِ اتَّبَعْتَ أَهْوَاءَهُمْ بَغْذِ الَّذِي جَاءَكَ مِنَ الْعِلْمِ مَا لَكَ مِنَ اللَّهِ مِنْ وَلِيٍّ وَلَا نَصِيرٍ)

صدق الله العظيم

(١٢٠ البقرة)

الفهرست

الصفحة	الموضوع
١	واجهيه البحث
٤	الاهداء
٣	الآية القرآنية
٤	محتويات البحث
٥	المستخلص
٧	المقدمة
	المبحث الأول
١	منهجية البحث
٢	مشكلة البحث
٢	اهمية البحث
٢	اهداف البحث
٢	فرضية البحث
	المبحث الثاني
٣	طبيعة الإعفاءات الضريبية
٩-٧	مفهوم وصور التهرب الضريبي واسبابه
١٤-١٠	المبحث الثالث الجانب العملي
١٧-١٥	المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات
٢١- ١٨	المصادر والمراجع

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 وإثارة السلبيه الناجمة عنها و المتمثلة بالانخفاض الإيرادات الضريبية مما يؤدي الى انخفاض الإيرادات العامة للدولة وكذلك يحاول البحث تشخيص سبل التقليل من حالات التهرب الضريبي لانعكاس ذلك ايجابيا على الموازنة العامة للدولة القدر تم جمع بيانات البحث من خلال عرض بعض الحالات العملية في الاقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب ونقل ملكيه العقار والاعمال التجارية المهن في فرع الحلة ضمن محافظة بابل وقد توصل البحث إلى عدد أمن النتائج اهمها ان الاعفاءات الضريبية دور فاعل في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فضلا عن ان الاعفاءات الضريبية تؤدي الى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال مراعاة ظروفهم الشخصية والعائلية •

المقدمة

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية إذ لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي بل اتسعت اهدافها لتشمل أهداف اقتصادية واجتماعية ويأتي في المقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي واعادة توزيع الدخل وتشجيع فروع الإنتاج والاستثمار على وفق أولويات التنمية والغرض تحقيق هذه الأهداف لجزء المشروع الضريبي في معظم الدول العالم ومنها العراق الى اصدار العديد من التشريعات الضريبية ومنها الإعفاءات الضريبية لحدى أدوات السياسة الضريبية التي تسعى عن طريقها السلطة المالية التحقيق عدد من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والحد من تهرب المكلفين من الضريبة كما أن هذه الإعفاءات جاءت لتخفيف الاعباء الاقتصادية والاجتماعية وتحسين مستواها لشرائح محددة من المكلفين مما يجعلهم يشعرون بمسؤولياتهم الاجتماعية والاقتصادية . ويكون الفصل الأول من منهجية البحث الفصل الثاني يكون من مبحث الاول طبيعة الإعفاءات الضريبية والمبحث الثاني يكون من مفهوم وصور التهرب الضريبي

اسبابه والفصل الثالث الربط بين المبحث الأول منهجية البحث والمبحث الثاني مفهوم وصور التهرب الضريبي والفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول

منهجه البحث

المبحث الأول

منهجية البحث

يعرض هذا المبحث استعراضاً لمنهجية البحث المتبعة والمتمثلة بمشكلة البحث والاهمية

واهدافه وفرضياته .

أولاً: مشكلة البحث

يُعد التهرب الضريبي من الظواهر الخطيرة التي انتشرت في دول العالم جميعاً، سواء كانت متطورة أم نامية، وهي ظاهرة ملازمة للضريبة يختلف حجمها، وصورها من دولة إلى أخرى. وتسعى جميع الدول جاهدة إلى الحد من هذه الظاهرة، ومكافحتها بشتى الوسائل، والتي ازدادت حدتها في عملية التحاسب الضريبي، سواء باختراق القوانين، أو أساليب الغش، والتحايل، ومخالفة أحكام النصوص التشريعية. إذ تعاني الهيئة العامة للضرائب من هذه المشكلة، والتي ازدادت بسبب كثرة التشريعات والقوانين الضريبية وحدوث ثغرات في بعض منها.

ثانياً-اهمية البحث

تتجسد أهمية البحث في كون الاعفاءات الضريبية تعد المحفزات التي يمنحها المشرع الضريبي. لحث المكلفين على تقديم اقراراتهم دون اللجوء إلى التهرب الضريبي، من أجل ركد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة التي تساعد 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 تجاه مجتمعهم.

ثالثاً-اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق عدد من الاهداف من أهمها ما يأتي

- 1- التحقق من الاعفاءات الضريبية الممنوحة بقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل والتشريعات، والقوانين الضريبية العراقية.
- 2- التعرف على التهرب الضريبي ومعرفة اسبابه.
- 3- التعرف على دور الاعفاءات الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الثاني
طبيعة الاعفاءات الضريبية
مفهوم وصور التهرب الضريبي

المبحث الثاني

طبيعة الإعفاءات الضريبية

المقدمة

تؤدي الإعفاءات الضريبية دوراً أساسياً في التنمية الاقتصادية، وتسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بشرط أن تتم هذه الإعفاءات في إطار استراتيجية اقتصادية شاملة. وقد أولى المشرعون في كثير من الدول موضوع الإعفاء الضريبي الممنوح على الدخل أهمية خاصة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية. إذ تضع هذه الدول غالباً ضمن أولوياتها تعجيل التنمية الاقتصادية (الدراجي، 2006: 104). ولما كان الإعفاء هو الاستثناء من مبدأ العمومية فإنه غالباً ما يكون مقيداً بشروط معينة، إذ إن لكل إعفاء حكمته، وشروط تقيده كما لا إعفاء إلا بنص صريح (Richard, 1990: 132). والإعفاء 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 الإعفاء الضريبي لاعتبارات تقدرها بنفسها، ولكن لم يشر ماهي هذه الاعتبارات. هل هي تحقيق العدالة الضريبية لمنع الازدواج الضريبي، أو مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين.

ولأغراض هذا البحث يعرف الباحثان الإعفاء الضريبي بأنه أي مقدار من دخل المكلف الطبيعي والمعنوي لا يخضع للضريبة ويقرر بنص تشريعي عام أو خاص ويكون مؤقتاً أو دائماً، كلياً أو جزئياً يراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية تسعى الدولة لها تطبيقاً للعدالة الضريبية وللمنع الازدواج الضريبي.

يركز هذا التعريف على أن السماح الممنوح على دخل المكلف يقرر بنص تشريعي عام، أو خاص، ويراعي ظروف المكلف الشخصية، والعائلية، لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للمكلف، يأخذ في الحسبان تطبيق العدالة الضريبية ومنع الازدواج الضريبي.

الاعفاءات من ضريبة الدخل

ان الاعفاءات التي جاءت بها المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل متعددة، ومتنوعة الاتجاهات، وتسعى الى تحقيق عدداً 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، والصناعات، والمهن بما فيها التعهدات، والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف .

ب- الفوائد، والعملية، والقطع، وكذلك الأرباح الناجمة من احتراق المتاجرة بالأسهم، والسندات ج - بدلات أيجار الأراضي الزراعية .

د- الأرباح الناجمة من نقل ملكية العقار، أو نقل حق التصرف فيه، ولو لمرة واحدة بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية، أو كسب حق التصرف، أو نقله كالبيع، والمقايضة، والمصالحة، والتنازل، والهبة، وإزالة الشبوع 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: 167-178) عدداً من هذه السماعات وهي كالاتي

أ- سماح المكلف لذاته بما في ذلك المرأة التي لها دخل مستقل وليست ارملة، أو مطلقة مقداره (5,000,000) خمسة ملايين دينار .

ب- سماح بسبب رابطة الزواج إذ يستحق الزوج سماحاً عن زوجته، إذا كانت ربة بيت، أو التي لها دخل وادمج مع دخل زوجها مقدار (4,000,000) أربعة ملايين دينار .

ج- سماح المرأة المطلقة، أو الارملة ومقداره (6,400,000) ستة ملايين واربعمائة الف دينار .

د- يستحق المكلف لذاته سواء كان الاب أم الام التي تعيل اولادها سماحاً عن كل ولد مقداره (400,000) اربعمائة الف دينار.

هـ - مضاعفة السماح الممنوح للمكلف المقيم الذي تجاوز سن الثالثة والستين من العمر وجعله (600,000) ستمائة ألف دينار .

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

حدود الدخل	سعر الضريبة
لغاية 30,000,000 ثلاثين مليون دينار	3%
ما زاد على 30,000,000 ثلاثين مليون ولغاية 60,000,000 ستين مليون دينار	4%
ما زاد على 60,000,000 ستين مليون ولغاية 90,000,000 تسعين مليون دينار	5%
ما زاد على 90,000,000 تسعين مليون دينار	6%

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

مفهوم وصور التهرب الضريبي واسبابه

تعد مشكله التهرب الضريبي من المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي ويرجع سبب ذلك الى وجود خلل في بنيه النظام الضريبي •

مفهوم التهرب الضريبي

بأن التهرب من الضريبة هو ان يتخلص المكلف من

الالتزام بدفعها بوسائل مختلفة قد تكون مشرعة وقد تكون غير مشروعة اذ يفترض ان تأتي الالتزامات الضريبية الفائدة المرجوة منها وقد اشار العلي ٢٠١١ بأن التهرب هو ظاهرة يحاول المكلف بضريبة عدم دفعها كلياً او جزئياً بعد تحقق واقعتها من الدفع والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو الذي ال يتضمن مخالفة قانونية او تهرباً غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب • ومن خلال التعاريف الواردة اعلاه نرى ان المضمون العلمي لهذا المصطلح واحد الا وهو التهرب من دفع الضريبة ويؤخذ المفهوم العلمي بالتهرب بأبعاد متعددة قانونية او محاسبية او اقتصادية وعلى الرغم من اختلاف هذه الجوانب من حيث التسميات والابعاد لكنها تصب في مضمون واحد كونها ظاهرة سيئة وال بد من متابعتها والحد منها.

التهرب (المشروع) (التجنب الضريبي) (اوضح) (العلي ١٧٧:٢٠١١) إلى ان التهرب يكون مشروعاً في الحالات الآتية

أ- عدول الافراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة او الانصراف عن ممارسة استغلال معين الى استغلال اخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال اقل
ب - ان يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون ضريبة الدخل التي تنص على الاعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محده مثل قطاع الزراعة

ج_ قيام شخص بنقل ملكية امواله الى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهربا من خضوع هذه الاموال لضريبه التراكمات او في حاله ان قانون الضريبة ال يخضع الهبات الى الضريبة على التراكمات فيقوم الموروث بهبة بعض امواله الى ورثته.

د- قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد ان يكون قد دفعها بدائرة ضريبه الدخل الى شخص اخر ويطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة)

ه- تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الانتاج بما يعوض مقدار الضريبة او لجوء المنتج الى انقاص درجه الجوة او حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه ويطلق عليه احيانا بالتجنب الضريبي ويقصد به ما يعتمد الية الافراد المكلفون من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من اداء الضريبة. فيما يرى

التهرب غير المشروع (الجرم الضريبي)

اوضح لعللي (٢٠١١:١٧٨) ان التهرب غير المشروع هو التهرب الذي يتضمن غشى او احتيالا يلجا اليه المكلف بالضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الاقرار او ان يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم اقرارا ال يتفق مع حقيقه الامر وفي مجال الضريبة الكمر كية صورة ادخال السلع المستوردة اقل من قيمتها الحقيقية ومن صور التهرب الضريبي غير المشروع محاوله المكلف بالضريبة بعد ان يحدد المبلغ الواجب الدفع الادارة الضريبة اخفاء امواله او تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة

و لهذا النوع من التهرب اساليب عديده من بينها التي (نصار وأخرون)

أ- بواسطة الحسابات: أذ يعمد المكلف الى عدم مسك السجلات الاغراض ضريبه الدخل ويلجا الى هذا السلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياسا الى الضريبة المفروضة كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من اجل التلاعب بمصادر دخله وزياده نفقاته.

ب - اخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم افراده لدى دوائر

الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الاخر .

ج - التلاعب بملكية مصدر الدخل اذ يلجأ المكلف الى التنازل شكليا عن مصادر دخله الى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع ابقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل دفع الضريبة او تقليل قيمتها.

اسباب التهرب الضريبي

توجد جملة من الاسباب يوضحها (الشريف واخرون) التي تؤدي الى ظهور ظاهر التهرب

الضريبي والتي يمكن اجمالها بما يلي •

١ -ضعف الروح الجماعي •

٢-الاحساس بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية وعند وجود أزمات

اقتصادية •

٣-الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسيه الفرد ويدفعه الى

التهرب •

٤-المغالاه في تعدد الضرائب مما يؤدي الى اضعاف القدرة على دفع الضريبة •

المبحث الثالث

الجانب العملي

- نبذة تاريخية عن الشركة وطبيعة عملها:

أسست الشركة بموافقة ديوان الرئاسة الملغي سنة ١٩٨٨ وفقاً لإحكام قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته وتخضع في جميع تصرفاتها ونشاطاتها لإحكام قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل والقوانين الأخرى ذات العلاقة. وهدف الشركة بموجب عقد التأسيس تشجيع استثمار مدخرات المواطنين ومساهماتهم جنباً إلى جنب مع القطاعين العام والمختلط في حقل التنمية في مجالات خياطة الألبسة العسكرية والمدنية بمختلف أنواعها وأشكالها وأنماطها معتمدة على أساليب التقية الحديثة والاستخدام الأمثل لعملية الإنتاج وبمواصفات قياسية عراقية وعالمية معتمدة في القطر وصولاً إلى الطراز الراقي في الإنتاج والأزياء.

عرض كشف الدخل:

كشف الإنتاج والمتاجرة والإرباح والخسائر كما في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠٠٧

٢٠٢١	٢٠٢٠	التفاصيل
<u>دينار</u>	<u>دينار</u>	
٥٢٠٩٥٥٠٩٤	٩٩٤٣٧٢٥٢٥	إيراد النشاط الجاري
		ينزل: <u>كلفة النشاط الجاري</u>
٣١٩٣٦٦٢٣١	٣٤٠٢٧٧٧١٦	كلفة الإنتاج
١٥٣٠٢٥٨٦٦	١٥٠٢٤٥٧٣٠	كلفة الخدمات الإنتاجية
<u>٣٦٠١٩٣٨٧</u>	<u>(١٢٠١٣١٢٥)</u>	التغير في المخزون غير التام بالكلفة
٥٠٨٤١١٤٨٤	٤٧٨٥١٠٣٢١	صافي كلفة الإنتاج
٢٢٧٧٥٥٢٠	٦٠٧٩٥٧٠٠	مشتريات بغرض البيع
<u>١٣٩١٢٧٤٩٩</u>	<u>٤١٨٢٧٠٢٠</u>	التغير في مخزون الإنتاج التام بالكلفة
٦٧٠٣١٤٥٠٣	٥٨١١٣٣٠٤١	صافي كلفة الإنتاج الجاري
(١٤٩٣٥٩٤٠٩)	٤١٣٢٣٩٤٨٤	فائض (عجز) النشاط الجاري
<u>٢٥٤٥٤٨١٧</u>	<u>٣٣٦٠٧٦٣٤</u>	ينزل كلفة الخدمات الإدارية
(١٧٤٨١٤٢٢٦)	٣٧٩٦٣١٨٥٠	فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة
٦٤٧٦٧٢٢٣	٧٤٣٩١٤	تضاف فوائد وإيرادات دائنة
<u>١٦٥٥٧٧٠٠٣</u>	<u>٢٠٩٨٦١٩٠٨</u>	ينزل كلفة الخدمات الإدارية
(٢٧٥٨٢٥٠٠٦)	١٧٠٥١٣٨٥٦	فائض (عجز) العمليات الجارية
		<u>تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى</u>
١٤٦٩٠	-	الإيرادات التحويلية

الإيرادات الأخرى	٢٠٣٧٣٩٧	٢٧١٤٩٦٥٥
	٢٠٣٧٣٩٧	٢٧١٦٤٣٤٥
تنزيل المصروفات التحويلية الأخرى	٨٩٢٦٥٠٠	٨٦٢٠٧١٠
المصروفات التحويلية	٣٥٦٦٢٥٠٠	٩٩٩٩٦٧٣
المصروفات الأخرى	٤٤٥٨٩٠٠٠	١٨٦٢٠٨٣
فائض القابل للتوزيع	١٢٧٩٦٢٢٥٣	(٢٦٧٢٨١٠٤٤)

٣- تحليل كشف الدخل:

يتكون كشف الدخل من إيرادات العمليات الاعتيادية للشركة والمكونة من الإيرادات الجارية والفوائد الدائنة و فرق تقويم مخزون الإنتاج التام بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى. في حين شملت المصاريف على الرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية ومشتريات بضائع بغرض البيع و الاندثارات والضرائب والرسوم بالإضافة إلى المصاريف التحويلية والأخرى.

٤- المبادئ المحاسبية المعتمدة:

أ - الكلفة التاريخية:

قامت الشركة بتقويم كافة الأصول والخصوم وجميع المصاريف والإيرادات التي تم التعبير عنه بالتوائم المالية بالكلفة التاريخية لها عدا فقرة المدينون على وفق صافي القيمة القابلة للتحويل.

ب- تحقق المصروفات

اعتزضت السلطة المالية على بعض من المصروفات المقدمة ضمن الكشوفات التحليلية للشركة لان القواعد الضريبية لا تعترف بها ومتعاً للتهرب الضريبي وكانت على النحو الآتي:

ب-١ - الإعانات

نصت المادة الثامنة فقرة (٨) من القانون (ينزل التبرعات المصروفة في العراق إلى دوائر الدولة والقطاع العام والجهات العلمية والتهذيبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً على أن يصدر بيان من وزارة المالية بأسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة) وبما أن هذه الإعانات مدفوعة إلى جهات غير رسمية لم ينص عليها القانون تم إضافتها للدخل.

ب- ٢- ضريبة دخل العاملين:

اخضع المشرع الضريبي الرواتب والأجور للضريبة لذلك لم يسمح المشرع الضريبي بتزيلها من دخل الشركة لان الشركة بتورها تستقطعها من رواتبهم.

ت- تحقق الإيراد

ان جميع الإيرادات المتحققة جاءت منسجمة مع مبدأ تحقق الإيراد ولكن السلطة المالية اعترضت على إيرادات استثمارات مالية لان القواعد الضريبية لا تعترف بهذا الإيراد تحاشياً للازدواج الضريبي كونه سبق وان فرضت عليه ضريبة قبل توزيعه كونه دخلاً للشركات المساهمة المختلطة.

ج - مبدأ المقابلة:

بعد ان تم تحديد الإيرادات الناتجة عن العمليات الاعتيادية للشركة وتحديد المصاريف المقبولة من قبل السلطة المالية، تم تنزيل مبالغ المصروفات من الإيرادات للوصول إلى الربح الضريبي إي إن المقابلة اعتمدت على مبلغ الإيرادات المتحقق مع المصروفات المقبولة من قبل السلطة المالية حيث رفضت السلطة المالية المصاريف لا ترتبط بصورة مباشرة بتحقيق الإيراد.

د - مبدأ الإفصاح:

لقد أفصحت الشركة بواسطة الكشوفات المالية المقدمة للسلطة المالية عن نتائج عملياتها وعن مركزها المالي لتكون أساساً تستند عليه لحساب الدخل الخاضع للضريبة ولم تخفي أية معلومات جوهرية تحتاجها السلطة المالية.

ذ- مبدأ الحيطة والحذر:

نتيجة اتباع محدد الحيطة والحذر قامت الشركة بعمل احتياطي ارتفاع أسعار موجودات ثابتة، لأن كثير من موجودات الشركة قد وصلت اندثاراتها إلى ما يساوي كلفتها التاريخية، وفي جميع الأحوال لا تعد المخصصات والاحتياطيات من الأعباء التي يمكن تنزيلها من الإيرادات الخاضعة للضريبة في التشريع الضريبي العراقي. واستناداً إلى ما تقدم فقد اظهر كشف تسوية الأرباح والخسائر العناصر التي يظهر الكشف رقم (٥) والذي تم على أساسه احتساب مبلغ الضريبة.

- كشف تسوية الأرباح لأغراض الضريبة

الربح بموجب كشف الأرباح والخسائر	١٢٧٩٦٢٢٥٣
ينزل ٥٠% لإطفاء العجز	(٦٣٩٨١١٢٦)

الربح بعد تنزيل العجز		٦٣٩٨١١٢٧
<u>يضاف</u>		
احتياطي ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة	٦٧٤٢٤٢١	
ضريبة دخل العاملين	٢٨٣٩٥٠٠	
إعانات	١٣٥٧٠٠٠	
		١٠٩٣٨٩٢١
<u>ينزل</u>		
إيرادات استثمارات مالية	٧٤٣٩١٤	
سماح ضريبي ١٥%	٩٥٩٧١٦٩	
		(١٠٣٤١٠٨٣)
الدخل الخاضع للضريبة		٦٤٥٧٨٩٦٥
ضريبة دخل ١٥%		٩٦٨٦٨٤٥

التحاسب الضريبي

الإيراد		٩٤٤٣٢١٠٥٢
الربح		١٢٧٩٦٢٢٥٣
إطفاء العجز ٥٠%		(٦٣٩٨١١٢٧)
إيرادات استثمارات مالية		(٧٤٣٩١٤)
يضاف له		٦٣٢٣٧٢١٣٥
مصروفات مرفوضة ضريبياً		١٠٩٣٨٩٢١
		٧٤١٧٦١٣٤
ينزل ١٠% إعفاء صناعي		(٧٤٧٦١٣)
الضريبة ١٥%	١٠٠١٤٠٠٠	٦٦٧٦٠٠٠٠ ≈ ٦٦٧٥٨٥٢١

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

أوالا -الاستنتاجات

- ١- ان الاعفاءات الضريبية كانت فاعلة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وهذا ما اظهرته النتائج المستخلصة من خلال بعض الحالات العلمية من في اقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب ونقل ملكية العقار والاعمال التجارية والمهن .
- ٢- 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 فضلا عن المبادئ القانونية والفنية الجديدة التي جاءت بها تلك التعديلات والتي خلفت مزيدا من الغموض لأغلب (المخمنين، المدققين، المكلفين) وكانت النتيجة اخفاق الى حد ما تطبيق نصوص قانون ضريبة الدخل من لدن السلطة الضريبية.
- ٣- تمثل نسبة الصيانة والاندثار البالغة ١٠٪ والمقررة لصيانة العقارات نسبة قليلة جدا وتزيد من الابعاء المالية للمكلفين بسبب ارتفاع التكاليف الباهظة لصيانة هذه العقارات مما يؤدي الى زياده دخول المكلفين الخاضعة للضريبة ومن ثم زيادة مبلغ الضريبة المفروض على تلك الدخل.

ثانيا - التوصيات

- ١- من الضروري ان تبني الإدارة الضريبية إصدار التشريعات الخاصة بزيادة الاعفاءات الضريبية مما له أثر في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وقيام المكلفين بتقديم اقراراتهم الضريبية الاغراض التحاسب الضريبي طوعا الان الاعفاءات الضريبية تؤدي الى زيادة دخول المكلفين وتحسين مستواهم المعيشي .
- ٢- 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 قاعده الاستقرار التي تنادي بتجنب التعديلات المستمرة في التشريع مما يجب مراعاة استقرار معدل الضريبة وحصر التعديلات في أضيق مجال وذلك يتطلب التزام (السلطة الضريبية) بدورها التنفيذي التطبيق القانون .
- ٣- ضرورة زيادة النسبة المخصصة الصيانة واندثار العقارات وجعلها ٤٠% بدلا من ١٠% من الايرادات المتحققة بما يكفل قيام المكلف بإجراء عمليات الصيانة لهذه العقارات دون تحمله أعباء مالية إضافية وبما يؤمن استمرار إيرادات .

المصادر

اولا-القران الكريم

ثانيا- المصادر العربية

أ-الكتب

١-الجنابي،طاهر(علم المالية والتشريع المالي) طبعة منقحة ،العتاك الصناعة الكتب القاهرة، مصر،٢٠٠٧.

٢-احمد زهير شامية، خالد الخطيب، (المالية العامة) ،دار زهران للنشر والتوزيع،عمان ١٩٩٧.

٣-حسين ،احمد حسين علي (نظم المعلومات المحاسبية) الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٤.

٤- السامراني ايمان فاضل – الزغبى هيثم محمد (نظم المعلومات الإدارية) عمان- دار صفاء للنشر والتوزيع، والطبعة الأولى ٢٠٠٤.

٥- ابراهيم سلطان (نظم المعلومات الإدارية) مدخل النظم، الاسكندرية –الدار الجامعية ٢٠٠٠.

٦- العلي ،عادل فليح ،(المالية العامة والتشريع المالي والضريبي) ، الطبعة الأولى العراق، ٢٠٠٣.

٧- منصور ميلاد يونس، (المالية العامة) ،المؤسسة الفنية الطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤.

٨-عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، (الضرائب ومحاسبتها) ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان. الطبعة الأولى ٢٠٠٣.

٩-بركات ،عبد الله (الوجيز في المالية العامة بين النظرية والتطبيق في الجمهورية اليمنية، صنعاء) ١٩٩٥.

١٠-احمد والخطيب، خالد (المالية العامة) ،بدون اسم المطبعة، الطبعة الأولى، عمان، ١٩٩١.

١١- ابو انصار، واخرون (الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق)، الطبعة الاولى بدون اسم المطبعة ١٩٩٦.

١٢- محمود حسين الوادي، كفاح طالب ابراهيم (الأصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، تحليل نظري تطبيقي) دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الطبعة الاولى ٢٠١٠.

١٣-- الجعفري، هاشم (مبادئ المالية العامة والتشريع المالي) مطبعة سلمان الأعظمي العراق. ١٩٦١.

١٤- الجحشي، عبد الباسط علي جاسم، الاعفاءات من ضريبة الدخل دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى ٢٠٠٨.

١٦- سلوم، حسين المالية العامة للقانون الضريبي، الطبعة الاولى. دار الفكر اللبناني بيروت ١٩٩٥.

ب-البحوث والدراسات

- ١-كماش،كريم سالم (الوعي الضريبي في العراق اسباب التدني وسبل النهوض) وزارة المالية مؤتمر الاصلاح الضريبي، العراق. بغداد ٢٠٠٦.
- ٢-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،٢٠٠٨.
- ٣-الكعبي،جبار محمد علي،(الفحص والتدقيق الضريبي. مجموعة محاضرات أقيمت في دورة أعداد المخمنين الثالث عشر خلال السنة (١٩٩٢).
- ٤-محمد،عبد الحسن وحيد واويا. إيليا يوسف (التهرب الضريبي. اسبابه ومقترحات لتحجيمه)بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الأول العراق ٢٠٠١.

ثالثا- المصادر الأجنبية

_Richard. M. Bird Taxation in Developing Countries, Fourth Edition,
1990 ، Jon Hopkins.