



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الادارة والاقتصاد

قسم المالية والمصرفية

دور الاعفاءات الضريبية

في التقليل من فرص التهرب الضريبي

بحث مقدم الى مجلس قسم العلوم المالية والمصرفية في كلية الادارة والاقتصاد

جامعة بابل وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم المالية

والمصرفية

إعداد

الطالبة / ساره جواد كاظم

الطالبة / يمامه محمد ناصر

الإشراف

م.م ناظم جواد المعموري

(٢٠٢٣_٢٠٢٤)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ
وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ)

صدق الله العلي العظيم

المجادلة (١١)

إِهْدَاء

إلى من لا يضاهيهما أحد في الكون، إلى من أمرنا الله ببرّهما، إلى من بذلا الكثير، وقدّما ما لا يمكن أن يرد، إليكما تلك الكلمات أُمِّي وأبي الغاليان، أهدي لكما هذا البحث؛ فقد كنتما خير داعم لي طوال مسيرتي الدراسية.

شكرتكم

نحمد الله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده
الشكر والتقدير للأستاذ (**ناظم جواد المعموري**) الذي
أشرف على هذا البحث ولما قدمه لنا من توجيه وعناية
وإرشاد وتحمل مما كان له الأثر والفضل في إتمام البحث
بصورته هذه.. فله كل الشكر والتقدير والاحترام.

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 والآثار 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 وتقل ملكية العقار والاعمال التجارية المهن في فرع الحلة ضمن محافظة بابل وقد توصل البحث الى عدد من النتائج أهمها ان للإعفاءات 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 .

جدول المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	ت
أ	الآية	١
ب	الاهداء	٢
ت	الشكر والتقدير	٣
ث	المستخلص	٤
ج	جدول المحتويات	٥
١	المقدمة	٦
٣	المبحث الأول / منهجية البحث	٧
٣	أولاً: مشكلة البحث	٨
٣	ثانياً: أهمية البحث	٩
٣	ثالثاً: أهداف البحث	١٠
٤	رابعاً: فرضيه البحث	١١
٣	خامساً: طريقه البحث	١٢
٥	المبحث الثاني / الإطار النظري للبحث	١٣
٥	المطلب الأول/ الاعفاءات الضريبية	١٤
٥	أولاً: طبيعة الاعفاءات الضريبية	١٥
	ثانياً: الإعفاءات عن ضريبة الدخل	١٦
٨	المطلب الثاني/ مفهوم وصور التهرب الضريبي	١٧
١٤	المبحث الثالث/الإطار العملي للبحث	١٨
١٤	المطلب الأول/ نبذة عن الهيئة العامة للضرائب	١٩
١٥	الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب	٢٠
٢١	المطلب الثاني/ الحالات الدراسية العملية	٢١
٢٤	الاستنتاجات	٢٢
٢٥	التوصيات	٢٣
٢٦	المصادر	٢٤

المقدمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية اذ لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي بل اتسعت اهدافا لتشمل اهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وإعادة توزيع الدخل وتشجيع فرع الإنتاج والاستثمار على وفق أولويات التنمية ولغرض تحقيق هذه الأهداف لجئ المشروع الضريبي في معظم دول العالم ومنها العراق الى اصدار العديد من التشريعات الضريبية التي اتسعت عن طريق السلطة المالية لتحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والحد من تهرب المكلفين من الضريبة كما ان هذه الإعفاءات جاءت لتخفيف الأعباء الاقتصادية والاجتماعية وتحسين مستواها لشرائح محددة من المكلفين مما يجعلهم يشعرون بمسؤولياتهم الاجتماعية والاقتصادية.

والإعفاءات الضريبية هي وسيلة للحكومات لتشجيع سلوكيات أو أنشطة معينة عن طريق تقليل أو إزالة العبء الضريبي المرتبط بها. وفي حين أن الإعفاءات الضريبية يمكن أن يكون لها آثار إيجابية على الاقتصاد، فإنها يمكن أن تخلق أيضا فرصا للتهرب الضريبي وتجنبه. فيما يلي بعض الطرق التي يمكن أن تؤثر بها الإعفاءات الضريبية على التهرب الضريبي:

(١) تشجيع التهرب الضريبي: يمكن للإعفاءات الضريبية أن تخلق حوافز للأفراد والشركات للانخراط في التهرب الضريبي. على سبيل المثال، إذا كان الإعفاء الضريبي متاحًا لنوع معين من الدخل، فقد يميل بعض دافعي الضرائب إلى تحريف دخلهم من أجل التأهل للإعفاء.

(٢) الحد من التهرب الضريبي: من ناحية أخرى، يمكن للإعفاءات الضريبية أيضًا أن تقلل من التهرب الضريبي من خلال تسهيل امتثال دافعي الضرائب لقانون الضرائب. على سبيل المثال، إذا كان الإعفاء الضريبي متاحًا لنوع معين من الاستثمار، فمن المرجح أن يستثمر دافعو الضرائب في هذا المجال بدلاً من محاولة إخفاء دخلهم أو أصولهم.

(٣) زيادة التعقيد: يمكن للإعفاءات الضريبية أيضًا أن تجعل قانون الضرائب أكثر تعقيدًا، مما قد يخلق فرصًا للتهرب الضريبي. على سبيل المثال، إذا كان هناك العديد من الإعفاءات الضريبية المختلفة المتاحة، فقد يكون من الصعب على دافعي الضرائب فهم أي منها ينطبق عليهم وكيفية المطالبة بها بشكل صحيح.

وبشكل عام، فإن تأثير الإعفاءات الضريبية على التهرب الضريبي معقد ويعتمد على مجموعة متنوعة من العوامل. وفي حين أن الإعفاءات الضريبية يمكن أن تخلق فرصا للتهرب الضريبي، فإنها يمكن أيضا أن

تقلل من التهرب الضريبي من خلال تسهيل امتثال دافعي الضرائب لقانون الضرائب. وللمحد من الأثار السلبية للإعفاءات الضريبية على التهرب الضريبي، ينبغي للحكومات أن تدرس بعناية تصميم وتنفيذ الإعفاءات الضريبية لضمان فعاليتها و عدم خلق عواقب غير مقصودة.

المبحث الاول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث:

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

ثانياً: أهمية البحث:

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

ثالثاً: أهداف البحث:

يسعى البحث في تحقيق عدد من الاهداف من اهمها ما يأتي:

1. التعرف على الاعفاءات الضريبية الممنوحة بقانون ضريبة الدخل رقم ٣١١ لسنة ١٩٨٢ المعدل والتشريعات والقوانين الضريبية العراقية.
2. التعرف على مفهوم التهرب الضريبي ومعرفة أسبابه.
3. التعرف على دور الاعفاءات الضريبية في الحد من ظاهره التهرب الضريبي.

رابعاً: فرضيه البحث:

يعتمد البحث على الفرضية العدمية الرئيسية الأتية:

لا يوجد دور للإعفاءات الضريبية في التقليل من فرص التهرب الضريبي.

خامساً : طريقه البحث:

يتألف هذا البحث من جزئين جزء نظري واخر عملي يعتمد جزء النظري على العديد من المصادر الأساسية المتمثلة بالكتب والدراسات و يناقش مفهوم الاعفاءات الضريبية التي يمنحها قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل والتشريعات الضريبية الاخرى ويتحقق من الاعفاءات الضريبية في تحقيق العدالة الضريبية ومنع الازدواج الضريبي اضافة الى تهرب الضريبي واسبابه.

اما الإطار العملي ويتكون من مطلبين يتناول المطلب الاول نبذه عن الهيئة العامة للضرائب واقسامها المتمثلة لقسم الاستقطاع المباشر، وقسم الاعمال التجارية والمهن، وقسم ارباح نقل ملكيه العقار، وقسم العقار والعرضات واما المطلب الثاني فيعرض عدد من الحالات العملية في اقسام الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب ونقل ملكيه العقار والحالات التجارية والمهن في فرع الحلة ضمن محافظه بابل.

المبحث الثاني

الإطار النظري للبحث

المطلب الأول: الاعفاءات الضريبية

أولاً: طبيعة الاعفاءات الضريبية:

تؤدي الاعفاءات الضريبية دوراً أساسياً في التنمية الاقتصادية، وتسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بشرط أن تتم هذه الاعفاءات في إطار استراتيجية اقتصادية شاملة. وقد أولى المشرعون في كثير من الدول موضوع الاعفاء الضريبي الممنوح على الدخل أهمية خاصة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية. إذ تضع هذه الدول غالباً ضمن أولوياتها تعجيل التنمية الاقتصادية (الدراجي، ٢٠٠٩: ١٠).

ولما كان الاعفاء هو الاستثناء من مدى العمومية فإنه غالباً ما يكون مقيداً بشروط معينة، إذ إن لكل اعفاء حكمته، وشروط تقييده كما لا اعفاء إلا بنص صريح (RichRD,1990;132) والاعفاء الضريبي جاء بمفاهيم متعددة فقد عرفه (المياحي، ٢٠٠١: ٨):

بأنه "ميزه تمنحها السلطة العامة بنص القانون المكلف الطبيعي والمعنوي لتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وعرفه (الحاج، ١٩٩٩: ٨٨) بأنه عدم فرض الضريبة على دخل معين إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول في 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 أشاره الحاج إلى أن الدول تلجأ إلى الاعفاء الضريبي لاعتبارات تقدرها بنفسها ولكن لم يشر ما هي هذه الاعتبارات هل هي تحقيق العدالة الضريبية لمنع الازدواج الضريبي أو مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين.

كما يعرف (الخفاجي وعبد الامير ٢٠١٧: ٢٠٧) الاعفاء الضريبي "بأنه أي مقدار من دخل المكلف الطبيعي والمعنوي ولا 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 ولمنع 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)

ثانياً: الإعفاءات عن ضريبة الدخل:

ان الاعفاءات التي جاءت بها المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل متعددة ومتنوعة الاتجاهات وتسعى الى تحقيق عدد من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تخدم الدولة والمكلف في ان واحد (الجديشي ٢٠٠٨: ٤٤) اذ تضمنت المادة الثانية من القانون المذكور مصادر الدخل التي تفرض على الضريبة وهي:

- أ- ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغه تجاريه او الصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف.
- ب- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الارباح الناجمة عن احترام المتاجرة بالأسهم والسندات.
- ت- بدلات ايجار الاراضي الزراعية.
- ث- الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار او نقل حق التصرف فيه ولو لمره واحده باي وسيلة من وسائل نقل الملكية او كسب حق التصرف او نقله كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازاله الشيوخ وتصفيه الوقف والمساحة.

وهناك اعفاءات وردت بأمر سلطه الائتلاف المؤقتة رقم (٤٩) لسنة ٢٠٠٤ والمعدلة بقانون الموازنة الاتحادية رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ بموجب البند اول من المادة (٢٠) من قانون الموازنة الاتحادية اذ ضاعف المشرع العراقي مبالغ المساحات الضريبية ضمن البند (١) من المادة ١٢ من قانون ضريبه الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل بموجب القسم (٢) من امر سلطه الائتلاف المؤقتة المنحلة رقم (٤٩) سنة ٢٠٠٤ مراعاة الظروف الاجتماعية الخاصة بالمكلفين الطبيعيين المقيمين مع ذكر (احمد ٢٠١٢: ١٨٧-١٩٧) عددا من هذه المساحات وهي كالآتي:

- أ- سماح المكلف لذاته بما في ذلك المرآه التي لها دخل مستقل وليست ارملة او مطلقه مقداره (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسه ملايين دينار.
- ب- سماح بسبب رابطة الزواج اذ يستحق الزوج سماحا عن زوجته إذا كانت ربه بيت او التي لها دخل وادمج مع دخل زوجها مقداره (٤٠٠٠٠٠٠٠) اربعة ملايين دينار.
- ت- سماح المرآه المطلقة او الأرملة ومقداره (٦٤٠٠٠٠٠٠) ستة ملايين واربعمئة ألف دينار.
- ث- يستحق المكلف لذاته سواء كان الاب ام الام التي تعيل اولادها سماحا عن كل ولد ومقداره (٤٠٠٠٠٠٠) اربعمئة ألف دينار.
- ج- مضاعفه السماح المسموح للمكلف المقيم الذي تجاوز سن ال ٦٣ من العمر وجعله (٦٠٠٠٠٠٠) دينار.

جدول رقم (١) يوضح النسب التصاعديّة لأرباح نقل ملكية العقار عن وفق القرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢

حدود الدخل	سعر الضريبة
ما زاد عن ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار	٣%
ما زاد عن ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ مليون ولغاية ٦٠٠٠٠٠٠٠٠ ستين مليون دينار	٤%
ما زاد عن ٦٠٠٠٠٠٠٠٠ ستين مليون ولغاية ٩٠٠٠٠٠٠٠٠ تسعين مليون دينار	٥%
ما زاد عن ٩٠٠٠٠٠٠٠٠ تسعين مليون دينار	٦%

الجدول من اعداد الباحث (المصدر: الوقائع العراقية العدد ٣٩٣٨ لسنة ٢٠٠٢)

:

المطلب الثاني

مفهوم وصور التهرب الضريبي واسبابه

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

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:

أشار (عواضه ١٩٨٣ : ٤٥٨)) يتعدد مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية، ففي اللغة العربية تحت مفهوم التهرب يعني (فر) ، اما في اللغة الإنجليزية فقد اتفق غالبية كتب المالية العامة على ان المصطلح (Evasion Fiscal) يعني التهرب من الضريبة.

وقد عرف (الشريف واخرون ٢٠٠٣ : ٣٢٤) بان التهرب من الضريبة هو ان يتخلص المكلف بالضريبة من الالتزام بدفعها بوسائل مختلفة قد تكون مشروعة، وقد تكون غير مشروعة اذ يفرض ان تؤدي الالتزام الضريبية الفائدة المرجوة منها.

وقد اشار (العلي ٢٠١١ : ١٧٧) بان التهرب من الضريبة هو ظاهره يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها "كلياً او جزئياً" بعد تحقق واقعتها من الدفع والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو الذي لا يتضمن مخالفه قانونيه، او تهرباً غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفه قانونيه وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب.

ومن خلال التعاريف الواردة اعلاه نرى ان المضمون العلمي لهذا المصطلح واحداً الا وهو التهرب من دفع الضريبة، وبأخذ المفهوم العلمي للتهرب بأبعاداً متعددة قانونيه او محاسبية او اقتصادية، وعلى الرغم من اختلاف هذه الجوانب من حيث التسميات والابعاد لكنها تصب في مضمون واحد كونها ظاهره 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:

١: التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

أوضح (العلي، ٢٠١١: ١٧٧) 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 أقل.
- ب- أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون ضريبة الدخل التي تنص على الإعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محددة، مثل قطاع الزراعة.
- ت- قيام شخص بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال الضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض أمواله إلى ورثته.
- ث- قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد أن يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل إلى شخص آخر ويطلق على هذه الحالة (انعكاس الضريبة).
- ج- 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 ٨٣: ١٩٩٥) أن التهرب يكون تهرباً مشروعاً في حالتين:

١. 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).

٢. تجنب الواقعة المنشأة للضريبة ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة يتمتع الأفراد عن شراء سلعة، يعلم أنه تفرض عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة أو قد يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها (Richard , Terence: 1987.P195).

٢: التهرب غير المشروع (الجرم الضريبي):

أوضح (العلي، ٢٠١١: ١٧٨) 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 إقرارا لا يتفق وحقيقة الأمر، وفي مجال الضريبة الكمركية صورة إدخال السلع المستوردة اقل من قيمتها الحقيقية ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف بالضريبة بعد ان يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبة إخفاء 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
- ت- الإلتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام القانون.
- ث- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلة الإرباح أو زيادة الخسائر.
- ج- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

ومن وجهة نظر أخرى يعد التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها (العلي، ٢٠٠٣: ١٢٣)، وهذه مخالفه (جريمة) يعاقب عليها القانون (شاميه والخطيب ١٩٩١: ١٠٦) ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الآتي (نصار وآخرون ١٩٩٦: ٣٠) :

- أ- بواسطة الحسابات: إذ يعمد 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 اجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته

ب- إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم أفراده لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر.

ت- 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، ٢٠٠٣: ٣٢٥-٣٢٤) التي تؤدي إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي والتي يمكن أجمالها بما يلي:

١. ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي.
٢. الإحساس بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية وعند وجود أزمات اقتصادية.
٣. الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب.
٤. المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة.
٥. عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات مما يؤدي إلى خلق مشاكل للسلطة المالية وتزايد احتمال التهرب.
٦. صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي قد يكون جزافياً بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنوياً على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب.
٧. 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.
٨. حداثة العهد بأنظمة الضريبة حيث أنها أنظمة لم تستقر في بعض الدول وبالتالي يعتمد المكلفين إلى محاولة التهرب منها.

فيما يرى (الوادي وآخرون، ٢٠١٠: ١٠٩-١١٠) بأن أسباب التهرب الضريبي تكمن فيما يلي:

١. غريزة الملكية الخاصة: نجد المكلف بالضريبة يفضل أن يحتفظ بالمال لنفسه على أن يسدده للدولة، ولكن الفرد لا يشعر بالرابط بين الخدمات التي تقدمها الدولة والأموال التي يدفعها لها كضرائب شعوراً مباشراً، فإنه يجد نفسه حاصلاً على هذه الخدمات، وإن لم يدفع ما عليه من ضريبة.

٢. العقوبات غير الرادعة أو ضعف تطبيقها: أن المتهرب من الضريبة يعرف انه بفعله هذا أنما يدخل في مغامرة، فإذا وجد أن عاقبة فشل مغامرته لا تجعله يخسر الكثير، أقدم عليها، وإلا أحجم عن ذلك، كما انه إن ارتفعت احتمالات نجاحه كان أجراً على المغامرة.
٣. 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.
٤. 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 دفاعاً مشروعاً عن النفس .
٥. 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 بطولية وذكاء لا يعتبره سرقة واحتيال. والواقع أن من غشنا ليس منا، بل إن من كذب مازحاً كتب عند الله كذاباً.
٦. 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.
٧. 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.
٨. لأسباب 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 فان 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 ١٩٦١: ٢٤٥).

٩. الأسباب الاقتصادية: أوضح (محمد وانويا، ٢٠٠١: ٢٣) 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 يندم 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 أكبر من المكلفين أو تشمل أوعية ضريبية جديدة.

المبحث الثالث

الإطار العملي للبحث

المطلب الأول: نبذة عن الهيئة العامة للضرائب

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.

١- نبذة عن الهيئة العامة للضرائب:

يعد ظهور أول قانون يتعلق بفرض وجباية الضرائب المباشرة في العراق إلى عام ١٩٢٣، إذ شهدت هذه السنة ولادة أول قانون ضريبي يتعلق بالأموال بالرقم (٤٩) لسنة ١٩٢٣ والذي تم تنفيذ أحكامه من قبل مديرية الواردات العامة. أما أول قانون عراقي يتعلق بضريبة الدخل فقد ظهر في عام ١٩٢٧ بالرقم (٥٢) وتم تنفيذ أحكامه من لدن مديرية ضريبة الدخل آنذاك. ويشكل هذان القانونان أول تشريع يتعلق بفرض وجباية الضرائب المباشرة في العراق بعد إعلان تأسيس الدولة العراقية الحديثة عام ١٩٢١، ثم تولى سن القوانين والتشريعات الضريبية.

فقد ألغي قانون رقم (٥٢) وحل محله القانون رقم (٣٦) لسنة ١٩٣٩ والذي استمر العمل بإحكامه لغاية عام ١٩٥٦، وألغي القانون رقم (٣٦) وحل محله القانون رقم (٨٥) لسنة ١٩٥٦ الذي ما لبث إن الغي هو الآخر ليحل محله القانون رقم (٩٥) لسنة (١٩٥٩) بعد إعلان تأسيس الجمهورية العراقية واستقر تطبيقه على ضريبة الدخل لأمد بعيد إلى أن صدر القانون رقم (١١٣) المعدل لسنة ١٩٨٢ الذي مازال نافذاً حتى الآن.

تأسست الهيئة العامة للضرائب بعد دمج مديرية ضريبة الدخل العامة، ومديرية الواردات العامة بتاريخ ٢٧/٢/١٩٨٢ استناداً إلى قانون وزارة المالية المرقم ٩٢ لسنة ١٩٨١ 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:

١. قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٥٩ المعدل.
٢. قانون ضريبة العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢ المعدل.
٣. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٤. قانون ضريبة التركات رقم (٤٦) لسنة ١٩٨٥، والذي ألغي بموجب قانون (٢٢) لسنة ١٩٩٤ وبقي ساري على الوفيات الواقعة في مدة نفاذه.
٥. قانون ضريبة المبيعات رقم (٣٦) لسنة ١٩٩٧.
٦. قرار رقم ١٢٠ ارباح نقل ملكية العقار لسنة ٢٠٠٢.
٧. الأمر ٤٩ لسنة ٢٠٠٤ 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.

٢: 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 (١٤) قسماً، إضافة إلى شعبة القلم السري التي ترتبط إدارياً بالمدير العام. ويبلغ عدد الفروع الضريبية في بغداد (١٨) فرعاً أما الفروع الضريبية في المحافظات فتبلغ عددها (٢٥) فرعاً، وكما في الملحق رقم (٥). وسيتم الحديث عن الأقسام التي لها ارتباط مباشر باحتساب ضريبة دخل المكلفين وكما يأتي:

١ - قسم الاستقطاع المباشر:

يقوم هذا القسم باستيفاء ضريبة الدخل عن أجور منتسبي القطاع الخاص والمختلط ورواتب القطاع العام ومتابعة تحصيل الضريبة بعد منحهم الإعفاءات 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 ٣٠% من الرواتب الأسمية استناداً إلى الفقرة (١٣) من المادة (٦) من تعليمات عدد (١) لسنة ٢٠٠٥ والتنزيلات البالغة ٥% 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 ٣٦ لسنة ١٩٩٧ باستيفاء ١٠% من أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى، وتشكيل لجان مسح ميداني لتقدير إيرادات المرافق المعنية.

٢- قسم الاعمال التجارية والمهن:

يتولى هذا القسم مهمة الإشراف والتنظيم على اصول التحاسب الضريبي عن دخل الأعمال التجارية والصنائع والمهن المنصوص عليها في الفقرات (٣,٢,١) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل. ويتولى هذا القسم اعداد الضوابط السنوية الخاصة بمصادر دخل المكلفين وأرسالها إلى الأقسام وفروع الهيئة لإنجاز أعمالها، فضلاً عن تقديم الاستشارات الفروع 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 وبدخولهم.
- ب- **شعبة المسح والتقدير:** وتتولى هذه الشعبة مهمة تنظيم وتطوير أساليب وإجراءات تقدير المكلفين، وما يتعلق بنشاط المسح الميداني، والمساهمة في أعداد برامج تدريب الموظفين وتطوير مهاراتهم في مجال المسح والتقدير .
- ت- **شعبة التحقق والتحصيل:** مهام هذه الشعبة تطوير إجراءات تحقق الضريبة ومتابعة تحصيلها.

٣- قسم أرباح نقل ملكية العقار :

ويتولى هذا القسم الاشراف على تنفيذ القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعليمات التحاسب الضريبي رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٢ 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 توافيقهم أمام معاون التسجيل العقاري مع أرفاق سند الملكية.
- ب- ترسل المعاملة إلى مديرية البلدية المختصة وبحسب المناطق وبعد أنجازها من لدنها ترسل بواسطة البريد إلى مديرية التسجيل العقاري.
- ت- يتم اجراء الكشف الموقعي للعقار من لجنة مكونة من ممثل عن السلطة الضريبية، وممثل عن دائرة التسجيل العقاري كعضوين أساسيين، 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 ملائمة للضوابط المعمول بها. فإذا كانت تقدير القيمة العمومية للعقار ضمن الضوابط ترسل إلى مدقق الأراضي ليقوم بدوره بتدقيق صحة إجراءات التحاسب الضريبي المعاملة نقل ملكية العقار وتدقيق مدى ملائمة قرار الكشف للضوابط ومدى توافر الشروط القانونية وتطبيق التوجيهات الإدارية، ومن ثم تؤخذ موافقة السيد مدير الفرع.
- أما إذا كانت القيمة العمومية أقل من الضوابط المعمول بها يتم الاعتراض من لدن المخمن في سبعة أيام من تاريخ الكشف إذ يتم إجراء كشف من لدن قاضي وخبراء مختصين للاطلاع على العقار، ويكون تقدير هذه اللجنة نهائياً حتى إذا كان دون الضوابط.
- تحسب الضريبة بموجب القيمة العمومية أو البديل أيهما أكثر وتسد من لدن البائع لفرع الضريبة المعني، ثم ترسل المعاملة إلى دائرة التسجيل العقاري بواسطة المعتمد الضريبي.

٤ - قسم العقار والعرصات :

يقوم هذا القسم بمهمة الإشراف على تطبيق قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩، وقانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدلين. كما يقوم بأجراء الدراسات الخاصة لتطوير اسلوب التحاسب لهذا الوعاء والإشراف 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 (٨٥) لسنة ١٩٧٨^(١).
 - ب- شعبة تطوير النظم وتتولى تطوير النظم والأساليب المعتمدة في تقدير وتحصيل الضريبة.
 - ت- شعبة إيجار العقار: وتتولى متابعة تنفيذ أحكام قانون إيجار العقار.
 - 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 كالتالي:

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 ونافاً لمدة خمس سنوات من تاريخ محضر الكشف^(٢)

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.

١- نشر في الوقائع العراقية بالعدد ٢٦٥٥ في ٢٩/٥/١٩٧٨
٢ - عدلت مدة نفاذ تقدير العقار من سنة إلى خمس سنوات من تاريخ الكشف بموجب قانون التعديل الثالث المرقم ٣٣ لسنة ١٩٨٩

- 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 إيجار العقار اما بنفس القيمة السابقة أو تقوم بتخفيض قيمته المقدرة، ومن ثم يرسل التقرير إلى الفرع المعني.

ثالثاً - التحاسب الضريبي للعقار:

- ✓ تجبى ضريبة العقار بنسبة (١٠ %) من قيمة الايرادات السنوية لجميع الاملاك العقارية^(٣).
- ✓ تنزل نسبة (١٠%) من الايراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار قبل احتساب ضريبة العقار^(٤)
- ✓ تحتسب فائدة ضريبية بنسبة (١٠%) من قيمة الايرادات العقارية الصافية^(٥) أي بعد تنزيل نسبة ١٠% مصاريف صيانة واندثار في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة المستحقة قبل انتهاء السنة المالية التي تحقق فيها الايراد.

- أما عمل لجان التقدير والاعتراض للعروض في الفروع كالاتي: أولاً اشارت المادة (٧) من قانون ضريبة العروض المرقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المعدل إلى تطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ وتعديلاته في جميع الأمور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة، والاعتراض والتدقيق.

رابعاً - التحاسب الضريبي للعرصة:

تستوفى عن كل عرصة ضريبة سنوية بنسبة (٢%) من القيمة المقدرة بعد تمتعه بالإعفاء المنصوص عليه بالمادة (٤) من القانون التي تقضي بإعفاء عرصة واحدة لكل مكلف لا تزيد مساحتها على (٨٠٠ م^٢) وتعيين من قبله.

٣- الفقرة ١ من المادة الثانية من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل.
٤ - الفقرة ٢ من المادة الثانية من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل.
٥ - الفقرة ١ من المادة الثانية والعشرون من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ 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 الحلة ضمن محافظة بابل.

الحالة الأولى:

أولاً - معلومات عامة عن المكلف

١. اسم المكلف / معمل حلويات
٢. نشاط المعمل: انتاج حلويات ومعجنات
٣. تاريخ انشاء المعمل : ١٩٩٥
٤. مكان ممارسة النشاط: بغداد
٥. لدى المكلف معرض حلويات تابع للمعمل
٦. رأسمال المعمل: ٢٥,٠٠٠,٠٠٠ ديناراً

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

ثالثاً: قدم المكلف حساباته إلى الهيئة العامة للضرائب / فرع الرشيد للسنة المنتهية ٢٠١٢ بتاريخ

٢٠١٢/٥/١١

وكالاتي:

جدول (١) الإيرادات والمصروفات لسنة ٢٠١٢

البيان	الجزئي (دينار)	الاجمالي (دينار)
الإيرادات الإجمالية	٨١,٤٢٥,٠٠٠
كلفة الصنع	٦١,٣٩٩,٤٠٠	
تضاف بضاعة تامة الصنع في ٢٠١٢/١/١	٤,٠٥٠,٠٠٠	
تنزل بضاعة تامة الصنع في ٢٠١٢/١٢/٣١	٥٤٩,٠٠٠	
كلفة البضاعة المباعة		٦٤,٩٠٠,٤٠٠
مجمل الربح		١٦,٥٢٤,٦٠٠
المصاريف الإدارية		
رسوم واشتراكات	٤٢٠,٠٠٠	
ضيافة ونثرية	٩٢٥,٠٠٠	
قرطاسية ومطبوعات	٣٧٠,٤٠٠	
نقل واتصالات	١,٢٠٠,٠٠٠	
اجور تنظيم الحسابات	١٥٠,٠٠٠	
مصروفات خدمية اخرى	١,١٥٠,٢٠٠	
مجموع المصاريف الإدارية		٤,٢١٥,٦٠٠
صافي الربح		١٢,٣٠٩,٠٠٠

١. لم تقتنع السلطة الضريبية بحسابات المكلف المذكورة آنفاً والمتضمنة ربحاً مقداره (١٢,٣٠٩,٠٠٠) ديناراً بسبب عدم تناسق البيانات المقدمة بين إيرادات المبيعات والمصروفات.
٢. قامت السلطة الضريبية بتقدير الضريبة المستحقة على المكلف اعتماداً على الإيرادات المتحققة للسنة السابقة للنشاط والمقدرة (١٦,٠٠٠,٠٠٠) دينار وذلك على وفق الضوابط السنوية.
٣. قامت السلطة الضريبية بإضافة نسبة ٢٥% على إيرادات المعرض كشهرة محل وحسب الضوابط.
٤. وافق المكلف على اجراءات السلطة الضريبية على تقدير دخله الخاضع للضريبة بتاريخ ٢٠١١/١١/٥ لتصبح آلية التحاسب بالشكل الآتي:

جدول (٢) تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة:

الملاحظات	الدخل الاجمالي (دينار)	مصادر الدخل
تقدير على اساس السنة السابقة	١٦,٠٠٠,٠٠٠	معمل الحلويات
	١٥,٠٠٠,٠٠٠	معرض الحلويات
	٣,٧٥٠,٠٠٠	شهرة المحل (٢٥% × ١٥,٠٠٠,٠٠٠)
	١٨,٧٥٠,٠٠٠	المبلغ الكلي للمعرض
	٣٤,٧٥٠,٠٠٠	مجموع مصادر الدخل
المكلف متزوج وزوجته ربة بيت	٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠	الاعفاءات الشخصية للمكلف
	٢٥,٧٥٠,٠٠٠	الدخل الخاضع للضريبة
	٣,٧٠٣,٠٠٠	مبلغ الضريبة

رابعاً - مناقشة وتحليل الحالة:

قام المكلف بتقديم اقراره الضريبي بربح مقداره (١٢,٣٠٩,٠٠٠) 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 (٣٤,٧٥٠,٠٠٠) دينار والتي تعادل نسبة (٤٢,٦%) من اجمالي الايرادات 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 يقيم المكلف بالتصريح عنها تؤثر في حصيلة الايرادات الضريبية للدولة. وقد بلغ مجموع الايرادات الضريبية في هذه الحالة نتيجة لتقدير السلطة الضريبية على اساس السنة السابقة لسنة النشاط مبلغ مقدار (٣,٧٠٣,٠٠٠) دينار وبالمقابل يرى الباحث بان هنالك حالة غبن في حق المكلف من قبل السلطة الضريبية بإخضاعه إلى ضريبة اضافية بنسبة (٢٥%) كشهرة محل، إذ لا تستند هذه الطريقة إلى الاساليب العملية في التقدير كونها تقدر جزافاً وفقاً للمظاهر الخارجية مما يؤدي إلى الاخلال بمبدأ العدالة الضريبية.

التوصيات:

توصل البحث الى عدد من التوصيات اهمها ما يأتي:

١. من الضروري أن 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.
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 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 بالتنفيذي لتطبيق القانون.
٣. زيادة مبلغ الاعفاء الوارد بقرار نقل ملكية العقار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ 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.
٤. ضرورة زيادة النسبة المخصصة لصيانة واندثار العقارات وجعلها ٤٠% بدلاً من ١٠% 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 والأنظمة

١. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. قانون وزارة المالية المرقم (٩٢) لسنة ١٩٨١.
٣. قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة ١٩٦٢.
٤. قانون ضريبة الشركات رقم (٤٦) لسنة ١٩٨٥.
٥. قانون الاستثمار الصناعي للقطاعات الخاص والمختلط رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨.
٦. قانون العرصات رقم (٢٦) لسنة ١٩٦٢.

ثالثاً: المصادر العربية:

أ-الكتب

١. الجنابي، طاهر (علم المالية العامة والتشريع المالي) طبعة منقحة، القاهرة، مصر ٢٠٠٧.
٢. احمد زهير شامية، خالد الخطيب، (المالية العامة) ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ١٩٩٧.
٣. حسين، أحمد حسين علي (نظم المعلومات المحاسبية) الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
٤. السامرائي إيمان فاضل -الزغبي هيثم محمد (نظم المعلومات الإدارية) عمان -دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ٢٠٠٤.
٥. إبراهيم سلطان (نظم المعلومات الإدارية) مدخل النظم، الإسكندرية -الدار الجامعية ٢٠٠٠.
٦. العلي، عادل فليح، (المالية العامة والتشريع المالي والضريبي)، الطبعة الأولى، العراق، ٢٠٠٣.
٧. منصور ميلاد يونس، (المالية العامة)، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤.
٨. بركات، عبد الله الوجيز في المالية العامة بين النظرية والتطبيق في الجمهورية اليمنية صنعاء ١٩٩٥.
٩. أبو نصار، محمد وآخرون، الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى ١٩٩٦.
١٠. محمود حسين الوادي، كفاح طالب إبراهيم ، (الأصول العلمية والعملية للضريبة العامة على المبيعات، تحليل نظري . تطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان. الطبعة الأولى

٢٠١٠

١١. الجحيشي، عبد الباسط علي جاسم الاعفاءات من ضريبة الدخل، دار حامد للنشر والتوزيع الطبعة

الأولى ٢٠٠٨

ب -البحوث والدراسات:

١. كماش ، كريم سالم (الوعي الضريبي في العراق أسباب التدني وسبل النهوض) ، وزارة المالية مؤتمر الإصلاح 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. محمد، عبد الحسن وحيد ، واويا، إيليا يوسف (التهرب الضريبي أسبابه ومقترحات لتحجيمه) ، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الأول، العراق، ٢٠٠١ .

رابعاً: المصادر الأجنبية:

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