



## الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وتأثيره في زيادة الحصيلة الضريبية/ بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

### Tax inventory of unregulated economic activities and its impact on increasing tax Proceeds Applied research in the General Authority for Taxation

م. م . عدي عبد الاله  
الهيئة العامة للضرائب

م. م. منى عبد الفتاح أحمد  
كلية علوم الهندسة الزراعية – جامعة بغداد

ا. م. ايمان حسين داود الشرع  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية-  
جامعة بغداد

[odayshukur@gmail.com](mailto:odayshukur@gmail.com)

[muna.a@coagri.uobaghdad.edu.iq](mailto:muna.a@coagri.uobaghdad.edu.iq)

[eman@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:eman@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

#### المستخلص

يهدف البحث الى تقديم صورة تعريفية عن الاجراءات المعتمدة في حصر المكلفين للأنشطة غير المنظمة، والنظر في قدرة وكفاءة هذه الوسائل والاجراءات في تحقيق الغاية المطلوبة لتعزيز الجانب المالي للضريبة، كأحد المراحل الاساسية التي يمر بها العمل الضريبي، وبحث السبل المناسبة لمعالجة اوجه الخلل والقصور. وتظهر أهمية هذه الاجراءات في حصر الانشطة غير المنظمة انطلاقاً من أهمية وسعة نطاق هذه الأنشطة التي تشكل الجزء الاكبر من النشاط الخاضع للضريبة، وتستدعي الضرورة بحث مستوى نجاح هذه الاجراءات وامكانية تطويرها واعادة تنظيم وتفعيل الوسائل. من خلال الدعم الحكومي، وجهود الادارة العليا، ودور ادوات الاعلام لدعم عملية الحصر الضريبي . لضمان ادخال تلك الانشطة في حيز التكاليف الضريبي وتحقيق المساهمة العادلة في تحمل الاعباء العامة، وتعزيز الموارد الضريبية اللازمة لدعم عملية التنمية. تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في عملية جمع البيانات. واهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث ، لا توجد مادة قانونية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) تختص بإجراءات حصر المكلفين.

**الكلمات المفتاحية:** الحصر الضريبي ، الحصيلة الضريبية ، الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة .

#### Abstract:

The research aims to provide an introductory picture of the procedures adopted in the inventory of taxpayers in unorganized activities and to consider the ability and efficiency of these means and procedures in achieving the desired goal to enhance the financial aspect of the tax as one of the basic stages that the tax work goes through and to search appropriate ways to address the shortcomings and shortcomings, and show the importance of These procedures are in the inventory of unorganized activities, based on the importance and scope of the unorganized activities, which constitute the bulk of the taxable activity Through government support and the efforts of senior management and the role of media tools to support the tax inventory process in order to ensure that these activities are included in the tax assignment space and achieve a fair contribution to bearing public burdens and strengthening the tax resources necessary to support the development process, and therefore the research objective will be to shed light on the procedures related to inventory Those charged with unorganized activities, examining the feasibility and sufficiency of these means and procedures in achieving the desired goal, and examining appropriate ways to address the shortcomings and shortcomings therein.

**Keyword:** Tax Limitation, Tax Proceeds, Unorganized Economic Activities.

**المقدمة: Introduction**

ان تطور النظام المالي يرجع بالأساس الى تطور النظام الضريبي، وهذا بدوره يؤثر على النظام الاقتصادي والاستثماري الذي يولد قاعدة اقتصادية واسعة وبالتالي يؤثر على الكثير من الأنشطة الاقتصادية التي لم تدخل دائرة الخسوع الضريبي مما يؤدي الى توسع ظاهرة للتهرب الضريبي، وهي ظاهرة اقتصادية عامة تنتشر في جميع البلدان، خاصة البلدان النامية، وترجع اسباب هذه الظاهرة. الى اسباب ادارية خاصة بضعف الادارة الضريبية او اسباب تتمثل بضعف الوعي الضريبي للمجتمع تجاه دفع الضريبة ، لذلك لابد من وضع اسس راسخة ومفعلة لحصر ارباح دخول الافراد الذي يعتبر الحجر الاساس لباقي الاجراءات الاخرى القادمة، المتخذة من قبل الهيئة العامة للضرائب. التي تعد واحدة من أكبر مؤسسات الدولة التي يقع على عاتقها تنفيذ القوانين الضريبية الصادرة من السلطة التشريعية. فضلاً عن تحقيق أهداف الضريبة (المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية). لذا فان الاهتمام بالإجراءات للوصول إلى الأهداف التي تسعى لها، ابتداءً من إجراءات الحصر الضريبي وانتهاءً بتحصيل الإيرادات الضريبية التي تعد مقياس لنجاح ادوات الضريبة المستعملة في أي نظام ضريبي والينايبع التي تسقى منها الدولة الاموال. تنوعت عملية الحصر الضريبي من خلال الاساليب والاجراءات التي تعتمد عليها السلطة المالية لحصر الأنشطة المنظمة وغير المنظمة ، التي تم تنفيذها بواسطة الادارة الضريبية ، فالإدارة التي تمتلك اجراءات فاعلة وجيدة انما يعني امتلاكها كادر من الافراد على مستوى عال من الكفاءة والالتزام بالإجراءات والاساليب وتقديم معلومات موثقة ودقيقة. وان تحسين الكفاءة التشغيلية يلعب دوراً مهماً في اجراءات الحصر الضريبي وتطويرها وجعلها مواكبة للتطورات. وعلى اساس ما تقدم سيتضمن البحث اربع مباحث ، المبحث الاول منهجية البحث والدراسات السابقة ، اما المبحث الثاني يقدم المراجعة النظرية للحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وتأثيره في زيادة الحصيلة الضريبية ، والمبحث الثالث فيتضمن الاطار التطبيقي للبحث، واخيراً المبحث الرابع تضمن الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث.

**المبحث الاول : منهجية البحث والدراسات السابقة****أولاً: منهجية البحث****1-1 - مشكلة البحث: Research Problem**

تتركز مشكلة البحث حول افتقار الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها للأساليب والاجراءات الفعالة التي تمكن من حصر الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة ودمجها في اطار قاعدة الضريبة، للحد من ظاهرة التهرب الضريبي . ويمكن صياغة المشكلة بالتساؤلات التالية:

1- ماهي اجراءات الحصر الضريبي ؟ وما مدى استعداد الهيئة العامة للضرائب لتطبيقها ؟

2- ما دور اساليب الحصر الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية ؟

3- ما انعكاس الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة، على الحصيلة الضريبية ؟

**1-2- أهمية البحث: Research Importance**

تتبع أهمية البحث من أهمية هذه المرحلة الاساسية من مراحل عمل الادارة الضريبية، وأهمية تحليل كفاءة وفاعلية وسائل واجراءات الحصر الضريبي فيها، ومدى سعيها نحو ادخال الأنشطة غير المنظمة في حيز التكاليف الضريبي، لزيادة الحصيلة الضريبية . وضمان المساهمة العادلة في تحمل الاعباء العامة وتحقيق الموارد الضريبية اللازمة لدعم عملية التنمية الاقتصادية.

### 1-3-هدف البحث: Research Objectives

يهدف البحث الى تسليط الضوء على الاجراءات المتعلقة بحصر المكلفين في الانشطة الاقتصادية غير المنظمة والنظر في امكانية وكفاية هذه الوسائل والاجراءات في تحقيق الغاية المطلوبة وبحث السبل المناسبة لمعالجة اوجه الخلل والقصور فيها.

### 1-4-فرضية البحث: Research Hypotheses

H1: ان تفعيل وسائل الحصر الضريبي من قبل الهيئة العامة للضرائب وتطبيقها بشكل كفوء في عملية الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة ينعكس في زيادة حصيله الإيرادات الضريبية.

### 1-5- منهجية البحث: Research Methodology

اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي لدراسة متغيرات البحث وبالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب .

### 1-6-1- حدود البحث

1-6-1-الحدود الزمانية: تم إنجاز البحث من 2023/12/1-2024/1/30.

1-6-2-الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب. والفروع التابعة لها.

### 1-7- الدراسات السابقة

1- دراسة شكر (2014) تمثلت مشكلة الدراسة بعدم كفاية اجراءات وسائل الحصر الضريبي، وبحث في السبل التي تزيد من فاعلية اجراءات الحصر الضريبي في الهيئة العامة للضرائب. من خلال قيام الباحث وهو في الاصل احد العاملين في الهيئة المذكورة، بدراسة تلك الاجراءات في تسجيل المكلفين، وبتجربة حصر ضريبي فعلي اجراها الباحث في احد شوارع بغداد . توصلت الدراسة العملية التي اجريت انها قد ساهمت في توسيع الوعاء الاقتصادي الخاضع للضريبة وبالتالي زيادة الحصيله الضريبية. كما توصلت الى ضعف دعم الحكومة للإدارة الضريبية وان حجم التوسعات الاقضية والعمودية في الهيئة العامة للضرائب لا تتناسب مع زيادة حجة النشاطات الاقتصادية مما انعكس سلباً على عملية الحصر الضريبي وفاعلية اجراءات الحصر . مع قصور التشريعات التي تحث المكلفين على التسجيل الطوعي عند قيامهم بالأنشطة الاقتصادية مباشرة مع ضعف كبير لأثر الجزاءان القانونية الرادعة.

2- دراسة محسن(2016) تناول البحث التحقيق في اسباب ضعف اجراءات الحصر الضريبي من لدن الادارة الضريبية والمشاكل والثغرات التي لم تتجاوزها، لذا فقد سعى البحث الى تعزيز اجراءات الحصر الضريبي. توصل البحث أي انه غير قادر على تحديد المكلفين بدفع الضرائب على وفق القوانين والتشريعات بصورة دقيقة. كما توصل الى ان الادارة الضريبية تركز في اجراءاتها على الانشطة الاقتصادية المنظمة فقط، واهمال الانشطة الاقتصادية غير المنظمة.

3- دراسة جواد (2018) التي كانت تتمحور حول مشكلة افتقار سجلات الهيئة العامة للضرائب الى المعلومات الخاصة بالعقارات المؤجرة لأغراض السكن ولأغراض التجارية ، لتوقف عملية الحصر الضريبي الخاص بضريبة العقار بأسلوب الحصر العام منذ سنة 1999 و لحد الان ، وقد تبين ذلك للباحث عن طريق التدريب العملي في الهيئة العامة للضرائب . خرجت الدراسة بمجموعة من الاستنتاجات اهمها. عدم قيام الهيئة العامة للضرائب بإجراء الحصر الضريبي العقاري لغاية تاريخ اعداد هذا البحث حيث ان آخر حصر قامت به الهيئة في عام 1999م بسبب الاوضاع الامنية للبلد وكان باتباع اسلوب الحصر الضريبي العقاري المتعارف عليه اصطلاحاً بأسلوب التقدير العام، وهذا يؤدي الى عدم تحديد وعاء ضريبي يمكن من خلاله التوصل الى حصيله ضريبية عقارية اكثر دقة وعدالة .

## المبحث الثاني: التأطير النظري Theoretical Framing

### الانشطة الاقتصادية غير المنظمة وتأثيره في زيادة الحصيلة الضريبية

تعمل الهيئة العامة للضرائب بمختلف أقسامها لتحقيق اهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية وتقليل التهرب الضريبي الى الحد الاقصى بهدف زيادة الإيرادات الضريبية لذا فهي تبحث عن الاجراءات والوسائل التي تعزز هذه الإيرادات.

### 1-2 اجراءات الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة

ان الهيئة العامة للضرائب تسعى لايجاد الاساليب والاجراءات الذي تدعم عملها فهي تسعى الى تحقيق اهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والمالية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي يعزز الإيرادات الضريبية وان حصر الانشطة الاقتصادية غير المنظمة ووضعها في نطاق الحصر الضريبي يساهم في زيادة الإيرادات الضريبية.

### 2-1 -1 مفهوم الحصر الضريبي

ان عملية الحصر الضريبي تعتبر الاساس التي تستند إليها الإدارة الضريبية عند البدء بعملية التحاسب الضريبي للمكلفين، فيتم حصر المكلفين الخاضعين لأي نوع من أنواع الضرائب، وتدوين اسمائهم، وعناوينهم والمهن والانشطة سواء كانوا أفراد أو شركات في سجلات السلطة الضريبية، بعدها يتم تقدير الضرائب وجباية الإيرادات استنادا لقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) ، إذ أن أي نقص في عملية الحصر يترتب عليه ضياع الإيرادات العامة للدولة، ان الحصر الضريبي هو مجموعة الاجراءات والوسائل المعتمدة من قبل الحكومة والتي تقوم بتنفيذها الادارة الضريبية والتي يمكن أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي او تمنع وقوعها ويكون من نتائجها كشف حقيقة المركز المالي والاقتصادي للمكلفين والتوصل الى المادة الخاضعة للضريبة بشكل دقيق مستعينا في ذلك بالنصوص القانونية للجرم الضريبي التي يتعرض لها المتهربون من الضريبة (جواد ، 2018: 35) ، فهي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية (دراز ، 2019 : 166) ، تتوعت عملية الحصر الضريبي من خلال الاساليب والاجراءات التي تعتمدها السلطة المالية لحصر الانشطة المنظمة وغير المنظمة ، التي تم تنفيذها بواسطة الادارة الضريبية ، فالإدارة التي تمتلك اجراءات فاعلة وجيدة انما يعني امتلاكها كادر من الافراد على مستوى عال من الكفاءة والالتزام بالاجراءات والاساليب وتقديم معلومات موثقة ودقيقة ، وان تحسين الكفاءة التشغيلية يلعب دور مهماً في اجراءات الحصر الضريبي وتطويرها وجعلها ملائمة للتطورات الحاصلة.

### 2-1-2 اساليب الحصر الضريبي للأنشطة الاقتصادية غير المنظمة

تعد اساس العمل الضريبي ، وبما ان الانشطة الاقتصادية تنقسم الى انشطة اقتصادية منظمة تتطلب مزاولتها رخصة من جهة حكومية وانشطة غير منظمة لا يتطلب مزاولتها رخصة من جهة مختصة وتوسع حجم نطاق الانشطة غير المنظمة والتي تعد من التحديات التي تواجه الادارة الضريبية تقتصر في بيان هذه الانشطة واساليب حصرها

ان الانشطة الاقتصادية غير المنظمة هي تلك الأنشطة الاقتصادية التي لا تخضع عند البدء بمزاولتها لشرط الحصول على إجازة من هيئة عامة أو نقابة مهنية أو أية إدارة حكومية مخولة بذلك، ويقتصر تعاملها مع الأفراد والجهات غير الحكومية وتمثل الأنشطة الاقتصادية المشروعة وغير المشروعة التي يمارسها الأفراد او المنظمات، والتي لا يتم حصرها أو إحصائها بشكل رسمي ومنظم من الإدارة الضريبية (الحجيمي ، 2021 : 36) فالمهندس الذي يعمل في الاقتصاد المنظم ويستغل المهنة بأشياء اينية ودور سكنية دون ان يُعلم السلطة المالية يعد هذا الجزء من نشاطه داخل أطار الانشطة الاقتصادية غير المنظمة (نصر، 2010 : 86) ومع توسع نطاق هذه الانشطة التي اطلق عليها تسمية الاقتصاد غير الرسمي وشمولها نشاطات متعددة لا بد من الاشارة الى ان اسباب نموها كثيرة وتختلف من دولة لأخرى ومن مدة زمنية لأخرى ومنها ارتفاع المعدلات الحدية للضرائب التي تصل في

بعض الدول كالسويد الى (35%) مما يوفر حافزا قويا لتخصيص الموارد نحو الانشطة التي لا تخضع للضريبة ويتسبب بتقليص حجم القاعدة الضريبية ، يرافق ذلك ضعف معدلات النمو الاقتصادي وانخفاض مستوى الدخل وقلّة فرص العمل مقابل الزيادة السكانية يدفع الافراد نحو مزاوله مهن مختلفة في الاقتصاد غير الرسمي لتحقيق مكاسب سريعة وقد تقود الى ممارسة أنشطة الجريمة والتهريب (الساعدي، 2011 : 19) وهنا تتضح المشكلة في حصر الانشطة الاقتصادية غير المنظمة والتي تقسم الى نوعين هما:-

### 1- الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة وغير المشروعة:

تعد هذه الأنشطة غير قانونية ومحظورة وتتنافى مع مبدأ العدالة والاعراف المتبعة ، منها غسيل الاموال و تجارة المخدرات وعمليات التهريب الجمركي واعمال النصب والاحتيال وتزوير الوثائق ومظاهر الفساد المالي والاداري لتنفيذ المعاملات غير القانونية وتجارة الاسلحة والاموال المتحققة من الغش التجاري والصناعي وتداول السلع عند انتهاء صلاحيتها والدخول الناتجة عن التهريب الضريبي من خلال اعمال وانشطة غير مسجلة ضريبيا (الموسوي ، 2010 : 18 )

### 2- الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة المشروعة:

هي الانشطة التي لا يخضع عند البدا بمزاولتها لشرط الحصول على الاجازة وغير مسجلة في حسابات الدخل القومي او في سجلات الاحصاء القومية ولا تعلم عنها السلطة الضريبية ولا تخضع للنظام الاداري للدولة (Bernard Salanie,2002:5) فهي أنشطة قانونية غير محضورة وغير مسجلة في سجلات الحسابات القومية وتضم نشاطات مختلفة منها المشروعات التجارية والصناعية والحرفية التي تعمل دون ترخيص قانوني من الدولة ، والاعمال والخدمات التي يؤديها الافراد لقاء اجر معين كالتدريس الخصوصي والاعمال الاضافية لمنتسبي القطاع العام والخاص خارج اوقات الدوام الرسمي ، كذلك يتضمن الارباح المتحققة عن أنشطة مسجلة في الدولة لم يصرح اصحابها بالارباح الحقيقية للإدارة الضريبية كأعمال المهن الصحية والقانونية والفنية والاعلامية والمهن الحرة الاخرى ، اضافة الى نشاط تربية الحيوانات وطيور الزينة والمزارع السمكية ، كما يشمل ايرادات ملاك العقارات المبنية في الاراضي الزراعية غير المسجلة رسميا والمملوكة بالميراث او بموجب عقود عرفية (نصر ، 2010 : 116) هناك عدة أساليب لحصر المكلفين في الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة نذكر منها الاتي :

### 1-الالتزام بالتقدم في التسجيل

على كل مكلف يمارس اي نشاط اقتصادي المبادرة بتقديم اقراره الى السلطة المالية متضمنا البيانات الشخصية ونوع النشاط التجاري وتكون على نوعين:

#### أ-الالتزام الإيجابي بالتقدم في التسجيل :

يبادر كل مكلف يمارس نشاط اقتصادي بتقديم اقراره الضريبي للسلطة المالية متضمنا البيانات الشخصية ونوع النشاط التجاري لغرض التسجيل وأداء الالتزامات المترتبة عليه مع فرض الجزاءان القانونية على من يمتنع عن أداء هذا الالتزام ، وقد تمت الإشارة الى هذا المضمون بشكل عام في التشريع الضريبي العراقي في نص الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) والتي تقضي ان الاشخاص المسجلين وغير المسجلين من لهم دخل خاضع للضريبة تقديم تقرير عنه خلال مدة اقصاها لغاية 6/31 من السنة التقديرية ، اذا لم يطلب منه ذلك ، ومع ذلك فان هذه المدة الزمنية الطويلة نسبيا لها انعكاس سلبي على فاعلية اجراءات الحصر الضريبي وتشعر المكلفين بعدم وجود متابعة من الادارة الضريبية او ان نشاطهم

التجاري بعيد عن دائرة الحصر الضريبي ، في حين نجد المشرع المصري في قانون الضريبة رقم (91) لسنة 2005 قد حدد مدة تقديم الاخطار (60) يوم من تاريخ مزاوله النشاط ، اضافة الى عدم تناسب العقوبات المقررة على من يمتنع من المكلفين او يتأخر عن تقديم البيانات والمعلومات للسلطة المالية عن الموعد المحدد بتحميله مبلغا اضافيا بنسبة (10%) من الضريبة المتحققة ولا يتجاوز (500 000) دينار وهي غير كافية لردع المخالفات في هذا المجال وتتطلب اعادة النظر وتحديث مضامين القانون الضريبي تماشيا مع متطلبات الواقع الاقتصادي ولضمان التنفيذ السليم للتشريعات الضريبية وهو ما تحرص عليه العديد من الانظمة الضريبية في الدول المتقدمة (محسن ، 2016 : 518)

#### ب- الالتزام بدوافع ذاتية عند التقدم بالتسجيل:

هو قيام المكلف بالالتزام الذاتي ويقناعاته شخصية بمراجعة دوائر الضريبة بهدف التسجيل ذاتياً وتقديم تقريره المالي للحاسب الضريبي وتقدير دخله، اذ تتم المراجعة بشكل طوعي وعيا منه بأهمية الضريبة كواجب وطني (ابراهيم ، 2010 : 37) اذ نجد ان أساليب الحصر بالنسبة للمكلفين الجدد تختلف في البلدان المتقدمة بصورة كبيرة عنه في البلدان النامية ففي الولايات المتحدة يتم التعرف على المكلفين الجدد من خلال تقديم المكلف الضرائب المتحققة عليه بنفسه الى الادارة الضريبية سواء كانت ضرائب شخصية على الدخل أم الضرائب على الشركات (صبري ، 2013 : 71) ، وتبين الباحثة ان هنالك نوع من الضرائب في الولايات المتحدة الامريكية سميت بضريبة بافيت أطلق على هذه الضريبة اسم الملياردير الأمريكي وارن بافيت الذي اشتكى مرارا من ان ضريبة الدخل التي يدفعها تعتبر نسبتها أقل مقارنة بمستوى دخل الطبقة المتوسطة. واعتبر بافيت أن هناك ثغرات في النظام الضريبي الأمريكي تجعل الاغنياء يدفعون ضرائب أقل بينما تزيد الأعباء الضريبية على عائلات الطبقة المتوسطة، ويأتي هذا الاقتراح في إطار خطة طويلة الأمد لخفض العجز في الميزانية الفيدرالية وتفرض هذه الضريبة على كل من يزيد دخله عن مليون دولار سنويا، ومن هذا المنطلق نستشف هنالك دواعي لتطبيق القانون واحترام النظام.

**2-طريقة المسح والتفتيش الميداني:** تُعد هذه الطريقة من الاسس التي يركز عليها عمل الإدارة الضريبية في حصر المكلفين، حيث يتم تشكيل لجان من المؤسسات المالية وتقسّم كل محافظة الى قطاعات متعددة وكل قطاع الى عدة لجان لأجراء المسح الميداني للمحال والمواقع التجارية ضمن الرقعة الجغرافية بتوقيت معين لتثبيت المعلومات عن نشاط المكلفين والاطلاع على السجلات الخاصة بهم ، الهدف من هذه الطريقة هو دخول نشاطات جديدة للمكلفين المتهربين ضريبياً . (النعمي ، 2005 : 50 - 51) وهناك مساوئ لهذه الطريقة منها:- (امين، 2000، 138)

أ- ضعف الجهد التنظيمي السابق لعمليات المسح الميداني، تتمثل بعدم وجود خرائط تحدد نطاق المسؤولية لكل فرع ضريبي أو لجنة مسح ميداني، وتكمن الصعوبة في تحديد النطاق المكاني لمسؤولية عمل كل لجنة مسح ميداني .

ب- فسح المجال للعاملين كافة بالاشتراك في لجان المسح الميداني متناسين التفاوت في الكفاءات والخبرة التي يمتلكها أعضاء لجان المسح ، فضلاً عن الغياب التام لبرامج الاعداد، والتدريب، والتطوير في هذا المجال، والتحري، والفحص الضريبي .

ت- ان ظاهرة الفساد الاداري تعد احدى الظواهر التي تهدر فاعلية عمل لجان المسح الميداني، وكلما اتسع نطاق هذه الظاهرة كلما تحول عمل تلك اللجان إلى مجال خصب لممارسة الفساد الاداري .

ث- ضعف الرقابة، والمتابعة على أعمال لجان المسح، واقتصارها على قسم الرقابة الداخلية.

### 3- طريقة التنسيق بين ضريبي الدخل والعقار:

يسهم نظام معلومات ضريبة العقار كأجراء ساند في عملية الحصر الضريبي للنشاطات الخاضعة للضريبة عن طريق قيام ضريبة العقار بطلب معلومات من مالكي العقارات المؤجرة عن شاغلي تلك العقارات فعند اجراء التحاسب الضريبي عن ضريبة العقار وطلب اوليات المكلف تؤثر لجان الحصر والتقدير العقاري فيما اذا كان المستأجر للعقار يمارس نشاطاً اقتصادياً مشمولاً بضريبة الدخل وفي نفس الوقت تهرب من الضريبة فيمكن لهذه اللجان ان تقوم بتزويد ضريبة الدخل بالمعلومات المتعلقة بنشاط المكلف المستأجر فيتم الرجوع الى نظام المعلومات للتحقق من حالة المكلف والتزامه الضريبي واتخاذ الاجراءات اللازمة (جواد ، 2018 : 41) ، واحياناً يمثل بعض المكلفين طوعاً لتحديث الانشطة التي يزاولونها .

وبالإمكان جذب المزيد من الأنشطة غير الرسمية الخاضعة للضريبة إلى دائرة الاقتصاد الرسمي من خلال الحد بشكل منهجي من عقبة التعامل مع ثقافة الامتثال الضريبي المنخفض اضافة الى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وجمع المعلومات من الطرف الثالث الذي يتعامل مع دافعي الضرائب من خلال المعاملات بينهما ( ALEXANDER AMPAABENG ، 2018 : 30) حيث يبرز الواقع العملي أهمية الجهات الساندة في تطوير الاقتصاد غير الرسمي من خلال دور هذه الجهات التي تتعامل مع اصحاب النشاطات غير المنظمة ، اذ ان دوائر الدولة ووزاراتها والقطاعات والاتحادات كافة تعد جهات ساندة للهيئة العامة للضرائب لما تملك من معلومات عن بعض شرائح المكلفين المتعاملين معها، ان المعلومات التي تقدمها الجهات الساندة لها الاثر المباشر في أداء النظام الضريبي ورفع مستوى الحصيلة الضريبية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي لذا يستلزم الامر التنسيق والتعاون مع هذه الجهات (الفتلاوي ، 2020 : 25)

اذ يتطلب الزام الهيئات والمؤسسات بتزويد الادارة الضريبية بالبيانات التي تساعد في عملية الحصر الضريبي، كهيئات الاذاعة والتلفزيون والمستشفيات والمكاتب المهنية واقسام المرور وادارة الجوازات والجنسية بأرسال قائمة بمعلومات المتعاملين معها (دراز ، 2019 : 167) ومع توسع نطاق الاقتصاد الحر تتزامن ظاهرة الملاذات الضريبية التي هي مناطق تفرض ضرائب منخفضة أو صفرية ويتمتع أنظمتها المصرفية بقوانين صارمة لتحاظ على سرية حسابات عملائها الأجانب فتساعدهم على التهرب من دفع الضريبة في بلادهم الأصلية ، وان ما يميز هذه المناطق كملاذات ضريبية هو هيكلها الضريبي الذي يعتمد استغلال ذلك الطلب العالمي للتهرب من الضرائب وعدم اتخاذ اجراءات فعالة لتبادل المعلومات الضريبية مع السلطات الضريبية الاجنبية وانعدام الشفافية في العمليات التشريعية أو القانونية أو الإدارية ، وقد حددت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عدد من الدول في هذا المجال ودرجت تحت القائمة السوداء لإصدار العقوبات بحقها والتي تعمل فيها اعداد كبيرة من المؤسسات المصرفية والشركات وتتسبب هذه الظاهرة بفقدان جزء كبير من الإيرادات الضريبية للدول النامية (كماش ، 2010 : 57 - 58)

### 2 - 2 الحصيلة الضريبية

تعد الحصيلة الضريبية احد المؤشرات الدالة على تطبيق اوجه السياسة الضريبية وتحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المالية المرجوة والتي تبدأ في مراحلها الاولى بالتكليف الضريبي والتنظيم الفني لإجراءات حصر وتسجيل المكلفين ونشاطهم الخاضع للضريبة ، حيث نسلط الضوء أدناه على مفهوم الحصيلة الضريبية وأهميتها وطرق وضمانات تحصيلها والعوامل المؤثرة فيها وطرق تقدير الاوعية الضريبية .

**2 - 2 - 1 مفهوم الحصيلة الضريبية**

وهي الاموال التي تحصل عليها الادارة الضريبية من الاشخاص سواء كانوا (أفراد، شركات) بعد تحديد دخولهم الخاصة للضريبة وفق القوانين والضوابط والتعليمات عن طريق قيام السلطة الضريبية بعدد من الاجراءات والعمليات المحددة مسبقاً. (العزاوي، 2022: 50) ويرى الدرويش هي المبالغ المستحصلة من قبل السلطة المالية نتيجة قيام المكلفين الخاضعين للضريبة بتسديد ما بذمتهم من ضريبة مستحقة لغرض تمويل الانفاق الحكومي العام (الدرويش، 2022: 70)

**2 - 2 - 2 طرق التحصيل الضريبي وضماناتها**

تعد مرحلة التحصيل الضريبي المرحلة النهائية المهمة من مراحل العمل الضريبي يقترن بها حجم الايرادات الضريبية ومقدار مساهمتها في دعم موارد الموازنة العامة ، وللتحصيل الضريبي طرق متعددة فأما ان تستقطع الضريبة من المنبع مباشرة ، او يقوم بها المكلف بنفسه على دفعة واحدة او دفعات

**2 - 2 - 2 - 1 طرق تحصيل الضريبة**

بعد تحديد وعاء الضريبة واستكمال اجراءاتها الفنية المطلوبة تبدأ عملية التحصيل الضريبي كجزء متمم لتلك المتطلبات الفنية والتي تتطلب ان يكون توقيتها وطريقتها ملائمة للمكلف استنادا لقاعدة الملائمة الضريبة ، وتقسّم الى طريقتين مباشرة وغير مباشرة كما في أدناه :

**اولاً- الطريقة المباشرة****1- اسلوب التسديد المباشر**

بعد انجاز عملية التحاسب الضريبي وتحديد مبلغ الضريبة المستحقة ، على المكلف ان يقوم بتسديد مبلغ الضريبة مباشرة الى شعبة الصندوق او الجباية في الدائرة الضريبية المختصة اما نقدا او بصك من قبل المكلف او وكيله (خلف ، 2017 : 95)

**2- اسلوب التسديد عن طريق الاقساط**

وفقا لمضمون هذا الاسلوب يقوم المكلف بدفع اقساط متساوية دورية خلال السنة المالية وفقا للإقرار المقدم من المكلف او قيمة الضريبة المستحقة في السنة السابقة ، ويسترجع المكلف ما زاد عن قيمة الضريبة المقدرة ويسدد الفرق عندما يقل عن الضريبة بعد اجراء التسوية اللازمة ويعزز هذا الاسلوب من تحصيل الضريبة ويسهل اجراءات التسديد على المكلفين بسبب الحالة الاقتصادية العامة او تراكم مبالغ الضريبة لعدة سنوات او عند عدم امكانية معرفة دخل المكلف الحقيقي او عند الخلاف بين المكلف والادارة الضريبية في حال تعسر المكلف وتراكم المبالغ الضريبية والغرامات والفوائد المستحقة (القيسي ، 2018 : 45)

**3- اسلوب الحجز من المنبع**

بموجبه يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل اي عند استحقاق الدخل وقبل تسليمه ، اذ تقع على جهات معينة كأصحاب الاعمال أو دوائر الدولة أو اشخاص اخرين مسؤولية استقطاع الضريبة وتحويلها للإدارة الضريبية خلال فترة زمنية معينة ، ومن مزايا هذه الطريقة صعوبة التهرب من دفع الضريبة بتأخيرها او التلاعب بقيمة الدخل لحياوية الجهات القائمة بها (العلي ، 2007 : 176) ، ويمتاز هذا الاسلوب بسهولة وسرعة التحصيل وصعوبة التهرب منه وتخفيف وقع الضريبة على المكلف اضافة الى انخفاض نفقات الجباية، لذا يستخدم على نطاق واسع لتحصيل الضريبة (دراز وابو دوح ، 2020 :

(328)

## ثانياً- الطريقة غير المباشرة

### تسديد دين الضريبة عن طريق المقاصة

هي وسيلة من وسائل انقضاء الالتزام بما يعادل الوفاء ويشترط فيها تقابل الدينين اي يكون كل من الطرفين دائناً ومديناً للآخر مع تشابه محل الدينين وان يكونا خالبيين من النزاع مستحقي الاداء قابلين للحجز ، وهناك فريق يؤيد امكانية اجراء المقاصة وتطبيقها في القانون الضريبي عند توفر شروطها فعند استحقاق دين ضريبي للسلطة المالية بذمة احد المكلفين وفي نفس الوقت استحق له مبلغ تبين انه دفعه زيادة عن مقدار الضريبة الواجبة فيكون وقوع المقاصة هنا جائزاً (القيسي، 2018 : 50) وينتطلب ان ينص التشريع الضريبي على ذلك بوضوح ليكون ملزماً، وقد ورد هذا الاجراء في بعض التشريعات ومنها التشريع الضريبي المصري في قانون الضريبة الموحدة جاء فيه (تقع المقاصة بقوة القانون بين أداة الممول بالزيادة في اي ضريبة يفرضها هذا القانون )

### 2-2-2-2 ضمانات تحصيل الضريبة

حرصاً من المشرع الضريبي لضمان تحصيل دين الضريبة واستيفاءها من المكلفين خلال المدة المقررة قانوناً وضعت وسائل معينة نص عليها القانون لتحقيق هذه الغاية وقد نص عليها التشريع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل وأهمها ما يلي :

#### 1- ايقاف معاملات المكلفين في الدوائر الرسمية

نصت الفقرة الثالثة من المادة الثامنة والعشرون من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل على ايقاف معاملات المكلف في الدوائر الرسمية ومنحت الحق للسلطة المالية إصدار الأوامر إلى دوائر الدولة الرسمية بإيقاف اجراء معاملات المكلف ذات المساس بالضريبة، والتي من شأنها أن تولد دخلاً للمكلف كمعاملات نقل ملكية العقار إلى أن يتم دفع الضريبة، أو التأمينات الخاصة بها (الشويلي ، 2020 : 91) .

#### 2- منع المكلف من السفر خارج العراق

بحكم مقتضى المادة (51- ثانياً ) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ اذا اقتنعت السلطة المالية بان احد الاشخاص يحاول السفر الى خارج العراق ليؤخر دفع الضريبة المفروضة عليه ، لها ان تطلب من الجهات المختصة تأخير او منعه من السفر ومغادرة العراق الا بعد دفع الضريبة او تقديم ما يشير الى رفع الحظر عنه وضمان سلامة موقفه المالي وتعد احدى الوسائل لضمان تحصيل دين الضريبة (الزبيدي ، 2013 : 242).

#### 3- منع وسائط النقل من اجتياز الحدود الى خارج العراق

وضع المشرع الضريبي العراقي وسيلة اخرى لضمان تحصيل الضريبة منح بموجبها للسلطة المالية صلاحية التحقق من تسديد الضريبة المستحقة على وسائل النقل بالتنسيق مع الهيئة العامة للجمارك والمخوليين بمنح تصريحه الخروج لوسائط النقل البرية والبحرية والنهرية بعدم السماح بخروج واسطة النقل من أي ميناء أو مدينة في العراق إذا تأخر مالکها أو مستأجرها أو وكيلها من تسديد الضريبة المستحقة عن اشتغالها في العراق مدة تزيد على ثلاثة أشهر من استحقاقها ، جاء ذلك في نص المادة (50) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل كما اشترط القانون المذكور مراعاة بعض الإجراءات منها ان للسلطة المالية ان ترسل شهادة الى موظفي الهيئة العامة للجمارك او اي موظف مخول بمنح تصريحه الخروج تتضمن مقدار الضريبة التي تأخر

دفعها واسماء المكلفين وعلى الموظف المختص تلقي تلك الشهادة وعدم السماح بخروج واسطة النقل لحين دفع الضريبة المستحقة (شاعر ، 2017 : 28)

#### 4-الحجز الاحتياطي

أعطى المشرع العراقي الحق للسلطة المالية بضرورة الحجز الاحتياطي على أموال المكلف وفقاً لما جاء في مضمون المادة (الثانية والخمسين) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل بحجز الاموال التي يحاول صاحبها اخفائها او تهريبها من الضريبة ولا يرفع الحجز إلا حين إجراء التقدير الضريبي وجباية الضريبة أو تقديم كفيل يتعهد بدفع الضريبة ، ولخظورة هذا الاجراء تقرر ان لا تكون سلطة الحجز إلا لوزير المالية أو من يخوله للقيام بهذا الأجراء مع وجوب توفر القناعة الكافية بتهرب المكلف من دفع الضريبة كمحاولة إخفاء أمواله أو التصرف بأعمال تدل على هذه النية ، مع توافر الوقائع المادية كإقرار المكلف والذي يعد سنداً للتنفيذ (علي ، 2019 : 40) ، وأقر ذلك ايضا في القانون المصري حيث أجاز لمصلحة الضرائب توقيع الحجز التنفيذي بقيمة الضريبة المستحقة من واقع اقرار المكلف اذا لم يتم أدائها في الموعد المقرر .

#### 5-مكافأة المخبرين

ضمانا لتحصيل دين الضريبة بأفضل صورته أجاز المشرع العراقي في المادة الرابعة والخمسين من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 (المعدل) للسلطة المالية استخدام مصدر اخر للبيانات والمعلومات للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلفين من خلال منح مكافأة تشجيعية لمن يقوم بأخبار السلطة المالية شفهيًا او تحريريًا عن معلومات تخص المكلفين ممن حاولوا تقديم معلومات غير حقيقية عن دخولهم او اخفاءها او تقديم دفاتر وسجلات وبيانات غير دقيقة (محمود ، 2017 : 67) .

#### 6-ضمان استيفاء الضريبة من المقاولين

بموجب (الفقرة الرابعة من المادة الثامنة والعشرون): ضمانا لحقوق الخزينة أجاز المشرع الضريبي للسلطة المالية ان تطلب من دوائر الدولة والقطاع العام والمختلط استقطاع نسبة مئوية لا تتجاوز (10% ) من المبلغ المتحقق للمتعهدين وغيرهم ممن يتعاملون مع هذه الجهات ولا تدفع لهم المبالغ المستقطعة الا بعد تأييد براءة ذمتهم من دائرة الضريبة وللإدارة الضريبية ان تطلب من الجهات المذكورة تحويل تلك المبالغ المستقطعة اليها (الزبيدي ، 2013 : 243)

### المبحث الثالث: التأطير التطبيقي Applied framework

يتناول هذا المبحث تحليل نتائج عملية إجراءات الحصر الضريبي للمكلفين في الانشطة الاقتصادية غير المنظمة ونشاطهم الخاضع للضريبة وبيان تأثير تلك الاجراءات في زيادة حصيلة الايرادات الضريبية ومدى الحاجة الى تطوير وتفعيل هذه الاجراءات لخدمة متطلبات العمل الضريبي وتحقيق الاهداف المنشودة.

#### 3- 1 اساليب الحصر الضريبي للمكلفين:

##### 3-1-1-الالتزام بالتقدم في التسجيل :

على كل مكلف يمارس نشاط اقتصادي ان يقدم اقراره الضريبي طوعا او اجبارا وفقا لما نصت عليه المادة (27) الفقرة (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 (المعدل). والتي تقضي ان على الاشخاص المسجلين وغير المسجلين من لهم دخل خاضع للضريبة تقديم تقرير عنه خلال مدة اقصاها لغاية 6/31 من السنة التقديرية ، اذا لم يطلب منه ذلك ، ومع ذلك نجد من خلال الواقع العملي عدم تحقق الالتزام الذي اقره القانون اذ ان المدة التي منحها المشرع الضريبي في هذه الفقرة تشجع على عدم التزام المكلفين وخصوصا مع عدم اقتران هذا الاجراء بعقوبات مناسبة بحق المتأخرين والممتنعين عن التسجيل وعدم وجود

متابعة لذلك، ويتم مطالبة المكلّف بتسديد ما بذمته من مستحقات سابقة في حال تقدم بمعاملة اخرى وفرض غرامة تأخيريه لا تتعدى سوى (10%) من مبلغ الضريبة، بما لا يتجاوز مبلغ (500 000) دينار وأدناه حالات عملية تبين ذلك :

مثال رقم (1) : الشركة الصناعية (س) لم تقدم بياناتها المالية لغرض التحاسب الضريبي في موعدها المقرر للسنوات من 2009 ولغاية 2021 وعند تقديمها في عام 2021، تم تقديرها احتياطيا واحتساب الضريبة المستحقة مع تحميل الغرامة المالية البالغة (500 000) دينار فقط وكما مبين في جدول رقم (1) :

**جدول رقم (1) الشركة (س)**

السنة	الدخل الخاضع للضريبة	الضريبة المتحققة	الغرامات المحسوبة عن التأخير
2009	135 994 000	20 400 000	500 000
2010	124 490 000	18 674 000	500 000
2011	281 950 849	42 293 000	500 000
2012	131 720 000	19 758 000	500 000
2013	137 813 000	20 672 000	500 000
2014	216 924 895	32 539 000	500 000
2015	136 790 000	20 519 000	500 000
2016	113 198 000	16 980 000	500 000
2017	113 973 000	17 096 000	500 000
2018	90 538 000	13 581 000	500 000
2019	101 207 000	15 182 000	500 000
2020	172 000 000	25 800 000	500 000
2021	132 758 000	19 914 000	500 000
المجموع		283 408 000	6 500 000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المزودة الينا من الهيئة

ومن الجدول اعلاه يتبين لنا ان الاجراء المتخذ بحق الشركة (س) هو استقطاع الغرامة المالية بحدها الاقصى الواردة بموجب المادة (56) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعد هذه الثغرة القانونية في التشريع الضريبي التي لم يتم اعادة النظر فيها باعنا وحافظا على عدم التزام المكلفين، خاصة مع عدم وجود اجراءات رادعة تجاه مثل هذه المخالفات ، كذلك لم يتم تحميل الفوائد المصرفية عن تلك المدة وان مبلغ الضريبة المتحققة للسنوات المذكورة والبالغ مجموعها (283 408 000) مائتان وثلاث وثمانون مليون واربعمائة وثمانية الآلاف دينار قد ادت الى نقص في جزء كبير من الإيرادات الضريبية، كما لو قامت الشركة باستثمار تلك المبالغ ستوفر لها ارباح اضافية عن تلك المدة، وهذه واحدة من حالات كثيرة تشير الى ضعف اجراءات الحصر الضريبي ومدى الحاجة الى اصلاحات موسعة وخطوات عملية لدعم كفاءة وسائل الحصر الضريبي المعتمدة.

مثال رقم (2) : الشركة (ص) لتسويق المنتجات الغذائية قامت بتوريد بياناتها المالية للهيئة عن السنوات من 2006 ولغاية 2012 وادخالها بسجل الواردة في 2015 ولم تستكمل اجراءات التحاسب الضريبي وكما مبين أدناه :

**جدول رقم (2) الشركة (ص)**

السنة	الإيراد المتحقق	الضريبة المستحقة	الغرامات المفروضة على التأخير
2006	5 335 221 138		لا يوجد
2007	5 318 977 887		لا يوجد
2008	-		لا يوجد
2009	-		لا يوجد
2010	330 241 066		لا يوجد
2011	2 965 182 485		لا يوجد
2012	3 648 170 584		لا يوجد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المزودة الينا من الهيئة

ومن خلال الاجراء الذي قامت بها الشركة اعلاه بتسجيل بياناتها لدى الهيئة تضمن عدم التعرض للغرامات التأخيرية عن تقديم البيانات المالية خلال المدة القانونية (لغاية 6/31 من السنة التالية لسنة تحقق النشاط ) ، وبذلك يمكن للشركة ان تستكمل اجراءات التحاسب الضريبي في وقت لاحق دون تعرضها للعقوبات المالية المفروضة بموجب القانون، ويمكن الاستفادة من مبالغ الضريبة المستحقة غير المدفوعة عن اعمال الشركة. ويعد هذا من اجراءات التخطيط الضريبي الذي تقوم به بعض الشركات لتخفيف عبء الضريبة والتخلص منها بشكل كلي او جزئي. وان هذا التصرف يؤدي الى نقص في حصيله الإيرادات الضريبية وخصوصا عند تكرار هذه الحالات على نطاق واسع، لذا يتطلب تكثيف الجهود للحد من هذه الحالات واتخاذ الاجراءات المناسبة لمتابعة وتخطيط عملية تسجيل المكلفين وحصر نشاطهم الخاضع للضريبة. ونظرا لعدم وجود ضمانات كافية تضمن الالتزام القانوني بالضريبة وضعف الجزاءان القانونية يلاحظ قلة عدد المتحاسبين ضريبيا قياسا بعدد المسجلين في الهيئة العامة للضرائب لسنة 20220 وكما مبين في الجدول أدناه :

### جدول (3) اعداد المكلفين المتحاسبين ضريبيا والمسجلين في الهيئة العامة للضرائب

الفرق	عدد المتحاسبين عن السنة 2020	عدد المسجلين	نوع النشاط
2085	6	2091	المهندسين
5212	143	5355	دلالي العقارات
7273	60	7333	المقاهي
3374	180	3554	الفنادق
9430	1496	10926	المعامل
8660	211	8871	الحلاقين
8943	268	9211	المطاعم
4472	445	4917	الصناعة
1404	16	1420	الكازينوهات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المزودة الينا من الهيئة

ويظهر من الجدول اعلاه وجود فارق كبير بين عدد المسجلين والمتحاسبين وضعف الالتزام القانوني بدفع الضريبة، والذي يتطلب التنسيق مع الجهات المعنية واتخاذ الاجراءات المناسبة لحث المكلفين على الالتزام الطوعي للضريبة.

### 3-1-2- طريقة المسح والتفتيش الميداني: وتُعد من أكثر الاجراءات الفاعلة لحصر المجتمع الضريبي وتحديث قاعدة

البيانات والمعلومات عن المكلفين المسجلين وتسجيل مكلفين جدد خاضعين للضريبة ممن لم يسبق تسجيلهم في الهيئة وفروعها .

وفي الواقع العملي فقد توقف العمل باجراءات المسح الميداني في العراق منذ عام 2000 واعيد العمل بها في بداية عام 2014

كتجربة محدودة، حيث تم تخصيص ثلاثة لجان تُمارس المسح الميداني على عيادات الاطباء، والصيدالدة في مناطق السعدون،

والحارثية، وشارع فلسطين، ومن خلال الاستفسار عن نتائج عمل هذه اللجان تبين ان اعمالها اسفرت عن تسجيل بعض المكلفين

بشكل محدود وتحديث جزئي لقاعدة البيانات وواجهت تلك اللجان رفضاً شديداً من قبل المكلفين، وعدم تعاونهم مع هذه اللجان

وقد توقف العمل بها بعد فترة وجيزة وتعذر اكمال اعمالها. ومن خلال حركة المكلفين لعام 2020 يمكن ان نستدل على محدودية

تسجيل بعض المهن المشار اليها اعلاه وهي نشاط الصيدليات المسجلة في الهيئة العامة للضرائب كما مبين في الجدول رقم (4)

ادناه:

#### جدول (4) يبين أعداد الصيدليات في العراق لسنة (2020)

الفرق	العدد من واقع سجلات النقابة (3)	عدد المتحاسبين لعام 2021 (2)	الاعداد المسجلة في الهيئة لعام (1)
6111	12439	320	6328

\*المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات الظاهرة في سجلات وبيانات الجهة المذكورة

من خلال الجدول اعلاه يظهر ان اعداد المسجلين في الهيئة (6328) صيدلية، في حين ان عددها من واقع بيانات نقابة الصيادلة هو (12439). اي بفارق (6111) صيدلية ويشير ذلك الى ضعف عمليات المسح الميداني وحصر نشاط المكلفين في هذا القطاع ، وادناه جدول يبين مبلغ الضريبة عن ذلك النشاط :

#### جدول (5) الفرق بين الضريبة المتحققة والمقدرة من واقع بيانات الجهة المعنية

الفرق بين الضريبة المتحققة والضريبة المقدرة (1-2)	مبلغ الضريبة من واقع بيانات النقابة (2)	مبلغ الضريبة المتحققة لعام 2021 (1)
18 848 224 351	28 330 245 000	9 482 020 649

\*المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات الظاهرة في سجلات وبيانات الجهات المذكورة

من خلال الجدول اعلاه وباحتساب الضريبة المستحقة عن العدد المسجل لدى الجهة المذكورة يظهر مبلغ قدره (330 245 000) دينار ، اي ان فرق الضريبة المستحقة غير المدفوعة يمثل مبلغ مقداره (18 848 224 351) دينار. ويشير ذلك الى اهمية الحاجة الى تفعيل عمل لجان المسح الميداني وتنظيمها بشكل متكامل وكفوء مع مراعاة اعتبارات العدالة الضريبية ، والتي من شأنها ان تسهم في تعزيز استجابة وتعاون المكلفين في هذا المجال وضرورة انشاء قسم مستقل للحصر الضريبي يتولى تنسيق اعمال المسح الميداني وتسجيل المكلفين. وفي احد المناطق التجارية من مدينة بغداد والتي تمتاز بالكثافة السكانية العالية ، وتكون قريبة من الفرع الضريبي المسؤول عن الرقعة الجغرافية تم اخذ مجموعة من البنايات وعددها (عمارتان)، مكونة من (محلات تجارية متنوعة، ومعمل ، وشقق ما بين عيادة أو شقق للسكن وملجأ لكل عمارة )، تضمنت (18) محل تجاري متنوع الاستخدامات، ومعمل للألمنيوم عدد (1) وشقق ما بين عيادة وسكن عدد (3) ، وملجأ عدد (2)، تم تطبيق اجراءات المسح الميداني. والجدول رقم (2) يبين اجراءات التطبيق.

#### جدول رقم (6) اجراءات تطبيق الانشطة الاقتصادية وتصنيفها

ت	نوع العقار	محل	معمل	شقق	ملجأ
1	عمارة (1) طابق	9	—	1	1
2	عمارة (1) طابق	9	1	2	1
المجموع		18	1	3	2

\* المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على عملية الحصر الضريبي التي قام بها الباحثين

يمكن توضيح اجراءات التطبيق حول واقع حصر المكلفين في كل بناية وكما موضح في الجداول المرقمة (3،4) التي تم اعدادها من قبل الباحثين مستعرضاً أنواع الانشطة الاقتصادية الخاضعة لضريبة الدخل.

## جدول رقم (7) تصنيف الانشطة الاقتصادية بناية رقم (1)

ت	الانشطة	الاعداد	الربح السنوي	الضريبة المتحققة	الموقف الضريبي	ايرادات الضريبة الواجب دفعها
1	ورشة لتصليح اجهزة التبريد	1	10 000000	750 000	غير مسجل	750 000
2	حلاق رجالي	1	8 000 000	450 000	غير مسجل	450 000
3	صيدلية	1	12 000 000	1 500 000	غير مسجل	1 500 000
4	محل الصيرفة	1	17 000 000	1 050 000	غير مسجل	1 050 000
5	محل لبيع الاصباغ	1	9 000 000	800 000	غير مسجل	800 000
6	اسواق سوپرماركت	1	12 000 000	1 100 000	غير مسجل	1 100 000
7	مطعم للاكلات السريعة	1	13 000 000	580 000	غير مسجل	580 000
8	محل لبيع الفواكه والخضر	1	9 000 000	800 000	غير مسجل	800 000
9	خياطة رجالي	1	9 000 000	600 000	غير مسجل	600 000
10	شقق سكنية	1	مغفأة			
11	ملجأ	1	11 000 000	780 000	غير مسجل	780 000
	المجموع	11				8 390 000

\* المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على عملية الحصر الضريبي التي قام بها الباحثين

## جدول رقم (8) تصنيف الانشطة الاقتصادية بناية رقم (2)

ت	الانشطة	الاعداد	الربح السنوي	الضريبة المتحققة	الموقف الضريبي	ايرادات الضريبة الواجب دفعها
1	محل لبيع الحاسوب والحقائب	1	15 000 000	1 800 000	غير مسجل	1 800 000
2	كماليات	1	8 000 000	550 000	غير مسجل	550 000
3	محل لبيع اجهزة الهاتف النقال	1	14 000 000	1 300 000	غير مسجل	1 300 000
4	محل لبيع العطور	1	8 000 000	740 000	غير مسجل	740 000
5	حلاقة نسائي (2) كرسي	1	16 000 000	1 090 000	غير مسجل	1 090 000
6	محل بيع الاصباغ	1	11 000 000	880 000	غير مسجل	880 000
7	محل اسكافي	1	8 000 000	340 000	غير مسجل	340 000
8	محل لبيع الاحذية النسائي	1	12 000 000	780 000	غير مسجل	780 000
9	محل لبيع الالبسة الرجالي	1	10 000 000	590 000	غير مسجل	590 000
10	معمل للالمنيوم	1	16 000 000	1 050 000	غير مسجل	1 050 000
11	شقق سكنية	1	مغفأة			
12	ملجأ	1	12 000 000	790 000	غير مسجل	790 000
	المجموع	16				9 910 000

\* المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على عملية الحصر الضريبي التي قام بها الباحثين

وبذلك تم حصر الانشطة الاقتصادية الخاضعة لضريبة الدخل في كل بناية من خلال تطبيق اجراءات المسح الميداني ، بعدها يتم تحليل النتائج تفصيلاً .

## جدول رقم (9)

تسلسل العقار	عدد المكلفين	الإيرادات المتوقعة
1	10	8 390 000
2	11	9 910 000
المجموع	21	18 300 000

\* المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على عملية الحصر الضريبي التي قام بها الباحثين

- 1- في ضوء هذه الحالة لعملية المسح الميداني لحصر عمارتين في شارع تجاري وسط مدينة بغداد، والتي يزاول أنشطة اقتصادية مختلفة وخاضعة لضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل.
- 2- انخفاض عدد المسجلين في سجلات الهيئة العامة للضرائب للمكلفين الذين تم حصرهم ضريبياً من الباحثين، لمزاولي الأنشطة الاقتصادية المختلفة الإجمالية، اذ بلغت (11) مكلف وهو عدد منخفض جداً، اما نسبة غير المسجلين (المتهربين) الإجمالية كانت (21) وهو عدد مرتفع جداً. مما يدل على ضعف وتقصير واضح من الهيئة العامة للضرائب في حصر وتسجيل المكلفين.
- 3- نتيجة لعملية حصر المكلفين المذكورة اعدادهم اعلاه، بلغت الايرادات الضريبية الواجب استحصالها من هؤلاء المكلفين ( 18 300 000) ثمانية عشر مليون وثلاثمائة الف دينار سنوياً دون احتساب الغرامات التأخيرية.
- 4- نتائج هذه الحالة هو اظهار فاعلية اجراءات الحصر الضريبي، مما زاد من تنوع النشاطات الخاضعة للضريبة ، وهذا الانعكاس الايجابي زاد من الحصيلة الضريبية.
- 5- هنالك اجراء كان متبع، هو التنسيق بين وزارة الكهرباء والهيئة العامة للضرائب وبموجبه تم تسجيل البناية رقم (1) منذ تاريخ ائصال الكهرباء لها في عام 2013 وتم تسجيلها في الفرع الضريبي ، لكن صاحب العقار لم يراجع الضريبة منذ عام 2018، اذ يعتبر ذلك مؤشراً على القصور الواضح في عمل الادارة الضريبية.
- 6- على ضوء تطبيق تجربة الحالة السابقة، والايادات الناجمة من حصر عمارتين لشارع تجاري في مدينة بغداد. ولو طبقت هذه التجربة من لدن الادارة الضريبية في جميع المحافظات وبإمكانيات فاعلة وكفؤة لكان تأثيرها كبيراً جداً وإيجابياً على رفع الحصيلة الضريبية.

### 3-1-3- طريقة التنسيق بين ضريبي الدخل والعقار:

جرى العمل بهذه الطريقة في سنوات سابقة كأحد الاساليب الداعمة لحصر الانشطة الاقتصادية الخاضعة للضريبة، من خلال الكشف الموقعي للعقارات التي تجري عليه المعاملات العقارية وطلب المعلومات من مالكي العقارات المؤجرة عن شاغلي تلك العقارات، في حال ممارستهم نشاط اقتصادي خاضع للضريبة لغرض التحاسب الضريبي ، لكن تلك الالية توقفت تطبيقها العملي من سنوات سابقة ولم يتم العمل بها حالياً الا بشكل محدود جداً ، ولايتم في الغالب طلب معلومات المستأجرين شاغلي العقارات انما يتم تحميل الضريبة الاضافية على مالكي تلك العقارات وأدناه مثال يبين هذه الحالة :

### جدول (10) نتائج الحصر الضريبي للنشاطات غير المنظمة

ت	نوع النشاط	عدد المسجلين في الفرع (1)	عدد المتحاسبين لعام 2021 (2)	العدد من واقع بيانات الجهات الساندة (3)	الفرق
1	دلالية العقار	29	5	431	402
2	تصليح السيارات	5	صفر	49	44
3	المعامل الانتاجية	59	1	141	82
4	معارض السيارات	5	صفر	49	44
5	المولدات الاهلية	127	-	433	306
6	المطاعم الشعبية	15	صفر	154	139
	المجموع	240	6	1257	1017

\* المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات التحليلية للأنشطة المذكورة

## جدول (11) الضريبة المتحققة والضريبة المقدرة

ت	نوع النشاط	الضريبة المتحققة لعام 2021	الضريبة المقدرة من واقع بيانات الجهات المعنية	الفرق	نسبة الضريبة المتحققة الى الضريبة المقدرة
1	دلاية العقارات	صفر	282 305 000	282 305 000	صفر %
2	تصليح السيارات	صفر	24 745 000	24 745 000	صفر %
3	المعامل الانتاجية	385 000	113 505 000	113 120 000	0.34 %
4	معارض السيارات	صفر	68 845 000	68 845 000	صفر %
5	المولدات الاهلية	34 499 685	58 220 000	23 720 315	59 %
6	المطاعم الشعبية	صفر	77 770 000	77 770 000	صفر %
	المجموع	34 884 685	625 390 000	590 505 315	6 %

\* المصدر : من اعداد الباحثين بالاعتماد على البيانات التحليلية للأنشطة المذكورة

من خلال بيانات الجدولين (10، 11) اعلاه والتي تمثل عينات جزئية من النشاط الاقتصادي يظهر حجم الفروقات بين النشاط المسجل ضريبيا والنشاط الذي تمثله سجلات الجهات المعنية الوارد ذكرها ، حيث تظهر فروقات كبيرة في اعداد ومبالغ الضريبة ويشير الفرق الظاهر البالغ (590 505 315) خمسمائة وتسعون مليوناً وخمسمائة وخمسة الالاف وتلثمائة وخمسة عشر ديناراً، الى أهمية التنسيق مع الجهات الساندة وتفعيل دورها في عملية الحصر الضريبي.

## خلاصة النتائج :

- 1- اثبتت تجربة البحث عن فاعلية اجراءات الحصر الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية، اذ بلغت قيمة الضريبة المستحقة على المكلفين المتهربين من دفعها لعينة البحث للحالة الاولى مبلغاً قدره (283 408 000) مليون دينار، اما الحالة الثانية فقد اسفرت عن تهرب ضريبي مقداره ( 18 300 000 ) مليون دينار. اما الحالة الثالثة فقد اضررت فروقات ضريبية بمقدار (590 505 315) مليون دينار سنوياً ناهيك عن احتساب الغرامات التأخيرية والفوائد، والسبب في ذلك يعود الى ضعف اساليب الحصر الضريبي المتبعة من لدن الإدارة الضريبية.
- 2- أشارت حصيلة النتائج الى ضعف وتهاون كبيرين في إجراءات الحصر الضريبي والذي اسفر عن ضياع كبير في الإيرادات الضريبية، خاصة اذا نظرنا الى ان مثل هذه الحالات هي حالات كثيرة وشائعة واذا تم تعميم التجربة على نطاق وانشطة اوسع.

## الاستنتاجات والتوصيات Conclusions and Recommendations

## اولاً- الإستنتاجات Conclusions

- 1- تفتقر الهيئة العامة للضرائب وفروعها الى قسم متخصص يعنى بحصر المكلفين.
- 2- عدم وجود مادة قانونية تختص بإجراءات حصر المكلفين، في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 (المعدل).
- 3- ضعف تطبيق القوانين الضريبية من قبل الهيئة العامة للضرائب فيما يخص الغرامات التأخيرية ، فضلا عن ضعف الجزاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 (المعدل) .
- 4- انخفاض عدد المسجلين في سجلات الهيئة العامة للضرائب للمكلفين الذين تم حصرهم ضريبياً، لمزاولة الأنشطة الاقتصادية المختلفة الإجمالية، اذ بلغت (11) فقط وهو عدد منخفض جداً، اما نسبة غير المسجلين الإجمالية (المتهربين) كانت (21) وهو عدد مرتفع جداً، مما يدل على ضعف وتقصير واضح من الهيئة العامة للضرائب في حصر وتسجيل المكلفين.

## ثانياً- التوصيات Recommendations

- 1- ضرورة قيام الادارة الضريبية باتخاذ اجراءات فاعلة وجدية لحصر المكلفين غير المسجلين، كتفعيل اجراءات المسح الميداني والتي تعد وسيلة ناجعة في عملية حصر جميع المكلفين الخاضعين للضريبة، وتسجيلهم في سجلات الهيئة والذي ينعكس ايجابا على حجم الايرادات الضريبية.
- 2- ضرورة اتباع الهيئة العامة للضرائب اساليب واجراءات حديثة في الحصر الضريبي، كالاتمة الالكترونية وربطها بشبكة الانترنت من خلال نهج متكامل وتدرجي، فضلاً عن تفعيل الرقم الضريبي.
- 3- ضرورة استحداث شعبة او قسم ضمن الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب يكون مسؤولاً عن حصر وتسجيل كافة المكلفين الخاضعين للضريبة.
- 4- تفعيل دور الجهات الساندة للهيئة العامة للضرائب مثل الدوائر الحكومية التي يمكن ان تزود الهيئة بالمعلومات اللازمة عن الانشطة الخاصة بالمكلفين . من خلال آلية محوسبة تمكنها من ربط نظام هذه الدوائر الكترونياً مع الهيئة وفروعها والمنافذ الحدودية عن طريق شبكة الانترنت لتفعيل عملية حصر مكلفي ضريبة الدخل المتهربين.
- 5- ضرورة قيام السلطة المالية بمراجعة قانون ضريبة الدخل الحالي، واجراء التعديلات اللازمة وادخال فقرات خاصة بحصر المكلفين الخاضعين للضريبة. مع اقتراح العقوبات المناسبة بحق المكلفين غير المسجلين لدى الهيئة العامة للضرائب، ورفعها الى السلطة التشريعية لغرض تشريعها بقانون. من خلال الاطلاع على قوانين الدول العربية والمتقدمة والاستفادة من تجاربهم وادخال نصوص قانونية توضح كيفية تسجيل المكلفين وحصرهم ضريبياً بشكل واضح وشفاف.
- 6- ضرورة تظافر الجهود الحكومية والادارة الضريبية لتفعيل دور الاعلام الضريبي من خلال برامج توعوية في شبكات التلفزة والاعلانات على شبكات التواصل وفي الشوارع للتأكيد على اهمية الامتثال الضريبي مقندين بنماذج لبعض الدول العربية كمصر، مع الاشارة الى العقوبات الجزائية التي تترتب على المتهربين من دفع الضريبة.

## المراجع والمصادر

### اولاً: المصادر العربية

- 1- ابراهيم ، مصطفى علي ،(2010) .التهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث دبلوم عالٍ معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 2- أمين ، عبدالله محمود ، (2000). تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- 3- الحجيبي ، حيدر جمعه مسير بنون، (2021). أساليب الحصر الضريبي لضريبة الدخل ودورها في تخفيض عجز الموازنة في العراق، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث دبلوم عالٍ معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 4- الساعدي ، سامي هاشم فالح، (2011). تقدير الاقتصاد غير الرسمي وأثره في الاقتصاد العراقي، أطروحة دكتوراه فلسفة في الاقتصاد مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة .
- 5- الشويلي ، امل كريم كاظم، (2020). اثر التكامل بين اجهزة الرقابة الداخلية والخارجية على تحقيق العدالة الضريبية، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، اطروحة مقدمة الى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية .
- 6- الفتلاوي، معتز جاسم شاكر، (2020). دور المعلومات الضريبية للجهات الساندة في تحديد وعاء ضريبة الدخل، بحث دبلوم عالٍ معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.



- 7- القيسي ، سجي سعد محمد ، (2018). دور الضمانات في تحصيل ضريبة الدخل، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة للماجستير في الضرائب .
- 8- الموسوي ، إيهاب علي داود ، (2010). دراسة تحليلية للاقتصاد غير الرسمي العراق أنموذجا ، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية .
- 9- الدرويش، بكر اباد كامل،(2022). تطبيق اسلوب الادارة بالأهداف ودورها في الحصيلة الضريبية ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، تخصص ضرائب ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 10- النعيمي ، رشا عبد المجيد سعيد ، (2005). التهرب الضريبي في المهن الطبية ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة للماجستير في الضرائب.
- 11- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم،(2013) شرح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته ، شركة العاتك لصناعة الكتاب بيروت لبنان.
- 12- العلي، عادل فليح ، (2007) المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- 13- العزاوي، فيصل سرحان ، خلف ، صلاح نوري، (2022) دور مراقب الحسابات في تعزيز مصداقية البيانات المالية وانعكاسها على التقدير الذاتي ، بحث تطبيقي لعينة من كبار المكلفين في الهيئة العامة للضرائب -المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- 14- جواد، قاسم خطار ، (2018). الحصر الضريبي ودوره في تحديد وعاء ضريبة العقار ، بحث دبلوم عالٍ معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 15- خلف، صباح حسن، (2017) مبادئ المالية العامة وتطبيقاتها في العراق، ط1، مكتب شمس الأندلس للطباعة الرقمية والتصميم والنشر، بغداد.
- 16- دراز ،حامد عبد المجيد، (2019) النظم الضريبية ، دار فاروس العلمية للنشر والتوزيع .
- 17- دراز و ابو دوح ،حامد عبد المجيد ،محمد عمر حماد ،(2020) المالية العامة ، دار فاروس العلمية للنشر والتوزيع ، الاسكندرية .
- 18- شاكور ،كفاء عبد الكريم، (2017). دور الجهات الساندة في توسيع الوعاء الضريبي للمدة(1998-2008) بحث دبلوم عالٍ معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 19- شكر، عدي عبد الاله حمد، (2014). فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ودورها في توسيع الوعاء الضريبي، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد.
- 20- صبري ، هدى محمود نيازي، (2013). دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة للماجستير في الضرائب
- 21- علي ،اسراء طالب، (2019). أثر التحاسب الضريبي في تعزيز الحصيلة الضريبية لشريحة الأطباء والصيدالدة ، دراسة تحليلية في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة ماجستير في التقنيات المالية والمحاسبية ، مجلس الكلية التقنية الإدارية/ بغداد.
- 22- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 (المعدل).
- 23- كماش، كريم سالم، (2010). مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه فلسفة محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- 24- محمود ، مصطفى قيس، (2017). اثر الاعتراض في الحصيلة الضريبية ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب ، رسالة دبلوم العالي المعادلة للماجستير . المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد.
- 25- محسن، حسن سالم، (2016)، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، العدد التاسع.
- 26- نصر ، عمار السيد عبد الباسط ، (2010). الاصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم – دراسة مقارنة ، الاسكندرية .

#### ثانياً- المصادر الأجنبية:

- 1- Alexander Ampaabeng , (2018). Taxing the informal sector in developing countries : the case of Ghana، A thesis submitted to The University of Birmingham for the degree of doctor of philosophy .
- 2- Bernard Salanie, (2002). The Economics of Taxation, The MIT Press Cambridge، Massachusetts London, England.