

التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين

(بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق)

The Planning For Reducing the Phenomenon of Tax Evasion By Developing the Role of the Equitable Distribution of Tax Burdens on Taxpayers An Applied Research in the General Commission Of Taxes

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

أ.م.د. حسين عاشور جبر العتابي

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة ديالى

فيصل سرحان عبود العزاوي

المستخلص:

يُعد الوعاء الضريبي ركناً من أركان التنظيم الفني للضرائب، وأن حُسن إختيار الوعاء الضريبي يؤثر في حصيلته الضريبية وعدالتها، وان توسع نطاق الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سُميت بالتهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد إقتصاديات الدول وهذه الظاهرة تحول دون تحقيق الدولة لأهدافها السياسية والإقتصادية والإجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكاناتها المادية والبشرية و إدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن من ورائها .

وإستنتج الباحث أن ضعف الإمكانيات المادية والفنية والبشرية والتكنولوجية التي يفترض أن تتوافر لدى السلطات الضريبية في الهيئة العامة للضرائب ووجود علاقة عكسية قوية وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها ٩٥% ما بين العدالة الضريبية والتهرب الضريبي اذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط *0.823 اي كلما تزداد العدالة الضريبية يقل التهرب الضريبي والعكس صحيح وأن العدالة الضريبية تقسر ما مقداره 68% من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي. وأوصى الباحث وجوب العمل على مد الإدارة الضريبية بما تحتاجه من الإمكانيات البشرية الممكنة يسمح به واقع القدرات العامة مع محاولة مُجاراة التطور التكنولوجي والإداري في المعاملة الضريبية وإتخاذ أهم السبل والاجراءات في تحقيق العدالة للحد من التهرب الضريبي من قبل المُكلفين .

Abstract:

The tax base is one of the bases of the technical organizing of taxes, and that a good selection of the tax base effects the outcome of the tax and its fairness, and with the expansion of the tax range results a dangerous phenomenon called tax evasion, which became threaten the economies of countries and this phenomenon prevents the achievement of the state to its economic, political and social objectives which seeks to resolve this phenomenon and identifying all human and material potential and realize the real reasons that lie behind it. The researcher found that tax authorities are weak in terms of it the technical material and financial abilities, the analysis of data show that then is a significant reverse relation at the level of (95%) between tax justice and tax evasion, with a correlation coefficient(82.3%). The more is tax justice, the less tax evasion and rise versa. The fair taxation accounts for (68%) of the changes in the tax evasion. The researcher recommend providing tax administrative with the required human resources and coping with administrative administrative and technological development in the process of taxation, The researcher also recommend adopting the important procedure for achieving tax justice to limit tax evasion.

مقدمة:

إن قانون الضرائب يحتل مركز الصدارة في مجال تحقيق العدالة الإجتماعية فالضرائب تشغل مكانة بارزة في جميع النظم المالية لدول العالم فهي أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة ومن أدوات تنظيم المسار المالي فيها فضلاً عن دورها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وفي مقدمة هذه الاهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل وتحفيز الادخار والاستثمار على وفق أولويات التنمية وقد أرتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث و تأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين مصلحة كل من الخزينة العامة (الحصيلة) ومصلحة المكلفين (العدالة) فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع. ولتحقيق ذلك لابد من وجود جهاز ضريبي كفوء ومحترف في تحديد الوعاء الذي سوف يتم فرض الضريبة عليه والإجراءات السليمة

والشفافية ودقة في المعطيات المعتمدة أثناء التحصيل الضرائب للإطلاع على تقويم مدى نجاح السياسة الضريبية وقدرة تعامل المكلفين مع مفردات قوانين الضرائب وتكييف مؤسساتهم ومشاريعهم معها.

منهجية البحث: يتضمن عرضاً لمنهجية البحث التي تتضمن المشكلة، وأهداف البحث وأهميته، فضلاً عن ذلك فرضياته، وسيجري أيضاً التعرف على أدوات الدراسة، مع التعرض لأسلوب البحث.

أولاً: مشكلة البحث: أن عدم توفر العدالة في توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين زاد من التهرب الضريبي من قبلهم، و تليهم للمساهمة في تغطية نفقات الحكومة ولو بشكل يسير.

ثانياً: أهداف البحث: الكشف عن تأثير متبادل بين وجود العلاقات الرابطة بين تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. وتطبيق المبادئ والقواعد الضريبية على المكلفين (الأفراد والشركات).

ثالثاً: أهمية البحث: تتمحور أهمية البحث بإظهار تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين في التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في العراق.

رابعاً: فرضية البحث: أن هناك ترابط بين عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين والحد من التهرب الضريبي (علاقة عكسية) وهذا ما ستشاهده نتائج البحث.

رابعاً: عينة البحث واسلوب جمع البيانات:

تم إختيار أقسام الهيئة العامة للضرائب بإعتباره الحلقة الإدارية الوحيدة التي ينفذ فيها هذا الأسلوب في الهيئة إلى جانب مجموعة من الذين يعملون في هذا المضمار ومجموعة من (المكلفين).

خامساً: منهج البحث: منهج استنباطي ، استقرائي ، فرضي

سادساً: هيكلية البحث: تناول البحث في المبحث الأول التهرب الضريبي وتضمن المفهوم ، الأنواع والأسباب والآثار والمبحث الثاني تناول العدالة الضريبية، وأما المبحث الثالث فقد تناول الجانب التطبيقي، وتضمن الضوابط السنوية والمتغيرات الاقتصادية في المطلب الأول وأما تحليل النتائج فقد تناولها المطلب الثاني.

المبحث الأول: التهرب الضريبي، : المفهوم ، الأنواع، الأسباب والآثار

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي: من الناحية القانونية هو " كل عمل أو إمتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة، إذا نص على تجريمه في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة" (التحافي، ٢٠٠١: ٢٧). أما محاسبياً فهو المخالفة الناتجة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة (أمين، ٢٠٠٠: ١٤٨). أما البُعد الإقتصادي للتهرب الضريبي فهو "سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من إلتزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً" (يونس، ٢٠٠٤: ١٨٢).

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي:

إستعان أغلب الإقتصاديين بمجموعة من المعايير للتمييز بين الأنواع المتعددة للتهرب الضريبي وهي كالاتي:

أولاً: التهرب الضريبي بموجب معيار المشروعية:

(١) التجنب الضريبي: تشكل الضرائب عبئاً على الممول، لذلك فإنه يعمل على مقاومتها، أما بالتخلص منها، أو بإلقاء عبئها على شخص آخر، وعلى الرغم من تعدد الألقاب وإختلاف آراء الإقتصاديين حول تحديد وتسمية التجنب الضريبي، والتعريف الآتي يعطي صورة توضيحية لهذه الحالة، فالتجنب الضريبي" هو الذي لا جرم فيه، إذ يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الإلتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية وذلك بالإبتعاد عن مواطن التكلفة أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون" (الخطيب وشامية، ٢٠٠٣: ٢٠٥).

(٢) الجرم الضريبي: هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو إحتيالاً يلجأ إليه المكلف للتخلص من الضريبة (العلي، ٢٠٠٣: ١٢٣).

أ. بوساطة الحسابات: كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته

ب. إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم إقراره لدى دوائر الضريبة ببعضها ويخفي البعض الآخر
ت. التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصادر دخله إلى جهة خيرية مغفأة من الضريبة
مع إبقائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها . كما يرى بعضهم أن
هناك أساليب أخرى (أمين، 1997: ١٧١).

ثانياً: **التهرب بموجب معيار الحجم:** هناك تقسيم آخر للتهرب الضريبي ينظر إليه من زاوية مقدار ما يتمكن منه المكلف في
التخلص من الضريبة المستحقة قانوناً كلياً أو جزئياً وكالاتي:

(١) التهرب الكلي: يقصد به " أن يمتنع المكلف عن دفع الضريبة كلياً عندما يكون المكلف خارج نطاق الضريبة ولا يوجد له قيد
ولم تتم متابعتها لصعوبة الوصول إليه لغياب العنوان الصحيح

(٢) التهرب الجزئي: هو التهرب الذي يحاول من خلاله المكلف إخفاء جزء من نشاطه أو إخفاء جزء من مشترياته أو مبيعاته أو
غيرها من الطرائق، وهذا النوع أكثر إنتشاراً من التهرب الكلي (كتانة، ١٩٩٨: ٥٨).

ثالثاً: التهرب بموجب معيار الإقليمية *Evasion Under the Regional Standard*

(١) التهرب الضريبي الداخلي: نشأت ظاهرة التهرب الضريبي الداخلي قبل ظاهرة التهرب الضريبي الخارجي، لذا كانت التشريعات
الداخلية سبابة إلى إدراك مدى خطورتها على الإقتصاد الوطني، لكون الضريبة تُعدُّ من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة التي
تساعدها على مواجهة العديد من المشاكل الإقتصادية التي تتعرض لها من آن لآخر. ويعرف التهرب الضريبي الداخلي بأنه
"التهرب الذي يتم داخل حدود الدولة، ويتم عند قيام الممول الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة من الوفاء بالتزامه متخذاً
بذلك موقفاً مخالفاً للقانون وتكون هذه المخالفة في أغلب الأحيان صريحة ومقصودة وتتضمن سوء النية "

(٢) التهرب الضريبي الخارجي: يعرف التهرب الضريبي الخارجي على أنه "إستخدام الممول طرقاً احتيالية غير مشروعة لنقل كل
أو جزء من الأرباح أو الإيرادات، التي من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة ، إلى دولة أخرى لا تخضع هذه الأرباح
أو الإيرادات في الغالب للضرائب، أو تخضعها لنوع أقل وطأً على الممول من الذي يخضع لها الدولة الاولى". (عز، ١٩٨٠:
١٨٥)

المطلب الثالث: أسباب التهرب الضريبي : *Causes of Tax Evasion*

وتقسيم هذه الأسباب إلى خمسة فروع ولكل فرع منها ثغرات وعيوب جانبية وهي كما يأتي:

أولاً: الأسباب التشريعية: إن النصوص القانونية تُعدُّ الأساس الذي يُحدد فرض الضريبة والدخول والأشخاص الخاضعين لها، إذ لا
ضريبة إلا بنص. ولهذا نجد أن هناك عوامل تشريعية عدة يمكن أن تولد حالة التهرب الضريبي أو تساعد في إتساعها وأهم هذه
العوامل هي:

(١) عدم دقة النصوص القانونية: إن وجود الثغرات في النصوص القانونية يشكل خللاً في صياغة النصوص ويفتح المجال أمام
المكلفين من خلال محاولاتهم إستغلال الثغرات للتهرب من دفع الضريبة (المرصفاوي، ١٩٦٣: ٦٥).

(٢) إنعدام الإستقرار القانوني: إن العراق أحد الدول النامية، إذ يتسم بعدم الإستقرار في معظم القوانين الضريبية وبخاصة قانون
الدخل النافذ إذ لا تكاد تخلو سنة من السنوات ومُنذُ تنفيذه من تدخل المشرع بتعديل أو إضافة بحيث أصبح من العسير على
موظفي الإدارة الضريبية الإلمام بكل هذه التعديلات والإضافات، وهو ما فتح الباب أمام المكلفين للتهرب من الضريبة.

(٣) ضعف الجزاءات الضريبية: يُعدُّ التهرب الضريبي من أهم المخالفات الضريبية، فلا بد أن يكون هناك جزاء يفرض على من
يرتكب هذه مخالفة التهرب الضريبي بما يتناسب وخطورتها وأهميتها (العلي وكداوي، ١٩٨٩: ٩٠).

(٤) الإزدواج الضريبي: يقصد بالإزدواج الضريبي فرض الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته، وعن نفس المال للمدة ذاتها،
ولكي يتحقق الإزدواج لابد إجتماع الشروط الآتية: وحدة نوعية الضريبة المفروضة، ووحدة المكلف القانوني بالضريبة، ووحدة
الوعاء الضريبي، ووحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة.

٥) الإدارة الضريبية (الجهاز الضريبي): إن التشريع الضريبي لا يحقق أغراضه المرجوة إلا إذا عهد به إلى إدارة ضريبية تحسن تطبيقه وتجيد تنفيذه ، ولا بد للدولة ان تولي رعايتها للجانب الإداري للنظام الضريبي، أي الإدارة الضريبية، فمن الضروري إدراك حقيقة أساسية وهي أن التطوير يهزم الجمود (جادو، ٢٠٠٤ : ٣١٧).

ثانياً: الأسباب الاقتصادية: الأهداف الاقتصادية من أهم الأهداف الضريبية في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الإستهلاك والإنتاج والإدخار والإستثمار وحل الأزمات التي تتعرض لها بتشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز (محمد، انوبيا، ٢٠٠١ : ٢٣).

ثالثاً: الأسباب الأخلاقية: يُعد ضعف المستوى الأخلاقي في الجماعة هو السبب الأهم في التهرب الضريبي، بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إثماً في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره (عتلم، ١٩٩٨ : ١٥٠). وهذا يعتمد على مقدار الوعي الضريبي والذي يعرف على أنه الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة.

رابعاً: أسباب أمنية: يمر بلدنا العزيز بعد أحداث ٢٠٠٣ و أحداث ١٠/حزيران / ٢٠١٤ بإضطرابات أمنية أدت إلى توقف عدد كبير من النشاطات ، مما أدى إلى تهرب كثير من أصحاب هذه النشاطات وعدم تحديد موقفهم من الضريبة المستحقة عليهم .

المطلب الثالث: آثار التهرب الضريبي: *The Effects of Tax Evasion*

إن للتهرب الضريبي آثاراً متعددة "مالية وإقتصادية وإجتماعية" ذات أبعاد بعيدة تم توضيحها كما يأتي:

أولاً: الآثار المالية للتهرب الضريبي: لأن الهدف الرئيس للضريبة هو تقليل حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروات بين كافة أفراد المجتمع، كغيلة للتوازن والسلام الإجتماعي، ويترتب على التهرب الضريبي أيضاً من الناحية المالية خسارة كبيرة تلحق بالموازنة العامة للدولة والمتمثلة بإنخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية و يؤدي بدوره إلى عجز في موازنة الدولة " قلة الإيرادات وزيادة حجم النفقات " (النجار، ٢٠٠٣ : ١٥٤).

ثانياً: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي: إن الضرائب تترك آثارها الإيجابية في متغيرات الإقتصاد الكلية وتعد وسيلة فعالة في علاج الأزمات التي تنتاب الإقتصاد القومي، مثل التضخم والكساد، إلا أن التهرب الضريبي كونه مشكلة من مشكلات تطبيق الضرائب إنما يؤدي وجوده إلى القضاء على إيجابيات الضرائب على الإقتصاد القومي ، ومن خلال ذلك سيتم تفحص أثر التهرب الضريبي على الإنفاق الإستهلاكي الخاص، من المعروف أن الضرائب تمتلك تأثيراً حقيقياً على حجم الإستهلاك الخاص، ذلك من خلال تقليص معدلات الإنفاق الإستهلاكي الخاص ومنعه من الزيادة وتحقيق وفورات تمكن الدولة من إعادة إستثمارها (النجار، مصدر سابق : ٥٥)، ومن بيانات الجدول رقم (١) نجد أن الإنفاق الإستهلاكي في حالة زيادة مستمرة طوال فترة الدراسة إذ سجل في عام ٢٠١٠ مبلغ قدره (٧٢٠٢٦٣٢٤) إثنان وسبعون ترليون وستة وعشرون مليار وثلاثة مائة وأربعة وعشرون مليون دينار، وبقى مستمراً في الزيادة حتى نهاية عام ٢٠١٢ إذ وصل إلى مبلغ قدره (٨٤٢٣١٩٢٨) أربعة وثمانون ترليون ومئتان وواحد وثلاثون مليار وتسعة مائة وثمانية وعشرون مليون دينار، أما متوسط نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإنفاق الجاري فقد كانت النسبة طوال الفترة (٣,١%)، بعد ما كانت الميزانية تسجل وفورات في الإيرادات فترة السبعينات، و خلال مدة الدراسة فقد أخذت معدلات تسجيل الإنفاق الإستهلاكي الخاص بالزيادة خلال هذه الفترة إذ سجل متوسط قدره (٨,٢٥%) ولا بد من الإشارة إلى أن الضرائب تمتلك تأثيراً حقيقياً على حجم الإستهلاك الخاص " لكن هذه الزيادة في الإنفاق الإستهلاكي الخاص وعدم مجارات الإيرادات الضريبية لها، تجعل تأثير الإيرادات الضريبية على حجم الإستهلاك الخاص قليلة ومتواضعة، وقد كانت أقصى مساهمة للإيرادات الضريبية عام ٢٠١٢ (٣,٨٥%) أما أدنى نسبة مساهمة كانت في عام ٢٠١١ بلغت (٢,٥٨%)، ومن الملاحظ أن فجوة الإيرادات الكلية من الضرائب هي (٦% ، ٦٢%) عامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ طوال سنوات الدراسة، ويمكن القول أن حجم الإنفاق الإستهلاكي الخاص يتغير تغيراً نسبياً ولكن ليس بفعل تأثير السياسة الضريبية

جدول رقم (١) مساهمة الإيرادات الضريبية الى حجم الإنفاق الاستهلاكي الخاص في العراق ونسب النمو فيها

للسنوات ٢٠١٠ - ٢٠١٢

ت	السنة	الإيرادات الضريبية	معدلات نمو مجموع الإيرادات الضريبية	الإنفاق الاستهلاكي الخاص	نسبة النمو حجم الإنفاق الاستهلاكي الخاص %	نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية الى حجم الإنفاق الاستهلاكي الخاص %
1	٢٠١٠	1892981	-	٧٢٠٢٦٣٢٤	-	2.80
2	٢٠١١	2000490	6	٧٧٤١٢٥٩٤	٧,٥	2.58
3	٢٠١٢	3246965	62	٨٤٢٣١٩٢٨	٩	3.85

المصدر / وزارة التخطيط / الجهاز المركزي للإحصاء / الحسابات القومية ٢٠١٤

ثالثاً: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي: عدم المساواة والتهرب الضريبي يخل إخلالاً كبيراً بالعدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منه دائماً المكلفون الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة. ومن الآثار أيضاً تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين، وتدهور عامل الصدق في المعاملات، وتعميق الفوارق الاجتماعية.

المبحث الثاني: العدالة الضريبية

المطلب الأول: العدالة الضريبية وخصائصها

أولاً: تعريف العدالة *The Definition of Justice* إن المساواة التي تقوم عليها فكرة العدالة فمساواة واقعية تقوم على أساس التماثل في الأحكام المنصرفة إلى الحالات المتماثلة شروطها أو الأشخاص المتشابهة ظروفهم متى ما تحقق التماثل بين هذه الحالات أو بين هؤلاء الأشخاص في جزئيات المسائل والظروف التفصيلية الخاصة بفكرة العدل تعني المساواة المجردة، أما فكرة العدالة تتطوي على معنى الإنصاف ويعني وضع الحلول لسريانها على الأشخاص ولتطبيقها على الحالات مع مراعاة البواعث الخاصة والإهتمام بدقائق الظروف وجزئيات المسائل. وإذا كان في وسع القانون تحقيق العدل هو يعجز عن تحقيق العدالة لسببين: (١) إن قواعده توضع لتسري على جميع الحالات القائمة والمستقبلية، ومن المستحيل ان تستوعب قواعده العامة المجردة جميع الفروض والإحتمالات المقبلة، لعجز واضعها عن التنبؤ بما سيجد في المستقبل من ظروف خاصة أو جزئيات على نحو محيط دقيق.

(٢) الإكتراث بالظروف الخاصة وجميع المسائل الجزئية أمر يتعارض وما يرمي القانون إلى تحقيقه من نظام وتجانس في المجتمع. لان إقرار النظام وإشاعة التجانس يتحققان خلال الموازنة بين المصالح المتضاربة والحريات المتصادمة والإعتداد بالوضع الغالب في الحياة الاجتماعية وهذه الموازنة تفترض وجود ظروف خاصة ووسائل جزئية تشذ عن الوضع الغالب ليقوم القانون بالتوفيق بينها ولولا التسليم بوجودها وبقيائها لما كان للقانون دور في الموازنة والتوفيق. فعندما العدالة تعني التعبير عن الشعور بالمساواة الواقعية لا المجردة، فهي المساواة القائمة على مراعاة ظروف وجزئيات لكل حالة وشخص. (البكري، ١٩٧٢: ١٨)

ثانياً: خصائص قواعد العدالة *The Characteristics of Justice Rules*

(١) إنها عامة إجتماعية فهي عامة شأنها شأن أية قاعدة لان أحكامها لا تتصرف إلى أشخاص محددين بذواتهم ولا إلى أفعال محددة بأسمائها. وهي إجتماعية، لان العدالة تعبير عن مبدأ من مبادئ الحياة الإجتماعية هو المساواة.

(٢) إنها تصدر عن مثل أعلى يرمي إلى خير الإنسانية وصلاح المجتمع بما يمليه على المشرع في تشريعه وعلى القاضي في قراراته من لزوم توخي الإنصاف في وضع حله.

٣) إنها لا ترشد إلى حلول قاطعة ثابتة وإنما تملأ النفس شعوراً بالإنصاف فهي لا تملي على المشرع حكماً قاطعاً ولا تلهم القاضي معياراً دقيقاً ثابتاً وإنما يتجلى أثرها في التخفيف من صرامة الأحكام.

٤) إنها قواعد يشوبها الغموض والتشبيت فهي ليست واضحة المعالم والمدلول بسبب تغاير مفاهيمها وحدودها بتغاير الظروف والحاجات كما ان قواعد لا تستقر في موطن واحد لأنها لا تستمد مثل أعلى يلهم النفوس شعوراً بالإنصاف وتعذر التعرف بدقة على هذه القواعد كما يعسر الإمام سلفاً بأحكامها.

٥) إنها قواعد ملزمة لإقترانها بجزاء يلحق مخالفتها إلا ان الجزاء ليس من طبيعة واحدة، وإنما يختلف باختلاف دورها في الحياة القانونية فقد تقتزن بجزاء مادي متى ما اعتبرت مصدراً رسمياً للقانون وإذا وجب للقاضي الرجوع إليها في حكمه ويكون جزؤها أدبياً في الحالات التي لا يتحتم على القاضي الرجوع إليها.

المطلب الثاني: مفهوم وقواعد العدالة

أولاً: مفهوم العدالة الاجتماعية في الدساتير الإشتراكية الحديثة

١) العدالة في الفلسفة الأخلاقية العربية الإسلامية بحثت الفلسفة الأخلاقية العربية الإسلامية ومن قبلها الحكمة اليونانية والهندية عن فضيلة (العدالة - الإنصاف) بحثاً عميقاً وكذلك توسعت كثيراً في درس عواملها وأسبابها وكذلك توسعت كثيراً في درس العوامل والأسباب الموجبة لإنحراف النفس وتلوثها برذيلة (الجور) والظلم. والتعريف الفلسفي للعدالة-الإنصاف-هو ما وضعه الفيلسوف العربي ابن مسكويه في كتابه " تهذيب الأخلاق " فقال: العدالة هي وسط بين الظلم والإنظام (تحمل الظلم) أما الظلم فهو كثرة المقتنيات من حيث لا ينبغي وكما ينبغي وأما الإنظام (تحمل الظلم) فهو الإعطاء والإستخراج في المقتنيات لمن لا ينبغي كما لا ينبغي. وقيل: عدل قائم خير من عطاء دائم وقيل لا يكون العمران حيث لا يعدل السلطان. ومن الأقوال المأثورة لأمير المؤمنين علي بن أبي طالب (عليه السلام): الإنصاف من النفس إن حبت وإن كرهت. وأقسام العدالة في الفلسفة القديمة: إن ما يقوم به الناس لرب العالمين وهو أن يجري الإنسان فيما بينه وبين الخالق عز وجل على ما ينبغي وبحسب ما يجب عليه من حقه ويقدر طاقته وذلك أن العدل إذا كان انما هو إعطاء ما يجب من يجب كما يجب فمن المحال أن لا يكون لله تعالى الذي وهب هذه الخيرات العظيمة واجب ينبغي أن يقوم الناس به. ما يقوم به بعض الناس لبعض من أداء الحقوق وتعظيم الرؤساء وتأدية الأمانات والإنصاف في المعاملات. ما يقوم به من حقوق أسلافهم مثل أداء الديون عنهم وتنفيذ وصاياهم والعدل بالحقيقة يجب أن يكون حكيماً عالماً بالسنة الإلهية الصادرة من عند الله سبحانه لحفظ المساواة. (الفكيكي، ١٩٩٠: ١٥٣) وذكر علماء الأخلاق ان للعدل ثلاثة أقسام: العدل الأكبر وهي الشريعة الإلهية الصادرة من عند الله سبحانه وتعالى لحفظ المساواة، والعدل الأوسط وهو الحاكم العادل التابع للنواميس الإلهية والشريعة النبوية فإنه خليفة الشريعة في حفظ المساواة، والعدل الصامت وهو الدينار لأنه يحفظ المساواة في المعاملات والمعارضات. (الفكيكي، مصدر سابق: ١٥٧) وأشار إلى أقسام العدل في القرآن الكريم قال تعالى: (وَأَنْزَلْنَا مَعَهُمُ الْكِتَابَ وَالْمِيزَانَ لِيَقُومَ النَّاسُ بِالْقِسْطِ وَأَنْزَلْنَا الْحَدِيدَ فِيهِ بَأْسٌ شَدِيدٌ وَمَنَافِعُ لِلنَّاسِ وَلِيَعْلَمَ اللَّهُ مَنْ يَنْصُرُهُ وَرُسُلَهُ بِالْغَيْبِ) (الحديد، آية ٢٥)، فإنه إشارة إلى الشريعة والميزان إلى آلة معرفة النسبة بين المختلفات ومنها الدينار والحديد إلى سيف الحكم العادل المقوم للناس على الوسط هذا ضد العادل يعني الجائر، المبطل للتساوي أيضاً أما جائر أعظم وهو الخارج عن حكم الشريعة ويسمى طاغياً وباغياً أو جائر أصغر لا يقوم على حكم الدينار فيأخذ لنفسه أكثر من حقه ويسمى سارقاً أو خائنأ. وقيل: كل خير عادل ولكن ليس كل عادل خيراً والقواعد الأخلاقية الفلسفية قديمة وحديثة إسلامية ويونانية دلت لكلام حكيم الحكماء (عليه السلام): "ليكن أحب الأمور اليك أوسطها في الحق، وأعمها في العدل وأجمعها لرضي العامة فإن سخط العامة يجحف يرضي الخاصة، وإن سخط الخاصة يغتفر مع رضي العامة، وليس أحد من الرعية أثقل على الوالي مؤنة في الرخاء وأقل معونة له في البلاء وأكره للإنصاف". ويحمل على التحيز أمور منها: الحب فمن يحب انساناً يتحيز له كالوالدين فلما يريان الخطأ في عمل أولادهما، والمنفعة الشخصية فإحساس المرء لأحد الجانبين يكسبه منفعة لا تكون للجانب الآخر يجعله يتحيز لأحد الجانبين، والمظهر الخارجي فحسن منظر شخص وحسن هندامه وفصاحة قوله وآدابه في الحديث تبعث التحيز وتبعد عن العدل. وواجب يقظة الإنسان في حكمه وإجتهاده ألا يتغلب عليه هوى أو ميل عن العدل. (الفكيكي، مصدر سابق: ١٥٩)

٢) العدالة الإجتماعية في الدساتير الإشتراكية الحديثة: إن فكرة العدل الإجتماعي قديمة العهد في تاريخ البشرية ولكن إنحراف النفوس عن طريق الحق وجور الملوك الطغاة وإستبداد الأقوياء من الأمراء و حكام الرعايا قد شوه معاني العدالة وطمس معالمها فأختلفت موازينها وسادت الأهواء في كثير من أدوار التاريخ التي كثرت فيها الضحايا البشرية وهذه العوامل كانت من أهم أسباب توالي الحروب بين الرعاة والرعية وتواصل المعارك التحريرية بين المستعمرين والمستعبدين والتناحر بين الأغنياء والفقراء ونتيجة تلك المعارك الفاصلة قد إنهزم سلطان الإستعمار البغيض من معظم بلاد الشرق الأوسط، وعقب هذا الإنهزام والإندحار قضى على أنظمة الحكم القديمة الرجعية وإنصرت فكرة العدالة الإجتماعية وعادت إلى مكانته السامية فكان لها المقام الأول في فاتحة الدساتير الحديثة ومنها دستور الجمهورية العراقية المؤقت لسنة ١٩٥٨ فقد نصت المادة (التاسعة) " المواطنون سواسية أمام القانون في الحقوق والواجبات العامة ولا يجوز التمييز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة ".
٣) والعدالة الإشتراكية في عصرنا الديمقراطي: لقد إتسم عصرنا الحاضر بسمة الإشتراكية حتى أصبحت شعار نظام الحكم في كثير من الدول المعاصرة وإصطبغت دساتيرها بصبغتها، وقد وضع الدستور الإصلاحات الأساسية إلى جانب الخطوط العريضة للديمقراطية الإشتراكية وضع عدة مبادئ عامة للدفاع عن الطبقات المتوسطة والنهوض بالطبقات الفقيرة بغية تحقيق العدالة الإجتماعية. وقد سار على نمطه دستور جمهورية العراق المؤقت ١٩٥٨ في المواد (٣ و٤ و٩ و١٠ و١٢ و١٣) في تحقيق العدل الإجتماعي (١٦: ١٦) و سنة ١٩٦٨ في مادة ٢٧، والدستور الصادر في سنة ١٩٧٠ وتعديلاته في مادته ٣٥ والدستور الصادر ٢٨/ ك ٢/ ٢٠٠٥ في مادته ٢٨ "الضرائب لا تفرض ولا تعدل ولا تجبى إلا بقانون" (الوقائع العراقية، ٢٠٠٨: عدد ٤٠٨٤).

ثانياً: قواعد العدالة: في علم المالية الحديث: لعلم المالية قواعد لتحقيق العدل:

١) إتخاذ التكاليف وسيلة لإصلاح الفاسد: هذه القاعدة توصل إليها علماء علم أصول المال وهي نتيجة عراك طويل بين علماء المالية أصحاب المذاهب الإجتماعية والسياسية عن قضية إستخدام التكاليف في حل المشاكل الإجتماعية مثل توزيع الثروة وتعديل النسبة بين طبقات المجتمع ودعم الصناع بحماية مصنوعاتهم ونبذ العادات المضرّة. فقال فريق أنه لا يوافق الحكومة أن تجعل الضرائب وسيلة لإصلاح البشر ولتقويم المعوج من أحوالهم الإجتماعية لأنها إن تعمدت ذلك تخرج عن مقصدها الأصلي في طرح الضرائب وجبايتها وهو تلافي المال اللازم لنفقاتها بل تعذر عليها جباية القدر الكافي لنفقاتها المبرمة. فإذا تخلى الشارع عن هدفه الذي هو جمع المال وحول إهتمامه إلى الإصلاحات الإجتماعية والأخلاقية تنقلب التكاليف إلى عوامل إقتصادية ومدارس أخلاقية. ويقول الفريق الآخر أن الدولة بما لها من حق السيطرة على دخول المجتمع وإنظام أحوالها الإجتماعية هي جديرة بان تنظر عاقبة كل عمل تأتية وما ينجم عنه من الخير والنشر في إصلاح البلاد أو فسادها. ولما كانت الضرائب أكبر عامل مؤثر في حالات الأمة الإقتصادية والأخلاقية والسياسية فلا يليق بالدولة ان تُضيع الفرصة وتهمل الإستفادة من هذا العامل القوي لتبلغ به الخير الذي تتوخاه فالضرائب سلاح ماض بيد الدولة تستطيع أن تقابل به الفساد وترفع شأن البلاد.

٢) الأسلوب العام منوط بالمصلحة العامة: إن قاعدة الأسلوب العام منوط بالمصلحة العامة فمعناها لا يصح ان ينفق من أموال الدولة شيء في غير المصالح العامة ذات المنافع المشتركة ويتفرع عنه إمتناع العطاء بدون عمل مقابل داخل في الخدمة العمومية أو الأسلوب لمنفعة أفراد دون آخرين.

٣) الحكومة ليست تاجراً: إن الدولة لا تتشغل بالمشروعات بقصد الربح بل لأجل توطيد منفعة عامة، كان من تأزر نظر الإقتصاديين ونظر الساسة في هذا العصر الوصول إلى الفكرة الحديثة" تخصيص النفقات العامة لسداد الحاجات العامة" التي نصت عليها الدساتير كدستور الولايات المتحدة الأمريكية والدساتير الفرنسية والفكرة الحديثة في الضريبة هي ليست ثمناً لخدمات تؤديها الدولة لرعاياها ويؤتى كل فرد منها بقدر الثمن الذي تدفعه بل هي فقط وسيلة لتوزيع التكاليف العامة على الأفراد بنسبة ميسرة كل منهم، ولا يترتب عليها أي إلتزام من جانب الدولة" لفرد أو طائفة أو أقليم " بحصة معينة من النفقات العامة، حصة تتناسب مع مبلغ الضريبة .

٤) قاعدة الأمة لا تكلف جبراً: من وجهة علم الإقتصاد السياسي الحديث لا يمكن الوصول للعدل التام لأن أصل التكاليف مقدرة المكلف وهذه المقدرة خفية على الشارع كما ان درجة إستفادة المكلف من خدمات الدولة لا تُحدد بالعدل المُطلق ولذلك يكتفي بالعدل الممكن. ومن وجهة علم المالية فلا يحق لصاحب السلطان ان يفرض ضريبة بدون رضاهم. أما القاعدة المسماة (السهولة والرفق) فهي ان أصول الجباية يجب ان يُراعى في تنظيمها مصلحة المكلف بحيث يختار الزمان والمكان الأهون عليه إعطاء الضريبة فلا يكلف بالتفتيش عن المخمن وللحاق به بل يجب على المخمن ان يأتي إليه في محله أو في محل معلوم ولا يطالب المكلف في زمن عسره وإنما يطالب في وقت يسره ونتاج مواسمه وموعد بيع مصنوعاته وبضائعه. فيؤخذ ضريبة الدخل عند إستلام الراتب أو الأجور وهكذا في سائر الضرائب.

٥) رُقي الأمة متناسب مع إنتاجها: كلما زاد الإنتاج الزراعي والصناعي والعقلي والفني زادت الثروة الشعبية وتجلت المنافع الوطنية فليس من الحزم ان تكون الضرائب حائلاً دون الرُقي الشعبي. والنظرية الأخرى قررها علماء المالية (تتحرى الحصيلة الكبرى بالنفقة الصغرى) أي يجب على الحكومة تجنب الأعمال التي تجسمها النفقات الفاحشة لقاء فوائد يسيرة وأن تتحرى منافع الجباية التي تدر عليها خيراً كثيراً بأسلوب قليل. فالدولة يههما أن تحقق الضريبة إيراداً كافياً للخزينة، وبهم الفرد ان يعامل معاملة ضريبية عادلة (لا يكلف أكثر مما يتحمل)، وبهم المجتمع تكون الضرائب وسيلة لتحقيق التوازن في المجتمع ووسيلة للتوجه نحو التقدم الإقتصادي والإجتماعي بالنسبة له. ويعد آدم سميث في طليعة من حدّد القواعد في مؤلفه المعروف ثروة الأمم. (الفكيكي، مصدر سابق: ١٨٠)

ثالثاً: العدالة والتحاسب الضريبي: العدالة جزء مهم من عمل الإدارة الضريبية والتي تسعى جاهدة لتحقيقه ولكن من الصعب جداً تحقيق العدالة الضريبية لأنها تخضع لإعتبارات مختلفة تتأثر بها، فالعدالة إصطلاح لا يخضع رغم العديد من المحاولات للتحليل الإقتصادي البحت. وتتحقق العدالة الضريبية في (عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، ومنع الأزواج لضريبي أي التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد) (علي، ١٩٧٧: ٤٨)

رابعاً: قواعد الضريبة:

١) : القواعد الأساسية للضريبة *The Basic Rules of Tax*:

أ. قاعدة العدالة: من البديهي ان غاية العدالة الضريبية انما تتصرف الى تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل. ويُعد القانون أساساً للعدالة والمساواة في شؤون الضرائب ومركزاً للثقة من قبل أفراد الشعب ما دامت قواعده عامة مجردة يطبق حكمها بحق كل من تتوافر فيه شروط إنطباقها على نحو دقيق واضح، ولقد قيل (ان القانون هو علم وفن تحقيق العدل) (غيلان، ٢٠٠٣: ٨٤).

ب. قاعدة اليقين: أي أحكام قوانين الضرائب معروفة بوضوح وبصوره مسبقاً لدى المكلف بأدائها (العمور، ٢٠٠٧: ٤١).

ت. قاعدة الملائمة: ينبغي أن يكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على الدخل الخاضع للضريبة. (العمور، ٢٠٠٧: ٤١)، وفي بعض الأحيان يقسط مبلغ الضريبة على دفعات منتظمة تتماشى مع أوقات السيولة النقدية المتوافرة لدى المكلف في حالة عدم القدرة على السداد في الوقت المحدد، (السلطان، ٢٠٠٤: ١٣)

ث. قاعدة الإقتصاد في التحصيل: إن نفقات جباية أية ضريبة يجب أن تكون أقل من إيراداتها لكي تكون الضريبة حصيداً هذا الفرق بين إيرادات الضريبة وتكاليف جبايتها.

٢) القواعد الثانوية للضريبة: وقد أضاف بعض الإقتصاديين مثل Bastable بعض القواعد هي:

أ. قاعدة المرونة: وتعني مرونة النظام الضريبي ويجب أن تكون النصوص الضريبية بدرجة عالية من المرونة بحيث تساعد الدولة في زيادة إيراداتها عند رفع مستوى مقدار اللوعاء الضريبي بقصد تحقيق الضريبة المنتجة.

ب. قاعدة الإنتاجية: تعني أن الضريبة يجب أن تقوم من أجل الحصول على إيراد كاف للدولة من دون إحداث تأثير غير ملائم على عملية الإنتاج في الإقتصاد الوطني.

ت. قاعدة البساطة: هذه القاعدة تتطلب مراعاة البساطة والوضوح في الأحكام التشريعية التي تفرض بموجبها الضريبة وأن تكون قابلة للإستيعاب والفهم من قبل الفرد الإعتيادي، لتسهيل إتزام المكلفين بها.

ث. قاعدة التنوع: وتعني إعتتماد النظام الضريبي على ضرائب متنوعة.

ج. قاعدة المناسبة: يُقصد بها عند فرض أية ضريبة يجب أن تكون تلك الضريبة مناسبة للوضع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي السائد في تلك المدة (Mithani, 1992: 24).

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

المطلب الأول: الضوابط السنوية والمتغيرات الإقتصادية

أولاً: مدى إستجابة الضوابط السنوية للتطورات الإقتصادية:

إن الضوابط السنوية (الأرباح الإفتراضية) تستجيب للتطورات الإقتصادية التي تحدث في البلد. ويكون المؤشر صحيحاً عندما يزداد الناتج المحلي الإجمالي وترافق هذه الزيادة زيادة في الحصيلة الضريبية. أما إذا كانت النتيجة بالعكس أي العلاقة عكسية بين الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الضريبية فيكون عندئذ المؤشر مختلاً، وسبب ذلك هو أما ضعف الإدارة الضريبية وذلك من خلال عدم إمكانية تحصيل كافة الدخل الخاضعة للضريبة بسبب ضعف نظام حصر المكلفين وقلة الخبرة والكفاءة لدى بعض المخبين أو قصور في الآليات المعتمدة لجباية الضريبة (ومنها الضوابط السنوية وعدم إعتتماد أسلوب التقدير الذاتي) وإن العبء الضريبي يُعد مؤشراً هاماً من خلال تعبيره عن كفاءة النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، ويعد العبء الضريبي دلالة في الإيرادات الضريبية المتحققة الفعلية، ويحتسب من خلال نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي. من جدول رقم (٢) أن الجزء الأكبر يعود إلى القطاع النفطي وهو بأكمله خارج المظلة الضريبية وهناك أيضاً قطاعات مشمولة بالإعفاء مثل القطاع الزراعي وضمور في القطاع الصناعي مما يجعله خارج الحدود الضريبية والمُتبقّي من الناتج المحلي الإجمالي يخص الضرائب وهذا يعكس حقيقة زيادة العبء الضريبي. كما يُلاحظ من الجدول أن العبء الضريبي إرتفع في عام ٢٠١٣ إلى نسبة (٥١,٠%) وذلك يعود إلى إنخفاض الناتج المحلي الإجمالي ٢٠١٣ من النفط الخام بفارق (٩٠١٤٨٥,٤) دينار عن ٢٠١٢ أي ما يُعادل (\$ ٧٣١١) دولار مما إنعكس سلباً على الناتج المحلي الإجمالي وبالتالي أدى إلى إرتفاع العبء الضريبي.

العبء الضريبي من إجمالي الإيرادات للضرائب المباشرة الناتج المحلي الإجمالي بالاسعار الجارية ٢٠١٠-٢٠١٣

جدول رقم [٢]

ت	السنة	(١) إجمالي الإيرادات للضرائب المباشرة	(٢) الناتج المحلي الإجمالي بالاسعار الجارية	العبء الضريبي $100 \times (2)/(1)$
1	2010	723342	162064565.5	0.45%
2	2011	874341	217327107.4	0.40%
3	2012	1148042	251907661.7	0.46%
4	2013	1361371	267395614.0	0.51%

اعداد الباحث بالاعتماد على: بيانات ومعلومات الجهاز المركزي للإحصاء والهيئة العامة للضرائب/قسم التخطيط والمتابعة ٢٠١٤

المصدر

ثانياً: علاقة الضوابط السنوية بالتضخم: إن الغاية أو الهدف من الوصول إلى معدل التضخم هو لملاحظة التغيير في هذا المعدل وهل أن التغيير في نسب الضوابط السنوية يتناسب مع التغيير في معدل التضخم ولو بشكل متقارب لمعرفة مدى إستجابة الضوابط لهذه المتغيرات وبالتالي تحقيق عدالة التحاسب الضريبي. كان للظروف التي واكبت العراق في السنوات الماضية والتي لاتزال تبعاتها تقيف حجر عثرة أمام سعي الإقتصاد الوطني لتحقيق النهوض والتنمية المنشودة، فالواقع يشير إلى أن هذا الإقتصاد تكبل بالعديد من الأمراض الإقتصادية والتي تفاقمت شدتها في السنوات الأخيرة ويمكن من خلالها إحتساب التضخم لكافة القطاعات الإقتصادية، فقد تم إستخراج أرقام قياسية سعرية (مُخفِضات ضمنية) للناتج المحلي الإجمالي حسب القطاعات الإقتصادية (الصناعة، التجارة، المقاولات، الخدمات) حيث يحسب المُخفِض الضمني ومعدل التضخم كما يأتي:

$$\text{المُخفِض الضمني} = \frac{\text{الناتج المحلي بالاسعار الجارية}}{100} \times \dots \text{معادلة (١)}$$

الناتج المحلي بالاسعار الثابتة

$$\text{معدل التضخم} = (\text{مُخْفِضُ السَّنَةِ الحَالِيَّةِ} - 1) \times 100 \dots \dots \dots \text{معادلة (٢)}$$

مُخْفِضُ السَّنَةِ السَّابِقَةِ

ثالثاً: تحليل نتائج معدلات التضخم بحسب كل نشاط

نلاحظ من جدول رقم (٣) تنذب معدلات التضخم فقد كان أعلى معدل للتضخم لنشاط الصناعة عام ٢٠١١ (%٣٧,٢٢) و معدلات التضخم عام ٢٠١٣ لنشاط التجارة ونشاط المقاولات هو (١١,٠٦) و (٩٤٨,٣) على التوالي وأما نشاط الخدمات كان معدل التضخم (%٢٦,٣٨) عام ٢٠١٢، بينما عام ٢٠١٠ فقد تميزت عن باقي السنوات بإنخفاض معدل التضخم لنشاط الصناعة، و عام ٢٠١١ إنخفض معدل التضخم لنشاط المقاولات وإنخفض معدل التضخم عام ٢٠١٢ لنشاط التجارة وفي ٢٠١٣ إنخفض معدل التضخم لنشاط الخدمات وبعد التوصل إلى ان معدلات التضخم في تغير مستمر صعوداً ونزولاً حسب التغييرات المؤثرة فيه بالزيادة او النقصان وان نتيجة الأزمة المالية وإنخفاض أسعار النفط ٢٠١٠ بالإضافة للعمليات الإرهابية التي تقوم بها مليشيات مسلحة في تفجيرات عديدة لأنابيب ضخ النفط وفي مناطق مختلفة من القطر أثرت على الناتج المحلي الاجمالي وبالتالي إنخفاض المُخْفِضَات الضمنية لمُحتسبة بهذه الطريقة وبالنتيجة إنخفض معدل التضخم.

معدلات التضخم بحسب كل نشاط للسنوات ٢٠١٠-٢٠١٣

جدول رقم [٣]

ت	السنة	معدل التضخم / نشاط الصناعة	معدل التضخم / نشاط التجارة	معدل التضخم / خدمات التنمية الاجتماعية	معدل التضخم / نشاط البناء والتشييد
١	2010	%١,٤٥	%٧,٢٥	%٦,٣٨	%١٦,٢٠
2	2011	%٣٧,٢٢	%٢,٨٠	%٤,١٥	%٠,٦٠
3	2012	%٥,٧٧	%١,٤٧	%٢٦,٣٨	%١٦,٩٩
4	2013	%٣,٢١	%١١,٠٦	%١,٥٦	%٩٤٨,٣٠

اعداد الباحث بالاعتماد على: بيانات ومعلومات وزارة التخطيط، الجهاز المركزي للإحصاء، ٢٠١٤

المصدر

(١) مقارنة معدلات التضخم والضوابط السنوية: عند مقارنة معدلات التضخم مع الضوابط الموضوعية لكل نوع من الأنشطة المشار إليها يتبين لنا ومن الجدول رقم (٤) أن نسب التغير في الضوابط السنوية لا تُذكر لعامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ ولكافة الأنشطة (الصناعة، التجارة، خدمات التنمية الاجتماعية، المقاولات) بالنسبة لمعدل التضخم وكما يبين أن نسب التغير واضحة إذ أن نسبة التغير من عام ٢٠١٣ إلى ٢٠١٢ هي (%١٠) إذ أن نسبة التغير لنشاط التجارة و نسبة (%٩٣١) لنشاط المقاولات وأما نشاط خدمات التنمية الاجتماعية قد تغير معدل التضخم عام ٢٠١٢ من عام ٢٠١١ نسبة (%٢٢) وهي نسبة تتعد بشكل كبير عن نسبة التغير في الضوابط، بينما إنخفضت نسبة التغير لنشاط الصناعة وبلغت عام ٢٠١٢ (%٣١-) وهي تُقابل معدل تضخم (%٦) العام نفسه كما هو موضح في جدول رقم (٣) ونسبة تغير في معدل التضخم (%٣ في عام ٢٠١٣ وهي تقابل معدل تضخم (%٣) وكذلك نشاط التجارة إنخفضت نسبة التغير عام ٢٠١٢ بلغت (%١) بينما بلغ معدل التضخم (%١,٥) لنفس العام وأما نشاط خدمات التنمية الاجتماعية بلغت نسبة التغير في معدل التضخم (%٢٥-) عام ٢٠١٣ وبلغ معدل التضخم (%١,٦)، يتبين ان الهيئة العامة للضرائب في إصدارها للضوابط السنوية لم تأخذ بنظر الإعتبار التغيرات الحاصلة في معدلات التضخم للأنشطة وهي بذلك تتعد عن العدالة كونها لم تراخ التغير في الظروف الاقتصادية في البلد وبالنتيجة فإن نسب التغير في الضوابط قد لا تتوصل إلى الإيراد الحقيقي للمكلف ومنها ينتج عدم مراعاة عدالة من توزيع الاعباء الضريبية على المكلفين وبالتالي يسبب تهرب المكلفين في دفع الضريبة المترتبة عليهم عندما تكون مبالغ فيها أحياناً.

نسبة التغير في الضوابط السنوية ومعدل التضخم للسنوات ٢٠١٢-٢٠١٣

جدول رقم (٤)

ت	النشاط	نسبة التغير في الضوابط السنوية %		نسبة التغير في معدل التضخم %	
		2012	2013	2012	2013
1	الصناعة	0	0	31-	3-
2	التجارة	0	0	1-	10%
3	خدمات التنمية الاجتماعية	0	0	22%	25-
4	المقاولات	0	0	16%	931%

اعداد الباحث بالاعتماد على : بيانات جدول الضوابط السنوية للهيئة العامة للضرائب وجدول رقم (٣)

المصدر

(٢) مقارنة نسبة التغير في إيرادات الضرائب غير المباشرة ومتوسط نصيب الفرد من الدخل القومي: إن الضرائب غير المباشرة وكما هو معروف هي الضرائب التي تُفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة _ الدخل ورأس المال _ وليس على ذات وجود الثروة وتقف في مقدمة هذه الضرائب هي:

(٣) الضرائب على الإستهلاك: نوعان:

أ. الضرائب الكمبركية: عرفت على أنها ضرائب تفرض على سلع معينة من دون غيرها تختارها الدولة المستوردة أو المصدرة على حد سواء بمجرد اجتيازها حدود الدولة، وتكمن أهميتها في تنظيم التجارة الخارجية وتُحفز الإنتاج الوطني وإستقراره والحد من إستيراد بعض السلع.

ب. ضريبة الانتاج: تُعد هذه الضريبة من الضرائب غير المباشرة بإعتماد معيار نقل عبئها الضريبي إذ يستطيع المكلف بها قانوناً نقل عبئها فيما بعد إلى المُستهلكين عن طريق ضمه إلى الثمن.

(٤) ضريبة التداول: هي ضريبة تُفرض على إنتقال الأموال بين الأشخاص وأن الفرق بين ضرائب الإستهلاك وضرائب التداول هو أن ضرائب الإستهلاك تُفرض على الأشخاص عند شرائهم أو عند إنتاجهم سلع إستهلاكية. والجدول رقم (٥) يوضح ان نسبة تغير الضرائب غير المباشرة هي بإرتفاع مستمر فإن أدنى نسبة إنخفاض خلال مُدة الدراسة حيث بلغت (- ٦٤%) عام ٢٠١٠ بينما أخذت بالزيادة حتى بلغت ذروتها عام ٢٠١٢ نسبة (٨٦%)، وأما تغير متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي يبدو بشكل طردي مع نمو إيرادات الضرائب غير المباشرة لعامي ٢٠١١ و ٢٠١٢ حيث بلغ (١٩%) عام ٢٠١٠ بينما بلغت نسبة التغير عام ٢٠١١ (٢٨%) لكن لا نجد هذه العلاقة عام ٢٠١٢ فإن التغير في إيرادات الضرائب غير المباشرة كان بنسبة (٨٦%) بينما أخذ تغير متوسط نصيب الفرد من الدخل عام ٢٠١٢ نسبة (١٤%) العام نفسه وتبدو العلاقة عكسية واضحة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج إستمارة الإستبانة

نسبة التغير في إيرادات الضرائب غير المباشرة ومتوسط نصيب الفرد

جدول رقم (٥)

ت	السنة	إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة	مقدار زيادة الإيرادات الضريبية	نسبة التغير إيرادات الضرائب غير المباشرة %	متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي	مقدار زيادة نصيب الفرد من الدخل القومي	نسبة نمو متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي %
١	2009	3230093	0	0.0	3803294.1	0	0.0
2	2010	1169639	2060454-	64-%	4507651.4	704357.3	19%
3	2011	1126149	43490-	4-%	5766173.9	1258522.5	28%
4	2012	2098923	972774	86%	6585529.3	819355.4	14%

اعداد الباحث بالاعتماد على : بيانات جدول الضوابط السنوية للهيئة العامة للضرائب وجدول رقم (٣)

المصدر

أولاً: توزيع بيانات العينة بحسب الجنس: أظهرت نتائج الإستبانة والبالغ عددها (٧٠) إستمارة و(٥) تالفة أن غالبية المستجيبين كانوا من الإناث إذ شكلوا نسبة (٦٣%) من العينة والنسبة المتبقية من الذكور بنسبة (٣٧%)، وكما موضح في جدول (٦) الآتي:

توزيع بيانات العينة بحسب الجنس		جدول [٦]	
ت	الفئة	التكرار	النسبة
١	ذكر	44	63
٢	انثى	26	37
	المجموع	70	100

اعداد الباحث ٢٠١٤

المصدر

أ- توزيع بيانات العينة بحسب التخصص العلمي: أظهرت نتائج الإستبيان أن أغلبية الذين شملتهم الإستبانة كانوا من الإختصاصات الأخرى يليه من إختصاص المحاسبة ثم ادارة الاعمال وأخيراً الإقتصاد، كما موضح في جدول (٧):

توزيع بيانات العينة بحسب التخصص العلمي		جدول [٧]	
ت	الفئة	التكرار	النسبة
١	المحاسبة	20	29
٢	الاقتصاد	7	10
٣	ادارة الاعمال	10	14
٤	اخرى	33	47
	المجموع	70	100

اعداد الباحث

المصدر

ب- تحليل الإرتباط Correlation Analysis: يتم في هذا الفرع دراسة الارتباط بين جميع محاور الدراسة ومحاولة معرفة وجود علاقة بين المحاور ومعرفة اي محورين الأقوى إرتباطاً وأيهما الأقل إرتباطاً وهل العلاقة معنوية أم لا، ويتم ذلك من خلال حساب معامل الإرتباط الخطي البسيط Linear Correlation Coefficient بين المحاور، إذ إن قيمة معامل الإرتباط تتراوح ما بين (-١،١) ومن تحليل البيانات تبين النتائج موضحة في جدول رقم (8) الآتي:

وجود علاقة عكسية قوية وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها ٩٥% ما بين العدالة الضريبية والتهرب الضريبي إذ بلغ معامل الإرتباط الخطي البسيط *0.823. أي كلما تزداد العدالة الضريبية يقل التهرب الضريبي. وتُشير القيمة الموجبة الى العلاقة الطردية بين المتغيرين " أي يزداد أحد المتغيرين بزيادة المتغير الآخر والعكس صحيح " والقيمة السالبة الى العلاقة العكسية " أي يقل أحد المتغيرين بزيادة المتغير الآخر والعكس صحيح" وكلما إقترب المعامل من (١) دل على قوة العلاقة و تُشير العلامة (*) أو (***) وجود ثقة ومعنوية إحصائية مقدارها ٩٥% و ٩٩% في المؤشر.

تحليل الإرتباط بين الادارة الضريبية، التهرب الضريبي و العدالة الضريبية

جدول رقم (8)

	الادارة الضريبية	التهرب الضريبي	العدالة الضريبية	المتغيرات
• معامل ارتباط سبيرمان	-0.057	0.823*	1	العدالة الضريبية
	0.122	1	0.823*	التهرب الضريبي
	1	0.122	-0.057	الادارة الضريبية

مخرجات برامج (spss)

المصدر

ثانياً: تحليل الانحدار Regression Analysis: يسعى إلى معرفة أثر ومعنوية المتغيرات المستقلة على المتغيرات المعتمدة، ويتضمن الآتي:

(١) معامل التوضيح أو التفسير: ويمثل نسبة تفسير المتغير المستقل من التغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد والنسبة المتبقية تعود إلى العوامل الأخرى التي لم يؤخذها الباحث بنظر الإعتبار.

(٢) الإحتمال المرافق لقيمة F المحسوبة (P-Value of F): تستخدم لإختبار معنوية المتغيرات المستقلة بشكل إجمالي على المتغير المعتمد، فإذا كانت قيمتها أقل من ٠,٠٥ نرفض فرضية العدم (عدم وجود تأثير معنوي) ونقبل الفرضية البديلة (وجود تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير المعتمد).

أ. معلمة الانحدار Regression Coefficient: تُمثل مقدار التغير في المتغير المعتمد إذا تغير المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة، فإذا كانت الإشارة موجبة فالزيادة في المتغير المستقل تسبب زيادة في المتغير المعتمد وإذا كانت الإشارة سالبة فالزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى نقصان في المتغير التابع.

ب. الإحتمال المرافق لقيمة T المحسوبة (P-Value of T): تُستخدم لإختبار معنوية المتغيرات المُستقلة بشكل فردي على المتغير المُعتمد، فإذا كانت قيمتها أقل من ٠,٠٥ نرفض فرضية العدم (عدم وجود تأثير معنوي) ونقبل الفرضية البديلة (وجود تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير المُعتمد).

يتبين من الجدول رقم (٩) ان العدالة الضريبية تفسر ما مقداره 68% من التغيرات الحاصلة في التهرب الضريبي وان النسبة المتبقية 32 % تعود الى عوامل اخرى لم تأخذ بنظر الاعتبار وتُعد هذه النسبة نسبة كبيرة، أي إن 68% من التهرب الضريبي سببه العدالة الضريبية، كما نلاحظ أن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية وهذا يدل على وجود تأثير معنوي للعدالة الضريبية في التهرب الضريبي، وأن كلما يزداد الإهتمام بالعدالة الضريبية بمقدار وحدة مئوية واحدة يقل التهرب الضريبي بمقدار (0.209). وبذلك تكون المعادلة التقديرية كما يأتي:

$$Y = 2.068 - 0.209 X \text{ معادلة (3)}$$

اذ ان: Y: تمثل التهرب الضريبي. X: تمثل العدالة الضريبية.

١. ان قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية وهذا يدل على وجود تأثير معنوي للعدالة الضريبية على التهرب.

٢. نلاحظ من الشكل رقم (١) التأثيرات المباشرة لكل من الإدارة الضريبية والعدالة الضريبية هي ٠,١٢ و ٠,٢١.

٣. إن التأثيرات غير المباشرة لكل من الإدارة الضريبية والعدالة الضريبية هي ٠ و ٠ على التوالي. وهذا يدل على عدم وجود تأثيرات غير مباشرة من خلال المتغير الآخر للتأثير على التهرب الضريبي وأن عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين يُعد متغيراً مهماً وله تأثير مباشر وقوي في التهرب الضريبي.

تحليل الانحدار معامل التوضيح او التفسير R^2 الاحتمال المرافق لقيمة F المحسوبة معلمة الانحدار

جدول رقم (9)

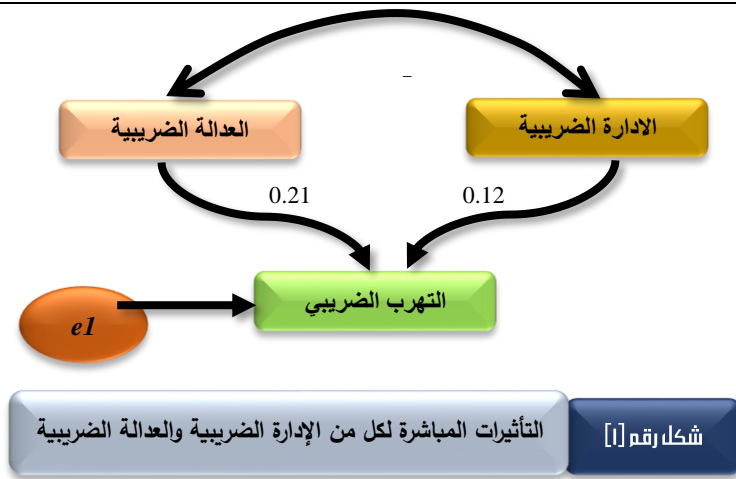
الاحتمال المرافق لقيمة t المحسوبة

النتيجة	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	المعاملات	قيمة F الجدولية	قيمة F المحسوبة	R^2	المتغير المعتمد	المتغير المستقل
تأثير معنوي	1.67	1.696	2.068 -0.209	3.98	٥,٧٦	٦٨ %	التهرب الضريبي	العدالة الضريبية

مخرجات برامج [spss]

المصدر

والشكل رقم (١) ويوضح التأثيرات المباشرة لكل من الإدارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب في العراق والعدالة الضريبية



الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات:

١. غياب الشفافية والإنصاف وعدم مراعاة المقدرة المالية للمكلف الإقتصادية والتميز والتحيز أو عدم إستقرار القوانين أو الضغط الضريبي المرتفع أو العقلية التي تنظر الى الضريبة بمنظار مشوه.

٢. أن الهيئة العامة للضرائب تقتصر الى مطبعة تابعة لها وتكون لها بناية خاصة بها.

٣. عدم وجود خط مجاني في شبكات الإتصال كافة للهاتف النقال في مركز وفروع الهيئة العامة للضرائب.

٤. يستلزم قسم الإعلام جملة من العوامل وفي مقدمة هذه العوامل تعيين كادر وظيفي من حملة شهادة الإعلام يتطلب وجود كادر وظيفي مؤهل للهيئة مؤشراً لتقويم أدائها في الحد من التهرب الضريبي.

٥. عدم العمل بمبدأ التخصص المهني يسهم في حصر دخول المكلفين لمهن في الهيئة العامة وفروعها.

٦. إن الضوابط لاتحقق العدالة للجانبين، وأن تحققت العدالة للسلطة المالية.

٧. كما جاء بموجب الضوابط السنوية لعام ٢٠١٤ وعلى سبيل المثال لا الحصر إن التقدير لا يمكن أن يرقى الى درجة التقدير الحقيقي الواقعي بسبب إعتماده على التخمين و من ثم إبتعاده عن العدالة.

ثانياً: التوصيات:

١. نوصي بوجود مطبعة تكون لها بناية خاصة بها ويكون لمدير المطبعة عنوان وظيفي مدير قسم يرتبط إدارياً بالمدير العام ا مباشرة، ويُعين لها كادر مؤهل علمياً ومهنياً وتكون ميزانيتها من خلال ميزانية الهيئة .

٢. ومن الضروري بمكان وجود خط مجاني ضمن شبكات الإتصال كافة للهاتف النقال في مركز الهيئة العامة للضرائب وفروعها في بغداد والمحافظات.

٣. يجب أن تتجه أنظار الهيئة العامة للضرائب الى قسم العلاقات والإعلام وذلك لما له من أهمية كبيرة ودور فعال في تقديم الخدمات الإعلامية والتوضيحية للمكلفين وتبصيرهم بكيفية إحتساب الضريبة وبالوسائل المتاحة كلها.

٤. نوصي السلطة المالية بأن تأخذ بنظر الاعتبار مصلحة المكلف فضلاً عن مصلحة السلطة المالية عند اصدار الضوابط السنوية، وذلك من خلال دراسة كل نشاط بشكل مُفصل ومدى التغيرات الحاصلة في الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي ينعكس تأثيرها في أعمال المكلف وعلى إيرادات أعماله.

٥. إستخدام التكنولوجيا (الحاسوب) في عملية التحاسب الضريبي تؤدي إلى سرعة الإنجاز ودقة الإحتساب والحفاظ على سرية المعلومات وعدم شعور المكلف والمخمن أيضاً بالملل فضلاً عن زيادة كفاءة وفاعلية عمل الإدارة .

المصادر

أولاً: الكتب:

١. أمين، مدحت عباس، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة مقارنة، بغداد، ١٩٩٧: ١٧١.
٢. البكري، عبد الباقي، المدخل لدراسة القانون والشريعة الاسلامية، مطبعة الآداب، ١٩٧٢: ١٨.
٣. جادو، محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي واثاره المالية والاقتصادية، دارالنهضة، القاهرة، ط١، ٢٠٠٤: ٣١٧.
٤. الخطيب وشامية، خالد شحادة، احمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، ط١، ٢٠٠٣: ٢٠٥.
٥. السلطان، سلطان بن محمد، المحاسبة الضريبية (النظرية والتطبيق) داروائل للطباعة، السعودية، ط١، ٢٠٠٤: ٣، ١٣.

٦. عتلم ، باهر محمد ، اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة مركز التعليم المفتوح ، مصر ، ١٩٩٨ : ١٥٠ .
٧. العلي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، الحامد للطباعة، الاردن ٢٠٠٣ : ١٢٣
٨. العلي، كداوي، د. عادل فليح والاستاذ طلال محمود، اقتصاديات المالية العامة، جامعة الموصل ١٩٨٩ : ٩٠ .
٩. الفكيكي، توفيق، الراعي والرعية، شركة المعرفة للنشر والتوزيع، مطبعة أوفسيت الانتصار، ط٣، ١٩٩٠ : ١٥٣ .
١٠. كتانة، خيرى مصطفى، اتجاهات الايرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها، عمان، ١٩٩٨ : ٥٨
١١. المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب ، دار المعارف، مصر ، ١٩٦٣ : ٦٥ .
١٢. يونس، منصور ميلاد، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، ٢٠٠٤ .

ثانياً: التشريعات:

١. التشريعات والتعليمات الخاصة بوزارة المالية (الهيئة العام للضرائب).
٢. التشريعات والتعليمات الخاصة بوزارة التخطيط (الجهاز المركزي للاحصاء).

ثالثاً: الاطاريح والبحوث:

١. أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي، أطروحة دكتوراه، المستنصرية، ٢٠٠٠ : ١٤٨ .
٢. النحافي، عبد الوهاب، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، بحث مقدم للهيئة العامة، المؤتمر الاول، العراق، ٢٠٠١ : ٢٧
٣. عز، أحمدماهر، التهرب لضريبي على ضريبة الدخل للقانون المصري، دكتوراه جامعة الاسكندرية ١٩٨٠ : ١٨٥ .
٤. علي ، نعمان عيدان " دراسة تطوير السماحات والإعفاءات من الضرائب المباشرة في النظام الضريبي العراقي " دبلوم عالي في العلوم المالية مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ١٩٧٧ : ٤٨ .
٥. العمور ، سالم عميدة، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل، رسالة ماجستير، ك/ التجارة، ج/الإسلامية غزة، ٢٠٠٧ : ٤١ .
٦. غيلان، عثمان سلمان"مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع ضرائب مباشرة" دكتوراه النهريين ٢٠٠٣ : ٨٤ .
٧. محمد، عبد الحسن، وانويا، ايليا، التهرب اسبابه ومقترح تحجيمه، بحث مقدم للهيئة، المؤتمر /١، العراق، ٢٠٠١ : ٢٣ .
٨. النجار، سرمد، التهرب الضريبي واثاره الاقتصادية في الدول العربية، ماجستير، المستنصرية، ٢٠٠٣ : ١٥٤ .

رابعاً: البيانات :

١. الهيئة العام للضرائب ٢٠١٠ - ٢٠١٤
٢. وزارة التخطيط الجهاز المركزي للاحصاء ٢٠٠٩-٢٠١٢ .