

Evaluation the Procedures for Recognition of Income Tax to Reduce Tax Evasion

أ.م.د. بشير علوان حمد
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد

ميسون عبد الكريم احمد
باحث

المستخلص

تُعدّ الهيئة العامة للضرائب 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)، لذلك يتوجب على الإدارة الضريبية الأهتمام بالإجراءات التي تمكنها من تنفيذ تلك القوانين للوصول إلى الأهداف التي تسعى لها، ابتداءً من إجراءات الحصر الضريبي وانتهاءً بتحصيل الضريبة على أن تعتمد في عملية تقدير الدخل الخاضع للضريبة على أساليب حديثة. لذا فقد تناولت مشكلة البحث في أنه على الرغم من الزام المُشرع العراقي للمكلف (المسجل وغير المسجل) بتقديم إقراراً عن دخله وربحه المتحقق وأن يكون الإقرار أساساً في التحاسب الضريبي وما طرأ من التغيير الأخرى سوى أساليب ثانوية يستعان بها عند رفض الإقرار الضريبي أو عدم تقديمه، فإن التطبيق العملي جاء مخالفاً لإرادة المُشرع، إذ تحول الإقرار الضريبي وإجراءاته إلى أسلوب ثانوي أو هامشي وهذا ما يؤثر سلباً في الالتزام الضريبي للمكلف وأتساع حالات التهرب الضريبي، فضلاً عن وجود قصور وضعف في إجراءات التحاسب للإقرار الضريبي (المقدم من المكلف الطبيعي) وضعف المتابعة من الوحدات المكلفة بتنفيذها، وهذا يقودنا إلى تساؤل! هل إن إجراءات المتابعة بالتحاسب للإقرار الضريبي للوصول إلى الدخل الحقيقي ومصادره حققت دورها في الحد من التهرب الضريبي لهذا فقد هدف البحث إلى دراسة وتحليل طريقة الإقرار الضريبي المعتمد في الهيئة العامة للضرائب ومكانته بين طرق التقدير المختلفة والوقوف على إجراءات التحاسب الضريبي للإقرار وفقاً لقانون ضريبة الدخل النافذ وامكانياتها في الحد من التهرب الضريبي وعلى مستوى تنفيذ الإجراءات المتبعة من الوحدات المكلفة بأدائها وملاحظة نقاط الخلل والضعف فيه وبيان بعض المؤشرات المستخدمة في التقويم ووضع الحلول لمعالجتها، وجاءت النتيجة في وجود مجموعة من المآخذ على إجراءات التحاسب المتبعة من قبل الوحدات المكلفة بتنفيذها في فروع الهيئة التابعة لقسم الأعمال التجارية والمهن وضعف المتابعة من قبل القسم المذكور، وقد توصل البحث إلى عدد من التوصيات أستناداً إلى الاستنتاجات ومنها ضرورة التركيز على صلاحية الفاحص الضريبي وعدم إقتصارها على الفحص التقليدي مكتئباً وإنما اتساع نطاقها ميدانياً لتشمل الإطلاع على سجلات المكلفين في أماكن عملهم.

* بحث مستل من بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب.



مجلة دراسات محاسبية ومالية اهلجد العاشر _ العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي *

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

Abstract

Tax state institution regards as one of the largest state institutions implementing the tax rules issuing be legislative body and achieving the goals of tax (financial, economic, social and political). So, the tax management should pay attention to the procedures enabling it to achieve those rules starting from the procedures of tax restrict and ending by tax allocation where the process of assessment the taxation must relaxing on modern methods. The problem of the study raising from that in spite of there is a low obliging the taxable person (registered or not) to submit a declaration about his income and the achieved profit to be the base of taxation, where the other ways are secondary ways helping in rejection of tax declaration, the scientific application becomes contravention of the law where the tax declaration and its procedures transform to a secondary method effecting the tax obligation negatively and leading to the expansion of tax evasion beside that the is weakness in the procedures of taxation and in following up by the units which in charge of their achievement all this lead us to the following question! Are the adopted procedures of taxation of true income and its resources achieved their role to restrict the tax

So, this study aims at shading the light on the theoretical framework of the tax erosion? declaration adopting in the tax state institution and its place among the different assessment methods, discussing the procedures of taxation depending on the income tax low, their abilities in retracting the tax evasion and the level of implementing of them by the responsible units, observing the weakness points, clearing the indicators of assessment and putting the solutions to treat them. The result of this study show that there are some weakness points in the procedures of taxation adopting by the responsible units in implementing them in the brings of the institution and in the process of following up by the department of vocational and merchandise works. The study concludes some of suggestions basing on the scientific and theoretical conclusions among of them focusing on suitability of the tax procedure and don't depending on the traditional desk inspection but trying to widen its field to include observation of the taxable person's records in their places of work .

المقدمه

يتزايد الاهتمام في الوقت الحاضر في تقدير الدخل الخاضع للضريبة باعتباره من ادق واعقد مهام الإدارة الضريبية, وذلك لأن عملية تقدير الدخل تمس أهم طرفي العملية الضريبية وهما المكلف والإدارة الضريبية معاً, ولهذا حرصت التشريعات الضريبية المعاصرة على وضع الضوابط والتعليمات التي بتطبيقها من الإدارة الضريبية تصبح عملية التقدير سليمة ومستجيبة لمصلحتي المكلف والخزينة العامة, وقد ظهرت تبعاً لذلك طرائق كثيرة لتقدير الدخول الخاضعة للضريبة, كان من بينها الإقرار الضريبي الذي اصبحفضل أهميته المنفردة وسيلة لا يخلو منها أي تشريع ضريبي.

1 - منهجية البحث

1 - 1 - مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في تحول الإقرار الضريبي وإجراءاته إلى أسلوب ثانوي أو هامشي وهذا ما يؤثر سلباً في الالتزام الضريبي للمكلف واتساع حالات التهرب الضريبي , فضلاً عن وجود قصور وضعف في إجراءات التحاسب للإقرار الضريبي (المقدم من المكلف الطبيعي) وضعف المتابعة من قبل الوحدات المكلفة بتنفيذها . وهذا يقودنا إلى تساؤل! هل أن الإجراءات المتبعة بالتحاسب للإقرار الضريبي للوصول الى الدخل الحقيقي ومصادره حققت دورها في الحد من التهرب الضريبي ؟

1 - 2- أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من خلال الدور الذي تؤديه إجراءات التحاسب في تحديد الدخل الخاضع للضريبة, ومدى كفايتها في الحد من التهرب الضريبي تتجلى أهمية أكثر من خلال أن تقويم إجراءات التحاسب للإقرار الضريبي يساعد على تحديد مواطن الخلل وتلافيها والذي من شأنه ان يعمل على تقويم أداء القائمين بالتنفيذ.

1 - 3- أهداف البحث

دراسة وتحليل الإقرار الضريبي المعتمد في الهيئة العامة للضرائب والوقوف على مستوى تنفيذ الإجراءات المتبعة من قبل الوحدات المكلفة بأدائها وملاحظة نقاط الخلل والضعف فيه وبيان بعض المؤشرات المستخدمة في التقويم ووضع الحلول لمعالجتها .

1 - 4 - فرضية البحث

يقوم البحث على إثبات الفرضيات الآتية: كلما كانت إجراءات الإقرار الضريبي كفاءة وشاملة عن دخل المكلف وريحه المتحقق امكن الحد من التهرب الضريبي , وهذا يعني انه :

- أ - توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين إجراءات الإقرار الضريبي والتهرب الضريبي .
- ب - تؤثر إجراءات الإقرار الضريبي معنوياً وإيجابياً فيالتهرب الضريبي .

1 - 5 - حدود البحث المكانية والزمانية

- 1- الحدود المكانية: الهيئة العامة للضرائب / قسم الاعمال التجارية والمهن وبعض فروعها .
- 2- الحدود الزمانية: شمل البحث المدة الزمنية (2008- 2012) .

1 - 6- أسلوب البحث

يعتمد البحث الأسلوب الاستقرائي والتحليل الاحصائي لنتائج إجابات العينة .

2 - الجانب النظري

2 - 1 - تعريف الضريبة وخصائصها وقواعد فرضها

2-1-1 - تعريف الضريبة:

(Tax) هي مشتقة من الكلمة اللاتينية (Tax)، ووفقاً لقاموس (Black's Law Dictionary)¹ الضريبة هي عبء مالي يُلقى على الأفراد أو أصحاب الممتلكات لدعم الحكومة، فهي مدفوعات تُفرض من قبل السلطة التشريعية، فهي ليست تبرعات أو هبات وإنما مساهمة. لذا سعى الكثير من الكتاب إلى وضع تعاريف للضريبة وقد تعددت هذه التعاريف لفظاً لكنها في الغالب تنطوي على معنى واحد ولهذا يمكن القول إنَّ الضريبة (مبلغ نقدي تفرضه الدولة بموجب سلطتها السيادية ويلتزم الفرد (طبيعي أو معنوي) بدفعها جبراً وبصفة نهائية ومن دون أن يجني دافعها فائدة مباشرة عند دفعها كي تحقق الدولة أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تسعى إليها .

2-1-2- خصائص الضريبة

هناك مجموعة من الخصائص التي تمتاز بها الضريبة ومن أهمها :
أ- الضريبة فريضة نقدية : (أي تدفع نقداً) خلافاً لما كان يسود قديماً، إذ كانت الضريبة تفرض عيناً، وذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي (عفانة، 2008: 4) .

ب - الضريبة فريضة الزامية وتحدد من الدولة: أي أنها تفرض على المكلفين بها بحكم القانون ولايخبرون في إداؤها ولا في كيفية دفعها وموعده (خصاونة، 2010: 84)

ج. للدولة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عنها باستثناء الحالة التي يدفع فيها المكلف مبلغاً يزيد عن مقدارها، إذ يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها وفي هذه الحالة تختلف الضريبة عن القرض العام، إذ يتم استرداده مع فوائده من المقرض (العلي، 2011: 124) .

د. الضريبة فريضة من دون مقابل وعلى وفقالمقدرة التكلفةية : أن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يتمتع بمقابل محدد من الدولة حين دفعها، غير أن هذا لاينفي أن ينتفع المكلف بالخدمات العامة التي تقدمها المرافق العامة، لا لأنه مكلف بالضرائب وإنما كمواطن(الجنابي، 2009: 137).

هـ. الضريبة فريضة تحقق أهداف :تفرض الضريبة بقصد أهداف اقتصادية واجتماعية، كما هو الواقع للضرائب المفروضة لمحاربة استهلاك سلع معينة لضررها الاجتماعي كالخمر و السكائر أو لأن هناك مشاريع صناعية وطنية تنتج سلعا متشابهة لها(التميمي، 2011: 18)

2-1-3- قواعد الضريبة

¹ . قاموس بلاك القانوني هو قاموس القانون مستخدم في الولايات المتحدة ،أصدره هنريكامبل الأسود (1860-1927).

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

لقد وضع آدم سميث في كتابه المشهور ثروة الأمم الصادر في سنة 1776، عددا من القواعد التي تتضمن المبادئ والاسس التي يجب على المشرع أخذها بالحسبان عند اصداره للقانون الضريبي(خصاونة،2010: 87) وكالاتي

1-3-1-2 قاعدة العدالة

ويقصد به أن الضريبة تقوم على اساس مقدرة الفرد على دفعها، وأن تفرض الضريبة بنسب متفاوتة طبقا لاختلاف مستويات الدخل، وهنا يجب التركيز على وجود العدالة بصورتها وهما :

❖ العدالة الأفقية:

❖ العدالة الرأسية

2-3-1-2 قاعدة اليقين

إنّ لقاعدة اليقين دور مهم في استقرار الضريبة، إذإنها تولد اعتياداً للمكلف على دفع الضرائب كونه الف احكامها وعلى يقين كامل بأمرها، ومن اجل ذلك ينبغي أن يتوافر أمران : (السعدي،2007: 18)

• على الدولة أن تجعل القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب تحت يد المكلفين عن طريق وسائل النشر المعروفة .

• إن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس

2-3-1-3 قاعدة الملائمة

أن يكون موعد تحصيل الضريبة وطريقة جبايتها في المواعيد التي تلائم المكلف وبالإجراءات التي تتفق مع طبيعة نشاطه ، وذلك تخفيفا لوقوعها عليه اي يجب ان تكون ملائمة من حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده وكيفية جباية الضريبة وموعدها واجراءاتها(العبودي،2012: 22).

2-3-1-4 قاعدة الاقتصاد

تعني هذه القاعدة هي الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة، أي ان تنظم كل ضريبة بحيث لاتزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً للجباية يكلفها اقل نفقة ممكنة حتى لايتحمل المكلف تضحية في غير موضعها (العلي،2009: 131).

وقد اضاف بعض الاقتصاديين مثل باستابل (Bastable) بعض القواعد وهي: (قاعدة المرونة وقاعدة الإنتاجية و قاعدة البساطة وقاعدة التنوع)

2 - 2 - مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وطرائق تقديره

2 - 2 - 1- مفهوم الدخل الخاضع للضريبة

إن التشريعات الضريبية لم تقدم لنا تعريفاً قاطعاً لمفهوم الدخل، لما قد تفرضه عملية تحديد مفهوم قاطع للدخل الضريبي من قيود والتزامات قد تحد من إمكانية إجراء تعديلات يرى المشرع ضرورتها في أي وقت، فضلاً عن صعوبة إيجاد تعريف عام ومناسب للدخل الضريبي الذي يختلف من دولة لأخرى ومن وقت لآخر باختلاف الظروف، مما أدى إلى عدم التوصل إلى اتفاق في التطبيق العملي على مفهوم عام للدخل الخاضع للضريبة (التميمي، 2011: 24).

وان الدخل لغوياً هو كل مادخل عليك من مالك (العبودي، 2012: 50) ورغم ذلك ذكر العديد من الكُتاب تعاريف عدة للدخل كلاً حسب الهدف من استعماله، اذ يعد القياس الاعتيادي للدخل مسألة مفاهيم أكثر من كونها مسألة عملية وان الدخل يستعمل لإغراض مختلفة (لغرض فرض الضريبة عليه ولتوزيعه بين المساهمين ولتحديد ربحية المنشأة ولتحديد كفاءة الإدارة وغيرها من الإغراض). (إسماعيل: 2001، ص 129).

وعرف الدخل ايضا بانه القيمة النقدية أو الذي يمكن تقديره بالنقود والذي يتحقق بشكل دوري من مصدر له صفة الثبات والاستقرار النسبي في مدة زمنية معينة (نور وآخرون 2003 ص 29)

وعلى الرغم من ذلك فإن دراسة هذه التشريعات الضريبية تكشف لنا عن حقيقتين:

الحقيقة الاولى: أن مفهوم الدخل الذي أخذت به هذه التشريعات لا يتفق تماما مع أي من مفاهيم الدخل سواء في علم الاقتصاد أم في علم المحاسبة.

الحقيقة الثانية: أن مفهوم الدخل في التشريعات الضريبية المعاصرة مزيج متفاوت النسب من نظريتين: نظرية المصدر ونظرية الاثراء (أبو حشيش، 2010: 26)، وفيما يلي بيان هاتين النظريتين:

❖ نظرية المصدر أو المنبع (النظرية التقليدية):

يعرف الدخل على وفق هذه النظرية بأنه كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي يحصل عليها المكلف بصفه دورية خلال مدة زمنية معينة تمكنه من اشباع حاجاته باستهلاكها دون المساس بمصدرها وهو رأس المال (عفانه والقطاونة، 2008: 14)، وبذلك يمكن تحديد الخصائص الرئيسية للدخل تبعاً لهذه النظرية :

ب. ثبات المصدر واستمراره

أ. الدورية والانتظام

د. القابلية للتقدير نقداً

ج. عنصر الزمن

هـ. استغلال وصيانة مصدر الدخل

❖ نظرية الإثراء أو زيادة القيمة الايجابية (النظرية الحديثة) :

تعرف نظرية الإثراء الدخل بأنه قيمة الزيادة الصافية في ثروة المكلف الاقتصادية بين تاريخين،

وهذا يقتضي حصر ثروة المكلف الاقتصادية في بداية العام ثم حصرها مرة أخرى في بداية العام التالي، وعدّ كل زيادة صافية طرأت على ثروة المكلف بين التاريخين دخلاً خاضعاً للضريبة.

كما يشتمل الدخل بالاضافة الى ذلك على المكاسب الرأسمالية حتى ولو لم تكن تحققت فعلاً أي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن اعادة التقييم، فيكفي أن ترتفع القيمة النقدية السوقية لاصل رأسمالي يملكه المكلف حتى تُعدّ هذه الزيادة على وفق نظرية الإثراء دخلاً (ابو حشيش، 2010: 27-28).

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن اغلب التشريعات المالية الحديثة تميل للأخذ بنظرية الإثراء أو زيادة القيمة الايجابية للمكلف، وذلك للأسباب الآتية :

أ. إن إتباع نظرية المنبع يؤدي إلى إعتبار دخل العمليات العارضة غير خاضع للضريبة كدخل بعض الصفقات وهذا ليس من العدل أن تخضع عاملاً ذي دخل محدود للضريبة، بينما من حقق دخلاً وافراً يعفى من الضريبة ولا يخضع لها .
 ب. من اجل تغطية تزايد الإنفاق لا بد من زيادة الإيرادات وهذه النظرية تحقق ذلك .

2 - 2 - 2- طرائق تقدير الدخل الخاضع للضريبة:

الحالة الاولى : طرائق التقدير غير المباشرة :

تتخذ الإدارة الضريبية عنصراً خارجياً دليلاً على مقدار الضريبة ويكون ذلك بأحد الطرق الآتية:

الطريقة الأولى: طريقة المظاهر الخارجية

على وفق هذا الأسلوب، تقوم الإدارة الضريبية باستنتاج مقدار قيمة المادة الخاضعة للضريبة على أساس مجموعة من المظاهر الخارجية التي تعد دالة على ثروة الشخص أو دخله (قدي، 2011 : 51)

الطريقة الثانية: طريقة التقدير الجزافي

يتم تقدير وعاء الضريبة عن طريق بعض القرائن التي يحددها القانون أو يقدمها المكلف أو تختارها الإدارة فهي تشترك اذن مع طريقة المظاهر الخارجية في اعتمادها على القرائن من دون الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي ولكنها تختلف عنها في طبيعة القرائن نفسها من حيث مدى ارتباطها بالمادة الخاضعة للضريبة ففي المظاهر الخارجية تكاد تكون العلاقة معدومة بين المادة الخاضعة للضريبة والقرينة المستخدمة أساساً للتقدير، بينما في هذه الطريقة لاتعتمد الأ على

القرائن ذات الصلة والارتباط الوثيق بالمادة الخاضعة للضريبة (مثل تحديد نسبه مؤبوة من رقم المبيعات)
(العبودي,2012: 61).

الطريقة الثالثة: التقدير بموجب الضوابط السنوية(الارباح الافتراضية):

انفردت الهيئة العامة للضرائب في العراق بهذه الأسلوب، إذ اعتمدت ضوابط سنوية يحدد من خلالها الوعاء الضريبي (وهي جداول سنوية تتضمن نسب مؤبوة أو مبالغ مقطوعة تحدد بموجبها أرباح اغلب المهن والصناعات) وظهرت الحاجة إليها نتيجة التباين الواضح في تقدير مدخولات المكلفين من المخمن نفسه أو من مخمنين عدة والتي تمتاز بظروف متشابهه(التميمي,2011: 28-29).

الحالة الثانية: طرق التقدير المباشرة :

الطريقة الاولى: الإقرار الضريبي :

يعد الإقرار الضريبي أسلوباً مهماً من أساليب تقدير الدخل الخاضع للضريبة، استقرت عليه التشريعات الضريبية.ولما لهذه الطريقة من أهمية خاصة على البحث فقد خصص الباحث المبحث الثاني للتطرق إليها بشكل منفصل لكي يتم الامام بكل ما يتعلق بهذه الطريقة والتي هي أحد وأهم طرائق التقدير

الطريقة الثانية: التقدير الاتفاقي :

هو التقدير الذي يتم على مدخولات المكلف المدرجة في تقرير ضريبة الدخل الذي قدمه، وبالتنسيق بينه وبين المخمن وبالاتماد على المعلومات (المقتبسات) المدرجة في إضبارته يتم الاتفاق على التقدير النهائي لمدخولاته (الكعي, 2008 : 322)

الطريقة الثالثة: التقدير الاضافي :

هو اصطلاح يطلق على التقدير الذي يجري على عناصر لإيرادات أخرى غير تلك التي سبق أن أجري عليها التقدير وذلك اثناء مدة معينة يحددها القانون الضريبي .

ويجرى التقدير الإضافي في أحوال معينة كتصحيح خطأ مادي شاب التقدير الأول أو ظهور عناصر جديدة للمكلف ماكانت ملحوظه عند إجراء التقدير الاصيلي أو إذا استعمل المكلف طرائق احتيالية من اجل التخلص من أداء الضريبة كلاً أو جزءاً، لذلك فإن شروط إجراء التقدير الاضافي تتمثل بالآتي:

أ. عدم تقديم المكلف اقرار صحيح يشمل على ارباحه ومدخولاته جميعها.

ب. إن يجري التقدير الإضافي في اثناء مدة التقادم التي حددتها مواد التشريع الضريبي وهي خمس سنوات(العزاوي,2001: 22_23)

الطريقة الرابعة: التقدير الاحتياطي :

إن المقصود بهذه الطريقة هي قيام السلطة المالية بتقدير دخل المكلف تقديراً مؤقتاً غير نهائي بقصد ضمان الحصول على مبلغ الضريبة لحين اجراء التقدير النهائي لذلك الدخل (الدليمي, 2004: 73).

الطريقة الخامسة: التقدير الإداري :

ويقصد بالتقدير الإداري هو التقدير الذي يجري بناء على تخمين الإدارة الضريبية لدخل المكلف من دون الاعتداد بما قدمه من تقرير وحسابات أو دفاتر تجارية (رمضان, 2001: 531).

وقد حددت غالبية التشريعات الضريبية الحالات التي يحق فيها للإدارة الضريبية الالتجاء إلى هذه الطريقة وهي (العنزي, 2004: 40)

1. امتناع المكلف عن تقديم حساباته ومستنداته إلى الإدارة الضريبية .
2. رفض الإدارة الضريبية الحسابات والمستندات المقدمة من المكلف .
3. امتناع المكلف عن تقديم إقراره الضريبي .
4. رفض الإدارة الضريبية الإقرار المقدم من المكلف .
5. عدم موافقة المكلف على التعديلات التي أدخلتها الإدارة الضريبية على إقراره .

2 - 3 - مفهوم وأنواع الإقرار الضريبي وطرائق تقديمه

2-3-1 - مفهوم الإقرار الضريبي

من أجل الوقوف على مفهوم الإقرار الضريبي وبيان المقصود به, أول خطوة ينحتم علينا سلوكها هي بحث المعنى اللغوي والمعنى الاصطلاحي للإقرار الضريبي وعن طريقها يمكن التوصل إلى تفاصيل وأبعاد الإقرار الضريبي,

لذا سنتناوله في فرعين:

الفرع الأول: المعنى اللغوي للإقرار الضريبي

اتفق جميع الكُتاب والمؤلفين في قواميس اللغة العربية على أن الإقرار لغة هو الاعتراف, أي أقر بالحق أعترف به وأقره غيره بالحق حتى أقر به, وأقر مَوْضِعُ (ابن منظور: 2003: 176) وأقره فيمكنه فاستقر, وأقره بالشئ عمل به علنا لإقرار به, وقرر الشئ جعله فيقراره هو قرر عندنا الخبر حتنا استقر (الرازي, بلا: 443)

الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي للإقرار الضريبي

تطرقت الكثير من الكتب والمؤلفات القانونية والضريبية إلى العديد من تعاريف الإقرار الضريبي ويعرف الإقرار الضريبي (هو تقرير سنوي يجب على المكلف "المسجل وغير المسجل" طبيعي أو معنوي ومن له دخل خاضع للضريبة بموجب القانون أن يلتزم بتقديمه إلى الإدارة الضريبية بموعده المحدد على أن يعترف فيه صراحة بالتفاصيل كافة المتعلقة بدخله ومصادره وتكاليف حصوله على الدخل وأوضاعه العائلية من أجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة

2 - 3 - 2- أنواع الإقرارات الضريبية: من الملاحظ أن الإقرارات الضريبية تختلف تبعاً لاختلاف المعايير المتبعة في تصنيفها واختلاف أوجه النظر إليها، إلا أنه يمكن تقسيم هذه الإقرارات بحسب الجهة الملزمة بتقديمها، وكما مبين بالشكل أدناه :

الشكل (1) أنواع الإقرارات الضريبية



الشكل من إعداد الباحث بالإعتماد على (العنزي , 2004:132) و (الكبي , 2008:318)

والآن سيتم التطرق لكل نوع من أنواع الإقرارات السنوية المقدمة :

مجلة دراسات محاسبية ومالية االجلد العاشر _ العدد 30 الفصل الأول - 2015 تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أ. الإقرار المقدم من المكلف بالضريبة نفسه:

إن الإقرار الضريبي يقدم من المكلف نفسه بطريقتين:

الطريقة الاولى : تقديم الإقرار من دون طلب من الإدارة الضريبية

أمّا الطريقة الثانية وهي تقديم الإقرار بطلب من الإدارة الضريبية

ب. الإقرار المقدم من المستخدم (بكسر الدال)

نص قانون ضريبة الدخل النافذ بموجب المادة(18) صراحة على مسؤولية المستخدم (بكسر الدال) عن تقديم إقرار إلى الإدارة الضريبية يتضمن المعلومات الآتية :

- أسماء مستخدميه وعناوينهم والرواتب والمخصصات والمبالغ التي تدفع لهم .

- أسماء وعناوين الذين يتقاضون منه أو بواسطته رواتب تقاعدية ومخصصات وما في حكمها ومقدارها. هذا ويقدم الإقرار المذكور في اثناء المدة التي تعينها الإدارة الضريبية في الطلب المقدم إلى رب العمل .

ج. الإقرار المقدم من الغير

ويعني ذلك أن يقدم الإقرار من شخص آخر غير المكلف بالضريبة ومهما كانت صفته، فمن هذه النصوص التي نصت صراحة على تقديم الإقرار هي المادة(22)من قانون ضريبة الدخل النافذ فقد الزم المشرع على كل شخص يسكن العراق مهما كانت صفته ممن :

- يتسلمون ربحاً أو دخلاً تتناوله أحكام هذا القانون ويعود لشخص آخر أو
- يدفعون لشخص آخر أو لأمره أو يسجلون لحسابه ربحاً أو دخلاً نظير مما تقدم وان كان واجب الدفع خارج العراق.

ح. الإقرار المقدم في حالة توقف العمل

تقويم طريقة الإقرار الضريبي

نسب إلى الإقرار الضريبي مزايا كثيرة كما وجهت له انتقادات شديدة حاله حال بقية طرائق التقدير الاخرى .لذا سنتناول تقويم الإقرار الضريبي عن طريق التعرف على أهم مزاياه وعيوبه وكالاتي:

مجلة دراسات محاسبية ومالية االجلد العاشر _ العدد 30 الفصل الأول - 2015 تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أولاً: مزايا الإقرار الضريبي: (العزبي، 2004: 47 بتصرف).

- أ. الإقرار الضريبي يُسهم في تحقيق العدالة الضريبية
- ب. الإقرار الضريبي يسهم في تقليص نفقات جباية الضريبة
- ج. الإقرار الضريبي يسهم في عملية حصر المكلفين
- د. الإقرار الضريبي عنصر من عناصر الديمقراطية الحديثة

ثانياً: عيوب الإقرار الضريبي: (السعدي، 2007: 61 بتصرف).

- أ. الإقرار الضريبي يساعد المكلف على التهرب من الضريبة .
 - ب. الإقرار الضريبي يرهق الخزينة العامة
- صعوبة التحقق من موثوقية المعلومات

يرى الباحث عن طريق ماتم استعراضه في هذا المبحث عن طريقة الإقرار الضريبي، أن هذه الطريقة تعد الافضل بين طرائق التقدير المختلفة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، لاسيما إذا تم تقويمها عن طريق الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية، وكما سنبينها في المبحث الثالث في سبيل الحد من التهرب الضريبي الذي يقف عائقاً في أتباع هذه الطريقة.

2- 4- التهرب الضريبي وصوره وأسبابه وآثاره

2- 4- 1- تعريف التهرب الضريبي

أن التهرب الضريبي يكون عن طريق اشتراط استعمال المكلف الأساليب المخالفة للقانون، وذلك تمييزه عن التجنب الضريبي الذي لا يعد مخالفة للقانون، فنلاحظ في التعاريف أعلاه أن المكلف الخاضع للضريبة والتي تنطبق عليه شروط الخضوع بموجب القانون النافذ يكون تهربه كلياً إذا تخلص من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية عن طريق امتناعه عن تقديم إقرار عن دخله أو يخفي دخله المتحقق، أو يكون التهرب جزئياً عندما يكون امتناع المكلف عن دفع جزء من الضريبة المترتبة عليه، كأن يقدم إقراراً عن دخله ويضمنه معلومات مضللة وغير صحيحة بقصد التقليل من مبلغ الضريبة .

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

2 - 4 - 2- صور التهرب الضريبي

توجد صور عدة مختلفة لظاهرة التهرب الضريبي وكما مبين بالشكل أدناه:

شكل(2) صور التهرب الضريبي



الشكل من إعداد الباحث بالإعتماد على (عبد الغفور, 2008: 41) (نور واخرون, 2008: 324)

2- 4- 3- أسباب التهرب الضريبي

لقد تطرق العديد من الكتاب والباحثين الى أسباب التهرب الضريبي واقدموا على تقسيمها فمنهم من اكتفى بتقسيمها الى سببين رئيسيين فحسب تتعلق بالتشريع الضريبي وبالإدارة الضريبية وآخر أضاف إليها أسباب اقتصادية وأسباب اجتماعية وآخر أضاف إليها أسباب مالية وامنية .

لذا فسوف نستعرض أهم الأسباب المؤدية الى التهرب من الضريبة عن طريق الآتي:

1. الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبي (الزبيدي, 2007: 123-126 بتصرف)

أ. عدم وضوح النصوص الضريبية أو عدم دقتها

ب. إنعدام الاستقرار القانوني

ج. ضعف الجزاءات الضريبية

2. الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

إن ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الأسباب المهمة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي , فالمكلف وقبل قيامه بعملية التهرب سيفكر ملياً في إمكانية اكتشاف تهربه ومتى ما وصل إلى قناعه بأن ما يقدم عليه سيكتشف فإنه بالتاكيد لن يقوم به, وهناك عيوب عدة اتصفت بها الإدارة الضريبية في العراق وكانت سبباً من أسباب التهرب الضريبي.

ومن أبرز هذه العيوب هي:

أ. تعدد طرائق تحصيل الضريبة (جواد, 2006: 216-217 بتصرف)

ب. عدم دقة حصر المكلفين

ج. تدني المستوى العلمي للملاك الضريبي في الهيئة العامة للضرائب:

(ابراهيم, 2009: 39).

د. انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي:

هـ. الفساد الإداري (جواد, 2006: 221).

3. الأسباب الاقتصادية:

إن تأثير التقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة على مختلف مجالات الحياة, وينسحب هذا التأثير على النظام الضريبي ومدى انخفاض وارتفاع نسبة التهرب الضريبي (الجبوري, 2012: 72).

4. الأسباب الاجتماعية:

إن أنماط التفكير مختلفة لدى الشعوب, وهذا الاختلاف والتباين يسهم بدوره في تشكيل الظروف النفسية والاجتماعية التي تشجع على التهرب والغش الضريبي (عبد الغفور, 2008: 35)

1- إجراءات التحاسب للحد من التهرب الضريبي

1-5 إجراءات التحاسب تعرف الإجراءات بصفه عامه على أنها سلسلة من المهام المرتبطة ببعضها البعض والمرتبطة على وفق تتابع حدوثها, والتي تمثل في مجموعها الأسلوب المحدد لأداء العمل, كما تعرف بأنها الخطوات التفصيلية والمرحل التي تمر بها العملية الإدارية من البداية وحتى الانتهاء منها (ديوب, 2008: 14). أمّا إجراءات التحاسب بمفهومه الضريبي يشير إلى أنه عملية متعددة المراحل المتناسقة والمتسلسلة يتم فيها التعامل مع المكلف الخاضع للضريبة بدءاً من تسجيله في الدائرة الضريبية أو توافر معلومات لديها عنه وعن نشاطه الاقتصادي الخاضع للإحتساب الضريبي ووسائل استدعائه أو تقديمه لتقارير ضريبة الدخل وطريقة احتساب دخله الضريبي وحجم الاستقطاع منه وكيفية التدقيق والتحصيل وتطبيق الجزاءات الضريبية للمخالف وانتهاءً بإيفائه بالتزاماته والتي تستدعي

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي *

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

إجراءات إدارية وقانونية، واعتماد القوانين الضريبية في كل مفردة من مفردات هذه الآلية سواء كان التعامل مع المكلف بدفع الضريبة محاسبياً أم إدارياً. (الهاشمي، 2005: 31).

وفيما يأتي سنبين أهم الإجراءات الأساسية الواجب إداؤها من الإدارة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي من الحصر الضريبي ولغاية تحصيل الضريبة، وكما نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 النافذ .

أ. الحصر الضريبي للمكلفين:

ب. توجد هنالك طرائق عدة لإجراء الحصر الضريبي لغرض حصر المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل ومنها: (ابراهيم، 2010: 48-49)

- (الطريقة الإلزامية)
- طريقة تسجيل المكلفين بواسطة عملية المسح والجرد الميداني
- (طريقة التسجيل الذاتي للمكلف)
- طريقة الإخباريات أو الإبلاغ
- الوصول إلى المكلفين غير المسجلين عن طريق المكلفين المسجلين
- طريقة التنسيق بين ضريبي الدخل والعقار

يرى الباحث أن الدليل على إعتبار الحصر الضريبي للمكلف يعدّ أول خطوة في إجراءات التحاسب الضريبي لكونه يعدّ تنفيذاً لقانون ضريبة الدخل النافذ عندما ألزم المشرع (المكلف غير المسجل) بتقديم الإقرار الضريبي، ولأن النسبة الأكبر من المكلفين يتهربون من دفع الضريبة (ولاسيما غير المسجلين) الذي نادراً ما يقدموا بتقديم إقراراتهم.

ب. تحديد مقدار الضريبة ج. الفحص الضريبي د. تحصيل الضريبة

2-4-4- مكافحة التهرب الضريبي

يقع على عاتق الإدارة الضريبية إجراءات ينبغي أن تقوم بها لا تقتصر على الحد من التهرب الضريبي فحسب وإنما سعيها وهو الأهم بتحسين مستوى الإلتزام الضريبي للمكلف، وذلك لأن أساس المشكلة في إتباع الإدارة الضريبية للتحاسب بموجب الضوابط السنوية وإهمال التحاسب بأسلوب الإقرار هي (ضعف الثقة في الإفصاح) والتي تُعدّ إحدى صور التهرب الضريبي بقرار يكون الأساس في اتخاذه قيام المكلف بعمل مقارنة بين المبلغ الذي يمكن أن يحتفظ به نفسه ويتهرب من دفعه كضريبة والمبالغ التي سيدفعها كضريبة وغرامه عند اكتشاف عملية التهرب التي مارسها .

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

ويرى الباحث ان هناك إجراءات تعد مكملة بالوقت نفسه مرتبطة بإجراءات التحاسب الضريبي التي بينها أعلاه في سبيل الحد من التهرب الضريبي ويمكن تقسيمها الى :

- الإجراءات الوقائية
- الإجراءات العقابية:

ولقد قسم (Silvani) أحد الخبراء في صندوق النقد الدولي في دراسته, ممارسات التهرب الضريبي إلى أربعة أنواع رئيسة هي (Bird&Csanegra, 1992: 275)

أ. المكلفون غير المسجلين لدى الإدارة الضريبية .
ب. المكلفون المسجلون الذين يتخلفون عن تقديم الإقرارات الضريبية السنوية .
ج. المكلفون الذين يصرحون بمدخولات أو معلومات تجعل الضريبة المترتبة عليهم اقل مما يجب تحققه بموجب القانون .

د. المكلفون الذين لا يسددون الضرائب المترتبة عليهم بموجب إقراراتهم أو بموجب تقدير الإدارة الضريبية. وقد تبنى عدد من الباحثين التقسيم الذي أورده (Silvani) في استعراض مدى كفاية وملائمة الجزاءات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982. وهذا ما لاحظناه في قانون ضريبة الدخل اعلاه, إذ فرض المشرع العراقي على عدم تنفيذ واجب تقديم الإقرار الضريبي ضمن المدة القانونية المحددة, أو تنفيذه متضمنا على معلومات كاذبة نتائج قانونية مختلفة. يرى الباحث أن هذه الإجراءات تُعدّ بمثابة رسالة موجهة إلى المكلف غير الملتزم عن طريق معرفته بعدم الافلات من تنفيذ القانون .

3 - دراسة وتحليل الإقرار الضريبي

لغرض تحديد نقاط الخلل والضعف في إجراءات التحاسب للإقرار الضريبي لابد من تصنيف الإقرار من ناحيتين الشكلية والموضوعية وكما مبين أدناه:

3 - 1- تصنيف الإقرار من الناحية الشكلية

يتضمن الإقرار الضريبي من الناحية الشكلية, وكما مبين في الملحق رقم(1) من أربع صفحات :

الصفحة الاولى: تتكون من (12) فقرة من(1-12), الاربعة الاولى تخص البيانات الشخصية للمكلف

الصفحة الثانية: تتكون من فقرتين (13, 14) وتضم الفقرة الأولى جدول يخص المقتبسات والتصاريح

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي *

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

الصفحة الثالثة: فتتكون من أربع فقرات (15, 16, 17, 18) التي تُعدّاهم الفقرات والمتمثلة بمذكرة التخمين التي عن طريقها يجري التحاسب مع المكلف للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة وتحديد مقدار الضريبة التي يدفعها المكلف.

الصفحة الرابعة : تتكون من فقرتين (19, 20), وهي تعهد المكلف وتوقيعه عن صحة البيانات الواردة بالتقرير وعدم وجود مصادر دخل أخرى خاضعة للضريبة.

ويود الباحث إن يشير الى أن الإقرار الضريبي أعلاه وبفقراته المتواضعة إستخدمته الإدارة الضريبية لتغطية الأنشطة كافة من أصحاب المهن والاعمال التجارية.

ويمكن تصنيف المكلفين المشمولين بتقديم الإقرار الضريبي المعتمد في القسم المذكور الى (26) فئة، وكما مبين أدناه:
جدول رقم (8) فئات المكلفين في قسم الاعمال التجارية والمهن

ت	المهن	ت	المهن
1	الأطباء	14	أصحاب معارض السيارات
2	المحامين	15	أصحاب المعامل
3	الصيدالة	16	أصحاب الصاغة
4	المقاولين	17	تصليح السيارات
5	المهندسين	18	تصليح الكهربائيات
6	دلال عقار	19	كازينوهات ونوادي
7	الحلاقين	20	محاسب قانوني
8	المستوردين	21	أصحاب المقالع
9	أصحاب المقاهي	22	مهن صحية
10	أصحاب الفنادق	23	مهن مختلفة
11	أصحاب المطاعم	24	محلات مختلفة
12	وكالات مختلفة	25	المصدرين
13	أصحاب السيارات	26	الفنانين

الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على بيانات الهيئة - قسم التخطيط والمتابعة

3 - 2 - تصنيف الإقرار الضريبي من ناحية إجراءات التحاسب

إن إجراءات التحاسب الضريبي في شعبة المهنة في الفروع تتجزأ بخطوات عدة يقوم بها هؤلاء المكلفين والوحدات المكلفة بتنفيذها وهي كالآتي:

- أ. يقوم المكلف بمراجعة الفرع بحسب الرقعة الجغرافية التي يكون فيها مصدر الدخل.
 - ب. فتح جديد للإقرار الضريبي (إذا كان التحاسب لأول مرة) ومراجعة المكلف لموظف الواردة في الفرع المختص لتأشير الإقرار في سجل الواردة مع ختمه .
 - ج. يحال الإقرار بعد ذلك الى وحدة الحاسبة للإستعلام في حالة وجود التصاريح الكمركية والمقتبسات المحالة الى الوحدة التخمينية، ومطابقتها مع بيانات المكلف والتأكد من عائديتها له أو عدمه فضلاً عن التأكد في حالة وجود منع على المكلف أو موقوفات.
 - د. يبدأ بعدها عمل المخمن في الفرع، إذ يقوم بدراسة المعلومات المتوافرة عن المكلف للسنة الأخيرة التي تم التحاسب فيها، ومعرفة مصادر الدخل لتحديد الضريبة واذا كان المكلف ملزماً بمسك السجلات أم لا، وفي حالة وجود ضريبة مستحقة تحسب من المخمن بموجب الضوابط السنوية المعمول بها او بموجب الإقرار الشخصي فيما يتعلق (المحامي والطبيب ومراقب الحسابات) إذا كان مبلغ التقدير ضمن صلاحيته أما في حالة كون مبلغ التقدير خارج نطاق صلاحيته فعند ذلك يتم تحويل الإضبارة لمدير الفرع للتوقيع عليها بالموافقة.
 - هـ. تذهب بعد ذلك إلى المدقق من أجل تدقيقها وإن عمل المدقق لا يقل عن عمل المخمن.
 - و. الجباية وهي آخر عمل يتعلق بالتحاسب الضريبي، وتتم بعد استحصال الموافقة على التقدير وينظم بمبلغ الضريبة إيصال ترسل إلى الصندوق ليتم إيداعها.
 - ز. تعطى براءة ذمه بدفع الضريبة في حالة طلبها المكلف .
 - ح. وأخيراً تعود الإضبارة إلى كاتب الوحدة التخمينية من اجل حفظها بحسب الرقم المعطى إليها.
- 2- مؤشرات تقويم إجراءات التحاسب الضريبي
- 7-1 المؤشر الأول: مستوى تطور الإيرادات الضريبية
- 7-1-1 نسبة نمو الإيرادات الضريبية الإجمالية .

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي *

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

جدول (11) نسبة نمو الإيرادات الضريبية الإجمالية للسنوات (2008 – 2012)

السنوات	الإيرادات الإجمالية (بالمليون دينار)	نسبة النمو (أساس متحرك) *
2008	58135	%32
2009	739000	%27
2010	881345	% 19
2011	1073556	% 22
2012	1382404	% 29

أساس متحرك (أي سنة الأساس هي السنة التي تسبق سنة المقارنة)

يتبين عن طريق الجدول أعلاه أن الإيرادات الضريبية الإجمالية لسنوات البحث (2008 – 2012) أخذت بالازدياد سنة بعد أخرى ولكن عند حساب نسبة النمو نجد أنها كانت متناقصة خلال السنتين 2009 و 2010، وبعدها أخذت بالازدياد ولكن بنسب ضئيلة، وهي على التوالي (32% ، 27% ، 19% ، 22% ، 29%)، وهذا مؤشر غير جيد ويعود لأسباب عدة تتعلق بالمكلف وبأداء الإدارة الضريبية معاً ويتضح التذبذب بشكل أكبر عن طريق نوع الضريبة.

نسبة نمو الإيرادات الضريبية بحسب نوع الضريبة
يمكن ملاحظة نسبة نمو الإيرادات الضريبية بحسب نوع الإيراد، وكما مبين أدناه:

جدول (12) نسبة نمو الإيرادات الضريبية بحسب نوع الضريبة للسنوات (2008 – 2012) بالمليون دينار

السنوات	2008	2009	2010	2011	2012
الشركات	186331	245633	271456	335020	418593
نسبة النمو %	-	%32	%11	%23	%25
الاستقطاع المباشر	180354	96251	73046	162043	271070
نسبة النمو %	-	%(47)	%(24)	%122	%67
إيراد المبيعات	2273	2881	1078	801	1099

مجلة دراسات محاسبية ومالية اهلجد العاشر - العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي *

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

نسبة النمو %	-	27%	63%	26%	37%
إيراد المهنة	39254	54107	77275	83077	98720
نسبة النمو %	-	38%	43%	8%	19%
إيراد نقل ملكية العقار	98117	172229	250149	241065	298699
نسبة النمو %	-	76%	45%	4%	24%
إيراد العقار	21197	34820	50336	52334	59859
نسبة النمو %	-	64%	45%	4%	14%
أمانات المنافذ الحدودية	53828	133079	158003	198921	234214
نسبة النمو %	-	147%	19%	26%	18%
إيرادات متنوعة			2	1	2
أمانات الوحدات التخمينية في مديرية المرور				294	148
المجموع	581354	739000	881345	1073556	1382404

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة/قسم الإحصاء والأبحاث

يتبين من الجدول أعلاه أن التذبذب في نسبة النمو يشمل كل أنواع الإيراد، والذي يهمننا هنا هو التذبذب الحاصل في إيراد قسم الأعمال التجارية والمهن فيما يتعلق بإيراد المهنة ونلاحظ أنها كانت خلال سنة (2009, 2010) بنسبة (38%, 43%) على التوالي أما في سنة (2011, 2012) فكانت بنسبة (8%, 19%) على التوالي، وعند استخراج النسبة المئوية لكل من (المتحاسبين وغير المتحاسبين) و(الخاضع وغير الخاضع) يتبين أن الفرق واضح، إذ إن إجمالي (اعداد غير المتحاسبين) للمهن يصل إلى (341046) الف مكلف أي بنسبة (74%) إلى إجمالي المسجلين وهي نسبة كبيرة جداً قياساً بنسبة (26%) لـ (اعداد المتحاسبين) إلى إجمالي المسجلين، أما نسبة الخاضعين للضريبة إلى إجمالي المتحاسبين فيصل إلى (56%)، ونسبة غير الخاضعين للضريبة إلى إجمالي المتحاسبين فيصل إلى (44%)، وكما مبين أدناه:

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

جدول (14) نسبة المتحاسبين وغير المتحاسبين إلى إجمالي المسجلين

ونسبة الخاضع وغير الخاضع إلى إجمالي المتحاسبين

النسبة %	غير خاضع	النسبة %	خاضع للضريبة	النسبة %	غير المتحاسبين	النسبة %	عدد المتحاسبين	إجمالي المسجلين للمهن
%44	15134 5	%56	189701	%74	948886	%26	341046	1289932

الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على بيانات الهيئة/قسم التخطيط والمتابعة

ويستنتج الباحث من الجدول أعلاه ضعف أداء قسم الأعمال التجارية والمهن، لكونه القسم الذي يتولى الإشراف على أصول التحاسب الضريبي وعدم متابعة المكلفين غير المتحاسبين، فضلاً عن ضعف الوحدات التخمينية في الفروع التابعة له عن طريق اعتمادها على تعهد المكلف وعدم التأكد عن طريق إجراءات التحقق والتحري، ولا سيما أن المتحاسبين ضمن الرقعة الجغرافية للفرع.

مجلة دراسات محاسبية ومالية اهلجد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

المؤشر الثاني: مستوى تطور حركة المكلفين

النسبة المئوية لاعدادالمكلفينالمتحاسبين وغير المتحاسبين

وكما مبين بالجدول أدناه

جدول(15) النسبة المئوية لأعداد المكلفين المتحاسبين وغير المتحاسبين للسنوات(2008-2012)

السنة	إجمالي المكلفين المسجلين	عدد المكلفين		نسبة المكلفين %	
		المتحاسبين	غير المتحاسبين	المتحاسبين	غير المتحاسبين
2008	842929	144840	698089	% 17	% 83
2009	961992	283788	678204	% 30	% 70
2010	1193512	273318	920194	% 23	% 77
2011	1313250	368372	944878	% 28	% 72
2012	1382914	391894	991020	% 28	% 72

الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على بيانات الهيئة/قسم التخطيط والمتابعة

إن الجدول أعلاه يعطيفكرة واضحة عن إجمالي أعداد المكلفين المسجلين، وأعداد المكلفين المتحاسبين وغير المتحاسبين والتي على أساسها نستطيع استخراج نسبة كل منهم إجمالاً للمكلفين للسنوات الخاصة بالدراسة والممتدة من 2008-2012.

وعن طريق الزيارات المستمرة لقسم الاعمال التجارية والمهن والوحدات التابعة لها في بعض فروع بغداد ومقابلة مديرو الفروع ومننتسبيه، تبين أن هناك عدد من الأسباب التي تؤدي إلى تزايد نسب غير المتحاسبين ومنها:

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

(مشكلة تشابه الأسماء وضعف نظام المعلومات المكلفي الدخل وضعف دور الجهات الساندة والفساد الإداري ومشكلة المقتبسات)

نسبة نمو العدد الإجمالي للمكلفين الجدد

يمكن ملاحظة نسبة النمو لإعداد المكلفين الجدد في فروع الهيئة العامة للضرائب خلال السنوات الخاصة بالدراسة (2008-2012)، وكما مبين أدناه :

جدول (16) نسبة نمو العدد الإجمالي للمكلفين الجدد

للسنوات (2008-2012)

السنوات	المكلفين الجدد	نسبة النمو% (أساس متحرك)
2008	18475	-
2009	42721	131%
2010	58612	37%
2011	92382	58%
2012	101965	10%

الجدول من إعداد الباحث بالإعتماد على بيانات الهيئة/قسم التخطيط والمتابعة

يتبين عن طريق الجدول أعلاه إن المكلفين الجدد لسنوات البحث (2008-2012) أخذت بالازدياد سنة بعد أخرى ولكن عند حساب نسبة النمو نلاحظ إنها كانت مرتفعة فحسب خلال سنة (2009) بـ (131%)، وأخذت بالتناقص خلال سنة (2010) بنسبة (37%) وفي سنة (2011) بنسبة (58%) أرتفعت قليلا عن السنة السابقة، ولكن تدهورت النسبة بشكل ملحوظ خلال سنة (2012) بنسبة (10%). وهذا مؤشر غير جيد في أداء عمل الهيئة العامة للضرائب، ويعود هذا الانخفاض في النسبة لأسباب عدوم أهمها توقف إجراءات المسح الميداني وعدم وجود دور للمخبرين عن حالات التهرب الضريبي للمكلف غير المسجل، إذ نلاحظ أن حالات الإخبار عن التهرب الضريبي تكاد تكون معدومة .

4 - الاستنتاجات والتوصيات

4 - 1- الاستنتاجات

1. إن الإدارة الضريبية أغفلت الكثير من مصادر الدخل ولم توظف الإقرار في حصر المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل غير المسجلين لديها (عن طريق المسح الشامل لمناطق الفروع وتوزيع الإقرارات على من تعتقد الإدارة بشمولهم بضريبة الدخل).

2. إتساع ظاهرة التهرب الضريبي يتقاسمها المكلف والإدارة الضريبية معاً، لكن العبء الأكبر يقع على عاتق الإدارة الضريبية لضعف إمكانياتها في اكتشاف واقعة التهرب ولعدم اتخاذ الإجراءات الرادعة بحق المخالفين وتدني العقوبة والغرامة الجزائية المفروضة على المخالفات في تأخير أو عدم تقديم الإقرار الضريبي جعل المكلف يستهين بالإقرار ويتحاسب فقط عند حاجته لبراءة الذمة مثلاً، وأن أغلب المكلفين يتحاسبوا كل سنتين ونسبة الغرامة نفسها (10%) من مبلغ الضريبة.

3. عدم متابعة المكلفين المسجلين (غير المتحاسبين) من أصحاب المهن والأعمال التجارية، وهذا ما بينته أستمارة تصنيف المهن لعام 2012، إذ إن نسبة غير المتحاسبين بلغت (74%) من إجمالي المسجلين، وإن إيرادات ضريبة المهن تعد من الإيرادات المهمة التي لا يستهان بها، ورغم الزيادة الحاصلة في حجم الإيرادات الضريبية على مستوى الهيئة ومستوى قسم الأعمال التجارية والمهن، إلا أننا نلاحظ التذبذب في نسبة النمو خلال سنوات الدراسة والتي تتراوح بين (38%، 43%، 8%، 19%) .

4. ضعف تعاون بعض الإدارات الساندة (النقابات المهنية ، الوزارات) مع الهيئة العامة للضرائب بل إنعدامه في بعض الأحيان في تزويدها بنشاطات المكلفين مما يساهم في فقدان الكثير من المعلومات التي تخص نشاطات المكلفين ومن ثم يؤدي الى اتساع حالات التهرب الضريبي .

5. ضعف فاعلية الفحص الضريبي، وذلك لأن نشاط عملهم يقتصر على تدقيق الإقرارات من الناحية الشكلية والحسابية فحسب وهذا يدل على أن دور التدقيق هو شكلي وغير فعال نتيجة محدودية صلاحياته.

4 - 2- التوصيات

1. ضرورة التركيز على صلاحية الفاحص الضريبي وعدم إقتصارها على الفحص التقليدي مكتئباً، وإنما اتساع نطاقها ميدانياً لتشمل الإطلاع على دفاتر وسجلات المكلفين في أماكن عملهم، وإعداد نظام متكامل للرقابة والتدقيق الداخلي في كل فرع من فروع الهيئة مرتبط مباشرة بقسم الرقابة والتدقيق في مركز الهيئة يتولى جملة إجراءات ضرورية لتحديد سير العمل في الفرع للتأكد من سلامة التطابق بين خطة العمل والقانون، وإمكانية التغلب على الأخطاء الحسابية والتخلص من الخلل قبل حدوثه أو تفاقمة .

مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر - العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

2. العمل على تطوير نظام المعلومات في الهيئة بالشكل التي يمكنها من استخراج البيانات والمعلومات الضرورية لأنشطة مركز الهيئة وفروعها، والتي تعدّ من المستلزمات الضرورية للقيام بإجراءات التحاسب للحد من التهرب الضريبي.

3. ضرورة تطوير كفاءة وفاعلية الملاك الوظيفي خاصة القائمين بإجراءات التحاسب في الفروع من المخمنين والمدققين عن طريق إشراكهم في دورات تؤهلهم في مواكبة التطورات باعتماد أساليب حديثة في مجالات التحاسب الضريبي ومن خلال العمل على إدخال المخمنين في دورات محاسبية ومالية متقدمة وفي مجال الحاسبات سنوياً والاهتمام بمساعدين المخمنين (كاتب الوحدة التخمينية) عن طريق تاهيلة باستخدام الحاسوب في حفظ وتنظيم أضايبير المكلفين.

4. ضرورة تركيز الهيئة العامة للضرائب على المساهمة في تنمية الوعي الضريبي للمكلفين عن طريق تنظيم حملات للدعاية لمشاريع أو خدمات انجزت من الإيرادات الضريبية والإستعانة بوسائل الاعلام المرئي والمسموع وهذا يعني تحسين الالتزام الضريبي ومن ثمّ الحد من التهرب الضريبي، بعبارة أخرى أن تنمية الوعي يسهم في تقويم إجراءات التحاسب ولو بصورة غير مباشرة، لذا يتوجب على الإدارة الضريبية الأهتمام بنشر وتنمية الوعي الضريبي.

5. ضرورة إعادة النظر في آلية التنسيق والتعاون بين الهيئة العامة للضرائب والادارات الساندة فيما يتعلق بالمكلفين الخاضعين للضريبة، فضلاً عن التعاون مع وزارات لم يتم التعاون معها .

5 - المصادر

5 - 1- الكتب العربية

1. ابو حشيش ، خليل عواد " المحاسبة الضريبية حالات وتطبيقات عملية لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة " اثراء للنشر والتوزيع الاردن - الطبعة الاولى 2010 .
2. الامام العلامة أبين منظور , لسان العرب, دار الحديث, القاهرة, 2003 .
3. الجنابي ، طاهر " علم المالية العامة والتشريع المالي " العاتك لصناعة الكتاب والنشر القاهرة 2009.
4. خصاونة ، جهاد سعيد " علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي " عمان - الاردن - دار وائل للنشر - الطبعة الاولى 2010 .
5. الرازي ، محمد بن أبي بكر بن عبدالقادر "مختار الصحاح" دار الرسالة، الكويت، بدون ذكر السنة.
6. رمضان، اسماعيل خليل اسماعيل " المحاسبة الضريبية " كلية الادارة والاقتصاد، بغداد، الطبعة الاولى 2001.
7. عفانة والقطاونه، عدي وعادل " المحاسبة الضريبية " دار وائل للنشر - الطبعة الاولى 2008.

8. العلي ، عادل فليح " المالية العامة والقانون المالي والضريبي " الجزء الاول - عمان - دار اثراء للنشر والتوزيع - الطبعة الثانية 2011 .
 9. العلي، عادل " المالية العامة والقانون المالي والضريبي " الجزء الاول - الطبعة الاولى - دار اثراء للنشر والتوزيع - عمان 2009.
 10. قدي ، عبد المجيد " دراسات في علم الضرائب " دار جرير للنشر والتوزيع - الاردن - عمان - الطبعة الاولى 2011 .
 11. الكعبي ، جبار محمد علي " التشريعات الضريبية في العراق " بغداد - دار السجاد للطباعة - الطبعة الثانية 2008
 12. نور وآخرون ، عبد الناصر وآخرون "الضرائب ومحاسبتها" , دار المسيرة للنشر والتوزيع , عمان , الأردن , 2008
- الرسائل والاطاريح**
1. إبراهيم, مصطفى علي, التهرب الضريبي في مجال التجارة الالكترونية, بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد, 2010 .
 2. التميمي, حيدر كاظم نصرالله, تقييم اسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي لكبارالمكلفين في دولة عربية وامكانية تطبيقها في العراق.بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد, 2011.
 3. الجبوري, ارشد مكي رشيد, تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي, بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد, 2012 .
 4. الدليمي ، صبا فاروق خضر , واجبات السلطة المالية إزاء المكلفين في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982, رسالة ماجستير في الحقوق - كلية للحقوق - جامعة النهدين 2004 .
 5. الزبيدي, ابراهيم حميد محسن, الفراغ التشريعي في احكام الضرائب المباشرة في العراق, جامعة بغداد , كلية القانون, 2007 .
 6. السعدي, مروج طارق حسن جواد, تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي, بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد 2007.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015

تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي*

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

7. عبدالغفور, طه حميد, تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته, بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير, جامعة بغداد, 2008.
8. العبودي, رباب مطشر رزاق, دور الضوابط السنوية في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي في مجال ضريبة الدخل, بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, كجزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير, جامعة بغداد, 2012.
9. العزاوي, ناهدة عبد الغني محمد, الاتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة, رسالة ماجستير في القانون, كلية القانون, جامعة بغداد 2001.
10. العنزوي, حيدر وهاب عبود, أحكام الإقرار في تشريع الضرائب, مقدم إلى مجلس كلية الحقوق - جامعة النهرين, من متطلبات نيل درجة الدكتوراه في الحقوق, بغداد, 2004.
11. الهاشمي, ضياء جبار شمخي, تقويم الية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق, دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب, بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية, جامعة بغداد, 2005.

