

**دراسة تحليلية لأسباب وطرق قياس التهرب الضريبي في  
الهيئة العامة للضرائب في العراق للمدة ٢٠١٣-٢٠٢١**

**An analytical study of the causes and methods of  
measuring tax evasion in the General Commission for  
Taxes in Iraq for the period 2013-2021**

**أحمد نعمة ظاهر الجحيشي      أ.د. ميثم العيبي اسماعيل**

**Pr.Dr. Maytham Elaibi Ismael      Ahmed Neema Dhahir  
Al-Juhaishi**

**\*باحث اقتصادي في الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد  
\*تدريسي في الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد**

يعد العراق واحدا من البلدان التي تعاني من ارتفاع حالات التهرب الضريبي، والتي لها اسباب متعددة منها ضعف التشريعات والادارة الضريبية، وغياب الارادة السياسية والسياسة الانفاقية المنتجة، مما كان يجدر بالسلطات الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب من دراسة اسباب شيوع هذه الظاهرة ومحاولة قياسها بهدف تحجيم وقع هذه المشكلة والحد منها مما يرفد خزينة الدولة بإيرادات مالية اضافية. لقد اعتمد الباحث العراق عموما والهيئة العامة للضرائب مجتمعا للبحث، وذلك خلال المدة من (٢٠١٣-٢٠٢١) ومن ثم تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي الى جانب المقابلات الشخصية للخروج بنتائج واقعية عن الظاهرة محل الدراسة. توصل البحث الى عدة نتائج اهمها، افتقار الهيئة العامة للضرائب الى ابرز متطلبات التحول من نظام ضريبي تقليدي نحو نظام اكثر حداثة وتطورا يعمل على تحسين اجراءات العمل الضريبي، كما تقتصر الهيئة الى الدعم السياسي الذي يساعد الادارة الضريبية في تنفيذ خططها واستراتيجياتها. في حين تم تقديم عدة توصيات، المفروض انه يترتب على السلطتين التشريعية والتنفيذية بما فيها ادارة الهيئة تنسيق الجهود لإعادة النظر في التشريعات الضريبية واستحداث قوانين وضوابط جديدة بهدف الحد من التهرب الضريبي.

**الكلمات الرئيسية (المفتاحية):** التهرب الضريبي، اسباب التهرب الضريبي، طرق قياس التهرب الضريبي، الهيئة العامة للضرائب.

### Abstract

Iraq is one of the countries that suffer from a high incidence of tax evasion, which has multiple causes, including weak legislation and tax administration, the absence of political will and productive spending policy, which would have been necessary for the tax authorities represented by the General Commission for Taxes to study the reasons for the prevalence of this phenomenon and try to measure it in order to limit the impact of this The problem and reduce it, which provides the state treasury with additional financial revenues. The researcher adopted Iraq in general and the General Tax Authority as a community for research, during the period from 2013-2021, and then the descriptive analytical approach was used in addition to personal interviews to produce realistic results on the phenomenon under study.

The research reached several results, the most important of which are: the General Tax Authority's lack of the most prominent requirements for the transition from a traditional tax system towards a more modern and developed system that improves tax work procedures, and the Authority lacks political support that helps the tax administration in implementing its plans and strategies. While several recommendations were presented, the most important of which is that it entails the legislative and executive authorities, including the Authority's management, to coordinate efforts to review tax legislation and introduce new laws and controls with the aim of reducing tax evasion.

**Key words:** tax evasion, causes of tax evasion, methods of measuring tax evasion, the General Commission for Taxes.

### مقدمة

ان الضرائب هي واحدة من اهم موارد الدولة المالية، لما تضطلع به من اهمية اقتصادية واجتماعية وسياسية، اذ باتت تمثل احد اهم ادوات السياسة المالية الحديثة للدولة، والتي تستعين بها لأهداف مختلفة، الا ان هذه المهمة تصطدم بالعديد من المشاكل والمعوقات، لعل ابرزها ظاهرة التهرب الضريبي من قبل الكثير من الافراد المكلفين بدفعها. فهذه الظاهرة تعاني منها جميع الدول المتقدمة منها والنامية على حد سواء وينسب متفاوتة، والعراق واحدا من تلك البلدان التي يتصف نظامها الضريبي بمعدلات تهرب ضريبي مرتفعة لأسباب عديدة. بناء على ذلك يتناول البحث اسباب التهرب الضريبي وطرق قياس التهرب الضريبي اضافة الى بحث الحلول الممكنة للحد منه.

### مشكلة البحث

ان هناك اسباب كثيرة تؤدي الى زيادة معدلات التهرب من دفع الضريبة من قبل المكلفين، منهل ما يتعلق بنقص التشريعات الضريبية، والثغرات القانونية، كما ان الافتقار الى عناصر الكفاءة والنزاهة وانتشار الفساد يؤدي الى زيادة التهرب. كما ان الافتقار إلى الاستقرار السياسي للبلد وسياسة الإنفاق العام في البلدان لهم ادواراً رئيسية في التهرب من دفع الضرائب. كما يعد ضعف المستوى الأخلاقي في الجماعة هو السبب الأهم في التهرب الضريبي، وهذا يعتمد على مقدار الوعي الضريبي. فضلا عن ذلك فان اعتقاد المكلف بعدم وجود عدالة ضريبية أو الشعور بعدم الانتماء فذلك يدفعه إلى التهرب. اضافة الى ذلك فإن الطابع غير الرسمي يعد المحدد الأساسي للتهرب الضريبي، حيث تتمثل

المشاكل الرئيسية لتحصيل الإيرادات المحلية في وجود قطاع غير رسمي كبير غير خاضع للضريبة. ولطالما كان النقد هو الوسيلة التقليدية لإجراء المعاملات الاقتصادية، حيث يسهل النقد التهرب الضريبي.

**اهداف البحث: يهدف البحث الى:**

اولا: التعرف على ماهية التهرب الضريبي واسبابه وطرق قياسه.

ثانيا: توضيح اسباب التهرب الضريبي في العراق.

ثالثا: تبيان طرق قياس التهرب الضريبي، وتطبيقها في الهيئة العامة للضرائب.

رابعا: كيفية الحد من التهرب الضريبي في العراق والهيئة العامة للضرائب.

**اهمية البحث**

يستمد البحث اهميته من كون الضرائب احد بنود الإيرادات العامة والتي تمثل مصدر تمويلي مهم للدولة يمكنها الاعتماد عليه في تحقيق اهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الا ان تحقيق هذه المزايا يشترط معالجة بعض المعوقات والظواهر السلبية وابرزها هي ظاهرة التهرب الضريبي التي من شأنها ان تعرقل اجراءات العمل الضريبي وتتسبب بنقص الحصيلة الضريبية.

**حدود البحث**

الحدود المكانية: العراق عموما، والهيئة العامة للضرائب على وجه التحديد.

الحدود الزمانية: تناول البحث الفترة من (٢٠١٣-٢٠٢١).

**منهج البحث**

تم اعتماد المنهج التحليلي الوصفي باستخدام بيانات من المصادر الرسمية، والمقابلات والمشاهدات الميدانية.

## الفصل الأول الإطار النظري

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

تعد مشكلة التهرب الضريبي أولوية للعديد من الحكومات، نظراً لأنها تقصر الميزانية العامة التي يمكن تخصيصها لتقديم الخدمات الحيوية (مثل الصحة والتعليم والسلامة)، ومع ذلك، فمن الصعب اكتشافها وقياسها. (Clemente, et al., 2021: 1). ويعتبر التهرب الضريبي من الناحية القانونية ظاهرة إجرامية عالمية توجد حيثما توجد الضرائب ويترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية والكلية مما قد يترتب عليها استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة. (ايمان, ٢٠٢٠: ٢). مثال على التعريف التقليدي للتهرب الضريبي يقرأ على النحو التالي: "السلوكيات غير القانونية المتعمدة، أي السلوك الذي ينطوي على انتهاك مباشر لقانون الضرائب، من أجل التهرب من دفع الضرائب". يبدو أن هذا التعريف للتهرب الضريبي مقبول بالإجماع في الأدبيات، لذلك، فإن الإطار الذي يميز ويحدد التهرب الضريبي يتضمن ثلاثة عناصر:

١- يجب أن يكون هناك "نية للتضليل"،

٢- يجب أن تظهر هذه النية في سلوك غير قانوني،

٣- ونتيجة لذلك، يفلت الفرد من أي التزام يقع عليه.

هذا التعريف للتهرب يميزه عن الحالات الأخرى التي لا يتم فيها دفع الضرائب بسبب خطأ أو إهمال، "أو عن الإخفاقات الإدارية التي يُعاقب عليها كجرح". في هذه الحالة، يتطلب التهرب أكثر من الفشل أو الإهمال في دفع مبلغ الضريبة". (Saffie, 2013: 24-25).

فالتهرب الضريبي هو عملية يقوم بها الممول بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه اما بصورة كلية او جزئية من خلال اخفاء كل او بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة". (عثمان، العشماوي، ٢٠٠٧: ١٥٣). ووفقا ل Chiumya (2006) يشير التهرب الضريبي إلى الرفض المتعمد أو المقصود لدفع الضرائب تجاه التزامه الضريبي. (Marshal, 2014: 9). فيما عرفه كلا من (Nangih & Dick, 2018) "هي كلمة تشرح الأفراد والجماعات والشركات الذين يرفضون المبلغ المتوقع للدفع للسلطة". (Kassa, 2021: 3). اذن فالتهرب الضريبي جريمة قادرة على تشويه النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي الشامل للبلاد. يؤثر الجانب الاقتصادي للتهرب الضريبي على التوزيع العادل للثروة على المواطنين. يخلق الجانب الاجتماعي أيضاً مجموعات اجتماعية مختلفة مدفوعة بالتهرب الضريبي الذي يثبته هؤلاء الأفراد بسبب المنافسة غير العادلة. (Kassa, 2021: 4).

ان انتشار أي ظاهرة في مجتمع ما هي إلا انعكاس لمحيط توافرت فيه الشروط الملائمة والتي ساعدت في نموها واتساعها، والتهرب الضريبي واحد من هذه الظواهر التي تفشت في أغلب المجتمعات والتي اقترن وجودها بوجود الضريبة، فالتهرب الضريبي له أسباب عديدة ومتنوعة فلا يمكن حصرها جميعاً وذلك لاختلاف هذه الأسباب بطبيعتها ووسائلها من دولة إلى أخرى ومن نظام اقتصادي إلى آخر ومن وقت لآخر، كذلك تختلف هذه الأسباب باختلاف النظام الضريبي الذي تعتمده تلك الدولة، وباختلاف درجة ثقافة وتطور المجتمع ومدى رصانة ومثانة الوعي الضريبي والشعور بالمسؤولية. (السعيد، ٢٠١٣: ٧٣). يعتبر تحديد الاسباب التي لها تأثير حقيقي على ظهور واستمرار التهرب الضريبي وعدم الامتثال للالتزامات الضريبية نقطة البداية للبحث اللاحق عن بدائل توفر تعليمات للتعامل مع هذه الظاهرة في الظروف المضطربة وعولمة البيئة الاقتصادية. (Červena & Románová, 2018: 768). يمكن القول بأنه هناك عدة أسباب للتهرب الضريبي لا يمكن حصرها وهي تختلف باختلاف التشريعات المالية والظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وتتلخص هذه الأسباب في الآتي (Al-Baaj et al., 2018: 8):

#### أولاً: الاسباب التشريعية

يعد التهرب الضريبي من تنفيذ الدول لسياساتها الاقتصادية كما أنه يمثل مشكلة من وجهة نظر العدالة، تحاول الدول مكافحة هذه الظواهر وتحليل نطاقها وقبول الإجراءات اللازمة للكشف عن التهرب الضريبي وتقليل التسرب، أكبر مشكلة هي أن التهرب الضريبي وتطور الاحتيال الضريبي أسرع من التنظيم الفعلي للتشريعات. (Saxunova et al., 2017: 633). يرى (Mertens & Ravn, 2013) ان من أهم أسباب التهرب الضريبي الأسباب التشريعية. من المحتمل أن يكون هذا مرتبطاً بنقص التشريعات الضريبية، ونقص أحكام صياغتها، وإدراجها للثغرات التي تسهل على دافعي الضرائب التهرب. (Al-Baaj et al., 2018: 8). حيث تُعد التشريعات الضريبية هي الوسيلة التي تستطيع عن طريقها الدولة ان تنظم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين. ألا ان المسألة الاهم هي مدى فاعلية التشريعات. ولان التشريعات الضريبية هي الأساس الذي يحدد فرض الضريبة على المكلفين الخاضعين لها، إذ لا ضريبة إلا بنص. لذا نجد أن هنالك أسباب تشريعية كثيرة يمكن ان تولد حالة التهرب الضريبي، أو تساعد في أتساعها. (لطيف، ٢٠١٥: ٦٤).

#### ثانياً: الاسباب الادارية

أن السلطة الضريبة لها دور واضح وكبير في عملية التضييق والتوسع من التهرب الضريبي ويتم ذلك من خلال امتلاك السلطة الضريبة عناصر الكفاءة والنزاهة في العمل الضريبي وهذه العناصر تحد من عملية التهرب. أما إذا كان الفساد متفشياً لدى السلطة الضريبية فسوف يؤدي ذلك الى ايقاع الظلم بحق المكلف الأمر الذي يجعل من المكلف محاربة هذا الظلم عن طريق التهرب الضريبي. (علوان، ٢٠٢٠: ٣٤). وتتسبب هذه الاسباب من تعقد اجراءات التكليف والجباية وصعوبة التطبيق وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين وعندما تكون الاجراءات معقدة ترهق كاهل المكلف فانه يحاول التهرب وكذلك عندما يصعب تقدير وعاء الضريبة، كما يحاول المكلف التهرب اذا أساءت الادارة الضريبية التصرف في تطبيق الضريبة وعاملت المكلفين بنحو مختلف مما يشعروهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة. (صبري، ٢٠١٦: ٣٨٧)

#### ثالثاً: الأسباب الاقتصادية والمالية

تؤثر الظروف الاقتصادية التي يمر بها كل من الدولة والمكلف على مستوى انتشار التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين، ويمكن تلخيص هذه الظروف لكلا الطرفين في النقطتين التاليتين: يزيد التهرب الضريبي في أوقات الكساد التي يمر بها الاقتصاد العام للدولة، ويقع في أوقات وفترات رخائه. تؤثر الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف على التهرب الضريبي، حيث تجد أن ميل المكلف نحو التهرب من دفع الضريبة يزيد كلما ساء مركزه المالي والعكس صحيح. (بوحلوفة، قنطور، ٢٠١٩: ٣٧). هناك أيضاً مسألة الضرائب المرتفعة فهي واحدة من أكثر واهم اسباب التهرب الضريبي مما يوجه دافع الضرائب إلى الشعور بأن الضريبة تقطع جزءاً كبيراً من دخله. (Al-Baaj et al., 2018: 8). وذلك لأن الحافز على التهرب يتوقف على سعر الضريبة لأنه على أساسه تحدد المكاسب من التهرب كنسبة من الدخل المتهرب منه، كما أن التهرب من الضرائب على الدخل الناتجة عن جهد وعمل الشخص يزداد عن الضرائب على الدخل الناتجة دون جهد أو عمل كالضرائب على الياصيب، والضرائب على التركات. (نيازي، ٢٠١٣: ٦٤). وهذا ما تم التأكيد عليه في منحنى لافر الضريبي، هو نظرية صاغها خبير الاقتصاد في جانب العرض (آرثر لافر) لإظهار العلاقة بين معدلات الضرائب ومقدار الإيرادات الضريبية التي تجمعها

الحكومات. يستخدم المنحنى لتوضيح الحجة القائلة بأن خفض معدلات الضرائب في بعض الأحيان يمكن أن يؤدي إلى زيادة إجمالي الإيرادات الضريبية. (HAYES, 2021). يصف منحنى لافر العلاقة بين معدلات الضرائب وإجمالي الإيرادات الضريبية، مع معدل ضريبي مثالي يزيد من إجمالي الإيرادات الضريبية الحكومية. فإذا كانت الضرائب مرتفعة للغاية على طول منحنى لافر، فإنها ستثني الأنشطة الخاضعة للضريبة، مثل العمل والاستثمار، بما يكفي لتقليل إجمالي الإيرادات الضريبية بالفعل. في هذه الحالة، سيؤدي خفض معدلات الضرائب إلى تحفيز الحوافز الاقتصادية وزيادة الإيرادات الضريبية. (HAYES, 2021). إذ يؤكد منحنى لافر على إن أية زيادة في المعدل الضريبي تؤدي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية للدولة لكن عند نقطة معينة تسمى نقطة العتبة. تؤدي بعدها الزيادة في المعدل الضريبي إلى انخفاض في الحصيلة الضريبية، فالكثير من الضريبة يقتل الضريبة، وبالتأكيد ستقوم الدولة بتخفيض نفقاتها العامة. (لعبيبي، ٢٠١٦: ١٥٨).

## رابعاً: الأسباب السياسية

ان الافتقار إلى الاستقرار والاستقلال السياسي للبلد وسياسة الإنفاق العام في البلدان لهم ادواراً رئيسية في التهرب من دفع الضرائب، مما يعني أنه كلما كانت حالة استخدام الأموال العامة أفضل، قل التهرب الضريبي لدافعي الضرائب. (Al-Baaj et al., 2018: 8).

## خامساً: الأسباب الاخلاقية والنفسية

يعد 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، وهذا يعتمد على مقدار الوعي الضريبي والذي يعرف على أنه الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة. (العتابي، العزاوي، ٢٠١٨: ٥٩).

اما فيما يتعلق بالدوافع النفسية للمكلف، فبمجرد اعتقاد المكلف بعدم وجود عدالة ضريبية أو الشعور بعدم الانتماء فذلك يدفعه إلى التهرب. وهذا مرتبط أيضاً بالأمور السياسية والاجتماعية والاقتصادية، حيث يقيس المكلف مدى المنفعة التي يحصل عليها من النفقات العامة مقابل ما يتحمله من اعباء الإيرادات العامة. (عيسى، ٢٠١٧: ١٤٤).

## سادساً: انتشار الاقتصاد غير الرسمي

السمة غير الرسمية هي أحد الأسباب الرئيسية التي تشجع رواد الأعمال على أداء نوع من الإجراءات غير الرسمية لغرض التهرب الضريبي. كذلك فان التهرب الضريبي هو المحدد الأساسي للسمة غير الرسمية، والعكس بالعكس، فإن الطابع غير الرسمي هو المحدد الأساسي للتهرب الضريبي. حيث تتمثل المشاكل الرئيسية لتحصيل الإيرادات المحلية في وجود قطاع غير رسمي كبير غير خاضع للضريبة. (Nadirov & Aliyev, 2015: 116).

## سابعاً: الاقتصاد النقدي

الفكرة العامة هي أن أحد المتطلبات الحاسمة، وإن لم تكن ضرورية، للتهرب الضريبي هو التسوية النقدية للمعاملة الأساسية، مما يسمح للبائع لإخفائها بسهولة. أي طريقة دفع أخرى، يمكن تتبعها، تجعل التهرب أكثر تعقيداً. (Immordino & Russo, 2016: 2). لطالما كان النقد هو الوسيلة التقليدية لإجراء المعاملات الاقتصادية، حيث يسهل النقد التهرب الضريبي، وبالتالي يعد تتبع النقود أمراً مستحيلاً تقريباً. (Alm, 2021: 6). مما سبق يتبين أن لمشكلة التهرب الضريبي اسباب لا يمكن حصرها مهما بلغت الدقة، وأن لها أثارا جسيمة على الاقتصاد الوطني لأي دولة. (الناصر، ٢٠١٢: ٤٩).

## المطلب الثالث: طرق قياس التهرب الضريبي

تبدو عملية رصد وقياس التهرب الضريبي بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلاً من الناحية العملية، وعلى صعيد الدراسات والنظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالطبيعة الخاصة للتهرب الضريبي باعتباره تصرفاً يتم في الخفاء، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية، ابتداءً من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين وأنشطتهم وانتهاءً بتحصيل الضريبة، ويضاف إلى ذلك ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما تعلق بالأنشطة الاقتصادية والإنتاجية وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة. (سفيان، بدون سنة، ١٢٦). رغم صعوبة ذلك، الا انه هناك بعض الطرق التي يمكن من خلالها قياس او الاستدلال على حجم التهرب الضريبي، نذكر منها:

الطريقة الاولى: مدى اتساع الفجوة بين الضرائب المقدرة والضرائب الفعلية

يفسد بها قياس مدى اتساع الفجوة السنوية بين تقديرات الضريبة وما يتم تحصيله فعلياً منها، ويشترط اختيار عينة من السنوات لا تتسم بوجود أحداث مفاجئة أو ظروف طارئة ينتج عنها زيادة كبيرة في الفجوة بين تقديرات الضريبة وما تم تحصيله منها فعلياً. ويمكن تطبيق مؤشر الفجوة السنوية بين تقديرات الضريبة وما تم تحصيله فعلياً منها على أهم ثلاثة أنواع من الضرائب تخضع لاحتمالات حدوث التهرب بها، وهي: ضريبة النشاط التجاري والصناعي، وضريبة النشاط المهني غير التجاري، وضريبة الشركات. ويتم احتسابها وفق الصيغة التالية (زكي، ٢٠٢١: ٤):

**حجم التهرب الضريبي = حصيلة الضرائب الفعلية - مقدار الضرائب المقدرة**

يمكن القول إن ضريبة المهن الحرة غير التجارية هي أكثر أنواع الضرائب تعرضاً لحدوث التهرب منها وهذه النتيجة تبدو منطقية إلى حد كبير، فمن الملاحظ أن ما يتم تحصيله فعلياً من ضرائب سنوية من أصحاب المهن الحرة لا يتناسب مطلقاً مع عدد العاملين بها ومستويات الدخل المرتفعة التي يحققها عدد كبير منهم كذلك لا تتناسب الضريبة المحصلة سنوياً من أصحاب الأنشطة التجارية والصناعية مع مستويات الدخل والأرباح التي يحققونها. (زكي، ٢٠٢١: ٤):

**الطريقة الثانية: منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي**

يشير الاقتصاد غير الرسمي (الموازي) إلى جميع إنتاج السلع والخدمات التي يتم إخفاؤها عمدًا عن السلطات الحكومية. (Elbahnasawy, 2021: 2). ويقصد به أيضاً على أنه ما يجب أن يكون رسمياً وفقاً لقانون الدولة ولكنه ليس كذلك. (Cortellese, 2015: 4) يعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد الموازي، وعلى تقديرات حسابات المحاسبة الوطنية ذات العلاقة بالمصالح الأخرى، كوزارتي التجارة والصناعة، فضلاً عن تصريحات المكلفين. بناءً على ما سبق، تتجلى لنا العلاقة الوثيقة بين الاقتصاد الموازي وظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها وجهان لعملة واحدة، حيث أن حدوث أحدهما يؤدي بالضرورة إلى حدوث الآخر، لأن مجمل نشاطات الاقتصاد الموازي لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي ضياع حصيلة مالية مهمة لحزينة الدولة، لذا فإن قياس حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى حساب حجم التهرب الضريبي، وتتم وفق الصيغة التالية (سفيان، بدون سنة: ١٣١):

**حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد الموازي × المعدل الضريبي المتوسط المفروض**

فضلاً عن ذلك، هناك عدة مناهج أو طرق يمكن تطبيقها لقياس التهرب الضريبي تعتمد على مختلف التصاريح والإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، منها: منهج نسبة الضريبة الثابتة، ومنهج الإعفاءات الضريبية الخاصة، ومنهج الضريبة القانونية المحتملة، ومنهج الرقابة الجبائية، ... الخ. (سفيان، بدون سنة: ١٢٦).

## الفصل الثاني الجانب العملي

**المطلب الأول: تحليل واقع التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب**

**أولاً: خصائص النظام الضريبي في العراق**

يتصف النظام الضريبي العراقي بمجموعة من الخصائص أهمها:

- ١- يتميز القانون الضريبي العراقي بكثرة التعديلات التي طرأت عليه، فهو يتصف بكثرة الإعفاءات بهدف القضاء على الأثر السلبي للضرائب اقتصادياً واجتماعياً. كما يمتاز باحتوائه مستوى مرتفع من السماحات الضريبية ومبالغ نقدية غير خاضعة للضريبة بنص قانوني، تمنح للمكلف لتوفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولمواجهة الأعباء العائلية. فضلاً عن ذلك، فهو يجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، عن طريق فرض ضرائب مباشرة على الدخل ورأس المال، وكذلك فرض ضرائب غير مباشرة مثل الرسوم الجمركية ورسم الطابع. (رؤوف، والشافعي، ٢٠٢١: ١٥٦).
- ٢- إن عملية التحاسب الضريبي في الهيئة العامة وفروعها تتم عن طريق الوحدات التخمينية ويكون ذلك وفق البيانات المقدمة والمقتبسات المتعلقة بنشاط المكلف ودخله الحقيقي ويتم الاستقطاع وفقاً للضوابط الضريبية المعتمدة. (الجبوري، ٢٠٢١: ٨٠).
- ٣- تدني كفاءة الإدارة الضريبية مقارنة بالدول المتقدمة واعتمادها على أساليب وطرق مختلفة تقليدية في تحديد الوعاء الضريبي وعدم قدرتها على الوصول إلى أغلب الأوعية الضريبية. إضافة إلى وجود حالات التهرب الضريبي الناجم عن أسباب اقتصادية وإدارية وتشريعية واجتماعية. (رؤوف، والشافعي، ٢٠٢١: ١٥٦).

٤- تركيز مبالغ على الضرائب المباشرة وضعف الضرائب غير المباشرة: رغم أن الضرائب المستقطعة من المنبع لا تزال مثقلة بالأعباء وتتوء بالعديد من المصاعب في الواقع العملي، فإنها تتسم بسهولة أكبر في تحصيلها وإدارتها. وهذا هو حال النظام الضريبي في العراق، فنصف حصيلة الضرائب تقريبا في السنوات الأخيرة جاءت من الضرائب على الدخل الوظيفي والأرباح، وتتسم الضرائب غير المباشرة بالضعف نتيجة جبايتها على نحو مخصص، يقتصر على بضعة بنود، وعند نشوء الحاجة فقط، كما أنها تتسم بالضعف نتيجة زيادة تعقيدات القانون الجمركي، الذي ينطوي على كثير من الإعفاءات، بالإضافة إلى التعقيدات الأخرى التي تواجه الإدارة الجمركية. (فيهر وآخرون، ٢٠١٧: ١٩)

٥- انخفاض في الحصيلة الضريبية، حيث انها قد لا تتعدى في المتوسط عن (١٥٪) من الدخل القومي في حين تصل في العديد من الدول المتقدمة إلى ما يزيد عن (٣٠٪) من الدخل القومي. ويرجع سبب هذا الانخفاض الى انخفاض كل من الدخل القومي ومتوسط دخل الفرد وكذلك عدم كفاءة الادارة الضريبية واجهزتها وتدني الوعي الضريبي. (رؤوف، والشافعي، ٢٠٢١: ١٥٦).

٦- النظام الضريبي يعاني من ضعف في نظم المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات، حيث يمكن القول ان أي نظام ضريبي مهما بلغ من درجات الكمال والرقي لا يستطيع أن يحقق الاهداف المطلوبة التي تسعى السلطة الضريبية الى تحقيقها ما لم تكن هناك نظم معلومات ضريبية كفوة تمكن القائمين عليها من حصر جميع مصادر دخول المكلفين الخاضعة للضريبة بدقة وموضوعية فضلاً عن تسهيل عملية التحاسب الضريبي بالنسبة لموظفي الهيئة والمكلفين. (شاكور، الخفاجي، ٢٠١٧: ١٩٠).

### ثانياً: اسباب التهرب الضريبي في العراق

يعد النظام الضريبي في العراق من الانظمة التقليدية غير المواكبة للعصر الحديث في اغلب مفاصل العمل الضريبي، الامر الذي جعله يفقد للفعالية والمساهمة المالية المرجوة في هيكل إيرادات البلد مقارنة بالبلدان المتطورة الأخرى، تبرير ذلك هو كثرة حالات التهرب الضريبي في العراق لأسباب متعددة يمكن تصنيفها كما يلي:

#### ١- اسباب ادارية

تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها مسؤولية وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون، وحسب تطبيقه، وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات، والتشريعات الضريبية، وذلك بحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي، وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي، أي التشريعي والتنفيذي. إن ضعف الإدارة الضريبية، وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الاسباب المهمة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي، فالمكلف وقبل قيامه بعملية التهرب سيفكر ملياً في امكانية اكتشاف تهربه من عدمه، ومتى ما وصل إلى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف، فإنه بالتأكد لن يقوم به. (الحلبوسي، ٢٠١٩: ٦٦٣)

هناك عيوب عديدة اتصفت بها الإدارة الضريبية في العراق، والتي كانت باعثاً من بواعث التهرب الضريبي، وهذه العيوب هي:

أ- **الافتقار الى نظام معلومات كفوء:** على الرغم من الدور الذي تلعبه الادارة الضريبية في تطبيق التشريع الضريبي الا انها لا تستطيع النهوض في هذه المهمة وتحقيق المستوى المطلوب ما لم يتم تصميم نظم معلومات متطورة ذلك لما له من أهمية كبيرة في مجال التحاسب الضريبي لأن التوسع الكبير والتطور السريع في مختلف الأنشطة صاحبه زيادة في عدد المكلفين، والكم الكبير من البيانات والمعلومات مما يتوجب على الإدارة الضريبة اعتماد نظم معلومات متكاملة ومتطورة ويجب استخدام التكنولوجيا الحديثة استخداماً حقيقياً وفعالياً، يساعد في توفير المعلومات عن أنشطة المكلفين. (عسكر، ٢٠٢٠: ٦٠)

ب- **تعدد طرق تحصيل الضريبة:** تعددت الطرق التي يتم بموجبها تقدير ضريبة الدخل فتارة تتبع الهيئة العامة للضرائب طريقة الاقرار، إذ يتم تقدير الدخل على أساس الاقرار الذي يجب أن يتقدم به المكلف ذاته، أو يكلف به شخص آخر، قبل اليوم الأول من حزيران من تلك السنة التقديرية إذا لم يحصل على تاريخ التبليغ، فيتطلب منه تقديمه اخطار خطي وبإحدى طرق النشر، ولمدة ٢١ يوماً من تاريخ التبليغ، كما ورد ذلك في الفقرة المعدلة من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٤ لسنة ١٩٨٧ وفي أحيان أخرى يتم اعتماد في التقدير على طريقة مسك السجلات المحاسبية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ م، وقد تلجأ الهيئة إلى اتباع طريقة التقدير الإداري، وأن هذه التعددية في التقدير يشكل ثقل على المخمن في تقهق صياغات وقواعد كل طريقه، بل أن المكلف يمكنه التهرب بسهولة. (الحلبوسي، ٢٠١٩: ٦٦٣)

- ت- عدم الدقة في حصر المكلفين: يقصد بعملية حصر المكلفين "تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية" وتعتبر دقة الحصر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي وذلك من خلال نجاحها في عدم اتاحة فرصة التهرب من الضريبة للمكلفين. (حمزة, ٢٠١٧: ٤٥)
- ث- عدم توفر الملاك الوظيفي الكافي والكفوء: من اجل نجاح الادارة الضريبية في تنفيذ المهام الموكلة اليها واحتمالات التوسع في أوجه النشاط الاقتصادي وازدياد عدد المكلفين بدفع الضريبة يعتمد بالأساس على العاملين في الإدارة الضريبية وأن من مقومات نجاح الادارة الضريبية في أداء مهامه هو الاعتماد على العناصر الكفوة والقادرة على النهوض بواجباتها على أكمل وجه وهذا يتطلب من الموظف أن يتحلى بالمعرفة والدراية بأخلاق الجمهور وسرعة البديهة بما يحول من دون تمرير وسائل المكلف الاحتياطية على الإدارة الضريبية. (عسكر, ٢٠٢٠: ٦٠).
- ج- تضارب العمل في فروع الإدارة الضريبية: ان كثرة إصدار التعليمات والكتب الدورية والمنشورات وكثرة التعديلات في هذه التعليمات والمنشورات وتضارب العمل نتيجة اختلاف التفسيرات واختلاف التطبيق بين فرع واخر من الفروع الضريبية, الناجم عن عدم وجود تنسيق منظم بين هذه الفروع. (حمزة, ٢٠١٧: ٤٤).
- ح- ضعف إدارتي الضرائب والجمارك: أدى الاعتماد على العائدات النفطية في فترات اليسر إلى إهمال جهود إدارتي الضرائب والجمارك في زيادة الإيرادات غير النفطية، وهو ما يتضح من عدم توافر نظم المعلومات الآلية في الإدارتين، كذلك من الملاحظ أن التعرفة الجمركية السارية في العراق أقل من ١٪ من قيمة الواردات. (فيهر واخرون, ٢٠١٧: ١٩).

#### ٢- اسباب تشريعية

تعتبر التشريعات الضريبية هي الوسيلة التي تستطيع عن طريقها الدولة أن تنظم العلاقة بين السلطة الضريبة والمكلفين وهي الأساس الذي على ضوئه يتم فرض الضريبة على المكلفين الخاضعين لها إذ لا ضريبة إلا بقانون ويكون التشريع الضريبي مساعد على التهرب الضريبي من خلال التعديلات التي تحدث بين الحين والآخر على الكثير من التشريعات حسب حاجة وظروف المجتمع سواء. (علوان, ٢٠٢٠: ٣٠).

وتعد الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ربما يرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات التي غالباً تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة وتصاغ من أشخاص غير أكفاء وكذلك فإن تعقيد التشريع الضريبي يعد عاملاً مهماً، لأنه يخلق مشكلات للدوائر المالية ويزيد احتمال التهرب. فالتشريع الضريبي العراقي يعاني من كثرة التشريعات الضريبية، وهذا قد يعود إلى وجود رغبة لدى المشرع في تحديث القوانين وجعلها تواكب كل ما يحصل من ظروف اقتصادية إلا أن ضخامة هذه التشريعات تشكل نقطة ضعف ومن ثم تساعد في التهرب الضريبي. (الدليمي, ٢٠١٥: ٦١).

وبسبب غياب الإطار القانوني الواضح الذي ينظم فرض الضرائب , فانه غالباً ما تتم الموافقة على معظم ضرائب المبيعات والضرائب الانتقائية في العراق في قانون الموازنة السنوية وهي ذات طابع مؤقت (لمدة سنة واحدة في العادة)، وبالتالي فإنها تقتصر إلى الأساس القانوني القوي الذي يسمح باستمرارية تنفيذ السياسة الضريبية وإنفاذ إجراءات الإدارة الضريبية لفترة تتجاوز دورة الموازنة العامة السنوية . (فيهر واخرون, ٢٠١٧: ١٩)

#### ٣- اسباب اجتماعية واخلاقية

يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد، وتتمثل هذه الأسباب بضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين، فكما نضح شعور الفرد بواجبه نحو المجتمع، كانت الثقة كبيرة بينه وبين الدولة ومن ثم يصبح الإقبال على دفع الضرائب برضى وقبول. ولدرجة الوعي الضريبي قيمة كبرى في ميدان الضرائب. وهنالك مدلولات تشير إلى ضعف الوعي لدى المكلفين وذلك لاعتقاده انه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها أو عدم الشعور بما تقدمه له الدولة من خدمات، واعتقاده أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة وشعور الأفراد بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي ويؤدي بذلك الى الاعتقاد بظلمها ويدفعه للتهرب منها. وللباعث النفسي دور كبير فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة. (نيازي, ٢٠١٣: ٦٤)

#### ٤- اسباب اقتصادية

تعد الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة عاملاً مهماً في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة وبالعكس , ففي اوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الافراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لكثرة النقود وارتفاع الدخل وعلى العكس يكثر التهرب الضريبي في اوقات الكساد الاقتصادي. (العلي, ٢٠١١: ١٧٩). اضافة الى ذلك, يقوم المكلف بالمقارنة بين ما يحصل عليه من منفعة وما يتعرض



له من مخاطر نتيجة لتهربه من الضريبة، كما يعد مبلغ الضريبة من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة، فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه. (كاظم، ٢٠١٦: ٢٣٦).

#### ٥- الفساد الإداري

ان أكبر الاشكالات التي تواجهها الدول في كيفية ضبط إيراداتها من الضرائب تتمثل في الفساد الاداري، وان عدم السيطرة على ظاهرة الفساد واتساع نطاقها تعني ان جزءا كبيرا من التحصيلات الضريبية سوف لن يدخل الى خزينة الدولة و بالتالي تضعف مساعي الدولة الهادفة الى تحقيق جملة من الاهداف الاقتصادية و المالية و الإجتماعية. وفي ظل تدهور الأوضاع الامنية والاقتصادية والسياسية في العراق، فان المجتمع العراقي يعاني من شيوع ظاهرة الفساد المالي والاداري في مؤسسات الدولة وخاصة تلك التي تحقق إيرادات مالية أو ضرائب، وان التكلفة الاقتصادية للفساد المالي والاداري تكمن في ارتفاع حجم التهرب الضريبي وزيادة العجز في الموازنة. (عيسى، ٢٠١٧: ١٤٢).

#### المطلب الثاني: قياس حجم التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب

من الناحية العملية فان عملية قياس التهرب الضريبي قياساً رقمياً دقيقاً ليس بالامر السهل ويكاد يكون شبه مستحيل ، وذلك بسبب طبيعة التهرب الضريبي ، فهو نشاط يتم بالخفاء بطبيعته حيث يحاول الممول المتهرب قدر الامكان محاولة اخفائه عن السلطات الحكومية ، فضلا عن ذلك ان تحقيق التهرب الضريبي ممكن الحدوث في جميع مراحل فرض الضريبة تقريبا ابتداء من حصرها وانتهاء بتحصيلها ، ومن ناحية اخرى تعددت تقديرات التهرب الضريبي بتعدد صور التهرب واشكاله ومفاهيمه، وباختلاف الزوايا التي ينظر اليه منها ، ومن ناحية اخرى فان طرق التهرب الضريبي التي قد يلجأ لها الممول تعد امراً متوقفاً على مستوى ادراكه العقلي والعلمي، ومدى تقديره للعقوبات المتوقعة. ونتيجة لذلك فان عملية قياس التهرب معقدة جدا ولا يمكن ايجاد مقياس دقيق يعبر بصدق عن حجم التهرب الضريبي والية قياسه. الا انه يمكن للمختصين في مجال الضريبة ايجاد بعض المؤشرات التي يمكن ان يستدل من خلالها على وجود التهرب الضريبي. وسيتم تحليل ذلك من خلال مؤشر اعداد المكلفين المتحاسبين والمكلفين غير المتحاسبين، مع بيان اسباب ارتفاع معدلات الموقوفات في فروع بغداد والمحافظات.

#### أولاً: مؤشر اعداد المكلفين المتحاسبين والمكلفين غير المتحاسبين

يمكن لهذا المؤشر قياس مستوى التقدم الحاصل في اداء عمل الهيئة العامة للضرائب فيما يخص ضريبة المهنة ، يعتمد هذا المؤشر على العدد الاجمالي لمكلفي ضريبة المهنة المسجلين لدى الهيئة وفروعها ، واعداد المكلفين المتحاسبين (الخاضعين وغير الخاضعين منهم للضريبة) اضافة الى اعداد المكلفين غير المتحاسبين (الموقوفات)، ونسب كلا منهما بالنسبة الى اجمالي المكلفين المسجلين .

#### جدول (1)

حركة مكلفي ضريبة المهنة في فروع بغداد والمحافظات كافة للسنوات من (٢٠٢١-٢٠١٣)

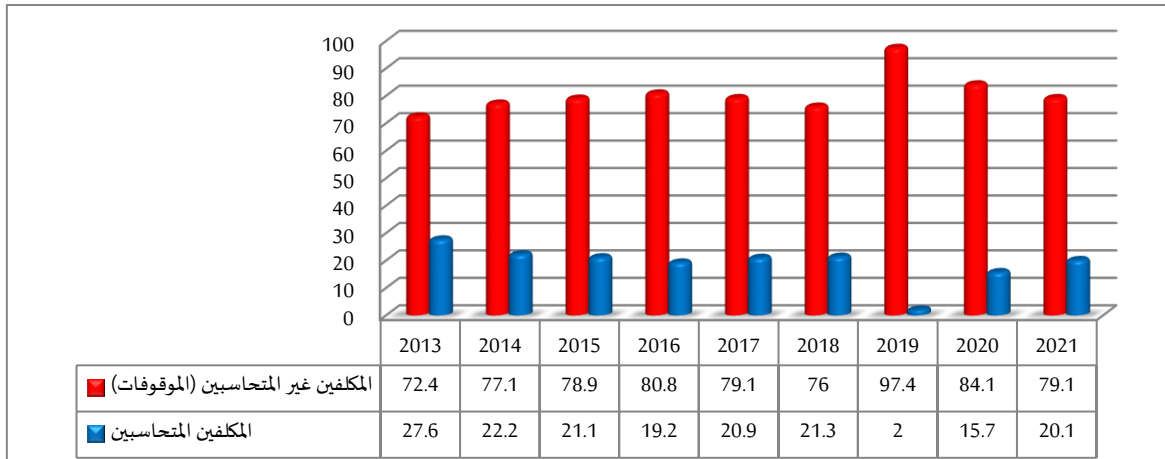
السنة	اجمالي عدد المكلفين (الموقوفات)	اجمالي المكلفين غير المتحاسبين		اجمالي المكلفين المتحاسبين	
		من اجمالي عدد المكلفين	النسبة %	العدد	النسبة %
٢٠١٣	١٤٨٩٩١١	١٠٧٩٠٥٠	٧٢.٤	٤١٠٨٦١	٢٧.٦
٢٠١٤	١٥٧٣٥٤٠	١٢١٣٩٨٠	٧٧.١	٣٤٨٥٥١	٢٢.٢
2015	١٣٩٢٩٩٤	١٠٩٨٦٦٧	٧٨.٩	٢٩٤٣٢٧	٢١.١
2016	١٥١٤٥٥٠	١٢٢٣٧٦٦	٨٠.٨	٢٩٠٧٨٤	١٩.٢

\* في الحقل الاخير من الجدول (النسبة الكلية %). يفترض ان تكون جميع النسب ١٠٠٪ نتيجة لتوزيع اعداد المكلفين الاجمالي بين (متحاسبين وغير متحاسبين) ، الا انه في بعض السنوات لم تبلغ النسبة ١٠٠٪ نتيجة لوجود بند يسمى (مكلف اداري) لم يتم اضافته وهو يحتوي على فرق النسبة المتبقية ، ولما فيه من الخصوصية العالية من جانب الهيئة فيتم التعامل مع هذه الفئة من قبل الهيئة بطريقة خاصة فتارة يحتسب هذا البند ضمن المكلفين الاجمالي وتارة يحتسب بند مستقل حسب رؤية وتعليمات ادارة الهيئة من سنة لأخرى.

100	20.9	342378	79.1	1293073	1635451	2017
97.3	21.3	380409	76	1355150	1783520	2018
99.4	2	38599	97.4	1859975	1908929	2019
99.8	15.7	241201	84.1	1293164	1538209	2020
100	20.9	360908	79.1	1366925	1727833	2021

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم الاحصاء والابحاث

تشير نتائج الجدول (1) , الى ارتفاع معدلات الموقوفات (المكلفين غير المتحاسبين) بشكل كبير طوال فترة التسع سنوات المختارة من (2013-2021) وهذا مؤشر غير جيد على الاطلاق كون ارتفاع اعداد ونسب الموقوفات تضيق على الموازنة العامة للدولة بمبالغ مالية جيدة وبالمتناول فيما لو تم التعامل مع هذه الاعداد العالية بطريقة غير تقليدية واكثر واقعية. ففي سنة 2013 بلغت معدلات الموقوفات (72.4%) , فيما كانت نسبتها في 2014 و 2015 على التوالي (77.1%) و (78.9%) , وبلغت في سنة 2016 (80.8%) . وفي سنة 2017 (79.1%) , اما في 2018 فقد بلغت نسبتها (76%) . فيما حققت سنة 2019 معدل موقوفات عالي جدا بلغ (97.4%) بسبب احداث وباء كورونا وما فرضه من توقف في معظم الانشطة التجارية, كذلك في 2020 كانت نسبة الموقوفات عالية جدا (84.1%) , في حين بلغت في سنة 2021 (79.1%) . في جميع السنوات اعلاه تقريبا, تجاوزت معدلات الموقوفات حاجز (75%) تقريبا, وهذا يدل على عدم متابعة الهيئة لمكفليها على مدى سنوات التحليل المختارة . في الجانب الاخر نجد ان نسب المكلفين المتحاسبين ضعيفة جدا ففي احسن حالاتها لم تتجاوز حاجز (27.6%) في سنة 2013 , بينما في 2014 بلغت (22.2%) , في حين بلغت في عامي 2015 و 2016 على التوالي (21.1%) و (19.2%) , فيما بلغت نسبة المكلفين المتحاسبين في 2017 (20.9%) , وكانت نسبتها في 2018 (21.3%) , فيما جاءت اسوأ نسبة تحاسب ضريبي على الاطلاق في 2019 حيث بلغت قرابة (2%) وفي اخر سنتين من سنوات التحليل المختارة بلغت نسبة المكلفين المتحاسبين في 2020 و 2021 على التوالي (15.7%) و (20.1%) . ان نسب المكلفين المتحاسبين في الجدول (1) منخفضة جدا في مجملها وهو ما يبرر ارتفاع معدلات المكلفين غير المتحاسبين (الموقوفات) مما يتسبب في انخفاض الحصيلة الضريبية وزيادة حالات التهرب في ضريبة المهنة وبالتالي ضعف اسهامها في هيكل ايرادات الموازنة العامة. ويمكن ايجاز هذه النسب بالشكل (1).



شكل (1) نسب المكلفين المتحاسبين والمكلفين غير المتحاسبين (الموقوفات)

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب

ثانياً: اسباب ارتفاع معدلات الموقوفات في فروع بغداد والمحافظات

قبل التطرق الى اسباب ارتفاع معدلات الموقوفات, لا بد من تعريف هذا المصطلح, وفقاً لـ (السعيد, 2013: 119) تشير الموقوفات الى "انها المبالغ الضريبية المستحقة السداد وغير المستحقة بذمة المكلفين", بينما اشار كل من (السامرائي, والعبدي, 2012: 137) الى نسبة الموقوفات على انها "اجمالي حركة المكلفين الى المتهربين من دفع ضريبة الدخل سواء كانوا اشخاص طبيعيين ام معنويين الذين الزمهم القانون بدفع الضريبة".

وهناك جملة من الأسباب التي أدت إلى ارتفاع معدلات الموقوفات الضريبية في الهيئة العامة للضرائب حيث نذكر البعض منها

والتي تتمثل بالاتي:

- ١- الزخم في إعداد المكلفين المسجلين في الهيئة وفروعها، وليس هناك أهمية مناسبة من قبل الفروع في متابعة هؤلاء المكلفين، إضافة الى مشكلة تشابه الأسماء وهي من المشاكل التي لازالت تعاني منها الفروع الضريبية.
- ٢- شيوع حالات فقدان أسماء المكلفين وأضابيرهم الضريبية سواء عن حسن نية أو بسبب التقصير بالعمل الوظيفي أو عن قصد كجزء من ممارسات الفساد الإداري كاستبعاد صفحة أو بضعة صفحات من السجل أو أخفاء الاضبارة بكاملها.
- ٣- مشكلة نقص قاعدة بيانات معلومات المكلفين، الأمر الذي يؤدي لإيقاف إجراءات التحاسب الضريبي مما أدى الى ضعف الإجراءات المتبعة من قبل الفروع في متابعة المكلفين غير المتحاسبين ولأكثر من سنة مما أدى إلى تراكم الموقوفات.
- ٤- توقف لجان المسح من عام ٢٠٠٠ ولحد الآن وكذلك ضعف التنسيق ما بين النقابات والهيئة العامة للضرائب على الرغم من توفر النصوص القانونية التي تنص على التعاون ما بين هذه الأطراف ألا أن النقابات ترى أن ذلك من واجب الهيئة في متابعة المعلومات المتعلقة بالمكلفين. (السعيد، ٢٠١٣: ١١٩).
- ٥- احيانا لا تتحصل الدولة على كل الأموال المتأتية من الضريبة في موعد واحد بسبب تأخر تحقق او تحصيل ارباح المكلفين ضمن فترة استحقاق الضريبة ولهذا أحيانا تتأخر تحصيل قسم من الضرائب. مثلا، الموسم الزراعي بالنسبة للفلاح يتكون من الزراعة و ثم الحصاد والتسويق وتحقيق الأرباح فالفلاح يتم محاسبته ضريبيا بعد أن يجني محصوله ويسوقها ويبيعها، وكذلك التاجر بعد أن ينتهي موسمه أو سنته التجارية حيث يستورد ويسوق ويجني الأرباح. وهكذا لهذا وقد يقوم المنتج بأعمال يحقق أرباحا خلالها خارج الدولة، وخاصة عندما يستطيع أن يخرج أموالا خارج الدولة بشكل غير قانوني. (حمدي، ٢٠١٥: ١٧٩).
- ٦- افتقار الادارة الضريبية في الوقت الحاضر الى نظم معلومات ضريبية متطورة ومتكاملة وعلى النحو الذي يمكن الاعتماد عليها كأساس في عمليتي حصر المكلفين والحصول على المعلومات (المقتبسات) عن دخول المكلفين الخاضعة للضريبة. (شاكر، الخفاجي، ٢٠١٧: ١٩٠). فضلا عن ذلك هناك اسباب اخرى لارتفاع معدلات الموقوفات استنتجها الباحث من استخدام اسلوب (الملاحظة والمقابلات الشخصية) التي تم اجراءها في الهيئة العامة للضرائب، منها، ضعف التنسيق والتعاون والمشارك بين الهيئة والجهات الداعمة الاخرى، التي من المفترض ان تساهم في تبادل المعلومات اللازمة عن المكلفين لكي تسهل عملية التحاسب الضريبي. إضافة الى ذلك مبالغة الملاكات الوظيفية للهيئة في اسلوب التعامل مع المكلفين من حيث تفسير القوانين والتعليمات الضريبية بالطرق التي تناسبهم متخذين من المصلحة العامة دافعا لهذا السلوك. إضافة لما سبق هناك قضايا تتعلق بالمقتبسات والتصاريح الكمركية التي ترد إلى الهيئة وفروعها ، في هذا الشأن تقوم الهيئة بالاستعلام عن التزامات المكلفين الضريبية السابقة ان وجدت عن طريق الحاسبة الالكترونية للهيئة ، فبناء على نتائج هذا الاستعلام يتضح كل ما يخص المكلفين من التزامات او ديون ضريبية مستحقة سابقة وحالية، وبناء على ذلك تتم عملية التحاسب الضريبي للمكلفين ومن ثم يتم اعطاءهم براءة ذمة نتيجة تسديدهم لتلك المبالغ المستحقة. ففي ظل الاسلوب التقليدي الحالي لعمل الهيئة فان قضية المقتبسات والتصاريح والية منح براءة الذمة للمكلفين تمثل مشكلة حقيقية تؤثر على تحصيل الضرائب وتأخذ وقتا اطول لمحاولة انجازها.

## الاستنتاجات

توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات وتتمثل بالاتي:

- ١- تقنقر الهيئة الى الدعم السياسي الحقيقي الذي يساعد الادارة الضريبية في بلورة الافكار والرؤى الاستراتيجية لتحديث نمط العمل الضريبي التقليدي وترجمتها فعليا الى واقع ملموس، وهو ما استنتجته الباحث من خلال المعاشية الميدانية والمقابلات التي اجراها مع جزء من عينة
- ٢- تقنقر الهيئة العامة للضرائب الى نظم معلومات متطورة ومتكاملة التي يمكن الاعتماد عليها كمرجع اساسي في عملية الحصول على المعلومات عن انشطة ودخول المكلفين.
- ٣- ضعف التشريعات القانونية التي تنظم فرض الضرائب، فغالبا تتم الموافقة على الضرائب الانتقائية في العراق في قانون الموازنة السنوية وهي ذات طابع مؤقت (لمدة سنة واحدة في العادة)، وبالتالي فهي تقنقر إلى الاطار القانوني الذي يسمح باستمرار تنفيذ السياسة الضريبية لمدة تتجاوز دورة الموازنة العامة السنوية.

- ٤- آية التحاسب الضريبي المتبعة في الهيئة، تنقر الى اهم مقومات الشفافية والموضوعية في التعامل مع المكلفين فيما يتعلق بكيفية حصر المكلفين بدقة، وطرق تقدير الوعاء الخاضع للضريبة.
- ٥- ان تحديد النسب المستحقة فعليا تخضع لاجتهادات شخصية من قبل المخمنين، الامر الذي ادى الى تعزيز فجوة الثقة بين المكلفين وموظفي الهيئة، وهو ما يفسر زيادة معدلات الموقوفات بنسب تجاوزت حاجز ال ٨٠٪ في بعض السنوات.
- ٦- اشارت النتائج الى ان حجم الاقتصاد غير الرسمي يعد عاملا مؤثرا ومحفزا لانتشار حالات التهرب الضريبي، فالعلاقة بينهما طردية، ويعتبر ان احدهما سببا ونتيجة للآخر.
- ٧- ان نشر الضوابط والتعليمات القانونية الضريبية التي تنظم عمل الهيئة يعد اطارا مرجعيا يسترشد به المكلفين لتنمية وعيهم وفهمهم فيما يتعلق بالية عمل الهيئة مما يزيد من التفاعل المثمر بين الهيئة والمكلفين.
- ٨- النظام الضريبي التقليدي المتبع في الهيئة العامة للضرائب يستوجب مزيدا من الاحتكاك لإنجاز المعاملات بين موظفيها والمكلفين، الامر الذي يتسبب في زيادة حالات الخطأ والسهو اضافة الى تهيئة المناخ لتمرير صفقات الفساد وارتفاع حالات التهرب الضريبي.

### التوصيات

- بناء على الاستنتاجات التي توصل اليها البحث، هناك بعض القضايا التي يوصي بها الباحث منها:
- ١- على الهيئة العمل على توثيق روابط العمل الطيبة مع المؤسسات الحكومية والقطاع الخاص اضافة الى المؤسسات الدولية ذات الصلة، ومحاولة استثمارها في بناء نظام ضريبي الكتروني ناجح وكفوء وفقا للمعايير الموضوعية.
  - ٢- ان التحول الى نظام ضريبي مدعم بأحدث التقنيات التكنولوجية من شأنه تخفيض كلفة ووقت انجاز العمل لكل من الموظفين والمكلفين وبالتالي تعزيز الثقة بينهما.
  - ٣- ينبغي تحديث الابنية الخاصة بمعظم فروع الهيئة، وتصميمها بالشكل الذي يليق بأهمية ودور هذه المؤسسة الحكومية اقتصاديا واجتماعيا، مما يجعل موظفي الضرائب والمكلفين يشعرون ببعض الراحة في انجاز اعمالهم المشتركة.
  - ٤- يترتب على السلطين التشريعية والتنفيذية بما فيها ادارة الهيئة تنسيق الجهود لإعادة النظر في التشريعات الضريبية الحالية اما بتعديل بعض فقراتها ذات الصلة او استحداث قوانين وضوابط جديدة بهدف تهيئة المناخ التشريعي الملائم الذي يعتبر اطارا مرجعيا لموظفي الهيئة والمكلفين لضمان سير اجراءات العمل بشكل اكثر تنظيما وكفاءة وبما يحفظ حقوق جميع الاطراف ذات العلاقة.
  - ٥- ينبغي التعامل بمبدأ الثواب والعقاب، من جهة فأن مراعاة انزال العقوبات بحق الموظفين الذين يثبت تقصيرهم او تورطهم بقضايا الفساد يعد امر ضروري لسلامة واستقرار نظام العمل، ومن جهة اخرى فان تحفيزهم ماديا ومعنويا من خلال الحوافز المالية والثناء على نجاحاتهم من شأنه تعزيز روح العمل الجماعية ومستوى كفاءة وانتاجية موظفي الهيئة.
  - ٦- ضرورة تفعيل دور الموقع الالكتروني الرسمي للهيئة العامة للضرائب في بناء وتنضيج الوعي الضريبي للمواطنين، من خلال قيام الهيئة بنشر اخر التحديثات الخاصة بتطور الهيكل الاداري للهيئة، ورؤية واهداف الهيئة، والضوابط والتعليمات الضريبية، وتقارير الاداء السنوية، الخ، اضافة الى بث برامج وندوات التوعية والتثقيف بمختلف الوسائل المرئية والمسموعة.
  - ٧- تكوين رأس المال الاجتماعي للمكلفين يمثل احد التحديات الحقيقية التي تواجهها الحكومة عموما والهيئة خصوصا، حيث يعد المردود الاجتماعي الملموس على ارض الواقع عاملا محفزا لتسديد مستحقاتهم الضريبية برضا تام دون اللجوء لمحاولات التهرب الضريبي.

### المصادر والمراجع

#### اولا: المصادر العربية

- ١- ايمان، عبة، "التهرب الضريبي واثره على الخزينة العمومية"، مذكرة ماستر في تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠٢٠.
- ٢- بوحلوفة، فتيحة، وقنطور، نعمة، "اثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي- دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد الصديق بن يحيى الجبوري، محمد خضير محمد، "التحاسب الضريبي في ظل تكنولوجيا المعلومات وتأثيره في جباية الايرادات الضريبية/ بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب فرع نينوى"، دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

- ٤- الحلويسي, علي عباس سميران, "ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها (دراسة تحليلية), كلية المعارف الجامعة قسم العلوم المالية والمصرفية, العدد ٢٩, ص ٦٥٠-٦٧٨, ٢٠١٩.
- ٥- حمدي, سمير صلاح الدين, "المالية العامة", ط ١, مكتبة زين الحقوقية والادبية ش.م.م للطباعة والنشر والتوزيع, بيروت- لبنان, ٢٠١٥.
- ٦- حمزة, نوار كاظم عباس, "دور الغرامات في الحد من التهرب الضريبي في القطاع السياحي العراقي- بحث تطبيقي في عينة من الفنادق السياحية", دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, العراق, ٢٠١٧.
- ٧- الدليمي, محمد غركان هابس, "دور الرقابة الخارجية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي", دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, العراق, ٢٠١٥.
- ٨- رؤوف, سيف الدين عماد احمد و الشافعي, علاء حسين علوان, "واقع النظام الضريبي في العراق وامكانية التطوير", مجلة الادارة والاقتصاد, العدد ١٢٧, ص ١٥٢-١٦٣, اذار ٢٠٢١.
- ٩- زكي, محمد, "التهرب الضريبي: (كيفية قياسه وسبل مكافحته)", ٢٠٢١.
- ١٠- السامرائي, يسرى مهدي حسن و العبيدي, زهرة خضير عباس, "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي", مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية, المجلد ٤, العدد ٩, ص ١٢٠-١٤٦, ٢٠١٢.
- ١١- السعيد, عباس ناصر سعدون, "استخدام محددات التهرب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والادارة الضريبية- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب", بحث الدبلوم العالي المعادل لشهادة الماجستير في الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
- ١٢- سفيان, بوزيد, "التهرب الضريبي... مفهوم وقياس", مجلة المالية والاسواق, ص ١١٨-١٥٠, بدون سنة نشر.
- <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/2/1/26243>
- ١٣- شاكور, علي غانم و الخفاجي, عبيد خيون, "اثر نظم المعلومات في زيادة الايرادات الضريبية- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب", مجلة دراسات محاسبية ومالية, المجلد ١٢, العدد ٣٨, ص ١٧٦-١٩٢, ٢٠١٧.
- ١٤- صبري, جمال طارق محمد, "ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)", مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد الثامن والاربعون, ص ٣٧٧-٣٩٤, ٢٠١٦.
- ١٥- العتابي, حسين عاشور, والعزاوي, فيصل سرحان, "التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الاعباء الضريبية على المكلفين- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق", مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS), المجلد ١٣, العدد ٤٤, ص ٥٦-٧٠, الفصل الثالث ٢٠١٨.
- ١٦- عثمان, سعيد عبد العزيز, والعشماوي, شكري رجب, "اقتصاديات الضرائب (سياسات- نظم- قضايا معاصرة)", الدار الجامعية, مصر,
- ١٧- عسكر, حميد طامي, "كفاءة الفاحص الضريبي واثراها في الحد من التهرب الضريبي- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب", دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, العراق, ٢٠٢٠.
- ١٨- علوان, محمد علي حسين, "دور إجراءات الحصر الضريبي لعيادات ومراكز التجميل في الحد من التهرب الضريبي وانعكاسه على الحصيلة الضريبة- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب", بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب, دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, العراق, ٢٠٢٠.
- ١٩- العلي, عادل, "المالية العامة والقانون المالي والضريبي", ط ٢, اثناء للنشر والتوزيع, عمان- الاردن, ٢٠١١.
- ٢٠- عيسى, هاوكر رمضان, "تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي (محافظة دهوك انموذجا)", مجلة جامعة دهوك, المجلد ٢٠, العدد ٢ (العلوم الانسانية والاجتماعية), ص ١٣٦-١٤٩, ٢٠١٧.
- ٢١- فيهر, سابا و منصور, ماريو و اسلم, عاقب و حجازي, امجد و باسيلي, غريغوري و دو ميه, باتريك, "العراق: قضايا مختارة", التقرير القطري رقم ١٧/٢٥٢, صندوق النقد الدولي, واشنطن- الولايات المتحدة الامريكية, ٢٠١٧.
- ٢٢- كاظم, حيدر عودة, "دوافع التهرب الضريبي في العراق- دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية", مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية, المجلد ١٨, العدد ٢, ص ٢٣٠-٢٤٦, ٢٠١٦.

- ٢٣- لطيف, عبد الامير زامل, " أثر الاعفاءات الضريبية على دخول المكلفين في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب", دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, ٢٠١٦.
- ٢٤- لعبيبي, ميثم, "المالية العامة: مقايضات الكفاءة والعدالة", الطبعة العربية, دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, عمان- الاردن, ٢٠١٦.
- ٢٥- الناصر, اقداس حسين هادي, "دور النيات الحوكمة الداخلية في التهرب الضريبي من خلال ممارسات تمهيد الدخل- دراسة تطبيقية لعينة من المصارف الخاصة في العراق", دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, العراق, ٢٠١٢.
- ٢٦- نيازي, هدى محمود, "دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب", دبلوم عالي معادل للماجستير في تخصص الضرائب, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد, العراق, ٢٠١٣.

### ثانيا: المصادر الاجنبية

- 1- Al Baaj, Qassim M. A., & Al Marshedi, Abbas A. Sh., & Al – Laban, Dhyaa A. A., "The Impact Of Electronic Taxation On Reducing Tax Evasion Methods Of Iraqi Companies Listed In The Iraqi Stock Exchange", Academy of Accounting and Financial Studies Journal Volume 22, Issue 4, 2018 .
- 2- Alm, James, "Tax Evasion, Technology, and Inequality", Tulane University, Tulane Economics Working Paper Series, Working Paper 2101 , January 2021 .
- 3- Červena, Karolína, & Románová, Anna, "Economic- Political Causes of Tax Evasion (Theoretical Background)", p.767-779 , oolscprepi. 57.2018.
- 4- Clemente, Felipe, & Lirio, Viviani S., & Aransiola, Temidayo J., "Brazilian Evidence on Tax Evasion and Enforcement: A Case Study of Global North- South Comparison", Criminal Justice Review 1-16, Georgia State University, 2021.
- 5- Cortellese, Francesco, "Definition of Informal Economy And Estimation of Tax Evasion For European Countries- The Impact of Financial Crisis on Tax Evasion Estimation", Universidad Autónoma de Madrid , XXII Encuentro de Economía Pública Santander , 5 y 6 de febrero de, 2015 .
- 6- Elbahnasawy, Nasr G., "Can e-government limit the scope of the informal economy?", Department of Economics , College of Business Administration, Kent State University, Kent, OH, USA, World Development 139 , 2021 .
- 7- Hayes, Adam, "Laffer Curve" , Reviewed by Michael J Boyle , Fact checked by Patrice Williams, Updated May 19, 2021. [www.investopedia.com](http://www.investopedia.com) .
- 8- Immordino , Giovanni & Russo , Francesco F., "Cashless Payments and Tax Evasion", Working Paper No. 445, CSEF- Centre for Studies in Economics and Finance, Department of Economics- University of Naples , 80126 Naples- ITALY , June 2016.
- 9- Kassa, Erstu Tarko, "Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers", Woldia University, Woldia, Ethiopia, Journal of Innovation and Entrepreneurship, 10:8, 2021 .
- 10- Marshal, Magesa, A., "The Impact of Tax Evasion on Revenue Collection Performance In Tanzania A Case Study of Tanga Tax Region", A Dissertation Submitted In Partial/ Fulfillment of The Requirements For Award of The Degree of Master of Business Administration (MBA) In Corporate Management of Mzumbe University, Tanzania, 2014 .
- 11- Nadirov , Orkhan & Aliyev , Khatai , "Informality , Tax Evasion And The Quality of Business Environment: Evidence From South Caucasian Countries", European Journal of Business Science And Technology, Volume 1 , Issue 2 , 2015 .
- 12- Saffie, Francisco, "Taxes as practices of mutual recognition: Towards a general theory of tax law", Presented for the Degree of Doctor of Philosophy, The University of Edinburgh, Scotland, 2013.
- 13- Saxunova, Darina & Sulikova, Rozalia & Szarkova, Rita, "Tax Management Hierarchy- Tax Fraud and a Fraudster", Mic 2017, Management International Conference, Monastier di Treviso (Venice) , Italy, 24-27 May 2017 .