

التهرب الضريبي في القطاع السياحي وانعكاسه على وعاء ضريبة المبيعات

م.م. محمد خلف حمود *

المستخلص:

للإيرادات الضريبية دور مهم في الموازنة العامة للدولة وخاصة في أوقات الأزمات المالية ومنها هبوط أسعار النفط لذلك يجب تفعيل كل نوع من أنواع الضرائب ومن هذه الأنواع ضريبة المبيعات (ضريبة الخدمات). وتعد ضريبة المبيعات احد أنواع الضرائب المباشرة التي تتميز بسهولة جبايتها وغازرة إيراداتها وديمومتها طيلة أيام السنة، أما قلة إيراداتها السنوية فيعد مؤشراً على وجود تهرب ضريبي يجب تركيز الضوء عليه لمعرفة مواقعه وأسبابه.. ويهدف البحث الحد من ظاهرة التهرب الضريبي و تحديد مواقع التهرب الضريبي من ضريبة المبيعات و توسيع وعائها في حالة معالجة ثغراتها وما يشوبها من عيوب. واهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث وجود تهرب ضريبي في القطاع السياحي من ضريبة المبيعات بطريقة تغير تصنيف المرافق السياحي إلى دون الدرجة الأولى لكي لا يخضع لضريبة المبيعات. كذلك عدم معرفة الهيئة العامة للضرائب عن المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات لعدم وجود قاعدة بيانات حولها. وأهم توصيات البحث هي على الإدارة الضريبية توسيع الوعاء الضريبي لضريبة المبيعات من خلال إخضاع المرافق السياحية ذات التصنيف الثاني لها، وأيضاً على الإدارة الضريبية إن تسمح للمرافق السياحية الواقعة خارج العاصمة والخاضعة لضريبة المبيعات إن تتم عملية التحاسب الضريبي لهم في الفروع الضريبية للمحافظات التي تقع فيها تلك المرافق للتخفيف عن كاهلهم نتيجة حضورهم في الهيئة العامة للضرائب وسيطرة الفروع الضريبية في المحافظات أكثر على عملية التحاسب الضريبي معهما.

Abstract

Tax revenues play an important role in the general state budget, especially in times of falling oil prices. Therefore, Each type of tax must be activated. Among these types is sales tax (service tax). The sales tax is one of the direct taxes that is characterized by ease of its collection and the abundance of its revenues and durability all year, but the lack of annual revenues of sales tax is considered as an indication of tax evasion that by must focused on to see their positions and reasons. The research aims to reduce the phenomenon of tax evasion and identify tax evasion positions from the sales tax and expand the sales tax source in the case of addressing gaps and imperfections.

The most important conclusions that have been reached by the research are the existence of tax evasion in the tourism sector from the sales tax in a way that changes the classification of tourist facilities below first-class in order not to subject to sales tax. As well as the lack of knowledge of the GCT on the tourism facilities which are subject to the sales tax due to the lack of a database about them.

The most important recommendations of the research are as follows with the second grade classification to taxes, the tax administration should expand the sales tax by subjecting the tourist facilities, as well as the tax administration should allow the

* الجامعة المستنصرية / كلية العلوم السياحية .

تاريخ أستلام البحث 2016/6/2

تاريخ قبول النشر 2016/7/31

tourism facilities outside the capital and. That are subject to the sales tax to settle their tax accounts in tax branches of the provinces where these facilities are located. In order relieve the priest of their attendance at the General commission for taxes and tax control of branches in the provinces more on the process of settling accounts .

المقدمة:

تعد ضريبة المبيعات احد أنواع الضرائب ولما لها من دور مهم في رقد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات المناسبة وما حدث في السنوات الأخيرة في القطاع السياحي من تهرب منها وقلة إيراداتها كان حافزا في إجراء هذا البحث وتحقيقاً لإغراض هذا البحث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، الأول والذي يتعلق بمنهجية البحث التي تمثل الخطوات العملية المستندة إلى الطريقة العلمية في تحديد مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضية البحث وعينة البحث، وقد حاول الباحث أن يعرض كل ما تسنى جمعه من مصادر ومراجع دراسات وبحوث عراقية وعربية وأجنبية تتصل بموضوع التهرب الضريبي في القطاع السياحي وانعكاسه على وعاء ضريبة المبيعات من خلال المبحث الثاني أما المبحث الثالث يتعلق بالجانب العملي للبحث وأخيراً المبحث الرابع والذي يشمل أهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها.

المبحث الأول منهجيته البحث

يناقش هذا المبحث منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن (تحقيق أهداف البحث) اختبار فرضية البحث وتحقيق أهدافه، وفي ضوء ذلك يتناول هذا المبحث الآتي:

مشكلة البحث- فرضية البحث - أهمية البحث - أهداف البحث - أسلوب البحث

1-1 مشكلة البحث:

للإيرادات الضريبية دور مهم في الموازنة العامة للدولة وخاصة في أوقات هبوط أسعار النفط لذلك يجب تفعيل كل نوع من أنواع الضرائب ومن هذه الأنواع ضريبة المبيعات (ضريبة الخدمات) وقلة إيراداتها السنوية أحد المؤشرات على وجود تهرب ضريبي ينبغي تركيز الضوء عليه لمعرفة واقعه وأسبابه.

2-1 فرضية البحث:

يوجد تهرب ضريبي في القطاع السياحي المتمثل في الفنادق والمطاعم ذات تصنيف درجة الأولى والممتازة من ضريبة المبيعات المفروضة عليها بموجب القرار رقم 36 لسنة 1997 والذي ينعكس على تحقيق الأهداف الاقتصادية للضرائب المتمثلة في رقد الموازنة العامة للدولة بالإيرادات المناسبة.

3-1 أهمية البحث:

ضريبة المبيعات هي ضريبة تتميز بسهولة جبايتها وغازارة إيراداتها وديمومتها طيلة أيام السنة ويمكن توسيع وعانها وزيادة إيراداتها في حالة معالجة ثغراتها وما يشوبها من عيوب.

4-1 أهداف البحث:

- 1- تحديد مواقع التهرب الضريبي في ضريبة المبيعات (ضريبة الخدمات) في القطاع السياحي .
- 2- الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .
- 3- توسيع وعاء ضريبة المبيعات .

5-1 أسلوب البحث:

تم تغطية البحث بالجانب النظري بالاعتماد على المراجع والمصادر المتوفرة حول الموضوع وجمع البيانات من الهيئة العامة للضرائب وتصميم استبانته واخذ أجوبة القائمين على عملية التحاسب الضريبي لضريبة المبيعات في الهيئة العامة للضرائب (مخمن، مدقق، مدير) وتم عرضها على مراقبي الحسابات كونهم الشريحة المسؤولة عن تدقيق ومصادقة حسابات القطاع السياحي للفئة الخاضعة لضريبة المبيعات وتحليلها وتفسيرها واستخراج النتائج على ضوءها في الجانب العملي.

1- 6 عينة البحث

تستدعي متطلبات الدراسة أن نتعرف على عينة البحث لأنها تمثل الخطوة الأولى والأساس الذي تستند اليه الدراسة وحسب طبيعة مشكلة البحث والهدف منها. ولغرض تحليل أجوبة العينة فأن العينة تشمل إطار العلاقة في تحديد الوعاء الضريبي ومنهم :
- السلطة المالية: ومنهم المخدمين والمدققين في قسم الاستقطاع المباشر في الهيئة العامة للضرائب فضلاً عن عدد من مسؤولي ومدراء الوحدات والشعب.
- مراقبو الحسابات: باعتبارهم المعنيين بتدقيق حسابات المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات في كل من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية:
وتعد مكاتب التدقيق جهة الرقابة الخارجية لتدقيق حسابات المرافق السياحية ذات التصنيف الأول والممتاز الخاصة.
- ديوان الرقابة المالية: يقوم بتدقيق أعمال المرافق السياحية المساهمة المختلطة وأحياناً الخاصة ذات التصنيف الأول والممتاز فضلاً عن أنه جهة الرقابة الخارجية للهيئة العامة للضرائب.

1- 7 مصادر البحث

الجانب النظري

- 1- الكتب العربية والأجنبية .
- 2- الاطاريح والرسائل والبحوث العلمية .
- 3- القوانين والتشريعات المرتبطة بموضوع البحث.

الجانب التطبيقي :

- 1- إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع بعض العاملين في الهيئة العامة للضرائب وكانت تلك المقابلات خير معين في صياغة استمارة الاستبانة والوقوف على طبيعة عمل الهيئة.
- 2- تصميم استمارة استبانة وتوزيعها على مجموعة من الخبراء والمختصين وذلك للوقوف على آرائهم وخبراتهم والاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث.
- 3- تحليل نتائج الاستبانة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وباعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS بالتحليل الإحصائي لأجوبة عينة البحث واستخراج النتائج الخاصة بمشكلة البحث.

المبحث الثاني

التهرب الضريبي وضريبة المبيعات في القطاع السياحي في العراق

المحور الأول : التهرب الضريبي

يمكن أن نبين وصف لظاهرة التهرب الضريبي ، وللوصول إلى معرفة تامة عن هذه الحالة ، لا بد من معرفة الأسباب التي تقف وراء نمو هذه الظاهرة ، على الرغم من أن أسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها ، ذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية ، والاجتماعية ، والسياسية ، ومستوى الوعي العام ، وكفاية الأجهزة الضريبية ، وفعالية الإجراءات ، وباختلاف أنواع الضرائب، ولكن يمكن أن نجد لها مكاناً في النظام الضريبي المطبق في الدول المتقدمة والدول النامية على حدٍ سواء مع تباين نسبي في طبيعة الأسباب وعمق الآثار واتجاه المكافحة والعلاج لصالح الدول المتقدمة . وهذا لا يعني أن الدول النامية لا تتخذ الإجراءات اللازمة أو أنها تقف جامدة، آخذين بنظر الاعتبار الثغرات والعيوب الموجودة في بنية النظام الضريبي المطبق في الدول النامية خصوصاً، وهناك أسباب عديدة تقف وراء مشكلة التهرب الضريبي، يمكن أن تكون أسباباً ترجع إلى الإدارة الضريبية ، أو أسباباً تشريعية ، أو أسباباً اقتصادية أو أسباباً اجتماعية وغيرها من الأسباب ، ومهما أوتي الباحث من دقة في التحري عن هذه الأسباب، فلا بد أن يخطئه الحصر، لأن هذه الأسباب بطبيعتها تختلف من بلد إلى آخر تبعاً للنظام الضريبي السائد فيه ، والأسس الجوهرية التي يقوم على دعائمها هذا النظام ، أما إبعاد أو جوانب التهرب الضريبي فهي كما يأتي:

1-1-2 البعد الاقتصادي :

يعرف التهرب الضريبي على أنه " سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه ، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً (يونس، 2004، 182) . أن البعد الاقتصادي يهتم بمعالجة التهرب الضريبي ، مركزاً على الآثار التي يخلفها التهرب من نقص حصيله الإيرادات في الخزينة العامة، التي تؤثر سلباً في المشاريع والخطط التنموية للدولة، ولتحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين الأفراد .

2-1-2 البعد القانوني :

يعرف التهرب الضريبي على أنه " كل عمل أو امتناع يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة ، إذ نص على تجريمه في قانون العقوبات، أو في القوانين العقابية الخاصة " (التحافي، 2001، 6). فهنا يهتم البعد القانوني بملاحقة المتهرب وعده مجرمًا ، لأنه خرق نصاً من نصوص القانون التي سنّها المشرع ، وذلك حمايةً للسياسة الاقتصادية، وتطبيق مبدأ العدالة الذي يعد أحد أركان قواعد الضريبة.

3-1-2 البعد المحاسبي :

يعرف التهرب على أنه " المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة " (أمين، 2000، 148) . ويتبنى الباحث التعريف الآتي لعله يكون أكثر شمولية في جمع خصائص الأبعاد الثلاثة في تعريف واحد وهو " عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ، أو من خلال استخدام وسائل غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة أو التخلص منها بشكل جزئي " (شامية والخطيب، 1997، 103) .

ويمثل جوهر مفهوم الجوانب الثلاثة التي تم ذكرها بأن لها مضامين وأهداف واحدة تتمثل بـ :

- 1- يقلل التهرب من وعاء الضريبة سواء أكان تهرباً كلياً أم جزئياً .
- 2- يمثل التهرب الضريبي خرقاً صريحاً للقانون ، وخرقاً لمبدأ العدالة الضريبية ، إذ تخلق حالة اللامساواة في توزيع الأعباء العامة بين المكلفين بدفع الضرائب ، وتؤدي إلى اتساع نطاق التهرب الضريبي . وتعد تجاوزاً على ما جاءت به نظرية التضامن الاجتماعي ، التي تقضي بأن يتحمل كل فرد من أفراد الدولة الأعباء العامة بالتساوي فيما بينهم كل منهم على وفق قدرته .
- 3- يمثل التهرب الضريبي آثراً سيئاً على المكلفين الذين لا يتقبلون التهرب (ابو حشيش، 2004، 522).

4-1-2 صور التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي نتيجة أساسية هي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصل عليها عن طريق الضرائب . ألا أنه ينقسم على قسمين حسب اعتبار مشروعيتها فإن يكون أما تهرباً مشروعاً أو غير مشروعاً ، وكما يأتي :-

1-4-1-2 التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

- أوضح (العلي ، 2011 : 177) إلى أن التهرب يكون مشروعاً " في الحالات الآتية :
- أ- عدول الأفراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين ، إلى استغلال آخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال أقل.
 - ب- أن يستغل الشخص نصوص بعض بنود قانون ضريبة الدخل التي تنص على الإعفاء من الضريبة لمن يستثمر في قطاعات محددة .
 - ت- تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الإنتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج إلى إنقاص درجة الجودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه .

ويطلق عليه أحياناً بالتجنب الضريبي *Evasion non Fraudulente* " ويقصد به ما يعتمد إليه الأفراد (المكلفون) من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة . كأن يقوم المكلف الخاضع لضريبة المبيعات بالتلاعب بدرجة تصنيفه من الدرجة الأولى إلى الثانية أو الأدنى فيما يرى (بركات : 1995، ص 83) أن التهرب يكون تهرباً " مشروعاً في حالتين :-

- 1- حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي.
- 2- تجنب الواقعة المنشأة للضريبة ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع للضريبة ، يتمتع الأفراد عن شراء سلعة ، يعلم أنه تفرض عليها ضريبة غير مباشرة سوف يتحملها لو اشترى تلك السلعة ، أو قد

يرى أن نشاطا ما لا يخضع للضريبة فيمارسه ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها (Richand, Terence :1987.P195) .

2-4-1-2 التهرب غير المشروع (الجرم الضريبي):

أوضح (العلي ، 2011 : 178) أن التهرب غير المشروع هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقراراً لا يتفق وحقيقة الأمر. فمثلا في مجال الضريبة الكمركية صورة إدخال السلع المستوردة اقل من قيمتها الحقيقية ومن صور التهرب غير المشروع محاولة المكلف التهرب من الضريبة بعد أن يحدد المبلغ الواجب الدفع للإدارة الضريبة أخفاء أمواله أو تهريبها حتى يتعذر استيفاء دين الضريبة . ومن صور وحالات التهرب الضريبي غير مشروع هي :

- أ- تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها .
- ب- تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها .
- ت- الإتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام القانون .
- ث- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلّة الإرباح أو زيادة الخسائر.
- ج- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

ومن وجهة نظر أخرى يعد التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها (العلي ، 2003 : 123) ، وهذه مخالفه (جريمة) يعاقب عليها القانون (شاميه والخطيب ، 1991 : 106) ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الآتي (نصار وآخرون ، 1996 : 30) :-

- أ- بواسطة الحسابات : إذ يعتمد المكلف إلى عدم مسك السجلات لأغراض ضريبة الدخل ويلجأ إلى هذا الأسلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياساً إلى الضريبة المفروضة، كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته.
- ب- أخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم أفراد له لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر .

كما يرى (أمين ، 2000 : 171) أن هناك أساليب أخرى منها يكون المكلف غير مسجل لدى الإدارة الضريبية وصور الغش الضريبي كثيرة فبعضها تقع بمناسبة ربط الضريبة وتحديد وعانها ، وبعضها الآخر تقع بمناسبة تحصيل الضريبة للحيلولة بين الدولة وبين الحصول على حقوقها. وأخيراً يرى (كنانة ، 1998 : 85) بالرغم من السبل التي يسلكها المكلف جميعها، فإن التهرب غير المشروع يكون فيه الإباحة الصريحة للقانون ، ويحمل طابع سوء النية لتعمد المكلف بها، ويكون الممول فيه مجرم قانوناً نظراً لما يسلكه من طرائق احتيالية ومضللة للقانون، والنتيجة في أية حاله ضياع حق من حقوق الخزنة العامة، ولا يقف على الأثر المالي فقط على الرغم من خطورته، بل يمس العدالة الاجتماعية في المجتمع. أن التهرب سواء أكان مشروعاً أم غير مشروع بقصد أو بدون قصد تكون النتيجة الناجمة عن التهرب واحده ، وهي خسارة الدولة لجزء من إيراداتها.

2-1-5 أسباب التهرب الضريبي

توجد جملة من الأسباب يوضحها (الشريف وآخرون ، 2003 : 324 - 325) التي تؤدي إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي والتي يمكن أجمالها بما يأتي :-

- 1- ضعف الروح الجماعية والولاء الاجتماعي .
- 2- الإحساس بعبء الضريبة وخاصة في ظل الظروف الاقتصادية القاسية وعند وجود أزمات اقتصادية .
- 3- الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي مما يؤثر في نفسية الفرد ويدفعه إلى التهرب .
- 4- المغالاة في تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إضعاف القدرة على دفع الضريبة .
- 5- عدم وضوح الصياغة في التشريع الضريبي ووجود بعض الثغرات مما يؤدي إلى خلق مشاكل للسلطة المالية وتزايد احتمال التهرب .

- 6- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي والذي قد يكون جزافياً "بأكثر أو أقل من القيمة الفعلية مما يؤثر معنوياً" على المكلف وقد يدفعه إلى التهرب .
- 7- عدم المساواة في التطبيق قد تكون الضريبة عادلة من الناحية القانونية ولكن صعوبات التطبيق تؤثر على تلك العدالة من حيث التقدير والتطبيق مما يؤدي إلى ضعف الثقة في عدالة الضريبة .
- 8- حداثة العهد بأنظمة الضريبة حيث أنها أنظمة لم تستقر في بعض الدول وبالتالي يعمد المكلفين إلى محاولة التهرب منها .

المحور الثاني : ضريبة المبيعات في القطاع السياحي في العراق :-

تعرف الضريبة بمفهومها العام وحسب (Kohler, 1972: pp.425-426) فريضة مالية تجبها الدولة جبراً من الأشخاص سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين (أفراداً) أم أشخاص معنويين (شركات) من دون مقابل مباشر لمصلحة المجموعة .

وتعد ضريبة المبيعات حدثاً قانونياً جديداً في العمل الضريبي العراقي . والتي فرضت بموجب القرار رقم (36) لسنة 1997 حيث حدد البند (أولاً) من القرار تعريف الضريبة وسعرها (تفرض ضريبة المبيعات على السلع والخدمات التي تقدمها المرافق السياحية (الفنادق والمطاعم) من الدرجتين الممتازة والأولى بنسبة (10%) من قيمة السلعة والخدمات المقدمة . ويتحمل الزبون دفع هذه الضريبة بعد إضافتها إلى كلفة السلعة أو الخدمة (دليل ضريبة المبيعات، الهيئة العامة للدولة).

وحدد البند (ثانياً) من القرار نفسه مسؤولية إدارة المرافق السياحية عن جباية هذه الضريبة وتحويلها شهرياً إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه الضريبة .

وتم تعديل البند (ثانياً) بموجب التعليمات المالية رقم (4) لسنة 2005 ، بالمادة (1) والتي تنص على أن تتولى الهيئة العامة للضرائب مسؤولية استيفاء ضريبة المبيعات ومتابعة جبايتها بنسبة (10 %) من أقيام الخدمات جميعها التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى ،

تعد هذه الضريبة ضمن الضرائب غير المباشرة لكن مسؤولية ربطها وتحصيلها أنيطت بالإدارة الضريبة المباشرة وتظهر إيراداتها ضمن الإيرادات الضريبية المباشرة ، ولهذا الأسباب جرى درجها ضمن الضرائب المباشرة.

2-2-1 تصنيف ضريبة المبيعات :

تصنف ضريبة المبيعات حسب تقسيم الضرائب من حيث السعر إلى ما يأتي:

ضريبة النسبية: تطبق بسعر واحد على الوعاء الضريبي كأن يفرض المشرع ضريبة على الدخل سعرها 10% وهذا السعر يطبق على كافة الخاضعين مهما بلغت مدخولاتهم، فأذن هذه الضريبة ذات سعر ثابت لا يتغير بتغير الوعاء الضريبي، وهذه الضريبة تتميز بالبساطة في التشريع، والفرض، والتحصيل، وكذلك تتميز بالعدالة؛ لأنها ستخضع كافة المشمولين بفرض الضريبة إلى معدل واحد فالجميع يصبحون متساوون في تمويل الخزينة العامة (الكعبي، 2008: 21).

وتصنف ضريبة المبيعات أيضاً من الضرائب غير المباشرة وهي الضريبة التي لا تنتظر للظروف الشخصية والاجتماعية لدافع الضريبة بل تنتظر تعامل المواطن عند الاستهلاك والتداول (الكعبي، مصدر سابق: 28).

أن الضرائب غير المباشرة تهدف لتحصيل الدخل بالضريبة عند أنفاقها، وإخضاع رؤوس الأموال للضريبة عند تداولها، وكأن المشرع، يريد من خلال الضرائب غير المباشرة أن تكتمل سيطرته على الدخل والثروات عند واقعة استهلاكها أو تداولها، أسوة بالضرائب المباشرة التي تسيطر على الدخل ورؤوس الأموال كوعاء ثابت ومستقر إلى حد كبير (احمد، 2007: 39).

2-2-2 مفهوم ضريبة المبيعات :

تعد ضريبة المبيعات على مستوى البيع بالتجزئة وسيلة حديثة نسبياً في تمويل التنمية الاقتصادية وبالرغم من استخدامها في الدول المتقدمة فإنها قد استخدمت على نطاق واسع في الدول النامية كما تم اختبار إمكانية تطبيقها في الاقتصاديات الأقل نمواً (عثمان والعشماوي ، 2007 ، 205) . وضريبة المبيعات هي احد أنواع الضرائب غير المباشرة تفرض على كافة السلع والخدمات أو معظمها (زردق ، 1998: 18). تطبق على صفقات مبيعات التجزئة أي البيع إلى المشتري الأخير أو النهائي ، وهذا المشتري قد يكون مستهلكاً فردياً أو منشأة تشتري لاستعمالها الخاص وليس بقصد إعادة البيع ، وأما أن يكون أحد بائعي التجزئة الصغار الذين لا يحتاجون إلى مسك سجلات . والأصل في تطبيق هذه الضريبة هو فرضها على صفقات البيع بالتجزئة وليس بواسطة بائعي التجزئة بحد ذاتها (عثمان والعشماوي، مصدر سابق ، 207).

تتم صفقات البيع بالتجزئة بواسطة بائعي تجزئة أو بائعي جملة أو المنتجين ، فالذي يحدد الواقعة المنشئة للضريبة هو الغرض من الشراء وليس شخصية المشتري أو طبيعة البائع وفي معظم الاختصاصات الضريبية فإن الضريبة لا تطبق على البيع العارض بين الأفراد ولكن فقط على المبيعات بواسطة الأفراد الذين يعملون في عمليات البيع (Musgrave , op .cit ,425) ومما سبق عرضه نرى بأن ضريبة المبيعات تطبق على السلع والخدمات وتأخذ مرة واحدة من خلال عملية البيع الأخير سواء كان البيع أم تقديم الخدمة إلى المستهلك فرداً أو منشأة و قد يكون البيع بالتجزئة للمنتج أو التاجر وليس شرط أن يكون بائع التجزئة أي أن الضريبة لا تفرض على مبيعات البائعين المسجلين للآخر في حال كان الشراء بغرض البيع وإنما عندما يكون البيع لمشتري غير مسجل و بذلك يكون هو المستهلك النهائي.

2-2-3 خصائص ضريبة المبيعات :

ذكر (عوض، 12، 2008) أن ضريبة المبيعات تعتبر من الضرائب غير المباشرة وتتميز بالصفات الآتية:-

1. أنها ضريبة عامة بمعنى أن الأصل في الضريبة على المبيعات هو الخضوع وأن وجد الاستثناء أو الإعفاء ، فهي عامة تخضع لها كافة السلع والخدمات المحلية أو المستوردة أغلبها وهذه الخاصية تؤدي إلى تلافي المشكلات التي تنتج من عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى خضوع بعضها دون البعض الآخر ويؤدي فرض هذه الضريبة على السلع المستوردة إلى تحقيق منافسة عادلة وهي ذات أسعار محددة . قد تكون منخفضة أحياناً ومرتفعة أحياناً أخرى بحسب نوع السلعة والتوجه الاقتصادي (علي ، 1995 ، 18) .
2. ضريبة تفرض على الدخل عند إنفاقه أو استهلاكه وليس عند الحصول عليه وبالتالي فإن الذي يتحمل عنها في الحقيقة المستهلك النهائي ، حيث يستطيع المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة إلى شخص غيره هو المستهلك النهائي وهي أيضاً ضريبة غير مباشرة حيث أن فرضها يرتبط بحدوث وقائع أو مناسبات متفرقة ، مثل استهلاك سلعة أو الحصول على خدمة معينة.
3. أنها ضريبة شهرية حيث يلتزم بتوريدها المكلف بتحصيلها دورياً وبالتالي فهي تعد مورداً متجدداً تساعد في الاتفاق الحكومي، وبذلك تختلف عن الضرائب المباشرة التي تورد سنوياً، كما أن توريدها على فترات متقاربة حوالي شهر في بعض البلدان حتى ثلاثة شهور في بلدان أخرى (القلموني ، 1998 ، 31). أو بحسب طبيعة السلع والخدمات ، لا يجعل عنها كبير على المكلف ويقلل من فرص التهرب منها بعكس الضرائب المباشرة حيث أن طول مدة توريد الضريبة يزيد من فرص التهرب منها (عوض ، مصدر سابق ، 13) .
4. إن ضريبة المبيعات عينية حيث أنها تتناول المادة الخاضعة للضريبة (سلع ، خدمات) أي الإيراد ذاته بغض النظر عن ظروف من يتحملها ، كما أنها تساوي بيع السلع المصنعة محلياً أو المستوردة بغض النظر عن ظروف ما تتحملها السلعة وهذا ما يميزها عن الضرائب الشخصية التي تقع على الشخص ويراعى فيها المقدرة التكليفية مثل الضرائب المباشرة (عز ، 1995 ، 108) .
5. سهولة الجباية مقارنة بأي شكل من أشكال ضريبة المبيعات حيث يتم تحصيلها عند دفع الثمن، فضلاً عن أنه يمكن للبائعين وعامة الناس فهمها بسهولة وبصفة خاصة الدول النامية (عثمان والعشماوي، مصدر سابق ، 211) . كما أن الإقرارات الضريبية المطلوب تقديمها من المكلف تكون بسيطة سهلة وواضحة البيانات، وفي الغالب يتم التعامل بها بطريقة حديثة باستخدام وسائل متطورة، مثل الكمبيوتر كما أن إجراءات الرقابة تعتمد في الغالب على الفحص المستندي والدفتري لدى المسجلين، وعلى فترات متباعدة لا تدعو لتذمر المكلفين (الشريبي ، 2002 ، 44) .
6. لا تنشأ في ظل ضريبة مبيعات التجزئة مشكلة تحديد وعاء حيث أن السعر المستخدم في تحديد وعاء الضريبة هو سعر البيع النهائي ، كما يكون وعاء هذه الضريبة كبير نسبياً مما يسمح بإمكانية تطبيقها على جميع السلع والخدمات الاستهلاكية وبمعدلات تمييزية (عثمان والعشماوي، 2007 ، 210).
7. تكمن ضريبة المبيعات في أنها أكثر فاعلية في التأثير المباشر على حجم الاستهلاك والادخار بالمقارنة بالإشكال الأخرى لضريبة المبيعات نظراً لاتصالها المباشر بالمستهلكين (مصدر سابق، 210) .
8. ذات حصيلة وفيرة فهي عامة يدفعها معظم أفراد المجتمع لا فرق بين غني وفقير أو صغير وكبير وحصيلتها مستمرة باستمرار الوقائع وممارسات المنشأة من قبل الأفراد كاستهلاك والخدمات وهي أكثر مرونة من الضرائب المباشرة وسريعة التأثير بالأحوال الاقتصادية تزداد وقت الرخاء لزيادة الاستهلاك والخدمات وتنقص وقت الكساد لانخفاض حجم المعاملات والاستهلاك (عناية، 1993:998). والجدول (1) الآتي يشير إلى نمو إيرادات ضريبة المبيعات ونسبتها ضمن أجمالي الإيرادات الضريبية في العراق للمدة 2000-2015 .

جدول (1)

(مليون دينار)

السنة	إيراد ضريبة المبيعات	نسبة نمو ضريبة المبيعات %	نسبة ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية %
2000	1681	64.32	0.37
2001	2181	29.74	0.40
2002	2340	7.29	0.40
2003	-	-	-
2004	45	-	0.02
2005	74	64.44	0.01
2006	1071	1347.29	0.18
2007	1874	74.97	0.16
2008	2273	21.29	0.22
2009	2881	27	0.47
2010	1078	63-	0.14
2011	801	26-	0.09
2012	1099	37	0.09
2013	2538	131	0.01
2014	1263	50-	0.08
2015	682	46-	0.03

المصدر: وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية.

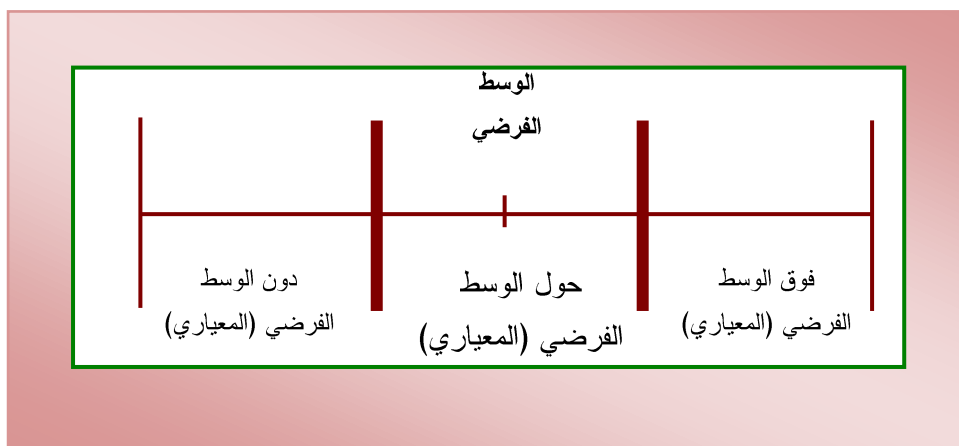
وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط والمتابعة.

يبين الجدول (1) نسبة نمو إيرادات ضريبة المبيعات وكذلك يبين نسبة ضريبة المبيعات (ضريبة الخدمات) إلى إجمالي الإيرادات الضريبية نلاحظ أن هناك انخفاض كبير في نسبة إيراد ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية للسنوات 2004-2015 عن السنوات 2000، 2001، 2002. حيث كان متوسط النسبة للسنوات الثلاثة هو 0.39 في حين كان متوسط نسبة إيراد ضريبة المبيعات إلى إجمالي الإيرادات الضريبية للسنوات 2004-2015 هو 0.12 وهذا كان حافزاً لنا لإجراء بحثنا لتسليط الضوء عن أسباب انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات بعد عام 2003 وكذلك نسبة انخفاض نمو ضريبة المبيعات (ضريبة الخدمات) كما مبين في الجدول أعلاه للوقوف على تلك الأسباب ومحاولة وضع حلول لها لزيادة إيرادات هذا النوع من الضرائب بقدر المستطاع لما يمر به البلد من أزمة مالية خانقة بسبب انخفاض الإيرادات النفطية وبالتالي محاولة للإسهام في سد جزء من عجز الموازنة العامة للدولة. وكما مبين في الجزء العملي للبحث والمتمثل في الاستبانة المعروضة على موظفي السلطة الضريبية ومراقبي الحسابات.

المبحث الثالث

الجانب العملي

قد اعتمد البحث على مقياس (Likert) الخماسي في تحليل إجابات العينة ، إذ يكون مستوى كل متغير محصوراً بين (1-5) بواقع ثلاث مستويات، والشكل (1) يوضح ذلك، ويشتمل مستوى حول (الوسط الفرضي*) إذ يتراوح ما بين (2.5- 3.5) ، في حين يكون مرتفعاً (فوق الوسط الفرضي) ، إذا بلغ فوق (3.5) ، ويكون منخفضاً وضعيفاً (دون الوسط الفرضي)، إذا بلغ دون (2.5). علماً إن الوسط الفرضي (المعياري) هو (3) .



الشكل (1)
مستويات استجابات العينة على وفق الوسط الحسابي

$$* \text{الوسط الفرضي} = (1 + 5) / 2 = 3$$

جدول (2)
الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لفقرات الاستبانة لعينة مراقبي الحسابات

ت	الفقرات	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
1	انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات سببها انخفاض معدل ضريبتها.	40%	1.30	3.18
2	التهرب من ضريبة المبيعات بسبب عدم خضوع المرافق السياحية ذات التصنيف الأقل من الأولى لها.	26%	1.12	4.25
3	الفساد الإداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب أحد أسباب تهرب المكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات .	39%	1.33	3.33
4	تصنيف المرافق السياحية من قبل هيئة السياحة فقط أحد أسباب التهرب من ضريبة المبيعات من قبل الخاضعين لها.	24%	1.05	4.25
5	أسباب التهرب الضريبي عدم وجود تبادل للمعلومات بين هيئة السياحة والهيئة العامة للضرائب حول إعداد السياح الداخلين للقطر ومحل إقامتهم.	27%	1.06	3.85
6	تردي الأوضاع الأمنية تدفع المكلف للتهرب الضريبي.	28%	1.05	3.74
7	الإعلام الضريبي لا يسلط الضوء بصورة واضحة على هذا النوع من الضرائب يؤدي للتهرب منها	46%	1.26	2.70
8	أحد أسباب التهرب الضريبي عدم إبلاغ هيئة الضرائب عن المرافق السياحية التي تم إنشائها حديثاً من قبل هيئة السياحة والرقابة الصحية.	39%	1.29	3.29
9	أغلب المكلفين تنقصهم المعرفة بالتشريعات الضريبية وعموضها حول جزائها وغرامتها مما يؤدي إلى تهربهم.	38%	1.36	3.55
10	فرض أكثر من ضريبة واحدة على الدخل السنوي للمكلف يؤدي إلى تهربه.	40%	1.23	3.07
11	تقديرات الضريبة من قبل السلطة الضريبية غير عادلة بسبب اعتمادها الضوابط السنوية وبالتالي تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.	26%	1.07	4.07
12	الوسائل المستخدمة في عملية التحاسب الضريبي غير متطورة مما تدفع المكلف لتهربه.	30%	1.22	4.03
13	شعور المكلف بعدم الحصول على منفعة مباشرة عند دفعه لضريبة المبيعات تؤدي لتهربه.	61%	1.36	2.22
14	استغلال ثغرات قانون ضريبة المبيعات للتهرب من التحاسب الضريبي.	37%	1.33	3.59
15	انخفاض إعداد المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات من 130 مرفق إلى 13 مرفق أحد أسباب تدني وعاء ضريبة المبيعات.	28%	1.17	4.07
16	الجهات الساندة للهيئة العامة للضرائب لا تقوم بدورها بإجبار المكلفين المتهربين من تسديد ضريبة المبيعات التي بذمتهم .	41%	1.25	3.03
17	نزول الضوابط السنوية من 4% قبل عام 2003 إلى 2% بعد 2003 أحد أسباب انخفاض إيراد ضريبة المبيعات.	30%	1.18	3.88
18	إغلاق كثير من المرافق السياحية بسبب العمليات الإرهابية وعدم ترميمها لغرض إعادة العمل فيها أحد أسباب تدني إيرادات ضريبة المبيعات.	46%	1.33	2.88
19	ديوان الرقابة المالية يغض النظر عن الضرائب التي بذمة المرافق السياحية المختلطة حين يدقق حساباتها يؤدي إلى تهربها.	57%	1.08	1.88
20	إحالة بعض المرافق السياحية للاستثمار دون مراجعة الهيئة العامة للضرائب يؤدي إلى تهربها من ضريبة المبيعات.	38%	1.19	3.14
21	ضعف كفاءة الجهاز الضريبي هو أحد أسباب تهرب المكلفين من ضريبة المبيعات.	37%	1.21	3.22

يشير الجدول (2) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر أفراد العينة (مراقبي الحسابات) تحت الدراسة بخصوص فقرات الجدول المذكور أعلاه.

إن يعكس الجدول المذكور بخصوص الفقرة (انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات سببها انخفاض معدل ضريبتها). الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.18)، وكان الانحراف المعياري (1.30) ومعامل الاختلاف حولهما (40%).

أما الفقرة (التهرب من ضريبة المبيعات بسبب عدم خضوع المرافق السياحية ذات التصنيف الأقل من الأولى لها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.25)، وكان الانحراف المعياري (1.12) ومعامل الاختلاف حولهما (26%).

نلاحظ أن الفقرة (الفساد الإداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب أحد أسباب تهرب المكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.33)، وكان الانحراف المعياري (1.33) ومعامل الاختلاف حولهما (39%).

وبخصوص الفقرة (تصنيف المرافق السياحية من قبل هيئة السياحة فقط أحد أسباب التهرب من ضريبة المبيعات من قبل الخاضعين لها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.25)، وكان الانحراف المعياري (1.05) ومعامل الاختلاف حولهما (24%).

وفقرة (أسباب التهرب الضريبي عدم وجود تبادل للمعلومات بين هيئة السياحة والهيئة العامة للضرائب حول إعداد السياح الداخلين للقطر ومحل إقامتهم). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.85)، وكان الانحراف المعياري (1.06) ومعامل الاختلاف حولهما (27%).

أما الفقرة (تردي الأوضاع الأمنية تدفع المكلف للتهرب الضريبي). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.74)، وكان الانحراف المعياري (1.05) ومعامل الاختلاف حولهما (28%).

كذلك الفقرة (الإعلام الضريبي لا يسلط الضوء بصورة واضحة على هذا النوع من الضرائب يؤدي للتهرب منها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (2.70)، وكان الانحراف المعياري (1.26) ومعامل الاختلاف حولهما (46%).

وفقرة (أحد أسباب التهرب الضريبي عدم إبلاغ هيئة الضرائب عن المرافق السياحية التي تم إنشائها حديثاً من قبل هيئة السياحة). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.29)، وكان الانحراف المعياري (1.29) ومعامل الاختلاف حولهما (39%).

وتظهر الفقرة (أغلب المكلفين تنقصهم المعرفة بالتشريعات الضريبية وغموضها حول جزائها وغرامتها مما يؤدي إلى تهربهم). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.55)، وكان الانحراف المعياري (1.36) ومعامل الاختلاف حولهما (38%).

أما الفقرة (فرض أكثر من ضريبة واحدة على الدخل السنوي للمكلف يؤدي إلى تهربه). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.07)، وكان الانحراف المعياري (1.23) ومعامل الاختلاف حولهما (40%).

وبخصوص الفقرة (تقديرات الضريبة من قبل السلطة الضريبية غير عادلة بسبب اعتمادها الضوابط السنوية وبالتالي تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.07)، وكان الانحراف المعياري (1.07) ومعامل الاختلاف حولهما (26%).

أما بخصوص الفقرة (الوسائل المستخدمة في عملية التحاسب الضريبي غير متطورة مما تدفع المكلف لتهربه). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.03)، وكان الانحراف المعياري (1.22) ومعامل الاختلاف حولهما (30%).

وبخصوص الفقرة (شعور المكلف بعدم الحصول على منفعة مباشرة عند دفعه لضريبة المبيعات تؤدي لتهربه). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (2.22)، وكان الانحراف المعياري (1.36) ومعامل الاختلاف حولهما (61%).

وتظهر الفقرة (استغلال ثغرات قانون ضريبة المبيعات للتهرب من التحاسب الضريبي). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.59)، وكان الانحراف المعياري (1.33) ومعامل الاختلاف حولهما (37%).

وبخصوص الفقرة (انخفاض أعداد المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات من 130 مرفق إلى 13 مرفق أحد أسباب تدني وعاء ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.07)، وكان الانحراف المعياري (1.17) ومعامل الاختلاف حولهما (28%).

وفقرة (الجهات الساندة للهيئة العامة للضرائب لا تقوم بدورها بإجبار المكلفين المتهربين من تسديد ضريبة المبيعات التي بذمتهم). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.03)، وكان الانحراف المعياري (1.25) ومعامل الاختلاف حولهما (41%).

وتظهر الفقرة (نزول الضوابط السنوية من 4% قبل عام 2003 إلى 2% بعد 2003 احد أسباب انخفاض إيراد ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.88)، وكان الانحراف المعياري (1.18) ومعامل الاختلاف حولهما (30%). كذلك بخصوص الفقرة (إغلاق كثير من المرافق السياحية بسبب العمليات الإرهابية وعدم ترميمها لغرض إعادة العمل فيها احد أسباب تدني إيرادات ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (2.88)، وكان الانحراف المعياري (1.33) ومعامل الاختلاف حولهما (46%). أما بخصوص الفقرة (ديوان الرقابة المالية بغض النظر عن الضرائب التي بذمة المرافق السياحية المختلطة حين يدقق حساباتها يؤدي إلى تهريبها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (1.88)، وكان الانحراف المعياري (1.08) ومعامل الاختلاف حولهما (57%). وبخصوص الفقرة (إحالة بعض المرافق السياحية للاستثمار دون مراجعة الهيئة العامة للضرائب يؤدي إلى تهريبها من ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.14)، وكان الانحراف المعياري (1.19) ومعامل الاختلاف حولهما (38%). وتظهر الفقرة (ضعف كفاءة الجهاز الضريبي هو احد أسباب تهرب المكلفين من ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.22)، وكان الانحراف المعياري (1.21) ومعامل الاختلاف حولهما (37%).

جدول (3)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لفقرات الاستبانة لعينة موظفي السلطة المالية

ت	الفقرات	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
1	انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات سببها انخفاض معدل ضريبتها	43%	1.31	3.03
2	التهرب من ضريبة المبيعات بسبب عدم خضوع المرافق السياحية ذات التصنيف الأقل من الأولى لها	25%	1.12	4.34
3	الفساد الإداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب احد أسباب تهرب المكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات	65%	1.06	1.61
4	تصنيف المرافق السياحية من قبل هيئة السياحة فقط احد أسباب التهرب من ضريبة المبيعات من قبل الخاضعين لها	27%	1.16	4.19
5	أسباب التهرب الضريبي عدم وجود تبادل للمعلومات بين هيئة السياحة والهيئة العامة للضرائب حول إعداد السياح الداخلين للقطر ومحل إقامتهم	26%	1.09	4.07
6	تردي الأوضاع الأمنية تدفع المكلف للتهرب الضريبي	27%	1.09	4
7	الإعلام الضريبي لا يسلط الضوء بصورة واضحة على هذا النوع من الضرائب يؤدي للتهرب منها	41%	1.49	3.61
8	احد أسباب التهرب الضريبي عدم إبلاغ هيئة الضرائب عن المرافق السياحية التي تم إنشائها حديثاً من قبل هيئة السياحة	26%	1.08	4.15
9	أغلب المكلفين تنقصهم المعرفة بالتشريعات الضريبية وغموضها حول جزائها وغرامتها مما يؤدي إلى تهريبهم	42%	1.23	2.92
10	فرض أكثر من ضريبة واحدة على الدخل السنوي للمكلف يؤدي إلى تهريبه	45%	1.20	2.61
11	تقديرات الضريبة من قبل السلطة الضريبية غير عادلة بسبب اعتمادها الضوابط السنوية وبالتالي تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة	41%	1.26	3.07
12	الوسائل المستخدمة في عملية التحاسب الضريبي غير متطورة مما تدفع المكلف لتهريبه	37%	1.13	3
13	شعور المكلف بعدم الحصول على منفعة مباشرة عند دفعه لضريبة المبيعات تؤدي لتهريبه	54%	1.25	2.30
14	استغلال ثغرات قانون ضريبة المبيعات للتهرب من التحاسب الضريبي	30%	1.21	3.96
15	انخفاض إعداد المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات من 130 مرفق إلى 13 مرفق احد أسباب تدني وعاء ضريبة المبيعات	30%	1.15	3.84
16	الجهات الساندة للهيئة العامة للضرائب لا تقوم بدورها بإجبار المكلفين المتهربين من تسديد ضريبة المبيعات التي بذمتهم	28%	1.14	3.96
17	نزول الضوابط السنوية من 4% قبل عام 2003 إلى 2% بعد 2003 احد أسباب انخفاض إيراد ضريبة المبيعات	27%	1.07	3.88
18	إغلاق كثير من المرافق السياحية بسبب العمليات الإرهابية وعدم ترميمها لغرض إعادة العمل فيها احد أسباب تدني إيرادات ضريبة المبيعات	43%	1.37	3.15
19	ديوان الرقابة المالية بغض النظر عن الضرائب التي بذمة المرافق السياحية المختلطة حين يدقق حساباتها يؤدي إلى تهريبها	31%	1.13	3.57
20	إحالة بعض المرافق السياحية للاستثمار دون مراجعة الهيئة العامة للضرائب يؤدي إلى تهريبها من ضريبة المبيعات	29%	1.18	4.03
21	ضعف كفاءة الجهاز الضريبي هو احد أسباب تهرب المكلفين من ضريبة المبيعات	58%	1.25	2.15

ويشير الجدول (3) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر أفراد العينة (موظفي السلطة المالية) تحت الدراسة بخصوص فقرات الجدول (3).

إن يعكس الجدول المذكور بخصوص الفقرة (انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات سببها انخفاض معدل ضريبتها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.03)، وكان الانحراف المعياري (1.31) ومعامل الاختلاف حولهما (43%).

أما الفقرة (التهرب من ضريبة المبيعات بسبب عدم خضوع المرافق السياحية ذات التصنيف الأقل من الأولى لها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.34)، وكان الانحراف المعياري (1.12) ومعامل الاختلاف حولهما (25%).

كذلك بخصوص الفقرة (الفساد الإداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب أحد أسباب تهرب المكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (1.61)، وكان الانحراف المعياري (1.06) ومعامل الاختلاف حولهما (65%).

وتظهر الفقرة (تصنيف المرافق السياحية من قبل هيئة السياحة فقط أحد أسباب التهرب من ضريبة المبيعات من قبل الخاضعين لها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.19)، وكان الانحراف المعياري (1.16) ومعامل الاختلاف حولهما (27%).

أما فقرة (أسباب التهرب الضريبي عدم وجود تبادل للمعلومات بين هيئة السياحة والهيئة العامة للضرائب حول إعداد السياح الداخلين للقطر ومحل إقامتهم). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.07)، وكان الانحراف المعياري (1.09) ومعامل الاختلاف حولهما (26%).

وبخصوص الفقرة (تردي الأوضاع الأمنية تدفع المكلف للتهرب الضريبي). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4)، وكان الانحراف المعياري (1.09) ومعامل الاختلاف حولهما (27%).

وتظهر فقرة (الإعلام الضريبي لا يسلط الضوء بصورة واضحة على هذا النوع من الضرائب يؤدي للتهرب منها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.61)، وكان الانحراف المعياري (1.49) ومعامل الاختلاف حولهما (41%).

أما بخصوص الفقرة (أحد أسباب التهرب الضريبي عدم إبلاغ هيئة الضرائب عن المرافق السياحية التي تم إنشائها حديثاً من قبل هيئة السياحة). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.15)، وكان الانحراف المعياري (1.08) ومعامل الاختلاف حولهما (26%).

و الفقرة (أغلب المكلفين تنقصهم المعرفة بالتشريعات الضريبية وغموضها حول جزائها وغرامتها مما يؤدي إلى تهربهم). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (2.92)، وكان الانحراف المعياري (1.23) ومعامل الاختلاف حولهما (42%).

وكذلك بخصوص الفقرة (فرض أكثر من ضريبة واحدة على الدخل السنوي للمكلف يؤدي إلى تهربه). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (2.61)، وكان الانحراف المعياري (1.20) ومعامل الاختلاف حولهما (45%).

وتظهر الفقرة (تقديرات الضريبة من قبل السلطة الضريبية غير عادلة بسبب اعتمادها الضوابط السنوية وبالتالي تؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.07)، وكان الانحراف المعياري (1.26) ومعامل الاختلاف حولهما (41%).

أما بخصوص الفقرة (الوسائل المستخدمة في عملية التحاسب الضريبي غير متطورة مما تدفع المكلف لتهربه). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3)، وكان الانحراف المعياري (1.13) ومعامل الاختلاف حولهما (37%).

وبخصوص الفقرة (شعور المكلف بعدم الحصول على منفعة مباشرة عند دفعه لضريبة المبيعات تؤدي لتهربه). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.69)، وكان الانحراف المعياري (1.25) ومعامل الاختلاف حولهما (34%).

وتظهر الفقرة (استغلال ثغرات قانون ضريبة المبيعات للتهرب من التحاسب الضريبي). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.96) وكان الانحراف المعياري (1.21) ومعامل الاختلاف حولهما (30%).

كذلك بخصوص الفقرة (انخفاض إعداد المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات من 130 مرفق إلى 13 مرفق أحد أسباب تدني وعاء ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.84)، وكان الانحراف المعياري (1.15) ومعامل الاختلاف حولهما (30%).

أما بخصوص الفقرة (الجهات الساندة للهيئة العامة للضرائب لا تقوم بدورها بإجبار المكلفين المتهربين من تسديد ضريبة المبيعات التي بذمتهم). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.96)، وكان الانحراف المعياري (1.14) ومعامل الاختلاف حولهما (28%).

وبخصوص الفقرة (نزول الضوابط السنوية من 4% قبل عام 2003 إلى 2% بعد 2003 احد أسباب انخفاض إيرادات ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.88)، وكان الانحراف المعياري (1.07) ومعامل الاختلاف حولهما (27%).

والفقرة (إغلاق كثير من المرافق السياحية بسبب العمليات الإرهابية وعدم ترميمها لغرض إعادة العمل فيها احد أسباب تدني إيرادات ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.15)، وكان الانحراف المعياري (1.37) ومعامل الاختلاف حولهما (43%).

وتظهر الفقرة (ديوان الرقابة المالية يعض النظر عن الضرائب التي بذمة المرافق السياحية المختلطة حين يدقق حساباتها يؤدي إلى تهريبها). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (3.57)، وكان الانحراف المعياري (1.13) ومعامل الاختلاف حولهما (31%).

وكذلك بخصوص الفقرة (إحالة بعض المرافق السياحية للاستثمار دون مراجعة الهيئة العامة للضرائب يؤدي إلى تهريبها من ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (4.03)، وكان الانحراف المعياري (1.18) ومعامل الاختلاف حولهما (29%).

والفقرة (ضعف كفاءة الجهاز الضريبي هو احد أسباب تهرب المكلفين من ضريبة المبيعات). إذ يعكس الجدول المذكور الوسط حسابي فوق الوسط الفرضي، إذ بلغ (2.15)، وكان الانحراف المعياري (1.25) ومعامل الاختلاف حولهما (58%).

يتبين مما تقدم إن كلاً من عينة (مراقبي الحسابات) وعينة (موظفي السلطة المالية) قد اتفقت على جميع فقرات الاستبانة وكانت إجاباتها فوق الوسط الفرضي البالغ (3)، ولكن كانت هناك عدم المطابقة والاتفاق على بعض فقرات الاستبانة إذ رفضت عينة (مراقبي الحسابات) الفقرة السابعة التي تنص (الإعلام الضريبي لا يسلط الضوء بصورة واضحة على هذا النوع من الضرائب يؤدي للتهرب منها) حيث كانت الإجابة أقل من الوسط الفرضي إذ بلغت (2.70).

وتم رفض الفقرة الثامنة عشر التي نصت (إغلاق كثير من المرافق السياحية بسبب العمليات الإرهابية وعدم ترميمها لغرض إعادة العمل فيها احد أسباب تدني إيرادات ضريبة المبيعات) حيث كانت الإجابة أقل من الوسط الفرضي إذ بلغ الوسط الحسابي (2.88).

وأيضاً تم رفض الفقرة التاسعة عشر التي نصت (ديوان الرقابة المالية يعض النظر عن الضرائب التي بذمة المرافق السياحية المختلطة حين يدقق حساباتها يؤدي إلى تهريبها) حيث كانت الإجابة أقل من الوسط الفرضي إذ بلغ الوسط الحسابي (1.88).

أما بخصوص عينة (موظفي السلطة المالية) إذ رفضت الفقرة الثالثة التي تنص (الفساد الإداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب احد أسباب تهرب المكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات) إذ بلغ الوسط الحسابي (1.61).

وتم رفض الفقرة التاسعة التي نصت (اغلب المكلفين تنقصهم المعرفة بالتشريعات الضريبية وغموضها حول جزائها وغرامتها مما يؤدي إلى تهربهم) حيث كانت الإجابة أقل من الوسط الفرضي إذ بلغ الوسط الحسابي (2.92).

وأيضاً تم رفض الفقرة العاشرة التي نصت (فرض أكثر من ضريبة واحدة على الدخل السنوي للمكلف يؤدي إلى تهريبه) حيث كانت الإجابة أقل من الوسط الفرضي إذ بلغ الوسط الحسابي (2.61).

كذلك تم رفض الفقرة واحد وعشرون التي نصت (ضعف كفاءة الجهاز الضريبي هو احد أسباب تهرب المكلفين من ضريبة المبيعات) حيث كانت الإجابة أقل من الوسط الفرضي إذ بلغ الوسط الحسابي (2.15).

كما تبين إن كلاً من عينة (مراقبي الحسابات) وعينة (موظفي السلطة المالية) رفضت الفقرة الثالثة عشر التي تنص (عدم شعور المكلف بالحصول على منفعة مباشرة عند دفعه لضريبة المبيعات تؤدي لتهريبه) حيث بلغ الوسط الحسابي لعينة مراقبي الحسابات (2.22)، إما الوسط الحسابي لعينة موظفي السلطة المالية (2.30) يتضح إن الإجابتين أقل من الوسط الفرضي البالغ (3).

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات:

- استنادا إلى النتائج التي تم التوصل لها في الجانب العملي من خلال تحليل أجوبة عينة البحث على فقرات استبانة البحث تم استنتاج ما يأتي:-
- 1- لجأت الكثير من المرافق السياحية المصنفة ضمن الدرجة الممتازة والأولى إلى تغيير صنفها من قبل الهيئة العامة للسياحة لغرض التهرب من ضريبة المبيعات.
- 2- عدم قيام الجهات الساندة لهيئة العامة للضرائب وهي (الهيئة العامة للسياحة - دائرة الرقابة الصحية - فروع الهيئة العامة للضرائب في بغداد والمحافظات) القيام بدورها الفاعل كما كانت عليها سابقاً حيث كانت تزود الهيئة العامة للضرائب بأسماء المرافق السياحية المفتحة حديثاً لغرض شمولها بالقرار.
- 3- عدم وجود جهة مختصة لحصر الزوار الوافدين إلى العتبات المقدسة كما كانت سابقاً (شركة الهدى السياحية) لمعرفة إيرادات المرافق السياحية بصورة حقيقية وكذلك عدم معرفة الهيئة العامة للضرائب عن المرافق السياحية الخاضعة لضريبة المبيعات لعدم وجود قاعدة بيانات حولها.
- 4- عدم تعاون ديوان الرقابة المالية الذي يقوم بتدقيق حسابات المرافق السياحية العامة والمختلطة لغرض تحفيزها على تسديد ضريبة المبيعات التي بذمتها.
- 5- عدم استخدام التكنولوجيا الحديثة المتطورة في التحاسب الضريبي لضعف الجهاز الضريبي بذلك والمسئول عن عملية التحاسب لضريبة المبيعات.
- 6- تدني وعاء ضريبة المبيعات وقلة حصيلتها من خلال الإيرادات المتحققة للسنوات بعد عام 2003 .
- 7- يتم تجديد إجازة ممارسة المهنة والإجازة الصحية من قبل هيئة السياحة والرقابة الصحية دون اخذ عملية التحاسب الضريبي لهم بنظر الاعتبار (طلب كتاب براءة الذمة الضريبي).
- 8- عدم وجود الإعلام الضريبي وكذلك عدم استغلال وسائل الإعلام المختلفة مثل مواقع التواصل الاجتماعي لتوعية الثقافة الضريبية بين المكلفين.
- 9- عدم اعتماد السلطة الضريبية للسجلات المحاسبية للمرافق السياحية واعتمادها على الضوابط السنوية المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب فقط.
- 10- يتم التحاسب عن ضريبة المبيعات مركزياً أي في الهيئة العامة للضرائب فقط مما يجعل صعوبة المكلف للتحاسب عنه مما يدفعه للتهرب منها وكذلك صعوبة جمع المعلومات الضريبية من قبل الهيئة عن تلك المرافق السياحية لبعدها عن المركز.

4-2 التوصيات:

- بناءً على ما توصل اليه البحث آلية من استنتاجات فيوصي الباحث بما يأتي:-
- 1- على السلطة الضريبية توسيع الوعاء الضريبي لضريبة المبيعات من خلال إخضاع المرافق السياحية ذات التصنيف الثاني لها أو إخضاع جميع المرافق السياحية إلى ضريبة المبيعات بغض النظر على التصنيف السياحي لتفادي التلاعب في التصنيف لغرض التهرب من ضريبة المبيعات.
- 2- على السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب الاعتماد الوسائل التكنولوجية المتطورة وتنظيم قاعدة بيانات على كافة المرافق السياحية لغرض احتساب ضريبة المبيعات.
- 3- على السلطة المالية مراجعة الضوابط السنوية والرجوع الى نسبة ضريبة المبيعات قبل عام 2003 والتي كانت 4% من الربح ثم البدء بالاعتماد على السجلات المحاسبية للمكلفين الخاضعين لضريبة المبيعات تدريجياً.
- 4- يجب الضغط على الجهات الساندة للهيئة العامة للضرائب (هيئة السياحة، الرقابة الصحية، ديوان الرقابة المالية) في عدم منح أو تجديد الإجازة الصحية أو ممارسة المهنة و المصادقة على حساباتها حتى يتم تسديد ضريبة المبيعات التي بذمتها.
- 5- يجب على شركات السياحة تزويد السلطة الضريبية بإعداد السواح (الوافدين) إلى العراق وعن الفنادق التي يتم إسكانهم فيها لغرض السيطرة على العوائد السياحية التي سوف تفرض عليهم ضريبة المبيعات.
- 6- على هيئة الاستثمار يجب عدم إحالة أي مرفق سياحي للاستثمار دون موافقة الهيئة العامة للضرائب وصدر أمر بذلك مثل براءة الذمة من ضريبة المبيعات للمرفق السياحي.

- 7- على السلطة المالية استخدام وسائل الإعلام المرئي والمسموع ومواقع التواصل الاجتماعي لغرض توعية ونشر الثقافة الضريبية في المجتمع.
- 8- على السلطة الضريبية إن تسمح للمرافق السياحية الواقعة خارج العاصمة والخاضعة لضريبة المبيعات ان تتم عملية التحاسب الضريبي لهم في الفروع الضريبية للمحافظات التي تقع فيها تلك المرافق للتخفيف كاهن حضورهم في الهيئة العامة للضرائب وسيطرة الفروع الضريبية في المحافظات أكثر على عملية التحاسب تلك.
- 9- تشكيل لجنة من الهيئة العامة للضرائب والجهات السائدة لها جميعا بتشكيل لجنة لغرض دراسة هذا الموضوع والوصول إلى قرار يتم بموجبه استحصال موافقة المفتش العام في كافة الوزارات لمنع التهرب الضريبي.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية

- 1- العلي، عادل فليح، (المالية العامة والقانون المالي والضريبي)، إثراء للنشر والتوزيع، عمان - الطبعة الثانية 2011.
- 2- العلي، عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1، بدون اسم المطبعة، العراق، 2003.
- 3- بركات، عبد الله، الوجيز في المالية العامة بين النظرية والتطبيق في الجمهورية اليمنية، بدون اسم المطبعة، صنعاء، 1995.
- 4- أبو حشيش، خليل عواد، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، حالات وتطبيقات الدخل الخاضع للضريبة، دار الجامعة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004م.
- 5- القلموني، محمود إبراهيم حسن، المنازعات العامة على ضريبة المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998م.
- 6- الكعبي، جبار محمد علي، التشريعات الضريبية في العراق، الطبعة الثانية، دار السجاد، 2008م.
- 7- عثمان والعشماوي، سعيد عبد العزيز وشكري رجب، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007م.
- 8- زريق، أحمد عبد الرحيم، اقتصاديات المالية العامة، دراسة نظرية، الجزء الأول، مطبعة الأهرام، القاهرة، 1998م.
- 9- عوض، خالد عبد العليم السيد، الضريبة العامة على المبيعات مشكلات وحلول، أيتراك للطباعة، القاهرة، 2008م.
- 10- أبو نصار، محمد وآخرون، (الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى بدون اسم المطبعة، 1996.
- 11- غازي عناية، (المالية العامة والتشريع الضريبي)، دار البيارق، عمان، لسنة 1998.
- 12- منصور ميلاد يونس، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004، ص 107.
- 13- الشرييني، محمد سعيد، جرائم التهرب من ضريبة المبيعات، دار النهضة القاهرة، 2002م.
- 14- عز، أحمد ماهر، أول المالية العامة، الجامعيون المتحدون للطباعة، مصر، 1995م.
- 15- احمد زهير شامية، د. خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1991، ص 131.
- 16- علي، عابد المنعم عبد الغني، الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995م.
- 17- احمد، محسن بابقي عبد القادر احمد "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دمشق للمحاسبين القانونيين، 2007.
- 18- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2000.
- 19- كنانة، هاني، الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي، رسالة ماجستير، سوريا، 1998.
- 20- التحافي، عبد الوهاب، (التهرب الضريبي، تحليله ومعالجته)، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب، المؤتمر الضريبي الأول، العراق، 2001.
- 21- ورقة بحثية مقدمة الى الندوة العلمية المتخصصة، دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع وتوجيه الاستثمار، جابر، كماش، طالب، محسن، كريم سالم، التي قدمتها كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، في 6 / 5 / 2008.
- 22- قانون رقم 17 لسنة 1994 / قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982

ثانياً : المصادر الأجنبية

- 1- Kohler, L., A Dictionary for Accountants New Delhi, 1972.
- 2- Musgrave, Richard, Problems of the Value Added Tax, National Tax Journal, 1972.
- 3- Schroeder, Richard, G., Mc. Cullers, Levis, D. & Clark, Myrtle, Accounting Theory; Text & Reading, John Wiley & Sons, 3rd edition, New York, 1987.