

دور الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

أ.م.د. نضال رؤوف أحمد

الباحث حيدر جمعة مسير

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

المقدمة:

تعد عملية حصر المكلفين بمختلف أنواعهم وتهيئة المعلومات اللازمة عن أنواع دخولهم الخاضعة للضريبة ومصادرها ومقدارها الخطوة الأساسية التي تستند إليها الإدارة الضريبية عند البدء بعملية التحاسب الضريبي مع المكلفين، ليتم بعد ذلك تقدير الضرائب وربطها وتحصيلها استناداً لقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل) وان عملية الحصر لها أهمية كبيرة في الحفاظ على حقوق الخزينة العامة وأساس توفير العدالة في توزيع العبء الضريبي وتعتبر إحدى وسائل مكافحة التهرب الضريبي وعن طريقها يمكن الوصول إلى مصادر الدخل والأموال الخاضعة للضريبة وهي حجر الزاوية في إرساء قواعد عمل النظام الضريبي ومحددات سلوكه .

المبحث الأول: منهجية البحث:

أولاً-مشكلة البحث: تقوم مشكلة البحث حول عدم سعي الإدارة الضريبية إلى استخدام طرق كفوءة وفعالة للحصر الضريبي تضمن تسجيل وإخضاع كافة مزاوولي الأنشطة الاقتصادية إلى ضريبة الدخل وتحد من ظاهرة التهرب الضريبي . ويمكن تحديد مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية :

أ- ما دور الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق ؟.

ب- إلى أي مدى يؤثر الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق ؟.

ثانياً-أهمية البحث: تبرز أهمية دراسة الحصر الضريبي باعتباره الحجر الأساس الذي تبنى عليه القاعدة الضريبية وان اي خلل او قصور في تلك الأساليب ينعكس سلبا على الإيرادات الضريبية التي ترفد

الموازنة العامة للدولة ونتيجة لذلك يحصل عجز في الموازنة العامة وهذا كله يؤدي الى عدم تحقيق أهداف الموازنة العامة المنشودة على اعتبار ان الموازنة العامة، البرنامج المالي عن سنة مالية مقبلة بغية تحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية المعتمدة من قبل الدولة. ثالثاً-هدف البحث: يهدف البحث إلى:

أ- تسليط الضوء على طرق وأساليب الحصر الضريبي المتبعة من قبل الإدارة الضريبية لحصر وتسجيل المكلفين بضريبة الدخل.

ب- التعرف على مفهوم الحصر الضريبي.

ج- دراسة الإيرادات المتأتية من الضرائب التي تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة العراقية من خلال شمول كافة مزاولي الأنشطة الاقتصادية إلى ضريبة الدخل.

رابعاً-فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية مفادها أن أتباع الإدارة الضريبية على طرق وأساليب حصر ضريبي كفاءة وفعالة تساهم في توسيع الوعاء الضريبي، والتي من خلاله تزداد الإيرادات الضريبية التي تمول الموازنة العامة في العراق.

خامساً-منهج البحث: اعتمد هذا البحث بناء على طبيعة متغيراته على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاعتماد على البيانات والمعلومات من الهيئة العامة للضرائب ووزارة المالية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة بالجانب العملي .

سادساً- حدود البحث: تتمثل حدود البحث بالحدود المكانية والزمانية وكالاتي :

أ -الحدود المكانية: اختيرت للبحث الهيئة العامة للضرائب فضلا عن فرع الهيئة العامة في محافظة القادسية بوصفها حدوداً مكانية للبحث.

ب-الحدود الزمانية: دراسة وتحليل بيانات الهيئة العامة للضرائب وبيانات وزارة المالية المتعلقة بالموازنة العامة لجمهورية العراق للسنوات (٢٠١٥-٢٠٢٠).

سابعاً-هيكلية البحث:

المبحث الاول : منهجية البحث

المبحث الثاني : الجانب النظري (التأطير النظري للحصر الضريبي والموازنة العامة).

المبحث الثالث : الجانب العملي

ثم ختام البحث بالاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الثاني : التأطير النظري للحصر الضريبي.

اولا- مفهوم الحصر وتعريف الضريبي: جاء معنى الحصر عند علماء اللغة: الجمع والمنع والإحاطة والحبس والتضييق، يقال حصره حصرا : اذا ضيق عليه واحاط به، وقيل :حصر لم يقدر على الكلام .وحصر صدره : ضاق واذا ضاق المرء عن أمر قيل : (حصر صدر المرء عن اهله) (الكبير وآخرون ، بدون سنة :٨٩٥).

إما عند علماء الفكر فتعددت الدراسات التي حاولت الوصول إلى تحديد تعريف دقيق للحصر الضريبي نذكر بعض منها : (جواد ، ٢٠٠٦ :٢١٧) الذي عرفه بعملية التعرف على أسماء ومقدار أنشطة ومهن المكلفين الخاضعين للضريبة سواء كانوا أفراد أو شركات أو جمعيات .وعرفه (الشرع، ٢٠١٠ : ٥٧) بالتعرف على أسماء ومهن الأشخاص الخاضعين للضريبة وكذلك التعرف على حجم معاملاتهم، وتتولى شعبة الحصر بالهيئات الضريبية بإحصاء المجتمع الضريبي فيما يتعلق بالمكلفين القدامى والمكلفين الجدد،اما (علوان، ٢٠٢٠ : ٢١) فعرفه بأنه الإجراءات والوسائل التي تعتمدها الحكومة وتنفيذها الإدارة الضريبية، التي تحول دون حدوث للتهرب الضريبي، أو تحد منه .حيث من خلال عملية الحصر الضريبي يتم التوصل إلى كشف حقيقة المركز المالي والاقتصادي للمكلف والوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة بشكل علمي ودقيق من خلال الاستعانة بالنصوص القانونية للتجريم الضريبي التي يتعرض لها المتهربون .

ثانيا- خصائص الحصر الضريبي :يتميز الحصر الضريبي بعدة خصائص نذكر منها(شكر، ٢٠١٤ : ٣٠) .

- أ- هو عملية إدارية تقوم بها الإدارة الضريبية استنادا إلى التحويل القانوني الممنوح لها.
- ب- يعتبر من ابرز الإجراءات التي تحد من التهرب الضريبي .
- ج- يعتبر من الآليات التي تسهم في إضافة أوعية جديدة ترفع من حجم الحصيلة الضريبية .
- د- يعتبر الحصر الضريبي من ضمن أجهزة الإحصاء التي يمكن الاعتماد عليها لمعرفة القطاع الخاص والإنتاج القومي .
- هـ- يساهم في أعداد الدراسات، والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي، ومتابعة تطور، وانعكاس التشريعات القانونية الجديدة على الأوعية الضريبية وعلى اتجاهات استثمار رؤوس الأموال.
- ثالثا- أهداف الحصر الضريبي: هناك عدة أهداف يمكن تحقيقها عندما يكون الحصر الضريبي كفوء وفعال وكالاتي :
- أ- يحقق الحصر الضريبي الفعال أهم قاعدة من قواعد الضريبة ألا وهي قاعدة العدالة من كون إن الضريبة تفرض على جميع الأموال والأشخاص، إي تحقيق المساواة بين المكلفين الخاضعين للضريبة ولكن كل حسب قدرته التكاليفية وحسب حجم أعماله، ونوع ممتلكاته، وأرباحه وغيرها (حسين، ٢٠١٨: ٣٦).
- ب- من خلال الحصر الضريبي يمكن الوقوف على الصورة الحقيقية للمكلفين بدفع الضرائب لأغراض التحصيل الضريبي، أو للأغراض التي تخدم بعض الجوانب الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية (جواد، مصدر سابق: ٣٧).
- ج- حصر الأنشطة غير المنظمة، وإدخالها في دائرة الخضوع الضريبي نظرا لكبر حجم هذه الأنشطة والتي يمكن أن تشكل قاعدة واسعة تعد ضمن اغلب الأوعية الضريبية المشمولة بالالتزام الضريبي التي يمكنها أن تشكل إضافة كبيرة للقاعدة الضريبية (نصر، ٢٠١٠: ١٤٥).

د-تحفيز الالتزام والترابط لأفراد المجتمع مع الحكومة وذلك عند تحقيق الامتثال الشامل للمجتمع الضريبي ويؤدي ذلك إلى خلق منظومة اقتصادية فاعلة في الأزمات الاقتصادية (شاكر، ٢٠١٧: ٢٩).

ه-كشف عمليات النصب والاحتيال للأفراد الذين يمارسون أنشطة اقتصادية او بعض المهن الصحية والاستشارية وهم لا يحملون المؤهلات العلمية التي تؤهلهم لممارستها، وبذلك يعد الحصر الضريبي جهازاً رقابياً سانداً يوجب على المكلفين تقديم المستمسكات الشخصية والإجازات المهنية، والشهادات الرسمية، التي تؤيد سلامة ممارستهم للنشاط الاقتصادي او المهني الذي يمارسونه (حسين، مصدر سابق: ٣٦).

و-يسعى الحصر الضريبي إلى سد منافذ التهرب الضريبي، حيث ان التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور، وهو معروف في الدول النامية والدول المتقدمة إذ تكون نسبته أقل نظراً للوعي الضريبي الذي يتمتع به أفرادها. (السامرائي والعبيدي، مصدر سابق: ١٣٠).

ز-يساعد في أتساع قاعدة المجتمع الضريبي من خلال حصر الأنشطة الحديثة أو كل المهن التي لم تكن خاضعة مسبقاً للتكليف الضريبي (حسين، ٢٠٢٠: ٤٩).

رابعاً- أساليب الحصر الضريبي لوعاء ضريبة الدخل:

من المتعارف عليه ان المجتمع الضريبي يتكون من مجموعة من الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص المعنويين، وكذلك مجموعة الأنشطة التي يزاولها هؤلاء الأشخاص، وتخضع للضريبة في ضوء أحكام النظام الضريبي السائد في المجتمع، وتعد مرحلة الحصر الضريبي لأنشطة المكلفين الأساس الذي تبنى عليه باقي منظومة العمل الضريبي، ولحصر الوعاء الضريبي يتطلب اتباع إجراءات وأساليب متعددة نص عليها قانون ضريبة الدخل في إخضاع الأنشطة المنظمة وغير المنظمة للضريبة (الفتلاوي، ٢٠٢٠: ٤٩) وكما يلي :

أ-أساليب الحصر الضريبي لوعاء ضريبة الدخل في الأنشطة الاقتصادية المنظمة:

يمكن تعريف الأنشطة الاقتصادية المنظمة بأنها تلك الأنشطة التي تستوجب ممارستها أو مزاولتها الحصول على رخصة ، أو أجازة من هيئة عامة ، أو التسجيل لديها ، ويضم هذا الأسلوب عدة مستويات متباينة متطلبات التنظيم ويمكن أن نوضحها وفق التدرج الآتي : (شكر، مصدر سابق: ٣٧).

المستوى الأول: وجوب التسجيل لدى هيئة عامة ، أو استحصال رخصة لممارسة النشاط كغرفة التجارة ، أو اتحاد الصناعيين وغيرها .

المستوى الثاني : خضوع النشاط إلى شرط تجديد الإجازة أو التسجيل .

المستوى الثالث: خضوع النشاط إلى متطلبات التسجيل والتفتيش من لدن هيئة أو هيئات حكومية أخرى ليس لها علاقة بهيئة التسجيل أو الترخيص مثل دائرة تسجيل الشركات والسلطة النقدية وسلطات الرقابة الصحية ودوائر العمل والضمان الاجتماعي .

المستوى الرابع: يخضع النشاط إلى رقابة داخلية فعالة بسبب الاستقلال أو الانفصال الواضح نسبياً بين الإدارة المسؤولة عن تشغيل النشاط وبين حقوق الملكية وكما هو الحال تحديداً في الشركات المساهمة وإن هذه المستويات المتباينة من التنظيم لها انعكاساتها المباشرة على عملية حصر المكلفين وفي تقدير الدخل وفي ربط الضريبة وتحصيلها ومن ثم على نتائج الفحص الضريبي ، أن حصر هؤلاء المكلفين يتطلب تحقيق وتوافر بعض الشروط والمستلزمات والتي تتمثل بالآتي: (حسين، مصدر سابق: ٤٣).

(١)-الغطاء القانوني :إن القانون يعطي الحق للسلطة المالية أن تطلب البيانات التي تحتاجها عن المكلفين من الهيئات العامة أو النقابات المهنية أو الدوائر الحكومية وفي الوقت نفسه يلزم القانون هذه الجهات المذكورة أعلاه تلبية طلب السلطة المالية بتزويدها بالبيانات التي تحتاجها ، وأن المشرع أوجب على هذه الهيئات أو النقابات أو الدوائر إبلاغ السلطة المالية بأي معلومات خاصة بالمكلفين دون أن تطلب السلطة المالية من هذه الجهات تلك المعلومات وذلك كما ورد بنص الفقرة (١) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ( ١١٣ ) لسنة ١٩٨٢ المعدل (القره غولي، ٢٠١٠: ١٧-١٨-١٩).

(٢)- حصر وتحديد الجهات المخولة بمنح الإجازات :-فضلا عن الغطاء القانوني لابد أن يكون للسلطة المالية حصر دقيق للأنشطة المنظمة ليتسنى لها تحديد الجهات الحكومية، أو المؤسسات التي لها الحق بمنح تصريح العمل، أو الإجازات لهذه المهن، والأنشطة لغرض البدء بممارسة أنشطتها التجارية، وبعد تحديدها يجب التشديد على الإدارات الحكومية المختصة بعدم منح ترخيص لمزاولة، أي نشاط تجاري، أو صناعي، أو مهني مالم يقدم المكلف براءة الذمة من السلطة المالية لضمان حصر هذه الفئة من المجتمع ضريبيا (أمين، ٢٠٠٠: ١٣٣).

(٣)-تنظيم وتنسيق تداول المعلومات مع الجهات المخولة بمنح الإجازات: كان من الضروري جدا أن تقوم السلطة الضريبية بالتنسيق مع الجهات المخولة بمنح الإجازات لتنظيم مختلف الجوانب المتعلقة بتداول المعلومات حول الرخص والإجازات التي تصدرها، وذلك لكي تكون هذه الجهات على بينة بنوعية وطبيعة البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة الضريبية عن الأشخاص المرشحين للتسجيل كمكلفين جدد، أو عن مصادر الدخل الجديدة للمكلفين المسجلين القدامى والذين يمارسون نشاطات اقتصادية أخرى (أمين، مصدر سابق: ١٣٦).

(٤)-الإقرار الضريبي يسهم في عملية حصر المكلفين: إن تقديم الإقرارات تسهم بشكل فاعل في عملية حصر المكلفين، وذلك عندما يلزم التشريع الضريبي كل من يبدأ بمزاولة نشاطاً خاضعاً للضريبة إبلاغ الإدارة الضريبية في أثناء مدة زمنية معينة للحيلولة دون إفلات المكلفين من أداء واجبهم بدفع الضريبة المستحقة عليهم وهذا ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، والفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل (السامرائي، ٢٠١٤: ٥١).

(٥)-الفحص الضريبي الفاعل وسيلة للبحث عن مكلفين جدد: أن تحقيق الفحص الضريبي الفاعل يؤدي إلى الكشف عن مكلفين جدد لم يؤديوا ما بذمتهم من مستحقات ضريبية، إذ إن أدراك المكلفين سواء أكانوا القدامى أم الجدد بأن هناك عملية فحص ضريبي فعالة وقادرة على كشف المكلفين المتهربين وإلحاق

العقوبات الرادعة بهم من جراء التهرب ، سيكون رادع لسد منافذ التهرب الضريبي لديهم سواء كان تهرباً كلياً ام جزئياً، إذ أن الفحص الضريبي هو ضمان لحقوق الخزنة العامة للدولة والمحافظة على نصيبها من أرباح المكلفين (القره غولي، مصدر سابق: ٢٥).

(٦)-تنسيق السلطة المالية مع المجالس البلدية:

يمكن ان تتحقق عملية حصر المكلفين عن طريق الاستعانة ببعض الجهات الرسمية، وذلك من خلال الاطلاع على السجلات التي تنظمها هذه الجهات، والتي تكون خير عون للموظف الضريبي اذا ما اراد التعرف على اي مكلف ومكانه والمعلومات المتعلقة به أو الاستعانة بالسجلات التي تنظمها المجالس البلدية المحلية خاصة بعد صدور قانون المختارين اذ نصت ( الفقرة ثامنا-أ) من المادة ( ٦ ) من قانون المختارين رقم(١٣) لسنة ٢٠١١ المنشور في جريدة الوقائع العراقية العدد ٤٢٠١ في ٢٠١١/٨/١ على (يتولى المختار مسك سجل للسكان ضمن منطقة عملة يتضمن رقم المحلة والزقاق والدار والمهنة لكل فرد من أفراد العائلة) (الفتلاوي، مصدر سابق، ٥٠).

## ٢-الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة:

يمكن تعريف الأنشطة غير المنظمة بأنها الأنشطة الاقتصادية المشروعة وغير المشروعة التي يمارسها الأفراد او المنشآت، ولكن لا يتم حصرها أو إحصائها بشكل رسمي ومنظم، ولا تعرف الحكومات قيمتها الفعلية والحقيقية، ولا تدخل في حسابات الدخل القومي، ولا تخضع للنظام الضريبي، ولا للرسوم ولا للنظام الإداري والتنظيمي (نبيه، ٢٠٠٨: ٢٥).

## ب- أساليب الحصر الضريبي لوعاء ضريبة الدخل في الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة:

يمكن تعريف الأنشطة غير المنظمة بأنها الأنشطة الاقتصادية المشروعة وغير المشروعة التي يمارسها الأفراد او المنشآت، ولكن لا يتم حصرها أو إحصائها بشكل رسمي ومنظم، ولا تعرف الحكومات قيمتها الفعلية والحقيقية، ولا تدخل في حسابات الدخل القومي، ولا تخضع للنظام الضريبي، ولا للرسوم ولا للنظام الإداري والتنظيمي (نبيه، مصدر سابق: ٢٦).

وهناك عدة أساليب لحصر المكلفين في الأنشطة الاقتصادية غير المنظمة نذكر منها الآتي :

(١)-الالتزام الإجباري بالتقدم في التسجيل: وهو التزام ذاتي أو طوعي في الظاهر، ولكنه إجباري في الباطن، أي إن المكلفين يراجعون الدوائر الضريبية والتصريح بمصادر دخولهم لها للحصول على براءة ذمة من السلطة المالية ليتسنى لهم تقديمها للجهات الحكومية التي قد طلبتها كشرط من شروط استيفاء المستمسكات الرسمية لإنجاز المعاملات مثل (دوائر المرور العامة، دوائر التسجيل العقاري، دائرة تسجيل الشركات) (حسين، مصدر سابق : ٤٥).

(٢)-الالتزام بدوافع ذاتية عند التقدم بالتسجيل: وهي الحالة المثالية التي يجب أن تسود، ويقصد بها قيام المكلف بمراجعة مقر الهيئة العامة للضرائب أو احد فروعها بمحض إرادته ودون أي دوافع إجبارية لغرض التسجيل وتقديم تقريره المالي وحساباته الختامية وكافة الكشوفات المتعلقة بها ليتم محاسبته عليها ضريبياً، أي يكون لدى المكلف وعي ضريبي من كون الضريبة واجب شرعي، وانتماء وطني، وتكافل اجتماعي، ولاننسى رغبتهم باحترام النظام وتطبيق القانون من مبدأ أن للمواطن حقوق لدى الدولة (حسين، مصدر سابق : ٤٥).

(٣)-طريقة المسح والتفتيش الميداني: تعتبر من أكثر الأساليب السائدة في الحصر الضريبي ولاسيما في الدول النامية، وتصدر بقرار من وزير المالية، وضمن مدة محددة لانجاز المسح الميداني، إذ تعمل الإدارة الضريبية على تشكيل عدة لجان من المؤسسات المالية، إذ يتم تقسيم كل محافظة إلى قطاعات محددة، ومتعددة، وكل قطاع إلى عدة لجان. ومن مهام هذه اللجان تسجيل العقارات التجارية كافة ضمن استمارة معلومات تتضمن نوع العقار، رقم العقار، صنف العقار، أسم المالك، اسم المستخدم، نوع النشاط المستغل، وبيانات أخرى والغاية الأساسية من المسح الميداني مقارنة نتائج المسح مع الإقرارات الضريبية المقدمة إلى السلطة المالية، ومدى مطابقتها على افتراض إن كل من يمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة يجب أن يصرح للسلطة المالية عنه بموجب قوانين الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى الإسهام في

دخول شريحة جديدة من المكلفين المتهربين من الضريبة، ولم يسبق أن تم إدراجهم في السجلات الضريبية مما يتيح زيادة في الأوعية الضريبية (شكر، مصدر سابق: ٤٤).

(٤)- طريقة الإخبار الضريبي أو الإبلاغ: هو مصدر من مصادر البيانات التي يقوم بها بعض الأفراد عن بعض حالات التهرب الضريبي عن مصادر دخل لم يعلن عنها المكلف، فقد ورد في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل) في المادة (٥٤) على هذا الموضوع، تشجيعاً منه لهؤلاء من خلال صرف مكافآت لهم على أساس نسبة مئوية من مبالغ الضريبة التي تم تحصيلها مقابل الأخبار، بشرط أن لا تتعدى حصة المخبر عن (٣٠%) من قيمة الضريبة التي تم استحصالها من المكلف، مع الأخذ بنظر الاعتبار سرية المعلومات التي تخص المخبرين مثل أسمائهم وعناوينهم بما يضمن سلامتهم وكذلك التوصل إلى الوعاء الحقيقي للمكلف هذا من جهة، ومن جهة أخرى تشجيع المخبرين على الإلقاء بالمعلومات التي يحاول المكلف إخفائها بشكل كلي أو جزئي وهذا لا يعني بالوقت نفسه اخذ هذه المعلومات دون التأكد من صحتها وواقعيتها وقبل القيام باتخاذ الإجراءات بحق المكلف الذي ورد الأخبار بحقه (ناصر وآخرون، ٢٠١٩: ٢٧٣).

(٥)- المقتبسات: هي معلومات صادرة من القطاع العام أو الخاص بموجب استمارات أنموذجية معتمدة ويعد نظام المقتبسات احد نظم المعلومات الأساسية الساندة لعملية إجراء التحاسب الضريبي للمكلفين الذين يمارسون أعمال المقاولات والتعهدات مع دوائر الدولة كافة، وتكمن أهمية المقتبسات بكونها قانونية وأدلة إثبات قطعية على عمل المكلف، وتتمثل مدخلات هذا النظام بالمقتبسات الضريبية الواردة من الجهات الحكومية إلى شعبة المقتبسات في مركز الهيئة العامة للضرائب وان هذه المعلومات لها أهمية بالغة لدى الإدارة الضريبية لأنها توفر معلومات ذات مصداقية عالية لها، قد تقلل من إمكانية التهرب الضريبي (شاكر والخفاجي، ٢٠١٧: ١٨٥).

(٦)- طريقة التنسيق بين ضريبي الدخل والعقار:

المقصود به استثمار وتطوير نظام المعلومات الخاص بضريبة العقار، وتوظيفه للإسهام في حصر المكلفين عن طريق لجوء ضريبة العقار إلى طلب المعلومات من مالكي العقارات المؤجرة عن الأشخاص الذين يشغلون تلك العقارات للأغراض التجارية، والصناعية وغيرها من الأنشطة الاقتصادية (محسن، ٢٠١٦: ٥١٩).

(٧)- طلب المعلومات من المكلفين المسجلين عن معاملاتهم مع الغير: يلزم التشريع الضريبي المكلفين بالتصريح عن أنشطتهم التجارية، أو المهنية الخاضعة للضريبة، ولتدني الوعي الضريبي في اغلب الدول النامية، لانجد هناك الكثير ممن يقوموا بأداء الواجب القانوني، بالإفصاح الدقيق عن المركز المالي الحقيقي، وكذلك ندرة قيام الأشخاص في التبليغ عن المتهربين ضريبيا على الرغم من امتلاكهم معلومات تهيئها طبيعة الأنشطة الاقتصادية التي يمارسونها مع عملائهم، تخص مكلفين تهربوا، او يحاولون التهرب من الضريبة بشتى الطرائق والوسائل (كماش، ٢٠١٠: ١٦٧).

(٨)- نظام التصاريح الكمركية: وهي الوثائق الرسمية التي يتم عرض فيها تفاصيل البضائع المصرح باستيرادها في ضوء بيان الحمولة (المانفيسست) والتي تتلقاها الهيئة العامة للضرائب عن طريق وحداتها التخمينية الموجودة في المراكز الحدودية، وتعد هذه التصاريح بمثابة الوثيقة المعتمدة لأغراض التحاسب الضريبي مع المكلف سواء كان طبيعيا ام معنويا، اذ ان النشاط التجاري المتمثل بالاستيراد أصبح يشكل جزءا مهما من حركة التجارة الخارجية في السوق العراقية، ويتم توثيق عمليات الاستيراد من خلال المنافذ الحدودية وتنظيم التصاريح الكمركية الخاصة بها، والتي تشكل مصدرا معلوماتيا مهما للسلطة الضريبية تتمكن عن طريقة تحديد وحصر المكلفين الممارسين لهذا النشاط، وحجم نشاطهم (الفتلاوي، مصدر سابق: ١٥).

(٩)- التنسيق بين السلطة المالية من جهة، والمراكز التربوية، والإعلام المرئي من جهة أخرى: ليس بالضرورة أن تكون إجراءات الحصر الضريبي إجراءات إدارية لحصر المكلفين المتهربين من الضريبة، بل قد تلجأ السلطة المالية إلى غرس دعائم استباقية في المجتمع لضمان نشأة متحضرة لأجيال تمتثل

للضريبة بصورة تلقائية، وبشكل طوعي لكون الضريبة التزم أخلاقي، وواجب وطني. ورغم الحملات الإعلامية الواسعة لتوعية المكلفين التي تنظمها الإدارة الضريبية عبر وسائل الإعلام المختلفة للتعريف بالقانون والتعليمات. إلا أن نسب التهرب الضريبي نتيجة لأسباب عديدة أسهب كتاب المالية العامة في شرحها منها ضعف الانتماء والشعور بعدم المساواة أمام القانون وتدني الخدمات العامة وعدم اقتناع نسبة كبيرة من المكلفين بأهمية الضريبة هذا فضلا عن أسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتوارثة بشأن التعسف في الجباية، والشك المتبادل بين المواطنين والجهاز الحكومي ومعظم هذه الأسباب يرتبط بعوامل ثقافية يتعذر تغييرها في الأجل القصير ويحتاج علاجها إلى أجل طويل، ويترتب عليه انخفاض الوعي الضريبي وزيادة التهرب الضريبي وانخفاض نسبة المتحاسبين ضريبيا (محسن، مصدر سابق : ٥٢٠).

التأطير المفاهيمي للموازنة العامة :

أولاً- مفهوم وتعريف الموازنة العامة: تعد الموازنة صورة لواقع وتفاعلات أدوات السياسة المالية وقد تطورت مهامها ووظائفها مع تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية فهي ترجمة مالية لخطة الحكومة في مرحلة مقبلة تعبر عن توجهاتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فمن خلال استعراض أبواب وبنود الموازنة الحكومية لأي دولة يمكن التوصل إلى طبيعة الأهداف التي تصبو تلك الدولة إلى تحقيقها وتحديد الأهمية النسبية لكل هدف من تلك الأهداف (الزبيدي، ٢٠١٣: ١٦)، وهناك عدة تعريف للموازنة العامة للدولة وعادة ما يعتمد احد هذه التعاريف من قبل الدولة استنادا إلى فلسفتها الاقتصادية ومن هذه التعاريف: عملية حقوق إنسان تتضمن توزيع الموارد وبناء القدرات على نوع من الالتزامات تجاه المواطن وحقوقه الاجتماعية والاقتصادية (جميل، ٢٠٠٨: ٣١)، وعرفت أيضاً بأنها خطة مالية مفصلة تحدد التوقعات المالية المستقبلية وتحدد استعمال الموارد بالشكل السليم لتجنب الوقوع في الأخطاء وتحقيق الأهداف (Larry and Christopher, 2009:1)، وعرفها (عبود، ٢٠١٩: ١٨) وثيقة قانونية تتضمن تقديراً لإيرادات عامة يخمن جبايتها، ونفقات عامة يتوقع صرفها من قبل الدولة في مدة قادمة، غالبا ما تكون السنة، تحقيقاً للنفع العام.

ثانياً-سمات الموازنة العامة: هناك عدة سمات تتصف بها الموازنة العامة وكما يلي :

أ-الموازنة العامة توقع(تقدير): وتتمثل بتقدير الأرقام التي يمكن الحصول عليها من مصادر مختلفة للإيرادات العامة وكذلك تقدير الأرقام التي يتوقع أنفاقها خلال السنة القادمة فهي أذن تقدير أجمالي النفقات وإيرادات الدولة فالأرقام المقدره بها قابلة للزيادة والنقصان لأنها خصصت للمستقبل ولا يمكن الجزم بصحة الأرقام الواردة في الموازنة (العلي، ٢٠٠٢:٥٦٨).

ب-الموازنة العامة إجازة: ويقصد بالإجازة التصديق من لدن السلطة التشريعية في مشروع الموازنة الذي تقدمه الحكومة، وتعد هذه الإجازة لمشروع الموازنة العامة الذي تتقدم به الحكومة شرطاً أساسياً لنفاذها إذ يصبح المشروع بهذه الإجازة قانوناً يجيز للحكومة أنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات، ويعد حق الإجازة هذا الذي تتمتع به السلطة التشريعية أو المخولة دستورياً بالإجازة من أقوى الحقوق إذ عن طريق هذه الإجازة يمكن للجهات المشار إليها مراقبة أعمال السلطة التنفيذية بصفة مؤثرة، ويلاحظ أن إجازة السلطة التشريعية تنصرف إلى كل من الإيرادات والنفقات التي تحويها وثيقة الموازنة العامة ألا أن مضمون الإجازة يختلف في كل منهما، فالإجازة بالنسبة إلى النفقات يعطي الحكومة الحق للقيام بالأنفاق بذات المبالغ أو بأقل منها أو عدم القيام بها أما الإجازة بالنسبة للإيرادات فلا تتضمن أي خيار للحكومة في تحصيلها أو عدم تحصيلها فهي واجبة التحصيل وفقاً لنصوص القوانين المقررة للضرائب أو وفقاً لممارسة الحكومة لنشاطها الاقتصادي كإيراداتها من القطاع العام (الموسوي وآخرون، ٢٠١٧: ١٠٠).

ج-الموازنة العامة خطة مالية: الموازنة العامة للدولة خطة مالية ذات أهداف اقتصادية وسياسية ومالية واجتماعية في إطار ما ترسمه لها الخطة الاقتصادية في حدود، مع أن إظهار هذا الدور يعد أمراً ضرورياً في ظل الأخذ بنظام التخطيط الاقتصادي الذي بدأ يعم كثير من دول العالم حيث أن هذا النظام يتطلب ضمناً لتنفيذ الخطة(الزبيدي، ٢٠١٥: ١٤٩).

د-الموازنة العامة أداة توجيهية: أصبحت المالية العامة تتدخل في المجالات الاجتماعية والاقتصادية كافة، إذ أن الموازنة العامة تعكس واقع برامج الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية حتى أنها

أصبحت الأداة الرئيسية بيد الدولة لتحقيق أهدافها في المجالات المختلفة، فضلا عن كونها بمثابة توجيه وخطه للسياسات العامة للدولة في المستقبل (كنعان، ١٩٩٦: ٣٢٠).

هـ-الموازنة العامة بوصفها برنامجا عاما: للموازنة العامة للدولة أثارا اقتصادية واجتماعية وسياسية لكونها تمثل برنامجا عاما يعكس خيارات الدولة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها اذ لا يكتمل تعريفها بتقدير الإيرادات والنفقات العامة وإنما بالإضافة إلى ذلك دورها الفعال في قيام الدولة بتنفيذ خططها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وهي بذلك ترجمة عامة للسياسة المالية بوصفها أداة رئيسة من أدوات السياسة الاقتصادية (النائلي، ٢٠١٨: ١٠).

و-الموازنة العامة سنوية: تكون الموازنة العامة للدولة محدودة المدة وهذه المدة في الغالب سنة والتي تتمثل بقاعدة سنوية الموازنة (الزبيدي، مصدر سابق: ١٤٩).

ز-الموازنة العامة أهدافها واسعة: بعد زيادة أنشطة الدولة الاقتصادية والاجتماعية كان من الضروري إضافة أهداف جديدة لأهدافها التقليدية بوصفها أداة لتنفيذ المشاريع الاقتصادية والاجتماعية وذلك بالتعاون مع القطاع الخاص، ولها دور مباشر في تخصيص الموارد واعتماد برامج تنسيقيه طويلة الأمد، كما تتوسع أهداف الدولة في الرفاهية الاجتماعية لتشمل مسؤوليات جديدة للحكومة في الضمان الاجتماعي والصحي والرعاية الاجتماعية التي يستوجب النظر فيها لإدراجها ضمن الموازنة العامة هذا بالإضافة إلى دورها في العلاقات الدولية والبرامج التي تتضمنها سياسات التخطيط (الكرخي، ١٩٩٩: ٤٠).

ثالثاً-أهداف الموازنة: ليست الموازنة العامة مجرد تقدير لنفقات وإيرادات الدولة لمدة مقبلة وإجازة لهذه التقديرات وإنما هي المرآة التي تعكسها بصدق فلسفة الحكومة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية بصورة أرقام تتضمنها تلك الوثيقة. فهي إذن الأداة المالية التي تستعملها الدولة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في التوازن الاقتصادي والاجتماعي وفي تمويل التنمية الاقتصادية والتعجيل بها . وفيما يأتي توضيح لأهم تلك الأهداف (الطائي، ٢٠١٥: ٢٠).

أ-الأهداف الاقتصادية: قد أدى اتساع الأغراض التي تسعى لتحقيقها السياسة المالية إلى أن أصبح هدف الموازنة ليس كما كان مرسوماً لها في الدولة الحارسة وهو السعي لتحقيق التوازن المالي بين النفقات والإيرادات وإنما السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي حتى لو أقتضى الأمر الخروج عن مبدأ توازن الموازنة(العلي ، ٢٠٠٧ : ٥٠٩).

ب-الأهداف الاجتماعية: تعد الموازنة وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي من خلال فرض الضرائب التصاعديّة وتوجيه الإيرادات منها أو حصيلتها لتمويل النفقات العامة التي من شأنها تمويل النفقات على الخدمات الصحية والتعليمية المجانية وإعانات الضمان الاجتماعي لاسيما لصالح الطبقات الفقيرة محدودة الدخل وقد تكون الموازنة وسيلة للتوجيه الاجتماعي لاسيما عند فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية الكمالية وغير الضرورية اجتماعيا فضلا عن دور واعتماد الإعفاءات الضريبية حوافز لزيادة الولادات مثلا (النائي،مصدر سابق : ٨).

ج-الأهداف المالية:تعد الموازنة العامة المرآة التي تعكس الوضع المالي للدولة وتعمل على توفير الإيرادات العامة لغرض تمويل النفقات العامة على المشاريع الاقتصادية ومؤسسات الدولة الأخرى المتنوعة، كما يمكن للدولة خلالها التعرف فيما إذا كانت تعاني من العجز المالي أو الفائض المالي وتحليل ذلك ودراسته ووضع العلاجات المناسبة لها (عناية،١٩٩٨ : ٢١٠).

د-الأهداف السياسية: تعرف السياسة على أنها فن قيادة المجتمع والعناية بشؤونه، وعليه فالموازنة العامة بما تحتويه من مؤشرات اتقاقية عن مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وما تضمنه مواردها من أموال تجبي من مختلف الشرائح والفئات الاجتماعية فهي في الحقيقة تعبير عن سياسة الدولة في أرقام ومن خلال ذلك نستطيع التعرف على أهداف الدولة واتجاهاتها في مجال إسعاد الشعب أو توجيه الأنفاق إلى نشاطات لا فائدة منها. كما أن طبيعة إقرار الموازنة تكشف إلى أي حد تتبع الدولة الأسلوب الديمقراطي في إدارة الحكم فاعتماد الموازنة من قبل مجلس النواب اعتمادا حقيقيا واضحا وصريحا وليس

إملائيا يعني تمتع الشعب بحرياته وحقوقه الدستورية والعكس صحيح عندما يكون دور السلطة التنفيذية هو الأساس في حين دور السلطة التشريعية هامشيا وشكليا (الموسوي وآخرون، ٢٠١٧: ١٢٥).

هـ-الأهداف التشريعية: أي تنظيم كل من الإيرادات والنفقات العامة للدولة انسجاما والقوانين المتبعة والخاصة بتنظيم المرافق العامة للدولة، ويجري عادة تعديل القوانين والإجراءات بالشكل الذي يؤمن تحصيل الإيرادات بهدف تمويل تلك النفقات عندما تكون هناك حاجة ملحة وضرورية لها (كشاش، ١٩٩٩: ٢٧٧).

و-أهداف سلوكية: تهدف الموازنة على إمكانية التأثير في سلوك الأفراد العاملين في الجهاز الحكومي للدول وذلك عن طريق التشجيع على روح الابتكار وتحقيق التوافق بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة وكذلك زيادة الثقة بين الرؤساء والمرؤوسين وبناء أساس عادل للثواب والعقاب (العواد، ٢٠١٧: ٦٢).

رابعاً-قواعد الموازنة العامة: قام علماء المالية العامة بوضع مجموعة من القواعد للموازنة العامة وهي قواعد استرشادية الهدف منها ضمان تحضير الموازنة بأسلوب علمي وقانوني تسهل على الجهات المعنية من إعداد وتحضير وإجازة ورقابة للموازنة العامة وكالاتي:

أ-قاعدة سنوية الموازنة العامة: سنوية الموازنة يعني ان جميع ما جاء في الموازنة يجب أن ينفذ في سنة واحدة ،بمعنى آخر أعداد التقديرات المتعلقة بإيرادات الدولة والبرامج والخدمات ونفقات المشاريع التي تتبناها لمدة سنة ،كما في اغلب دول العالم تبدأ الموازنة من أول كانون الثاني لغاية ٣١ كانون الأول ،فيما يتعلق ببداية ونهاية السنة المالية لا يشترط ان ترتبط ببداية السنة المالية إنما يتحدد ذلك حسب مقتضيات النشاط المالي للدولة لذلك تختلف الدول في بداية ونهاية السنة المالية الخاصة بها ، وقل الاهتمام بمبدأ سنوية الموازنة في ظل الاتجاهات الحديثة التي تؤدي إلى التركيز في الموازنات العامة على وظيفة التخطيط وتحقيق الأهداف العامة بعيدة المدى ،وكذلك ظهور مشاريع حكومية ضخمة التي تستغرق تنفيذها عدة سنوات (نوروز، ٢٠٢٠: ٢٣).

ب-قاعدة شمول وعمومية الموازنة : وتعني ان موازنة الدولة يجب ان تتضمن كافة الإيرادات المتوقع تحصيلها بكل أنواعها وكذلك على جميع النفقات مهما كان نوعها دون إنقاص منها أو اقتطاع (نعمة، ٢٠٢٠: ٧). وبموجب هذه القاعدة يجب أن تكون الموازنة العامة شاملة للنفقات العامة والإيرادات فلا يتم خصم نفقات أية مؤسسة أو مصلحة عامة من إيراداتها وأن لا يخصص أي نوع من الإيرادات بذاته لأوجه معينة من أوجه الأنفاق وبذلك تستطيع أجهزة الرقابة سواء التنفيذية أم التشريعية من تحقيق رقابتها على النفقات العامة (العبيدي، ١٩٨٥: ٣٤).

ج-قاعدة وحدة الموازنة العامة: وتعني أن يتم وضع الموازنة العامة على هيئة وثيقة واحدة تدرج فيها جميع النفقات والإيرادات العامة لتسهيل معرفة حقيقة الموقف المالي للدولة ووضعه، ويحقق ذلك تمكين السلطة التشريعية من ممارسة دورها في الرقابة المالية العامة لأنه يجعل من المقارنة بين أوجه الأنفاق كافة ويقر الأفضل، في حين أن التجزئة لا تضمن ذلك. ومن جانب آخر فان وحدة الموازنة يحول دون إخفاء سوء التصرف في الأموال العامة من إسراف أو تبذير يمكن تغطيته عن طريق الموازنات المتعددة والتي لا تعطي صورة واضحة للمالية العامة (سالم، ٢٠١٢: ٢٤٧).

د-قاعدة عدم التخصيص: يقصد بهذه القاعدة عدم جواز تخصيص أي إيراد معين لتغطية نفقة معينة. أي ان إيرادات الدولة تستخدم للإنفاق منها على برامج وأنشطة الدولة المختلفة دون أن يخصص أي إيراد معين بذاته لمواجهة أوجه أنفاق معينة بذاتها أو لجهات معينة.

إن هذا المبدأ يعد مكملاً لمبدأ شمول الموازنة ومع ذلك فإن هذا التقارب لا يمنع من وجود فرق واضح بين المبدأين ولا يشكلان مبدأً واحداً كما يعتقد البعض فالشمول يمنع إجراء المقاصة الحسابية، بينما يحرم عدم التخصيص أن تكون هناك صلة قانونية بين الإيرادات والنفقات (باش، ٢٠٠٨: ٤٩).

ه-قاعدة توازن الموازنة: ويقصد ضرورة تساوي موارد الدولة مع نفقاتها العامة وعند زيادة الموارد عن النفقات يطلق على الزيادة فائض الموازنة إما عند زيادة النفقات عن الموارد يطلق على الفرق عجز

الموازنة العامة وعلى هذا ينبغي أن يكون هذا الفائض أو العجز في الموازنة العامة مخططاً بشكل لا يضر باقتصاد الدولة (هلاي، ٢٠٠٢: ٦٣).

و-قاعدة المرونة: المقصود بالمرونة السهولة في تنفيذها ومراعاة الاحتمالات المختلفة خلال السنة المالية، لإمكانية مواجهة الظروف الطارئة، وهذا ما فرضته الظروف الاقتصادية والسياسية المعاصرة لتجنب الأزمات في هذا المجال، وكذلك دفع إلى ظهور ما يسمى بموازنة الأزمات أو الموازنة البديلة أو الطارئة (عبد الله، ٢٠٠١: ٤٢).

ز-قاعدة الشفافية: يتطلب على الحكومة أن تنشر عبر موازنتها معلومات آنية حول النفقات والإيرادات كما يجب أن تتسم هذه المعلومات بالوضوح بحيث لا تخفى منها مقاصد السياسة وبذلك يجب أن لا تكون الموازنة سرية من حيث الإجراءات، أو نشرها كوثيقة في وسائل الإعلام المختلفة، المطبوعة منها والرقمية والمرئية وبما يحقق سهولة المنال، والوصول إليها وأتاحتها للجميع بما يسمح للمعرفة والخيارات السياسية التي تعكسها (منظمة الشفافية الدولية، ٢٠٠٥: ٢٢٥).

ح-قاعدة دقة الموازنة: بمعنى أن تتسم تقديرات الموازنة بالوضوح والدقة العالية والواقعية باعتماد أساليب التنبؤ العالمية الحديثة (Hogye, 2002: 9).

ط-قاعدة المشاركة في الموازنة: وهو أيضاً من المبادئ الحديثة التي يجري التأكيد حولها في الوقت الحالي، إنها سمة فاعلة من سمات عمليات الموازنة في الدول المتقدمة والساعية إلى التقدم وتعني إتاحة الفرصة أمام كل الأطراف المعنية، والمتأثرة بعملية الموازنة وتخصيصاتها بالمساهمة في عمليات إعدادها وتحضيرها ومراقبتها ومسانلتها (صندوق النقد الدولي، ٢٠٠١: ٢٦).

خامساً-دورة الموازنة العامة: يقصد بدورة الموازنة العامة، المراحل التي تمر بها الموازنة من بداية إعدادها حتى اعتماد حسابها الختامي الذي يصور نتائج تنفيذها، ويستخدم مصطلح الدورية لما تتميز به الموازنة من دورية وتكرار، فالموازنة العامة تنظم الأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تتم في إطار الاقتصاد العام خلال فترة سنة (الأعسر، ٢٠١٦: ٢٤١).

وتكون دورة الموازنة من أربع مراحل وكما يلي :

أ-مرحلة أعداد وتحضير الموازنة العامة: إن عملية وتحضير الموازنة العامة للدولة من حيث الجهة المسؤولة عن القيام بهذه المهمة تختلف حسب النظام الدستوري والقانوني وفلسفة النظام السياسي في الدولة، إلا أنه في معظم الأحيان نجد أن السلطة التنفيذية هي من تقوم بأعداد وتحضير الموازنة العامة (الزبيدي، مصدر سابق: ١٩٢).

ب-مرحلة تصديق (اعتماد) الموازنة العامة: إذا كان إعداد الموازنة العامة من اختصاص السلطة التنفيذية فإن اعتمادها يدخل في دائرة اختصاص السلطة التشريعية ويعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة من الحقوق الرئيسة التي تتمتع بها والتي اكتسبتها عبر تطور تاريخي كبير وصراع بين الشعب أو ممثليه وبين الملوك ويجب أن يتم اعتماد الموازنة العامة قبل تنفيذها أي أن السلطة التنفيذية لا تستطيع أن تبدأ في تنفيذ مشروع الموازنة في شكل مبسط وبأسلوب واضح حتى يتيسر لممثلي الشعب أو لأعضاء السلطة التشريعية دراسته ومناقشته بشكل دقيق قبل اعتماده وبعد انتهاء مناقشته يتم إقراره ويصدر بقانون يعرف بقانون الموازنة العامة (احمد، ٢٠١٧: ١٣٠).

ج-مرحلة تنفيذ الموازنة العامة: إن تنفيذ الموازنة العامة تعني التطبيق الواقعي والعملي وإن مهمة تنفيذ الموازنة العامة تقع على عاتق الحكومة المتمثلة بالسلطة التنفيذية حيث يتم تبليغ الجهات العامة بعد اعتماد الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية لغرض تنفيذ موازنتها وينتهي تنفيذها بعد غلق الجهات العامة اليوم النهائي من سنتها المالية التي تم تنفيذ ما استطاعت عليها الجهات المنفذة وأعداد الحساب الختامي بعد الانتهاء من التنفيذ، ليتبين ما تم تنفيذه وما لم يتم تنفيذه (حمدي، ٢٠١٥: ٢٣٠).

د-مرحلة المراجعة والمراقبة على الموازنة: وهي المرحلة الأخيرة من مراحل الموازنة العامة وتعني مجموعة من الإجراءات التي تجريها الجهات المختصة في الدولة لغرض حماية المال العام من خلال مراقبتها لجميع الأنشطة المالية لأجهزة وإدارات الدولة المختلفة، وتوجد عدة من الرقابة منها الرقابة

السابقة والرقابة اللاحقة للصرف وأثناء عملية الصرف وبحسب طبيعتها فمنها الرقابة الإدارية أو السياسية البرلمانية أو المستقلة (شكري، ٢٠١٤: ٩١).

### المبحث الثالث: الجانب العملي:

أولاً-نبذه عن الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية:

إن الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية هي إدارة ضريبية فرعية تقوم بتأدية مهام الإدارة الضريبية الرئيسية الممثلة بالهيئة العامة للضرائب، وتختص بتقدير الأرباح وربط الضريبة بالنسبة للمكلفين كافة الذين يمارسون نشاطهم الاقتصادي ضمن النطاق الجغرافي لمحافظة القادسية بغض النظر عن نوعية نشاطهم، وتطبيق كافة التشريعات الضريبية، بالاعتماد على التقسيم الجغرافي في حصر المكلفين بمحل نشاطهم أو محل سكنهم. ويتكون الفرع من الوحدات التخمينية والتدقيق والجباية والحاسبة الالكترونية.

ثانياً- التطبيق العملي للعينه المختارة: تم التطبيق العملي من قبل الباحث على عينه مختارة من الأنشطة الاقتصادية في محافظة القادسية الخاضعة لضريبة الدخل استناداً للمادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل) والضوابط السنوية الصادرة من الهيئة العامة للضرائب، اذ قام الباحث بحصر عينه من تلك الأنشطة ومقارنتها مع سجلات الهيئة العامة للضرائب/فرع القادسية، لغرض التأكد من تسجيلها واستيفاء الضريبة المستحقة عليها وفقاً للقانون، ففي حالة عدم حصرها وتسجيلها سابقاً من قبل فرع الهيئة العامة للضرائب، ارتأى الباحث احتساب الضريبة المستحقة عليها وفقاً للضوابط السنوية ويتم الشرح التفصيلي لما أظهرته التجربة العملية على الأنشطة الاقتصادية عينه البحث وإيضاحها باستخدام عدة أدوات تتمثل بالجدول والإشكال والتعليق على النتائج التي تظهرها ، وسببين الباحث الخطوات التي اعتمدها في التطبيق العملي وكما يأتي :

أ-استعان الباحث في استخراج الأرباح على ضوابط المهن والأعمال التجارية للسنة المالية ٢٠١٩ التقديرية (٢٠٢٠) والصادرة من الهيئة العامة للضرائب بموجب الكتاب المرقم (٤٨٩٧/ص١٤) في

٢٠١٩/١٢/٣٠ والتي حددت الأرباح السنوية بـ (١٤٠٠٠٠٠٠٠) دينار، (١١٠٠٠٠٠٠٠) دينار لمحلات بيع الأدوات الاحتياطية وصالونات الحلاقة النسائية على التوالي.

ب- حرصاً من الباحث في الوصول إلى الدقة في النتائج المستخرجة في احتساب الضريبة المستحقة على المكلفين من هذه الشرائح وان النتائج تكون اقرب ما يكون إلى الواقع فقد تم تنزيل مبلغ مقداره (٢٥٠٠٠٠٠٠) دينار (مليونان وخمسمائة ألف دينار) من دخل كل مكلف كسماح شخصي لذاته .

ج- تم احتساب الضريبة المستحقة على المكلفين من ممارسي الأنشطة الاقتصادية أعلاه لكل مكلف، وذلك بالاعتماد على النسب الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).

د- لم يتم ذكر جميع أسماء المكلفين موضوع الحالات الدراسية في التطبيق العملي، وذلك للمحافظة على سرية بيانات الهيئة العامة للضرائب استناداً للمادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل).

الحالة الدراسية الأولى : الحصر الضريبي لمحلات بيع الأدوات الاحتياطية.

الجدول (١) حصر محلات بيع الأدوات الاحتياطية للسيارات ضريبياً .

ت	سجلات الهيئة العامة للضرائب/ فرع القادسية		التهرب الضريبي	الأرباح السنوية دينار	السماحات الشخصية دينار (تنزل)	الدخل الخاضع للضريبة دينار المستحقة دينار	مقدار الضريبة المستحقة دينار
	مسجل	غير مسجل					
١	مسجل	غير مسجل	غير متهرب	-	-	-	-
٢	غير مسجل	مسجل	متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
٣	غير مسجل	مسجل	متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
٤	غير مسجل	مسجل	متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
٥	غير مسجل	مسجل	متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠

دور الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق

٦	مسجل		غير متهرب	-	-	-	-
٧	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
٨	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
٩	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
١٠	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
١١	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
١٢	مسجل		غير متهرب	-	-	-	-
١٣	مسجل		غير متهرب	-	-	-	-
١٤	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
١٥	غير مسجل		متهرب	١٤٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٥٠٠٠٠٠	١٦٤٥٠٠٠
المجموع	٤	١١	-	١٥٤٠٠٠٠٠٠	(٢٧٥٠٠٠٠٠٠)	١٢٦٥٠٠٠٠٠	١٨٠٩٥٠٠٠

\*المصدر/من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتحصل عليها من الجهات المعنية المشار إليها آنفا.

من الجدول (١) المذكور أعلاه يتبين الآتي:

- ١- بلغ عدد محلات بيع الأدوات الاحتياطية التي تم اختيارها كعينة للبحث والتي تمارس نشاطها ضمن الرقعة الجغرافية لمحافظة القادسية (١٥) محل، ومن المفترض إن تكون جميعها خاضعة للضريبة ومسجلة لدى الهيئة العامة للضرائب/فرع القادسية، أن اذ تبين للباحث أن هنالك (٤) منها فقط مسجلة في سجلات الهيئة و(١١) منها غير مسجلة في سجلات الهيئة العامة /فرع القادسية.
- ٢- بالنظر إلى العمودين الخاصين بسجلات الهيئة العامة والمتهربين نجد ان عدد المحلات المسجلة المبينة في الجدول أعلاه والبالغ عددها (١٥) محل هو (٤) وبنسبة (٢٧%) هي نسبة المكلفين الذين تم دراستهم موضوع العينة وهي نسبة منخفضة جدا، أما بالنسبة لعدد المحلات التي لم تتمكن الهيئة من

الوصول إلى معلوماتها وحصرها ضريبياً، فقد كان عددها (١١) محل ونسبة (٧٣%) من إجمالي عدد المحلات المبينة في الجدول أعلاه، وتمثل هذه النسبة أيضاً أعداد المتهربين من دفع ضريبة الدخل وهي نسبة مرتفعة جداً.

٣- بعطف النظر إلى إجمالي مبالغ الدخل الخاضعة فضلاً عن بيان المبالغ المستحقة عن ضريبة الدخل بذمة المكلفين المتهربين التي تم بيانها في الأعمدة (الدخل الخاضع لضريبة الدخل، والضريبة المستحقة) وكان مجموع مبلغ الدخل الخاضع لضريبة الدخل لكافة محلات بيع الأدوات الاحتياطية قد بلغ (١٢٦٥٠٠٠٠٠٠) دينار، ومبلغ مجموع الضريبة المستحقة لتلك المحلات كان (١٨٠٩٥٠٠٠) دينار وهو يساوي مقدار مبلغ الضريبة غير المحصلة (المتهرب من دفعها).

٤- لو ان تم اعتماد الدقة في عملية حصر وتسجيل هذه المحلات من قبل الهيئة العامة للضرائب، كان بالإمكان تحقيق جانب من العدالة الضريبية، وبالتالي الحد من عملية التهرب الضريبي وتشجيع الالتزام الطوعي للمكلفين.

٥- من خلال ما ورد أعلاه يمكننا القول بأنه إذا تمت عملية حصر وتسجيل هذه المحلات وإخضاعها إلى ضريبة الدخل من قبل الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية، سوف يتم تحقيق هدف الدقة في تحديد الوعاء الضريبي وتقليل أعداد المتهربين وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية التي تعتبر من الإيرادات الأساسية في تمويل الموازنة العامة.

الحالة الدراسية الثانية- حصر صالونات الحلاقة النسائية ضريبياً

الجدول (٢) حصر نشاط صالونات الحلاقة النسائية ضريبياً

ت	سجلات الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية		التهرب الضريبي	الأرباح السنوية دينار	السماحات الضريبية (تنزل)	الدخل الخاضع للضريبة (دينار)	الضريبة المستحقة دينار
	مسجل	غير مسجل					

دور الحصر الضريبي في تمويل الموازنة العامة في العراق

١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		١
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		٢
-	-	-	-	غير متهرب		مسجل	٣
-	-	-	-	غير متهرب		مسجل	٤
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		٥
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		٦
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		٧
-	-	-	-	غير متهرب		مسجل	٨
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		٩
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		١٠
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		١١
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		١٢
-	-	-	-	غير متهرب		مسجل	١٣
١١٩٥٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠	متهرب	غير مسجل		١٤
-	-	-	-	غير متهرب		مسجل	١٥
١١٩٥٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠٠٠	(٢٥٠٠٠٠٠٠)	١١٠٠٠٠٠٠٠	-	١٠	٥	المجموع

\*المصدر/من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتحصل عليها من الجهات المعنية المشار إليها آنفا.

من الجدول (٢) المذكور أعلاه يتبين الآتي:

١- بلغ عدد صالونات الحلاقة النسائية التي تم اختيارها كعينة للبحث والتي تمارس نشاطها ضمن الرقعة الجغرافية لمحافظة القادسية (١٥) صالون، ومن المفترض إن تكون جميعها خاضعة للضريبة ومسجلة

لدى الهيئة العامة للضرائب/فرع القادسية، اذ تبين للباحث أن اذ تبين للباحث أن هنالك (٥) منها فقط مسجلة في سجلات الهيئة و(١٠) منها غير مسجلة في سجلات الهيئة العامة /فرع القادسية.

٢- بالنظر إلى العمودين الخاصين بسجلات الهيئة العامة والمتهربين نجد ان عدد الصالونات المسجلة المبينة في الجدول أعلاه والبالغ عددها (١٥) صالون هو (٥) وبنسبة (٣٣%) هي نسبة المكلفين الذين تم دراستهم موضوع العينة وهي نسبة منخفضة جداً، أما بالنسبة لعدد الصالونات التي لم تتمكن الهيئة من الوصول إلى معلوماتها وحصرها ضريبياً، فقد كان عددها (١٠) وبنسبة (٦٧%) من إجمالي عدد الصالونات المبينة في الجدول أعلاه وتمثل هذه النسبة أيضاً أعداد المتهربين من دفع ضريبة الدخل وهي نسبة مرتفعة جداً.

٣- يعطف النظر إلى إجمالي مبالغ الدخل الخاضعة فضلاً عن بيان المبالغ المستحقة عن ضريبة الدخل بذمة المكلفين المتهربين التي تم بيانها في الأعمدة (الدخل الخاضع لضريبة الدخل، والضريبة المستحقة) وكان مجموع مبلغ الدخل الخاضع لضريبة الدخل لكافة صالونات الحلاقة النسائية قد بلغ (٨٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار، ومبلغ مجموع الضريبة المستحقة لتلك الصالونات كان (١١٩٥٠٠٠٠٠) دينار وهو يساوي مقدار مبلغ الضريبة غير المحصلة (المتهرب من دفعها).

٤- لو ان تم اعتماد الدقة في عملية حصر وتسجيل هذه الصالونات من قبل الهيئة العامة للضرائب /فرع القادسية، كان بالإمكان تحقيق جانب من العدالة الضريبية، وبالتالي الحد من عملية التهرب الضريبي وتشجيع الالتزام الطوعي للمكلفين.

٥- من خلال ما ورد أعلاه يمكننا القول بأنه اذا تمت عملية حصر هذه الصالونات وإخضاعها إلى ضريبة الدخل من قبل الهيئة العامة للضرائب /فرع القادسية، سوف يتم تحقيق هدف الدقة في تحديد الوعاء الضريبي وتقليل أعداد المتهربين وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية التي تعتبر من الإيرادات الأساسية في تمويل الموازنة العامة.

تحليل عام لإجمالي النتائج المطبقة بصورة عملية من الباحث :

الجدول (٣) إجمالي نتائج البيانات والمعلومات الخاصة بالحصر الضريبي لعينة البحث

النشاط الاقتصادي	عدد عينة البحث	مجموع المسجلين		مجموع غير المسجلين		عدد المتهربين	عدد غير المتهربين	مجموع الدخل الخاضع للضريبة	مقدار الضريبة المستحقة دينار
		عدد	نسبة %	عدد	نسبة %				
محلات بيع الأدوات الاحتياطية	١٥	٤	٢٧	١١	٧٣	١١	٤	١٢٦٥٠٠٠٠٠	١٨٠٩٥٠٠٠٠
صالونات الحلاقة النسائية	١٥	٥	٣٣	١٠	٦٧	١٠	٥	٨٥٠٠٠٠٠٠	١١٩٥٠٠٠٠٠
المجموع	٣٠	٩	٣٠	٢١	٧٠	٢١	٩	٢١١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٤٥٠٠٠٠

المصدر: من أعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات الظاهرة في الجداول (١، ٢) المذكورة في أعلاه.

من الجدول (٣) المذكور أعلاه يتبين الآتي:

١- بلغ عدد الأنشطة الاقتصادية التي تم استخدامها كعينة للبحث من قبل الباحث (٢) نشاط، أما عدد العينة لإثبات التجربة العملية فكان (١٥) مفردة من كل نشاط اقتصادي، وبذلك يكون مجموع العينات الإجمالي للأنشطة الاقتصادية التي تمت دراستها من قبل الباحث هو (٣٠) مفردة.

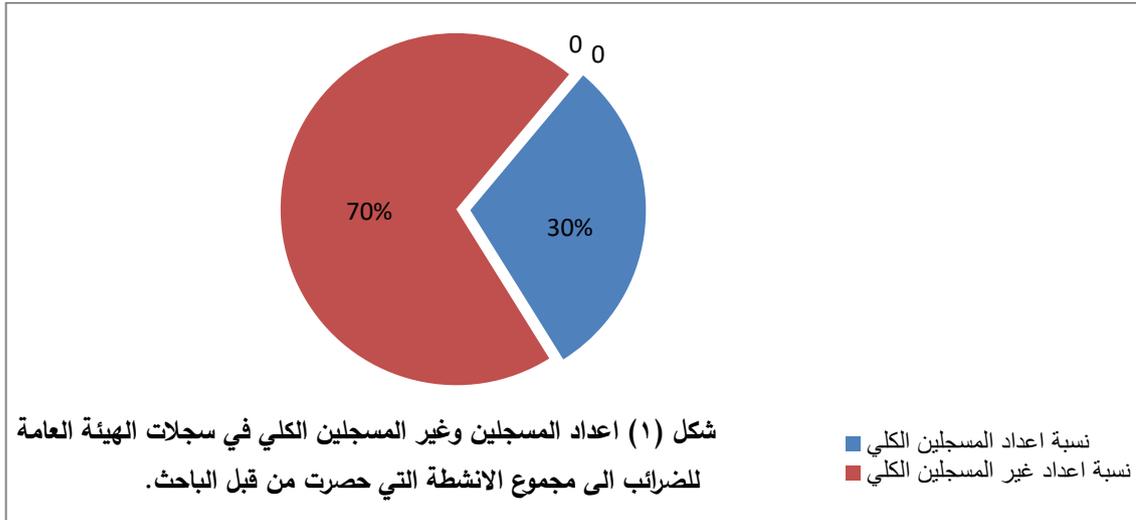
٢- بلغت نسب المسجلين لضريبة الدخل في سجلات الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية (٢٧%، ٣٣%) أما نسب غير المسجلين، فكانت (٧٣%، ٦٧%) للأنشطة الاقتصادية (محلات بيع الأدوات الاحتياطية، صالونات الحلاقة النسائية) على التوالي.

٥- بالنظر إلى العمودين الخاصين بالمسجلين وغير المسجلين والذي تم أعده بالاعتماد على سجلات الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية، نجد أن عدد المسجلين من المكلفين من مزاولي الأنشطة الاقتصادية المبينة في الجدول أعلاه والبالغ عددهم (٣٠) مكلف هو (٩) مكلفين فقط وبنسبة (٣٠%) وهي نسبة منخفضة جداً، أما بالنسبة لعدد المكلفين غير المسجلين لضريبة الدخل والتي لم تتمكن الهيئة

من الوصول إلى بياناتهم ومعلوماتهم، فقد كان عددهم (٢١) مكلف وبنسبة (٧٠%) من إجمالي عدد المكلفين الذي تم دراستهم من قبل الباحث موضوع العينة والمبينة في الجدول أعلاه وتمثل هذه النسبة أيضاً أعداد المتهربين من دفع ضريبة الدخل وهي نسبة كبيرة جداً إذا ما تم مقارنتها مع نسبة غير المسجلين.

٦- يعطف النظر إلى إجمالي مبالغ الدخل الخاضعة للضريبة فضلاً عن بيان المبالغ المستحقة عن ضريبة الدخل بذمة المكلفين المتهربين التي تم بيانها في الأعمدة (الدخل الخاضع لضريبة الدخل، الضريبة المستحقة)، كان مجموع مبلغ الدخل الخاضع لضريبة الدخل الإجمالي قد بلغ (٢١١٥٠٠٠٠٠) دينار، ومبلغ مجموع الضريبة المستحقة لهؤلاء المكلفين غير المسجلين كان (٣٠٠٤٥٠٠٠) دينار وهو يساوي مقدار مبلغ الضريبة غير المحصلة (المتهرب من دفعها).

٨- تبين من معطيات النتائج الإجمالية إلى ضعف واضح في إجراءات الحصر الضريبي المتبعة من قبل الهيئة العامة للضرائب / فرع القادسية في حصر الأنشطة الاقتصادية الخاضعة إلى ضريبة الدخل، وفقدان إيرادات ضريبية مؤثرة جداً تساهم في تمويل الموازنة العامة فيما لو تم تعميم التجربة على نطاق واسع .



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات الظاهرة في الجدول (٣) في أعلاه.

#### الاستنتاجات:

- ١- ان إتباع الهيئة العامة للضرائب لأساليب حصر ضريبي بشكل كفوء وفاعل يساهم في توسيع الوعاء الضريبي لضريبة الدخل، وبالتالي تزداد الإيرادات الضريبية التي تمول الموازنة العامة للدولة .
- ٢- تعد عملية الحصر الضريبي للمكلفين الخاضعين لضريبة الدخل هي حجر الأساس في بناء الوعاء الضريبي وكلما كانت عملية الحصر الضريبي تتم بشكل كفوء وفعال كلما كان الوعاء الضريبي يمثل المكلفين بصورة عادلة.
- ٣- تساهم عملية الحصر الضريبي بتحقيق جانب من العدالة الضريبية عن طريق اخضاع كافة مزاولي الأنشطة الاقتصادية إلى السجلات الضريبية وبالتالي يتولد شعور بالرضا لدى الآخرين غير المسجلين يدفعهم الى المبادرة في تقديم إقراراتهم الى الإدارة الضريبية وبذلك يتحقق الامتثال الطوعي للمكلفين وتتنخفض نسب التهرب الضريبي.

#### التوصيات:

- ١- ضرورة العمل على تطوير أساليب الحصر الضريبي المتبعة من قبل الهيئة العامة للضرائب وفروعها بما يضمن حصر وتسجيل كافة ممارسي الأنشطة الاقتصادية الخاضعة لضريبة الدخل.
- ٢- ضرورة العمل على تحقيق العدالة الضريبية وذلك من خلال تفعيل أساليب الحصر الضريبي بحيث تضمن أدرج وتسجيل كافة مزاولي الأنشطة الاقتصادية في السجلات الضريبية.
- ٣- العمل على تشجيع وترسيخ مبادئ الامتثال الطوعي للمكلفين لما له من دور في تخفيض تكاليف الحصر الضريبي والاستثمار الأمثل للوقت والجهد.

#### المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- الأعرس، خديجة ، اقتصاديات المالية العامة ، ط١ ، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر ، ٢٠١٦م.
- ٢- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه في فلسفة في المحاسبة ،كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٠م.

- ٣- باش ، علي عبد العظيم باقر علي، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٨م.
- ٤- جميل، سرمد كوكب، الموازنة العامة للدولة مشاركة وشفافية ومسائلة، دار الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠٠٨م.
- ٥- جواد، سرمد عباس، أسباب التهرب الضريبي في العراق، بحث عن أعمال مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظمته وزارة المالية العراقية ، الدائرة الاقتصادية ، قسم السياسة الضريبية بالتعاون مع شركة بيرنك بوين ، ٢٠٠٦م .
- ٦- حسين ، ايناس محمد علي ، فاعلية نظم المعلومات المحوسبة في عملية الحصر الضريبي، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٨م.
- ٧- حسين ، سارة محمود، نموذج الكتروني مقترح لتطوير عمل الفاحص الضريبي ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٢٠م.
- ٨- حمدي ، سمير صلاح الدين، المالية العامة ، ط١، مكتبة زين الحقوقية والأدبية للطباعة والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١٥م.
- ٩- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة عليها-دراسة مقارنة ، ط١، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١٥م.
- ١٠- الزبيدي، غيداء جعفر مهدي ،بناء نموذج قياسي لتحليل العلاقة بين عجز الموازنة وعجز الحساب الجاري لعينة مختارة من الدول مع اشارة خاصة للعراق، اطروحة دكتوراه ،كلية الإدارة والاقتصاد ،الجامعة المستنصرية ، ٢٠١٣م.
- ١١- سالم، سالم عبد الحسين، الموازنة العامة ودور السلطتين التشريعية والتنفيذية تجاهها مع إشارة خاصة إلى العراق للفترة (٢٠٠٤-٢٠١١)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،المجلد (١٨) ،العدد (٦٦) ، ٢٠١٢.
- ١٢- السامرائي ، ميسون عبد الكريم أحمد ،تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ، ٢٠١٤م .
- ١٣- السامرائي، يسرى مهدي والعيدي، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الانبار ، المجلد (٤) ،العدد (٩) ، ٢٠١٢م .

- ١٤- شاکر ، علي غانم والخفاجي ،عبيد خيون ،اثر نظم المعلومات في زيادة الايرادات الضريبية ،جامعه بغداد ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد (١٢) ،العدد (٣٨) ،٢٠١٧م.
- ١٥- شاکر ، علي غانم والخفاجي ،عبيد خيون ،اثر نظم المعلومات في زيادة الايرادات الضريبية ،جامعه بغداد ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد (١٢) ،العدد (٣٨) ،٢٠١٧م.
- ١٦- الشرع ،إيمان حسين داود، دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ،٢٠١٠م.
- ١٧- شکر، عدي عبد الاله، فاعلية إجراءات الحصر الضريبي ودورها في توسيع الوعاء الضريبي، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، العراق، ٢٠١٤م .
- ١٨- شكري، فهمي محمود، اقتصاديات المالية العامة في الموازنة العامة والسياسة المالية، ط١، مطبعة دار الحكمة ،لندن ،٢٠١٤م.
- ١٩- صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة، إعداد إدارة شؤون المالية العامة ، ٢٠٠١م.
- ٢٠- الطائي، زينة ميثم عبد الرحمن، دور ضريبة الدخل المفروضة على شركات النفط الأجنبية العاملة في العراق في تمويل الموازنة العامة للدولة ،بحث دبلوم عالي ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ،٢٠١٥م.
- ٢١- عبد الله ،عبد القادر محمد ،الموازنة العامة وتطبيقها في دولة قطر، ط١، دار الثقافة ،الدوحة، قطر، ٢٠٠١.
- ٢٢- عبود، حيدر وهاب، ملحقات الموازنة العامة وأثارها السلبية في المالية العامة العراقية ، ط١، دار المسلة ، للطباعة والنشر والتوزيع ،بيروت ، لبنان ،٢٠١٩م.
- ٢٣- العبيدي، ماهر موسى، محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة، مطبعة المعارف ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ،١٩٨٥م.
- ٢٤- علوان ، محمد علي حسين، دور إجراءات الحصر الضريبي لعيادات ومراكز التجميل في الحد من التهرب الضريبي وانعكاسه على الحصيلة الضريبية، بحث دبلوم عالي ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد ،٢٠٢٠م.
- ٢٥- العلي ،عادل فليح ،المالية العامة والتشريع المالي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٢م.
- ٢٦- العلي ،عادل فليح، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، ط٢، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن ،٢٠٠٧م.
- ٢٧- غناية، غازي، المالية العامة العامة والتشريع الضريبي، ط١، دار البيارق، عمان ،الأردن، ١٩٩٨م.

- ٢٨- العواد، اسعد محمد علي، أساسيات المحاسبة الحكومية، ط١، دار موزعون وناشرون، كربلاء المقدسة، العراق، ٢٠١٧م.
- ٢٩- الفتلاوي، معتز جاسم شاكر، دور المعلومات الضريبية للجهات الساندة في تحديد وعاء ضريبة الدخل، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٢٠م.
- ٣٠- القره غولي، شاكر محمود حسين، البطاقة الضريبية وإجراءات الحصر الضريبي، (دراسة استطلاعية في الهيئة العامة للضرائب)، بحث دبلوم عالي في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، ٢٠١٠م.
- ٣١- الكبير، عبد الله علي وحسب الله، محمد احمد والشاذلي، هاشم محمد، لسان العرب سيوييه، دار المعارف، مصر، القاهرة، بدون سنة.
- ٣٢- الكرخي، مجيد عبد جعفر، الموازنة العامة للدولة (مفهومها وأساليب إعدادها واتجاهاتها الحديثة)، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ١٩٩٩م.
- ٣٣- كشاش، كريم، علم المالية العامة والتشريع الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية مفهومها وتطورها، نفقاتها، إيراداتها، موازنتها، ط٢، مطبعة الروزنا، عمان، الأردن، ١٩٩٩م.
- ٣٤- كماش، كريم سالم، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول الى اقتصاد السوق، أطروحة دكتوراه فلسفة محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، ٢٠١٠م.
- ٣٥- كنعان، علي، اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، جامعة دمشق، سوريا، ١٩٩٦م.
- ٣٦- محسن، حسن سالم، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، العدد التاسع، ٢٠١٦م.
- ٣٧- منظمة الشفافية الدولية، نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد، تحرير المركز اللبناني للدراسات، بيروت، ٢٠٠٥م.
- ٣٨- الموسوي، حيدر يونس، اليساري، احمد كاظم، الجنابي، حيدر عباس، اثر عجز الموازنة الحكومية في حجم التمويل المقترض للشركات، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، المجلد (٦)، العدد (٢٤)، ٢٠١٧.
- ٣٩- الموسوي، حيدر يونس، اليساري، احمد كاظم، الجنابي، حيدر عباس، لا اثر عجز الموازنة الحكومية في مؤشرات التداول في سوق الأوراق المالية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد (١٤)، العدد (٥٧)، ٢٠١٧م.
- ٤٠- ناصر، انور عباس ولطيف، عبد الامير زامل وملاخ، حسن نايف، دور نظم المعلومات الضريبية في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثلى، المجلد (٩)، العدد (١)، ٢٠١٩م.

- ٤١- النائلي، اريح عبد الزهرة تايه، الموازنة العامة للدولة واثرها في النمو الاقتصادي، العراق ومصر: حالة دراسية للمدة (١٩٨٥-٢٠١٦)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، ٢٠١٨م.
- ٤٢- نبيه، نسرين عبد الحميد، الاقتصاد الخفي، الطبعة الأولى-دار الوفاء للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٨م.
- ٤٣- نصر، عمار السيد عبد الباسط، الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، دراسة مقارنة، دار وائل للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٠م.
- ٤٤- نعمة، رغد عبد الله، التنظيم القانوني لمبدأ عمومية الموازنة العامة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٢٠.
- ٤٥- نوروز، سمر نعمان، تقييم أداء الموازنة فوق الكفاءة الشخصية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٢٠.
- ٤٦- هلاي، محمد جمال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٢م.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1-Larry M. walther and Christopher j. skousen,"budgeting and decision making",2009.
- 2- Hogue, Mihaly "Local Government Budgeting" first Publishing, Local Government and Public Service Reform Initiative – OpenSociety Institute, Budapest – Hungary, 2002.