



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ميسان

كلية القانون

التهرب الضريبي وطرق معالجته بالتشريع العراقي

بحث مقدم الى مجلس كلية القانون في جامعة ميسان

كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في القانون العام

اعداد الطالب

مهدي ماجد خلف

بإشراف

م.م منتظر صبيح داوود

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ
وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى
عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ
تَعْمَلُونَ)

صدق الله العلي العظيم

(التوبة - ١٠٥)



الاهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليستقيني قطرة حب

إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى القلب الكبير (والدي العزيز)

إلى من أرضعتني الحب والحنان

إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض (والدتي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي (إخوتي)

إلى الروح التي سكنت روحي

الشكر والتقدير

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم عليّ بنعمة العقل والدين القائل في محكم

التنزيل "وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ"

صدق الله العلي العظيم

يسرني ان أتقدم بجزيل الشكر لأولئك المخلصين الذين لم يألوا جهداً في

مساعدتنا في مجال البحث العلمي.

وأخص بالذكر الاستاذ (م.م منتظر صبيح داوود)

صاحب الفضل في توجيهي ومساعدتي في تجميع المادة البحثية، فجزاه الله

كل خير.

طالب البحث

قائمة المحتويات

أ	..... الآية
ب	..... الاهداء
ت	..... الشكر والتقدير
ث	..... قائمة المحتويات
١	..... المقدمة
١	..... اولاً: موضوع البحث
٢	..... ثانياً : اهمية البحث :
٢	..... ثالثاً: مشكلة البحث
٢	..... رابعاً: هدف البحث:
٢	..... خامساً: منهجية البحث:
٣	..... سادساً: هيكلية البحث
٤	..... المبحث الأول
٤	..... مفهوم التهرب الضريبي
٤	..... المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
٥	..... الفرع الأول: التهرب لغة واصطلاحاً
٦	..... الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي
١٠	..... المطلب الثاني : وسائل التهرب الضريبي
١١	..... الفرع الاول: المعاملات المحاسبية :
١١	..... الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية :
١٢	..... الفرع الثالث : الشركات الوهمية (شركات العنوان البريدي) :
١٥	..... المبحث الثاني
١٥	..... أسباب التهرب الضريبي
١٥	..... المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي
١٥	..... الفرع الأول : الأسباب المباشرة
١٧	..... الفرع الثاني : الأسباب غير المباشرة
١٩	..... المطلب الثاني : معالجة التهرب الضريبي
١٩	..... الفرع الاول : وسائل وقائية
٢١	..... الفرع الثاني : وسائل زجرية
٢٢	..... الخاتمة

٢٣	.....	الاستنتاجات
٢٤	.....	التوصيات
٢٥	.....	المصادر

المقدمة

تعتبر الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية وذلك كونها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل إتسعت أهدافها لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ظل تطور مفهوم وظيفة الدولة الحديثة وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل وتحفيز الإدخار والاستثمار على وفق أولويات التنمية وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث فحيثما وجدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع وقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعقد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين. ولتحقيق هذه المعطيات والوصول إلى الأهداف الإستراتيجية المرجوة تحتاج الدولة إلى جهاز ضريبي كفوء ومحترف ذا أنظمة وإجراءات سليمة وشفافة ودقة في المعطيات المعتمدة أثناء تحصيل الضرائب للاطلاع على النتائج وتقييم مدى نجاح السياسة الضريبية أو إخفاقها أو انسجامها مع احتياجات الخطط التنموية وقدرة المكلفين على التعامل مع مفردات قوانين الضرائب وتكيف مؤسساتهم ومشاريعهم ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي.

أولاً: موضوع البحث

يعتبر التهرب الضريبي من المشكلات الاقتصادية الخطيرة التي تواجه الدول المختلفة، حيث يؤدي إلى خسارة كبيرة في الإيرادات الحكومية وتأثير سلبي على الاقتصاد الوطني. وتشهد جمهورية العراق منذ عدة سنوات ارتفاعاً ملحوظاً في مستوى التهرب الضريبي، وهذا ما يستدعي البحث والدراسة المتعمقة لهذه المشكلة وسبل معالجتها.

حيث سنقوم بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي ودراسة الأساليب والطرق المتبعة في معالجتها من خلال التشريع الضريبي العراقي، وتسليط الضوء على أهمية تحسين آليات التحصيل الضريبي وزيادة التوعية بأهمية الالتزام بالضرائب.

من المتوقع أن يساهم هذا البحث في تحديد المشكلات الرئيسية التي تواجه معالجة التهرب الضريبي وتحديد السياسات والإجراءات الضرورية للحد

من هذه الظاهرة. كما سيوفر هذا البحث المعلومات والأدلة اللازمة لاتخاذ القرارات اللازمة لتحسين تحصيل الضرائب وزيادة الالتزام بالضرائب.

ثانياً : أهمية البحث :

أهمية البحث تكمن في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف على الأسباب التي تدفع الى التهرب منها ومعرفة الطرق والوسائل المتبعة لدى الأشخاص في التهرب من الضريبة وأيضاً التعرف على الوسائل والطرق التي يجب إتباعها من أجل مكافحة التهرب الضريبي ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة.

ثالثاً: مشكلة البحث

الضريبة كإيراد سيادي من أهم مصادر الدولة المالية وأداة فعالة لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية وان التهرب من دفع الضريبة يؤدي الى تقليل الحصيلة الضريبية مما يعني حرمان موازنة الدولة من مصدر مهم من مصادر التمويل .

رابعاً: هدف البحث:

من يهدف البحث إلى الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي العراقي ومدى تأثير الحصيلة الضريبة بهذه الظاهرة وكذلك غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل ظاهرة التهرب الضريبي التي تضر بالاقتصاد الوطني وإبراز الأجهزة القائمة على مكافحة التهرب الضريبي والوسائل المعتمدة للتقليل من تلك الظاهرة .

خامساً: منهجية البحث:

نستخدم الأسلوب الوصفي لأهم ما يتعلق بأدبيات الدراسة في محاولة لتسليط الضوء على ماهية التهرب الضريبي و أهمية الضرائب و النظام الضريبي العراقي بشكل عام فضلاً عن المشكلات و العقبات التي يواجهها

في محاولة للوصول لاستنتاجات و توصيات من شأنها الإسهام في معالجة تلك المشكلات بهدف تطوير دور الضريبة في تمويل الإنفاق الحكومي العراقي فضلاً عن تفعيل دورها في توجيه الاقتصاد العراقي والتأثير فيه لتحقيق الاستقرار الاقتصادي بالعراق

سادساً: هيكلية البحث

وظاهرة التهرب الضريبي تحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد وإدراك الأسباب وعليه سنقسم هذا البحث إلى مبحثين تتناول في الأول مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه وفي المبحث الثاني نتطرق الى الاصلاح الضريبي ووسائل مكافحة التهرب الضريبي .

المبحث الأول

مفهوم التهرب الضريبي

في البداية لابد ان نشير الي ان أن الضريبة هي فريضة مالية يلتزم الشخص بأدائها مساهمة منه في التكاليف والأعباء والخدمات العامة والضريبة باعتبارها فريضة مالية، يلتزم شخص معين بأدائها للدولة، فإن عدم ادائها أو التهرب منها يمثل جريمة تكون محل للتجريم والعقاب ومن المعروف ان الانسان جلي عليه حب المال فايمننا وجدت الضريبة وجد التهرب الضريبي لان اغلي ما لدي الانسان هو. فيحاول بكل الطرق ان ينميه ويزيده اما عند الاتفاق يكون حريصا علي تقليل انفاقه فيحاول بكل الطرق ماله أن يسدد القليل من الضرائب المفروضة عليه فيلجا الي الحيل والي التهرب من التزاماته الضريبية بشتي الطرق وسوف نتناول هذا المبحث من خلال تقسيمه الي مطلبين

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي

المطلب الثاني : وسائل التهرب الضريبي

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي

لا جدال بأنّ التهرب يُعد ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة ، إذ تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به، عن طريق اتباع أساليب تخالف روح القانون ، وقد تصل إلى حد مخالفة نصوصه ، ولتوضيح ذلك الأمر نتناول في الفرع الأول تعريف التهرب لغةً واصطلاحاً وفي الفرع الثاني أنواع التهرب الضريبي.

الفرع الأول: التهرب لغة واصطلاحاً

١- **التهرب لغةً:** إنّ كلمة "التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي "هرب" وقد جاء في معجم الوسيط تحت كلمة هرب ما يأتي هرب ، هرباً ، وهروباً ويقال هرب فلاناً : جعله يهرب ، وهرب البضاعة الممنوعة : أدخلها من بلد إلى آخر خفية (١).

التهرب مصدر الفعل هرب ومادته (هـ - ر - ب) يقال هرب يهرب هرباً أي أنه جد في الفرار مذعوراً والمهرب هو من يحترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد (٢).

٢- **التهرب اصطلاحاً:** لم تورد نصوص التشريعات الضريبية العراقية تعريفاً دقيقاً جامعاً لمفهوم التهرب الضريبي والقانون العراقي شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة ترك الأمر للفقهاء بشأن تعريف التهرب الضريبي ، فذهب فريق إلى تعريفه بأنه : لجوء بعض أفراد المجتمع الى محاولة التخلص بشتى الطرق والأساليب من أداء الضريبة المفروضة على دخولهم أو ثروتهم (٣).

كما يعرف التهرب بأنه : محاولة المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً من دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر في هذه الحالة لا تحصل أية ضريبة (٤).

(١)فاضل مرشد حمدان محمود ، المنازعات الضريبية ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس - فلسطين ، ٢٠٠٥ ، ص ١٠٣.

(٢) حمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح الكويت، دار الرسالة للنشر، ١٩٨٢، ص ٩٩٣.

(٣) د. يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، ١٩٨٤ ، ص ١١٣.

(٤) د. عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٩٢ ، ص ٢٠٠.

وعرفه آخرون بأنه : محاولة المكلف في عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئياً ؛ وذلك باتباع أساليب مخالفة للقانون تحمل طابع الغش ونحوه (٥).

الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يؤدي الى فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصلها عن طريق الضرائب والتهرب الضريبي عموماً ينقسم إلى عدة أنواع حسب التصنيفات المتبعة في تقسيم التهرب سواء حسب شرعيته او نطاقه او حجمة :

اولاً: تقسيم التهرب الضريبي حسب شرعيته

١- **التهرب المشروع:** هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وقد يكون مقصوداً من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية والاجتماعية. كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجيعاً لإنشاء هذه المؤسسات، والمنصوص عليها في القانون، تجنبا لإداء ضريبة الانتاج أو التهرب من ضريبة الشركات وذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى ، وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال الضريبة الشركات(٦).

(٥) د. أحمد حسن غلاب ، الأصول العلمية للضرائب ، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، ١٩٧٧ ، ص ١٥٩ .
(٦) صالح حسن كاظم ، " مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد " قسم البحوث والدراسات ، دائرة الشؤون القانونية ، بحث متاح على الموقع الإلكتروني www.kenanaonline.com

ويكون التهرب مشروعاً في الحالات الآتية :

أ - عدول بعض الافراد عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو الانصراف عن ممارسة استغلال معين الى استغلال اخر تكون نسبة الضريبة المتحققة على هذا الاستغلال اقل.

ب - قيام شخص بنقل ملكية أمواله الى ورثته عن طريق بيع خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الاموال الضريبة التركات أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهبات الى الضريبة على الحركات فيقوم المورث بهبة بعض امواله الى ورثته.

ج - قيام الشخص بنقل عبء الضريبة بعد ان يكون قد دفعها لدائرة ضريبة الدخل الى شخص اخر يطلق على هذه الحالة (العكاس الضريبة).

د - تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الانتاج بما يعوض مقدار الضريبة أو لجوء المنتج الى انقاص درجة جودة أو حجم المنتج مع بقاء سعر السلعة على ما هو عليه^(٢).

٢- **التهرب غير المشروع** : هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي قصداً منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم اما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد

(٢) د. عادل العلي ، " المالية العامة والقانون المالي والضريبي " ج ٢ ، ط ٢ ، دار الاثراء للنشر ، الاردن ، ٢٠١١ ، ص ١٧٧ - ١٨٧ .

سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لاحقاء قسم منها^(٨).

وهناك بعض الحالات التي يكون بها التهرب غير مشروع هي :

أ- تقديم الاقرار الضريبي بالاستناد الى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات او المستندات التي اخفاها.

ب- الاتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق احكام هذا القانون .

ت- اصطناع او تغيير فواتير الشراء او البيع او غيرها من المستندات لأيهام الدائرة بقله الارباح او زيادة الخسائر .

ث- اخفاء نشاط او جزء منه مما يخضع للضريبة^(٩).

ثانياً: تقسيم التهرب الضريبي حسب نطاقه

١- **التهرب الداخلي** : ويقصد به استعمال المكلف الطرق الاحتيالية داخل حدود الدولة المعنية ، مثل تقديم المكلف اقرارا يقلل من ارباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد أو عن طريق تقديمه اثباتات مغايرة للحقيقة تؤكد عدم ربحه من

(٨) صالح حسن كاظم، "مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد"، مصدر سابق، ص ٢٢.

(٩) - د. عادل العلي : "المالية العامة والقانون المالي والضريبي" مصدر سابق، ص ١٨٧.

هذا النشاط موضوع الضريبة ، بل على العكس منه أي أنه قد لحقته خسارة كبيرة بسبب ذلك النشاط الذي كان يروم الربح منه .

٢- التهرب الدولي : فيقصد به مجموعة من الوسائل والتصرفات التي يلجأ إليها المكلف والتي تؤدي الى ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة قانونا من أموال رعاياها أي من حملة جنسية تلك الدولة نتيجة لعمل أو نشاط معين ، حيث إن هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون سلطتها محددة ومقيدة خارج هذه الحدود ، ولذلك يستغل المكلف هذا الأمر ويحاول نقل أمواله الى دولة أخرى أو إبقاء الموجود منها خارج دولته بحيث يستثمر أمواله تلك فيها لاسيما عندما تكون الضريبة المفروضة في الدول الأخرى منخفضة قياسا الدولة المكلف الضريبي^(١٠).

ثالثاً: تقسيم التهرب الضريبي حسب حجمة

١- التهرب الجزئي : ويقصد به استعمال المكلف طرق احتيالية يروم من خلالها التملص من أداء الضريبة بصورة جزئية ومن هذه الطرق على سبيل المثال عدم مسك المكلف دفاتر تجارية حسب نظام مسك الدفاتر التجارية مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير دخله تقديرا جرافيا ويكون هذا التقدير سببا في خضوعه لعيب ضريبي أقل وطأة مما كان يجب أن يخضع له وذلك لأن هذا التقدير غير حقيقي لا يتيح للإدارة التعرف على مقدار دخل المكلف الحقيقي ، ولقد عالج المشرع العراقي هذه الحالة السلبية من خلال قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته من خلال نص المادة السادسة والخمسين في الفقرة الثالثة منه حيث نصت على ما يلي:

(١٠) د. أحمد ماهر عز ، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ك ١ ، ١٩٨٥ ، ص ٦٨ .

"تفرض على مرتكب أي مخالف لأحكام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبية الدخل غرامة بنسبة بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماعات المقررة قانونا على أن لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار عراقي"^(١١).

٢- **التهرب الكلي** : يقصد به تهرب المكلف من دفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه قانونا بصورة كلية من خلال قيامه بممارسة الغش والاحتيال على سبيل المثال ، ولقد حدد قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ عقوبة للمكلف الضريبي الذي يستخدم وسائل الغش والاحتيال من أجل التملص من دفع مبلغ الضريبة حيث نصت المادة الثامنة والخمسون بما يلي:

"يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها"^(١٢).

المطلب الثاني : وسائل التهرب الضريبي

تتعدد الطرق والأساليب التي يتبعها الأفراد والشركات من أجل التهرب من أداء الضرائب ، منها تخفيض قيمة الدخل الخاضع للضريبة وعدم تقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية ، وهناك أساليب تستعملها الشركات في التهرب الضريبي منها : التصريح بفواتير شراء وهمية من أجل تضخيم المصاريف ، أو عدم التصريح بعمليات بيع لغرض التقليل من العائدات ؛ لكن ما يهمننا في هذا المقام هو توضيح أهم وسائل التهرب الضريبي التي تستفيد منها الشركات العملاقة أو الأفراد أصحاب

(١١) لفقرة (٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
(١٢) المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

الثروات هي المالاذات الضريبية وهذا ما سنوضحه في الفرع الأول ، وكذلك تبين شركات العنوان البريدي ودورها في التهرب في الفرع الثاني ، وكالاتي :

الفرع الاول: المعاملات المحاسبية :

تتعدد طرق التهرب الضريبي، والتي تمتد من التخفيض التام لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى اهمال تسجيل الإيرادات المحاسبية مدورة لتضخيم الأعباء القابلة للخصم .

أ- **تخفيض الإيرادات** تعد الطريقة الأكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير، أي البيع نقدا ، ولا يترك أثر لهذه العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم اعماله، وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية، وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.

ب- **تخفيض التكاليف** : للمكلف حق الخصم لبعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة، ويتم وفقا لبعض الشروط منها أن تكون موضوعه في صالح نشاط المؤسسة، وأن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، وأن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ، ووثائق رسمية، وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى زيادة نسبة التكاليف، والأعباء، ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق . (١٣)

الفرع الثاني: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية :

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، ويتم هذا بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق ويشمل :

أ- **التهرب عن طريق عمليات قانونية**: لا يمكن اعتبار التهرب الضريبي عن طريق القوانين الضريبية والإجراءات القانونية المتبعة في الحسابات والتقارير المالية كشيء

^{١٣} داود محمد، نظرة الضريبة والنظام الضريبي، دار الجامعات المصرية ، القاهرة . لسنة ١٩٩٩م

قانوني. بل يعد ذلك خرقاً للقانون والأخلاقيات المهنية، حيث يقوم الشخص بتجاوز المسؤولية القانونية والمالية المترتبة عليه.

وبالرغم من أنه يمكن لبعض الشركات والأفراد استخدام الإجراءات القانونية المتبعة في الضرائب لتقليل الضرائب المستحقة، إلا أن التهرب الضريبي يشير إلى الاستخدام غير القانوني لتلك الإجراءات والأساليب لتجنب دفع الضرائب المستحقة بالكامل.

ب- التهرب عن طريق العمليات المادية: ويتمثل ذلك في إخفاء سلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي، والإخفاء الجزئي يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، أما الإخفاء الكلي فيقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية يصعب الوصول إليها، وبالتالي يباع الإنتاج المحصل عليه منها دون فواتير بعيداً عن كل مراقبة، وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية، لتصنيف مبيعات خاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية، وتوزيع الشركة لأرباحها على المساهمين فيها بشكل رواتب وأجور قبل دفع الضريبة لينخفض بذلك مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة حينما يتعلق بالرواتب.^(١٤)

الفرع الثالث : الشركات الوهمية (شركات العنوان البريدي) :

تعرف هذه الشركات على أنها شركات وهمية ليس لها وجود قانوني، سوى عبر امتلاك عنوان بريدي، غير أن هذا العنوان مهم للغاية. فمن خلاله يتم الحصول على مقر للشركة الوهمية، وتقوم السلطات المالية في دول (شركة العنوان البريدي) بجباية ضرائب منخفضة جداً على أعمال وأموال الشركة، وهذا ما يدفع بالكثير من الأشخاص لتسجيل شركاتهم في تلك الدول لأن نسب الضرائب في بلدانهم الأصلية

^{١٤} داود محمد، المصدر السابق، ص ٥١-٦٠.

عالية جداً مقارنة بهذه الدول فضلاً عن ذلك فإن الشركات الوهمية توجد في دول تعرف بأنها واحة ضريبية تمتاز بسرية المعاملات المصرفية^(١٥).

من المعروف دولياً أن استثمار الأموال في إحدى دول العالم، وبالتحديد دول الملاذات الضريبية ليس بالأمر غير المشروع، ولكن المهم هو ما يعنيه هذه الاستثمارات، فإذا كان الغرض من ذلك هو ستاراً لإخفاء تلك الأموال عن السلطات المعنية لتحصيل الضرائب في بلده الأصلي بهدف عدم دفع الجباية المترتبة عليه، ففي هذه الحالة تتحقق عملية التهرب نتيجة الخدمات المصرفية التي تقدمها دول تتميز قوانينها المصرفية بسرية تامة تجاه زبائنها، ومن أهم تلك الدول هي: بنما إذ يوجد فيها ١٥٠ مصرفاً والبعض منها أخذ اسمه من ناطحات السحاب، وما يميزها أيضاً هو

استقرار أوضاعها القانونية المختلفة وأبرزها هو توفير الحماية السرية المتعلقة بزبائن مصارف بنما، وان اللجنة المصرفية الوطنية التي تشكلت في الثاني من تموز ١٩٧٠ التي كانت تتعامل مع موضوع حماية السرية لزبائن مصرف بنما وأكدت في المادة (٧٤) من الأمر رقم (٢٣٨) على أنه تحضر اللجنة من إجراء تحقيقات بخصوص الشؤون المصرفية المتعلقة بالزبائن، ما عدا بعض الحالات الاستثنائية كما في حالة وجود أمر قضائي، وبخلاف ذلك يتعرض منتهك السرية المصرفية لغرامة نقدية تحدها اللجنة المصرفية^(١٦).

(١٥) يكولاس مارتين، شركات العنوان البريدي - غسيل للأموال والتهرب الضريبي، مقال منشور على الموقع الإلكتروني. تم زيارة الموقع ٢٠٢٣/٢١٦: <https://www.dw.com/ar>

(١٦) ميادة صلاح الدين تاج الدين، السرية المصرفية، أثارها وجوانبها التشريعية دراسة مقارنة لعدد من الدول الأجنبية والعربية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد (٩٥)، مجلد (٣١)، سنة ٢٠٠٩، ص ٢٧٢- ٢٧٣.

وفي إطار ما تقدم فقد تسببت السرية المصرفية في فضائح تشهدها مختلف دول العالم اليوم وخصوصاً المتقدمة منها وخير مثال على ذلك ما شهدته ألمانيا في فضيحة الرئيس السابق لشركة بريدية المائبة (كلاوس تسومفينكل) وغيره من الأثرياء الذين تهربوا من الضرائب^(١٧)؛ وذلك بتوظيف أموالهم في بلدان تتميز قوانينها المصرفية بسرية تامة تجاه كل من يحاول الاطلاع على حسابات الزبائن ، ولعل أبرز تلك البلدان التي قاموا بتوظيف أموالهم فيها هي : إمارة لشتنشتاين وطالبت ألمانيا هذه الأخيرة بتقديم معلومات عن هؤلاء المتهربين مثلما تفعل. مصلحة الضرائب الأمريكية والتي تفرض على إمارة لشتنشتاين رفع جزء من سريتها المصرفية .

(١٧) زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد ٢٧ ، العدد الاول ، سوريا ، ٢٠١١ ، ص ٤٢٥ .

المبحث الثاني

أسباب التهرب الضريبي

ان اسباب التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة مما يتعذر حصرها في نقاط محددة لاسيما انها تختلف من بلد لآخر ومن مكلف لآخر ثم ان لمستوى اسعار الضرائب دورا هاما في تحديد نسبة التهرب فينخفض حجم التهرب عندما تكون اسعارها منخفضة كذلك درجة الوعي الوطني والمستوى الثقافي للمواطنين يعد من الأسباب المهمة للتهرب علاوة على نظرة الراي العام الى المتهرب نظرة ازدراء كل ذلك من شأنه ان يقلل من حجم التهرب اضافة لما تقدم فان هناك اسباب اخرى وهي في الاغلب تدفع بالمكلفين الى التهرب من اداء الضريبة ويمكن حصر هذه الأسباب عموما بالاسباب الاقتصادية او التشريعية والادارية، ثم ان للتهرب الضريبي صور متعددة ايضا مثلما له اسباب متعددة، ومن ثم سنبين في هذا المبحث الوسائل والاجراءات التي نراها كفيلة لمعالجة التهرب او مكافحته لذلك سنتاول في هذا المبحث :

المطلب الاول : اسباب التهرب الضريبي

المطلب الثاني : طرق معالجة التهرب الضريبي

المطلب الأول: أسباب التهرب الضريبي

أسباب التهرب الضريبي متعددة ومتنوعة، فقد يكون من أهم هذه الأسباب الرغبة في تخفيض التكاليف والحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح، إضافة إلى عدم وعي المواطن بأهمية دفع الضرائب وما لها من دور في تمويل الخدمات العامة ودعم الاقتصاد الوطني. كما يمكن أن يلعب الفساد والتلاعب بالأنظمة والتشريعات دورا هاما لذا سنتناول الأسباب بالشكل الاتي

الفرع الأول : الأسباب المباشرة

وتنقسم الى عدة أسباب منها :

١- الاسباب التشريعية

ان تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي زاد من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الاعفاءات أو التخفيضات ، ان عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب

الاستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية إذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا، ويصعب فهم الالتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية ، وتقوى بذلك عوامل التهرب من اداء الضريبة بسبب سيطرة الشعور بغياب العدالة الافقية بين الممولين، كما ان الاضافات في سعر الضريبة والمغالاة بتعدد الضرائب وارتفاع نسبة الضريبة المعمول بها قياسا إلى النمو المطرد في الدخل وان وجود بعض الثغرات في القوانين والتشريعات النافذة تمكن المكلف من استغلالها ، وعلى الإدارة الضريبية ان تجعل الجزاءات تفوق المخاطر المحتملة عن قيام المكلف باخفاء كل أو جزء من دخله عما يصرح به من معلومات وبيانات في اقراره الضريبي السنوي وتكون كافية وفعالة لردعه وثنيه وردع أكبر عدد ممكن من المكلفين عن القيام بذلك مستقبلا ، فاذا ما كانت هناك جزاءات وعقوبات تتضمنها التشريعات الضريبية بحق المتهربين تفوق مقدار ما سيحصلون عليه من عوائد نتيجة تهربهم من دفع الضريبة فان ذلك سيكون رادعا لهم واذا لم تتضمن التشريعات الضريبية نصوص جزائية أو عقوبات بحق المتهربين ضريبا فان ذلك سوف لن يثنيهم عن التهرب وكل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب^(١٨).

٢- الاسباب الإدارية والفنية :

ان غياب الجانب الاقتصادي في اداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الأخرى تتيح الفرصة لاتساع ظاهرة التهرب وتتمثل هذه الاسباب بالآتي :

- أ- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي : ان الصعوبات التي تلاقىها الإدارة المالية في تقدير بعض أوعية الضرائب يشجع الممول على التهرب ، وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا باقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى احداث آثار معنوية تشجع على التهرب.
- ب- عدم المساواة في تطبيق الاجراءات : من الاجدر ان نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية ، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبات التطبيق فتقضي على هذه العدالة ، والضريبة لا تكون عادلة الا اذا استوفت ركني العدالة : أي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها والأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة المالية ، ومن الثابت أن عدم المساواة في

(١٨) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن ، اقتصاديات المالية العامة ، ط٢، القاهرة، ١٩٩٦، ص٣٠٣.

التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها ، كما نجد أن تعقد النظام الضريبي ، وكثرة المعاملة الخاصة بفئات معينة من الممولين ، وتعدد الأسعار الواجب تطبيقها ، وعدم فهم كثير من القواعد الضريبية وما شابه ذلك من الأسباب الفنية تساهم في دفع الممولين إلى التهرب

ت- تخلف الإدارة الضريبية وتعقد الاجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة : ان تخلف الإدارة الضريبية وتدهور معدل الاداء وعدم كفاية قوة العمل المتخصصة تعتبر عوامل تساهم في التهرب من دفع الضريبة ، فالاجراءات الروتينية المعقدة تسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وهو ما يجب على الإدارة المالية تلافيتها بأن تعمل على تيسيرها .

ث- اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة للاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي : ان اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي وما يترتب عليه من تحديد كثير من الأسعار إداريا ، اذ يؤدي ذلك إلى خلق تباين شديد بين الأسعار الرسمية والأسعار في السوق الحرة (السوق السوداء) وحينئذ لا يعلن بائعو السلع والخدمات في السوق الحرة عن حقيقة دخولهم أو يقدمون حساباتهم إلى الإدارة الضريبية وفقا للأسعار الرسمية المحددة إداريا^(١٩).

وفي اسواق عوامل الإنتاج نجد صور اخرى للتهرب الضريبي، فمثلا نجد ان ايجارات الاراضي الزراعية محددة إداريا وتقل هذه الإيجارات كثيرا عن الإيجارات الفعلية ولا يخفى ان الفرق يمثل دخلا حقيقيا لا يفصح عنه أصحاب الأراضي ومن ثم لا يدفعون الضريبة المستحقة عليه . كما حقق تجار الجملة دخولا خيالية بسبب الفرق بين السعر الرسمي والسعر الحر للنقد الأجنبي.

الفرع الثاني : الأسباب غير المباشرة

تتقسم الأسباب غير المباشرة للتهرب الضريبي الى:

١- الاسباب الاخلاقية (النفسية) :

تتمثل بضعف الوعي الضريبي عند المكلفين وقد يعود سبب ضعف الوعي إلى معارضة المكلفين ومخالفتهم للقوانين ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها:

(١٩) فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة ، بيروت ، ١٩٧١، ص ٢٢٥.

ا- يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي ، وشيوعها بين الأفراد وشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم، وأن هناك فئات أخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.

مثال : شركتين الأولى ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن نجد الأولى تدفع ضريبة على ارباح الشركة والباقي تقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي لذا فهم مجبرون على دفع الضريبتين معا ، اما الثانية فالارباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يشعر المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي إلى محاولة التهرب من احدهما.

ب- نظرة المجتمع للمتهربين، ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة اعجاب ويعتبر الشخص المتهرب شجاع وبارع ويفاخر غيره بذلك في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات اخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع.

ج- اتساع اشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع مما ادى إلى ضعفة البنية الاخلاقية والقيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمكون شبيه طبيعي في الحياة العامة .

ح- عدم قناعة المكلفين بان ما يدفعون سيستخدم لخدمة الصالح العام على نحو رشيد ويعود بالتالي عليهم بالنفع وهذا يرجع إلى اسباب سياسية كذلك الحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة للبلد لها دور كبير إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب الضريبي وهذا لاحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلال الامثل للموارد وهذا يرجع إلى اسباب اقتصادية.(٢٠)

وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل فيه حصيلة الضرائب كما أنه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون بعبء الضريبة ، بينما يقلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع وفي احيانا قد تلجأ الدولة إلى زيادة سعر الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في

(٢٠) محمد وآخرون، التهرب الضريبي تحليلية ومعالجة، العدد الثامن، السنة الثامنة، مجلة كلية الرافدين للعلوم، بغداد، ٢٠٠٦، ص٦٦.

الحصيلة الناجمة عن التهرب وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضريبة ، كما أن التهرب يضر بصالح المجتمع أيضا نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود الى تعطيل المشروعات النافعة.

المطلب الثاني : معالجة التهرب الضريبي

تختلف وسائل مكافحة التهرب من الضرائب من دولة لأخرى حسب نظامها المالي المطبق ويمكن اعتبار طريقة الجباية من المنبع من أهم الطرق الواقية لحدوث التهرب وكذلك اعطاء الحق لموظفي الضرائب للاطلاع على الاوراق والدفاتر والسندات المختلفة وكذلك الزام تبليغ الغير الادارة المالية عن المعاملات والتصرفات التي يتوقف عليها فرض ضريبة اضافة للعقاب والجزاءات المختلفة على المخالفين واخيراً استيفاء الضريبة عيناً من الاموال التي تختلف الادارة الضريبية مع المكلف على تقدير قيمتها .

ولذلك سوف يتم تقسيم هذا المطلب الى فرعين هما :

الفرع الأول : وسائل وقائية

الفرع الثاني : وسائل زجرية

الفرع الاول : وسائل وقائية

تتعلق بالاساس بالتشريع الضريبي فمن الواجب قبل كل شي ان تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون اساساً لسياسة ضريبية مستوحاة من حاجات البلاد ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني وغاياته المحددة بصورة واقية ضمن خطة انمائية شاملة ولا بد لذلك من اعادة دراسة التشريعات الضريبية بوجه عام والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومتربط خال من التعقيد والابهام لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة في الضريبة ويمكن في هذا الصدد اعتماد طريقة تقدير مادة التكلفة استناداً للمظاهر الخارجية أو طريقة تحصيل الضريبة بحجزها عند المنبع كلما كان ذلك ممكناً بسبب ما تحتمله طريقة تصريح المكلف مباشرة من بعد عن الصدق والحقيقة أو طريقة الزام المكلف بتقديم تصريح مؤيد باليمين واذا ظهر عدم صحته عوقب المكلف بالعقوبات الخاصة باليمين الكاذبة (كما هو مطبق في فرنسا) ولكن التشريع الضريبي لا يكفي وحده اذا لم يتم بتطبيقه جهاز اداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة وان يخضع المكلفون والمراقبون الماليون لرقابة مالية كافية وقد يحتج البعض بان في ذلك ازعاجا للمكلفين عما يتسبب

في ارهاقهم وتذمرهم ولكن من المتفق عليه استنادا الى التجربة ان الرقابة الجدية الواعية لا تزعج سوى سيئي النية الذين يخشون من افتضاح أمرهم اذ ان الشرفاء لا يمكن ان تدخل الى قلوبهم الخشية (٢١).

لضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لاعداد وسائل وقائية من شأنها ان تخفف من عبء او اثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى الى كبار الدول ومن بين هذه المستويات التي تعمل الدولة على ادراجها المستوى التشريعي والمستوى الاداري الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها ولا بد من اعادة دراسة التشريع الضريبي بوجه عام بالمقارنة مع التشريعات الاخرى والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومحكم ومترايط خال من التعقيد والغموض في نصوص لا تتضمن ثغرات تترك مجالاً واسعاً للتهرب ، ومن اساسيات هذا النام ان يتبع:

١- ارساء هيكل ضريبي محكم يتماشى مع تحقيق عدالة اجتماعية امام جميع المكلفين عن طريق صياغة بسيطة تتسم بالاستقرار والمرونة في نفس الوقت ، ولتحقيق اهداف الاصلاحات الاقتصادية من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة اذ ان غموض النظام الضريبي وتعدد خصائصه يشجع على التهرب الضريبي.

٢- تبسيط النظام الضريبي حيث ان الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها لذا يجب ان تتصف بالبساطة والوضوح والمرونة لان صياغة القانون الضريبي تلعب دوراً رئيساً في نجاح او فشل اي نوع من انواع الضرائب .

٣- الغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى تسهل على المكلف والادارة الضريبية معا تبسيط احكام قوانين الضرائب واجراءات تنفيذها لمنع التهرب .

٤- استقرار القوانين حيث ان عدم استقرار القوانين الذي يضيف غموضاً على هذا النظام نظراً للتغيرات والتعديلات التي تقع على القوانين مما يساعد على التهرب من دفع الضريبة(٢٢).

(٢١) د. حسن عوضة و د. عبد الرؤوف قطيش : "المالية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، ط ١ ، ٢٠١٣ ، ص ٤٣٥ .

(٢٢) أ.د. يسرى مهدي حسن السامرائي و م.م. زهرة خضير عباس العبيدي : " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد ٤ ، العدد ٩ ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم الاقتصاد ، ٢٠١٢ م

الفرع الثاني : وسائل زجرية

تتمثل في فرض عقوبات قاسية على من يقتربون العث الضريبي كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تصل العقوبات الى السجن عدة سنوات وتؤدي مثل هذه العقوبات ليس فقط الى الاقتصاص من المتهربين بل الى اعطاء المثل للآخرين بحيث تكون وسيلة وقائية رادعة وتكون العقوبات مالية كمضاعفة الضريبة أو جزائية كالحكم بالغرامة أو الحبس ولكن الاهم من فرض العقوبات هو اكتشاف التهرب نفسه أو المحاولات التي يقوم بها المكلفون للتهرب من الضريبة وان ذلك يعود قبل كل شيء لكفاية الادارة وجدية الرقابة المالية وتمتعها بالصلاحيات اللازمة وتلجأ بعض التشريعات بالاضافة الى ذلك الى منح مكافآت مالية غالبا ماتكون نسبة معينة من الغرامة المالية المفروضة للأشخاص الذين يقدمون للإدارة معلومات تساعد على اكتشاف المتهربين من الضريبة

وهناك وسائل جزائية تساعد في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي ومن الضروري ان يكن هناك كفاية وملائمة للاحكام الجزائية التي تتضمنها القوانين الضريبية لايقاع الجزاء في حالة تجاوزها بهدف التهرب من دفع الضريبة وهناك وسائل جزائية معتمدة في النظام الضريبي العراقي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي اذ حدد القانون الظروف التي يكون فيها المكلف تحت طائلة العقوبات الغرامات والاضافات في حالة ارتكابه المخالفات القانونية كالآتي:

ا- عقوبات معنوية فيصدر القانون (٣٥) في ١١/٨/١٩٩٩ تم تعديل الحد الاعلى للجزاءات المفروضة بموجب الفقرة (٤) من المادة (٥٦) من القانون ليصبح (٥٠٠٠٠٠) الف دينار بدلا من (٥٠٠) دينار والتي تتعلق بالمكلف المتأخر عن تقديم اقراره الضريبي أو سداد الضريبة المتحققة عليه ضمن الموعد القانوني المحدد. اضافة الى المادة (٢) من القانون الجديد نصت على اعتباره نافذا بعد (١٨٠) يوم من تاريخ نشره.

ب- عقوبات بدنية اما مخالفات اخفاء المعلومات والتصريح غير الدقيق عن الدخل باعتباره من المخالفات الأكثر خطورة لاتساع نطاقها ومن الصعب اكتشافها فقد تراوحت الجزاءات المفروضة لهذا النوع من المخالفات بين الحبس لمدة لاتقل عن ٣ اشهر ولا تزيد عن سنتين وبين مضاعفة مبلغ الضريبة او الاثنتين معا(٢٣).

(٢٣) أ.د. يسرى مهدي حسن السامرائي و م. م. زهرة خضير عباس العبيدي : الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " مصدر سابق،

الخاتمة

لخصت هذه الدراسة إلى أن التهرب الضريبي يشكل تحدياً كبيراً أمام الاقتصاد العراقي ويؤثر على النمو الاقتصادي وتحسين مستوى المعيشة للمواطنين، وقد تبين أن هناك عدة أساليب لمعالجة التهرب الضريبي في القانون العراقي، منها: الرصد الضريبي والتحقق من الإقرارات الضريبية، تحسين النظام الضريبي والتشريعات المتعلقة به، تحسين الإدارة الضريبية وتطوير الأنظمة والإجراءات الإدارية المتعلقة بجمع الضرائب.

ومن خلال هذه الدراسة، تبين أن التهرب الضريبي ليس مشكلة فقط في العراق، بل هي مشكلة عالمية تؤثر على جميع الدول. ويجب على الحكومات العمل على تحسين نظمها الضريبية وإدارتها، وتبني سياسات وإجراءات فعالة لمعالجة التهرب الضريبي. وعلى المستوى الدولي، يجب تعزيز التعاون الدولي والتنسيق في مجال مكافحة التهرب الضريبي، بما في ذلك تبادل المعلومات وتطوير الأنظمة والإجراءات المشتركة.

وفي النهاية، يجب على الحكومة العراقية العمل على تحسين نظام جمع الضرائب وإدارته، وتشديد الرقابة والرصد على المتهربين الضريبيين، بالإضافة إلى توعية المجتمع بأهمية دفع الضرائب والمساهمة في تطوير الاقتصاد والبنية التحتية للدولة. ويتطلب ذلك التعاون بين جميع الأطراف المعنية، بما في ذلك الحكومة والشركات والمواطنين، لتحقيق التنمية المستدامة والرفاهية للجميع.

ومن ذلك نستخلص إلى مجموعة من الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة بالإضافة إلى ذكر بعض المقترحات والتوصيات من أجل المساهمة في حل مشكلة التهرب الضريبي.

الاستنتاجات

١- تعد مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الاساسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق ، وهذا أن دل على شيء أنما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي ، ولهذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب

٢- إن أحد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الاتفاق الحكومي وواجهه التي لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من ضريبة سنوية.

٣- إن أهم أثر ناجم عن التهرب الضريبي هو نقص الحصيلة الضريبية ، والتي يمكن أن تساهم في تمويل نفقات الدولة المتزايدة ، وازافة إلى تحقق الاستقرار المالي في الاقتصاد.

٤- تعد الرقابة الجبائية من انجح الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي إلا أنها قاصرة بسبب نقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الإعفاء الضريبي.

٥- ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلف والدولة ، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، ويعد عائق مهما، وأساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة، والتي ترجع اسباب هذه الظاهرة إلى اسباب مباشرة تشريعية وإدارية، واسباب غير مباشرة اخلاقية، وتتمثل بضعف الوعي الضريبي للمجتمع تجاه دفع الضريبة

التوصيات

١- تحديث التشريعات الضريبية: نقترح على المشرع العادي تحديث التشريعات الضريبية لتعزيز الشفافية والمساءلة والعدالة الضريبية. يمكن أن يشمل ذلك تشديد العقوبات على المتهربين الضريبيين وزيادة الحوافز للالتزام بالتقديرات الضريبية.

٢- تحسين الإجراءات الإدارية: نقترح على الإدارة الضريبية تحسين الإجراءات الإدارية لجمع الضرائب وتقديم المساعدة للمكلفين. يمكن أن تشمل هذه الإجراءات توفير المعلومات والتدريب على الالتزام بالضرائب وتوفير خدمات الدعم الفني للمكلفين. يمكن تعزيز الشفافية في النظام الضريبي وتوفير المعلومات اللازمة للمكلفين للمساعدة في تقييم مستوى الالتزام بالضرائب وزيادة الثقة في النظام الضريبي.

٣- التعاون الدولي: نقترح على الحكومة الوطنية تعزيز التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي، مثل الاتفاقيات الضريبية الثنائية والمشاركة في المنظمات الدولية المتخصصة في هذا المجال.

٤- تحسين التوعية الضريبية: نقترح على المؤسسات الحكومية ومنظمات المجتمع المدني العمل على وضع برامج تحسين التوعية الضريبية للجمهور وتعزيز الوعي بأهمية الالتزام بالضرائب والتدابير المتخذة لمكافحة التهرب الضريبي.

المصادر

أولاً/ الكتب القانونية:

- ١) د. أحمد حسن غلاب ، الأصول العلمية للضرائب ، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، ١٩٧٧ .
- ٢) د. أحمد ماهر عز ، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ك ١ ، ١٩٨٥ .
- ٣) د. حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش : "المالية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، ط ١ ، ٢٠١٣ .
- ٤) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية ، ١٩٩٩ .
- ٥) د. عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٩٢ .
- ٦) د. عادل العلي ، " المالية العامة والقانون المالي والضريبي " ج ٢ ، ط ٢ ، دار الاثراء للنشر ، الأردن ، ٢٠١١ .
- ٧) د. يونس أحمد البطريق ، المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، ١٩٨٤ .
- ٨) داود محمد، نظرة الضريبة والنظام الضريبي، دار الجامعات المصرية ، القاهرة . لسنة ١٩٩٩ م.
- ٩) عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن ، اقتصاديات المالية العامة ، ط ٢ ، القاهرة، ١٩٩٦ .
- ١٠) فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة ، بيروت ، ١٩٧١ .

ثانياً/ الرسائل والبحوث:

- ١) أ.د. يسرى مهدي حسن السامرائي و م. م. زهرة خضير عباس العيدي : " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد ٤ ، العدد ٩ ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، قسم الاقتصاد ، ٢٠١٢ م
- ٢) صالح حسن كاظم ، " مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد " قسم البحوث والدراسات ، دائرة الشؤون القانونية ، بحث متاح على الموقع الالكتروني www.kenanaonline.com
- ٣) فاضل مرشد حمدان محمود ، المنازعات الضريبية ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس - فلسطين ، ٢٠٠٥ .
- ٤) زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد ٢٧ ، العدد الاول ، سوريا ، ٢٠١١ .

- ٥) محمد وآخرون، التهرب الضريبي تحليلية ومعالجة، العدد الثامن، السنة الثامنة، مجلة كلية الرافدين للعلوم، بغداد، ٢٠٠٦.
- ٦) ميادة صلاح الدين تاج الدين، السرية المصرفية، أثارها وجوانبها التشريعية دراسة مقارنة لعدد من الدول الأجنبية والعربية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد (٩٥)، مجلد (٣١)، سنة ٢٠٠٩.

ثالثاً/ التشريعات القانونية:

قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢

رابعاً/ المقالات المنشورة في المواقع الالكترونية:

- ١) سمير سعيان، الجنات الضريبية، مقال منشور على الموقع الالكتروني، تم زيارة الموقع www.alaraby.co.uk، ٦١٢١٢٠٢٣
- ٢) يكولاس مارتين، شركات العنوان البريدي - غسيل للأموال والتهرب الضريبي، مقال منشور على الموقع الالكتروني. تم زيارة الموقع <https://www.dw.com/ar> :٢٠٢٣١٢١٦