

التهرب الضريبي ووسائل معالجته

م.م. إيمان جسام محمد

كلية الفارابي الجامعة – قسم القانون

Iman Jassam Mihammed

Tax evasion and means of treatment

تعد الضريبة من أدوات السياسة المالية المهمة وذلك لأنها أحد مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في رسم سياستها المالية وكذلك دورها لا يقتصر على الهدف المالي بل إن أهدافها اتسعت لتشمل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفي مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي وتعجيل عملية التنمية وإعادة توزيع الدخل . لقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة في التاريخ السياسي الحديث ، فحيثما وجدت انظمه ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون وجدت الضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع وقد تطور مفهوم الضريبة الا ان أصبحت أهم أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدول لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين ومؤشرا مهما لتمييز تيار سياسي عن غيره ، وعليه فقد احتلت الضرائب مركزا متميز في الدراسات المالية وكانت ولا زالت الوسيلة الرئيسية والمهمة في تحقيق أهداف الدولة وخاصة في الدول ذات الموارد والثروات الطبيعية والصناعية المحدودة حيث تسهم الأموال المستحصلة من الضرائب في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات كالصحة والتعليم والخدمات الأخرى إضافة إلى مساهمتها في رفع مستوى البنى التحتية ودعمها للسياسات الاقتصادية كدعم سلع أو قطاعات أو أنشطة اقتصادية معينة ، إن توسع نطاق الضريبة وأنواعها نتجت عنه ظاهره خطيرة سميت بالتهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول حيث تحول هذه الظاهرة دون تحقيق الدواة الأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى الدول لمعالجة هذه الظاهرة بكل ما لديها من طاقات وإمكانيات مادية وبشرية .

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في دراسة أحكام القانون العراقي ومدى ملائمتها لمواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف على أهم الأسباب التي تدفع المكلفين إلى التهرب ومعرفة أهم الطرق والوسائل التي يجب إتباعها من اجل مكافحة هذه الظاهرة بما يضمن زيادة موارد الدولة المالية من الضرائب.

مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في دراسة أحكام القانون العراقي تجاه واحد من أهم المشاكل الضريبية وهي التهرب الضريبي وآثاره السلبية الاقتصادية والقانونية والاجتماعية .

فرضيات البحث:

١- النظام الضريبي السليم والفعال هو نظام الذي يوفر للدولة موارد مالية ويؤثر على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للبلد.

٢- يفترض البحث وجود نظام أو قانون ضريبي متكامل وإن يوضع بأيدي نظيفة تطبقه بالشكل الصحيح بعيدا عن المصالح الشخصية الضيقة .

أهداف البحث : تشخيص حالة التهرب الضريبي في العراق من خلال الاطلاع على قانون الضرائب العراقي وتعديلاته والتنظيم الفني والإداري للهيئة العامة للضرائب للوصول إلى حالات الفساد الإداري والمالي التي تحول دون تنفيذ القانون ومعالجة حالة التهرب الضريبي قانونا وإدارياً .

منهجية البحث : اعتمد البحث على المنهج الوصفي لظاهرة التهرب الضريبي وأحكام القانون العراقي اتجاه مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة ونتائجها الاقتصادية والاجتماعية على المجتمع وذلك من خلال ثلاثة مباحث : سنتناول في البحث الأول استعراض مفاهيم عامة حول الضرائب وخصائصها وقواعدها وأنواعها وفي المبحث الثاني التطرق إلى ظاهرة التهرب الضريبي كظاهرة عالمية من خلال توضيح أسبابها ووسائلها وأثارها ، وفي المبحث الثالث إبراز ظاهرة التهرب الضريبي في العراق كمشكلة رئيسية ووسائل معالجتها قانونيا وإدارياً واجتماعيا ومن ثم التوصل إلى الاستنتاجات والمقترحات.

أولاً : التعريف بالضريبة وأغراض فرضها

في هذه الفقرة سوف يتم تناول مفاهيم أساسية تكون القاعدة للانطلاق إلى المباحث الأخرى ومن هذه المفاهيم هي :

تعريف الضريبة (١) :

هي مبلغ من النقود يلتزم الأفراد بأدائه للسلطات العامة "بصفة نهائية ودون تعامل معين" وذلك وفقاً للقواعد والضوابط المقررة حيث يكون ذلك المورد الأساسي للمؤسسات الأخرى في الدولة لتقديم الخدمات الملقاة على عاتقها وعلى الأساس فإن الضريبة تتميز بمجموعة من الحقائق نوردتها كما يلي :

١. الضريبة باعتبارها مبلغ من المال يدفع للسلطات العامة .
٢. الضريبة هي عبء مالي يلتزم الأشخاص (المكلفون) بأدائها وقد يكون الشخص طبيعياً أو معنوياً .
٣. تدفع الضريبة بشكل نهائي كما حددها القانون ولا يمكن استرجاعها .
٤. إن عملية استحصال الضريبة من المكلفين يتم إجبارياً وليس اختيارياً .
٥. تأخذ الضريبة صفة باعتبارها أداة مالية يتم تسخيرها لسد النفقات العامة .
٦. إن الدولة متمثلة بمؤسساتها وعلى وجه الخصوص الهيئة العامة للضرائب صاحبة الحق في استيفاء الضريبة . بالإضافة إلى ما تقدم فقد ذهب البعض من الباحثين إلى تقديم نوعين من التعاريف للضريبة وهي كما يلي :

الأول : التعريف التقليدي للضريبة (٢) :

أنها فريضة نقدية يلتزم المكلف بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل ، أي أن الضريبة هي انتزاع من القطاع الخاص لدعم الدولة وبالتالي فإن التعريف التقليدي هنا ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزاماتها دون أن يكون لها أهداف أخرى .

الثاني : الضريبة وفقاً للمفهوم العصري

هي استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة ، والضريبة تدفع جبراً إلى الدولة، وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام وتفرض بشكل محدد مسبقاً بلا مقابل ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة والتزيف العصري يزيد على التعريف التقليدي في أن سعي الدولة لجني المال من المكلفين ليس هو الهدف الوحيد بل أن هناك أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى وتأسيساً على ما تقدم فالضريبة هي تحصيل مبلغ من المال دون مقابل وبصورة جبرية لا اختيارية .

أغراض فرض الضريبة (٣) إن المتخصصون في علم الضريبة يعرضون من خلال الأدبيات والأطروحات الفكرية أن هناك أغراضاً مختلفة تقف وراء فرض الضرائب نوردتها كما يلي :

أولاً : الأغراض المالية : حيث أن الهدف من فرض الضريبة هو تمويل الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لدعم أنشطة الدولة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها مثل التعليم والصحة والإسكان الخ

ثانياً : الأغراض الاجتماعية :

حيث يذهب الباحثون في هذا الجانب إلى رأي مفاده أن هناك أغراضاً اجتماعية يمكن إجمالها على النحو التالي :

- ١ - تقليل التفاوت بين المستويات الدخل التي يحصل عليها الفرد .
- ٢ - الحد من استهلاك بعض السلع أو بشكل عام ينظر إليها على أنها وسيلة لتنظيم الاستهلاك وترشيده .

٣ - يتم توظيفها أيضا لأغراض تنظيم النسل بين الأسر الاجتماعية .

ثالثا : الأغراض الاقتصادية :

يمكن تحديد الأغراض الاقتصادية وراء فرض الضريبة وكما يلي :

١ - لأغراض الحماية الكمركية وذلك دعما للإنتاج المحلي .

٢ - لأغراض الحد من التضخم عن طريق امتصاص القوة الشرائية الزائدة بواسطة الضرائب والاحتفاظ بها وعدم إعادتها للتداول .

٣ - لأغراض تشجيع الاستثمار واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية من خلال تنظيم منح الإعفاءات الضريبية^(٤) .

ثانيا : الخصائص الضريبية

ويمكن إجمالها على النحو التالي^(٥):

١ - التزام نقدي :

أي تدفع نقدا وذلك خلافا لما كان يسود سابقا حيث كانت الضريبة تفرض عينا وذلك لعدم سيادة الاقتصاد النقدي ، ولما ظهر التقدم الاقتصادي والاجتماعي والسياسي أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف .

٢ . فريضة جبرية :

أي المكلف ليس حرا في دفعها بل ان السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفية موعد دفعها .

٣ . تفرض وفقا لمقدرة المكلف :

تفرض الضريبة على كل شخص (طبيعي أو معنوي) فالضريبة هي طريقة لتقييم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكاليفية على الدفع ، وهذا ما نادى به (ادم سميث) لقاعدة (العدالة الضريبية) .

٤ . تفرض من قبل الدولة : ان الضريبة من حيث المبدأ لا يمكن ان تفرض أو تعدل أو تلغى الا قبل السلطة التشريعية .

٥ . تفرض بلا مقابل : ان المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل في مقابلها على نفع خاص به ، فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في المجتمع .

٦ . أداة المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع^(٦) :

ان الضريبة كانت في الماضي وما تزال أداة لتوفير المال لتغطية النفقات العامة مما تطلب ان يكون في فرضها شرطان أساسيان هما :

أ - وفرة الحصيلة : أي هدف الدولة من إجراء فرض الضريبة وجبايتها على ان تحصل على إيراد يكفي لتغطية نفقاتها من النوعين الجاري والرأس مالي .

ب - الحيادية : أي لا تؤثر الضريبة عند فرضها على النشاط الاقتصادي بشكل سلبي وأطلق على ذلك مبدأ (حيادية الضريبة) وقد أصبحت الضريبة فيما بعد أداة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

ثالثاً : القواعد الضريبية^(٧) : كما ان للدولة الحق في فرض الضريبة كذلك يجب على الدولة ان تلتزم في خصوص الضرائب باعتماد عدة ضوابط وقواعد حتى تستطيع التوفيق بين مصلحتي الخزانة والمكلف المتعارضين أي مد الدولة بأكبر إيراد ممكن وتخفيف العبء على المكلف ما أمكن ويمكن تحديد هذه الضوابط كما جاء بها الفكر التقليدي (ادم سميث) وبقيت زمناً طويلاً تعتبر كأنها مقدسة وهذه القواعد هي :

١ . قاعدة العدالة : (عمومية الضرائب) هذه قاعدة تعني وجوب مساهمة كل فرد من أفراد الدولة في النفقات العامة كل حسب قدرته وهذه العدالة تحقق عندما تكون الضريبة عامة فلا يعفى من الأموال مال ولا من الأشخاص شخص خاضع لسيادتها من دفع الضريبة كما كان في الماضي حيث يعفى النبلاء وتفرض الضريبة على العقارات فقط دون الثورات المنقولة

. ويضاف إلى عمومية الضريبة وحدتها أي ان يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لجميع المكلفين وذلك حتى يتساوى جميعهم في تحمل النفقات العامة.

٢. قاعدة اليقين : (الوضوح) تقضي هذه القاعدة بأن تكون الضريبة محددة وعلى سبيل اليقين أي دون غموض أو تحكم وذلك بان يكون سعرها ووعائها وميعاد دفعها وطريقة تحصيلها وكل ما يتعلق بها من إجراءات مقررأ بوضوح حتى يعلمه المكلف وغيره وبالتالي يستطيع ان يقارن بين مدى التزامه والتزامات الآخرين وعندها يستطيع التظلم لدى الجهات المختصة في حال طالباته وثباتها فيجب ان لا يدخل على نظام الضريبة وأحكامها من التعديلات الا ما هو ضروري فعلاً وذلك لان بقاء الضريبة ثابتة مدة طويلة يؤدي المكلف على دفعها دون الإحساس بعبئها وتصبح بالنسبة له كنفقة من النفقات .

٣. قاعدة الملائمة^(٨) : خلاصة هذه القاعدة ان يكون ميعاد تحصيل وطريقة جبايتها في المواعيد التي تلائم المكلف وكذلك بالإجراءات التي تتفق مع طبيعة نشاطه وذلك تخفيفاً لوقوعها عليه .

٤. قاعدة الاقتصاد : يقصد بهذه القاعدة ان تختار الدولة اقل الطرق تكلفة عند جبايتها للضرائب . مثلاً الحجز عند المنبع أو إلزام المكلف بالحضور إلى دائرة الضريبة لتسديدها خلال المدة القانونية والا تحمل غرامة أو إضافة .

رابعاً : أنواع الضرائب^(٩) : تفرض الدول والحكومات الضرائب في ضوء ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وعادة ما يلجأ الباحثون في مجال الضرائب إلى تصنيف أنواع الضرائب لكي يسهل دراستها ويمكن تصنيف أنواع الضرائب المختلفة على أساس ثلاث مجموعات أساسية هي :

أولاً : من حيث تعدد الضريبة

أ - الضريبة الوحيدة : حيث تفرض الدولة نوعاً واحداً فقط من الضرائب تسعى من خلاله إلى تحقيق أهدافها كأن تفرض ضريبة مبيعات بنسبة محدودة على مشتريات كل مواطن والمقيمين دون ان يكون هنالك آخر يفرض بشكل خاص .
ب - يتم فرض عدة أنواع من الضرائب : مثل فرض ضريبة مبيعات الشركات المؤسسات وضريبة دخل على أرباح الناتجة من الاستثمار وضريبة مسقات على الأبنية والأراضي وبشكل مستقل في الدولة الواحدة لكل ضريبة عن أخرى .

ثانياً : من حيث الوجود والاستعمال:

أ - الضرائب المباشرة : تعتبر الضرائب مباشرة إذا كان دافع الضريبة لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره فهو الشخص المقصود بالغرض من قبل المشرع مثل ضريبة الدخل على الرواتب الأجور فهي تفرض إذا تحقق دخل منها ولا يستطيع الممول نقل عبئها إلى شخص آخر .

ب - الضرائب غير المباشرة : يستطيع الدافع الضريبة هنا نقل إلى شخص آخر ويمكن ان يكون قصد المشرع في فرضها على الشخص الذي يتحملها في النهاية ، ومثلها ضريبة المبيعات حيث يدفعها التاجر ويحملها إلى المستهلك .

ثالثاً : من حيث النظرة إلى دافع الضريبة^(١٠) :

أ - الضريبة الشخصية : يتم مراعاة ظروف دافع الضريبة الاجتماعية والمالية عند فرضها ، مثل مراعاة عدد أفراد أسرة الممول وإذا كان يملك السكن الذي يسكنه أو هل هو مستأجر عند فرض ضريبة دخل عليه .

ب - الضريبة على الأموال : تراعي ظروف دافع الضريبة المالية والاجتماعية عند فرض هذا النوع من الضرائب ، ان وعاءها هو المالي الذي تفرض عليه ، مثال ذلك الكمارك أو غيرها . ان دول العالم المختلفة تتبنى أنظمة مختلفة في فرض الضرائب الدخل ويمكن حصرها في نظامين أساسيين هما :

١. النظام الموحد لضريبة الدخل :

يتم فرض ضريبة واحدة على كل مصادر دخل المكلف ، ويتم جمع كل مصادر الدخل في وعاء واحد ومن ثم يتم فرض الضريبة عليها .

هنا يتم فرض ضريبة الدخل على كل مصدر دخل خاضع للضريبة يعود للمكلف وبشكل منفصل عن المصادر الأخرى ، أي ان كل مصدر دخل يعتبر وعاء ضريبية مستقل بذاته ويتم فرض ضريبة دخل عليه قد تكون بنسب مختلفة .

خامساً : دور الضرائب في دعم إيرادات الدولة في العراق ^(١١):

ان الضرائب في العراق لا تشكل عنصراً أساسياً في الإيرادات العامة للدولة ، إذ لا تزيد نسبة مساهمتها في تمويل موازنة العامة عن (٨%) سنوياً . ان العراق بلد يعتمد في إيراداته على النفط ، حيث بين الجدول رقم (١) مقدار معدل إنتاج النفط الخام للسنوات من ٢٠٠٠ ولغاية ٢٠٠٨ وإذا أخذنا أسعار النفط المحسوبة في كل سنة فان بالإمكان تقدير حجم الإيرادات التي يمكن ان يحصل عليها من النفط ، والذي يزيد عن ٩٠% من إيرادات الموازنة العامة للدولة .

جدول (١) معدل إنتاج النفط الخام وتصديره (مليون برميل باليوم) والإيراد المتوقع

السنة	معدل الإنتاج السنوي	بذل الصادرات السنوي	سعر البرميل (دو)	سنوي المتحقق بالملي
٢٠٠٠	٢،٣٦	٢،٨	١٨،٤٠	٥١،٥٢
٢٠٠١	٢،٦١	٢،٠٢	٢٠،٠٢	٥٢،٢٥
٢٠٠٢	٣،٥٢	٣،٦٣	٢٢،١٤	٣٦،٩
٢٠٠٣	١،٥٥	١،٠١	٢٥،٦٠	٢٥،٨٦
٢٠٠٤	٢،٠٢	١،٥٥	٣١،٣٩	٤٨،٦٥
٢٠٠٥	٢،٥	١،٤	٤٥،٦٢	٦٣،٨٦
٢٠٠٦	٢،١٦	١،٥٧	٥٥،٦٣	٨٧،٣٤
٢٠٠٧	٢،١٤	١،٦٤	٦٦،٧٢	١٠٩،٤٢
٢٠٠٨	٢،٤	١،٨٥	٨٧،٩٣	١٦٢،٦٧

تبرز أهمية الإيرادات الضريبية بتوفير الإيرادات بالعملة المحلية لمواجهة النفقات بالعملة وإفساح المجال لتوجيه الإيرادات بالعملة الأجنبية بتمويل بناء رأس المال المادي بدلاً من إنفاقها التجاري ، وهذا يجسد الدور الاقتصادي وتقليل الضغوط التضخمية خصوصاً في البلدان التي تعتمد على الإيرادات النفطية .

ان تكوين الناتج المحلي الإجمالي هو ما يعني تفعيل مصادر الإيرادات الأخرى كإيرادات الأخرى كإيرادات الضرائب والرسوم وإيرادات القطاع العام . وان المرحلة الأولى للإصلاح في الموازنة العامة عملت باتجاه تفعيل دور إيرادات الضرائب والرسوم بغية تقليل الاعتماد على الإيرادات النفطية . غير ان هناك معوقات تحول دون تحفيز دور هذه الإيرادات ، منها :

- ١ انتشار العديد من المظاهر السلبية ، مثل التهرب الضريبي والكمركي والذي حد من إمكانية توسيع نطاق الإيرادات العامة .
- ٢ ان أسلوب الخسارة الاقتصادية الذي عملت به المؤسسات العامة ومنذ سنوات طويلة حجم إمكانية استقطاب إيرادات جديدة يمكن من خلالها زيادة حصيلته الإيرادات العامة .

٣ مرور الاقتصاد العراقي بمرحلة الكساد يضعف من إمكانية الحكومة في تحصيل قدر اكبر من إيرادات الضرائب والرسوم عليه تتفق جميع الدول الحديثة على ان يسير نشاطها المالي وفق برنامج محدد بصورة دقيقة يشمل جميع نفقات الدولة وإيراداتها التي تقرها مسبقاً على العموم ، وتفضيلها في بيان يقتزن الصفة الإجبارية عن الطريق السلطة التشريعية في أكثر

الأحيان ، ويطلق على هذا البرنامج الموازنة العامة التي أصبحت الأداة التي تستخدمها الدولة لإعادة تحقيق التوازن والنمو الاقتصادي ولذلك يجب تفعيل مصادر الإيرادات الأخرى كإيراد الضرائب والرسوم وإيرادات القطاع العام^(١٢) .

المبحث الثاني

التهرب الضريبي^(١٣)

ورد في علم المالية العامة من التعاريف بشأن التهرب الضريبي منها:

وهو محاولة المكلفين الخاضعين لفرض الضريبة من القيام بعدم دفعها أو القيام بنقلها بصورة غير مشروعة . والتهرب الضريبي اما ان يكون تاماً أو جزئياً ويطلق البعض على التهرب الضريبي تسمية (الغش الضريبي) نظراً لاعتماد على طرق احتيالية مخالفة للقوانين المعمول بها. وتواجه جميع الدول سواء كانت المتقدمة منها أو المتخلفة هذه المشكلة والعراق كغيره من الدول تعرض لهذه المشكلة وسلباتها التي أثرت بشكل كبير على موارد الدولة من الضرائب وعكست الأداء الإداري والاقتصادي الضعيف لإدارته الضريبية المتعاقبة وأشرت اختلال البنية الأخلاقية للمجتمع الضريبي العراقي . ان ظاهرة التهرب الضريبي جريمة تبرز بوجهين :

الوجه الأول : أفعال أو امتناعات غير عمدية تقع الخطأ أو إهمالاً أو بالمخالفة لأحكام قانون ضريبة الدخل النافذ .
الوجه الثاني : أفعال أو امتناعات عمدية معاقب عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ وخصوصاً إذا كان من شأن تلك الأفعال أو الامتناعات ان تؤدي إلى إنقاص الضريبة كلياً أو جزئياً^(١٤) ان الثغرات والعيوب في النظام الضريبي المطبق في الدول النامية تجعله يسعى دائماً إلى تجسيد الدور المالي من خلال تقليص فرص التهرب الضريبي حيث ان إدارة تحصيل الضرائب تمثل مصدراً مهماً لرفد ميزانية الدولة لتغطية نفقاتها العامة مما جعل منها الدعامة الكبرى في تحقيق العدالة المالية وذلك من خلال توزيع العبء الضريبي بين الكلفين على أساس المقدرة الحقيقية للمكلف . وتترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية خطيرة من النواحي الاقتصادية والمالية وان هذه الآثار تتناسب طردياً مع حجم التهرب الضريبي فكلما زاد التهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على مجمل النواحي في أي بلد ولا يقتصر اثر التهرب الضريبي على النواحي الاقتصادية والمالية بل يتعداها إلى النواحي الاجتماعية بترابط لا يمكن فصله . ان هدف الدولة من فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعاشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الا ان التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة على تحقيق أهدافها الاجتماعية . ان للتهرب الضريبي أسباب كثيرة وان لكل من بلدان العالم خصوصية معينة من حيث الأسباب التي تدفع باتجاه التهرب الضريبي ومن حيث الآثار الناتجة عن هذا التهرب الضريبي هو (قيام المكلف باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية للتخلص من دفع الضريبة أو باستخدام طرق احتيالية أو تصريحات كاذبة أو عن طريق التدليس)

أنواع التهرب الضريبي^(١٥)

ان التهرب الضريبي عدة أنواع منها:

١ التهرب المشروع : (التجنب الضريبي)

وهو التخلص المكلف من أداء الضريبة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي حيث ينتج عنها تخلصه من دفع الضريبة دون ان يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية وهذا النوع قد يكون مقصوداً من قبل المشرع لتحقيق غايات اقتصادية واجتماعية .

٢ التهرب غير المشروع :

وهو التهرب مقصود من قبل المكلفين عن طرق مخالفتهم عمداً لأحكام القانون الجبائي قصداً منهم بعدم دفع الضرائب المستحقة عليهم اما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباح المكلف أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو إعداد سجلات وقيود المزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية من الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها :

٣ التهرب المحلي :

هذا النوع يحدث في نطاق الدولة الموجودة فيها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف ضمن حدود الدولة . اما باستغلال الثغرات الموجودة في نظام الجباية أو بطرق أو أساليب أخرى مثل التهرب عن طريق الامتناع .

ويسمى (التجنب الضريبي) كأن يرفض الأفراد استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الكمركية

٤ التهرب الدولي :

هذا النوع من التهرب يتمثل في العمل على تخلص من دفع الضريبة عن طريق التهرب غير القانوني للمداخل والأرباح من المفروض ان تخضع لضريبة البلد التي تحققت فيه إلى بلد آخر يتميز بالجباية المنخفضة .

ثانياً : أسباب التهرب الضريبي^(١٦):

هناك عدة أسباب لمشكلة التهرب الضريبي يمكن تصنيفها إلى أسباب اقتصادية وأخرى إدارية وشرعية وكذلك أيضاً أسباب اجتماعية وسنتناول أسباب التهرب الضريبي في العراق وفقاً لهذه المحاور .

أولاً : الأسباب الإدارية :

ان وضع القوانين الضريبية موضع لتطبيق يقع على عاتق الإدارة الضريبية التي تمثل السلطة التنفيذية التي تكفل حماية القانون وحسن تطبيقه . وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية .

ان ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الأسباب إلهامه التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي وهناك العديد من العيوب التي تتصف بها الإدارة الضريبية في العراق والتي كانت الباعث على التهرب الضريبي .

وهذه العيوب هي :

١ تعدد طرق تحصيل الضريبة : حيث تتبع الهيئة العامة للضرائب عدة طرق يتم بموجبها تقدير ضريبة الدخل للمكلف منها أ - طريقة الإقرار : حيث يتم تقرير دخل المكلف على أساس الإقرار الذي يجب ان يتقدم به المكلف ذاته أو يكلف شخص آخر (إقرار الغير) قبل اليوم الأول من شهر حزيران من السنة التقديرية .

ب - طريقة التقدير : حيث يتم الاعتماد في التقدير على طريقة مسك السجلات المحاسبية ويقصد هنا بالسجلات المحاسبية هي تلك السجلات التي يتم مسكها من قبل المكلف والتي تبين مقدار الربح والخسارة وسائر الموجودات التجارية والصناعية .

ج - طريقة التقدير الإداري : وهذا التقدير يتم على أساس تخمينات السلطة المالية دون الاعتماد على ما يقدمه المكلف من إقرارات أو سجلات محاسبية .

٢ صرامة أسلوب الجباية : لقد نظم قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وفي المواد من (٤٤ - ٤٨) منها طرق الجباية في هذه المواد انه على السلطة المالية تبليغ المكلف خطياً بدفع الضريبة ويكون مقدارها معيناً وكذلك تاريخ استحقاقها . وبعد التوقيع على مذكرة التقدير تبليغاً للمكلف وعليه الدفع^(١٧) وإذا لم تدفع الضريبة خلال فترة ٢١ يوم من تاريخ التبليغ يضاف إليها ٥% من مقدار الضريبة^(١٨) .

٣ عدم دقة حصر المكلفين

ويقصد بحصر المكلفين هو تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية . ان دقة حصر المكلفين تعتمد على مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي وعدم إتاحتها الفرصة للتهرب من دفع الضريبة وعلى العكس إذا لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فأنها تكون دافعاً للتهرب الضريبي . ان هذا النظام لا

وجود له في نظام الهيئة العامة للضرائب بل أنها تعتمد على نظام يدوي بدائي وهو ما يشكل ثغرة كبيرة في نظام التحاسب الضريبي . ان نظام التسجيل المعتمد من قبل الهيئة يتكون من نظم تسجيل متعددة بتعدد الفروع المنتشرة في بغداد والمحافظات حيث يوزع المكلفين في كل ضريبي علة وحدات تخمينية تقوم بتنظيم سجلات فهارس يدوية بأسماء المكلفين المسجلين لديها . ان إتباع هذا النظام لا يمكن مركز الهيئة وفروعها من معرفة ما إذا مكلف ما مسجل لدى أي فرع من الفروع الضريبية الأخرى .

٤ ضعف وسائل الرقابة :

تمثل الرقابة الوسيلة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة الضريبية . فللرقابة أهمية في إلزام الإدارة بتنفيذ القوانين بصورة سليمة .

وتختلف بنظام الضرائب النوعية عن دول التي تأخذ بنظام الضريبية الواحدة .

٥ الفساد الإداري (البيروقراطية) :

تعد ظاهرة الفساد الإداري من اكبر الإشكالات التي تواجه الدول في كيفية الضبط والسيطرة على إيراداتها من الضرائب إذ ان انتشار هذه الظاهرة يعني ان جزء لا يستهان به الحصيلة الضريبية لن يدخل إلى الموازنة العامة وبالتالي سوف يدخل إلى الموازنة العامة وبالتالي تفويض مساعي الدولة في تحقيق جملة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية .

ثانياً الأسباب الاقتصادية^(١٩) :

ويمكن تصنيف الأسباب الاقتصادية إلى :

١ أسباب تتعلق بالظروف الاقتصادية :

حيث يتأثر التهرب الضريبي بالظروف الاقتصادية للبلاد ففي حالة الكساد الاقتصادي تزداد حاجة الدولة إلى الموارد المالية لغرض زيادة الإنفاق العام والقيام بالمشاريع العامة للقضاء على البطالة وإنعاش الاقتصاد القومي ، ان حالة الاقتصاد تؤدي إلى انخفاض متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب وهذا سيؤدي إلى إغراء المكلف على التهرب الضريبي لتوفير جزء من دخله المتدني في وضع الكساد .

٢ وجود الازدواج الضريبي :

ويقصد بالازدواج الضريبي خضوع المكلف لنفس الضريبة لأكثر من مرة وعلى نفس الدخل خلال نفس الفترة المالية . ان من أهم آثار الازدواج الضريبي هو ارتفاع حجم الأعباء المالية الملقاة على عاتق المكلف بحيث يشعر بعدم عدالتها مما يدفع المكلف للتهرب من دفع الضريبة والعديد من الدول شعرت بخطورة الازدواج الضريبي ، والازدواج الضريبي قد يكون مقصوداً من قبل الدولة عندما تكون الدولة بحاجة إلى الأموال للإبقاء بالالتزامات المترتبة عليها فرض الضرائب لذلك يتعين على المشرع عدم اللجوء إلى تعدد الضرائب أو العبء الضريبي على بعض المكلفين مما يشجعهم على التهرب الضريبي .

ثالثاً : الأسباب التشريعية^(٢٠) :

ان التشريع الضريبي يمتاز بخصائص تختلف عن التشريعات الوضعية العامة وهذه التشريعات قد تكون هي الباعث على التهرب الضريبي . فالقانون الضريبي قانون غير عام وغير دائم فهو قانون غير عام لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين لنفس القانون تبعاً لحالتهم المادية العائلية وكلما أمعن القانون في هذا الاتجاه (التمييز بين المكلفين) زاد التفريق بين المواطنين مما يدعوهم للتهرب الضريبي وهو غير دائم لان الضريبي غير مستقر ويتم تعديله باستمرار تبعاً للسياسية المالية والحالة الاقتصادية للبلاد وذلك لاعتبارات فنية ، فالنظام الضريبي لم يستقر بعد فقد توالى حتى الآن قوانين فرض الضرائب العادية والنوعية الاستثنائية والعامة والتصادية والنسبية .

رابعاً : الأسباب الأخلاقية : ^(٢١)

وتعني الأسباب الأخلاقية ضعف الوعي الضريبي والسلوك الأخلاقي لدى المكلفين ويرجع ضعف الوعي الضريبي بشكل

عام إلى عدة عوامل منها :

١. اعتقاد الشخص انه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وعدم شعوره بالرضا بما تقدمه الدولة له من خدمات وانه يستطيع الاستمرار في الانتفاع بخدمات الدولة حتى عدم دفع الضريبة .
 ٢. اعتقاد الشخص ان الدولة تسيء استخدام الأموال العامة .
 ٣. التشريع الضريبي في كثير من الدول وخاصة النامية لا تتوفر فيه الشروط التي تبعث على احترام القانون وتضفي إليه الهيبة
 ٤. شعور الفرد بتقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعور الفرد بعدم العد له في توزيع العبء الضريبي .
 ٥. انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي والرشوة وعدم حرص الموظفين على المال العام .
- ثالثاً : وسائل التهريب الضريبي (٢٢) :

١. عن طريق المعاملات الحسابية :

وتشمل المعاملات الحسابية نوعين من التهريب :

أ - تخفيض الإيرادات :

وهي الطريقة الأكثر استعمالاً حيث يعتمد المكلف من خلالها على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفع الضريبة كلياً ويتمثل هذا تخفيض الإيرادات في البيع بدون فواتير أي البيع نقداً دون ترك أي اثر للعملية إضافة إلى تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية بالاتفاق مع الزبون .

ب - تخفيض التكاليف :

يحق للمكلف خصم بعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة ولكن هذا الخصم يكون وفقاً لشروط معينة منها ان تكون هذه التكاليف والأعباء موضوعة في صالح نشاط والمؤسسة وان تكون لها علاقة مباشرة بهذا النشاط وان تكون مرفقة بمبررات ووثائق رسمية وضمن ما حدده القانون . هذا الرخصة تجعل المكلف يحاول دوماً رفع نسبة التكاليف والأعباء وتضخيمها بكل الوسائل .

٢. التهريب عن طريق عمليات مادية بكل الوسائل .

هذا النوع من التهريب يعتمد على ممارسة المكلف لعدة نشاطات دون إعلام الإدارة الضريبية من خلال إعفاء جزء من البضاعة وبيعها في السوق .

أ - التهريب عن طريق عمليات قانونية :

ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر بصورة مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية وذلك من خلال تقديم وثائق ومستندات غير حقيقية (وهمية) وخاصة ما يتعلق بالميزانية الخاصة للمشاريع والشركات الأهلية .

ب - التهريب عن طريق عمليات مادية :

وتتمثل بإخفاء السلع والمواد الأولية التي تكون في الحقيقة خاضعة للضريبة وهذا الإخفاء قد يكون كلي أو جزئي .

الإخفاء الجزئي :

ويتمثل بإخفاء جزئي من المخزونات أو الأملاك التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق

السوداء .

الإخفاء الكلي :

ويتم هذا الإخفاء بقيام أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية يصعب الوصول إليها ويتم بيع الإنتاج المتحصل منها دون فواتير وبعيداً عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزانة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها .

رابعاً : آثار التهرب الضريبي

الآثار الاقتصادية^(٢٣) : حيث تتلخص الآثار الاقتصادية بكبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية الخاصة لان هذه المؤسسات تجد ان التهرب الضريبي من انجح الوسائل لتعظيم أرباحها بصورة سريعة آثار اقتصادية سلبية أهمها : أولاً : اثر التهرب على تمويل التنمية : تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية من أهم أهداف الحكومات في الدول النامية بل يمكن القول أنها تعد من الأهداف النهائية للسياسية الاقتصادية لتلك الدول ويشكل التهرب الضريبي احد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالإيرادات المالية للدولة .

ثانياً : اثر التهرب على إدارة المشروعات : ان انتشار التهرب في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية يؤدي لاجتذاب الأفراد وأحوالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من . وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط أو يمثل التهرب زياد في الإيراد مما يشكل ميزة للاستثمار في هذا النوع من النشاط الذي قد لا يكون مفيداً بالنسبة للمجتمع وقد لا تسعى الدول إلى تشجيع هذا النشاط ومع هذا يتجه إليه الأفراد لما يتميز به من إمكانية التهرب والتخلص من الضريبة في مجاله .

ثالثاً : اثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات : ان من أهم شروط المنافسة بين المشروعات هي التفوق في الإنتاج أو التنظيم في تحقيق الفائدة للمجتمع . الا ان التهرب الضريبي يؤدي إلى إهدار شروط المنافسة هذه بين المشروعات وتكون الفرصة اكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي . حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الإنتاج بمقدار قيمة ما احتفظت به من أموال نتيجة لتهربها من الضريبة مما يجعل لهذه المشاريع ميزة السيطرة على السوق ومنافسة غيرها من المشاريع التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة .

رابعاً : اثر التهرب الضريبي في المستوى العام للأسعار^(٢٤) : يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام فاعلية الإدارة الضريبية في تحقيق أهداف السياسة المالية حيث تهدف السياسة الضريبية في فترة التضخم إلى سحب القوة الشرائية الزائدة من المستهلكين والتي تسبب زيادة في ارتفاع الأسعار . وتؤدي الضرائب (مباشرة) على المدخولات إلى تحقيق تلك النتيجة عن طريق الاقتطاع الضريبي . الا ان نجاح البعض في التهرب من دفع هذه الضرائب يؤدي إلى انعدام فاعليتها كأداة لتحقيق هدفها وهذا ما يؤدي إلى زيادة الثقل في يد المستهلكين وزيادة الإنفاق الاستهلاكي وتدهور قيمة النقود وزيادة التضخم وارتفاع الأسعار .

خامساً : اثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج^(٢٥) : ان انخفاض حصيللة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي قد يدفع بالحكومة إلى زيادة معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة . وذلك عندما يتسع نطاق التهرب وتزداد الحاجة إلى الموارد التي قد تتجاوز المعدلات المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج بما يدفع إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج .

الآثار المالية : ان خسارة الخزانة العامة أو فقدانها لحصيلتها من الضرائب المتوقعة يؤدي إلى التضخم النقدي في نسب الإصدار الذي ليس له مقابل إضافة إلى انه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تتبعها الدولة لسد الفراغ المالي الكبير الذي يسببه التهرب في الخزانة العاملة .

الآثار والاجتماعية النفسية : يتسبب التهرب الضريبي في إضعاف أخلاق الجماعة وفي إضعاف علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة فهو يخل بإخلاص كبيراً بفكرة العدالة والمساواة في توزيع الضرائب إذا يتحمل العبء الأكبر منه دائماً المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة ويلاحظ ان زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم إلى تهرب بسبب شعورهم بالغبن . وهكذا قد تشيع روح الغش في الجماعة وهو أمر مهم وخطير^(٢٦) .

وسائل معالجة التهرب الضريبي في العراق

واقع النظام الضريبي في العراق

أولاً : نظرة حول التشريعات النافذة في العراق (٢٧) :

تبنى العراق أول قانون لضريبة الدخل هو قانون المرقم ٥٢ لسنة ١٩٢٧ بعد تأسيس الدولة العراقية الحديثة وتأثر ذا القانون بقانون ضريبة الدخل النموذجي الذي أدته بريطانيا عام ١٩٢٢ لغرض استخدامها في مستعمراتها آنذاك. ومنذ عام ١٩٢٢ وحتى اعتماد قانون ضريبة الدخل الحالي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ لم يطرأ أي تغيير هام أو تحديث له اثر يذكر على التشريع السابق . وان القانون رقم ١١٣ هو أيضاً لم يحضأ بأي تعديلات هامة سوى التعديلات التي ليس لها اثر واضح على النظام الضريبي .

وبعد سقوط النظام السابق قامت سلطة الائتلاف بإصدار القرار رقم ٣٧ في الأول من نيسان الذي أوقفت بموجبه النظام الضريبي اعتباراً من السادس عشر من نيسان ٢٠٠٣ ولغاية عام ٢٠٠٤ . كذلك أصدرت سلطة الائتلاف المؤقتة الأمر رقم ٤٩ والذي خفض بموجبه سعر الضريبة وزادت السماحات القانونية وتم به إخضاع موظفي إلى ضريبة الدخل أسوة بموظفي القطاع الخاص لتحقيق نوع من العدالة وأبقى على القوانين الحالية نافذة المفعول مع الإبقاء على الإصلاح الضريبي الذي بدأ من خلال تخفيض سعر الضريبة وزيادة السماحات .

وعندما نقول ضريبة الدخل في العراق فإننا نعني بها جميع الضرائب التي تجبها الهيئة العامة للضرائب من خلال تنفيذ القوانين التالية :

- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- قانون ضريبة العقار رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٩ المعدل .
- قانون ضريبة المبيعات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٥ (الغى بموجب القانون رقم ٣٣ لسنة ١٩٩٤ على الوفيات الواقعة خلال فترة نفاذه) .
- قرار ضريبة نقل ملكية العقار (قرار ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢) .
- تعليمات ضريبة الاستقطاع المباشر رقم ١ لسنة ٢٠٠٧ بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية ٢٠٠٨ .

ثانياً : مواصفات وخصائص النظام الضريبي في العراق :

ان من أهم مواصفات النظام الضريبي في العراق هي :

- ١ انه يجمع بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وذلك عن طريق فرض ضرائب مباشرة على الدخل ورأس المال وفرض ضرائب بصورة غير مباشرة عن طريق الرسوم الكمركية ورسم الطابع ورسم التسجيل العقاري ورسوم الإنتاج .
- ٢ يتميز بكثرة الإعفاءات والسماحات حيث نلاحظ توسع مشرع العراقي في الإعفاءات بهدف القضاء على الأثر السلبى للضرائب اقتصادياً واجتماعياً .
- ٣ يتميز القانون الضريبي العراقي بكثرة التعديلات غير الهامة التي طرأت عليه .
- ٤ قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ يعتبر المكلف العربي مقيماً بمجرد دخوله بغض النظر عن المدة التي يقضيها .

٥ يعتمد في تحقيق قاعدة الضريبة على ثلاث عناصر هي :

أ تضمين مبالغ الدخل الخاضعة للضريبة .

ب تشخيص الدخل المعفى من الضريبة .

ت تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة .

٦ قانون ضريبة الدخل يقر بالوحدة الضريبية من خلال المادة (٦) الفقرة (١) ولكنه أيضا يعتمد دمج المدخولات من خلال الفقرة (٢) من نفس المادة .

٧ الإقامة والإقليمية هو معيار الخضوع للضريبة في تحقق الدخل

ثانياً : مشكلات إدارة تحصيل الضرائب في العراق :

ان إدارة تحصيل الضرائب كغيرها من الإدارات تتكون من هيكل إداري قائم على أساس توزيع الصلاحيات والمسؤوليات حيث يفترض ان يقف على رأس الهيكل الإداري رئيس هيئة عامة للضرائب ، وتعد مشكلات إدارة تحصيل الضرائب من الأمور المهمة ويأتي في مقدمة هذه المشكلات ما يلي :

١ التهرب الضريبي .

٢ الازدواج الضريبي .

٣ الفساد الإداري .

أولاً : التهرب الضريبي : وهو محاولة المكلفين الخاضعين لفرض الضريبة من القيام بعدم دفعها أو القيام بنقلها بصورة غير مشروعة . والتهرب الضريبي اما ان يكون تاماً أو جزئياً ، ويطلق البعض على التهرب الضريبي تسمية (الغش الضريبي) نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين المعمول بها . وتواجه جميع الدول جميع الدول سواء كانت المتقدمة منها أو المتخلفة هذه المشكلة والعراق كغيره من الدول تعرض لهذه المشكلة وسلباتها التي أثرت بشكل كبير على موارد الدولة من الضرائب وعكست الأداء الإداري والاقتصادي الضعيف لإدارته الضريبية المتعاقبة وأشرت اختلال البنية الأخلاقية للمجتمع الضريبي العراقي . ان ظاهرة التهرب الضريبي جريمة تبرز بوجهين :

الوجه الأول : أفعال أو امتناعات غير عمدية تقع خطأ أو إهمالاً أو بالمخالفة لأحكام قانون ضريبة النافذ .

الوجه الثاني : أفعال أو امتناعات عمدية معاقب عليها في قانون ضريبة الدخل النافذ وخصوصاً إذا كان من شأن تلك الأفعال أو الامتناعات التي تؤدي إلى إنقاص الضريبة كلياً أو جزئياً .

ان الثغرات والعيوب في النظام الضريبي المطبق في الدول النامية تجعله يسعى دائماً إلى تجسيد الدور المالي من خلال تقليص فرص التهرب الضريبي حيث ان إدارة تحصيل الضرائب تمثل مصدراً مهماً لرفد ميزانية الدولة لتغطية نفقاتها العامة مما يجعل منها الدعامة الكبرى في تحقيق العدالة المالية وذلك من خلال توزيع العبء الضريبي بين الكلفين على أساس المقدرة الحقيقية للمكلف ، وتترتب على التهرب الضريبي آثار سلبية خطيرة من النواحي الاقتصادية والمالية وان هذه الآثار تتناسب طردياً مع حجم التهرب الضريبي فكلما زاد التهرب الضريبي زادت آثاره السلبية على مجمل النواحي في أي بلد ولا يقتصر اثر التهرب الضريبي على النواحي الاقتصادية والمالية بل يتعداها إلى النواحي الاجتماعية بتربط لا يمكن فصله .

ان هدف الدولة من فرض الضرائب هو تحقيق العدالة في توزيع الثروات بين أفراد المجتمع ورفع المستوى المعاشي للفئات الفقيرة وتقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الا ان التهرب الضريبي يضعف من قدرة الدولة على تحقيق أهدافها الاجتماعية . ان للتهرب الضريبي أسباب كثيرة وان لكل بلد من بلدان العالم خصوصية معينة من حيث الأسباب التي تدفع باتجاه التهرب الضريبي ومن حيث الآثار الناتجة عن هذا التهرب .

ثانياً : الازدواج الضريبي(٢٨) : قدم المتخصصون في المشكلات الضريبية الازدواج الضريبي على انه عملية حساب وفرض نفس نوع الضريبة على نفس مصدر الدخل الخاضع للضريبة وخلال نفس المدة المعينة ومعنى ذلك تحقيق نوع من الغبن على الشخص (معنوي أو طبيعي) بسبب تكرار حساب الضريبة عليه لأكثر من مرة ان الازدواج الضريبي عملية

حسابية تعد من المشكلات المهمة التي تواجه إدارة التحصيل ولكي يمكن التأكد من وقوعها لا بد من توافر أربعة شروط أساسية نذكرها كالآتي :

- ١ ان الازدواج الضريبي يصيب الشخص المكلف بأداء الضريبة .
- ٢ ان الازدواج الضريبي يصيب المصدر المالي الخاضع للضريبة .
- ٣ ان الازدواج الضريبي يتناول الواقعة المنشئة للضريبة .
- ٤ ان الازدواج الضريبي يتعلق بالضريبة المفروضة على المكلف . ان الازدواج الضريبي يقسم إلى نوعين أساسيين وهما كما يأتي :

أولاً : الازدواج الضريبي المحلي : ويعرف أيضاً بالازدواج الداخلي حيث إذا توافرت الشروط الوارد ذكرها أعلاه ويتعلق الأمر بالضريبة بحيث يتم فرض الضريبة لأكثر من مرة داخل البلد بين المحافظات والأقاليم وقد عالج هذه المشكلة قانون الضريبة العراقي .

ثانياً : الازدواج الدولي : ويتحقق هذا النوع عندما تتوفر الشروط الوارد ذكرها أعلاه عند تحقيق الوعاء الضريبي في أكثر من دولة واحدة . إذن من الممكن ان تفرض الضريبة على دخل المستثمر الأجنبي في كل دولة من الدول التي يحمل المكلف جنسيتها وكذلك الدول التي يقيم فيها أو الدولة الكائنة أمواله أو التي ينبع من موردها . برزت مشكلة الازدواج الضريبي في العراق في الآونة الأخيرة بسبب تمتع البعض من المكلفين بالجنسية المزدوجة . ان التقسيمات الأخرى غير مقصود إذ ان النوع الأول يعتمد المشرع تحقيقه وحدوثه داخل الدولة لزيادة حصيلة الضرائب وذلك للتمييز بين الدخول تبعا لمصادرها أو لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية معينة . اما الازدواج الضريبي غير المقصود فانه يحصل بشكل غير معتمد من المشرع ويمكن ملاحظة ذلك عادة في الازدواج الضريبي الدولي وقد تم معالجة هذا النوع من الازدواج من خلال توقيع الاتفاقيات بين الدول .

ثالثاً : الفساد المالي والإداري (٢٩) : ان الفساد الإداري والمالي من أهم المشكلات التي تواجه إدارة التحصيل في مختلف بلدان العالم وعلى وجه التحديد بلدان العالم الثالث يعتبر هذا الفساد كظاهرة ويعتبره بعضهم من الآفات التي تعيق المجتمع والبلد بأكمله وتساعد على نهب ثرواته وتمنع حركة العمران والتقدم وتحقيق الرفاهية الاقتصادية . ويعود تفشي هذه الظاهرة إلى نوعين من الأسباب وكما يأتي :

أولاً : الأسباب التي ترتبط بذات البيئة الخارجية لإدارة التحصيل وهي :

- ١ الظروف السياسية : فمتى ما كانت الظروف السياسية مضطربة وغير مستقرة فإنها توفر للمناخ الملائم لذلك ؟
- ٢ الظروف الاقتصادية : إذ ان عدم الاستقرار الاقتصادي وعدم وضوح توجهات سياسية الدولة الاقتصادية من شأنها ان تدفع بهذا الاتجاه .

٣ العوامل الاجتماعية : إذ ان التصور الاجتماعي الخاطئ بخصوص الضرائب وكذلك انعدام الثقافة والوعي الاجتماعي للمواطن من شأنه ان يدفع بهذا الاتجاه .

ثانياً الأسباب التي ترتبط بالبيئة الداخلية لإدارة تحصيل الضرائب :

١. عدم توفر الكوادر المدربة والمؤهلة والنزيهة .
٢. عدم وجود نظام رقابي محكم يستطيع سد الأبواب والشغرات أمام التلاعب وأشكال الفساد الإداري والمالي .

ثالثاً : التهرب الضريبي في العراق (٣٠)

أولاً : أنواعه : من أهم أنواع التهرب الضريبي :

١. الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي :

بحيث لا تصل أي معلومات عن النشاط الاقتصادي إلى وزارة المالية وبالتالي لا يتم دفع لا يتم دفع أي ضرائب على الإطلاق ويعتبر كتمان النشاط الاقتصادي من اكنم الوسائل اماناً حيث يساعد في ذلك وجود الكثير من القطاعات غير المنظمة والتي تتمثل بالأعداد الكبيرة من الأنشطة التي تعمل بدون ترخيص وهذه تشمل أنشطة صناعية حرفية وخدمية وتعليمية.... الخ

٢. إخفاء الأرقام والأرباح الحقيقية في جميع بيانات مكلفي الضرائب وهذا يحدث غالباً في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً فيها ولا تكون لها علاقة مباشرة في هذه النشاطات .

٣. زيادة النفقات وتقليل الإيرادات بحيث يتم تضخيم التكاليف على نحو وهمي من خلال زيادة التكاليف للسلع وزيادة أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة .

٤. تخفيض أسعار السلع والخدمات وتزوير أوراق وفواتير الاستيراد والعمل على تقليل عدد المواد المستوردة في الفواتير للتهرب من دفع الرسوم الكمركية.

٥. تنظيم إجازات السلع بأسماء أشخاص ليس لهم علاقة في التجارة والاستيراد وذلك من أجل إخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي لغرض التهرب من دفع الضرائب .

٦. عدم تسديد ضريبة الرواتب والأجور بالنسبة للعاملين في المصانع والشركات بهدف تقليل التكلفة على أصحاب العمل وعدم تسجيل العمال ف التأمينات الاجتماعية وبالتالي يصبح التهرب ضريبي وتأميني في نفس الوقت.

٧. تأخر المكلفون بدفع الضريبة لعدة سنوات واستخدام مبلغ الضريبة خلال فترة التأخير كأرباح وانتظار صدور مراسيم أو قرارات بالعفو عن الفوائد والغرامات .

ثانياً : أسبابه :

للتهرب الضريبي في العراق العديد من الأسباب شائعة شأن العديد من دول العالم الا اننا سنتناول في بحثنا هذا ابرز الأسباب التي تؤدي لهذه الظاهرة .

١. تطور معدلات التضخم ان الظروف التي مر بها العراق في السنوات الماضية والتي لا تزال تبعاتها تقف حجر أمام سعي الاقتصاد العراقي لتحقيق النهوض والتنمية المشهودة فالواقع يشير إلى ان هذا الاقتصاد تكبل العديد من الأمراض الاقتصادية والتي تفاقمت في السنوات الأخيرة .

٢. الجدول التالي يبين معدلات التضخم في العراق للمدة (١٩٩٠ - ٢٠٠٤) حيث يتضح من هذا الجدول ان واثار التضخم أخذت بالارتفاع بشكل حاد جداً على امتداد الأعوام الماضية بعد ان كان معدل التغير في الرقم القياسي بالأسعار يبلغ (١,٦%) عام ١٩٩٠ .

واصل الارتفاع حتى بلغ أقصى ارتفاع له خلال عام ٢٠٠٤ ليبلغ (٣٣,٦%) ان تسارع في معدلات التضخم لا بد ان تقضي إلى التدهور في القوة الشرائية بالدينار وارتفاع في المستوى العام بالأسعار وبالتالي انخفاض في المستوى المعاشي وتراجع في حصة الفرد من الدخل القومي .

تطور معدلات التضخم في العراق للفترة (٢٠٠٤ - ١٩٩٠)

السنة	معدل التضخم (معدل التغير في الرقم القياسي %)
١٩٩٠	٥١.٦
١٩٩١	١٨٦.٥
١٩٩٢	٨٣.٧
١٩٩٣	٢٠٧.٦
١٩٩٤	٤٩٢.١

٣٥١.٣	١٩٩٥
١٥٠.٤	١٩٩٦
٢٩٠.١	١٩٩٧
١٤٠.٧	١٩٩٨
١٢٠.٥	١٩٩٩
٤٠.٩	٢٠٠٠
١٦٠.٣	٢٠٠١
١٩٠.٣	٢٠٠٢
٢٦٠.٩	٢٠٠٣
٣٣٠.٦ (٣١)	٢٠٠٤

٣. الفساد الإداري^(٣٢) : قد أسهم التهرب الضريبي في العراق إلى تدني الإيرادات الضريبية بسبب غياب سلطة القانون وعدم وضوح القوانين ا اعتاد اغلب المكلفين بدفع الضريبة إلى كتمان نشاطهم الاقتصادي فمثلاً نجد ان بعض الشركات ومكاتب المقاولات لم توثق نشاطها لأثر الضرائب فضلاً عن التزوير الذي يمارسه العديد من الموظفين ورجال الأعمال والتهرب من دفع الضريبة ونتيجة لذلك انخفض مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي وإيرادات العامة خلال الفترة من ٢٠٠٤ - ٢٠٠٨ على الرغم من اتساع حجم الشركات وقيام عدد هائل من المشروعات في عموم العراق خلال الفترة أعلاه إذ بلغ عدد الشركات المحلية بعد عام ٢٠٠٣ في وزارة التجارة (٢٦) ألف شركة وفي سوق العراق للأوراق المالية (٨٠) شركة بعد ان كانت (١٣) شركة فقط في عهد النظام السابق ، ناهيك عن الزيادة المضطردة في الاستيرادات وانتعاش أسواق العقارات فضلاً عن ذلك تضمنت لقوانين الضريبة الجديدة إضافة دخل جديد من خلال فرض ضرائب على استخدام الهاتف النقال الذي بلغ عدد خطوطها زهاء ٧ ملايين خط وفي عام ٢٠٠٦ وبما ان النجاح النظام الضريبي يقاس بمدى قدرته على تحقيق اكبر حصيلة ممكنة تكفل للدولة القيام بأهدافها التنموية إذا لا بد من إصلاح النظام الضريبي في العراق من خلال التصدي للتهرب الضريبي في إطار منظومة متكاملة من إدارة ضريبية فعالة وحديثة ويكون الإصلاح من خلال الآتي :

- ١ إعادة النظر في سعر الضريبة التصاعدي الذي ورد في المادة (١٣) من الفقرة (١) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بمعدل عام ٢٠٠٤ كونه يعد من أهم الدوافع على التهرب الضريبي .
- ٢ استبدال بعد الأحكام الخاصة بالعقوبات كمادة (٥٦ فقرة ١) والمادة ٥٧ و ٥٨ من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل . حيث ثبت عدم جدوى هذه الأحكام في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بعقوبات شديدة بما يخص سجن الغرامات المالية .
- ٣ تحقيق البساطة والوضوح في القوانين الضريبية على نحو يمكن فهمها بكل جوانبها حتى على مستوى المكلف البسيط ، وان تكون الأحكام كافة واضحة ومعلومة تمكن المكلف من حساب ضريبته ، وان تحد من قدرة الموظفين في استخدام اجتهاداتهم في تطبيق تلك القوانين.
- ٤ ضرورة نشر الوعي الضريبي كونه من الوسائل الجوهرية لإنجاح السياسة الضريبية في مكافحة الفساد من خلال شعور كل مواطن بأن مساهمته بدفع الضريبة تسهم ببناء مجتمعه وتنميته وازدهاره .
- ٥ إعادة النظر في رواتب موظفي دوائر الضرائب في العراق وبعبكسه تكون الوظيفة عرضة للفساد والعمل بنظام الحوافز والمكافأة بشرط ان تكون وفق معايير النزاهة .

فتح دورات تدريبية لموظفي الضريبة والمكلفين بدفع الضريبة تظهر أهمية المال العام والضرائب ودفعها وجبايتها وتأثر الوضع المالي بالبلد في الاستقرار الاقتصادي هذا وقد نصت المادة (٥٦) على انه (يعاقب بغرامة لا تقل عن ١٠٠ دينار) ولا تزيد عن ٥٠٠ دينار من يمتنع أو يتأخر عن تقديم معلومات إلى دوائر الضريبة عن دخله ان ممتلكاته .
اما المادة ٥٧ قد نصت على انه (يعاقب بالحبس لمدة لا تزيد على سنة من قدم معلومات كاذبة أو أخفى معلومات عن دخله الخاضع للضريبة)

هذا وان ليس المكلف وحده يبحث عن أسباب التهرب من دفع الضريبة انما هناك بالمقابل باحثين عن الريع من الموظفين وبذلك تكون هناك علاقة فساد مابين القطاع الخاص والعام إذ ان الموظفين يستخدمون أساليب لمساعدة المتهربين على التهرب من دفع الضريبة وأخيرا يبقى التهرب الضريبي جرح نازف في خاصرة الاقتصاد الوطني وتبقى مسألة مكافحته هاجس الحكومة وأصحاب الدخول بمختلف فئاتهم رغم ان التهرب الضريبي الكبير هو لدى أصحاب الدخول العالية لاسيما لدى كبار المكلفين من القطاع الخاص وهو اكبر بكثير من ذوي الدخل المحدود والمنخفض لذلك من المهم التركيز على العامل الأخلاقي والوطني والديني والإنساني وتنمية الإحساس بالمسؤولية الوطنية .

١. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .

٢. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ .

رابعاً : وسائل معالجة التهرب الضريبي (٣٣) :

١. معالجة العوامل المؤدية للتهرب :

يرجع التهرب الضريبي لعدة عوامل أخلاقية وقانونية وسياسية وفنية وعليه ينبغي معالجة تلك العوامل من عدة نواحي وكما يلي :

أ- من الناحية الأخلاقية : ينبغي زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين عن طريق تعريف أفراد المجتمع بواجباتهم الضريبية لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الأخلاقية والاجتماعية الصالحة في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات والمشاريع التي تعود بالخير على عموم المواطنين ولا بأس بالتذكير أيضاً ببعض المشاريع التي أقيمت بمساعدة الإيرادات التي تحصلها الدولة من أداء الأفراد لواجباتهم الضريبية إضافة إلى ذلك فان على الدولة ان تنمي الوعي والإحساس لدى الأفراد بان دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل ان يكون التزام قانوني لان فيه التعبير الحقيقي التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع .

ب- من ناحية توافر الجزاءات المناسبة على التهرب الضريبي .

من العوامل التي تساعد على شيوع ظاهرة التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكاملة على هذه الجريمة أو انه توجد عقوبات ولكنها غير رادعة وعليه ينبغي إعادة النظر بالعقوبات والقوانين النافذة على المتهربين من الضرائب مع التأكيد على ان التهرب الضريبي يعلن الاعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة .

ج- من الناحية الفنية :

يجب تدريب العناصر التي تعمل في المجال الضريبي كافيا على نحو يكفل لهل الوقوف على احداث الأساليب ومن المهم أيضا تدعيم الإيرادات المكلفة بجباية الضرائب بإعداد كافية من العاملين الكفوئين وتزويدها بما تحتاج من أجهزة ومعدات آلية متطورة تتلائم مع درجة المهمة الملقاة على عاتقها إذ ان مكافحة الضريبي تعني قبل شي وجود أداة ضريبية عالية الكفاءة .

د- من الناحية السياسية :

ينبغي ان تحرص الحكومة على تطبيق نظام ضريبي عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وميسور وسهل على البعض الآخر كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي وكذلك للعاملين فيه .

هـ - من الناحية الاقتصادية : ينبغي على الحكومات العمل جاهدة على توجيه الحصيللة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع كذلك العمل على جعل المواطنين يشعرون بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل منهم .

٢. العمل بمبدأ الشفافية الضريبية^(٣٤) :

عرفت الشفافية الضريبية بأنها الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه ان يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم

أهداف الشفافية الضريبية

أ أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري فعملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث ان موظف السلطة المالية لا يستطيع ان يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على معرفة بالقوانين والتعليمات .

ب تساعد تطبيق مبدأ المسائلة .

ج تساعد على زيادة الوعي الضريبي للمكلف وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة فيما يتعلق بالضريبة المفروضة على ممارسة نشاط معين .

د تطبيق مبدأ العدالة الضريبية وهو من المبادئ الأساسية التي بينت عليها الضرائب .

ه زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي .

وتساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية .

مبادئ تطبيق الشفافية الضريبية

من المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية هي :

أ مشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية حيث تبرز أهمية هذا الإجراء من خلال اخذ رأي المواطنين وتشجيعهم على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها .

كذلك يجب ان تكون للمكلفين حقوق واضحة وتشمل هذه الحقوق العناصر التالية :

١ الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب .

٢ المعاملة الضريبية العادلة والسريعة .

٣ المحافظة على سرية المعاملات والمعلومات .

٤ حق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة .

٥ وجود هيكل معقول للجزاءات الضريبية .

ب تفعيل دور الإعلام وحماية الإعلامي في حالة الكشف عن التلاعبات التي تحصل في الإدارة الضريبية.

ج التقييم الدوري لتطبيق مبدأ الشفافية في الهيئة العامة للضرائب .

د إنشاء قسم خاص للنظر في شكاوي المكلفين .

ه يجب ان تستند مخرجات الضرائب والرسوم إلى أساس قانوني صريح .

مفهوم الحكومة الالكترونية : مصطلح يراد به التحول نحو الأتمتة في انجاز العمليات الإدارية وذلك بالاعتماد على تنظيم معلومات إدارية متقدمة وكذلك توفير خدمة الانترنت إضافة إلى توفير الكوادر المتخصصة المتفهمة لدور وأهمية هذه المهمة . ان العمل بمفهوم الحكومة الالكترونية في المجال الضريبي يقصد قيام المكلف بأداء الالتزامات المالية المترتبة عليه تجاه إدارة التحصيل الضريبي من خلال استخدام استمارات خاصة محفوظة على الموقع الالكتروني الخاص بالهيئة العامة للضرائب وبالتحديد ما يتعلق منها بإدارة التحصيل بحيث يستطيع المكلف سداد ما بذمته من استحقاقات ضريبية من خلال عملية الاتصال الالكتروني هذه ويمكن ان يتوسط هذه العملية شبكات الصيرفة والبنوك والمؤسسات المالية التي أصبحت تنشط في الآونة الأخيرة وتعمل على تشجيع التعامل من خلال بطاقات السحب الفوري وبطاقات الائتمان . ان هذه التطورات ما يبررها إذ انه لم يعد كافياً ان يتولى أي دولة أو حكومة بنفسها إعادة النظر في آليات عملها وتقديم الخدمات إلى المواطن ، فتلك أساليب وطرق سقطت وانتهت مع مرور الزمن إذ أصبح التطور التكنولوجي يفرض نفسه على المجتمعات والحكومات .

ومع ذلك الوضع أصبح من الضروري مواكبة المجتمعات الحديثة من خلال تأسيس الحكومة الالكترونية لتقديم خدماتها إلى المواطن عبر الانترنت أو الهاتف الجوال أو وسيلة الكترونية بدلاً من الخدمات الورقية الكلاسيكية في أي بلد في العالم .

الاستنتاجات

ان التهرب الضريبي ظاهرة تكاد لا تخلو أي دولة في العالم منها وان كانت تتفاوت حدتها لأسباب تتعلق برصانة القوانين والإجراءات الإدارية المنظمة للضرائب .

هذه الدول والوعي الضريبي لدى المواطن فيها وفي ضوء هذه الدراسة تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية .

١. ضعف تطبيقات القوانين في العراق وخاصة في ظروف ما بعد الاحتلال ومنها قانون الضرائب والإجراءات المنظمة لتطبيقه في العراق على مختلف الشرائح المشمولة بالقانون .
٢. ان مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية .
٣. يجب لمجابهة التهرب الضريبي معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين والضغط الضريبي المرتفع.
٤. ثقافة المكلف ونظراته إلى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه اما المكلف للتخلص من الضريبة .
٥. يجب ان تكون الرقابة الجبائية من انجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي الا أنها تبقى قاصر وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني .
٦. ان تنشيط التفكير الاستراتيجي في الهيئة العامة للضرائب يؤمن استخدام الأتمتة في بناء الحكومة الالكترونية .
٧. ان الهيئة العامة للضرائب تحتاج إلى بناء قاعدة مصرفية متطورة تستند إلى التدريب لإحداث التطورات في مجال العمل الضريبي.
٨. هناك مستوى معين من عدم الثقة بين المكلف وإدارة التحصيل .
٩. هنالك ضعف في البناء المعلوماتي الذي يضمن كل ما مطلوب من العملاء المكلفين في بيانات كخطوة أساسية نحو تطور العمل في الهيئة العامة للضرائب .
١٠. هنالك ضعف في نوع وطبيعة العلاقة بين إدارة تحصيل الضرائب من جهة والنظام المصرفي من جهة أخرى بالشكل الـ ١ يعيق قيام الحكومة الالكترونية .

١. ضرورة إجراء مراجعة شاملة لنظام الجزاءات التي تضمنها تشريعات الضرائب باتجاه تغطية المكلفين أنواع المخالفات التي يمكن ان يلجأ إليها المكلفون وضمان التوازن فيما بينهما لمستوى الضرر الذي يمكن ان ينجم عنها مع ضرورة الاستفادة من تجارب النظم الضريبية المتطورة في العالم بهذا المجال .
٢. ضرورة إنشاء قسم إدارة مكافحة التهرب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب كما هو الحال في بعض البلدان العربية مثل مصر ومنح هذا القسم صلاحيات واسعة لتوقيع العقوبات والجزاءات بحق المتهربين .
٣. نقترح تعديل قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ليتضمن عقوبة مدنية على الطرف الذي يمتنع عن إعطاء المعلومات اللازمة .
٤. نقترح تعديل العقوبات الواردة بموجب الفقرة أولاً من المادة ٥٦ وزيادة المبلغ أو استبدال بغرامة كأن تكون نسبة من الضريبة المستحقة وهو الأسلوب الأفضل .
٥. استبدال بعض الأحكام بالعقوبات في المواد ٥٦ - ٥٧ - ٥٨ من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل عام ٢٠٠٤ الذي ثبت عدم جدواها في الحد من التهرب الضريبي بعقوبات أشد فيما يخص السجن والغرامة المالية .
٦. العمل بالبند ثانياً من المادة ٢٨ من الدستور العراقي المتضمنة إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى لمستوى معيشته وتحقيق التوازن المساواة بين شرائح المجتمع .
٧. نأمل ان تقوم الجهات المعنية ومنها مجلس الوزراء بتعميم إلى جميع المؤسسات والدوائر بضرورة الالتزام بتطبيق المادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل .
٨. يجب ان تتميز القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الدول الخارجية (الشعبية) / منظمات المجتمع المدني....الخ) .
٩. على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء .
١٠. تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.
١١. تقييد حرية المخمن في فرض الضريبة من خلال إجراء تعديلات على الضوابط والتعليمات وجعلها غير قابلة للتأويلات من قبل ممثل السلطة المالية .
١٢. تطبيق مبدأ التخصص المهني بحصر دخول المكلفين والذي نعني به ان يكون هناك مثال معين متخصص لتخمين إيرادات مهن معينة (أطباء ، محامينالخ) .
- إذ ان إتباع أسلوب التخصص المهني إلى جانب التخصص الجغرافي المتبع حالياً يؤدي إلى سرعة الانجاز نتيجة معرفة المخمنين بأحوال مكلفهم عن كثب ضمن المنطقة الجغرافية المحددة ومن ثم تحديد إرباح أولئك المكلفين بشكل أكثر دقة وواقعية .
١٣. تفعيل تطبيق مع مفهوم الشفافية في الهيئة العامة للضرائب وما لهذا المفهوم من اثر الحد في عمليات الفساد الإداري والمالي وزيادة الإيرادات الضريبية .
١٤. إعادة النظر في سعر الضريبة التصاعدي الذي ورد في المادة ١٣ من الفقرة (١) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل عام ٢٠٠٤ كونه من أهم الدوافع على التهرب الضريبي

١. ابتسام خلف (تقييم وفاق تطوير ادارة تحصيل الضرائب) رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد بغداد ٢٠١٠ .
٢. جبار الكعبي / شفافية الضريبة وفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب.
٣. جبار الكعبي : التشريعات الضريبية في العراق (بغداد ١٩٩٨ ص ٢٨) .
٤. جهاد سعد الخصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الاردني ، ط ١ ، ١٩٩٩ م .
٥. الدجيلي حسن عداي ، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ سنة ١٩٨٢ المعدل / م ٥٦ ، ط ١ ١٩٨٨ .
٦. صالح حسن كاظم : مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد بحث مقدم الى دائرة البحوث والدراسات ، بغداد ٢٠١٠ .
٧. طاهر الجنابي علم المالية لتشريع المالي ، بغداد ، دار الكتاب والطباعة والنشر .
٨. عادل فليح العلي ، استخدام الضرائب على الاستغلال كإحدى ادوات السياسة المالية والاقتصادية في العراق ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد السابع ، العدد ١٤ ، ١٩٨٥ م .
٩. عبد المنعم سعيد علي اقتصاديات النقود والمصارف الجامعة المستنصرية بغداد ط ٢ ، ١٩٨٦ .
١٠. عصام الجليبي : السياسة النفطية في العراق / جريدة عرب بئرو / عمان شباط ٢٠٠٩ العدد رقم (١) ٢٨ / ٨ / ٢٠٠٩ .
١١. عوض فاضل اسماعيل الدليمي النقود والبنوك ، جامعة بغداد ، ١٩٩٠ .
١٢. فوزي عطوري ، المالية العامة - النظم الضريبية بيروت ٢٠٠٣ .
١٣. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .
١٤. مازن محمود الكبسي ، أطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية واثرها في انجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل ، بغداد ٢٠٠٨ م .
١٥. مجلة دمشق - المجلد ١٦ العدد الثاني ، ٢٠٠٠ ، بحث للدكتور خالد الخطيب ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد .
١٦. محمد جاسم عواد ، التهرب الضريبي في العراق وسبل مكافحته : بحث منشور بتاريخ ٢٣/٨/٢٠١٠
١٧. محمد عباس ، ناجحة عباس - الإعفاءات الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار ، للدراسات المالية والمحاسبة ٢٠١٠ .
١٨. نور الشريف عبد الناصر ، عليان ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان ٢٠٠٢ م .
١٩. هشام العمري اقتصاديات المالية العامة والسياسية المالية بغداد ج ١ ، ط ٢ ، ١٩٨٨ .
٢٠. وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي / جهاز المركزي للإحصاء .
٢١. يحيى غني النجار الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي بحث مقدم في المؤتمر العلمي الأول للهيئة النزاهة سنة ٢٠٠٨ .

هوامش البحث

- (١) د. جبار الكعبي : التشريعات الضريبية في العراق (بغداد ١٩٩٨ ص ٢٨) .
- (٢) ابتسام خلف :تقييم وفاق تطوير الضرائب (رسالة ماجستير) الادارة والاقتصاد ن،بغداد ٢٠١٠ ص ١٢ .
- (٣) ابتسام خلف : المصدر السابق ، ص ١٣
- (٤) محمد عباس ، ناجحة عباس - الاعفاءات الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الاول للدراسات المالية والمحاسبية ٢٠١٠ ص ٩
- (٥) جهاد سعد الخصاونة ، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الاردني ، ط ١ ، ١٩٩٩ م ، ص ١٤١ .
- (٦) ابتسام خلف ص ١٤ .

- (٧) هشام العمري اقتصاديات المالية العامة والسياسية المالية بغداد ج ١ ، ط ٢ ، ١٩٨٨ ، ص ٩٣ .
- (٨) د. فوزي عطوري ، المالية العامة - النظم الضريبية بيروت ٢٠٠٣ - ص ٤٥٦ .
- (٩) د. جبار الكعبي / شفافية الضريبة وفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ص ٢٨ .
- (١٠) مازن محمود الكبيسي ، اطروحة في اهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية واثراها في انجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل ، بغداد ٢٠٠٨ م ، ص ٨٠ .
- (١١) عصام الجبلي : السياسة النفطية في العراق / جريدة عرب بئرو / عمان شباط ٢٠٠٩ العدد رقم (١) ٢٨ / ٨ / ٢٠٠٩ .
- (١٢) د. عادل فليح العلي ، استخدام الضرائب على الاستغلال كاحدى ادوات السياسة المالية والاقتصادية في العراق ، ص ٤١ .
- (١٣) أ.د. يحيى غني النجار الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي بحث مقدم في المؤتمر العلمي ص ١٦٠ .
- (١٤) الدجيلي حسن عداي ، شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل / م ٥٦ ، ط ١ ١٩٨٨ ، ص ١٢٤ .
- (١٥) صالح حسن كاظم ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد ، ، بغداد ، ٢٠١٠ م ، ص ١٥ .
- (١٦) صالح حسن كاظم / مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد ، بغداد ٢٠١٠ ص ١٥ .
- (١٧) مادة ٤١ - قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .
- (١٨) مادة ٤٥ - هناك جزء اضافة للجزء المذكور لهذه المادة يتمثل في فرض فائدة مصرفية وفق القرار رقم ٣٠٧ لسنة ١٩٨٤ على مدة التأخير في دفع الضريبة وتحتسب من تاريخ تحقق الضريبة لغاية الدفع وهناك جزاء آخر يخص الصناعيين هو ٩% من الضريبة المتحققة تحتسب من تاريخ تحقق الضريبة ولغاية التسديد .
- (١٩) محمد جاسم عواد ، التهرب الضريبي في العراق وسبل مكافحته : www.Almadasupplements.com ص ٢٣ .
- (٢٠) أ.د. يحيى غني النجار مصدر سابق ص ١٧٦ .
- (٢١) مجلة دمشق - المجلد ١٦ العدد الثاني ، ٢٠٠٠ ، بحث للدكتور خالد الخطيب ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد .
- (٢٢) طاهر الجنابي علم المالية لتشريع المالي ، بغداد ، دار الكتاب والطباعة والنشر ، ص ١٢٤ .
- (٢٣) أ.د. يحيى غني النجار مصدر سابق ص ١٨٥ .
- (٢٤) د. عوض فاضل اسماعيل الدليمي النقود والبنوك ، جامعة بغداد ، ١٩٩٠ ، ص ١٤١ .
- (٢٥) عبد المنعم سعيد علي اقتصاديات النقود والمصارف الجامعة المستنصرية بغداد ط ٢ ، ١٩٨٦ ، ص ١٢٧ .
- (٢٦) هشام العمري ، مصدر سابق ، ص ١٤٤ .
- (٢٧) د. محمد عباس احمد & الست ناجحة عباس / الاعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار / بحث مقدم الى مؤتمر العلمي الاول للدراسات المالية والمحاسبية ٢٠١٠ ص ٥ .
- (٢٨) الدجيلي عداي شرح قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل / ٥٦ - ٥٨ ط ١ ١٩٨٨ .
- (٢٩) عبد الله محمود امين مصدر سابق ص ٨٦ .
- (٣٠) نور الشريف عبد الناصر ، عليان ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ٢٠٠٢ م .
- (٣١) وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي / جهاز المركزي للإحصاء .
- (٣٢) صالح حسن كاظم ، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد بغداد ٢٠١٠ ، ص ١٥ .
- (٣٣) محمد جاسم عواد / التهرب الضريبي في العراق وسبل مكافحته بحث منشور بتاريخ ٢٠١٠ / ٨ / ٢٣ على الموقع www.almadasupplements.com ص ٢٣ .
- (٣٤) صالح حسن كاظم : مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد بغداد ٢٠١٠ ص ١٥ .
- (٣٥) ابتسام خلف (تقييم وفاق تطوير ادارة تحصيل الضرائب) رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد بغداد ٢٠١٠ .