

الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي (العراق نموذجاً)

م.م. محمد صبحي راشد

Moh.subbhi@uoanbar.edu.iq

جامعة الانبار/ كلية الطب

الملخص

يتمثل التهرب الضريبي بمجموعة من الافعال سواء كانت ايجابية او سلبية والتي يقوم بها المكلف من اجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية من خلال مخالفته الصريحة للتشريعات الضريبية باستعمال وسائل الغش والاحتيال, ومن اسبابه ما يكون له علاقة بالمكلف ذاته ومنها ما يكون لها علاقة بالإدارة الضريبية او بالنظام الضريبي نفسه, وقد يكون التهرب الضريبي مشروعاً وذلك من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع وقد يكون غير مشروع وذلك من خلال استغلاله طرق واساليب احتيالية, هذا وللتهرب الضريبي اشكالا وصورا متعددة, ومن خلال تناولنا لموضوع التهرب الضريبي يتضح ان هناك اليات قانونية لمكافحة منها وقائية تتمثل باقتراح الحلول لأسباب التهرب الضريبي, ومنها يات زجرية للحد منه.

الكلمات المفتاحية: الاليات القانونية، لمكافحة التهرب الضريبي، (العراق نموذجاً)

Legal mechanisms to combat tax evasion (Iraq as an example)

Mohammed Subhi Rashid

Anbar University, College of Medicin

Abstract

Tax evasion is represented by a group of actions, whether positive or negative, that are carried out by the taxpayer in order to get rid of the tax imposed on him, in whole or in part, through his explicit violation of tax legislation by using fraudulent means. Among its causes are some that have a relationship with the taxpayer himself, and some that have a relationship. In the tax administration or in the tax system itself, tax evasion may be legitimate This is done by exploiting the weak points prevailing in the legislation, and it may be illegal by exploiting fraudulent ways and methods. Tax evasion has many forms and manifestations.

Through our discussion of the subject of tax evasion, it becomes clear that there are legal mechanisms to combat it, including preventive ones, represented by proposing solutions to the causes of tax evasion, including: Injunctive mechanisms to limit it.

المقدمة

تعتبر الضريبة اداة من ادوات سياسة الدولة والتي لا يقتصر دورها فقط على تحقيق الاهداف المالية للدولة فحسب, بل لها اهداف اقتصادية واجتماعية خصوصا في ضل تحول الدول من حارسة الى دول متدخلة في الحياة الاقتصادية, لذا نجد ان العراق وباقي دول العالم بدئت بمجموعة من الاصلاحات لتنظيم نظامها الضريبي بدا من التشريعات المتعلقة بكيفية فرض وجباية الضرائب وما على المكلف من حقوق والتزامات وصولا الى العقوبات التي تقع في حال مخالفة تلك التشريعات, ويلاحظ ان النظام الضريبي قد يتأثر بعوامل مختلفة قد تقف عائقا في تحقيق اهدافه ومن تلك العوامل التهرب الضريبي, الذي اصبح يشكل تحد كبير لجميع الدول العالم لما يشكله من خطورة تتمثل في تنوع وتعدد اساليبه المتبعة لارتكابه وما يترتب عليه من اثار سلبية على الموارد المالية بتقليصها واستنزافها بشكل يؤثر على السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدول التي تعتمد على الضرائب كمورد من مواردها المالية, وعليه سنتناول في بحثنا هذا الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال مبحثين, في الاول سنتناول ماهية التهرب الضريبي وفي المبحث الثاني سنتناول الاليات القانونية لمكافحته.

اشكالية البحث

تتمحور اشكالية بحثنا الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال طرح السؤال التالي؟ هل ان المشرع العراقي تناول الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي بصورة شاملة, وهل كان موفقا وهل تكفي تلك الاليات لمكافحة التهرب الضريبي؟

اهمية البحث

تتمحور اهمية بحثنا الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي في بيان مفهوم التهرب الضريبي واسبابه وانواعه واشكاله و بيان الاليات القانونية التي تناولها المشرع العراقي لمكافحة التهرب للحفاظ على مورد مهم من موارد الدولة المالية.

اهداف البحث

تتمحور أهداف بحثنا الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي من خلال الوقوف على ماهية التهرب وبيان مدى تأثيره على حصيلة الدولة من الضرائب, وتعزيز ثقافة الضريبة لدى المكلفين من اجل تقليل ظاهرة التهرب الضريبي وتسليط الضوء على الاليات المتبعة لمكافحته.

منهجية البحث

اتبعنا في بحثنا الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي على المنهج الوصفي لبيان ماهية التهرب الضريبي واهم الاسباب التي تؤدي اليه وبيان انواعه واشكاله وصوره، وكذلك اتبعنا المنهاج التحليلي لتوضيح الجانب الجزائي الذي اتبعه المشرع لمكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية

التهرب، الضريبة، الاليات القانونية.

المبحث الاول

ماهية التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي كما ذكرنا مسبقا من اهم المعوقات التي تواجه النظام الضريبي وذلك لما له من دور في تقليص موارد خزانة الدولة من خلال امتناع المكلفين باستخدام طرق مشروعة و غير مشروعه عن الدفع، ولبيان ماهية التهرب الضريبي لابد من بيان مفهوم التهرب واسبابه وانواعه واشكاله، وعليه سنتناول هذا المبحث على مطلبين، في الاول سنتناول تعريف التهرب واسبابه، وفي المطلب الثاني سنتناول انواع واشكال التهرب الضريبي وكما يأتي:-

المطلب الاول

مفهوم التهرب الضريبي واسبابه

سنتناول في هذا المطلب مفهوم التهرب الضريبي واسبابه على فرعين ، في الفرع الاول سنتناول تعريف التهرب الضريبي، وفي الفرع الثاني سنتناول بيان اسباب التهرب الضريبي وكما يأتي:-

الفرع الاول: تعريف التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بانه " السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها الى شخص اخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق واساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة"^(١)، ويعرف ايضا بانه " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي او الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من اداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والاشكال سواء تعلق الامر بالعمليات المحاسبية او الحركات المادية وذلك بكل او بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها"^(٢)، ويعرف ايضا بانه " اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبالغها، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة، أو الافصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء"^(٣) ونرى من خلال التعاريف المذكورة ان التهرب الضريبي يتمثل بمجموعة افعال سواء كانت تلك الافعال ايجابية ام

(١) (كرودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠١١، ص٧.

(٢) (على زغودود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٥، ص٢٠٩-٢١٠.

(٣) (خليل اسماعيل، المحاسبة الضريبية، ط١، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠٠٢، ص٥٥.

سلبية مشروعة او غير مشروعة يلجا اليها المكلف لكي يتخلص من دين الضريبة الذي بذمته سواء بصورة كلية او جزئية من خلال مخالفته للقانون الضريبي، وهناك من يرى ان التهرب الضريبي يختلف عن الغش الضريبي بالرغم من ان ارادة المكلف تتجه الى تحقيق نتيجة واحدة وهي التخلص من دين الضريبة بصورة كلية او جزئية الا ان الفرق يكمن في الطريقة المستخدمة ففي التهرب الضريبي يستخدم المكلف طرقا مشروعة وبالتالي فهو يستخدم العنصر المعنوي فقط والمتمثل بسوء النية دون اللجوء الى العنصر المادي المتمثل بالحيل والتدليس، اما في الغش الضريبي فيستخدم المكلف عناصر مادية اضافة الى العنصر النفسي المتمثل بسوء النية^(١).

الفرع الثاني: اسباب التهرب الضريبي

يعتبر التهرب من الظواهر التي تواجه النظام الضريبي والذي يحدث لعدة اسباب منها ما يكون له علاقة بالمكلف نفسه ومنها ما يكون لها علاقة بالإدارة الضريبية او بالنظام الضريبي نفسه ومن اهم اسباب التهرب الضريبي:-

١- وعي المكلف الذي له دور اساسي في التهرب الضريبي فقوة التهرب وضعفه يحددها الوعي الضريبي للمكلف، فكلما كان المكلف واعيا قل الباعث على التهرب وكلما الوعي ضعيفا زاد الباعث على التهرب، فالمكلف قد يعتقد مخطئا ان تهربه من الضريبة تجعله سارق شريف كون الدولة هي شخص معنوي وسرقتها لا يعد مخالفة للقانون ولا يرتب ضررا للآخرين^(٢)، وكذلك اعتقاده بان الضريبة عقاب يدفعه الى الادارة الضريبة نتيجة ممارسته لنشاط ما^(٣).

٢- الوضع الاقتصادي للمكلف بالضريبة يعتبر من اسباب التهرب خصوصا في اوقات الكساد الاقتصادي، وكذلك الوضع الاقتصادي بصورة عامة للدولة يعتبر ايضا من اسباب التهرب فنجد في حالة الرخاء والانتعاش الاقتصادي للدولة ترتفع القدرة الشرائية بسبب ارتفاع الدخل الفردي وبالتالي فان المكلف يستطيع تجميع الضريبة من المستهلك النهائي ويقوم بدفعها لخزانة الدولة مما يؤدي الى تقلص التهرب الضريبي اما في حالة الركود الاقتصادي فالعكس صحيح^(٤).

٣- اسلوب الجباية حيث يعتبر اسلوب الجباية من الاسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي خصوصا اذا كان هناك صرامة في اسلوب الجباية حيث يخلق هذا الاسلوب وضعا نفسيا سيئا لدى المكلف يدفعه الى التهرب من دفع الضريبة كون هذا الاسلوب لا يراعي الظروف المادية للمكلف اثناء فترة التحاسب الضريبي^(٥).

(١) (طورش بتاته، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، ٢٠١٢، ص ١١.

(٢) (مقراني ايمان- منلاخاف محمد امين، الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة احمد دراية- ادرار، ٢٠١٦، ص ٩.

(٣) (يدو لويبة- قاري حياة، الغش الضريبي والية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة البويرة، ٢٠١١، ص ٣٦.

(٤) (مقراني ايمان- منلاخاف محمد امين، الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص ٩.

(٥) (المواد(٤٤-٤٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

- ٤- زيادة العبء الضريبي حيث يعتبر من الاسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي خصوصا في حالة كون الزيادة تفوق توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحملها^(١).
- ٥- طبيعة النظام الجبائي نظام تصريحي فللمكلف الحرية المطلقة بالتصريح عن الارباح التي حققها وعن الاموال التي تخضع للضريبة مما يؤدي الى تقديم معلومات كاذبة من قبل المكلف تؤدي الى التهرب^(٢).
- ٦- الفساد الاداري والذي يعتبر من اهم اسباب التهرب الضريبي الذي يفوت على الدولة قدر لا يستهان به من حصيلة الضريبة التي تدخل الى موازنتها العامة والذي بدوره يؤدي الى عدم تحقيق اهدافها المالية والاقتصادية, فالفساد يعتبر من المنافذ المستخدمة من قبل المكلفين الذين لا يدرجون اسمائهم في سجلات الادارة الضريبية والتي من اسبابه الرواتب المنخفضة للعاملين في الادارة الضريبية مما يؤدي الى اخذ الرشوة في سبيل ذلك اضافة الى عدم التصريح والاعلان الذي يمكن ان يجري دون اللجوء الى الوسطاء مثل الاهمال في مادة الضريبة على الدخل^(٣). ونرى ايضا ان من اهم الاسباب التي تؤدي الى التهرب الضريبي العقوبات الغير متشددة على المكلفين المتهمين بالتهرب والتي لا تمثل الرادع المطلوب من العقوبة مما يشجع المكلفين على التهرب من الضريبة خصوصا اذا كان العائد المتحصل منها اكبر من العقوبة المترتبة عليه.

المطلب الثاني

انواع واشكال التهرب الضريبي

لإكمال ماهية التهرب الضريبي وبعد ان بينا مفهوم التهرب الضريبي واسبابه, لابد من تناول انواع التهرب الضريبي واشكاله, وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب وعلى فرعين, في الفرع الاول سنتناول انواع التهرب الضريبي وفي الفرع الثاني سنتناول اشكال التهرب الضريبي وكما يأتي:-

الفرع الاول: انواع التهرب الضريبي

تختلف انواع التهرب الضريبي باختلاف الضريبية المراد التهرب منها وفي كل الاحوال ينقسم التهرب الضريبي الى نوعين تهرب مشروع وتهرب غير مشروع:-

اولا: التهرب الضريبي المشروع

يعرف التهرب المشروع بانه " عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة وقد يستطيع الممول ان يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في

(١) مراد ناصر, فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق, دار هومة, ٢٠٠٣, ص ١٦٠.

(٢) مراد ناصر, الغش والتهرب الضريبي في الجزائر, ٢٠٠٤, ص ١٤.

(٣) سهاد كشكول عبد, التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق, بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية, المجلد الثامن, العدد ٢٤, الفصل الثالث سنة ٢٠١٣, جامعة بغداد, ص ٤٦٤.

التشريع"^(١), ويعرف ايضا بانه" تخلص المكلف من اداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون ان تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"^(٢), هذا ويطلق على التهرب المشروع بالتجنب الضريبي ومن صور التهرب الضريبي المشروع قيام المكلف بزيادة نفقاته عن طريق تضخيمها فقط, او تواطئ اصحاب الشركات الكبرى الى تقسيم الشركة الام الى شركات فرعية صغيرة ومستقلة وهميا, اخضاع الارباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات الى معدل خاص بقصد تشجيع الاستثمار^(٣). قيام المكلف بنقل عبء الضريبة بعد دفعها الى دائرة ضريبة الدخل الى شخص اخر وتسمى هذه العملية(انعكاس الضريبة), امتناع بعض المكلفين من شراء السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة او القيام بممارسة نشاط معين تكون نسبة الضريبة المتحققة قليلة, قيام المكلف بنقل ملكية امواله الى ورثته عن طريق بيعها خلال حياته تهربا من خضوع امواله لضريبة التركات او التنازل عنها عن طريق الهبة كون القانون الضريبي لا يفرض على الهبات ضريبة^(٤). ويصنف التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي) الى صنفين

- التجنب الضريبي المقصود والذي يقوم على اساس توافر النية السيئة من خلال اقتطاع نسبة من الضريبة بطريقة غير مشروعة عمدا, او ان يعتمد المكلف بنسيان تقييد او اجراء قيد في الحسابات او اجراء يجعل الحسابات غير صحيحة او وهمية^(٥).

- التجنب الضريبي غير المقصود والذي يقوم على اساس استغلال المكلف للثغرات والنقص الحاصل في التشريع الضريبي وعدم دقة صياغة احكام المواد القانونية ومثال على ذلك بان يقوم المكلف باستغلال الاعفاءات والتخفيضات التي ذكرها المشرع لبعض الضرائب المفروضة على أنشطة معينة^(٦).

ثانيا: التهرب الضريبي الغير مشروع

(١) سعيد عبدالعزيز عثمان, شكري رجب العشماوي, اقتصاديات الضرائب (سياسات- نظم- قضايا معاصرة), الدار الجامعية, الاسكندرية, ٢٠٠٧, ص١٥٤.

(٢) صالح حسن كاظم, مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد, قسم البحوث والدراسات, دائرة الشؤون القانونية, بحث منشور على الموقع الالكتروني.

(٣) مقراني ايمان- منلاخاف محمد امين, الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي, مرجع سابق, ص١٢.

(٤) د. عادل العلي, المالية العامة والقانون المالي والضريبي, ج٢, ط٢, دار الاثراء للنشر, الاردن, ٢٠١١, ص١٧٧-١٧٨.

(٥) العيد صالح, الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية, دار هومة, الجزائر, ٢٠٠٥, ص٣٠.

(٦) مقراني ايمان- منلاخاف محمد امين, الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي, مرجع سابق, ص١٢.

يعرف التهرب الضريبي الغير مشروع بانه "كل حركة مادية وكل التدابير او المناورات التي يلجا اليها المكلفون او الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات"^(١), ويعرف ايضا بانه "تهرب مقصود من طرف المكلفين عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم اما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه او بتقديم تصريح ناقص او كاذب او اعداد سجلات وقيود مزيفة او الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الارباح لإخفاء قسم منها"^(٢), من خلال التعاريف المذكورة نجد ان التهرب الضريبي الغير مشروع هو قيام المكلف بالتخلص من دين الضريبة المترتبة عليه قاصدا ومتعمدا مخالفة القوانين وذلك من خلال استغلاله طرق واساليب احتياليه, ومن اهم صور التهرب الضريبي الغير مشروع اعطاء معلومات غير دقيقة او مزورة بهدف الحصول على تخفيض او خصم او اعفاء, التهرب الكمركي واستغلال النفوذ والمناصب, تقديم فواتير كاذبة من خلال بيع سلع او تقديرها باقل من قيمتها الحقيقية^(٣).

الفرع الثاني: اشكال التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي صورا واشكال مختلفة ومتعددة منها, قيام المشرع بفرض ضرائب قليلة على بعض الانشطة بغية القضاء على البطالة من اجل تحقيق الاكتفاء الذاتي للمكلف ومثال ذلك الاستثمار في مجال القطاع الفلاحي او الإعفاء من الضريبة لمدة معينة لتشجيع وتحفيز المكلفين^(٤), امتناع المكلف من دفع ما بذمته من دين الضريبة المترتبة عليه من خلال عدم تقديم تقديم التصريحات للإدارة الضريبة او امتناعه عن التصريح بمزاولة العمل او النشاط بدون سجل تجاري ليقادى دفع الضريبة, الاستفادة من الثغرات والنقص الموجود في التشريع الضريبي^(٥), وكذلك يندرج تحت صور واشكال التهرب الضريبي قيام المكلف بزيادة النفقات وتقليل الإيرادات بشكل وهمي من خلال زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات الاجور للعمال لتظهر الارباح قليلة مما يؤدي الى فرض ضرائب اقل عليها, وكذلك يعتبر تزوير اوراق وقوائم وفواتير اسعار بيع السلع والخدمات من صور واشكال التهرب الضريبي من خلال التهرب من دفع الرسوم الكمركية عليها, عدم دفع الضريبة المستحقة على دخل العاملين في المصانع والشركات بغية تقليل التكلفة على اصحاب العمل وعدم تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية

(١) طالبى محمد, الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة ١٩٩٥-١٩٩٩, رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, ٢٠٠٢, ص ٥٤.

(٢) صالح حسن كاظم, مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد, مرجع سابق.

(٣) مقراني ايمان- منلايخاف محمد امين, الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي, مرجع سابق, ص ١٣.

(٤) جامع احمد, علم المالية (فن المالية العامة), الجزء الاول, دار النشر العربية ط٢, القاهرة, ١٩٧٥, ص ٢٤٥.

(٥) مقراني ايمان- منلايخاف محمد امين, الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي, مرجع سابق, ص ١٤.

لنكون امام تهرب تأميني وضريبي^(١), ومن الصور الاخرى للتهرب الضريبي تأخر المكلفين عن دفع الضريبة لفترات طويلة بغية استخدام مبلغها كربح وانتظارهم صدور اعفاءات عن الغرامات والفوائد^(٢).

المبحث الثاني

الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي

تختلف اليات مكافحة التهرب الضريبي باختلاف النظام المالي للدول, فهناك اليات يمكن اتباعها قبل وقوع التهرب الضريبي ومنها الجباية من المنع اعطاء الحق لموظفي الادارة المالية بالاطلاع على الاوراق والمستندات والدفاتر التجارية للمكلفين والزام الغير بتبليغ الادارة المالية عن التعاملات والتصرفات التي يتوقف عليها فرض الضريبة وتسمى هذه الاليات بالاليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي, وهناك اليات تطبق بعد وقوع التهرب الضريبي كالعقاب و الجزاءات التي تفرض على المكلفين المخالفين وكذلك استيفاء الضريبة عينا من اموال المكلفين الذين تختلف الادارة معهم على تقدير قيمتها^(٣), من خلال ما تقدم يتضح ان هناك اليات وقائية تتمثل باقتراح الحلول لأسباب التهرب الضريبي, وهناك اليات زجرية للحد من التهرب الضريبي, وهذا ما سنتناوله في مبحثنا هذا وعلى فرعين, في المطلب الاول سنتناول الاليات الوقائية, وفي المطلب الثاني سنتناول الاليات الزجرية لمكافحة التهرب الضريبي وكما يأتي:-

المطلب الاول

الاليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

تختلف الاليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي فهناك ما يتعلق بالتشريع الضريبي وهناك ما يتعلق بالإدارة الضريبية, وسنتناول في مطلبنا هذا وبصورة مبسطة اكثر الاليات الوقائية التي تعتمد عليها الدول لمكافحة التهرب الضريبي ومنها:-

١- حق الاطلاع : والمقصود هنا ان تتضمن التشريعات الضريبية نصوص قانونين تسمح للإدارة المالية بقيام العاملين لديها بعمل زيارات الى محل المكلفين والاطلاع على سجلاتهم ومستنداتهم والاوراق المتعلقة بنشاطاتهم كي تستطيع معرفة التفاصيل المتعلقة بنشاطات المكلفين وبالتالي تكون وسيلة للإدارة المالية تمنع المكلفين من التهرب من دفع الضريبة وبالرجوع لقانون ضريبة الدخل العراقي نجد ان المشرع نص على "للسلطة المالية ان تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها ان تطلب

(١) د. علي عباس سميران, ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها(دراسة تحليلية), بحث منشور على الموقع الالكتروني,ص٦٦٨.

(٢) محمد حباش, التهرب الضريبي, بحث منشور على الموقع الالكتروني,ص٢٥.

(٣) د. رضا صاحب ابو حمد ال علي, المالية العامة, ٢٠٠٢, ص٢٢٢-٢٢٣.

المعلومات من أي شخص تعتقد بان لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين^(١)، وكذلك جاء في نظام مسك الدفاتر التجارية على " للسلطة المالية، بأمر تحريري، إيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته أن يبدي التسهيلات اللازمة لإنجاز مهمة ممثل السلطة المالية وإجابته على جميع الأسئلة المتعلقة بتلك المهمة"^(٢).

٢- تقديم التقارير من قبل المكلف: ألزمت التشريعات الضريبية من خلال النصوص القانونية كل شخص مسجل او غير مسجل لدى الادارة المالية ودخله خاضع للضريبة ان يقدم تقرير عن ارباحه لغاية (٥/٣١) من السنة التقديرية اذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي او عن طريق احد طرق النشر، وهذا ما نص عليه المشرع في قانون ضريبة الدخل حيث جاء فيه " للسلطة المالية ان تطلب ممن طان خاضعا للضريبة او تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريرا عن دخله خلال واحد وعشرين يوم من تاريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي او بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلا في دوائر ضريبة الدخل او لم يكن"^(٣)، فمن خلال تقديم التقارير من قبل المكلف تستطيع السلطة المالية معرفة نشاطات المكلف والأرباح التي حققها لكي تتمكن من منع قيامه بالتهرب من اداء دين الضريبة المفروض عليه.

٣- التبليغ بواسطة الغير: تضمنت اغلب التشريعات الضريبية نصوصا قانونية ألزمت الجهات الاخرى(الغير الموجود في العراق) التي لها علاقة بأعمال المكلفين بان تبلغ الدوائر الضريبية بما لديهم من معلومات تخص نشاطات المكلفين والمبالغ المدفوعة لهم فنجد ان المشرع العراقي نص " على كل شخص في العراق مهما كانت صفته ممن يستلمون ربحا او دخلا تتناوله احكام هذا القانون ويعود لشخص اخر او يدفعون لشخص اخر او لأمره او يسجلون لحسابه ربحا او دخلا نظير مما تقدم وان كان واجب الدفع خارج العراق ان يزود السلطة المالية في خلال(٢١) يوما من تاريخ التسليم او الدفع او التسجيل بتقرير..."^(٤).

٤- الجباية عند المنبع: تعتبر الجباية من المنبع من الاليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال تشريع نصوص قانونية تتضمنها التشريعات الضريبية تعطي الحق

(١) نص المادة(الثامنة والعشرون / ثانيا) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) نص المادة(سادسا/ اولا) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.

(٣) نص المادة(السابعة والعشرين) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) نص المادة(الثانية والعشرون) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

للإدارة المالية ان تطلب من الجهات المختصة ارسال ما لديها من مبالغ والتي تكون محددة بنسب قانونية كان تكون بنسبة (١٠%) او (٧,٥%) من مبلغ الايراد^(١).

المطلب الثاني

الاليات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي

تعتبر الاليات الجزائية من الاليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال فرض عقوبات قاسية على مرتكبي التهرب الضريبي, فقد تصل تلك العقوبات الى السجن لعدة سنوات او الحبس, وقد تكون تلك العقوبات مالية كمضاعفة مبلغ الضريبة او بدفع غرامة مالية ومن خلال هذا المطلب سنتناول اهم العقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي لمكافحة التهرب وهي:-

١- عقوبة الحبس والتي حددها المشرع بمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد عن سنتين وعاقب بها كل شخص ثبت عليه امام المحاكم المختصة استعماله الغش او الاحتيال للتخلص من دين الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية, ولا بد من التنويه الى انه تم "مضاعفة العقوبة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم ٩٤٣ في ١٩٨٣/٩/٣ اذا كان مقدار الضريبة المقصود التخلص منها كلا او بعضه يقل عن خمسين الف دينار ويعاقب بالعقوبة المقررة على سرقة اموال الدولة المنصوص عليها في الفقرة (١١ من المادة ٤٤٤) من قانون العقوبات اذا كان مقدار الضريبة المقصود التخلص منها كلا او بعضه خمسين الف دينار او ما زاد على ذلك على ان يعمل بالقرار خلال فترة الحرب والى حين انتهائها"^(٢).

٢- عقوبة الغرامة والتي حددها المشرع بما لا يقل عن (١٠٠) دينار ولا تزيد على (٥٠٠) دينار على كل شخص ثبت عليه امام محاكم الجناح امتناعه او تأخيره عن تقديم بيانات او معلومات الى الادارة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها, ويلاحظ انه تم تعديل الحد الاعلى للجزاءات المفروضة ليكون (٥٠٠٠٠٠) دينار اذا لم يثبت المكلف ان امتناعه او تأخره كان بعذر مشروع^(٣).

٣- عقوبة الغرامة التي تفرضها اللجنة الاستثنائية والتي تتراوح بنسبة (١٠% و ٢٥%) من الدخل المقدر في حال ارتكب المكلف أي مخالفة بنظام مسك الدفاتر التجارية على ان تفرض الغرامة قبل تنزيل السماحات المنصوص عليها بموجب القانون وفي كل الاحوال يجب ان لا يقل مبلغ الغرامة عن (٥٠٠) دينار^(٤).

(١) د. علي عباس سميران, ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها(دراسة تحليلية), مرجع سابق,ص ٦٧٢.

(٢) انظر نص المادة(٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٣) انظر نص المادة(٥٦/اولا- رابعا) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٤) انظر نص المادة(٥٦/اولا/ رابعا) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٤- مضاعفة بمبلغ الضريبة من قبل السلطة المالية على كل شخص ثبت عليه تقديم معلومات كاذبة او استعمل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه اذا اكتسب الحكم الدرجة القطعية, ولا بد من التنويه الى ان هذه العقوبة عقوبة تبعية تفرض على الشخص بعد الحكم عليه بعقوبة سالبه للحرية من محكمة الجناح المختصة^(١).

الخاتمة

اولاً:- الاستنتاجات

١- يعتبر التهرب الضريبي من اهم المشاكل التي تواجه النظام الضريبي في العراق والذي يدل على وجود خلل في النظام الضريبي لذا نجد ان اغلب الدول ومنها العراق يسعى الى تنظيم نظامها الضريبي بدا من التشريعات المتعلقة بكيفية فرض وجباية الضرائب وما على المكلف من حقوق والتزامات وصولاً الى العقوبات التي تقع في حال مخالفة تلك التشريعات.

٢- من اهم ما يترتب عليه التهرب الضريبي هو التأثير السلبي على حصيلة الدولة من الضريبة وبالتالي من شان التهرب الاخلال بتوزيع الدخل بين المكلف والدولة وعدم تحقيق العدالة الضريبية.

٣- يعتبر الفساد الاداري احد اهم اسباب التهرب الضريبي والتي منها ما متعلق بالمكلف ذاته ومنها ما يكون متعلق بالإدارة الضريبة ومنها ما يكون متعلق بالنظام الضريبي نفسه, ففوة التهرب الضريبي وضعفه يحددها الوعي الضريبي للمكلف, كذلك يعتبر اسلوب الجباية و طبيعة النظام الجبائي من اسباب التهرب الضريبي, اضافة الى شعور المكلف بان التهرب الضريبي حق مشروع لاعتقاده بعدم شرعية الضريبة وان تهربه من دفعها يجعله سارق شريف.

٤- التهرب الضريبي قد يكون مشروعاً ويطلق عليه بالتجنب الضريبي والذي يكون اما مقصوداً او غير مقصود, وقد يكون التهرب الضريبي غير مشروع يتمثل بقيام المكلف بالتخلص من دين الضريبة المترتبة عليه قاصداً ومتعمداً مخالفة القوانين وذلك من خلال استغلاله طرق واساليب احتيالية.

٥- فرض العقوبات الغير المشددة والرادعة على المكلفين مما يشجعهم على التهرب من دفع دين الضريبة المفروضة عليهم.

٦- للتهرب الضريبي اليات قانونيه لمكافحة منها اليات وقائية تتمثل باقتراح الحلول لأسباب التهرب الضريبي قبل وقوعه, وقد تكون تلك الاليات زجرية تتمثل بفرض العقوبات السالبة للحرية او العقوبات المالية للتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.

(١) انظر نص المادة(٥٩) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

ثانياً: - التوصيات

- ١- زيادة الوعي عند المكلفين بثقافة الالتزام الضريبي ودفع دين الضريبة لتمويل خزانة الدولة مما يعود على الافراد ومن ضمنهم المكلفين والدولة بالنفع العام وذلك من خلال حث المكلفين من قبل وسائل الاعلام والمؤسسات والهيئات على التعاون مع الادارة الضريبية وعدم التهرب من الضرائب المفروضة عليهم.
- ٢- محاربة ظاهرة الفساد الاداري وخصوصا في دوائر السلطات المالية والذي يلعب دور كبير في تهرب المكلفين من دفع الضريبة المستحقة عليهم فدفح الرشوة من قبل المكلفين يعني وجود موظفين غير اكفاء والذي ينعكس بدوره على الاضرار بميزانية الدولة.
- ٣- تفعيل دور المؤسسات المالية في فرض سيادة القانون الضريبي وتفعيل دورها في الرقابة من اجل وضع يدها على الممارسات التي تعد تهربا ضريبيا واحالة المكلفين المتهربين الى القضاء.
- ٤- تطوير النظام الجبائي بالشكل الذي يقلل من حالات التهرب الضريبي وتدريب الموظفين ورفع كفاءتهم وتحسين قدراتهم وذلك من خلال اشراكهم في دورات تدريبية وتطويرية تساعد على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ٥- الانفتاح على تجارب الأنظمة الضريبية المتقدمة والاستفادة من الخبرات والمهارات في مجال التهرب الضريبي للحد منه وتمويل خزانة الدولة.
- ٦- مراجعة نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وتعديل فقراته وخصوصا المتعلقة بالتهرب وفرض عقوبات رادعة او تعديل تلك العقوبات المنصوص عليها في القانون المذكور سواء العقوبات السالبة للحرية او العقوبات المالية للتقليل او الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

ثالثاً: - المراجع

- ١- جامع احمد, علم المالية (فن المالية العامة), الجزء الاول, دار النشر العربية, ط٢, القاهرة, ١٩٧٥.
- ٢- خليل اسماعيل, المحاسبة الضريبية, ط١, دار الكتب للطباعة والنشر, بغداد, ٢٠٠٢.
- ٣- رضا صاحب ابو حمد ال علي, المالية العامة, ٢٠٠٢.
- ٤- عادل العلي, المالية العامة والقانون المالي والضريبي, ج٢, ط٢, دار الاثراء للنشر, الاردن, ٢٠١١.
- ٥- سعيد عبدالعزيز عثمان, شكري رجب العشماوي, اقتصاديات الضرائب (سياسات- نظم- قضايا معاصرة), الدار الجامعية, الاسكندرية, ٢٠٠٧.
- ٦- علي زغدود, المالية العامة, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر, ٢٠٠٥.

- ٧- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، ٢٠٠٥.
- ٨- كرودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، ٢٠١١.
- ٩- مراد ناصر، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، ٢٠٠٤.
- ١٠- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، ٢٠٠٣.
- ١١- طورش بتاته، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قسنطينة، ٢٠١٢.
- ١٢- مقراني ايمان- منلايخاف محمد امين، الاليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة احمد دراية- ادرار، ٢٠١٦.
- ١٣- يدو لويزة- قاري حياة، الغش الضريبي والية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة البويرة، ٢٠١١.
- ١٤- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة ١٩٩٥-١٩٩٩، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٢.
- ١٥- سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد ٢٤، الفصل الثالث سنة ٢٠١٣، جامعة بغداد.
- ١٦- صالح حسن كاظم، مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، بحث منشور على الموقع الالكتروني.
- ١٧- علي عباس سميران، ظاهرة التهرب الضريبي في العراق واثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها (دراسة تحليلية)، بحث منشور على الموقع الالكتروني.
- ١٨- محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الالكتروني.
- ١٩- قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٢٠- نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم ٢ لسنة ١٩٨٥.

Third: References

- 1- Jami' Ahmed, The Science of Finance (The Art of Public Finance), Part One, Arab Publishing House, 2nd edition, Cairo, 1975.
- 2- Khalil Ismail, Tax Accounting, 1st edition, Dar Al-Kutub for Printing and Publishing, Baghdad, 2002.
- 3- Reda Saheb Abu Hamad Al Ali, Public Finance, 2002.

- 4- Adel Al-Ali, Public Finance and Financial and Tax Law, vol. 2, 2nd edition, Dar Al-Ithraa Publishing House, Jordan, 2011.
- 5- Saeed Abdel Aziz Othman, Shukri Ragab Al-Ashmawy, Tax Economics (Policies – Systems – Contemporary Issues), University House, Alexandria, 2007.
- 6- Ali Zaghdoud, Public Finance, Office of University Press, Algeria, 2005.
- 7- Al-Eid Salehi, Al-Wajeez fi Explanation of the Tax Procedures Law, Dar Houma, Algeria, 2005.
- 8- Krodi Siham, Tax control between theory and practice, Dar Al-Mufid for Publishing and Distribution, Algeria, 2011.
- 9- Murad Nasser, Fraud and Tax Evasion in Algeria, 2004.
- 10- Murad Nasser, The effectiveness of the tax system between theory and practice, Dar Houma, 2003.
- 11- Torsh Batata, Combating tax evasion in Algeria, a thesis for obtaining a master's degree, Constantine University, 2012.
- 12- Maqrani Iman – Manlakhaf Muhammad Amin, Legal Mechanisms to Reduce Tax Evasion, Master's Thesis, Ahmed Deraya University – Adrar, 2016.
- 13- Yado Louiza – Qari Hayat, tax fraud and the mechanism to combat it, a memorandum for obtaining a bachelor's degree, University of Bouira, 2011.
- 14- Talebi Muhammad, fiscal control in the Algerian tax system from 1995-1999, Master's thesis, University of Algiers, 2002.
- 15- Suhad Kashkul Abd, tax evasion and its impact on economic development in Iraq, research published in the Journal of Accounting and Financial Studies, Volume Eight, Issue 24, Third Semester, 2013, University of Baghdad.

- 16- Saleh Hassan Kazem, Combating tax evasion is an urgent necessity in reducing corruption, Research and Studies Department, Legal Affairs Department, research published on the website.
- 17- Ali Abbas Samiran, the phenomenon of tax evasion in Iraq, its economic and social effects, and means of addressing it (analytical study), research published on the website.
- 18- Muhammad Habash, tax evasion, research published on the website.
- 19- The amended Iraqi Income Tax Law No. 113 of 1982.
- 20- Commercial Bookkeeping System for Income Tax Purposes No. 2 of 1985.