

الملخص

تعد الضريبة من المصادر المالية الرئيسية لبعض الدول والذي تستقي منه خزائنها حاجاتها المتزايدة من الموارد المالية الا ان التهرب قد الحق ضرراً بهذا المصدر بحيث اصبحت هذه الدول عاجزة عن النهوض بالتزاماتها وواجباتها تجاه المجتمع ومما لا شك فيه ان التهرب الضريبي وما ينطوي عليه مفهومه من معنى تخلص المكلف من عبء ضريبي من خلال لجوئه إلى وسائل مختلفة من الحيل والخداع بات يشكل سلوكاً خطيراً في معظم الدول الأمر الذي يؤثر سلباً على كيانها المالي ومؤسساتها المالية والاجتماعية ، فهو أصبح من أهم القضايا التي تشغل كثير من الدول على مختلف اقتصاديتها.

وتتضح أهمية التهرب من خلال ما يلحقه بالمجتمع من إضرار وهذا ما يمكن تحديده من خلال النظر اليه كظاهرة مالية واجتماعية واقتصادية أو من خلال طبيعته الجنائية.

لذا بات لزاماً التصدي له ومكافحته بكل الوسائل الكفيلة للحد منه أو منعه بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة.

Summary

Tax is the main financial sources for some countries and from which the coffers of their growing financial resources, but may avoid damage to the source so that these countries became unable to fulfill their obligations and duties towards society and is no doubt that tax evasion and the implied meaning of the concept of the phase in charge of the tax burden through the resort to different means of tricks and deception has become a serious attitude in most countries, which negatively affects the financial integrity of the family and their financial and social, it has become the most important issues of concern to many countries at different their economies.

The importance of evasion through the damage inflicted by the society and this can be determined by considering him as a phenomenon financial, social, economic or through criminal nature.

It is therefore imperative to address, and control of all means to reduce it or prevent it in order to ensure the continuation and sustainability of financial resources to enter the public treasury of the state.

لقد نشأت الضريبة منذ مدة طويلة الا ان اهدافها ومبرراتها تغيرت بتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لتطور دور الدولة بعدها دولة خدمات ولتوسع الاهداف التي ترمي الدولة الى تحقيقها باستخدام الضرائب باعتبارها احدى ادوات السياسة المالية فضلا عن كونها واحدة من مصادر تمويل الخزينة العامة بالموارد المالية.

ويقصد بالضريبة: الفريضة المالية - النقدية - التي تستادياها الدول جبرا وبصفة نهائية من الاشخاص سواء كانوا طبيعيين او معنويين ودون مقابل مباشر لتحقيق منفعة عامة مع مراعاة المقدرة التكاليفية للمكاف.

لقد تطورت الضرائب وتنوعت تبعا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الا ان ضريبة الدخل تحتل اهمية كبيرة بين النظم المالية المعاصرة نظرا لما لها من تاثير في النواحي الاقتصادية والاجتماعية ونظرا للمزايا التي تتصف بها في نظر كتاب المالية العامة مما جعلها الوسيلة الاكثر نجاحا في اعادة توزيع الثروات من جهة وتغذية الخزينة العامة بالموارد المالية اللازمة لمواجهة النفقات المتزايدة وتحقيق الاهداف التي تنشدها الدول من جهة ثانية.

ان ضريبة الدخل تعد العمود الفقري للنظام الضريبي في العراق ، كما انها اداة هامة لتحقيق التوازن الاجتماعي في المجتمعات ذات النظم الاشتراكية وتوزيع الاعباء المالية على الوحدات الاقتصادية المختلفة - المكلفين - بشكل عادل لكي يساهم كل منهم في بناء المجتمع المنشود ومن اجل تحقيق هذه الاهداف لا بد ان يبادر كل فرد او شخص باداء الضريبة المفروضة عليه بدافع ذاتي بتادية واجب اساسي تجاه وطنه وهذا لا يتم الا من خلال نشر الوعي الوطني بين ابناء الشعب وحب المصلحة العامة، وضريبة الدخل في

العراق تفرض اما بشكل ضريبية عامة على مجموع الدخل من مصادره المختلفة او بشكل ضرائب نوعية على فروع الدخل والتي بموجبها يتم تقسيم الدخل تبعا لمصادره فيما اذا كان متأتي من العمل او راس المال او من تضافر العمل مع راس المال وتفرض ضريبية نوعية تختلف في احكامها على كل مصدر من مصادر الدخل او يتم الجمع بين النوعين معا وقد ارتاينا الكتابة في موضوع التهرب الضريبي لما لهذا الموضوع من اهمية كونه يشكل نوعا من السرقة المقنعة والمجني عليه فيها مجموعة افراد الشعب ويتمثل اثرها في ضياع حقوق الخزينة العامة من الضريبة بشكل نهائي الامر الذي ينعكس سلبا على واقع الخدمات في المجتمع.

بناء على ماتقدم ان مكافحة التهرب الضريبي بكل السبل وبشتى صورته واشكاله اصبح امرا حتميا نظرا لخطورته واهميته ومجافاته للعدالة ولما ينجم عنه من اخلال في توزيع الاعباء الضريبية بين المكلفين.

وسنبحت الموضوع وفق خطة تتكون من مبحثين يسبقهما تمهيد نبين فيه مفهوم الوعاء الضريبي ومصادر الدخل التي تفرض عليها ضريبة الدخل في العراق لبيان المصادر التي تكون اكثر عرضة من غيرها للتهرب الضريبي اما المبحث الاول فنتناول فيه بيان مفهوم التهرب الضريبي وسنبين في المطلب الاول منه تعريف التهرب الضريبي اما المطلب الثاني فسنبحث فيه انواع التهرب الضريبي ونكرس المبحث الثاني لبيان اسباب التهرب الضريبي وطرق معالجته وقد انهينا البحث بخاتمة ضمناها بعض المقترحات والتوصيات.

تمهيد

مفهوم الوعاء الضريبي

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المال أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة ويكون خاضعا لها. وقد بين المشرع الضريبي العراقي مصادر الدخل التي تفرض عليها ضريبة الدخل المفروضة بالقانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وهي:

١. ارباح الاعمال التجارية: والمقصود بالعمل التجاري كل عمل يتضمن عنصر المضاربة وهي نية من يقوم بهذا العمل قبل ان يقوم به فعلا وكل عمل يتضمن عنصر المضاربة يعد عملا تجاريا بغض النظر عن صفة من يقوم به سواء كان تاجر او غير تاجر^١.

ونود القول هنا ان المشرع الضريبي العراقي لم يحدد ماهية العمل التجاري او العمل الذي له صبغة تجارية وهنا لا بد من الرجوع الى قانون التجارة لمعرفة المقصود بالعمل التجاري.

ان المشرع التجاري لم يعط تعريفًا محددًا للعمل التجاري او الذي له صبغة تجارية وانما اكتفى في المواد (٦٥،٦) بايراد مجموعة من الاعمال تعد من قبيل الاعمال التجارية وقد اوردها على سبيل الحصر لا المثال^٢، اما الاعمال التي لها صبغة تجارية فقد اوردها المشرع اضافة الى عبارة العمل التجاري رغبة منه في توسيع مفهوم العمل التجاري وسدا لاي اجتهاد يمكن ان يخرج عملا تجاريا معنا من حظيرة الاعمال التجارية طالما ان المشرع لم يعط تعريفًا محددًا للعمل التجاري ومن ثم غلق الباب امام اي محاولة للتهرب من الضريبة باي شكل من الاشكال بالنسبة للدخول الناتجة عن مثل هذه الاعمال.

٢. دخل الصنائع: يقصد بالصناعة عملية تحويل المادة من حالة الى حالة جديدة مغايرة للحالة الاولى تكون اكثر نفعا من الناحية

الاقتصادية والدخل الناتج عنها يخضع للضريبة^٢ ، كاعمال صناعة الحجر وغيرها من الاعمال التي تعتمد في الغالب على الجهد البدني وهدف المشرع من اخضاع هذه الاعمال للضريبة هو توسيع مصادر تغذية الخزينة العامة بالموارد المالية^٤.

٣. دخل المهن: وهي الاعمال التي تحتاج الى مستوى علمي معين او الى خبرة ناتجة عن الممارسة والتمرين كمهنة الطبيب والصيدلي والمحامي ولاخضاع ماتدره هذه الاعمال من دخول للضريبة لابد من توفر الشروط الاتية:

أ: ان يتم ممارسة المهنة على سبيل الاعتياد.

ب: ان يتم ممارسة المهنة بشكل مستقل اي ان الدخل الناتج عنها يعود لصاحب المهنة وليس لغيره.

ج: ان يكون الدخل المتحقق نتيجة ممارسة العمل بشكل اساسي وليس من استغلال راس المال الا على نطاق ضيق^٥.

٤. الدخل الناتج عن التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها: اذ تعد هذه الاعمال من قبيل الاعمال التجارية الا انه يشترط لاخضاع التعويض بسبب عدم الوفاء بالتعهد او الالتزام للضريبة ان لا يكون قد لحقت المكلف خسارة مادية او معنوية الا اذا زاد التعويض عن مبلغ الخسارة فان الزيادة هنا تخضع للضريبة.

٥. الفوائد والعمولة والقطع: وهي المبالغ المتحققة للمكلف على شكل فوائد او عمولات او مبالغ قطع الاوراق التجارية التي لم يحن موعد استحقاقها مقابل نقل ملكيتها لمن يدفع قيمتها.

٦. احترام المتاجرة بالاسهم والسندات: وما ينتج عنها من ارباح ويشترط لاختضاع هذه الارباح للضريبة توفر عنصر الاحتراف اي الاعتياد في عملية بيع وشراء الاسهم والسندات.

٧. الارباح المتحققة من التصرف بال عقار: وهي الارباح التي يحصل عليها المكلف نتيجة نقل ملكية العقار ولو لمرة واحدة او نقل حق التصرف فيه وباي وسيلة من وسائل نقل الملكية كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة ... الخ ، مع استثناء دار سكن العائلة وكذلك حالة هبة العقار الى اي من المؤسسات الحكومية والتعاونية والثقافية والعلمية والخيرية والدينية المعترف بها قانوناً^٦.

٨. اي مصدر اخر غير معفي بقانون وغير خاضع لاي ضريبة في العراق يخضع لضريبة الدخل^٧، واذا ما امعنى النظر في مصادر الدخل سالفة الذكر وما يتولد عنها من ارباح تخضع لضريبة الدخل يمكننا تصنيفها الى ثلاثة مصادر رئيسية هي دخل العمل، ودخل راس المال، والدخل المختلط الذي يتولد من تضافر العمل ورأس المال وبعد استعراض مصادر الدخل التي تفرض عليها ضريبة الدخل لابد من توظيف النظر في هذه المصادر ومناقشة انواع الدخول التي تكون اكثر عرضة من غيرها للتهرب وان كان التهرب وارد في جميع انواع الدخول، فالمكلف قد يلجا الى التهرب او محاولة التهرب من اداء دين الضريبة رغبة منه بالاحتفاظ بثروته او عند مطالبته باكثر من قدرته المالية (التكلفة)^٨ . ويقصد بالمقدرة التكلفة هي اقصى ما يمكن للمكلف سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا المساهمة به على شكل دفعات ضريبية لتغطية تكاليف ومتطلبات المرافق العامة التي تديرها الدولة على ان لا تثير هذه الفريضة شعورا بالامتعاض وعدم الارتياح لدى المكلف ضد الضريبة ويتحقق هذا الشعور عندما يدفع المكلف اكثر مما اعتقد دفعه او ما يتجاوز قدرته التكلفة - المالية^٩.

علاوة على ذلك ان للتهرب اسباب اخرى سيأتي بيانها في فقرات البحث اللاحقة. ولكن مانود التاكيد عليه هنا بيان الدخول التي يمكن ان تكون اكثر عرضة للتهرب الضريبي والدخول التي تنخفض فيها نسب التهرب او تنعدم فالارباح الناشئة عن الاعمال التجارية والصناعية فانها تضاف اليها عادة المصروفات العمومية والتكاليف المستنفذة من قبل المنشأة وقد يضخم المكلف هذه التكاليف الى حد تستغرق جزءا كبيرا من صافي الدخل الذي تفرض عليه الضريبة او انها تضاف الى ثمن المنتجات ومن ثم يتحمل عبأها المشتري - المستهلك - وبذلك يتخلص من اداء الضريبة في هذا النوع من الدخول ولكن على حساب الاخرين. اما الدخول المتولدة عن المهن غير التجارية (المهن الحرة) فانها اكثر عرضة للتهرب في الدول المتخلفة في نظامها الضريبي وذلك لعدم امتلاك الادارة الضريبية لمؤشرات دقيقة عن حقيقة الدخول التي تحققها هذه الفئة من المكلفين وبالتالي عدم امكانية السيطرة على حجم الوعاء الضريبي لهم باي شكل من الاشكال المعروفة¹.

المبحث الاول

مفهوم التهرب الضريبي

يتناول هذا المبحث بيان تعريف التهرب الضريبي وهو موضوع المطلب الاول وفي المطلب الثاني نبين انواع التهرب الضريبي وعلى النحو الاتي:

المطلب الاول

تعريف التهرب الضريبي

ان ظاهرة التهرب من الضريبة على الدخل سائدة في كل مجتمعات العالم الا انها تختلف حدة من بلد الى اخر تبعا للنظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي والاخلاقي السائد في ذلك البلد وتشير بعض الدراسات الى ان التهرب الضريبي في بعض الدول خصوصا المتخلفة اقتصاديا منها قد يضيع على الخزينة العامة نسبة كبيرة من الايراد الضريبي^{١١}. مما يؤدي الى قلة حصيلة الدولة من الايرادات، الامر الذي يترتب عليه تاخير عملية التنمية الاقتصادية وعرقلة سير عمل مؤسسات الدولة من جهة، ومن جهة اخرى الاخلال بمبدأ العدالة الضريبية في توزيع الاعباء المالية بين المكلفين، والتهرب الضريبي يرتبط ارتباطا وثيقا بقدرة المكلف على الاسهام بدخله في تحمل الاعباء العامة وقدرة المكلف هنا هي اقصى حد للمساهمة بالضريبة ومن ثم اذا اجبر المكلف على الاسهام باكثر من ذلك فانه سيلجا الى التهرب من دفع الضريبة، ونزعة الفرد دائما هي الاحتفاظ بثروته وعدم التنازل عنها وخاصة اذا كانت الضرائب تفرض باسعار مرتفعة بالاضافة الى احساس المواطن بعدم وجود خدمات مقابل الضرائب التي يدفعها، وعموما فان المقدرة التكاليفية للاسهام في تحمل الاعباء العامة تختلف من شخص لآخر طبيعيا كان

ام معنويا وذلك تبعا لوضاعه الاقتصادية وحالته الاجتماعية بالاضافة الى طبيعة النظام الضريبي السائد في هذا البلد او ذاك، وعلى اساس ان العراق يعد واحد من الدول النامية اقتصاديا نلاحظ ان ظاهرة التهرب من الضريبة منتشرة بين المكلفين وخاصة في المهن الحرة والتي قد تحقق ارباحا كبيرة مما يضيع على الخزينة العامة للدولة جزء من الايرادات العامة، على الرغم من ان قانون ضريبة الدخل يؤكد ان على كل شخص يحصل على دخل يخضع لضريبة الدخل مراجعة السلطة الضريبية وتقديم كافة البيانات والمعلومات اللازمة عن دخله^{١٢}، الا ان الملاحظ ان قسما كبيرا من ذوي المهن الحرة سواء كانوا مسجلين لدى الادارة الضريبية ام غير مسجلين يمتنعون عن تقديم البيانات والمعلومات اللازمة عن دخولهم وحتى عند اجراء المسح الضريبي لا توجد هناك بيانات او معلومات دقيقة عن دخول هؤلاء المكلفين مما قد يلحق اضرارا بالغة في الخزينة العامة لكونه يؤدي الى نقص حصيللة الدولة من الايرادات المتوقعة وهو نوع من التهرب الضريبي.

وفي ضوء ماتقدم يمكن ان نعرف التهرب الضريبي بانه تلك الظاهرة التي يحاول المكلف من خلالها التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلا او جزءا مستخدما في ذلك الطرق والوسائل غير المشروعة.

المطلب الثاني

انواع التهرب الضريبي

التهرب الضريبي يؤدي الى فقدان الدولة لجزء من ايراداتها التي تحصلها عن طريق الضرائب، والتهرب الضريبي عموما ينقسم الى نوعين فقد يكون تهربا مشروعا او ما يعرف بتجنب الضريبة او

تهرب غير مشروع وهذا الاخير قد يكون كلياً او جزئياً وهذا ما سنبينه في النقطتين التاليتين:

اولاً: التهرب المشروع

ان فيصل التمييز بين التهرب الضريبي المشروع او مايعرف بالتجنب الضريبي والتهرب غير المشروع هو مخالفة احكام القانون الضريبي او عدم مخالفتها، اذ ان هذا النوع من التهرب المشروع لا يترتب عليه مخالفة لاحكام قوانين الضرائب ويكون ذلك عادة باستغلال ما قد يوجد من ثغرات او نقص في احكام القانون الضريبي مما قد يعفي المكلف من الضريبة، او ان الشخص المكلف يمتنع عن القيام باي عمل مادي او قانوني يجعل الضريبة مستحقة عليه، وقد يكون التجنب الضريبي مقصوداً من قبل المشرع الضريبي توصلاً لاهداف يبتغي تحقيقها سواء كانت اقتصادية او اجتماعية كاعفاء الدخل الزراعي^{١٣}. من الضريبة او اعفاء الدار المعدة للسكن عند نقل ملكيتها باي طريقة كانت، وقد لا يكون التجنب مقصوداً من قبل المشرع وانما باتخاذ المكلف موقفاً سلبياً بالامتناع عن مزاولة نشاطه عند وصول دخله مستوى يجعله خاضعاً للضريبة خصوصاً عندما تكون اسعار الضرائب السائدة في البلد مرتفعة او ان الفائدة التي تعود على المكلف بصورة خدمات اقل من مقدار مبلغ الضريبة التي يدفعها الى السلطة المالية^{١٤}.

ثانياً: التهرب غير المشروع

ان التهرب غير المشروع يقع بمخالفة المكلف لاحكام القانون الضريبي التي تترتب عليه التزامات قانونية منها الالتزام بسداد دين الضريبة، اذ يفترض في كل مكلف بموجب احكام القانون الضريبي ان يؤدي واجباته والتزاماته تجاه الخزينة العامة للدولة خصوصاً

الالتزامات التي تتضمن اداء مبالغ نقدية، الا ان الملاحظ ان بعض المكلفين يحاولون احيانا التهرب من اداء تلك الالتزامات المالية متبعين في ذلك شتى وسائل الغش والاحتيال المخالفة لاحكام القانون الضريبي مبتغين من وراء ذلك ضياع حق الخزينة العامة في اقتضاء دين الضريبة المفروضة عليهم.

ان هذا النوع من التهرب غير المشروع يترتب عليه اثار سلبية بالغة على حصيلة الدولة من الايرادات المالية الامر الذي ينعكس سلبا على مستوى الخدمات التي تقدمها المرافق العامة للدولة علاوة على الاثار النفسية التي يخلفها مثل هذا التصرف غير المشروع بالنسبة للمكلف الذي لا يتهرب او لا يتمكن من التهرب من اداء دين الضريبة المستحق في ذمته لصالح الدولة لان الضريبة تصبح هنا غير عادلة وذلك لاختلال توزيع الاعباء المالية العامة بين المكلفين فيتحمل البعض منهم نصيبه المفروض عليه قانونا بينما يتهرب البعض الاخر من اداء مبلغ الضريبة المستحق في ذمته والواجب الاداء¹⁵.

والتهرب الضريبي غير المشروع قد يقع من خلال اخفاء نشاط معين من الانشطة التي يزاولها المكلف كحال المكلف الذي يقدم اقرارا ضريبيا يتضمن معلومات او بيانات غير حقيقية او كاذبة لاتمثل حقيقة ارباحه التي حققها خلال السنة المالية او المكلف الذي لايمسك دفاتر منتظمة تجسد حقيقة نشاطه وبالتالي يكون وعائه الضريبي اقل من حقيقة ايراداته. وقد يقع التهرب غير المشروع من خلال التلاعب بالحسابات التي يمسكها المكلف او عدم مسكه للدفاتر التجارية طبقا للاصول المحاسبية كتسجيل المكلف قيود بدون وجود مستندات رسمية تثبت صحة تلك القيود¹⁶.

وعموما ان التهرب غير المشروع قد يقع اثناء تحديد وعاء الضريبة وفرضها او عند تحصيلها، والتهرب غير المشروع قد يكون تهربا كليا من اداء كامل الضريبة او قد يكون تهربا جزئيا من اداء جزء من مبلغ الضريبة^{١٧} وهذا مانبينه في النقطتين الاتيتين:

اولا: التهرب الكلي:

يتحقق هذا النوع من التهريب عند تخلص المكلف من اداء مبلغ الضريبة كله، اي اذا استطاع الشخص المكلف بوسائله الاحتمالية ان يضيع على الخزينة العامة كل ضريبة مستحقة على نوع معين من النشاط او فقدان لنوع معين كامل من انواع الضريبة المفروضة عليه كتخلص المكلف من دفع ضريبة الدخل المستحق عليه او ضريبة العقار كلها بغض النظر عن مقدار الضريبة المستحقة عليه. ويترتب على هذا النوع من التهرب الضريبي اثار سلبية خطيرة تتمثل بفقدان الخزينة العامة للايرادات المتأتية من خلال الضرائب وقد تكون مبالغ طائلة، كما هو الحال بالنسبة لبعض الافراد الذين يزاولون بعض المهن الحرة (السمكري ، الحداد ، النجار...) اضافة لبعض التجار الذين يمارسون عملية بيع وشراء السيارات دون نقل ملكيتها لهم ومن ثم لا يتم تسجيلها باسمائهم وتأشير ذلك لدى الضريبة بغية التخلص من دفع الضريبة المفروضة على الارباح المتحققة جراء المتاجرة بالسيارات والتهرب هنا يكون كليا من دفع الضريبة وذلك لعدم ادخال هؤلاء التجار في حظيرة الضريبة العامة على الدخل علما ان الارباح التي يحققها هؤلاء قد تكون ارباحا كبيرة.

ثانيا: التهرب الجزئي:

في هذا النوع من التهرب يحاول المكلف المتهرب التخلص من جزء من مبلغ الضريبة المفروضة عليه لاكله كما هو الحال في النوع

الاول وذلك من خلال اخفاء جزء من نشاطه او اخفاء نشاط معين باكماله اذا كان يزاوّل اكثر من نشاط، مثال ذلك قيام المكلف باخفاء جانب من مبيعاته او تسجيلها باسعار تقل عن سعر البيع الحقيقي، خلاصة الكلام ان التهرب الجزئي يعني تخلص المكلف من اداء جزء من مبلغ الضريبة المستحقة بذمته باتباع احدى وسائل الغش والاحتيال التي تشكل مخالفة لاحكام القانون الضريبي والتي يرصد لها المشرع عقاباً معيناً^{١٨}.

المبحث الثاني

اسباب التهرب الضريبي ومعالجته

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 دوراً هاماً في تحديد نسبة التهرب فينخفض حجم التهرب عندما تكون اسعارها منخفضة كذلك درجة الوعي الوطني والمستوى الثقافي للمواطنين يعد من الاسباب 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 الاسباب عموماً بالاسباب الاقتصادية او التشريعية والادارية، ثم ان للتهرب الضريبي صور متعددة ايضاً مثلما له اسباب متعددة، ومن ثم سنبيين في هذا المبحث الوسائل والاجراءات التي نراها كفيلة لمعالجة التهرب او مكافحته وهذا ما نبينه في المطالب الثلاثة الاتية:

المطلب الاول: اسباب التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي.

المطلب الثالث: وسائل مكافحة التهرب.

المطلب الاول

اسباب التهرب الضريبي

قلنا ان للتهرب من اداء دين الضريبة اسباب متعددة وهي في الغالب اما اسباب اقتصادية او تشريعية او ادارية وهذا ما نبينه في الفرعين الاتيين:

اولا: الاسباب الاقتصادية للتهرب:

يتاثر التهرب من الضريبة على الدخل تاثيرا كبيرا بالظروف الاقتصادية التي تسود البلد، ففي اوقات الرخاء الاقتصادي وانتعاش القطاعات الاقتصادية وانخفاض معدلات البطالة وارتفاع متوسط دخول الافراد وازدياد مقدراتهم التكاليفية وقدرتهم على تسديد الضريبة المفروضة عليهم يقل او ينعدم التهرب من اداء دين الضريبة لان المكلف لا يشعر حينها بوطأة عبء الضريبة المستحقة عليه وذلك لارتفاع دخله ومن ثم لامبرر للتهرب طالما ان مقدرته المالية مرتفعة هذا فضلا عن ان ارتفاع دخول المواطنين في اوقات الانتعاش الاقتصادي يؤدي الى زيادة عدد المواطنين المشمولين بالضريبة من جهة ومن جهة اخرى امكانية تطبيق الاسعار الضريبية التصاعدية كل ذلك من شأنه زيادة الحصيلة الضريبية مما ينجم عنه ارتفاع ايرادات الدولة الامر الذي يؤدي الى عدم اتجاه الدولة الى فرض ضرائب جديدة او رفع اسعار الضرائب القائمة مما يؤدي الى انخفاض مستوى

التهرب لان المواطن عند ذاك لا يشعر بالاعباء الضريبية طالما انها توزعت على عدد كبير من المكلفين اضافة الى امكانية تسديد الضريبة.

اما في اوقات الكساد الاقتصادي حيث ارتفاع معدلات البطالة والانخفاض الشديد في مستوى الاستخدام والانتاج وكساد التجارة وانخفاض مستوى الاسعار تزداد حاجة الدولة للموارد المالية لغرض زيادة الانفاق العام لتحريك عمل المشروعات العامة للقضاء على البطالة وانتعاش حركة التجارة ومواجهة حالة الكساد الاقتصادي فتلجأ الدولة الى عدة اساليب للحصول على الايرادات اللازمة لسد العجز الناجم عن زيادة النفقات على الايرادات العامة ومن هذه الاساليب استخدام اداة الضرائب بعدها احدى ادوات السياسة المالية وعلى النحو الاتي^{١٩}:

١. زيادة اسعار الضرائب القائمة.
٢. فرض ضرائب جديدة على المواطنين.
٣. تخفيض مستوى السماحات القانونية بهدف زيادة عدد الافراد المشمولين بالضريبة.
٤. الغاء بعض الاعفاءات المقررة قانونيا.

مما تقدم يتضح لنا ان القدرة المالية للمكلف تزداد في حالة الرخاء الاقتصادي بسبب كثرة النقود وارتفاع الدخل فتزداد قدرته على اداء دين الضريبة وتنخفض في حالة الركود والكساد الاقتصادي وذلك لانخفاض دخله فيزداد التهرب الضريبي وعليه هناك علاقة عكسية بين المقدرة المالية للمكلف وبين حجم التهرب فعندما تكون مقدرة الفرد المالية مرتفعة قلة رغبته في التهرب ويحدث العكس

عندما تكون مقدرته المالية منخفضة اضافة الى الاسباب الاخرى التي تدفع المكلف نحو التهرب انفة الذكر.

ثانيا: الاسباب التشريعية والادارية للتهرب الضريبي:

بالاضافة الى ما تقدم هناك اسباب اخرى للتهرب من اداء الضريبة ناتجة عن خلل في التشريع الضريبي لما يتخلله من ثغرات مما يسهل على المكلفين النفاذ منها او الى وجود عيب في التطبيق ناجم عن ضعف في كفاءة الجهاز الضريبي وهذا ما نبينه على النحو الاتي:

اولا: عيوب التشريع الضريبي: ان بعض التشريعات الضريبية قد تكون غير موفقة في الصياغة وقد يشوبها الغموض وقد يتخللها بعض العيوب قد تكون عاملا مساعدا لزيادة نسبة التهرب^٢. ومن هذه العيوب مايلي:

١. وجود الثغرات في نصوص القانون الضريبي او بعض العيوب في صياغة النصوص القانونية كل ذلك قد يستغله المكلف للنفاذ منها لذلك لا بد من تعديل تلك النصوص القانونية اينما وجدت مثل تلك الثغرات او العيوب للحد من ظاهرة التهرب او منعها.

٢. قد يشوب التشريع الضريبي بعض الغموض الامر الذي يحتاج الى تفسير مما قد يفتح المجال امام المكلف باستغلال التفسير الاصلح له الامر الذي يساعده على التهرب من الضريبة لذلك لا بد ان تكون نصوص القانون واضحة لاحتتمل اكثر من تفسير ومعلومة للمكلف وهذا ماتقرضه قاعدة اليقين التي ينبغي مراعاتها عند فرض الضرائب، وهذا الكلام قد ينطبق على قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وذلك لكثرة التعديلات التي طرأت عليه منذ تشريعه الى يومنا هذا.

٣. ان تعدد الضرائب من شأنه ان يكون عاملا مساعدا لزيادة التهرب من الضريبة لاسيما عندما يكون للمكلف اكثر من نشاط، الامر الذي يترتب عليه تعدد نظم المحاسبة، ولاشك انه كلما كانت اجراءات المحاسبة بسيطة وواضحة كلما امكن الوصول الى حقيقة ايراد المكلف والعكس اذا كانت اجراءات المحاسبة تمتاز بالتعقيد^{٢١}.

٤. ينبغي عند فرض الضريبة تحديد الوعاء الضريبي بدقة حتى يتم اتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لمنع التهرب وسد كافة الثغرات التي قد تظهر في القانون اثناء التنفيذ.

٥. ان عدم المساواة بين المكلفين في تحمل الاعباء الضريبية او عدم العدالة في فرض الضريبة من شأنه ان يشجع المكلفين على التهرب، اضافة لما تقدم يمكن ان تشوب التشريع الضريبي عيوب اخرى من شأنها ان تساعد او تشجع على التهرب من دفع الضريبة.

ثانيا: ضعف كفاءة الادارة الضريبية: ان ضعف كفاءة الادارة الضريبية بعدها السلطة صاحبة الاختصاص في حصر ايرادات المكلف وفرض الضريبة عليها وعجزها عن الكشف عن وسائل التهرب التي يسلكها المكلف يعدّ من الاسباب المهمة التي تحفز المكلفين على التهرب من اداء دين الضريبة، اذ ان شعور المكلف بعدم كفاءة الادارة الضريبية او قلة خبرة موظفيها وعجزها عن ملاحقة الدخول التي يتمكن المكلف من تهريبها كلها او جزء منها في سنة معينة من شأنه ان يشجعه على انتهاج هذا السلوك الخاطى في السنوات اللاحقة طالما وجد التهرب سلوكا سهلا^{٢٢}. فالنظام الضريبي لكل بلد يعتمد اعتمادا كلياً على مدى قدرة وكفاءة الاجهزة الادارية من اجل تحقيق اهداف ذلك النظام، لان كل تشريع مالي يعتمد في

تطبيقه ومن ثم تحقيق الاهداف المتوخاة من تشريعه على قدرة وكفاءة الجهة او الادارة او السلطة التي تتولى التنفيذ، فالتشريع الضريبي والسلطة التي تتولى تنفيذه وهي الادارة الضريبية الممثلة للسلطة المالية يكملان بعضهما البعض في هذا المجال وهنا لا بد من السعي دائما لزيادة كفاءة وقدرة موظفي الادارة الضريبية وهذا الامر يقتضي التخصص في الشؤون الادارية، والتخصص هنا لا بد ان يكون تخصص مهني وتخصص جغرافي.

ويقصد بالتخصص المهني ان يكون موظف الادارة الضريبية وتحديدًا المخمن متخصص في تخمين ايرادات فئة معينة من المكلفين كالاطباء والصيدالة وكل مايتعلق بالامور الطبية فقط لكي يتمكن من الوقوف على ثنايا هذه المهنة والايادات التي يمكن ان يحققها هؤلاء فضلا عن تمكنه من متابعة التغيرات التي تحصل على دخولهم، اضافة الى التعرف جيدا على المكلفين من خلال كسب الثقة المتبادلة وبذلك يتمكن موظف الادارة الضريبية هنا من التعرف على حقيقة دخول الفئة التي تخصص بمتابعة شؤونهم الضريبية قدر الامكان.

هذا مالا نجاهه في الواقع العملي الذي يكون فيه موظف الادارة الضريبية - المخمن - يمارس مهنة التخمين لايرادات المهندس والطبيب والتاجر وبقية المهن الاخرى الخاضعة لضريبة الدخل مما يتعذر عليه والحال هذا ان يحصل على معلومات وافية وحقيقية عن هذه المهن وعن حقيقة الدخل التي يحققها المكلف مما قد يتسبب بهروب او اخفاء بعض مصادر الدخل الامر الذي ينعكس سلبا على حصيلة الضريبة، اما في حالة اعتماد مبداء التخصص نعتقد ان من شأنه تقليص فجوات التهرب بسبب زيادة كفاءة ومهارة الموظف المتخصص.

اما التخصص الجغرافي فيقصد به ان يكون موظف الادارة الضريبية اي المخمن متخصص لتخمين ايرادات المكلفين في منطقة جغرافية معينة وهي دائرة مخمن الضريبة الذي يقع فيه محل سكني المكلف او محل عمله^{٢٣}، اي ان يكون التخصص الضريبي تخصص وظيفي مهني وجغرافي في وقت واحد الامر الذي يتيح للمخمن ان يتحرى ويتحقق عن دخول المكلفين ضمن منطقة او دائرة عمله وهذا امر قد كفله القانون^{٢٤} وذلك بقيامه بزيارات ميدانية لمواقع عمل المكلفين والوقوف على طبيعة اعمالهم وبالتالي التعرف على الدخول الفعلية التي يحققونها، بالاضافة الى امكانية اقامة علاقات وثيقة متواصلة بين موظف الادارة الضريبية والمكلف من خلال الزيارات الميدانية التي يجريها المخمن لمحل عمل المكلف للاطلاع على واقع نشاطه وهنا يفترض في الموظف الحكومي - المخمن - النزاهة والامانة والاخلاص لوظيفته وتقديره للمسؤولية الملقاة على عاتقه وحرصه على المصلحة العامة خلال قيامه باداء مهمته الرسمية وعدم استغلال وظيفته لتحقيق مكاسب شخصية لما في ذلك من خيانة للمبادئ التي يحملها الموظف الحكومي في حمايته للاموال العامة والتي رصد لها القانون عقابا معيناً في حال ارتكابه اي سلوك من شأنه ان يضر بالمصلحة العامة لخزينة الدولة او يعرضها للخطر المتمثل بفقدان جزء او كل حقها في دين الضريبة^{٢٥}.

المطلب الثاني

صور التهرب الضريبي

مثلما للتهرب الضريبي انواع معينة بينهاها سابقا له صور متعددة ايضا يمكن ان يقع من خلالها التهرب من اداء دين الضريبة كله او جزء منه، وهذه الصور تتمثل بالاتي:

اولا: التقدير الجزافي: ان الاصل في فرض الضريبة ان يتم فرضها على الارباح الحقيقية التي حققها المكلف خلال سنة اي ان تفرض الضريبة على الدخل الصافي^{٢٦} ويتم ذلك بطرق مختلفة اهمها الاعتماد على السجلات المنتظمة التي يمسكها المكلف وللسلطة المالية في حال عدم قناعتها بهذه السجلات وما تحتويه من معلومات ان تلجا الى طريقة التقدير الجزافي لتقدير دخل المكلف وهو الغالب في التطبيق العملي لان اغلب المكلفين لا يمسكون سجلات وفي حال مسكهم لها فانها قد لا تحتوي على بيانات او معلومات دقيقة تعكس واقع نشاط المكلف ومن ثم فان الاعتماد عليها قد يضيع حقوق الخزينة العامة وكل ذلك يرجع الى نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، وعموما للسلطة المالية - الادارة الضريبية - ان تلجا الى تقدير الدخل الخاضع للضريبة تقديرا جزافا في حالتين هما:

١. عند قيام المكلف بتقديم اقراره للسلطة المالية الا ان السلطة المالية لا تقتنع بما ورد فيه من معلومات او بيانات لعدم تناسبها مع المؤشرات التي لديها فلها ان ترفضها وتقدر دخل المكلف وتفرض الضريبة عليه بناء على ما يتيسر لها من معلومات.
٢. عند امتناع المكلف عن تقديم اقرار عن دخله، تقوم السلطة المالية بتقديره جزافا ويسمى هذا الاسلوب بالتقدير الاداري.

وتعتمد السلطة المالية عند قيامها بالتقدير الجزافي لدخل المكلف على بعض المؤشرات منها مايلي:

١. الاعتماد على الارباح التي حققها المكلف في السنوات السابقة مع زيادة تلك الارباح او تخفيضها بنسبة معينة لغرض الوصول الى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة.

٢. حجم المصروفات التي يطلب المكلف تنزيلها من وعاء الضريبة فكلما كان حجم تلك المصروفات ضخما كلما كان دخل المكلف المتحقق كبير.

٣. قيمة المبيعات، فاذا كان حجم مبيعات المكلف كبير فان ذلك يدل على حجم الارباح المتحققة.

٤. عدد العمال، اذ يتم الاسترشاد بعدد العمال المستخدمين لدى المكلف من اجل الوصول الى صافي دخل المنشأة الخاضع للضريبة.

٥. المعلومات الواردة من الجهات الرسمية التي يتعامل معها المكلف يمكن الاعتماد عليها لغرض التقدير^{٢٧}.

الا ان الجدير بالذكر ان التقدير الجزافي قد لا يكون دقيقا الى مستوى يظهر حقيقة المركز المالي للمكلف مما قد يلحق الضرر بالخرينة العامة بضياح جزء من حقها في دين الضريبة طالما ان العنصر الشخصي يلعب دورا كبيرا في عملية التخمين هذا من جهة ومن جهة اخرى قد يكون التقدير فيه مبالغة بحيث يلحق الضرر بالمكلف باقتطاع مبلغ اكبر مما يستحق عليه مما يؤدي الى شعور المكلف بضخامة العبئ الضريبي الملقى على عاتقه علاوة على انه قد يخلق حالة من عدم الثقة بين المكلف والسلطة المالية لذا يجب حصر اللجوء اليه في اقل مايمكن.

ثانيا: التهرب بموجب الحسابات:

الزم نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل عدد غير قليل من المكلفين وجوب مسك دفاتر وسجلات منتظمة تعكس واقع نشاط المكلف مع الاحتفاظ بجميع المستندات والسجلات المساعدة التي يمسكها المكلف وان لايعدمها او يتصرف بها مالم يحصل على موافقة السلطة المالية وقد ورد في نظام مسك الدفاتر انواع الدفاتر والسجلات التي ينبغي على المكلف بضرعية الدخل مسكها وهي:

١. دفتر الموازنة والموجودات.

٢. دفتر اليومية والصندوق.

٣. دفتر او محاضر المراسلات.

ومن الجدير بالذكر ان للتهرب بموجب الحسابات صور عدة اذ قد يحدث التهرب في عمليات الشراء مثلا اذا لم تكن معززة بالمستندات الثبوتية لاثبات صحتها فقد تكون تلك المشتريات صورية لغرض زيادة المشتريات وتبعاً لذلك يتم تخفيض الربح الخاضع للضريبة او قد يلجا المكلف الى تضخيم المصروفات لكي يتم تقليل الربح لذا فصور التهرب بموجب الحسابات كثيرة ولكن مع ذلك يمكن تصور وقوعها في احدى الطريقتين:

الطريقة الاولى: امساك دفاتر غير منتظمة لا تبين حقيقة الارباح التي يحققها المكلف وبالتالي تكون اقراراتهم صورة لما جاء في دفاترهم وبعيدة عن الحقيقة.

الطريقة الثانية: امساك دفاتر غير منتظمة يشوبها التحايل بتحويل القيود الحسابية رغبة في تقليل الربح الخاضع للضريبة.

المطلب الثاني

وسائل مكافحة التهرب الضريبي

بيننا أننا ان التهرب الضريبي يقع بممارسة المكلف سلوكا مخالفا لاحكام القانون الضريبي ويعد التهرب نوع من السرقة المقنعة يمارسها المكلف بنية متعمدة بقصد الافلات من اداء دين الضريبة المستحق بذمته كلا او جزءا ويتمثل هذا النوع بالتهرب غير المشروع والمجني عليه دائما هو الدولة الممثلة لابناء الشعب ويتسبب التهرب بفقدان الخزينة العامة للدولة لجزء من ايراداتها اللازمة لمواجهة النفقات المتزايدة، وهنا لا بد من البحث عن وسائل تكفل منع وقوع التهرب قدر الامكان بسد كل طريق يمكن ان ينفذ من خلاله المكلف المتهرب ومن ثم رصد العقوبات الرادعة التي يتم ايقاعها بحق المتهرب الا ان مكافحة التهرب الضريبي ليس بالامر اليسير اذ يتطلب الكشف عن كافة الوسائل والطرق التي يمكن ان يسلكها المتهرب والثغرات التي ينفذ من خلالها ومن ثم غلقها او معالجتها قدر الامكان باتخاذ التدابير والاجراءات اللازمة بهذا الصدد وهذا ما نبينه على النحو الاتي:

اولا: متابعة المشكلات التي يفرزها تطبيق نصوص القانون الضريبي بمعالجة وسد كل الثغرات التي تظهر اثناء التنفيذ والتي قد يستغلها المكلف للتهرب من خلالها، لذا يتعين اعادة النظر بالنصوص القانونية عند الشعور بوجود ثغرات او اخطاء او نواقص من شأنها ان تجعل تلك النصوص مبهمه او غير واضحة مما يتسبب بالتاويل عند تفسيرها ومن ثم اصدار التعليمات التي تكفل حسن تطبيقها^{٢٨}.

ثانيا: زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريف افراد المجتمع بواجباتهم الضريبية بشتى الوسائل المسموعة والمقروءة

والمرئية وتعريفهم باهمية الضريبة بعدها احدى الوسائل التي تمكن الدولة من القيام بواجباتها على النحو الذي يعود على المواطن بالفائدة المتمثلة بالخدمات التي تقدمها المرافق العامة.

ثالثا: تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف المتهرب بمالها من اثار معنوية على المكلف اكثر من تاثير الجزاءات والغرامات المالية التي تفرض بحقه ومن ثم تشديدها عند تكرار عملية التهرب من نفس المكلف اي في حالة العود الى ذات الجريمة، وتجدر الاشارة هنا الى ان الهيئة العامة للضرائب عادة ما تتجنب رفع دعوى التهرب الى المحاكم تجنباً منها للاجراءات الروتينية المعقدة اضافة للتكاليف الباهضة احيانا مما يضطرها الى تسوية مثل هذه الامور بالاكْتفاء بفرض الجزاءات المالية بحق المكلف المتهرب.

ان اقتصار التشريع الضريبي على فرض غرامات مالية قد تكون طفيفة احيانا لا تردع المتهرب اذ ان المكلف يقارن الفوائد التي تعود عليه من جراء التهرب وبين الغرامات او الاضافات المالية التي تفرض عليه عند كشف التهرب لذا يتطلب الامر ان يتناسب مقدار الغرامات والجزاءات مع المبالغ المتهرب من دفعها.

رابعا: التاكيد على مبدأ العدالة والشمول عند فرض الضريبة وهنا لا بد ان تسري الضريبة على كل فرد في المجتمع يتمتع بقدرة على تحمل الابعاء المالية حتى لا يتولد لدى المكلف شعور بانه يتحمل اعباء ضريبية تتجاوز قدرته المالية دون غيره مما يدفعه الى ممارسة اي سلوك من شأنه التخلص من عبئها، ولتحقيق مبدأ العدالة والشمول يجب مراعاة مايلي:

أ: شمول الضريبة لجميع الأشخاص القادرين على دفعها.

ب: مراعاة الظروف الشخصية والحالة الاجتماعية للمكلف.

وتجدر الإشارة هنا الى ان الضريبة المفروضة بموجب قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل هي ضريبة شخصية لمراعاتها لظروف المكلف الشخصية وحالته الاجتماعية ولكثرة السماحات والاعفاءات الممنوحة للمكلف اضافة الى انها لا تسري الا على الدخل الحقيقية التي يحققها المكلف^{٢٩}.

خامسا: اصلاح الاساليب الادارية: ان اتباع الاساليب الادارية القديمة لا يمكن ان يحقق الاهداف المرجوة من التشريع الضريبي اذ لا بد من ادخال الاساليب العلمية الحديثة حيث اصبح من الضروري ادارة اعمال اي مديرية او مؤسسة ومهما كانت طبيعة عملها ان تدار بموجب اساليب حديثة^{٣٠} فالاساليب الادارية المتبعة في الهيئة العامة للضرائب تحتاج الى تحليل وتمحيص لتلافي المسببات التي من شأنها ان تعرقل عملها ومن ثم لا بد من معالجتها بادخال اساليب الادارة الحديثة التي يمكنها من ادارة اعمالها بشكل منسق ومنتظم ومنها:

أ: ادخال الحاسوب الى كافة الوحدات التخمينية وشعبة الاراضي والعقار والتدقيق لانجاز معاملات المكلفين وتسهيل مهمة التخمين بشكل اكثر سرعة واكثر دقة.

ب: ان ما يجري عليه العمل حاليا بخصوص تخمين مبلغ الضريبة المستحق على المكلف يتم في غرف المخزن معتمدين في ذلك على بعض المؤشرات التي حصلوا عليها عن دخل المكلف في حين ان التخمين لو يحصل بعد الاطلاع على طبيعة نشاطه والتحقق من الارباح التي حققها من خلال مشاهدته لعدد العاملين لديه وحجم المنشأة... الخ لكان التخمين اقرب الى الواقع.

ج: تعميم مبدأ مسك الدفاتر والسجلات التجارية على كافة المكلفين وفقا لضوابط متعددة وحديثة بهدف فرض الضريبة المتحققة وفقا لما جاء في هذه الدفاتر والسجلات بدلا من اللجوء للتقدير الجزافي الذي قد يكون بعيدا عن الواقع وعموما يمكن توسيع نطاق تطبيق نظام مسك الدفاتر والسجلات باتباع الطرق التالية:

١. نشر الوعي الضريبي بين المواطنين - المكلفين - والتأكيد على اهمية مسك الدفاتر والسجلات لاغراض ضريبة الدخل^{٣١}.

٢. فرض عقوبات صارمة على المخالفين لاحكام هذا النظام بحيث يعاقب كل مكلف ارتكب مخالفة لاحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل بغرامة تتراوح بين ١٠% - ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا.

د: احكام الرقابة على السجلات ولتحقيق هذا الغرض لابد من التأكد من الدفاتر والسجلات التجارية التي تشمل كافة العمليات التي باشرها المكلف خلال السنة وان تعكس السجلات المركز المالي للمكلف والتأكد من انها قد مسكت طبقا للاصول الفنية والمحاسبية وكذلك القيام بزيارات ميدانية مفاجئة لمواقع عمل المكلف مما يجعله يشعر بوجود رقابة مستمرة على الدفاتر والسجلات التجارية الامر الذي يجعله يتجنب العقوبات التي توقع بحقه في حال مخالفته للاصول القانونية المتعلقة بمسك السجلات والدفاتر التجارية.

سادسا: اصلاح الجهاز الضريبي: من الامور التي توليها الدولة عناية في الوقت الحاضر هو اصلاح الجهاز الضريبي وتطعيمه بالكفاءات والخبرات اللازمة لرفع مستواه بما يتلاءم مع المسؤوليات الملقاة على عاتقه لما لهذا القطاع من دور هام في دعم الموارد المالية للدولة وينبغي ان يتم اصلاح الجهاز الضريبي على نحو من شأنه ان يحقق

الموارد المالية اللازمة لمتطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي لتحقيق الرفاه الاقتصادي للبلاد^{٣٢}.

ان مدى امكانية قيام الجهاز الضريبي بالمهام الملقاة على عاتقه ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى كفاءة وخبرة العاملين ضمن هذا الجهاز فكلما كان الكادر الضريبي معززا بموظفين اكفاء قادرين على فرض الضريبة وتحصيلها دون فسخ المجال للتهرب كلما حقق الاهداف التي يسعى اليها.

وبناء على ماتقدم يترتب على الهيئة العامة للضرائب تشجيع موظفيها على تنمية قدراتهم وقابلياتهم الضريبية والاقتصادية والقانونية والمحاسبية من خلال فتح دورات مكثفة بين فترة وأخرى لتخريج وجبات متخصصة ومتسلحة بالعلوم الضريبية.

الخاتمة

استكمالا لمتطلبات هذا البحث لابد من خاتمة نضمنها بعض المقترحات والتوصيات التي خرجنا بها خلال بحثنا بهدف التقليل من فرض التهرب الضريبي وسد الثغرات امام المتهربين ومن هذه المقترحات مايلي:

١. انشاء قسم او ادارة لمكافحة التهرب في الهيئة العامة كما هو معمول به في بعض الاقطار العربية مثل جمهورية مصر العربية، يتولى هذا القسم مكافحة التهرب الضريبي من خلال جمع البيانات والمعلومات عن المتهربين مع منح هذا القسم صلاحيات واسعة للتحري والتحقق عن دخول المكلفين إضافة لمنحه صلاحية توقيع العقوبات والجزاءات بحق المخالفين.

٢. ضرورة تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف المتهرب لما لها من اثار معنوية في نفوس المكلفين اذ يكون تاثيرها اكبر من تاثير الجزاءات والغرامات المالية التي تفرض على المكلف في حالة تهربه من اداء دين الضريبة ومهما كانت مدة الحبس قليلة الا ان اثارها قد تكون شديدة الوطأة على المكلف ومن ثم تشديدها عند تكرار المكلف لجريمة التهرب.

٣. ضرورة حصر اللجوء الى التقدير الجزافي الى اضيق حد ممكن وعند اللجوء اليه ينبغي ان يتم بجدية واهتمام وان توضع مؤشرات ثابتة للأسترشاد بها من قبل المخمنين وعدم ترك التخمين لاهواء المخمن الشخصية.

٤. ضرورة ان تتولى الهيئة العامة للضرائب فتح دورات خاصة بالمحاسبة الضريبية والتركيز على وسائل واساليب التلاعب والتحايل

والغش التي قد يرجع اليها المكلف للافلات من اداء دين الضريبة وطرق التحقق والكشف عنها مع تعاون اطراف او جهات اخرى في هذا المجال كدوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع المشترك والمختلط كتقديم البيانات والمعلومات المتعلقة بدخل المكلف.

٥. عدم السماح بتراكم الضريبة المستحقة بذمة المكلف لكي لا يؤدي ذلك الى طلب تقسيطها وان يتم جباية الضريبة اولا باول وعند اللجوء الى تقسيط الضريبة المتراكمة يجب مراقبته وعدم التوسع في عدد الاقساط مع وضع ضوابط للتقسيط لضمان حق الخزينة في استيفاء دين الضريبة.

٦. ان اسلوب عدم الثقة بين الادارة الضريبية والمكلف يخلق ردود فعل سلبية على نفسية المكلف من شأنها ان تزيد نسبة التهرب الضريبي في حين ان التعامل الجيد مع المكلف المقترن بالثقة بين المكلف والسلطة الضريبية من شأنه ان يؤدي الى ايجاد نوع من التعاون بينهما.

٧. اصدار مجلة تعنى بالشؤون الضريبية بغية نشر الوعي الضريبي بين المواطنين كذلك نشر القوانين الضريبية مع شرح نصوصها لكي يتسنى للمكلف الاطلاع عليها بالاضافة الى قيامها بنشر جرائم التهرب واسماء المتهربين والاساليب التي يتبعها هؤلاء والعقوبات الموقعة بحقهم مع دعوة المختصين من الاساتذة واصحاب الاقلام من ذوي الخبرة العلمية والعملية للمساهمة في تحرير مواضيعها.

٨. ادخال الحاسبة الالكترونية في كل وحدة تخمينية واحتوائها على كافة المعلومات المتعلقة بدخل المكلف بحيث ان فقدان اضبارة المكلف او تلفها لايعني تهرب المكلف وعدم محاسبته ضريبيا.

٩. استخدام دراسة متخصصة في علوم المحاسبة الضريبية للحصول على الدبلوم او الماجستير وان يكون المتعلم من العاملين في السلك الضريبي لغرض اعداد كادر كفوء ومتمكن من النهوض بواقع الجهاز الضريبي بافضل مايمكن.

١٠. اما فيما يخص جهاز التخمين وهو كما اعتقد اهم جهاز في الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب والمديريات التابعة لها فانه يعاني من قلة في الكادر وزخما شديدا في العمل يسبب الكثير من الاخطاء لذا لا بد من زيادة عدد المخمنين في الوحدات التخمينية الامر الذي من شأنه تجنب الكثير من الاخطاء ومن ثم تقليل فرص التهرب الضريبي.

١١. اتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لمنع التهرب وسد كافة الثغرات التي قد تظهر اثناء تطبيق القانون الضريبي وكذلك التاكيد على اعتماد مبدا التخصص المهني والجغرافي لكي يتمكن المخمن من الوقوف على طبيعة المهن وحقيقة الايرادات التي يمكن ان يحصل عليها اصحابها بالاضافة الى التغيرات التي قد تطرا على دخولهم وبالتالي تقليل فجوات التهرب بسبب زيادة كفاءة ومهارة الموظف الضريبي المختص بعملية التخمين.

الهوامش

- ^١ ينظر: عبد العال الصكبان: مقدمة في علم المالية العامة والمالية في العراق ج ١ بغداد ١٩٧٢ ص ٣٤٩
- ^٢ ينظر: نص المواد (٥،٦) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل.
- ^٣ - ينظر: عبد الصاحب نجم - لماذا جمود قانون ضريبة الدخل، ص٦٩، انظر ايضا - طاهر الجنابي - ص ١٦٧.
- ^٤ ينظر: طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، ص ١٦٥.
- ^٥ ينظر: عبد الصاحب نجم - لماذا جمود قانون ضريبة الدخل، ص٦٩، انظر ايضا - طاهر الجنابي - المصدر السابق ص ١٦٧.
- ^٦ انظر الفقرة (٦) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.
- ^٧ انظر الفقرة (٦) من المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي.
- ^٨ ينظر: محمد سعيد وهبه، صور التهرب الضريبي، الكتاب الاول، في نطاق الضريبة على الارباح التجارية والصناعية، الطبعة الاولى، ١٩٦٦، ص٣٣٥.
- ^٩ ينظر: طاهر الجنابي، المصدر السابق، ص١٩٨.
- ^{١٠} ينظر: محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة النهضة، مصر، ١٩٦٥، ص ١٦٧.
- ^{١١} ففي العراق يرفض المعنيون في الهيئة العامة للضرائب فتح ملف التهرب الضريبي خصوصا بعد احداث ٢٠٠٣/٤/٩ وذلك بسبب عدم وجود احصائية دقيقة عن حجم التهرب من جهة ومن جهة اخرى تعذر اتصال الادارة الضريبية ببعض المكلفين بسبب سوء الاوضاع الامنية.

- ١٢ ينظر: عبد العال الصكبان، موجز في المالية العامة، شركة الطبع والنشر الاهلية، بغداد ١٩٧٣، ص٦٥.
- ١٣ انظر الفقرات (١-٢٠) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ.
- ١٤ انظر حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط١، دار المعارف، ١٩٦٣، ص٥٤.
- ١٥ ينظر: د. نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها، ط١، عمان ١٩٨٦، ص٥٦ وما بعدها.
- ١٦ ينظر: هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، شركة الطبع والنشر الاهلية، بغداد ١٩٦٨، ص٢٢٧.
- ١٧ ينظر: حسن صادق المرصفاوي، المصدر السابق، ص٥٨.
- ١٨ ينظر: انظر المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ١٩ ينظر: استاذنا د. عوض فاضل اسماعيل الدليمي، محاضرات غير مطبوعة القيت على طلبة الدراسات الاولية، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ١٩٩٩-٢٠٠٠م.
- ٢٠ ينظر: هاشم الجعفري، مصدر سابق، ص٢٤٢.
- ٢١ ينظر: هشام صفوت العمري، اتجاهات المشرع العراقي في فرض ضريبة الدخل مع دراسة مقارنة، مقدمة الى معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة ١٩٧٣، ص٢٩.
- ٢٢ ينظر: حسن صادق المرصفاوي، مصدر سابق، ص٦٠.

^{٢٣} انظر المادة (٣١) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

^{٢٤} انظر الفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ اعلاه.

^{٢٥} انظر في ذلك المواد (٥٦ - ٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

^{٢٦} انظر المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

^{٢٧} ينظر: صادق محمد حسين الحسني، دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسابرة لقواعد المحاسبة، رسالة ماجستير، ١٩٧٠، ص٤٦.

^{٢٨} انظر المواد (٧ - ١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

^{٢٩} انظر المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ.

^{٣٠} ينظر: هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة التعليم العالي ١٩٨٨، ص٢٤٢.

^{٣١} ينظر: محمد سعيد وهبة، المصدر السابق، ص٦٥.

^{٣٢} ينظر: محمد سعيد وهبة، المصدر السابق، ص٦٦.

المصادر

١. د.حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، ط١، دار المعارف، ١٩٦٣.
٢. د.صادق محمد حسين الحسني، دراسة تحليلية لوعاء ضريبة الدخل في العراق ومدى مسابته لقواعد المحاسبة، رسالة ماجستير، ١٩٧٠.
٣. د.ظاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، بلا سنة طبع.
٤. د. عبد الصاحب نجم، لماذا جمود قانون ضريبة الدخل، بلا مطبعة، بلا سنة طبع.
٥. د. عبد العال الصكبان، موجز في المالية العامة، شركة الطبع والنشر الاهلية، بغداد.
٦. د. عوض فاضل اسماعيل الدليمي، محاضرات غير مطبوعة القيت على طلبة الدراسات الاولية، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ١٩٩٩.
٧. د. هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، شركة الطبع والنشر الاهلية، بغداد، ١٩٦٨.
٨. د. هشام صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، ١٩٨٨.

-
٩. د. هشام صفوت العمري، اتجاهات المشرع العراقي في فرض ضريبة الدخل مع دراسة مقارنة مقدمة الى معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، ١٩٧٣.
١٠. د. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة النهضة، مصر، ١٩٦٥.
١١. د. محمد سعيد وهبه، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني، الطبعة الاولى، ١٩٦٦.
١٢. د. نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها، عمان، ط١، ١٩٨٦.

القوانين:

١. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
٢. قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤.
- ٣.