التـهـرب الضريبـي فـي العـراق
الواقع و الطموح

م.م. أبـوذر عبد الكـريم شـاكر البياتي
كليـة الإدارة و الاقتصاد – الجامعـة المستنصريـة

المقدمـــة

تواجه المجتمعات منذ عقود ظاهرة هي من أخطر الظواهر التي تعيق سياسية الدولة الانفاقية وتؤثر سلباً على جهود الدولة في تغذية نفقاتها عبر مصادر الإيرادات المتنوعة ومنها الضرائب.

فقد أضحت ظاهرة التهرب الضريبي الكابوس الذي طالما شغل الدول وشكل عقبةً في طريق تعزيز الموارد المالية العامة وتوظيفها في إشباع الحاجات العامة لاسيما في الدول التي تعتبر الضريبة فيها مورداً مهماً في مد الخزانة العامة بالإيرادات المالية.

الضريبة باعتبارها تكليف قانوني لذا يكون لزاماً تأدية هذا الواجب بالصورة التي كفلها القـانون . لذا فأن أي أحجام عن الالتزام بها يولد حالات سلبية متعددة تصب في الأضرار بمصلحة الدولة والمجتمع، هذا الأخير –أي المجتمع– يطمح إلى التمتع بالمزيد من الخدمات التي تسعى الدولة إلى تحقيقها وتوفيرها بالاعتماد على الإيرادات المالية .

فإذا ما تعرضت الضرائب إلى صعوبة في تحصيلها أو عدم دفعها في ميعادها القانوني عندئذ يكون من الصعب تهيئة الخدمات، بالتالي فقدان حالة الانسجام الواجب توافرها بين الدولة والمجتمع.

الملخص

تكمن ظاهرة التهرب الضريبي في شعور المكلف القانوني بثقل العبء المالي خصوصاً عند فرضها بمعدلات ضريبية مرتفعة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بفقدان مبدأ العدالة في توزيع العبء المالي ، الأمر الذي يؤدي الى الإعتقاد بظلمها ويدفعه الى التهرب منها ، وبالتالي إنعكاساتها السلبية في تدني حجم الإيرادات الحكومية .

مشكلة البحث

تعتبر الضرائب من الإيرادات المالية المهمة للدولة والتي تغتني معها الميزانية العامة ،لذا فإن أي عارض يصيبها يؤدي الى تعثر مد هذه الخزانة بالأموال الكافية بالتالي تعثر مباشرة عملية الإنفاق العام بإشباع الحاجات والخدمات العامة .

لذا ترد جملة تساؤلات

هل إن سبب تردي حجم الإيرادات المالية يعود الى ضعف التشريعات الضريبية التي يكون الأساس من وضعها ضمان تدفق هذه الأموال بالصورة الصحيحة ؟

أم ان السبب ينظر اليه من زاوية المكلف بالضريبة وسعيه الدؤوب الى صيانة ذمته المالية من خلال إتباع أفعال التهرب ؟

أم ان عدم وجود الكوادر الإدارية الكفؤة والتي يكون جل عملها ينصب في إضفاء حالة من الإستقرار في جباية الضرائب ، وماهي الأسباب التي حالت دون مباشرة الموظف في الإدارات الضريبية لدوره في تعزيز الخزانة العامة بالإيرادات المالية في ميعادها القانوني؟

وهو ما سنحاول الأجابة عنه في هذا البحث

المطلب الأول
التعريف بالتهرب الضريبي

تم تخصيص هذا المطلب للتعريف بماهية التهرب الضريبي في فروع ثلاث الأول فيه نعرف التهرب من الناحية اللغوية ، والثاني مخصص لتعريف التهرب قانوناً (تشريعاً) ، أما الفرع الثالث فهو لبيان التهرب إصطلاحاً (فقهاً) .

الفرع الأول
التهرب لغـةً

التهرب مصدر الفعل هَرَبَ ومادته (هـ- ر- ب) يقال هرب يهرب هرباً أي أنه جد في الفرار مذعوراً[١]. والمهرب هومن يَجترِم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد(٢).

الفرع الثاني
التهـرب قانــونا

لم تورد نصوص التشريعات الضريبية العراقية تعريفاً دقيقاً لماهية التهرب الضريبي والقانون العراقي شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة[٢]، إذ إكتفت بإيراد الوصف الذي يتخذه التهرب باتباع المكلف الضريبي أنماط سلوك مختلفة تصب في
تخلصه كلاً أو جزءً من مبلغ الضريبة، بالتالي الأضرار بحصيلة الدولة المالية. ولعل السبب في عدم إيراد تعريف واضح ودقيق يتمثل في عدم إمكانية حصر أساليب التهرب كونها أصبحت في ازدياد وتطور مستمرين، ولكن بالرغم من ذلك لم يتوقف الأمر عند هذه التشريعات إذ منحت الأخيرة الحق للفقهاء والباحثين في بيان المقصود بماهية التهرب الضريبي .

---

[١] محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، الكويت، دار الرسالة للنشر، ١٩٨٢، ص٦٩٣.

(٢) إبراهيم مصطفى، أحمد الزيات، حامد عبدالقادر، محمدالنجار، المعجم الوسيط، الجزء الثاني، بلا مكان نشر، دارالدعوة للنشر، بلاسنة طبع، ص ٩٨٠ .

[٢] إحتوت التشريعات الضريبية المقارنة على تعداد الأفعال المشكلة لظاهرة التهرب الضريبي ولم تعط مفهوماً واضحاً لهذا الفعل المجرم ومنها قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦ وقانون ضريبة الدخل القطري لسنة١٩٩٧ ومرسوم ضريبة الدخل العُماني لسنة ١٩٧١ وقانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥) لسنة ١٩٨٥ المعدل وغيرها من التشريعات الضريبية الأخرى التي اختطت ذات الطريق فيما يتعلق بمسألة التهرب من أداء الضريبة في بيان الأفعال المخلة بالنظام الضريبي وفرض العقاب الذي يتلائم مع أنماط السلوك الإنحرافية هذه .

الفرع الثالث

التهـرب اصطلاحا

يعرف فقهاء المالية العامة التهرب الضريبي تعاريف شتى. فذهب فريق إلى تعريفه بأنه تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها[١].

كذلك يعرف التهرب بأنه عدم الالتزام بتنفيذ القوانين الضريبية عن طريق عدم دفع الضريبة الواجبة[٢]. كما ويعرف بأنه التخلف عن الالتزام بدفع الضريبية كلها أو جزء منها بأية وسيلة من الوسائل(٣).

وعرفه آخرون بأنه محاول المحول في عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وعمل طابع الغش نحوه(٤) .

من خلال ما تم بيانه من تعاريف للفقه المالي نجدها تعبر صراحة عن السلوك (اللا مشروع) للمكلف في توجيه إرادته الخارجية المادية في عدم الوفاء بالتزاماته المالية بخلق حالة من اللامساواة في تحمل الأعباء إلى جانب الدولة.

كذلك يلاحظ إن هدف الممول الضريبي من عدم تسديد المبالغ الضريبية هو تحقيق منافع شخصية من خلال الاحتفاظ بالأموال وتعزيز ذمته المالية وهو ما يبدو جلياً من خلال عدم الإلتزام بالنصوص القانونية بالتالي الأضرار بخزينة الدولة المالية .

عليه نحن نعرف التهرب الضريبي بأنه :

محاولة المكلف الضريبي من تفادي تحمل الأعباء العامة بعدم تسديد الضريبية كلاً أو جزءً إرضاءً لرغباته الشخصية ، مما يؤدي إلى إضعاف حصيلة الدولة المالية .

المطلب الثاني

أسباب التهـرب الضـريبي

إن غاية المكلف من عدم تسديد دين الضريبة تتمثل في المحافظة على أمواله وعدم التنازل عنها لمصلحة الدولة، ولعل هذا الأمر يرجع لجملة من العوامل التي تؤثر في التهرب وتوسعه بالتالي كثرة انتهاك النص القانوني أو قد تؤدي إلى تقليصه ومعه تتدفق الإيرادات المالية للدولة بصورةٍ انسيابية .

---

[١] د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، الطبعة الثانية، مصر، دار المعارف للنشر، ١٩٦٨، ص٥٨٧.

[٢] د. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام (الضرائب والموازنة العامة)، بيروت، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٠، ص٩٥.

(٣) صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية،المغرب،المركزالثقافي العربي للنشر،١٩٩٠، ص ١١٥ .

(٤) د.حسن أحمدغلاب،الأصول العلمية للضرائب،مصر،مكتبةالتجارة والتعاون للنشر،١٩٧٧، ص ١٥٩

عليه سيتم بحث هذه الأسباب في أربعة فروعٍ هي :

الفرع الأول

العامـل القانـونـي

إن كثرة التشريعات الضريبية مع وجود الثغرات فيها، فضلاً عن فرضها لمعدلات ضريبية مرتفعة أدت بالمكلفين إلى العزوف عن دفعها في ميعادها القانوني[١] .

إن تعدد أسعار الضريبة خلق حالة من عدم التوازن بين المكلفين والإدارة الضريبية فكان سبباً جوهرياً للتهرب من سداد دين الضريبة[٢].

كذلك قصور التشريعات عن تقدير وعاء الضريبة واحتساب قيمة الاعفاءات أو السماحات حالت دون تطبيقها التطبيق الأمثل، وهو ما ضاعت معه مقتضيات تحقيق العدالة في فرض الضرائب[٣].

الفرع الثاني

العـامـل الإداري

يقع على عاتق الإدارة دور هام في وجود التهرب الضريبي ومنع إرتكابه من خلال إتباع سياسة حديثة في التعامل مع المكلفين بعدم تعقيد النظام الضريبي، ونبذ سياسات الروتين التقليدي الذي لم يعد يتناغم مع التطور في مجال التكنولوجيا الحديثة وتطويع الأخيرة لخدمة العملية الإدارية والذي ضاعت معه مقتضيات التطور الاقتصادي[٤].

كذلك ان صنف الكفاءة والمقدرة لدى الموظفين وعدم إلمامه بالأنظمة والتعليمات (٢)، وإسلوب الإلتفاف والمناورة المتبع من الموظفين بلجوئهم لإسلوب التقدير الجزافي .

كذلك إبتزاز المكلفين بإنقاص مبلغ الضريبة بدفع الرشى التي أصبحت ظاهرة تنخر جسد المجتمع. الأمر الذي تزداد معه حالات التهرب لإنعدام ثقة المجتمع بعدالة الضريبة .

---

[١] د. فتحي همام محمود (التهرب الضريبي)، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد ٣٥١، القاهرة، ١٩٧٧، ص٧٧.

[٢] يعاب على التشريع الضريبي العراقي في إنه لم ينص على أية عقوبة في حالة تكرار فعل التهرب الضريبي (حالة العود) مما يشجع المكلفين من إتباع فعل التهرب الضريبي، بالتالي تقليل حصيلة الدولة المالية من جهة، وتقويض الميل لتطبيق القوانين والانصياع لأوامرها من جهة ثانية.

[٣] د. محمد سعيد فرهود ود.كمال حسين إبراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، السعودية، مطابع معهد الإدارة العامة للنشر، ١٩٨٦، ص٤٤.

[٤] د. رفيق محمد الجزيري، التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد المحاسبة، القاهرة، العدد٣٦٥، ١٩٧٨، ص٢.

(٢) تعرف الانظمة والتعليمات بأنها مجموعة من القواعد القانونية التي تمتاز بالتماسك فيما بينها تصنعها السلطة التنفيذية تطبيقاً لقانون معين.انظر عبدالباقي البكري وزهير البشير،المدخل لدراسة القانون ، بغداد ، دار الكتب للنشر، بلاسنة طبع، ص٢٧ .

إن طبيعة النشاط الذي يمارسه الموظف لدى الإدارة الضريبة والتي تندرج ضمن الفساد الإداري بأن يتقاضى العمولة أو الرشوة من المكلفين بأن يعمل على إنقاص دخولهم لتجنيبهم جزء من دين الضريبة يشكل خطراً لا يقل أهمية عن فعل المكلف نفسه وهو ما يعزز حالات التهرب وينميها[١].

الفرع الثالث

العامل الإقتصادي

كلما كان الظرف الإقتصادي منتعشاً تزداد معه معدلات دخول الأفراد أدى ذلك إلى انخفاض معدلات التهرب الضريبي .

لذا فأن تنامي صور التهرب تزداد في الدول التي يتعاظم فيها دور الإقتصاد الخفي أو الظلي[٢]، أي انه كلها زادت المعدلات التي تعرض بها الضرائب زاد معها تحول الأفراد إلى سلوك طريق التهرب وإن كان الأخير يتخذ صورة إتباع تصرفات هي في حقيقة الأمر مباحة قانوناً تعكس رغبة الأفراد في الاحتفاظ بالأموال دون تقديمها لمصلحة الدولة،عليه تكون العدالة الضريبية هي أساس توسيع فجوة التهرب الضريبي وتقليصها[٣].

ان لجوء المكلفين بالضريبة للتهرب نابع من تحملهم مبالغ كبيرة تمثل اقتطاع كبير لذممهم المالية خصوصاً إذا ما تمعنا النظر في حقيقة خضوع المشاريع لهذا التكليف القانوني (الضريبة) لوجودنا ان المشاريع الكبيرة هي الأقل تأثراً بمثيلتها المشاريع الصغيرة .

الفرع الرابع

العامل الأخلاقي

ان الجانب السوسيولوجي له تأثير كبير في طبيعة التصرفات الاجتماعية وفي مجال الضرائب نجد ان غياب الوعي الثقافي بأهمية الضرائب وما تشكله من دور في سياسة الإنفاق العام، نجد ان معظم دافعي الضرائب يحجمون عند دفعها بسبب تنامي الشعور لديهم بأنهم يدفعون مبالغ للدولة تفوق حجم المنافع الذي يحصلون عليها[٤].

كذلك قد يلجأ المكلف القانوني بالضريبة إلى عدم دفعها إذا ما تم انفاق هذه الأموال (الضرائب) في مجالات غير مفيدة لابناء المجتمع وهو ما يعزز حالات التهرب منها .

---

[١] نوفل أحمد، الفساد المالي والإداري رؤى ومعالجات، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، السنة الأولى، العدد الثاني، بغداد، حزيران، ٢٠١٠، ص١٠٢.

[٢] د. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام (الضرائب والموازنة العامة)، مصدر سابق، ص١٠١.

[٣] د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسين إبراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، مصدر سابق، ص٤٤-٤٥.

[٤] كانت الضريبة إبان الإستعمار الفرنسي في الجزائر أداة الاغتصاب الأموال فهي وسيلة تجبر الأفراد على ضرورة تسديدها الأمر الذي انعكس سلباً على المجتمع بأن الضريبة ما هي الا تقييد للحرية بحيث أصبح المتهرب منها يوصف بالشجاع الذكي .

هذا ويلاحظ إن بإستطاعة الفرد أن يتمتع بالخدمات التي توفرها الدولة دون ان يتكبد أية مبالغ في سبيل توفيرها انطلاقاً من مبدأ الشراكة في تحمل الأعباء العامة، وهو ما يعرف بالعامل السايكولوجي أي ذاتية الفرد والباعث المحرك لديه في عدم الإنصياع والتقيد بتنفيذ القوانين وتغليب المصلحة الشخصية على المصلحة العامة[١].

المطلب الثالث

الآثار الناجمة عن التهرب من أداء مبلغ الضريبة

نحاول في هذا المطلب أن نستعرض أهم الآثار التي تنشؤها أفعال المكلف الضريبي في سبيل التخلص من مبلغ الضريبة بصورة كلية أم جزئية ، وذلك في فرعين هما :

الفرع الأول الآثار الإجتماعية

الفرع الثاني الآثار الإقتصادية

الفرع الأول

الآثار الاجتماعية

من أهم المبادئ التي ترغب المجتمعات تحقيقها ان تعمل الدولة على تقليص الهوة بين طبقات المجتمع عن طريق انقاص القوة الشرائية للطبقة الغنية ونقلها إلى الطبقة الفقيرة، معززة ذلك بحجم الإنفاق الحكومي العام .

هذا الأمر لا يكتب له النجاح إلا إذا كانت للدولة موارد مالية تعينها في برنامجها الإصلاحي، بيد ان مع وجود حالات التهرب الضريبي يصعب تحقيق هذا الأمر. إذ ان الضريبة تعتبر وسيلة لبلوغ الإقتصاد الأمثل فإذا ما تعكر صفو تدفقها بانسيابية واضطراد حال هذا دون استقرار المجتمعات ومعه يستمر التفاوت الطبقي لأبناء المجتمع وتظل الطبقة الفقيرة هي وحدها من تتحمل وزر الأعباء العامة كون الأغنياء لا يشعرون بثقلها لما لهم من إيرادات تكون خير عون في مواجهة التكاليف العامة . بالتالي نكون بعيدين عن تحقيق مبدأ العدالة في توزيع الثروات[٢] .

كذلك يلاحظ ان زيادة الأعباء عن أبناء المجتمع تصف من ثقتهم بالدولة من ناحية. ومن ناحية ثانية الشعور بالغبن من قبل الدولة كونها غير مبالية ومراعية لمبدأ العدالة الضريبية مما يعمق حافز المخالفة لديهم بإنتهاج أفعال التهرب من الضريبة .

الفرع الثاني

---

[١] د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبة وموازنة الدولة)، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣، ص٢٧٦ .

[٢] د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة والضرائب والرسوم)، الطبعة الأولى، بيروت، دار الخلود للنشر، ١٩٩٥، ص ٣٩٢ – ٣٩٣ .

الآثار الاقتصادية

للتهرب من أداء الضريبة أثره السلبي عن مستوى الاقتصاد بأن يقلل من حجم النهوض الصناعي والتجاري على حد سواء نتيجة عدم توزيع الأعباء العامة التوزيع العادل .

بعض من الفقه المالي يرى[١]، إن المشاريع التجارية الكبيرة ومساهمتها الفاعلة في دعم الاقتصاد أكثرها إتباعاً لحالات التهرب، بسبب وفرة الإيرادات المالية لديها، أو نتيجة المحاباة التي توليها الإدارات الضريبة لبعض المشاريع بأن تعاملها معاملة خاصة تشجيعاً لها في التخفيف من وطأة الضريبة. الأمر الذي يؤثرسلباً في تحمل عبء الضريبة من قبل المشاريع الصغيرة فتكون هي الوحيدة الواجب عليها الاحتكام للتشريعات وتطبيقها وعدم مخالفتها، فيكون مدعاة لعزوف (الأخيرة) عن تأدية الضريبة في ميعادها كلاً أو جزءً بالتالي الأضرار بالإيرادات المالية للدولة[٢].

عليه لكي يتسنى معرفة حجم الإضرار الاقتصادية التي تنجم عن عملية التهرب لا بد من بيان أشكال التهرب والتي تتمثل في الآتــي :

أولا: التهـرب المشـروع

ويسمى أيضاً تفادي أو تجنب الضريبة، كذلك يسمى التهرب القانوني ومفاده استغلال المكلفين للثغرات الموجودة في ظل التشريعات الضريبية مما تسمح لهم بعدم تسديد مبلغ الضريبة كلاً أو جزءً.

مثال ذلك لو أن أحد الأشخاص بادر بنقل ممتلكاته إلى ورثته- أثناء حياته- بموجب عقد بغية التخلص من الضريبة (ضريبة التركات التي تفرض بعد وفاته)[٣].

لذلك فأن القصور الذي إنتاب النص القانوني يعد عاملاً مساعداً يسهل معه قيام الممولين بالتهرب من أداء الضريبة أو تجنبها إذ ان المكلف في هذه الحالة اتبع سلوكاً (مشروعاً) للتخلص من مبلغ الضريبة كلاً أو جزءً[٤] .

---

[١] محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الإيراد والضريبة الموحدة الكتاب الثاني، الإسكندرية، دار نشر الثقافة، ١٩٦٦، ص٢٤ .

[٢] هناك رأي في الفقه المالي مفاده ان بعض الدول تلجأ ممثلة بإداراتها الضريبية إلى منح بعض المكلفين في ظروف اقتصادية معينة بعضاً من الامتيازات، للتقليل من حدة الواقع الضريبي المفروض عليهم لتجاوز الصعاب المفروضة عليهم، الا اننا نعيب على هذا الرأي بأنه ينكر مبدأ العدالة في تحمل الأعباء العامة بأن الدولة قد حابت فئة من المكلفين على حساب الفئة الثانية مما يجعل من الطرف المتضرر وهو نفسه من تحمل ثقل التكاليف العامة أكثر رغبةً في الإمتناع عن أداء مبلغ الضريبة. أنظر: نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل (أحكامها والجرائم الواقعة عليها)، عمان، بلاد نشر، ١٩٨٦، ص٩١ .

[٣] د. عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، دار ومطابع الشعب للنشر، القاهرة، ١٩٦٣، ص٥٢٦.

[٤] د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، الجزائر، دار هومة للنشر، ٢٠٠٣، ص١٥٥.

أو قد يباشر المكلف تصرفاً بالامتناع عن القيام بالفعل الموجب لتسديد الضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة)[١]، مثالها لو ان أحد الأشخاص كان على علم بوجود ضريبة على تدخين السكائر[٢]، فيعمد إلى عدم إتباع فعل التدخين تجنباً من تحمل عبء تسديد هذا النوع من الضرائب فهو بهذا السلوك لا يعد مخالفاً لأحكام القانون فلا يعد تصرفه مضراً بإيرادات الدولة المالية .

ثانيـــا: التهـرب غيـر المشروع

ويتحقق هذا التهرب بإتباع المكلفين بعبء الضريبة أنماط سلوك إنحرافية متمثلة بأفعال الغـش والإحتيال[٣]، قاصدين من ورائها مخالفة القوانين الضريبية من جهة ،

والتخلص من أداء دين الضريبة من جهة ثانية بصورة كلية أم جزئية وسواء عند ربط الضريبة أو عند تحصيلها .

إذ ان المكلف في فعلي الغش والإحتيال يبيت النية الجـرمية المتمثلة بالتخلص من دين الضريبة المترتب في ذمته المالية بإنتهـاج أنماط سلوك إنحرافية تتمثل في الإدلاء بمعلومات غير صحيحة ، أو غالباً ما يلجأ المكلفون إلى تضمين التقارير الضريبية الخاصة ببيان مركزهم المالي بمعلومات كاذبة من شأنها إيهام السلطة المالية بالتالي تقدير مبلغ الضريبة تقديراً غير صحيح يستفاد منه المكلف بأن ينقص من حجم الإيرادات المالية العامة[٤].

ومما تجدر الإشارة إليه ان المكلف وهو بصدد مباشرة هذه الأفعال قد تأصلت لديه النية الجرمية والمتمثلة بمخالفته النصوص القانونية (عدم الالتزام بدفع الضرائب في ميعادها القانوني) يظهر مدى

---

[١] تعرف الواقعة المنشئة للضريبة بأنها: (مجموعة الشروط أو الظروف أو الأوضاع التي يتطلب القانون توفرها كي يرتب أثره في إنشاء الالتزام بدين الضريبة). أنظر: د. عبد الكريم صادق بركات ود. يونس البطريق ود. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، بلا مكان طبع، الدار الجامعية للنشر، ١٩٨٦، ص٢١٤.

[٢] د. محمد السعيد وهبه، مصدر سابق، ص٢٢٠.

[٣] يعاقب قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل أفعال الفش والاحتيال كونها تصيب إيرادات الدولة المالية بالضرر، حيث تنص المادة (٥٨) من القانون المذكور على (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها) . وهوذات المسار الذي إتبعه المشرع الضريبي الأردني ضمن أحكام الفقرة(د)من المادة(٤٢)من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ بالقول (اللجوء الى أية حيلة أو خدعة مهما كان نوعها أو أجاز إستعمالها للتهرب من دفع الضريبة أو لتخفيض مقدارها بأية صورة من الصور) .

[٤] عرفت المادة (٢٨٦) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل التزوير بأنه : (تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بأحدى الطرق المادية أو المعنوية التي يبينها القانون، تغييراً من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة أو بشخص من الأشخاص) .

إصراره على إتباع هذا الفعل مع علمه المسبق ان مثل كهذا تصرفات تجعله تحت طائلة العقاب، رغم ذلك دأب إلى مباشرتها غير مبالٍ بعواقبها[1].

كذلك يجب أن لا ننسى دور الرشوة في توسيع دائرة التهرب إذ من خلالها تساهم بعض (العناصر الإدارية) بتسهيل مهمة المكلف الضريبي بالتخلص من دين الضريبة .

الخاتمة

من خلال ماتم ذكره آنفاً حول خطورة سلوك المكلفين بالإبتعاد عن الإلتزام بأداء الضرائب ، بالتالي تقليص حجم الإيرادات الحكومية نخلص الى مجموعة من أهم النتائج والتوصيات وهي كالتالي :

النتائج

[1] د. محمد نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي، ط٢، القاهرة، دار النهضة العربية للنشر، ١٩٧٤، ص٣٣.

١- القصور الواضح في العديد من النصوص القانونية في التشريع الضريبي العراقي، حيث جاءت هذه النصوص بعقوبات رادعة هي في الغالب خفيفة الوطأة في التأثير على تصرفات المكلفين بإتباع أفعال التهرب الضريبي سواء كانت (أي الجزاءات) مالية أم ماسة بالحرية .

٢- ومن جهة أخرى نجد ان المشرع الضريبي أغفل جانب تكرار المخالفة بأن لم ينص على عقاب مناسب لها وهو ما يعرف بحالة (العود) إذ ان حالة السكوت هذه تمثل تأييداً وتشجيعاً (غير مباشر) للمكلف في مخالفة الواجب بدفع مبلغ الضريبة .

٣- علو كعب الموظف الإداري في الخروج عن الأنظمة والتعليمات في التحقق من المعلومات والبيانات الضريبية أو تلك المتعلقة بتحصيلها و حتى الرقابة عليها وهو ما يسمح بإتساع دائرة العمل بضريبة التقدير الجزافي لمبلغ
الضريبة غير مبالية (أي الإدارة الضريبية) بمبدأ العدالة في تحمل العبء العام، فضلاً عن ذلك إن رمي الكرة في ملعب المكلف بأنه من يعمد إلى التهرب دائماً أمر لا يمكن تحققه في جميع الأحيان. حيث نجد ان الفساد المالي المتمثل بالرشوة ساعد المكلف في ايجاد الطرق والأساليب التي وللأسف بدأ العديد من موظفي الإدارة الضريبية بعملية تثقيفها لعموم المكلفين بغية المحافظة على ذممهم المالية (أي المكلفين) من جانب والإضرار بحصيلة الدولة المالية من جانب آخر .

٤- ضعف التنسيق والتعاون بين مفاصل الجهاز الإداري للدولة في الحد من أعمال التهرب خصوصاً المؤسسات الحكومية ذات العلاقة سهل من مهمة المكلفين في الإضرار بإيرادات الخزانة العامة .

٥- إنعدام المصداقية بين المكلف والدولة في أن الأخيرة تثقل من الأعباء الملقاة على عاتق الممولين لخزانة الدولة كون القوانين الضريبية لم تبن على أسس واضحة في كيفية فرض الضرائب ولم تضع سياساتها الاقتصادية والاجتماعية الأساس في فرض الضريبة .

التوصيات

١- إعادة النظر في النصوص التشريعية الضريبية وخاصة العقابية منها باتباع لسياسة وقائية تعمد منذ البداية إلى تشخيص الفعل المعد مخالفة ضريبية وفرض عقوبات تتسم بنوع من الشدة إذ لم تعد العقوبات (الجزاءات) الموجودة متناغمة مع الأضرار التي تسببها أساليب التهرب الضريبي،فضلاً عن ذلك يكون حرياً بالمشرع الضريبي العراقي إيلاء حالة العود (أي تكرار إتباع الفعل المخالف للقانون) بنوع من التشديد . فلابد عندئذ من إتباع سياسة ترغيب وترهيب بان المكلف عليه واجب الإلتزام بدين الضريبة الى جانب الدولة في تحمل العبء العام، فإذا ما أخل كان عرضة للعقاب بأن تشدد التشريعات على العقاب البدني برفع مدته معززاً بالعقاب المالي بما يتلائم وحجم الإخلال الحاصل .

٢- على الإدارة الضريبية العمل وفق الأنظمة والتعليمات والأوامر المرعية قانوناً في عملية فرض وتحصيل الضرائب، إذ ان أي خروج عنها يعد بمثابة خرق للقانون وعدم الإنصياع لأوامره . هذا وان التوسع بالصلاحيات وإبداء الرأي والتي لا تستند على أساس قانوني من شأنه ان يهيء المناخ الملائم أولاً لحالة

تلكؤ وامتناع المكلف عن أداء دين الضريبة، وثانياً إلى استمرارية انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري .

٣-تفعيل الدور الإعلامي في توعية المجتمع وتعريفهم بالدور الذي تضطلع به الضريبة كون الأخيرة خير عون للدولة في مد الخزانة العامة بالإيرادات المالية وهو ما يعزز دول الدولة في إمكانية تحقيق الصالح العام وتوفير الخدمات العامة .

كذلك إن على المؤسسات الإعلامية أخذ مكانها في بيان سطوة القانون ونجاعته من خلال اظهار حالات التهرب الضريبي على الجمهور لبيان مدى مراعاة القانون

في توخيه لتحقيق العدالة في فرض الضرائب ليكون سدا منيعا لكل من تسول له نفسه اتباع أي من الأفعال التي من شأنها الاخلال بأحكام القانون الضريبي .

٤ – نقترح أن يتم إنشاء أو تأسيس جهاز أو قوة خاصة تأخذ على عاتقها حماية الإيرادات المالية للدولة والمتأتية من الضرائب هذه القوة تكون مناط الإدارة الضريبة (على افتراض وضع الموظف المناسب في المكان المناسب) هدفها جمع المعلومات والبيانات الضريبية والتحري على حقيقة دخل المكلفين. وبالتالي تكشف على حالات التهرب قبل حدوثها أسوة بتلك الأجهزة الموجودة في مفاصل الدولة الأخرى ومنها جهاز أو قوة مكافحة الجريمة الاقتصادية مثلاً أو القوة التي اعتمدتها وزارة الداخلية في حماية البيئة هذا الأمر فيما لو تم إعتماده فلا بد أن تكون هذه القوة تابعة للإدارة الضريبية من الناحية الإدارية والفنية .

المصـــــــادر

المعاجم و الكتب

أولا المعاجم

١- إبراهيم مصطفى ، أحمدالزيات ، حامدعبدالقادر ، محمدالنجار،المعجم الوسيط ، الجزء الثاني ،بلامكان نشر،دارالدعوة للنشر،بلاسنة طبع .

٢- محمد بن أبي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، الكويت، دار الرسالة للنشر، ١٩٨٢.

ثانيا الكتب

١- د. المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام (الضرائب والموازنة العامة)، بيروت، الدار الجامعية للنشر، ٢٠٠٠ .

٢- د. حسن أحمد غلاب، الأصول العلمية للضرائب، مصر، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، ١٩٧٧.

٣- د. حسن عواضة ود. عبد الرزاق قطيش، المالية العامة (الموازنة والضرائب والرسوم)، الطبعة الأولى، بيروت، دار الخلود للنشر، ١٩٩٥ .

٤- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المغرب، المركز الثقافي العربي للنشر، ١٩٩٠ .

٥- عبد الباقي البكري وزهير البشير، المدخل لدراسة القانون، بغداد، دار الكتب للنشر، بلا سنة طبع.

٦- د. عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات، القاهرة، دار ومطابع الشعب للنشر، ١٩٦٣.

٧- د. عبد الكريم صادق بركات ود. يونس البطريق ود. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، بلا، الدار الجامعية للنشر، ١٩٨٦ .

٨- د. فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٣ .

٩- محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الإيراد والضريبة الموحدة الكتاب الثاني، الإسكندرية، دار الثقافة للنشر، ١٩٦٦.

١٠- د. محمد سعيد عبد السلام، دراسة في مقدمة علم الضريبة، الطبعة الثانية، مصر، دار المعارف للنشر، ١٩٦٨ .

١١- د. محمد سعيد فرهود ود. كمال حسن إبراهيم، نظام الزكاة وضريبة الدخل، السعودية، مطابع معهد الإدارة العامة للنشر، ١٩٨٦ .

١٢- نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل (أحكامها والجرائم الواقعة عليها)، عمان، بلا دار نشر، ١٩٨٦ .

١٣- د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، الجزائر، دارهومة للنشر، ٢٠٠٣ .

١٤- د. محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي، الطبعة الثانية، القاهرة، دار النهضة العربية للنشر، ١٩٧٤ .

البحوث

١- د. رفيق محمد الجزيري، التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، القاهرة .

٢- د. فتحي همام محمود، التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد (٣٥١)، القاهرة، ١٩٧٧ .

٣- نوفل أحمد، الفساد المالي والإداري (رؤى ومعالجات)، مجلة النزاهة الشفافية للبحوث والدراسات، السنة الأولى، العدد الثاني، بغداد، حزيران، ٢٠١٠ .

التشريعات والقوانين

١- قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .
٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٣- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .

ABSTRCAT

Phenomenon of Taxes escaping lies in feeling of the legal person with the financial burden especially at imposing it by high taxing rates or by diversity of taxes imposed on income itself or feeling with losing the principle of justice in distributing tax burden which lead to think of its unjustice and make him escaping from it and consequently its negative relations in degredation the size of public incomes.