



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية
كلية الادارة والاقتصاد
الدراسات الصباحية / قسم الاقتصاد

التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

بحث تقدم به الطالب
احمد كريدي مالك

الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - قسم الاقتصاد كجزء من
متطلبات نيل شهادته البكالوريوس في العلوم الاقتصادية

بإشراف
م.م. علاء عباس داخل

1438 هـ ----- 2017 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ
وَالْمُؤْمِنُونَ

صدق الله العظيم

إهداء

الى كل من أضاء بعلمه عقل غيره

و هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه

فأظهر بسماحته تواضع العلماء

وبرحابه سماحة العارفين.

شكر وقدر

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة
وأعاننا على أداء هذا الواجب
ووفقنا الى انجاز هذا العمل
نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من
ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز
هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من
صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف
م.م. علاء عباس داخل الذي لم يبخل علينا
بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت
عوناً لنا في إتمام هذا البحث.

المحتويات

الصفحة	الموضوع
3	المبحث الأول : (الضربيه والتهرب الضريبي - اطار نظري-)
9-3	المطلب الأول : الضربيه (مفهومها -انواعها-اهدافها)
14-9	المطلب الثاني: التهرب الضريبي (مفهومه -انواعه- العوامل المؤديه له)
17-14	المطلب الثالث: اشكال وطرق التهرب الضريبي
17	المبحث الثاني: اسباب واثار التهرب الضريبي
26-17	المطلب الاول- اسباب التهرب الضريبي
32-26	المطلب الثاني - اثار التهرب الضريبي
33	المبحث الثالث / طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي
35-33	المطلب الاول- وسائل مكافحة التهرب الضريبي
37-35	المطلب الثاني - الرقابه الجبائيه
39-37	المطلب الثالث- التحقيق الجبائي
40-39	المطلب الرابع- الشفافيه الضريبه

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

مشكلة البحث : تكمن مشكلة البحث في معرفه الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي وكذلك الآثار الاقتصادية الناشئة عنه .

أهداف البحث : يسعى البحث الى تحقيق مجموعه من الاهداف اهمها:-

- 1- التعرف على ماهية التهرب الضريبي وعلى اسبابه وأثاره على البلد
- 2- معرفة أهم الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي
- 3- تجنب الآثار السلبية المترتبة على التهرب الضريبي التي من شأنها تدمير اقتصاد البلد .

هيكلية البحث

- يتكون البحث من ثلاث مباحث يتناول في المبحث الاول (الضريبي والتهرب الضريبي - اطار نظري-) ويقسم الى ثلاث مطالب
- المطلب الاول : الضريبي مفهومها - انواعها - اهدافها
- المطلب الثاني : التهرب الضريبي (مفهومه - انواعه - العوامل المؤدية اليه)
- المطلب الثالث: اشكال وطرق التهرب الضريبي
- المبحث الثاني : اثار واسباب التهرب الضريبي
- المبحث الثالث : طرق ووسائل التهرب الضريبي

المبحث الأول

(الضريبة والتهرب الضريبي - اطار نظري-)

تعمل كل دول العالم على تنمية إقتصادياتها والبحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري والشرط الأساسي لقيام المشاريع وسيرها ، إذ يتحقق مثل هذا النوع من المشاريع وإنتهائها تجد الدول نفسها تحقق جزءاً من هدفها الذي وضعته نصب عينها ، وهذا الهدف هو التنمية الإقتصادية ونظراً لإرتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد اغلب الدول في ذلك على المصادر الخارجية وتحرص وتعمل على زيادة تنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من إمتيازات وبما تتصف به من ديمومة وإستمرار ، وتعتبر الإيرادات الضريبية من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الاستراتيجية حيث أن الدولة تعمل جاهدة وتعتمد دائماً الى البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع هذه الإيرادات ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي . وسوف نقوم بتقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب نتناول في الأول مفهوم الضريبة وأهدافها وأنواعها وفي الثاني نتناول مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه والعوامل المؤدية إليه وفي المطلب الثالث سنتناول أشكال التهرب الضريبي .

المطلب الاول

الضريبة (مفهومها - أنواعها - أهدافها)

١- مفهوم الضريبة

لضريبة عبارة عن مساهمة مالية إجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل ، هذا وأن الدول راحت تفكر في طرق أكثر فعالية توفر لها ما تحتاج إليه من أموال دون أن تهدد إقتصادها ، لذلك وجدت في جباية الأموال الحل الأمثل .

وقد عرفت الضريبة على أنها ما يمكن دفعه لدعم الحكومة، وهي بذلك تختلف عن الغرامة أو العقوبة التي تفرض من قبل الحكومات لأن الضريبة لا تعني ردعاً أو معاقبة سلوك غير مقبول (1).

وعرفت بأنها فريضة إلزامية تفرض بوساطة السلطات العامة من دون مقابل معين مباشر يعود عليها . وبناءً على ماورد من تعريفات سابقة يمكن القول ان الإطار العام لتعريف الضريبة يتمحور كونها فريضة إلزامية الغرض منها تحقيق أهداف المجتمع بدون مقابل معين او منفعة مباشرة وبالتالي فان للضريبة أهداف وقواعد تتمثل فيما يلي:-.

2-أهداف الضريبة:-

للضريبة أهداف عدة أهمها :

- أ- الهدف المالي :- أي الحصول على إيرادات تمول بواسطتها خزينة الدولة.
- ب- أهداف اقتصادية:- أي من أجل حماية الصناعة والمنتج الوطني .
- ج- أهداف اجتماعية :- وذلك لأغراض اجتماعية كمنع استيراد الخمر وذلك بفرض ضرائب عالية على استيرادها

3-قواعد الضريبة:- تتكون قواعد الضريبة من :

- أ- قاعدة العدالة :-مساهمة كل فرد في تحمل أعباء الدولة وفقاً لمقدرته التكاليفيه
 - ب- قاعدة اليقين :-يعني أن يكون كل فرد على بينة بمقدار وميعاد الضريبة وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة و لا يتم ذلك إلا من خلال وضوح النظم والمراسيم والتعليمات والإجراءات والنماذج والإقرارات.
 - ج- قاعدة الملائمة :-ي أن يتم المطالبة بدفع الضريبة في أوقات تتلاءم مع ظروف المكلفين
 - د- قاعدة الاقتصاد :-ي أن تكون تكاليف تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها.
- حيث يجب أن تحصل الضريبة بأقل تكاليف ممكنة بحيث لا يضيع على الدولة جزء كبير من الإيرادات في سبيل الحصول عليها.

ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول حيث أن تحايل المكلفين بالتهرب من الضريبة مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بضرية غير مباشرة (الغش الضريبي) فهذا يحول

1. د. جبار محمد علي الكعبي و ياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، بحث متاح على www.iuccollege.ahladalil.com الإلكتروني المو

دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها الاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية من ورائها .

أنواع الضرائب:- يمكن تقسيم الضرائب الى نوعين هما ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وكما يأتي :- (2)

أولاً :- الضرائب المباشرة :- وهي الضرائب التي تقبل بطبيعتها أن تكون محلاً لمراعاة مختلف الظروف الشخصية والاجتماعية لدافع الضريبة ولايهم من بعد أن يحاول المشرع مراعاة تلك الظروف أو لا يحاول وإنما المهم أن الضريبة تقبل أن تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية والاجتماعية لدافعها ولا يغير من طبيعتها عدم مراعاة بعض المشرعين هذه الظروف وتقسّم الضرائب المباشرة إلى :-

١. الضرائب على الدخل :-

أ. الضريبة العامة على الدخل :- إذ تصبح كافة مصادر دخل المكلف مهما تنوعت وعاءاً موحداً للضريبة وعلى أساس ذلك ممكن أن ينظر إلى ظروف المكلف الشخصية والاجتماعية قبل تقدير وفرض الضريبة عليه .

ب. الضريبة النوعية على الدخل :- وتقسيم مصادر الدخل هنا بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى فتفرض ضريبة على إيراد العقار مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الأعمال التجارية أو الصناعية الخ ، وبفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها يتضمن الأحكام كافة من تحديد ماهيتها وفرضها وتقديرها وجبايتها وكل ما يستلزم ذلك

٢ . مازن محمود عبد الله الكبيسي ، أطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل ، طبعة بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٨٠ - ٨٥

٢. **الضرائب على رأس المال :-** هي الضريبة التي تتخذ من رأس المال وعاءاً لها ويشمل ذلك الموجودات الثابتة المادية وغير المادية كافة في وقت معين ، ويجب أن يتوافر في الضريبة شرطان حتى يمكن القول بأنها ضريبة على رأس المال إذ يجب أن تتخذ من رأس المال وعاءاً لها كما يجب أن تكون عامة على رأس المال المفروضة عليه ، أي أنها يجب أن تكون شاملة لكل المال وليس جزءاً منه فحسب وعلى ذلك فالضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ليست من ضرائب رأس المال لأنها لا تفرض على كل المال المفروضة عليه .

اما **الضريبة الاستثنائية على رأس المال :-** ومن أسمها يمكن تحديد أسباب استيفائها فهي ضريبة فرضت بسبب الحرب وقد فرضتها بعض الدول بعد الحرب العالمية الثانية وبالنظر لحاجة الدول إلى تسديد نفقاتها لذا فإنها تلجأ إلى القروض التي تسدد عن طريق أقساط سنوية طويلة وتقوم الدولة بتسديد فوائد الديون المستحقة سنوياً .

3. **الضريبة على زيادة القيمة :-** هي ضريبة خاضعة على الزيادة في الدخل أو في رأس المال ويفترض أن تكون هذه الضريبة مفروضة على الزيادة في الدخل أو في رأس المال التي ليس للفرد دخل للحصول عليه أي أنها تبحث عن ظروف إقتصادية واجتماعية وسياسية أو ظروف الحرب ومن هنا تولدت الشرعية بفرض الضريبة عليها وأهم أنواع هذه الضريبة هي :-

أ. **الضريبة على زيادة القيمة العقارية :-** ويقصد بزيادة القيمة العقارية هي أن الأراضي التي يقوم المواطنون بشرائها ويشيدون عليها أبنية ترتفع قيمها من فترة إلى أخرى وهذا الارتفاع ليس لمجهود الفرد أي علاقة بزيادته ولذلك تفرض ضريبة على الزيادة .

ب. الضريبة على الأرباح الإستثنائية :- يحصل بعض الأفراد في أثناء الحروب على أرباح إستثنائية كبيرة لا دخل لهم فيها ، فمن العدل أن تستولي الدولة على جزء من تلك الأرباح لامتداد حاجتها إلى الأموال وقتئذ وللشعور بواجب التضحية في أثناء الحرب وما دام البعض يضحي بحياته فلا أقل من أن يضحي من أستفاد من ظروف الحرب بجزء من أرباحه الإستثنائية ، وقد فرضت معظم الدول ضريبة على الأرباح الإستثنائية في أثناء الحربين العالميتين الماضيتين .

ثانياً:- الضرائب غير المباشرة :- وتنقسم إلى (3)

الضرائب على الاستهلاك :- هي ضرائب على الإنفاق وهي من الضرائب العينية ، وهي ذات حصيلة وفيرة ولأسيما في أوقات الرواج وتنقسم هذه الضرائب إلى ثلاثة أنواع هي :-

أ. الاحتكارات المالية :- ويقصد بها أثمان السلع التي تقوم بجبايتها الهيئات العامة مثل الكهرباء والمجاري والإتصالات وعادة تقدم هذه الدوائر سلعتها أو خدمتها إلى المواطنين وتستوفي أثمانها منهم بوساطة قائمة طلب ويحتوي ثمن السلعة أو الخدمة على كلفتها مضافاً إليها ربح ضئيل يمثل (الضريبة المستترة) التي تضمها هذه الفقرة وتتميز هذه الضريبة بأن تكاليف جبايتها ضئيلة جداً وعادة ما تستوفي من الثمن لذلك لا يشعر بها من يقوم بتسديدها .

ب. الضرائب الكمركية :- تفرض هذه الضريبة على السلع المستوردة والمصدرة عبر حدود البلد وتفرض هذه الضريبة على وفق أسعار محددة لكل نوع من أنواع السلع المستوردة أو المصدرة وأغراض هذه الضريبة :- - مالية أي الحصول على إيرادات تمول بوساطتها الخزينة . - أو تحقق أغراض اقتصادية ، حماية للصناعة المحلية ويكون سعرها مرتفعاً عادة .

أو لأغراض اجتماعية كمنع استيراد الخمر وذلك بفرض سعر عالٍ على استيرادها . وتكون الضرائب الكمركية أما :

قيمة : أي يرتفع سعرها مع ارتفاع قيم السلع .

نوعية : وتفرض معدلات الأسعار بحسب نوعها فتفرض أسعار مرتفعة على السلع الرخيصة الثمن وبالعكس في حالات السلع الغالية .

ت. رسوم الإنتاج : وهذه تفرض على البضائع المنتجة محلياً ، والهدف من فرضها الحصول على موارد للخزينة العامة وكذلك لتعويض النقص الحاصل في إيرادات السلع التي حصل قيد على استيرادها بوساطة فرض ضريبة عالية بهدف حماية الإنتاج المحلي والصناعة الوطنية هذا وأن المشرع الضريبي قد يستعمل سعر الضريبة أداة لزيادة الإنتاج أو تخفيضه وبحسب ضرورته للمجتمع فيقلل من سعر الضريبة إذا كان لأفراد المجتمع فائدة كبرى من وصول تلك السلعة إليهم والعكس برفع سعرها إذا كان القصد تخفيض إنتاج تلك السلع .

2- الضرائب على التداول :- وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة وهي ذات حصيلة ضريبية عالية وسهلة الجباية ولذلك ظهرت ضرورتها في الدولة الحديثة ويجب أن لا تغالي الدولة برفع سعرها لكي لا تصبح معرقة للعمليات وتشمل:-

أ. رسوم التسجيل :- وهي الرسوم التي تستوفيها الدولة في مقابل تسجيل معاملات نقل الملكية وتسجيلها فهي ذات شقين يكون الأول منهما مقابل الخدمات التي يقوم بها منتسبو الدائرة والثاني يكون ضريبة على التداول

ب. رسوم الدمغة :- وهو ما يسمى برسم الطابع فتعرض على بعض عمليات التداول التي تتم بتحرير مستندات كالعقود والكمبيالات ويحصل ١٢ الرسم بشراء طوابع مالية تلتصق على المعاملات أو عن طريق دفعها إلى الدائرة المعنية وقطع وصل قبض رسمي بها وهناك قانون صادر بتنظيم المعاملات التي تخضع لرسم الطابع .

ت. رسوم الأيلولة :- وتستوفي عن أيلولة الثروة من شخص ما الى شخص آخر عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة ، فإذا كانت ذات سعر منخفض فإنها تعد ضريبة على التداول ، إذ تكون مقاربة في هذه الحالة لرسم التسجيل المشار إليه أنفاً أما في حالة إرتفاع سعرها فتكون في هذه الحالة مشابهة للضريبة المباشرة على رأس المال

المطلب الثاني :

التهرب الضريبي (مفهومه-أنواعه-العوامل المؤدية إليه)

أولاً: مفهوم التهرب الضريبي:-

لكي نفهم التهرب الضريبي لابد لنا أن نحدد مضمون لفظ التهرب ، ان نقرر المعنى الدقيق له فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو : هرب ، وهرب الانسان أي ساح . أما بالنسبة الى علم المالية العامة فهناك العديد من التعاريف التي وردت بشأنه منها :

التهرب الضريبي : هو محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها . ويعرف أيضاً التهرب الضريبي بأنه التخلص الأفراد من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة لها (4) ويقصد به أيضاً التخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجه عليه كلياً أو جزئياً (5) ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام

4 . أ.د يحيى غني النجار ، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي ، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٠٨ ، ص ١٦
5-محمد طاقة، د. هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، عمان ، الناشر دار المسيرة ، طبعة ٢٠١٠ ، ص ١١٨

وسائل معينة غير مشروعة ويقصد به أيضاً بأنه أية مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه (6)، وقد يبدأ التهرب الضريبي في مرحلة صياغة القانون عندما يكون لبعض المشرعين مصالح خاصة ، كأن يكونوا من أعضاء مجلس النواب من رجال الأعمال ومدراء الشركات وغيرها . والتهرب الضريبي يقصد به أيضاً هي تلك الطرق غير القانونية التي يستعملها المكلف بالضريبة قصد تجنب دفع الضريبة قدر ما استطاع ، باستغلاله للثغرات الموجودة في القوانين الضريبية خاصة أو تدليس أو الإحتيال أو التصريحات الكاذبة . وبناءً على التعاريف السابقة يمكن تعريف التهرب الضريبي بأنه إمتناع الممول الذي توفرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مستعيناً في ذلك بكافة أنواع الحيل والغش وهي مختلفة ومتعددة . ويراد به أيضاً ما يعتمد إليه الأفراد أحياناً من الإفادة مما في قانون الضرائب من ثغرات ينفذون منها ، للتخلص من الإلزام بدفع الضريبة.

ثانيا :- انواع التهرب الضريبي

ويكون التهرب الضريبي على عدة أنواع هي : (7)

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

٢. التهرب غير المشروع: هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه ، أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب ، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة ، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

3- التهرب المحلي: هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الامتناع يسمى "التجنب الضريبي" يؤدي امتناع

الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها ، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية .

4- .التهرب الدولي: وهذه الصورة من صور التهرب إذ يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل و الأرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الجبائي (المنخفض).

ثالثا :-العوامل المؤدية إلى التهرب الضريبي :- هناك مجموعه من العوامل تؤدي الى التهرب الضريبي اهمها ما يأتي : (8)

١ -ارتفاع أسعار الضرائب فكلما ارتفعت أسعار الضرائب كان الدافع للتهرب منها كبيرا والعكس صحيح.

2 -تعد الظروف الاقتصادية عاملا " مهما" في ارتفاع ظاهرة التهرب من الضريبة وبالعكس ففي أوقات الرخاء الاقتصادي تقل مقاومة الأفراد لما تفرضه الدولة من ضرائب لارتفاع دخول الأفراد وعلى العكس من ذلك في وقت الكساد الاقتصادي.

٣ -سياسة الدولة الانفاقية ، فعندما يكون إنفاق الدولة موجهة إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بالضريبة بجدوى دفع الضريبة وبالتالي يقل التهرب من دفعها والعكس صحيح.

4 -طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة تؤثر في قرارهم في التهرب من عدمه فعندما تتشدد الدولة في جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفع الضريبة

٥ - درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع فكلما كان

الوعي الضريبي عالياً والمستوى الأخلاقي للمجتمع مرتفعاً "انخفضت نسبة المتهربين من الضريبة وكلما انخفض الوعي الضريبي وتدنّى المستوى الأخلاقي للمجتمع ارتفعت نسبة المتهربين من الضريبة

٦ - يؤدي الازدواج الضريبي إلى ميل المكلفين إلى التهرب من الضريبة لما يؤدي إليه من زيادة في العبء الضريبي عليهم

٧ - عدم كفاءة الإدارة الضريبية من حيث الكم أو من حيث النوع والمتمثل في انخفاض عدد العاملين وانخفاض مستواهم الثقافي والمهني مما يؤدي إلى انخفاض أدائهم في مجال حصر المكلفين وما يستحق عليهم من ضرائب

٨ - أسلوب تحديد الضريبة يفسح المجال أحياناً للتهرب الضريبي كما في الضرائب التي تستوجب إقرار من المكلف ويقل التهرب في الضرائب التي تجبى من المصدر كالضرائب على الأجور والرواتب.

المطلب الثالث

اولا :- اشكال وطرق التهرب الضريبي

من اهم اشكال وطرق التهرب الضريبي مما يأتي (9)

١. الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي، بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية و بالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق ، و يعتبر الكتمان أكثر الوسائل أماناً ويساعد على ذلك وجود القطاع غير المنظم (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية، خدمية وتعليمية... الخ، و بشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية و لا يدفع عنه أية ضرائب.
٢. إخفاء أرقام الأعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية. و هذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً فيها أو لا تكون لها علاقة مباشرة بها.
٣. زيادة النفقات وتقليل الإيرادات، حيث تضخم التكاليف على نحو وهمي من خلال زيادة تكاليف السلع و العمل و زيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة و بالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها.
٤. تخفيض أسعار البيع للسلع والخدمات و كذلك تزوير أوراق و فواتير الاستيراد حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الرسوم

٥. تنظيم إجازات استيراد السلع بأسماء مختلفة قد يكون ليس لهم علاقة بالتجارة و الاستيراد من أجل التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي إخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي ٦. عدم سداد ضريبة دخل العاملين في المصانع و الشركات (ضريبة الرواتب والأجور) بهدف تقليل التكلفة على أصحاب العمل وعدم تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية وبالتالي يصبح التهرب ضريبي وتأميني بأن واحد. ٧. تأخر المكلفون بدفع الضريبة لعدة سنوات من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كربح وانتظارهم صدور مراسيم أو قرارات عفو عن الغرامات والفوائد

ثانياً :- طرق التهرب الضريبي :-

يمكن اجمال التهرب الضريبي بمايأتي (10)

1- عن طريق المعاملات المحاسبية :- تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الإستيراد دون تصريح الى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مدوراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم .

أ. تخفيض الإيرادات :- تعد الطريقة الأحسن والأكثر إستعمالاً التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كلياً يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقداً ولا يترك أثر العملية ، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الإتفاق المبرم مع الزبون .

ب. تخفيض التكاليف :- للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقاً لبعض الشروط منها (أن تكون

موضوعة في صالح نشاط المؤسسة ، وان تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة ، وأن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية ، وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون) وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع الى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق .

٢. التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية :- يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق ويشمل .

أ. التهرب عن طريق عمليات قانونية :- ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية .

ب. التهرب عن طريق عمليات مادية :- يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي . الإخفاء الجزئي :- يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء .

الإخفاء الكلي :- يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها . ج- التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية :- تصنيف مبيعات خاصة للضريبة الى مبيعات معفية ، وتوزيع الشركة لأرباحها على المساهمين شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور .

المبحث الثاني

اسباب وأثار التهرب الضريبي

تكمّن من وراء التهرب الضريبي العديد من الأسباب وله العديد من الآثار وسنتناول في هذا المبحث اسباب التهرب الضريبي في المطلب الأول واثار التهرب الضريبي في المطلب الثاني

المطلب الأول أسباب التهرب الضريبي

إن لمشكلة التهرب الضريبي أسباباً عديدة يمكن تصنيفها الى أسباب إقتصادية وإدارية وأخرى تشريعية وأسباب إجتماعية وسنتناول في هذا المطلب أسباب التهرب الضريبي في العراق ووفقاً للمحاور أنفة الذكر وكالاتي :-

أولاً :- الأسباب الإدارية تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه ، وهي كذلك مسئولة عن إقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية وذلك بحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي ، وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي أي التشريعي والتنفيذي .

إن ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الأسباب الهامة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي ، فالمكلف وقبل قيامه بعملية التهرب سيفكر ملياً في إمكانية إكتشاف تهربه ومتى ما وصل الى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف فإنه بالتأكيد لن يقوم به . (11)

هناك عدة عيوب إتصفت بها الإدارة الضريبية في العراق والتي كانت باعثاً من بواعث التهرب الضريبي وهذه العيوب هي الآتي :-

١. **تعدد طرق تحصيل الضريبة :-** تعددت الطرق التي يتم بموجبها تقدير ضريبة الدخل ، فتارة تتبع الهيئة العامة للضرائب طريقة الأقرار ، إذ يتم تقدير الدخل على أساس الأقرار الذي يجب أن يتقدم به المكلف ذاته أو يكلف به شخص آخر (أقرار الغير) قبل اليوم الأول من حزيران من تلك السنة التقديرية إذا لم يتطلب تاريخ التبليغ كما يتطلب منه تقديمه اخطار خطي وبأحدى طرق النشر ولمدة (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ كما ورد ذلك في الفقرة المعدلة من قانون ضريبية الدخل بموجب القانون رقم (٩٤) لسنة ١٩٨٧ ، وفي حين أخر يتم اعتماد في التقدير على طريقة مسك السجلات المحاسبية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ويقصد بالسجلات المحاسبية هي تلك السجلات التي تبين مقدار الربح والخسارة وسائر الموجودات التجارية والصناعية ، وقد تلجأ الهيئة العامة للضرائب الى إتباع طريقة التقدير الإداري في تقدير الضريبة ويتم هذا التقدير على أساس تخمينات السلطة المالية دون الاعتماد على ما تقدم به المكلف من إقرارات أو سجلات محاسبية ، ويتضح من ذلك أن الهيئة العامة للضرائب لا تعتمد على طريقة واحدة في التقدير وتبرير ذلك على أن مصادر الدخل الخاضعة للضريبة متعددة ومقاديرها هي الأخرى متعددة ومن ثم لا يمكن أن تعتمد الهيئة على طريقة واحدة لربط الضرائب ، وأن هذه التعددية في التقدير يشكل ثقل على المخمن في تفهم صياغات وقواعد كل طريقة بل إن المكلف يمكنه التهرب سواء بتزوير السجلات المحاسبية أو إخفاء بعض عناصر الثروة إذا كان التقدير يعتمد على المظاهر الخارجية بل قد يتجه بعض المكلفين الى رشوة المخمنين اذا كان التقدير يعتمد على الأسلوب الإداري . (12)

12البطريق يونس أحمد ((المالية العامة)) دار النهضة العربية –

القاهرة – مصر 1984

٢. **صرامة أسلوب الجباية :-** نظم قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وفي المواد من (٤٤ الى ٤٩) منه طرق الجباية ، وقد جاء في هذه المواد من أنه على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة ويكون مقدارها معيناً وكذلك تاريخ إستحقاقها ، ويعد التوقيع على مذكرة التقدير تبليغاً للمكلف وعليه الدفع وإذا لم تدفع الضريبة خلال (٢١) يوماً من تاريخ التبليغ يضاف إليها (٥٠) % من مقدار الضريبة ، ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع المكلف خلال (٢١) يوماً بعد إنقضاء المدة الأولى ، كما أن للسلطة المالية حق تقسيط الضريبة بناء على طلب تحريري يقدمه المكلف إذا وجدت أسباباً مبررة للتقسيط ، على أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط من الأقساط وتاريخ إستحقاقها ، وفي حالة أن المكلف لم يدفع أحد الأقساط خلال (٢١) يوماً من تاريخ إستحقاقه تصبح كلها مستحقة الدفع بصورة تلقائية وبدون الحاجة الى الإنذار . إن أسلوب الجباية هذا يخلق وضعاً نفسياً لدى المكلف يدفعه الى مسالك التهرب ، إذ أن هذا الأسلوب لا يراعي الظروف المالية التي يعيشها المكلف في فترات التحاسب الضريبي إذ أنه يطالب بالضريبة المستحقة خلال مدة أقصاها (٢١) يوماً وبعد تحميل الضريبة المقدرة ونصفها جراء التأخير .

٣. **عدم دقة حصر المكلفين :-** ويقصد بعملية حصر المكلفين ، تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة وتدوين أسماءهم في سجلات الإدارة الضريبية ، وتعتبر دقة الحصر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي ، ومدى فلاحها في عدم إتاحة الفرصة للتهرب من دفع الضريبة وعلى العكس إذا لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فأنها تكون دافعاً للتهرب الضريبي . أن مثل هذا النظام لا وجود له في الهيئة العامة للضرائب ، بل أنها تعتمد على نظام يدوي بدائي وهو ما يشكل أول ثغرة كبيرة في نظام التحاسب (13)

الضريبي في العراق ، إذ أن نظام التسجيل المعتمد من قبل الهيئة العامة لضرائب يتكون من نظم تسجيل متعددة بتعدد عدد الفروع الضريبية المنتشرة في بغداد والمحافظات ، إلا أنها لا تقوم على ذات الأساس حيث يوزع المكلفين في كل فرع ضريبي على وحدات تخمينية حسب الحروف الأبجدية وتقوم كل وحدة تخمينية بتنظيم سجلات فهارس يدوية بأسماء المكلفين المسجلين لديها وان رقم تسلسل المكلف داخل السجل يمثل رقم اضبارته الضريبية وان ما يثبت في السجل وعلى غلاف الإضبارة من معلومات يقتصر عادة على رقم تسلسل المكلف أي رقم اضبارته واسمه دون أي معلومات اضافية ، أن إتباع هذا النظام لا يمكن مركز الهيئة وفروعها من معرفة عما إذا كان مكلف ما مسجل لدى أي فرع من الفروع الضريبية الأخرى بشكل كافي من الدقة والتوقيت ، ولقد أجرت الهيئة العامة للضرائب محاولة جريئة لوضع هذا النظام على الحاسب الآلي في عام ١٩٩٢ بالنسبة لمكلفي فروع بغداد وقد أمكن الحال إدخال حوالي (٢٥٠٠) مكلف ، إلا أن هذه المحاولة قد توقفت عند هذا الحد وبقي النظام مقتصرأ على هؤلاء المكلفين مع جملة من العيوب والنواقص فيما يتعلق بمدى إكمال المعلومات ودقتها .

٤. **ضعف وسائل الرقابة :-** تمثل الرقابة الفعالة الدعامة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة الضريبية عن طريق التقويم ، فللرقابة أهمية كبرى في إلزام الإدارة بالتنفيذ السليم للقوانين ، وتختلف هذه الرقابة باختلاف طبيعة النظم الضريبية فهي في الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية تختلف عن الدول التي تأخذ بنظام الضريبة الواحدة ، إذ توجد جهتان في الغالب في كل دولة تمارس دور الرقابة أولهما : الرقابة التي تجريها الإدارة المركزية على بقية الإدارات التنفيذية وتنتظر فيما تم تنفيذه مما كان مخططاً له في كل سنة وتتابع تقارير الإدارات التنفيذية على حساب المكلفين ومتابعة إجراءات الربط والتحصيل ومكافحة التهرب الضريبي ، ولا شك أن أي

خلل في هاتين الرقابتين يؤدي لا محالة الى نتائج سلبية على الحصيلة الضريبية من خلال التسبب في ارتفاع نسبة التهرب الضريبي إذ يتحدد دور الرقابة المركزية على عمل الموظفين في الإدارات التنفيذية في مراقبة تجاوز الصلاحيات المحددة سلفاً من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية . (14)

٥. **انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي :-** يعتمد الموظف في الدرجة الأساس في تدبير شؤون حياته على ماتقدمه له الدولة من مكافآت مادية أو معنوية يواجه بها متطلبات حياته إضافة الى راتبه المحدود ، ومادامت هذه المزايا ولاسيما المادية منها تمثل المورد المالي الملموس للعمل الوظيفي والأساس الذي يعتمد عليه الموظف في تيسير أموره الحياتية لذا ينبغي الإهتمام بهذا الجانب وعدم إهماله مطلقاً وإعادة النظر في تحديده وتعديله في ضوء الأمتيازات الإقتصادية المؤثرة فيه، ومن منطلق أن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية (الإدارة) يكملان بعضهما البعض فانه لاخير في التشريع مهما أحكمت صياغته ، إلا إذا كانت الإدارة قد وضعت في مكانها الطبيعي بالتقدير اللائق بها ، ولهذا ذهبت أغلب دول العالم المتقدمة منها على وجه الخصوص الى رفع شأن رجال الضرائب بالتأكيد على دعمهم من الناحية المادية والمعنوية لدرجة أصبحت وظيفتهم من أرقى الوظائف في الدولة وهذا ما ذهبت عليه الإدارة الضريبية في النرويج إذ عدت رجال الضرائب قضاة مال لهم من الحصانة والمزايا ما للسلطة القضائية . ومن هنا نرى ترتب نتائج خطيرة يمكن أن تترتب على انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي منها عزوف ذوي الاختصاص عن الإلتحاق بالإدارات الضريبية وإستقالة من كان يعمل بها لشعورهم بعدم وجود مكافآت مجزية ، ناهيك عن عدم قدرة الكثير من الموظفين على مقاومة الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم على التهرب من الضريبة دون محاسبة وهو ما يؤدي الى خسارة الدولة مبالغ طائلة .

٦. الفساد الإداري (البيروقراطية) :- تعد ظاهرة الفساد الإداري من أكبر الإشكالات التي تواجه الدول في كيفية الضبط والسيطرة على إيراداتها من الضرائب ، إذ ان انتشار هذه الظاهرة يعني أن جزء لا يستهان به من الحصيلة الضريبية سوف لن يدخل إلى الموازنة العامة وبالتالي تقويض مساعي الدولة الرامية الى تحقيق جملة من الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية .

ثانياً:- الأسباب الاقتصادية :-

ويمكن تصنيف الاسباب الاقتصادية الى ما يأتي: (16)

١. اسباب تتعلق بالظروف الاقتصادية :-يتأثر التهرب الضريبي بالظروف الاقتصادية التي تسود البلاد ففي حالة الكساد الإقتصادي تزداد حاجة الدولة الى الموارد المالية لغرض زيادة الأنفاق العام والقيام بالمشروعات العامة للقضاء على البطالة وإنعاش الاقتصاد القومي ، إذ ان حالة الكساد الاقتصادي تعني انخفاض في متوسطات دخول الافراد ومن ثم تدني قدرة المكلفين على تسديد الضرائب لذا فأن مسالك التهرب ستعري المكلف على توفير جزءاً من دخله المتدني في وضع الكساد . كان للظروف التي واكبها العراق في السنوات الماضية والتي لا تزال تبعاتها تقف حجر عثره أمام سعي الإقتصاد العراقي لتحقيق النهوض والتنمية المنشودة ، فالواقع يشير الى أن هذا الإقتصاد تكبل بالعديد من الأمراض الاقتصادية والتي تفاقت في السنوات الاخيرة،الجدول الاتي يبين معدلات التضخم في العراق للمدة (١٩٩٠- ٢٠٠٤) (إذ يتضح من هذا الجدول أن وتائر التضخم أخذت بالارتفاع بشكل حاد جداً على أمتداد الأعوام الماضية إذ بعد ما كان معدل التغير في الرقم القياسي للأسعار

الذي بلغ (٦,٥١) % عام ١٩٩٠ واصل الإرتفاع حتى بلغ أقصى ارتفاع له خلال عام ٢٠٠٤ ليبلغ (٦,٣٣) ، (%) التسارع في معدلات التضخم لأبد أن تقضي الى تدهور في القوة الشرائية للدينار وإرتفاع في المستوى العام للأسعار وبالتالي إنخفاض في المستوى المعاشي وتراجع في حصة الفرد من الدخل القومي . هذه المتغيرات وغيرها بصمت حالة التضخم الركودي التي يمر بها الاقتصاد العراقي ، ومن جانب ثاني لأبد من الإشارة الى أن انهيار البنى التحتية ترتب عليه تدهور في مستوى الخدمات العامة وهذا بالتالي من شأنه تعطيل الطاقة الإنتاجية في العديد من مفاصل وقطاعات الاقتصاد القومي . وعليه فأن وقوع الاقتصاد العراقي في مرحلة التضخم الركودي لأبد أن يترتب عليه انخفاض قدرة المكلف على الوفاء بالتزاماته الضريبية وبالتالي البحث عن مسالك التهرب من دفع الضريبة بالوسائل المشرعة أو غير المشروعة .

٢. **وجود الأزدواج الضريبي :-** ويقصد به (خضوع المكلف لنفس الضريبة لأكثر من مرة وعلى نفس الدخل خلال نفس الفترة المالية) . ومن أثاره إرتفاع حجم الأعباء المالية الملقاة على عاتق المكلف بحيث يشعر بعدم عدالتها وتبعاً لذلك يحاول التهرب من دفعها ، فالعديد من الدول شعرت بخطورة الأزدواج الضريبي والآثار التي يعكسها على التهرب فسلكت طرقاً متعددة للحد منه ، فإذا كان داخلياً بالعمل على تنسيق التشريعات الضريبية وتلافي الأزدواج ، أما إذا كان الأزدواج خارجياً فينبغي الدخول في اتفاقيات ثنائية أو جماعية لمنع حدوثه . وقد يكون الأزدواج مقصوداً من قبل السلطة المالية إذا كانت الدولة بحاجة الى الأموال لغرض الإيفاء بالإلتزامات المترتبة عليها فرض ضرائب إضافية الى جانب الضرائب الأصلية لذلك يتعين على المشرع اللجوء الى تعدد الضرائب أو إزدواجها إلا في أضيق الحدود وفي الحالات الضرورية القصوى ، حتى يتجنب فذاحة العبء على بعض المكلفين مما يحفزهم على التهرب الضريبي ، والعراق لا يخلو من وجود الأزدواج الضريبي والأمثلة على ذلك متعددة ومنها قيام المشرع الضريبي بفرض ضريبة أساسية على العقارات الى

جانب فرض ضريبة على الدخل العقاري ، حيث أن قانون ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ الذي نظم ضريبة العقار في العراق ، حدد وعاء الضريبة المذكورة بدخل المكلف من عقاراته بما فيه حصته المعاشية من العقارات وتأخذ هذه الضريبة شكلاً أساسياً ثابتاً من إيراد عقاراته المملوكة حدود معينة ، وكذلك قيام المشرع الضريبي بفرض ضريبة الدخل على المكلف صاحب نشاط معين وفي الوقت نفسه يخضع لرسم إعادة إعمار العراق ، إن وجود الازدواج الضريبي من شأنه أن يشجع المكلف على التهرب ، حيث أن هناك من المكلفين من يدفع ضريبتين أو أكثر في ذات الوقت وقد لا تسمح ظروف المكلفين المالية من الوفاء بهذه الضرائب لذا يحاول التنصل عن دفع بعضها على أقل تقدير .

ثالثاً : الأسباب التشريعية :- يتصف التشريع الضريبي بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية عامة وقد تكون هذه التشريعات باعثاً على التهرب الضريبي ، فالقانون الضريبي غير دائم ولا يحقق توازناً بين المكلف والإدارة فهو غير عام لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين تبعاً لحالتهم المادية والعائلية وكلما أمعن القانون في هذا الاتجاه زاد في التمييز بين المواطنين وكان مدعاة للتهرب ، وغير دائم لأن الضريبة تجبى من قبل السلطة التنفيذية بإذن ممنوح لها من قبل السلطة التشريعية لمدة معينة ، كما أن التشريع الضريبي لا يتسم بالثبات والاستمرارية فهو قابل للتعديل بصورة متواصلة تبعاً للسياسة والحالة الاقتصادية في البلد وهذه الحقيقة ما زالت موجودة حتى الآن ولذا فإن النظام الضريبي لم يتسم بالاستمرار والثبات بعد فقد توالى حتى الآن قوانين فرض الضرائب المتعددة العادية والنوعية والاستثنائية والنسبية والتصاصدية وما زال هناك تعديل في بعض أحكام الضرائب من وقت لآخر ورفع معدلات الضريبة ويتبع كل هذا إجراءات عديدة ومختلفة مما يشعر المكلف بشيء من الضيق مما قد يدفعه إلى التهرب الضريبي ، إلى جانب الصفات العامة للتشريع الضريبي قد تؤدي الصياغة القانونية دوراً في تشجيع المكلف على التهرب ، فالصياغة قد تكون متعددة مما يقلل من نسبة الوضوح والبيان في حيثيات القانون ويتيح مجالاً أكبر لتدخل الإدارة مما يعني خلق نافذة للتهرب يلتفت عليها المكلف .

يعاني التشريع الضريبي العراقي من كثرة التشريعات المتعلقة بالضرائب والرسوم ، وهذا قد يعود الى رغبة المشرع العراقي في تجديد القوانين والأنظمة وجعلها في حالة مواكبة وإستمرارية مع ما يطرأ على العراق من ظروف اقتصادية ، إلا أن ضخامة هذه التشريعات تشكل نقطة ضعف ومن ثم سبباً من اسباب التهرب الضريبي إذ أن كثرة التشريعات يجعل من الصعوبة على المكلفين مواكبة التغير في التشريع الضريبي فضلاً عن إنخفاض درجة الاقتناع لديهم بضرورة تغييرها ، أما من جانب السلطة الضريبية (المخمن او ماشابه) فقد يدفعه هذا الحال الى الوقوع في خطأ احتساب الضرائب أو الرسوم أو أجور الخدمات التي قد تكون ملغاة أو معدلة وفي كل الأحوال نعتقد أن ضخامة التشريعات يعد سبباً من اسباب التهرب ، إن عدد القوانين يبدو ليس كبيراً ولكن التعديلات التي طرأت عليها متعددة ، فهذه القوانين صدرت لها عشرات التعديلات . وعليه ثمة سؤال يفرض نفسه هو كيف سيلم المخمن أو القائم بأعمال الجباية والتحصيل بكل التعليمات وتنفيذها بدقة ، وحتماً أن موظف السلطة الضريبية لابد أن يقع في خطأ سببه ضخامة هذه التشريعات مما يخلق المناخ المناسب للمكلف للتهرب من دفع الضريبة . (16)

رابعاً: الاسباب الإجتماعية :- وتتمثل هذه الاسباب بضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين ، ويقصد بالوعي الضريبي (درجة الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة ، وكلما نضج شعور الافراد بواجباتهم نحو المجتمع كانت الثقة كبيرة بالحكومة ومن ثم أقبلوا على دفع الضرائب راضين ، ولدرجة الوعي الضريبي قيمة كبرى في ميدان الضرائب المباشرة وخاصة ضريبة الدخل) . وهناك مدلولات تشير إلى ضعف الوعي الضريبي عند المكلفين ومنها ، إعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها أو عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات وإعتقاد الشخص أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة ، وكذلك شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند إرتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي قد يؤدي به الى الإعتقاد بظلمها ويدفعه الى التهرب منها ، كما تؤدي القدرة المالية والحالة الإقتصادية للمكلف دوراً كبيراً في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة . (17)

المطلب الثاني

أثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة أثار منها :-

الآثار الاقتصادية :- وتتخلص الآثار الاقتصادية بكبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث يلاحظ أن درجة الأمتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة وللتهرب أثار اقتصادية سلبية أهمها ما يأتي :- (18)

أولاً- اثار التهرب على تمويل التنمية: تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية احدى الاهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية، مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، بحيث اصبح من الممكن التعميم بالقول انها تعد احدى الاهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات. ولا جدال في ان التهرب الضريبي يشكل احد المعوقات في سبيل الوصول الى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، ذلك لما للضريبة من دور رئيسي في التنمية يتمثل في النقطتين التاليتين:

١ - ان الضريبة هي احدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن كونها تساعد على عدم احداث اية ضغوط تضخمية حيث ينقسم الدور التمويلي للضريبة الى جزئين الاول:- توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية، فتؤدي الضريبة دوراً أساسياً في دعم القطاع العام، مما يساعد على جذب رؤوس الاموال الوطنية والاجنبية لبناء الهياكل الأساسية، ومنها رأس المال الخاص.

غير ان رأس المال الخاص لا يستطيع القيام ببعض المشاريع، لذلك ليس هناك من وسيلة للنهوض بها الا عن طريق قيام الدولة بها، وهو الامر الذي يحفز الدولة للاتجاه نحو تعبئة الموارد الحقيقية لاستخدامها في تمويل تلك الاغراض، والضريبة باعتبارها احدى هذه الموارد تتميز بانها وسيلة تمويلية غير تضخمية. الثاني:- ان الدول النامية تتميز بانخفاض معدل الادخار الاختياري فيها وتخلف سوق رأس المال، وبذلك يصعب على المستثمرين في القطاع الخاص الحصول على التمويل اللازم لفرص الاستثمار المتاحة لهم. وهنا قد تستخدم الضريبة كأداة للحصول على موارد مالية لتوظيفها في بعض الاغراض مباشرة وذلك من اجل رفع مستويات الادخار الحكومي فضلاً عن امكانية استخدام حصيلة الضرائب في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان من خلال شراء سندات حكومية ترفع من الاحتياطي النقدي لدى البنوك مما يدعم قدرتها على خلق الائتمان. ومن ثم فان النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي الى اضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الاساسية نتيجة انخفاض قدرتها من رفع الاحتياطي النقدي لدى البنوك

٢- وبالإضافة الى النتيجة السابقة للتهرب فيما يحدثه في الدور التمويلي للضريبة، فان التهرب من الضريبة يتعداه الى اضعاف فاعلية الضريبة في امكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم اغراض التنمية، ويحقق العدالة، ويحسن توزيع المدخول، ويقلل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للاعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.

ثانياً - اثر التهرب الضريبي على ادارة المشروعات: يؤدي انتشار التهرب وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية الى اجتذاب الافراد واموالهم الى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة، وبالتالي تنخفض نفقة الانتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة، او تمثل زيادة في الايراد مما يشكل ميزة للاستثمار فيه، وقد لا يكون ذلك النشاط مفيداً بالنسبة للمجتمع، او لا تسعى الدولة الى تشجيعه، ومع ذلك يتجه الافراد اليه لما يتميز به من امكانية التهرب

والتخلص من الضريبة في مجاله. ويؤدي تفشي التهرب في هذا القطاع، الى صعوبة اعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للنشاط. وهو الامر الذي يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات لا سيما فيما يتعلق بالادارة وادائها لوظائفها في المنشأة بفاعلية، سواء في مجال التخطيط او في مجال الرقابة. حيث تأتي البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات مبنية على اساس غير سليمة اذ لا تعبر عن حقيقة التكلفة، يضاف الى ذلك عدم امكانية اجراء التقييم المالي للمشروعات الجديدة عند القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية، والتي تقوم على اساس تقدير تكلفة رأس المال، والتي تستلزم معه ان تكون بيانات السوق سليمة من ناحية تعبيرها عن التكلفة الاقتصادية. وهي امور تؤثر على ادارة المشروعات اذا حسبت عناصر التقدير، وكانت لا تشمل الالتزامات الضريبية التي استطاع المشرع ان يتخلص منها، وذلك من ناحية اتخاذ القرار الاقتصادي فيها. ثالثاً - اثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات: يؤدي التهرب الضريبي الى اهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة اكبر للمشروعات الاكثر مقدرة على التهرب الضريبي، في ان يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجاً او تنظيمياً او فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الإنتاج بمقدار قيمة ما احتفظت به نتيجة تهربها من الضريبة، وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع معها ان تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامثالها للضريبة. رابعاً - اثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية: يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة حجم النقد المتاح في ايدي المتهربين، مما يدفعهم الى زيادة انفاقهم الاستهلاكي وزيادة اقبالهم على السلع المستوردة والاجنبية احياناً والتي يسعى المشرع في الدول النامية الى حماية الانتاج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية

والتخلص من الضريبة في مجاله. ويؤدي تفشي التهرب في هذا القطاع، الى صعوبة اعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للنشاط. وهو الامر الذي يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات لا سيما فيما يتعلق بالادارة وادائها لوظائفها في المنشأة بفاعلية، سواء في مجال التخطيط او في مجال الرقابة. حيث تأتي البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات مبنية على اسس غير سليمة اذ لا تعبر عن حقيقة التكلفة، يضاف الى ذلك عدم امكانية اجراء التقييم المالي للمشروعات الجديدة عند القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية، والتي تقوم على اساس تقدير تكلفة رأس المال، والتي تستلزم معه ان تكون بيانات السوق سليمة من ناحية تعبيرها عن التكلفة الاقتصادية. وهي امور تؤثر على ادارة المشروعات اذا حسبت عناصر التقدير، وكانت لا تشمل الالتزامات الضريبية التي استطاع المشرع ان يتخلص منها، وذلك من ناحية اتخاذ القرار الاقتصادي فيها.

ثالثاً- اثر التهرب الضريبي على المنافسه بين المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي الى اهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة اكبر للمشروعات الاكثر مقدرة على التهرب الضريبي، في ان يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجاً او تنظيمياً او فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الانتاج بمقدار قيمة ما احتفظت به نتيجة تهربها من الضريبة، وهو ما يجعل لها ميزة تستطيع معها ان تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامثالها للضريبة

رابعاً- اثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية:

يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة حجم النقد المتاح في ايدي المتهربين، مما يدفعهم الى زيادة انفاقهم الاستهلاكي وزيادة اقبالهم على السلع المستوردة والاجنبية احياناً والتي يسعى المشرع في الدول النامية الى حماية الانتاج الوطني منها، وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية

في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي الى انخفاض حجم الطلب عليها بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها امام منافسة السلع الاجنبية.

خامساً: اثر التهرب الضريبي في المستوى العام لاسعار:

يؤدي التهرب الضريبي الى انعدام فاعلية تلك الادارة في تحقيق اهداف السياسة المالية وذلك عندما تهدف السياسة الضريبية الى امتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي الى المستوى الذي يضمن اعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي. حيث تهدف السياسة الضريبية (في فترة التضخم) الى ان تسحب من المستهلكين القوة الشرائية الزائدة التي تسببت في ارتفاع الاسعار. فتؤدي الضرائب (الضرائب المباشرة) على الدخول الى تحقيق تلك النتيجة من خلال تخفيض الدخول المتاحة لهم عن طريق الاقتطاع الضريبي، ونجاح البعض في التهرب منها يؤدي الى انعدام فاعليتها كاداة لتحقيق ذلك، وهو ما يؤدي الى زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين وزيادة انفاقهم الاستهلاكي بما يؤدي الى تدهور قيمة النقود، وزيادة التضخم، وارتفاع الاسعار. ولا يخفى ما يؤدي اليه التضخم وارتفاع الاسعار بالنسبة الى هيكل توزيع الثروة والدخل القومي فيما يحدثه من اختلال في مستويات الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين الطبقات داخل المجتمع، ولما يحدثه التضخم من تخفيض في مستوى المعيشة لاصحاب الدخول الثابتة والمحدودة، والمتولدة في اغلب الاحيان عن عنصر العمل، في حين تزيد عوائد عوامل الانتاج في حقوق التملك. (19)

سادساً: اثر التهرب الضريبي في الحافز على الانتاج:

ان انخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي، قد يدفع بالحكومة الى زيادة معدلات الضرائب، او فرض ضرائب جديدة، وذلك عندما يستفحل اثره ويتسع نطاقه وتزداد الحاجة الى الموارد، وهنا قد تتجاوز معدلات الحدود المناسبة للحفاظ على حوافز الانتاج، بما يدفع الى اضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الانتاج.

الآثار المالية :- الخسارة في الخزينة العامة أو فقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحاصل الضريبية مما يؤدي هذا الى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة الى أنه يؤدي الى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة .

الآثار الاجتماعية والنفسية :- عدم المساواة الخاصة التهرب الضريبي يخل إخلالاً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائماً المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة . ومن الآثار أيضاً ، تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين ، وتدهور عامل الصدق في المعاملات ، وتعميق الفوارق الاجتماعية .

نخلص مما تقدم الى ان الآثار المتعددة الناجمة عن التهرب الضريبي تساهم في اضعاف تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما تؤثر على ادارة المشروعات والانشطة الاقتصادية، وتحد من المنافسة بين المشاريع الاقتصادية والاجتماعية، وتساهم في خفض المستوى العام للأسعار، كما يؤدي التهرب الى زيادة معدلات الضرائب وفرض ضرائب جديدة مما ينعكس على التطور والبناء الاقتصادي والاجتماعي في الدول النامية.

المبحث الثالث

طرق ووسائل مكافحة التهرب الضريبي

هناك العديد من الوسائل والطرق لمكافحة التهرب الضريبي وسنتناول في هذا المبحث وفي المطلب الأول وسائل مكافحة التهرب الضريبي وفي الثاني سنتناول الرقابة الجبائية وفي الرابع التحقيق الجبائي وفي الثالث الشفافية الضريبية.

المطلب الأول

وسائل مكافحة التهرب الضريبي

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية واقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي: (20)

·(

1- تنمية الوعي الأخلاقي: إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الإلتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزاما قانونيا ، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الإجتماعي بين أفراد المجتمع .

2- ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي .

3 - صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب

تدريب العناصر تدريباً كافياً للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مؤسسة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح .

4-حرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلاً وميسوراً على طبقات أخرى. كذلك يجب ضمان الإستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الإستقرار في النظام الضريبي وكذلك للعاملين فيه.

5-ينبغي على الحكومات ان تعمل جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية الى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد محسوسة لكل منه .

المطلب الثاني

الرقابة الجبائية

أن الرقابة تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية. و قد عرفها " فايول " بأنها (التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة (١٧) المرسومة و التعليمات الصادرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها) . فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتوبة من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التهرب من دفع الضريبة.

أهداف الرقابة الجبائية :-

لقد تعرضنا إلى ما يشير إليه مصطلح الرقابة من ناحية الجبائية لكن هل لهذه العملية هدف ترمي إليه؟ سنتعرض إلى أهداف الرقابة الجبائية، فما هي يا ترى؟. إن لكل عملية نقوم بها هدف و من بين الأهداف التي تسعى لتحقيقها الرقابة هي : (21)

أ- الهدف المالي و الاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

ب- الهدف الإداري : تلعب الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها و يمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية

- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
- تساعد الرقابة باعداد الاحصائيات كنسب التهرب الضريبي .
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال متتابعة و متكاملة و تتمثل في :

أ- الرقابة الشكلية : تعد أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة، تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات و الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

ب- الرقابة على الوثائق : الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية بمقارنتها بالمعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف الذي بحوزته الإدارة، و كذا مجمل المعلومات التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات و المتعلقة بالبيانات التي أبرمها معها المكلف. فالمرقب يقوم بتحليل و دراسة مدى ترابط الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة للوصول لاكتشاف الأخطاء المرتكبة، و في حالة وجود بعض الغموض بإمكانه طلب توضيحات من المكلف بصيغة شفوية أو كتابية فيما يخص المعلومات، وفي حالة رفض المكلف للطلب يعيد المحقق كتابة طلب آخر يوضح فيه النقاط التي يراها ضرورية للحصول على تبريرات و توضيحات إذ أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء و تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة، لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة و هي الرقابة الخارجية.

– ج- الرقابة في عين المكان :تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، و هذا بغرض المقارنة بين ما صرح به و ما هو موجود في الواقع و يشمل هذا النوع من الرقابة نوعين من التحقيقات : -التحقيق المحاسبي و يخص المؤسسات. -التحقيق المعمق في مجمل الوضعية القانونية ويخص الأشخاص الطبيعيين .

المطلب الثالث

التحقيق الجبائي

تخول التشريعات الجبائية للإدارة حق ممارسة التحقيق الجبائي والتحقيق بالوضعية الجبائية بهدف التأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ، ويأتي هذا الإجراء للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي . يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة

التحقيق المحاسبي :- وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات الى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ، هذا ما أكدته المادة (١٩٠) من قانون الضرائب المباشرة الجزائي حيث نصت على أنه (التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمل والاليات التي تهدف الى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الاستغلال) وإستثناءاً قد نصت المادة ١١٣ من قانون الرسم الجزائي على أنه يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية في عين المكان ما عدا إذا تم تقديم المكلف طلباً مكتوباً يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة ، أو في حالة قوة قاهرة مثبتة قانوناً من طرف المصلحة) ، هذا ولا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية . وعليه فإنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة ، ومن جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف الإدارة الجبائية . (22)

المطلب الرابع الشفافية الضريبية

مفهوم الشفافية الضريبية

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

وبالتالي فان للشفافية الضريبية اهداف ومبادئ وهي كمايلي:-
أهداف الشفافية الضريبية:-

تتمثل اهداف الشفافية الضريبية ب :- (23)

أ- أنها وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري. إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.

ب - تخفض كلفة فرض الضريبة ويكون من خلال خفض الكلف الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى.

ج - تساعد على تطبيق مبدأ المساءلة.

د - زيادة وعي المكلف ضريبيا. يتمحور مفهوم الشفافية الضريبية حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وأجراءات التحاسب وكل مايتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تقوم بها الهيئة التي تتعلق

بالضريبة الواجبة على ممارسة نشاط معين ، حيث انه من الصعوبة على المكلف تفسير القانون الضريبي وذلك لوجود تعليمات ترافق القانون تقوم بشرح القاعدة القانونية مما ينجم عنه عدم مقدرة المكلف من التعرف على اليات تطبيق القانون الضريبي.

هـ - تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية

و - زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي لثقة المكلف بالضريبة .

ز - تساعد على جلب الاستثمارات الخارجية والداخلية.

الخاتمة

مما تقدم نخلص إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين ، نظراً للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في إستعمال الطرق الإحتيالية ومن خلال ماتم التوصل إليه في البحث يجب لمجابهة التهرب الضريبي معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء الى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الوضعية الإقتصادية المزرية وعدم مرونة وإستقرار القوانين والضغط الضريبي المرتفع وعقلية تنظر الى الضريبة بمنظار مشوه فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة ولذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني .

الاستنتاجات

1. تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من التهرب الضريبي.
2. التهرب الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف و بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون ، و بذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي.
3. كثرة الثغرات و تعددها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به، عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور التهرب الضريبي
4. عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.
5. من اجل مكافحه التهرب الضريبي يجب معرفه الدوافع التي تحمل المكلف اللجوء الى مثل هذه الظواهر والتي قد تكون الاوضاع الاقتصادية المزريه وعدم مرونة واستقرار القوانين والضغط الضريبي المرتفع
6. تعد الرقابة الجبائية من انجح الوسائل امكافحه التهرب الضريبي الا انها قاصره بسبب نقص الوسائل المادية والبشرية خاصه الاعفاء الضريبي
7. تعد العدالة الضريبية مبداء اساسي بنيت عليه الضرائب

التوصيات

مما تقدم في البحث نوصي بالآتي :-

١. إن اغلب دول العالم تستخدم شبكة المعلومات (الانترنت) لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة حيث يمكن للمواطنين أن يحصلوا على طلبات لخدمات ضريبية متنوعة من خلال هذه الخدمة ، وعليه نوصي باستخدام هذه التقنية في العراق لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية .
- 2- على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء.
٣. تقييد حرية المخمن في فرض الضريبة من خلال إجراء تعديلات على الضوابط وجعلها غير قابلة للتأويلات من قبل ممثل السلطة المالية.
٤. يجب ان تتميز القوانين والإجراءات الضريبية بالوضوح والشفافية لغرض تقوية الرقابة الخارجية (الشعبية ، منظمات المجتمع المدني ... الخ) .
٥. تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.
٦. نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها وبذلك يمكن المجتمع من الاطلاع عليها وبالتالي تحفيزه لعدم التهرب من دفع الضريبة .
٧. يجب ان تتجه أنظار الهيئة العامة للضرائب إلى قسم الإعلام لما له من دور كبير في العملية الضريبية ولما له من أهمية في تقديم الخدمات الاعلامية والتوضيحية للمكلف وتبصيرهم بكيفية احتساب الضريبة وبالوسائل المتاحة كلها ونشر الوعي الضريبي عن طريق برامج اعلامية معينة ومدروسة .
٨. رفع الغبن والتجاوز الذي يصيب المكلفين والقضاء على هذه الظاهرة من خلال الصلاحيات المحددة بدقة للمخمنين.
٩. تطوير الموظفين بمهارات جديدة من خلال إشراكهم بدورات تدريبية والعمل على رفع كفاءتهم وزيادة قدراتهم في إجراء عملية التحاسب.
١٠. رفع التعقيد في إجراءات التحاسب الضريبي مع المكلفين

المصادر

1. د. جبار محمد علي الكعبي و ياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، بحث متاح على www.iuccollege.ahladalil.com الإلكتروني
2. مازن محمود عبد الله الكبيسي ، أطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وأثرها في إنجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل ، طبعة بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٨٠- ٨٥
- 3 -شبكة الانترنت / حامد داود /موضوع كلمات في الضرائب /2005.)) منشورات جامعة حلب - ١٩٨١
- 4-د. يحيى غني النجار ، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي ، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر العلمي الأول لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٠٨ ، ص ١٦
- 5-محمد طاقة، د. هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، عمان ، الناشر دار المسيرة ، طبعة ٢٠١٠ ، ص ١١٨
- 6- محمد حباش ، التهرب الضريبي ، بحث منشور على الموقع الإلكتروني www.aleppoecnomics.com
- 7-عيدان محمد سليم ،بحث متاح على الموقع الإلكتروني etudiantz.com.
- 8-الظاهر محمد السعودي / دروس في المالية العامة / 2002 / دار النهضة العربية – القاهرة ص 18
- 9-حامد عباس محمد المرزوك ، التهرب الضريبي ، بحث متاح على الموقع الإلكتروني www.uobabylon.iq.edu
- 10-10 داود محمد / نظرة الضريبة والنظام الضريبي -دار الجامعات المصرية – القاهرة 1999/ ص(51-60)
- 11 الصكبان ؛ عبد العال ؛ 1972؛ مقدمه في علم المالية والماليه العامه في العراق ؛ الجزء الاول
- 12البطريق يونس أحمد ((المالية العامة)) دار النهضة العربية – القاهرة – مصر 1984
- 13فوزي ، عبد المنعم ؛ 1972؛ المالية العامه والسياسه الماليه ؛ دار النهضة العربيه ؛ بيروت
- 14 المحجوب رفعت ((المالية العامة)) دار النهضة العربية – القاهرة – ١٩٨٣
- 15 البدرائي ؛ قيس حسن عواد ؛ 2010 ؛ المالية العامه والتشريع المالي ؛ دار ابن الاثير للطباعة والنشر ؛جامعه الموصل
- 16 عبد المجيد ؛ عبد الفتاح عبد الرحمن .1996. اقتصاديات المالية العامه الطبعة الثانيه جامعه المنصوره
- 17-ناشد ؛ سوزي عدلي ؛ 2000؛ ظاهره التهرب الضريبي
- وآثارها على اقتصاديات الدول الناميه- دار النهضة العربيه ؛ بيروت
- 18 الكعبي ؛ جبار محمد علي؛ 1998؛ الآثار الاقتصاديه لتهرب الضريبي ؛ دار السجاد للطباعة ؛ بغداد
- 19 عواضة حسن ((المالية العامة)) دار الطليعة – بيروت – ١٩٨٦
- 20القاضي عبد الحميد ((مبادئ المالية العامة)) دار الجامعات المصرية – القاهرة
- 21 عبد المولى السيد ((المالية العامة)) دار الفكر العربي – القاهرة – ١٩٧٥
- 22فوزي ، عبد المنعم ، المألة العامة والسياسه الماليه ، دار المعارف السكندرية مصر . 1965
- 23بركات عبد الكريم صادق وآخرون ((المالية العامة)) الدار الجامعية – بيروت – ١٩٨٦