



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة ديالى

كلية القانون و العلوم السياسية

الدراسة المسائية / قسم القانون

بحث بعنوان

اسباب التمرب الضريبي

تقدمت به الطالبة

((رغد جميل حسن حسين))

الى مجلس كلية القانون و العلوم السياسية - قسم القانون - كجزء من متطلبات

نيل شهادة البكالوريوس في قسم القانون

بأشراف

((م.م عمار ياسين كاظم))

م ٢٠١٨

هـ ١٤٣٩

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

(وَ لَوْلَا دَفَعُ اللّٰهُ النَّاسَ بَعْضَهُمُ بَعْضًا لَّفَسَدَتِ

الْأَرْضُ وَ لَكِنَّ اللّٰهَ ذُو فَضْلٍ عَلَی الْعَالَمِیْنَ) .

صدق الله العظيم

سورة البقرة / الآية ٢٥١

الأهداء

يسرني أن أهدي هذا الجهد المتواضع الى ..

*الى من كلله الله بالهيبه والوقار ... الى من احمل اسمه بكل افتخار ... الى
من علمني العطاء بدون انتظار ... أبي الحبيب ... رحمه الله واسكنه فسيح
جناته ..

*الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى شمعة دربي ... الى
بسمة الحياة وسر الوجود ... أمي الحبيبة ... حفظها الله وأدامها جنة تنير
دنياي وأخرتي ..

*الى ملاكي في الحياة ... الى من نقشته الاقدار في قلبي وجعل حبه وساماً على
صدري ... الى من تغار منه الشمس والقمر وكل البشر ... زوجي الحبيب ..
*والى كل من يفكر ويبحث للارتقاء بالعلم في كل مكان ... اهدي هذا الجهد
المتواضع ...

الشكر و التقدير

لا يسعني و قد أنجزت بحثي هذا بفضل الله ألا ان اقدم شكري و تقديري الى جامعة ديالى - كلية القانون و أخص بالتحديد عمادة قسم القانون - و تحديداً أستاذي المحترم الدكتور ((عمار ياسين)) الذي تفضل بالموافقة في الاشراف على بحثي معترفاً بالعون الكبير الذي أسداه لي . . . و ختاماً كل الحب و الاحترام الى كل من ساعدني في هذا البحث و الى من يطلع على بحثي المتواضع هذا . . .

الباحثة

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
١	المقدمة
٢	اهمية البحث ، مشكلة البحث ، منهجية البحث وتقسيمه
٣	المبحث الاول / ماهية التهرب الضريبي
٦-٣	المطلب الاول / مفهوم الضريبة و انواعها
٨-٦	المطلب الثاني / مفهوم التهرب الضريبي
٩-٨	المطلب الثالث / انواع التهرب الضريبي
١٠	المبحث الثاني / اسباب التهرب الضريبي و اثاره
١٢-١٠	المطلب الاول / اسباب التهرب الضريبي
١٤-١٢	المطلب الثاني / اثار التهرب الضريبي
١٥-١٤	المطلب الثالث / علاقة التهرب الضريبي بالفساد
١٦	المبحث الثالث / وسائل مكافحة التهرب الضريبي
١٩-١٦	المطلب الاول / الرقابة الجبائية
٢٠-١٩	المطلب الثاني / العقوبات الجزائية
٢١	الخاتمة
٢٢	التوصيات
٢٤-٢٣	قائمة المراجع

المقدمة

التهرب الضريبي ظاهرة ليست وليدة عصرنا الحالي وإنما اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها كما انها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة وإنما تأخذ بعداً و طابعاً عالمياً ، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء و خاصة النامية منها ، و مع توسع نطاق و انواع الضرائب اصبحت الضريبة من ايرادات الدولة الهامة جداً في اقتصادها و في ذات الوقت عبأ ثقيل على عاتق المكلفين بأدائها وهذا ما ادى الى ظهور ظاهرة (التهرب الضريبي) و التي اصبحت ظاهرة خطيرة تهدد اقتصاديات الدول ، و التهرب الضريبي هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد او شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة و المترتبة على دخله او ثروته او على أي واقعة اخرى منشأه للضريبة (الاستهلاك او الاستيراد مثلا) ، او تخفيض مبالغ هذه الضرائب من خلال استعمال طرائق و اساليب غير مشروعة بحكم القانون و تنطوي على الغش و الخداع و سوء النية ، و عرف التهرب من الضريبة منذ فرضها على عاتق المكلفين ، شأنه في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ وجود القانون . و يعد التهرب الضريبي من الظواهر الضريبية و المالية ، التي تؤكد الدراسات و الاحصاءات شيوعها في جميع دول العالم ، و لكن بنسب تختلف من دولة الى اخرى ، ومن زمن الى اخر . ولما كانت الضريبة " فريضة مالية يدفعها الشخص للدولة بصورة جبرية و نهائية ، دون مقابل خاص و مباشر يعود اليه ، بل بغرض المساهمة منه في تحمل التكاليف و الاعباء العامة " ، فقد نشأ التهرب الضريبي ، كونه وسيلة من وسائل التخلص من الاعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف ، سواء كان شخص طبيعياً أم اعتبارياً .

ومن هذا المنطلق نستهل دراستنا لمعرفة ما هي الضريبة و ما هي ظاهرة التهرب الضريبي ؟ ما اسبابها و انواعها و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني ؟ سنتطرق الى معرفة ذلك مفصلاً تحت عنوان (اسباب التهرب الضريبي)...

اهمية البحث

الضريبة من اهم مصادر الدولة المالية و اداة فعالة لتحقيق الاهداف المالية و الاقتصادية و الاجتماعية ، وان التهرب من دفع الضريبة يؤدي الى تقليل الحصيلة الضريبية مما يعني حرمان موازنة الدولة من مصدر مهم من مصادر التمويل ، لذلك تكمن اهمية البحث في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة و التعرف الى اهم الاسباب التي تدفع الى التهرب و كذلك التعرف على الوسائل و الطرق التي يجب اتباعها من اجل مكافحة التهرب و وضع حدود و قوانين دراعة لمعالجة هذه الظاهرة و هذا كله يضيف معلومة قانونية و علمية الى المكتبة القانونية و يساهم في زيادة الثقافة العلمية ..

مشكلة البحث

من خلال هذه الدراسة سوف يتم معالجة مشكلتين و هما كالآتي :-

- ١- بيان مفهوم الضريبة و التهرب الضريبي من خلال معرفة الانواع و الاسباب و الاثار التي تنتج من ظاهرة التهرب الضريبي .
- ٢- بيان أهم الوسائل و الاليات لمكافحة التهرب الضريبي مع طرح لاهم النصوص القانونية وفق التشريع العراقي لمعالجة التهرب الضريبي.

منهجية البحث و تقسيمه:-

ان معالجة هذا الموضوع تطلب الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و ذلك من خلال تعريف هذه الظاهرة و بيانها مفصلاً مع الاخذ بنصوص القانون العراقي في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي ... و وفقاً لذلك سيتم تقسيم البحث الى ثلاث مباحث تفصيلية و كالآتي :-

المبحث الاول :- ماهية التهرب الضريبي...

المبحث الثاني :- اسباب التهرب الضريبي و اثاره...

المبحث الثالث :- وسائل مكافحة التهرب الضريبي...

المبحث الاول

ماهية التهرب الضريبي

تعد الضريبة من المصادر الرئيسية الهامة في تمويل النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع و اشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية و السياسية و الثقافية ومن هذا المنطلق ينبغي التعرف على ماهية الضريبة ؟ و كيف ينتج عنها التهرب الضريبي و هل يعد مظهراً من مظاهرها ؟ لذلك ارتأينا التطرق في هذا المبحث الى ثلاث مطالب تعريفية و كالاتي :-

المطلب الاول: مفهوم الضريبة و انواعها...

المطلب الثاني : مفهوم التهرب الضريبي...

المطلب الثالث: انواع التهرب الضريب...

المطلب الاول

مفهوم الضريبة و انواعها

الفرع الاول: مفهوم الضريبة

الضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة او الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه اليها بصفة نهائية وليست مقابل انتفاع بخدمة معينة ، و انما لتمكينها من تحقيق منافع عامة (١).

كما تعرف الضريبة بأنها فريضة الزامية تحصل من الاشخاص بحسب مقدرتهم على الدفع و ليس بقدر استفادتهم من الخدمات التي تقدمها الحكومة لأفراد الشعب ، و بذلك يتضح انه لا توجد أي علاقة بين ما يدفعه الشخص من ضرائب و مقدار ما يحصل عليه من الخدمات العامة (٢). وان المقصود بالإلزام او الاجبار ان للدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة حق اللجوء الى وسائل التنفيذ الجبري و هذا ما يفرقها عن الايرادات العامة (٣) . كما تعرف الضريبة بأنها مساهمة تأخذ صورة عينية او نقدية يجبر الافراد على

(١) أ. زينب حسين عوض الله :- " مبادئ المالية العامة " ، مصر ، الاسكندرية ، الدار الجامعية للشر ، ١٩٩٤ ، ص ١١٨.

(٢) أ. يونس احمد :- " المالية العامة (الضرائب و النفقات) " ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، ١٩٨٤ ، ص ١١.

(٣) أ. يونس احمد :- المصدر السابق ، ص ١٢ وما بعدها .

تقديمها للدولة بغض النظر عما اذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة و عن درجة استفادتهم من هذه الخدمات و هي تفرض عليهم تحقيقاً لأغراض مالية او سياسية او اقتصادية او اجتماعية ، أي ان فرض الضرائب و جبايتها يعدان عملاً من اعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة و يترتب على ذلك ان الدولة تنفرد بوضع النظام القانوني للضريبة دون اتفاق مع الممول ، و لا يعني عنصر الجبر في الضريبة جواز فرضها و تحصيلها دون ضوابط قانونية بل يجب اصدار الضريبة و فق قانون يحدد الاحكام المتعلقة بها و على الدولة مراعاة هذه الاحكام . (١)

الفرع الثاني :

انواع الضرائب :- ان الضرائب تضم انواعا عديدة اهمها ما يلي (٢) :

١- الضرائب المباشرة :- وتعني الضرائب التي تفرض على رأس المال قيمة ما يحققه ، المكلف او ما يمتلكه من عناصر راس المال و يتحمله الشخص ، المكلف نفسه و لا يستطيع نقل عبأ هذه الضريبة كما غيره ، و تعني اقتطاع قيمة مالية مباشرة من الاشخاص او الممتلكات ، أي انها تفرض على راس المال قيمة ما يحققه المكلف او ما يمتلكه من عناصر راس المال و يتم تحصيلها بالاعتماد على قوائم اسمية ، و تنص الى نوعين ، فهي اما ان تكون ((ضريبة الدخل)) أي الضريبة التي تفرض على مصادر الدخل المتنوعة مثل راس المال او الاعمال التجارية و الصناعية الاخرى ، وقد تعتمد ضريبة الدخل على كافة دخول الافراد فتكون ((ضريبة دخل عامة)) او تفرض على نوع دخل خاص فتعتمد على تقسيم المصادر الرئيسية للدخل ، او تكون ((ضريبة رأسمالية)) أي التي تنصب على راس المال نفسه سواء ثابت او منقول مثل ضريبة التركات .(٣)

٢- الضرائب غير المباشرة :- هي كل ضريبة يدفعها المكلف و يستطيع نقل عبأ هذه الضريبة الى شخص اخر و يتميز هذا النوع بسهولة الجباية و وفرة الحصيلة ، و تفرض هذه الضريبة أحيانا على الخدمات او العناصر الاستهلاكية ، و يتم تسديدها بشكل غير مباشر من خلال الشخص الذي يريد استهلاك شيء ما ، و قد تكون الضرائب الغير مباشرة ((ضرائب استهلاكية)) و هي بديل عن

(١) أ. محمد دويدار ، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي) ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٣ ، ص ١٨١.

(٢) د. خالد شحادة الخطيب ، اسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٥ ، ص ١٢٦.

(٣) أ. يونس احمد ، مصدر سابق ص ١٤ وما بعدها .

الدخل و تدعى بالنفقات الجارية ، او تكون الضرائب على التداول ، أي التي يتم رفضها عند انتقال الممتلكات او التداولات من شخص الى اخر (١).

٣- الضرائب على راس المال :- وهي الضرائب التي تفرض على المال ذاته و تصيب العقارات بمفردها و ليس ايرادها و الاموال بذاتها و ليس نتائجها ، ويتم تحصيلها بصورة نهائية ، فرأس المال يشكل الاموال المنقولة ((المعنوية)) العقارية المادية التي يمتلكها الشخص في وقت ما ، سواء كانت مدخرة كمدخل عيني او نقدي او كانت ظاهرة ، يخضع لها دخل الفرد و يتم تحصيلها مباشرة على كافة الدخل (٢).

٤- الضرائب النسبية :- وهي الضرائب ذات القيمة الثابتة رغم تغيير المنتج او الخدمات الخاضعة لها ، أي هي الضريبة التي يبقى سعرها ثابت و لا يتغير ، فهي تفرض نسبة ثابتة مهما كانت قيمة الدخل الخاص للضريبة و هي لا تحقق العدالة الضريبية لعدم وجود المساواة في التضحية ، و بذلك فأنها تطبق على المكلفين دون ان يتم اختيار الوقت المناسب للتحصيل فيها و دون ان يؤخذ الدخل و مردودة في الاعتبار فالمصلحة الضريبية و استحصالها فوق كل شيء.(٣)

٥- الضرائب التصاعدية : وهي الضريبة التي تزداد قيمتها الحقيقية في ازدياد المنتج او الخدمة الخاضعة للضريبة أي يتغير سعرها في تغيير الوعاء الضريبي فتزداد عند زيادة قيمة المنتج او الخدمة الخاضعة لها و بذلك فأن التصاعد قد يكون اجمالي أي تصاعد كلي حيث يتم تطبيق معدل ضريبة واحدة على كل طبقة مع اختلاف معدل الضريبة للطبقات الاخرى او يكون تصاعد بالشرائح او الاجزاء حيث يتم تطبيق معدل الضريبة التصاعدية على الجزء الاضافي للدخل وليس على القيمة الكلية للدخل ، وبذلك فأن الضرائب التصاعدية يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة .(٤)

٦- الضرائب المتعددة : ويتم فيها فرض اكثر من ضريبة اساسية واحدة على انواع متعددة من الدخول و الاموال وكلما زادت حاجة الدولة للمال تزداد انواع الضرائب المفروضة كالضرائب على الاستهلاك ، حيث تحصل الحكومة من خلالها على ايراداتها الضريبية بالاعتماد على اكثر من مصدر دخل ، أي

(١) د. خالد شحادة الطخيب ، مرجع سابق ، ص ١٣٠.

(٢) د. خالد شحادة الطخيب ، مرجع سابق ، ص ١٣١.

(٣) أ. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص ١٢١.

(٤) أ. محمد دويدار ، مرجع سابق ص ١٧٩.

يخضع الافراد المكلفين بدفع الضرائب لأنواع مختلفة منها ، و تختلف باختلاف تطبيق النظام القانوني للدولة (١).

المطلب الثاني

مفهوم التهرب الضريبي

الفرع الاول

مفهوم التهرب الضريبي و اسبابه

ويعرف على انه و سيلة مشروعة لا يقرها القانون القائم في دولة ما و يعني التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية او جزئية ، و اي مساع او جهود او محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل او جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه(٢).

كما يعرف بانه محاولة الممول او المكلف بالضريبة التخلص من اعباء الضريبة و عدم الالتزام القانوني بأدائها (٣). ويرجع التهرب الضريبي الى عدة اسباب ، منها اسباب نفسيه و سلوكية حيث ان رغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها الى للدولة ، تزيد من العبء النفسي للفرد لذلك يسعى للتخلص من أدائها بأي وسيلة كانت ، كذلك أن الشعور الاخلاقي اتجاه الالتزام الضريبي لا يزال ضعيفاً ، و بذلك تشكل الاسباب النفسية و السلوكية اهم الأمور التي تسبب التهرب الضريبي إضافة الى اسباب اخرى منها و مدى رضا المكلف عن الواقع السياسي، كما ان الظروف الاقتصادية تدفع المكلف الى التهرب الضريبي خصوصا اذا كان يعاني من ضعف الدخل و غيرها من الاسباب الاخرى (٤).

(١) أ. زينب حسين عوض الله ، مصدر سابق ، ص ١٢٠.

(٢) د. حميد ابو زيد ، جباية المؤسسات ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ٢٠٠٧ ، ص ٣٩.

(٣) أ. يونس احمد ، مصدر سابق ، ص ١٤.

(٤) أ. يونس احمد ، مصدر سابق ، ص ١٥ وما بعدها .

وينبغي ملاحظة ان تحديد مفهوم و طبيعة التهرب الضريبي متعلقة بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية و هذا اما بالغش او التجنب الضريبي (١)

ونظرا للتداخل الحاصل بينهما سيتم التطرق اليها في الفرع الثاني كالآتي:-

الغش و التجنب الضريبي

اولا : الغش الضريبي

ويعني الامتناع او التخفيض بطريقة غير شرعية عند دفع الضرائب المستحقة ، كالأخطاء الادارية في التصريحات ، تخفيض الايرادات ، تضخيم النفقات ، وهو اخطر اشكال التخلص من الضرائب و يرد النص عليه في التشريعات الضريبية و الجزائية لمعظم الدول ، بأعتبره يتركز على استخدام و سائل و اساليب مخالفة للقوانين كالاختيال و الغش و التزوير في سبيل التخلص من الضرائب كتقديم اقرارات مزورة او وهمية الى مصلحة الضرائب (٢).

ثانيا : التجنب الضريبي :-

ويعد اقل شدة و خطورة من الغش الضريبي فهو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي (٣). أي ان المكلف بالضريبة يجتهد بمختلف الطرق و الاساليب للتخلص من اداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية ، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية ، بفعل تعقد النظام الجبائي او عدم احكام صياغة قانونيه ، لذلك يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في اطار قانوني ، و مثاله كالشركات التي بتجزئة الشركة الام الى شركات فرعية مستقلة قانونا و بترخيص من القانون التجاري بقصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل (٤).

(١) د. حميد ابوزيد ، مرجع سابق ، ص ٤٠.

(٢) د. حامد عبد المجيد ، دكتور سعيد عبد العزيز عثمان ، مبادئ المالية العامة ، دار الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٨ ، ص ٢٣٦.

(٣) د. عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي ، التهرب الضريبي و الاقتصاد الاسود ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠١٦ ، ص ١١٩.

(٤) د. عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي ، مصدر سابق ، ص ١٢١.

المطلب الثالث

انواع التهرب الضريبي

يقسم التهرب الضريبي الى قسمين رئيسيين ، سنتخذهما في فرعين و كالاتي :-

الفرع الاول : التهرب الضريبي وفقا لمعيار المقدار او الحجم (١) . حيث ينقسم وفق هذا القسم الى نوعين هما :-

١- التهرب الضريبي الكلي :- وهو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها كليا وعدم تسديدها الى الخزنة العامة للدولة ، ومن الامثلة على ذلك ان يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة ، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماما ويكون المكلف قد تخلص من عبئ هذه الضريبة كاملا .(٢)

٢- التهرب الضريبي الجزئي :- وينشأ عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه ، وذلك اما بأسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانونا ، واما من خلال تمكنه من التخلص جزئيا من نوع ما من الضرائب بأسقاط بعض العمليات او الايرادات الخاضعة لهذه الضريبة (٣).

الفرع الثاني :- التهرب الضريبي وفقا لمعيار مكان حدوثه ، حيث يقسم هنا الى نوعين كالاتي :-

١- التهرب الضريبي الداخلي (الوطني) :- وبعد التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة ، ويكثر اللجوء اليه في اطار الضرائب المباشرة ، التي تعتمد غالبا على تقديم اقرارات ضريبية من المكلف الى الادارة الضريبية ، وكما في الضريبة على ارباح المهن التجارية والصناعية ، وفي هذا النوع من التهرب نجد

(١) د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي ، مصدر سابق ، ص ١٢٠.

(٢) د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي ، مصدر سابق ، ص ١٢٠.

(٣) د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي ، مصدر سابق ، ص ١٢١.

الافعال المرتكبة في اطار التهرب تتم داخل حدود الدولة والمكلف بالضريبة يجد نفسه في مواجهة ادارة ضريبة واحدة. (١)

٢- التهرب الضريبي الخارجي (الدولي) :- هذا النوع من التهرب الضريبي لم يظهر لدى العديد من الاقتصاديين الا بعد قيام شركات دولية بمزاولة نشاطها ويرجع ذلك الى طبيعة نشاط تلك الشركات ، ويعني التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة وقيامه باستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول ، سواء لحملة جنسية منفردة ام مزدوجة بحسب معيار التبعية السياسية او الاجتماعية او الاقتصادية وذلك بهدف التخلص من التزاماته الضريبية ، وان الواقع العلمي يثبت ندرة حدوث هذا النوع من التهرب لان جميع الدول تحرص عادة على تطبيق تشريعاتها الضريبية على المواطنين المرتبطين بها وفقا لاحد معايير التبعية السياسية او الاجتماعية او غيرها. (٢)

(١) د. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة ، ٢٠٠٣ ، الجزائر، ص ١٦٢.

(٢) د. ناصر مراد ، المصدر السابق ، ص ١٦٣ وما بعدها.

المبحث الثاني

اسباب التهرب الضريبي واثاره

ان انتشار ظاهرة التهرب الضريبي يرجع الى وجود بيئة توافرت فيها اسباب معينة ترتبط بالنظام الضريبي والظروف الاقتصادية السائدة ، كما ان غياب النظام الضريبي الفعال يؤدي الى اثاره التهرب الضريبي تاركا عدة اثار سلبية هامة تواجهها الدولة من مختلف نواحيها والتي غالبا ما تشكل جريمة فساد اداري ، ومن خلال ما سبق ينبغي التعرف على اسباب واثار التهرب الضريبي وكيف ينتج عنه الفساد الاداري ؟

وكالاتي:-

المطلب الاول :- اسباب التهرب الضريبي .

المطلب الثاني :- اثار التهرب الضريبي .

المطلب الثالث :- علاقة التهرب الضريبي بالفساد .

المطلب الاول

اسباب التهرب الضريبي

توجد العديد من الاسباب التي تدفع او تشجع المواطنين على ممارسة التهرب الضريبي ومن ابرزها ما يلي :-

١- الاسباب النفسية..

في كثير من دول العالم ان الشعور الاخلاقي تجاه الالتزام الضريبي ما زال ضعيفا لدرجة اصبح فيها الاعتقاد بان (المدلس) الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق الا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا .(١) فالأسباب النفسية للتهرب الضريبي ترتبط برغبة الفرد في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة ، وذلك يعود الى التكوين الفطري للإنسان ، وكما ان للعوامل النفسية اثر كبير في تحديد حجم التهرب

(١) د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي ، مصدر سابق ، ص ١١٩ ، ص ١٢٠ .

الضريبي ، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف المباعث النفسي على التهرب الضريبي والعكس صحيح (١).

٢- الاسباب السياسية..

تلعب السياسة التي تتبع الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي ، حيث ان انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي ، لأنه يولد الاحساس لدى الافراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية ، خاصة اذا شاع بينهم ان حصيلة الضرائب انما تذهب للإنفاق على قلة من صفة المجتمع الذين يعتبرون من اكثر المتهربين من دفع الضرائب (٢).

٣- الاسباب الاقتصادية ..

ان الوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الاموال تؤدي الى عدم التهرب الضريبي والعكس صحيح ، فالحالة المالية للمكلف تؤثر على التهرب ونطاقه ، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وساء مركزه المالي (٣) لان المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية ومالية سيئة سيضطر لا سيما في المشاريع الصغيرة الى اخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه امام ثقل عبء الضريبة ، وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والازمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية ، فالصعوبات الاقتصادية والمالية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب و الغش الضريبي التي يمارسها، لذا فان الضريبة يجب ان تمس المداخل المخصصة للاستثمارات غير الضرورية حتى تكون مقبولة (٤).

٤- الاسباب الادارية ..

ان تعقد روتين الجهاز الاداري وخصوصا في تطبيق النظام الضريبي ، تسبب ضعف الثقة بين الادارة الضريبية و بين المكلف حيث تنظر الادارة الضريبية الى المكلفين على انهم مجموعة من المتهربين التي

(١) د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي ، مصدر سابق ، ص ١١٩ ، ص ١٢٠ .

(٢) د. عطية عبدالواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص ٨٠٩ .

(٣) د. ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر ، الطبعة الاولى ، ٢٠٠٤ ، ص ١٢ .

(٤) د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي ، مرجع سابق ، ص ٨١٠ .

يجب عليها السعي الى ضبطهم وينظر المكلفون الى الادارة الضريبية على انها جهة جباية وتعسف ، وهذا الامر من شأنه ان يتسبب في التهرب الضريبي .(١)

٥- الاسباب التشريعية ..

ان التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي تؤدي الى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي الى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة الميول للتهرب الضريبي ، كما ان ضعف الرقابة الضريبية وضعف العقاب المفروض على المتهرب يؤثر بصورة مباشرة على التهرب الضريبي .(٢) فاذا كانت قيمة العقاب ذلك العقاب اكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف اثر تهربه من الضريبة ، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه ، ولكن اذا كانت قيمة العقاب اقل من المبلغ الذي يعود على المكلف او غير موجود تماما ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي .(٣)

المطلب الثاني

اثر التهرب الضريبي

ينجم عن التهرب الضريبي عدة اثار هامة سنتطرق اليها في فرعين وكالاتي :-

الفرع الاول:- الاثار من الناحية الاقتصادية ..

بما ان الضريبة تعتبر متغيرا اقتصاديا هاما ، فان التهرب منها يؤدي الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني فهو يؤثر على معدلات الادخار العام كما يعمل التهرب الضريبي على كبح اهم محفز اقتصادي

(١) الموقع الالكتروني ، ، www.bibliotdroit.com نشر بتاريخ ٢٠١٦/٧/١٩ ، تاريخ الزيارة ٢٥/٣/٢٠١٨ .

(٢) د. عبدالحكيم مصطفى الشرفاوي ، مرجع سابق ، ص ١٢١ .

(٣) د. ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص ١٣ وما بعدها .

وهو روح المنافسة ، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة. (١)

كما ان انخفاض حصيللة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي يدفع الدولة الى زيادة معدلات الضرائب ، او فرض ضرائب جديدة مما يؤدي الى اضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الانتاج ، كما يسبب التهرب انعدام فاعلية الادارة الضريبية في تحقيق اهداف السياسة المالية التي تهدف الى امتصاص النقد الزائد في فترة التضخم ، كما يؤدي التهرب الى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي ، حيث عندما لا تكفي سياسة التقشف واجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة الى الاعتماد على مصادر تمويلية اضافية كالقروض الخارجية او الاصدارات النقدية فتقود الاولى الى خلق ازمة جديدة تتعلق بالتسديد وتؤدي الثانية الى ارتفاع الاسعار فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية وتتناقص الدخول الحقيقية لغالبية الافراد. (٢)

كما يعمل التهرب الضريبي الى الاخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة افضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية ، اضافة الى الاخلال بالتوازن الجهودي للمشاريع الاستثمارية وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ارساء اقتصاد

غير رسمي او ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني. (٣)

الفرع الثاني :- الاثار من الناحية الاجتماعية او النفسية ..

يؤدي التهرب الضريبي الى اضعاف روح التضامن بين افراد المجتمع ، كما يؤدي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ، اذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين يمكنهم التهرب منها ، اي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي وتؤدي كثرة التهرب الضريبي الى لجوء الدولة الى رفع معدلات الضرائب الموجودة او اضافة ضرائب جديدة ، فيزداد العبء على من لم يتهرب من

(١) مصدر الالكتروني ، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي / م.م. زهرة العبيدي نشر في ٢٠١٢ /

www.iasj.net تاريخ الزيارة ٢٨/٣/٢٠١٨

(٢) د. ناصر مرد ، مرجع سابق ، ص ١٦ .

(٣) د. صفوت عبدالسلام عوض الله ، الاقتصاد السري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ ، ص ٢٣ .

الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين افراد المجتمع ، كما تصبح الضريبة عامل افساد اخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة او الغير مشروعة بقصد التحايل و الافلات من الواجب الضريبي .(١)

المطلب الثالث

علاقة التهرب الضريبي بالفساد

التهرب الضريبي يعني محاولة الممول او المكلف الخاضع للضريبة التخلص من اعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها ، ويحدث اما بالتجنب الضريبي او الغش الضريبي ، وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه والتي تسبب الفساد والاضرار بالدولة فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل فيه حصيلة الضرائب كما انه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون بعبء الضريبة ، بينما يفلت منه اخرون مما يؤدي الى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع واحيانا قد تلجأ الدولة الى زيادة سعر الضرائب القائمة او الى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضريبة ، كما ان التهرب يضر بصالح المجتمع ايضا نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود الى تعطيل المشروعات النافعة .(٢) فالفساد اي الخروج عن القواعد الاخلاقية الصحيحة و غياب او تغييب الضوابط التي يجب ان تحكم السلوك ومخالفة الشروط الموضوعة للعمل وبالتالي ممارسة كل ما يتعارض مع هذه وتلك .(٣) ومن خلال ما سبق يتضح ان هنالك علاقة فساد تظهر نتيجة ضعف الثقة بين الادارة الضريبية وبين المكلف بالإضافة الى ان التهرب الضريبي له اضرار كبيرة على الاقتصاد الوطني لنتائجه السلبية التي تنعكس تدريجيا على المالية العامة للدولة ، فتعقد النظام الضريبي وكثرة المعاملة الخاصة بفئات معينة من الممولين وتعدد الاسعار الواجب تطبيقها وعدم فهم كثير من القواعد الضريبية وما شابه ذلك من الاسباب الفنية تساهم في دفع الممولين

(١) د. ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص ٢٣ .

(٢) د. فوزي عبدالمنعم ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية و بيروت ، ١٩٧٢ ، ص ٢٤٤ .

(٣) د. محمد احمد درويش ، الفساد مصادره- نتائجه- مكافحته ، دار النهضة العربية ، الطبعة الاولى ، القاهرة ، ٢٠١٠ ، ص ١٤ .

الى التهرب الضريبي .(١) ومن هنا تظهر جريمة الفساد والتي تعد ظاهرة اجتماعية تتمثل في الاستخدام المغرض من قبل الموظف لأجهزة السلطة والادارة وصلاحياته الوظيفية بهدف الاغتناء الذاتي وبشكل غير مشروع .(٢) لذلك فان التهرب الضريبي يعد مظهرا من مظاهر الفساد وجريمة اقتصادية يعاقب عليها القانون لما تحدثه من اثار ضارة على الاقتصاد الوطني متمثلة في انخفاض الحصيلة الضريبية وحرمان الدولة من نسبة مهمة من الايرادات التي تستطيع من خلالها ممارسة ادوارها الاقتصادية والاجتماعية .(٣)

(١) د. صفوت عبدالسلام عوض الله ، المرجع السابق ، ص ٩ .

(٢) د. محمد احمد درويش ، المرجع السابق ، ص ٢٦ .

(٣) د. محمد خالد المهايبي ، المالية العامة ، دمشق ، مطبعة الداوودي ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٨٤ .

المبحث الثالث

وسائل مكافحة التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي يقع بممارسة المكلف سلوكا مخالفا لأحكام القانون الضريبي ، ومن اجل حماية الحقوق العامة والخاصة لذلك ينبغي ايجاد وسائل رادعة لمكافحة التهرب الضريبي نظرا لما يسببه من اثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة ، لذلك ارتأينا البحث عن وسائل مكافحة التهرب الضريبي وفق ثلاث مطالب متخذين من القانون العراقي منطلق حل للمخالفة الضريبية وكالاتي :-

المطلب الاول :- الرقابة الجبائية ...

الطلب الثاني :- التحقيق الجبائي ...

المطلب الثالث:- العقوبات الجزائية ...

المطلب الاول

الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية اجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي كما انها تكتسي اهمية بالغة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة لذلك تقوم الادارة الضريبية بعدة اشكال للرقابة الجبائية بقصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية ، فالرقابة تهدف الى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة و السهر على حسن تطبيق القوانين من جهة اخرى .(١) وتعرف الرقابة الجبائية بانها مجموعة العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية بقصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين ، لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي الى التخلص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها وهي عبارة عن خطوط منتظمة ومنطقية ذات هدف

(١) أ. علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ٢٠٠٥ ، الجزائر ، ص ٢١٣ .

واضح وهو الوصول الى كشف الغش والتدليس في الوثائق والفواتير في المؤسسة. (١) وتتمتع الادارة الجبائية بوسائل قانونية تتمثل في حقوق تسمح بممارسة الرقابة الجبائية وهي كالآتي (٢) :-

الفرع الاول :- حق الاطلاع ...

وهو وسيلة قانونية منحها المشروع لأعانه الادارة الجبائية ، وطبقا للمادة (٤٥) من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري نلاحظ انه يسمح حق الاطلاع لأعوان الادارة الجبائية بقصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها. (٣) ووفق قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل / وفق المادة (٢٧) ف ١ ، تنص بأنه للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعا للضريبة او تعتقد بخضوعه لهما ان يقدم تقرير عن دخله خلال (٢١) يوما من تأريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي او بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلا في دوائر ضريبة الدخل ام لا. (٤)

الفرع الثاني :- حق الرقابة ..

يعتبر حق الرقابة من اهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين ، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الاعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها. (٥) ونلاحظ ان المشرع العراقي نص على ان للسلطة المالية ان تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها ان تطلب المعلومات من اي شخص تعتقد بان لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على اي من المكلفين ، كما لها ان توقف اجراء المعاملات التي لها علاقة بالضريبة ولا تسمح بأجرائها من قبل الدوائر الاخرى حتى يتم دفع الضريبة او التأمينات التي قد تتحقق عنها. (٦) وتأخذ الرقابة الجبائية اشكالا متعددة ، فهي اما ان تكون رقابة شكلية والغرض منها هو

(١) د. حمدي سليمان ، الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية ، دار الثقافة ، الاردن ، ١٩٨٨ ، ص ١٣ .

(٢) أ.علي زغود ، مرجع سابق ، ص ٢١٥ .

(٣) قانون الاجراءات الجبائية الجزائري ٢٠١٥ / المادة (٤٥) ، الموقع الالكتروني www.dspace.univ_biskra.d تأريخ الزيارة ٢٠١٨/٤/٢ .

(٤) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) ، المادة (٢٧) المعدل .

(٥) د. حمدي سليمان ، مرجع سابق ، ص ١٥ .

(٦) قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) ، المادة (٢٨) .

التصحيح الشكلي للتصريحات دون اجراء اية مقارنة بين ما تحمله من معلومات او تكون رقابة على الوثائق (ضمنية) وهنا تكون الرقابة كاملة فتستلزم الفحوصات الدقيقة حيث تقوم الادارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح ، وهذا النوع من الرقابة يمكن ان يؤدي الى التحقيق او الرقابة المعمقة .(١)

المطلب الثاني

التحقيق الجبائي

تختلف اشكال الرقابة باختلاف الطريقة المستعملة في التحقيق ، وللادارة حق ممارسة التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة وذلك بهدف التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، فالتحقيق في المحاسبة هو مجموعة من العمليات الهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبتها والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها وليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها الجبائية .(٢) وتتم عملية التحقيق في المحاسبة عن طريق دراسة دقيقة لملف المكلف لمعرفة سلوكه اتجاه واجباته الجبائية وذلك بمراقبة جميع التصريحات الدورية المكتتبه وتاريخ ايداعها وأعداد البيان عن كل الضرائب التي يخضع لها المكلف ومقارنتها مع السجلات المحاسبية ، وينبغي الاشعار بالتحقيق حيث لا يمكن اجراء التحقيق دون ارسال او تسليم الاشعار بالتحقيق للمكلف .(٣) ويمكن للمكلف بالضريبة الاستعانة بوكيل يختاره بمحض ارادته اثناء عملية المراقبة وذلك لينوب عنه ، وعند القيام بعملية التحقيق المعمق اي العملية التي تكشف عن الفرق الموجود ما بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في اطار الضريبة على الدخل الاجمالي ، وفي حالة ما لوحظ فرق محسوس بين المدخول المصرح من طرف المكلف من جهة ، وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة املاكه من جهة اخرى ، تقوم الادارة بطلب

(١) د.حمدي سليمان ، مرجع سابق ، ص ١٥ .

(٢) أ. سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهريب الدولي واثارها على الدول النامية ، دارالمطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٩٩ ، ص ١٢٦ .

(٣) أ. سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص ١٢٨ .

التبريرات والتوضيحات التي يراها اساسية مما تحملها الى اعادة تقويم الوعاء الضريبي ، وذلك عن طريق التصحيح الحضورى او التصحيح التلقائى .(١)

المطلب الثالث

العقوبات الجزائية

العقوبات الجزائية وهي مجموعة من الوسائل التي تساعد في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن الضروري ان يكن هناك كفاية وملائمة للأحكام الجزائية التي تتضمنها القوانين الضريبية لإيقاع الجزاء في حالة تجاوزها بهدف التهرب من دفع الضريبة .(٢) وهنالك عقوبات جزائية معتمدة في النظام الضريبي العراقى للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث يعاقب المكلف المخالف بغرامة مالية لا تقل عن (١٠٠) دينار ، كما يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب مخالفة ضريبية ، كما يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد عن سنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش والاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة عليه .(٣) كما ان تنفيذ العقوبة على المكلف المخالف وفي حدود عقوبات نصوص المواد (٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل ، لا يتم في حالة عقد التسوية المصلحية او سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية وفي حالة التنفيذ فعلا فيجب ان يكون هناك حكم صادر من محكمة مختصة واجب التنفيذ .(٤) كما نصت المادة (١١٠) من قانون اصول المحاكمات الجزائية الى امكانية اطلاق سراح المكلف المتهم بجريمة معاقب عليها بالحبس مدة (٣) سنوات او اقل او بالغرامة وبشرط تقديم المكلف المتهم تعهد مقترن بكفالة او بدونها الا اذا وجد القاضي ان اطلاق السراح سيضر بسير التحقيق او يؤدي الى هروبه ، وان المكلف المخالف اذا كان متهما بجريمة مخالفة فلا يجوز توقيفه الا اذا لم يكن له محل اقامة معين .(٥) اضافة الى ذلك فأن جرائم وعقوبات الضريبة وشموله ايضا بأحكام النصوص المتعلقة بإيقاف تنفيذ العقوبة السالبة

(١) د. ناصر مرد ، مرجع سابق ، ص ٤٠ .

(٢) د. ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص ٤٣ .

(٣) قانون ضريبة الدخل العراقى رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل / المواد (٥٦ ، ٥٧ ، ٥٨) .

(٤) قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقية رقم (٢٣) لسنة (١٩٧١) المعدل / المواد (٢٨٠_٢٨٤) .

(٥) قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقى رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ / المعدل / المادة (١١٠) .

للحرية القاضية بالحبس مدة لا تزيد على سنة وفقا لشروط وظروف تقدرها محكمة الموضوع ولها الغاء الامر الذي يقضي بإيقاف تنفيذ العقوبة وفقا لحالات محددة قانونا في قانون العقوبات. (١)

١ قانون اصول المحاكمات الجزائية / مصدر سابق ، المواد (١٤٤_١٤٩).

الخاتمة

توصلنا في نهاية هذه الدراسة "التهرب الضريبي" الى عدة نتائج وتوصيات ارتأينا التطرق اليها كالآتي :-

النتائج ...

١- الضريبة اليوم تعد وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها انجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية لارتكازها على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق اعادة توزيع الايرادات والثروات بين افراد المجتمع.

٢- ان التهرب الضريبي يعني محاولة المكلف بالضريبة التخلص من اعياء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها ويقع بممارسة المكلف سلوكا مخالفا لأحكام القانون الضريبي ويعد التهرب نوع من السرقة المقنعة يمارسها المكلف بنية متعمدة بقصد الافلات من اداء دين الضريبة المستحق بذمته كلا او جزءا ، ويتخذ اشكالا متعددة فهو اما ان يكون بالغش الضريبي او التجنب الضريبي ، وتختلف انواعه حسب ما اذا كان كليا او جزئيا و محليا او دوليا .

٣- ان اهم اثر ينجم عن التهرب الضريبي هو نقص الحصيلة الضريبية من الناحية الاقتصادية والتي يمكن ان تساهم بشكل فعال في سد النفقات العامة للدولة لذلك فأن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر السهل نظرا للإشكالات التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق الاحتيالية لذلك تتخذ وسائل مكافحة التهرب الضريبي عدة اشكال متمثلة بالرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي والعقوبات الجزائية .

ينبغي على المشرع ان يضع نصوص محكمة بشأن الضريبة لتقادي التغيرات الى جانب تكثيف الإمكانيات البشرية والمادية لمجابهة هذه الجريمة واتخاذ مقومات اساسية ، لذا ارتأينا ان نطرح بعض التوصيات الهامة راجين ان تؤخذ بعين الاعتبار وكالاتي :-

١-مراجعة كافة النصوص والقوانين والتشريعات الضريبية ،بما يتناسب مع المتغيرات في الازواضع الاقتصادية والاجتماعية ، كما ينبغي زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريف افراد المجتمع بواجباتهم بشتى الوسائل المسموعة والمقروءة والمرئية وذلك من اجل تحقيق العدالة الضريبية.

٢-متابعة المشكلات التي يفرزها تطبيق نصوص القانون الضريبي بمعالجة وسد كل الثغرات التي تظهر اثناء التنفيذ والتي قد يستغلها المكلف المتهرب من خلالها ، لذلك ينبغي اعادة النظر بالنصوص القانونية عند الشعور بوجود ثغرات او اخطاء او نواقص من شأنها ان تجعل تلك النصوص مبهمه او غير واضحة.

٣-تفعيل عقوبة الحبس المنصوص عليها في المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل) ضمن العقوبات التي توقع بحق المكلف وذلك لما لها من اثار معنوية على المكلف اكثر من تأثير الجزاءات والغرامات المالية التي تفرض بحقه ومن ثم تشديدها عند تكرار عملية التهرب من نفس المكلف اي في حالة العودة الى ذات الجريمة.

٤-رفع كفاءة وفاعلية الادارة الضريبية لتحقيق الاهداف الرامية من خلال تفعيل عمل هيئات الرقابة الداخلية في مؤسسات الدولة وتوثيق العلاقة بين الجهات السائدة (هيئة النزاهة والادارة الضريبية) في تطبيق القانون على الحالات غير النزيهة ، نجاح الدولة في القضاء على التهرب الضريبي يتطلب العمل على تأهيل الجهاز الضريبي بكافة الامكانيات المتميزة لتحصيل الضريبة ويمكن الاخذ بإمكانيات وقدرات الدول المجاورة في تحصيل الضريبة .

قائمة المراجع

القرآن الكريم ...

الكتب والمؤلفات ...

- ١- د. حميد ابو زيد :- جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ٢٠٠٧ .
 - ٢- د. حامد عبدالمجيد ، دكتور سعيد عبدالعزيز عثمان ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٨٨ .
 - ٣- د. حمدي سليمان :- الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية ، دار الثقافة ، الاردن ، ١٩٨٨ .
 - ٤- د. خالد شحادة الخطيب :- اسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، ٢٠٠٥ .
 - ٥- أ. زينب حسين عوض الله :- مبادئ المالية العامة ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، ١٩٩٤ .
 - ٦- أ. سوزي عدلي ناشد :- ظاهرة التهريب الدولي واثاره على الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٩٩ .
 - ٧- د. صفوت عبدالسلام عوض الله :- الاقتصاد السري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
 - ٨- د. عبدالحكيم مصطفى الشرقاوي :- التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود ، الدار الجامعية الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ .
 - ٩- د. عطية عبدالواحد :- مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠ .
 - ١٠- أ. علي زغود :- المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ٢٠٠٥ .
 - ١١- د. فوزي عبدالمنعم :- المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، ١٩٧٢ .
 - ١٢- أ. محمد دويدار :- مبادئ الاقتصاد السياسي ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، دون ذكر تأريخ نشر .
 - ١٣- د. محمد احمد درويش :- الفساد (مصادره_ نتائج_ مكافحته) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٠ .
 - ١٤- د. محمد خالد المهاني :- المالية العامة ، مطبعة الداوودي ، دمشق ، ٢٠٠٦ .
 - ١٥- د. ناصر مراد :- فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة ، الجزائر ، ٢٠٠٣ .
 - ١٦- د. ناصر مراد :- التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر ، الجزائر ، ٢٠٠٤ .
 - ١٧- أ. يونس احمد :- المالية العامة (الضرائب والنفقات) ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ١٩٩٤ .
- القوانين المطبقة والمواقع الالكترونية ..
- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ / المعدل .

- ٢- قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ / المعدل .
- ٣- الموقع الالكتروني :- www.bibliotdroit.com نشر بتاريخ ٢٠١٦/٧/١٩ .
- ٤- الموقع الالكتروني :- تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي (٢٠١٢) www.iasj.net .
- ٥- الموقع الالكتروني :- www.dspace.univ.biskra.dz قانون الاجراءات الجبائية الجزائري لعام ٢٠١٥ .