



مجلة جامعة السعيد للعلوم الإنسانية والتطبيقية

AI - Saeed University Journal of Humanities and Applied Sciences

journal@alsaeeduni.net

Vol (6), No(3), July, 2023

المجلد (6)، العدد (3)، 2023م

ISSN: 2616 – 6305 (Print)

ISSN: 2790-7554 (Online)



ورقة بحثية بعنوان:

فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز

م/ هلال حسين حسن

قسم القانون في جامعة گرميان في محافظة

السليمانية في إقليم كردستان- العراق

hilal.husen@garmian.edu.krd

م.م/ سربست أحمد إسماعيل

قسم القانون في جامعة گرميان في محافظة

السليمانية في إقليم كردستان- العراق

sarbast.ahmed@garmian.edu.krd

ورقة بحثية قدمت للمؤتمر العلمي الدولي الرابع للعلوم الإنسانية والاجتماعية تحت شعار (البحث العلمي طريقنا للتنمية والابداع) بجامعة القادسية بالعراق المنعقد في تاريخ 10-11/7/2023م.

<https://journal.alsaeeduni.net>

موقع المجلة:

فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز

م/ هلال حسين حسن

قسم القانون في جامعة گرميان في محافظة
السليمانية في إقليم كردستان- العراق

م.م/ سربست أحمد إسماعيل

قسم القانون في جامعة گرميان في محافظة
السليمانية في إقليم كردستان- العراق

الملخص

تتناول هذه الدراسة فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز لذلك تعد الضرائب من المصادر الرئيسية المهمة لتمويل النفقات العامة لإشباع الحاجات العامة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية (الوعاء الضريبي)، وتحقيق التحصيل اللازم من الأموال (الإيرادات) لتغطية تلك النفقات، ومن ثم تعد حصيلة الضريبة إيراداً مهماً لتمويل الخزنة العامة في الدولة، وعليه إن ظاهرة التجنب الضريبي موضوع دراستنا هذه قد يكون عائقاً أمام تحقيق مبدأ العدالة الضريبية في التوزيع العادل للدخل بين الممولين (المكلفين) والدولة، ومن ثم يترك ورائه آثار سلبية على الحصيلة الضريبية قد يعد حجرة عثرة أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة، لذلك تم توزيع دراسة الموضوع على المبحثين تناول الأول مفهوم التجنب الضريبي وأسبابه، وفي الثاني طرق التجنب الضريبي وموقف التشريع منه، وبعدها عرض في النتائج والتوصيات التي سأتوصل إليها.

الكلمات المفتاحية: التجنب الضريبي، التهرب الضريبي، الإدارة الضريبية، الشفافية الضريبية، الفساد الإداري والمالي.

Philosophy of tax avoidance between prohibition and permissibility

Helal Hussein Hasan

Department of Law at Garmian University in
Sulaymaniyah Governorate in the Kurdistan, Iraq

Sarbest Ahmed Ismail

Department of Law at Garmian University in
Sulaymaniyah Governorate in the Kurdistan, Iraq

Abstract

This study deals with the philosophy of tax avoidance between prohibition and permissibility, so taxes are considered one of the main important sources for financing public expenditures to satisfy public political, economic, social and cultural needs (the tax base), and achieving the necessary collection of funds (revenues) to cover those expenses, and then the tax proceeds are considered revenue. It is important for financing the public treasury in the state, and accordingly, the phenomenon of tax avoidance, the subject of our study, may be an obstacle to achieving the principle of tax justice in the fair distribution of income between the financiers (taxpayers) and the state, and then leaves behind negative effects on tax revenues that may be considered a stumbling block to achieving development. drawn by state policies, so I distributed the study of the subject to the two researchers, we dedicated the first of it to deal with the concept of tax avoidance and its causes, and in the second to focus on methods of tax avoidance and the position of legislation on it, and then presented the results and recommendations that I would reach.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, tax administration, tax transparency, administrative and financial corruption.

المقدمة:

تعد الضرائب بأنواعها من الإيرادات المهمة التي تعتمد عليها الدولة وخاصة عندما تفتقر إلى الموارد الطبيعية، لذلك تعد الضريبة بشكلٍ عام وضريبة الدخل بشكلٍ خاص من أحد أهم مصادر تمويل خزانة الدولة التي يمكن عن طريقها وغيرها من المصادر الأخرى تنفيذ المشاريع الاقتصادية والتنمية من أجل توفير العيش الآمن والكرام لأفراد المجتمع وتقليل التفاوت الاجتماعي عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي، وبالرغم أن التجنب الضريبي ليس حديثاً بل وجد منذ وجود الضريبة إلا أنه ازداد في يومنا هذا نتيجة استخدام أساليب وتقنيات ممكنة من خلالهم وبسهولة التخلص من الأعباء الضريبية واثم يؤثر سلباً على الكيان المالي للدولة وعليه أصبح لزاماً التصدي له ومكافحته للحد منه أو على الأقل منعة بهدف ضمان استمرار وديمومة الموارد المالية لخزانة الدولة العامة.

عليه يستمد هذا البحث أهميته على المستوى الأكاديمي يعد من المواضيع التي تتطلب مزيداً من البحث والدراسة لأنه لم يأخذ حقه من الأبحاث ويعد إسهاماً متواضعاً في بيان أثر التجنب الضريبي على الخزانة العامة لدولة العراق، كونها تعالج موضوعاً عملياً وحيوياً تلمسه الإدارة الضريبية بصورة مستمرة ومتكررة خاصة مع تفشي هذه الظاهرة في مجتمعنا بصورة أكبر مما كانت عليه سابقاً ولأسباب عدة مما أدى إلى ظهور نوع من القصور في النصوص القانونية التي تعالج موضوع الضريبة خلال تسليط الضوء على تلك الإشكالات والثغرات في التشريعات الضريبية والضعف التي أصابت الأحكام التي تنظم هذا الموضوع علنا نخرج بجزمة من النتائج والتوصيات تحت النظر الثاقب للمشرع عسى أن يستفيد منها.

اشكالية البحث:

تتمثل مشكلة البحث في مدى كفاية التنظيم التشريعي لموضوع التجنب الضريبي، وفي هذا الإطار تسعى هذه الدراسة الإجابة على التساؤلات الآتية:

- هل كان المشرع العراقي موقفاً في تنظيم هذه المسألة؟
- هل توجد ثمة ثغرات على التنظيم التشريعي لهذا الموضوع؟
- هل هناك معايير وآليات واضحة من قبل المشرع لتحديد وحصر هذه الظاهرة ومكافحته؟
- هل إن كثرة الإعفاءات والاستثناءات يمن استغلالها من أجل تجنب الخضوع للضريبة؟
- هل هناك تمايز وتباين بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي؟
- هل إن ممارسات التجنب الضريبي تزيد من عدم التأكيد بشأن المدفوعات الضريبية المستقبلية؟

هدف البحث:

تتمثل أهداف البحث فيما يلي:

- 1- بيان كيفية مواجهة مشكلة التجنب الضريبي والتعرف على أهم الأسباب التي تدفع التجنب منها.
- 2- بيان الوسائل والطرق التي يمكن اتباعها من أجل الحد من ظاهرة التجنب الضريبي ومنعه.

فرضية البحث:

للإجابة على هذه الأسئلة تم صياغة فرضية مفادها أنه مدى تأثر الحصيلة الضريبية بهذه الظاهرة ومدى إمكانية غرس ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل تقليل من هذه الظاهرة حتى يترتب عليه الآثار القانونية والتعمق في بيان هذه الشروط والإجابة على التساؤلات التي تحيط بها.

منهجية البحث:

لقد وجد من الأنسب - للوقوف على الإشكالية التي تبحث فيها الدراسة- الاعتماد على المنهج الوصفي وما يتفرع عنه من مناهج البحث العلمي الأخرى كالمناهج التحليلية بهدف تحليل النصوص القانونية محل الدراسة، ومعرفة مدى انسجامها مع قصد المشرع، وسنحاول في ضوءه القيام باستقراء الحلول التي حملتها النصوص التشريعية والآراء الفقهية والاجتهادات القضائية في سبيل وضع الحلول المناسبة بالوقائع القانونية مع التطرق لبعض الأنظمة المقارنة دون التقيد بقانون ما.

هيكلية البحث:

يتكون البحث من مبحثين أساسية، خصصنا الأول منها لتناول مفهوم التجنب الضريبي وأسبابه وتقسيمه إلى مطلبين في الأول منهما نتناول التعريف بالتجنب الضريبي وتمييزه عما يشته به من مفاهيم، ويتضمن هذا المطلب فرعين، خصص الأول منها لتمييز مفهوم التهرب الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي، أما الثاني فخصص لتمييز مفهوم الغش الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي.

أما المطلب الثاني تطرقنا فيها أسباب التجنب الضريبي، وقسم إلى فرعين، خصصنا الأول منها للثغرات التشريعية، أما الثاني فخصص للمنافسة التجارية المحتمة.

أما المبحث الثاني فخصصناه للتركيز على طرق التجنب الضريبي وموقف التشريع منه، لذلك نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، حيث إن المطلب الأول خصصناه لطرق تجنب الضريبي، وقسم إلى فرعين، خصصنا الأول منها للتجنب الضريبي الوطني، أما الثاني فخصص للتجنب الضريبي الدولي.

أما المطلب الثاني منها لتناول موقف التشريع الضريبي من التجنب وطرق الحد منه، ويتضمن هذا المطلب فرعين، خصص الأول منها لعدم تجريم التجنب الضريبي، أما الثاني فخصص لتعديل التشريعات والاتفاقيات الدولية.

ومن ثم أنهينا البحث بخاتمة عرضنا أهم النتائج التي تم التوصل إليها، إضافة إلى التوصيات التي رأينا ضرورة الأخذ بها، وختاماً نسأل الله التوفيق ومنه نستمد العون.

المبحث الأول: مفهوم التجنب الضريبي وأسبابه

من خلال مقدمة هذا البحث تم توضيح أهمية الضريبة وغيبتها لما لها من نتائج وآثار إيجابية على المجتمع والاقتصاد التي تعد من أهم مصادر خزانة الدولة العامة، وإن عدم الالتزام بدفع الضريبة على المستحقين بدفعها كلاً أو جزءاً أو التخلص منها من خلال محاولات المكلف كلياً أو جزئياً مما هو ملتزم به قانوناً بأدائه من الضريبة بطرق قانونية من خلال ما هو موجود من ثغرات قانونية في القوانين الضريبية وهو ما يسمى بالتجنب الضريبي الذي بدوره سيؤدي إلى أحداث أضرار مالية واقتصادية واجتماعية.

إن البحث في موضوع فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز يقتضي قبل كل شيء التطرق إلى مفهوم التجنب الضريبي وأسبابه، ونقسمه إلى مطلبين نتناول في الأول منهما تعريف التجنب الضريبي وتمييزه عما يشته به من مفاهيم، أما الثاني سوف نخصصه لأسباب التجنب الضريبي وكما يأتي:

المطلب الأول: تعريف التجنب الضريبي وتمييزه عما يشته به من مفاهيم

أن البحث في موضوع التعريف بالتجنب الضريبي وتمييزه عما يشته به من مفاهيم يقتضي قبل كل شيء أن نتناول هذا الموضوع في فرعين، حيث نخصص الأول منه لتمييز مفهوم التهرب الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي، وسنحاول في الفرع الثاني منها التركيز على تمييز مفهوم الغش عن مفهوم التجنب الضريبي وكما يأتي:

الفرع الأول: تمييز مفهوم التهرب الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي

من أجل إعطاء فكرة واضحة عن الموضوع لا بد من بحثه في محورين نبحث في الأول منها تعريف التجنب الضريبي، والثاني منها للتمييز بين مفهوم التجنب الضريبي ومفهوم التهرب الضريبي وكما يأتي:

أولاً: تعريف التجنب الضريبي:

لم يتفق الفقه المالي في تعريف جامع مانع للتجنب الضريبي لذلك انقسموا إلى اتجاهين، الأول منهما يرى أن التجنب الضريبي هو امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي إلى دفع الضريبة كأن يتجنب استيراد السلع الخاضعة للضريبة ليكون بمنأى عن دفع الضريبة الجمركية المفروضة عليها⁽¹⁾، أما الاتجاه الثاني يرى أن التجنب الضريبي أنه ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون⁽²⁾.

عليه يمكن القول بأن التجنب الضريبي هو آلية تستخدم من قبل الأفراد والشركات من أجل تجنب دفع الضرائب، ويتم تجنب الضرائب من خلال الامتثال للقواعد والأنظمة، ولكن في الوقت

نفسه من خلال إيجاد أية ثغرات في قوانين الضرائب والاستفادة من أوجه القصور فيه ومن آليات هذه الظاهرة ومنها:

- تأجيل الالتزام الضريبي لسنة لاحقة وذلك من خلال وجود التفاوت والتباين في قيمة النقود عبر الزمن وهو ما يعرف بالقيمة الزمنية للنقود⁽³⁾.
- تأجيل الالتزام الضريبي عن طريق منشأة خاضعة لمعدل ضريبي منخفض، يقصد به نقل الدخل من المنشأة أو المؤسسة ذات المعدل الضريبي المرتفع الى المنشأة أو المؤسسة ذات المعدل الضريبي الأعلى وهذا ما يعرف بآلية المراجعة⁽⁴⁾.
- توليد الدخل الضريبي في تشريع ذات معدل ضريبي منخفض (الملاذات الضريبية)، قد تتور إشكالية اختلاف سعر الضريبة داخل الدولة الواحدة باختلاف وتباين الأقاليم والمحافظات، ففي هذه الحالة يمكن للممول أو المكلف المفاضلة بين الإقليم والوحدات الإدارية على أساس انخفاض التكاليف الضريبية وفق اختلاف معدلات الضريبة وهو ما يفتح الباب لوجود ملا ذات ضريبية محلية⁽⁵⁾.

لذلك على أساس مما تقدم، يمكن تعريف التجنب الضريبي بأنه استخدام الثغرات الموجودة في القانون الضريبي للدولة في توفير الضرائب أو عن طريق التلاعبات التي تنشأ من التعاملات بين الأطراف والتي يجب أن يقدم تصريح كامل عنها للإثبات كون هذه المعاملات تمت بطريقة حيادية.

ثانياً: التمييز بين مفهوم التجنب الضريبي ومفهوم التهرب الضريبي:

سنحاول في هذا المحور بيان أوجه التمييز بين مفهوم التجنب الضريبي ومفهوم التهرب الضريبي، وتكون محل الدراسة كما يأتي:

1- تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي بأنه استخدام وسائل غير قانونية لتجنب دفع الضرائب، وعادة تتضمن هذه الوسائل الخداع أو التحريف في دخل الفرد أو تتخذ شكل التضليل من خلال عدم الإبلاغ عن الدخل الحقيقي أو تضخيم الخصومات وإخفاء الأموال وفوائدها، ومن أهم أسباب التهرب الضريبي⁽⁶⁾:

- وجود هيكل نظام ضريبي خاطئ في بعض البلدان
- التضخم الاقتصادي
- عدم وضوح وبساطة التشريعات الضريبية
- فرض نسب ضرائب عالية
- عدم النزاهة الضريبية
- انخفاض المستوى التعليمي لدى السكان

- فضلاً عن ذلك أيضاً هناك وسائل عدة يمكن القيام بها من قبل المكلفين منافياً للقانون بغية التهرب من الضريبة ومنها على سبيل المثال⁽⁷⁾:
- عدم سداد ما هو مستحق على المكلف من ضرائب
 - تهريب البضائع على الحدود مع الدول الأخرى
 - التعامل بالرشوة
 - استخدام بيانات ومستندات مزورة للحصول على الإعفاءات
 - تقديم إقرارات ضريبية كاذبة

2- أوجه التباين والتمايز بين الظاهرتين (التجنب والتهرب الضريبيين):

- مع ذلك أن الكثير من الأشخاص يختلطون بين الظاهرتين، لكن هناك تباين كبير بينهما، وذلك ومنذ القدم هناك محاولات للتملص من دفع الضريبة بشكل أو بآخر على الرغم من كونهما متشابهين من حيث الشكل لعل من أهم نقاط الاختلاف بينهما:
- التجنب الضريبي قانوني ومسموح لا يستوجب العقوبة، في حين أن التهرب الضريبي غير قانوني وتعاقب مرتكبها.
 - في التهرب الضريبي يقوم المكلف بترتيب أوضاعه أو شؤونه بشكل احتيالي أو على نحو مخالف للقوانين لغرض تخفيض أو عدم دفع الضرائب نهائياً.
 - التهرب الضريبي يتمثل في إخفاء أو طمس أو تشويه طبيعة المعاملة وحققتها في حين أن التجنب الضريبي حقيقة المعاملة بالشكل الذي يسمح به القانون حتى وأن كانت هذه المعاملة قد أعدت بشكل تجعلها تختلف عما كان يقصده المشرع فيستفيد صاحب المعاملة من هذا الاختلاف في تحقيق مزايا وامتيازات ضريبية⁽⁸⁾.
 - ففي التجنب الضريبي يستفاد منها المكلف بالوسائل المشروعة التي يسمح بها القانون، في حين يعتمد التهرب الضريبي على وسيلة مخالفة القانون أو يحتال عليه.
 - إذا كان سلوك المكلف سلوكاً غير إجرامي ولكنه غير قانوني هنا نكون أمام التجنب، لأن سلوك المكلف لا يعده المشرع جرمًا ولكن لا يتفق مع الغاية من قانون الضريبة، أما إذا كان سلوك المكلف سلوكاً مجرمًا فعندها نكون أمام التهرب الضريبي⁽⁹⁾.
 - مع كل ما سبق ذكره، إلا أنه هناك لا يوجد حد فاصل بينهما إنما هناك خليط بينهما كقيام المكلف بالتصرف في عقار يملكه بالهبة إلى أبنه ويحصل من أبنه مبالغ مالية شهرياً قيمة قسط العقار كونها إعانة تقع في المنطقة الرمادية لأن الهبة للفروع غير خاضع للضريبة ومن ثم يعد تجنباً ضريبياً وما يحصل عليه الوالد من إعانات شهرية أيضاً لا تخضع للضريبة لأنها ليست إيراد نشاط في ذمة الوالد ولكنها تخفي حقيقة أنها مقابل التصرف في العقار المذكور⁽¹⁰⁾.

الفرع الثاني: تمييز مفهوم الغش الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي:

من أجل إعطاء فكرة واضحة عن تمييز مفهوم الغش الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي لابد من بحثه في محورين في الأول منهما نتناول تعريف الغش الضريبي، وفي الثاني منهما نتطرق للتمييز بين مفهوم الغش الضريبي ومفهوم التجنب الضريبي وكالاتي:

أولاً: تعريف الغش الضريبي:

يقصد بالغش الضريبي التحايل وتجنب أداء الضريبة من خلال سلوكيات وممارسات خارج اطار القانون وهي غير مشروعة؛ فالغش الضريبي يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فعلاً إلا أن المكلف يتهرب من دفعها جزئياً أو كلياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه وهو الصورة الواضحة للتباين بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي⁽¹¹⁾.

فالغش الضريبي في سبيل تحقيق تخفيفاً أو إسقاطاً للعبء الضريبي يسلك المكلف الضريبي طرق غير مشروعة قد تصل إلى حد التدليس والاحتيال ومن ثم يستوجب متابعة سلوكه قانونياً، بذلك تتحقق فيها الركنان المادي والمعنوي معاً، لذلك يعد الغش الضريبي حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق خرق القانون، ويرى فقهاء القانون المالي أن كل مخالفة صريحة للقانون الضريبي وعدم الامتثال له يعد غشاً وتدليساً ضريبياً لأنه يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية ومن ثم على خزينة الدولة⁽¹²⁾.

يتضح من خلال ما سبق، حيث إن الغش الضريبي يتميز باجتماع العنصر المادي المتمثل في فعل الإفلات من الضريبة والعنصر المعنوي المتمثل في سوء النية أو قصد المكلف التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه عن طريق الغش بأشكاله المختلفة، لذلك اختلف الفقهاء حول تعريف مانع جامع لظاهرة الغش الضريبي إلا أنه يمكننا القول بأنه كل إفلات أو محاولة الإفلات من الضريبة باستخدام طرق غير مشروعة نص عليها المشرع في القوانين المختلفة للضرائب⁽¹³⁾.

ثانياً: تمييز مفهوم الغش الضريبي من مفهوم التجنب الضريبي:

يتلخص التمييز بين الغش الضريبي الذي يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع والتجنب الضريبي ويطلق عليه التهرب المشروع فالأول منهما لا يتحقق إلا باللجوء إلى وسائل غير مشروعة من شأنها تؤدي إلى إلحاق الضرر في حق الدولة من الضريبة، في حين أن الثاني يتحقق بعدم قيام المكلف العمل الذي من شأنه يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة كالامتناع من استيراد السلع الخاضعة للضرائب المرتفعة وهو بذلك يعد سلوكاً مشروعاً وفق وصفه القانوني أو وفق معياره القانوني⁽¹⁴⁾.

وعليه يمكننا أن نشبه الغش الضريبي بخيمة كبيرة تغطي العديد من الأشكال المختلفة تحتها ومن ضمنها التجنب الضريبي كإحدى الظواهر التي تعد شكلاً من أشكال الغش الضريبي، لذلك يعد جرائم الغش الضريبي أوسع من بقية الجرائم أو المظاهر كظاهرة التجنب الضريبي⁽¹⁵⁾.

- فالغش الضريبي تتخذ أشكالاً عدة ومنها:

- الامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه

- تقديم تصريح ناقص أو كاذب

- إعداد سجلات وقيود مزيفة

- الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها، قصداً من المكلفين القيام بهذه الأشكال عمداً ومخالفتهم لأحكام القانون بهدف التخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضرائب المستحقة عليهم⁽¹⁶⁾.

وبالتالي أن السبب الرئيس في تفشي جريمة الغش الضريبي هو المكلف نفسه وذلك لاعتبارات عدة منها ضعف الوعي الضريبي وضعف الإحساس بالمسؤولية الملزمة عليه وهو أداء الضريبة المفروضة عليه وفقاً للمقتضيات القانونية باعتباره واجبا وطنيا والمساهمة في تحمل جزء من الأعباء العامة للدولة، وقد تكون هناك أسباب خارجية عن إرادة المكلف كضعف الإدارة الضريبية وعدم نزاهتها، أو قد يرجع إلى أسباب تتعلق بالتشريعات الضريبية كحالة تساهل القانون وإعفاء الكثير من القطاعات من الضريبة وبالتالي يؤدي إلى ظهور فئة تسعى إلى الغش الضريبي، أو قد تتعلق بأسباب اقتصادية فكلما كان مستوى الاستقطاع الضريبي مرتفعاً كلما ارتفعت مستويات الغش والعكس صحيح⁽¹⁷⁾.

المطلب الثاني: أسباب التجنب الضريبي:

تطرقنا في هذا المطلب لأسباب التجنب الضريبي، وقسم إلى فرعين، خصصنا الأول منها للثغرات التشريعية، أما الثاني فخصص للمنافسة التجارية المحتمدة وكما يأتي:

الفرع الأول: الثغرات التشريعية:

إن الفجوات والثغرات الموجودة في نصوص القوانين الضريبية ووضعه بشكل عام وكثرة الاعفاءات الضريبية والاستثناءات التي من السهل استغلالها ويحدث عندها التجنب الضريبي، لذلك تعد الثغرات التشريعية من أهم أسباب التجنب الضريبي ويرجع ذلك إلى الضعف الذي يعتره هذه التشريعات نتيجة لعدم احكام صياغتها واحتوائها على الثغرات التي من خلالها يتمكن المكلفون من التهرب من دفع الضريبة وربما يعود لعدم الدقة في صياغتها وغالباً ما تصدر وتصاغ بصورة سريعة من قبل لجان غير كفوءة وعدم الاشتراك للكوادر الضريبية الذين يعملون في المجال التطبيقي في

إعداد تلك التشريعات فضلاً عن ذلك أن أغلب التشريعات الضريبية معقدة تخلق مشاكل عدة للدوائر الضريبية وبالتالي تزيد من حالات التجنب الضريبي وغيرها من الحالات كالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي⁽¹⁸⁾.

ومن الأسباب الأخرى لهذه الظاهرة هو اتساع نطاق الاقتصاد غير الرسمي والخروج من نصوص التشريع التي تنظم تحصيل الضرائب وانتشار مثل هذا الاقتصاد يحدث نتيجة ضعف المؤسسات والتراخي في فرض سيادة القانون وأن التجنب الضريبي يعود إلى محاولات المكلفين تفادي الإجراءات البيروقراطية لعمل الإدارات المختصة بتحصيل الضرائب فضلاً عن عدم التشدد في فرض العقوبات على المتهربين من دفع الضريبة⁽¹⁹⁾.

وفضلاً عما سبق تكون أحد أسباب التجنب الضريبي هو تعدد النصوص الضريبية وتشابكها وتشتتها نتيجاً للازدواج الضريبي وعدم وضوح النص التشريعي الضريبي مشوبة بالغموض يفتح الباب أمام الإدارة الضريبية بالتعسف والتوسع في تفسير النصوص أو تأويلها بشكل قد يلحق الضرر بالمكلفين ويحدث ما يعرف بالنفاذ من خلال النص، ويخلق مشاحنات وخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلفين أما تفسيره بشكل غير صحيح ويلحق الضرر بالممولين أو بالعكس تماماً للخلاص من دفع الضريبة⁽²⁰⁾.

أيضاً يقتضي مبدأ العدالة الضريبية أن لا يفرض الضريبة نفسها إلا لمرة واحدة خلال المدة نفسها وعلى المكلف ذاته، إلا أن ما يلاحظ في كثير من الأحيان عدم الأخذ بنظر الاعتبار هذا المبدأ وبالتالي وجود ظاهرة الازدواج الضريبي ومالها من آثار سلبية في كثير من الأحيان على التهرب الضريبي بمختلف أشكالها ومن ضمنها التجنب الضريبي⁽²¹⁾.

ومن خلال دراسة أجراه أحد الباحثين في العراق لعدد المكلفين بالضرائب وعدد المتحاسبين، تبين أن نسبة المكلفين المتحاسبين من العدد الكلي للمكلفين بضريبة الدخل في العراق هي نسبة جداً منخفضة، إذ بلغت نسبة المتسربين حوالي (77%) في سنة 2010، وهي نسبة عالية لها آثارها المالية والاقتصادية والاجتماعية السلبية، وهذه النسبة مجرد للمسجلين لدى الهيئة العامة للضرائب، قد يكون هناك أعداد هائلة أخرى من المكلفين غير مسجلين لدى الهيئة العامة للضرائب نتيجة لافتقار نظم المعلومات الضريبية الحديثة لحصر المكلفين بشكل مضبوط⁽²²⁾.

الفرع الثاني: المنافسة التجارية المحتدمة:

إن المنافسة الضريبية المحتدمة بين الدول وتسابقها المستمر نحو جذب الشركات وأصحاب الثروات عبر تخفيض معدلات الضرائب المفروضة عليهم أحد أسباب التجنب الضريبي، وهذا يتيح الفرصة للشركات والأفراد من تغيير موطنهم الضريبي إلى أماكن أخرى تفرض عليهم معدلات متدنية من الضرائب على الشركات والدخل أو قد تكون معفاة تماماً من هذه الضرائب⁽²³⁾.

لذلك هناك طرق وأساليب عدة يتبعها الأفراد والشركات من أجل التجنب من الضرائب ومنها:
أولاً: تبحث الشركات عن أقاليم معفى فيها الشركات من الضريبة مستفيد من تخفيضات ضريبية لغرض تسجيل مقره الرئيسي لدى هذا الإقليم وتمارس جل نشاطها التجاري في أقاليم أخرى خاضعة للضريبة⁽²⁴⁾.

ثانياً: نقل البضائع والسلع من فروع شركة الأم مقابل أسعار تحويل رمزية أو منخفضة قد لا تغطي التكاليف وبالتالي يؤدي إلى تدني الأرباح والضرائب المترتبة عنها في بلد الإنتاج⁽²⁵⁾.

ثالثاً: الاستثمار السري الدائري بين فروع الشركة المتعددة، حيث يقوم المستثمر بتحويل المال من فرع الشركة في بلده إلى الشركة الأخرى المنشأة في ملاذ ضريبي لتستثمر الشركة الجديدة هذه الأموال في الأسهم والسندات في شركات بلده على أن الأرباح تعود إلى المستثمر المقيم في بلده تظهر على أنه ربح شركة أجنبية لا تخضع لقوانين الضرائب التي تطبق في موطنه الأصلي⁽²⁶⁾.

رابعاً: خضوع الدخل لسعر مميز بسبب خصائصه ومن صور استغلال صفة الدخل كطريقة لتجنب الضريبة قيام المستثمر بتحويل جزء من إيراداته إلى صناديق الادخار والمعاشات كون هذه المدخرات معفى من الضريبة وخاضع لسعر ضريبي منخفض⁽²⁷⁾.

خامساً: أسعار التحويل كآلية للتجنب الضريبي الموضوعية من شركات ذات جنسيات متعددة على مبيعاتها داخل المجموعة سواءً أكانت مبيعات شركة الأم إلى الشركات الوليدة أو بالعكس تماماً أو هي القيم المحتسبة للسلع والخدمات الممولة بين الوحدات التي تجمعها ملكية واحدة سواءً أكانت تلك الوحدات محلية أم دولية⁽²⁸⁾.

سادساً: تقبيل الدخل ويكون ذلك بتوزيع الوعاء الضريبي على أكثر من ممول لتجنب الضريبة التصاعدية أو الاستفادة من الإعفاءات الشخصية أو زيادة ما يسمح به القانون من تكاليف واجبة الخصم لتقليل وعاء الضريبة⁽²⁹⁾.

لذلك نلاحظ عادة معظم دول عالم الثالث أو النامية لا تطبق سياسات ضريبية صارمة على الشركات الأجنبية خوفاً من عزوف هذه الشركات من الاستثمار داخل البلاد نَتِيجَتاً لهذه السياسات، هذه الدول تغض النظر عن مسلك التجنب الضريبي الذي تتبعه بعض الشركات الأجنبية عن طريق منحهم امتيازات التمتع بالخصومات والمساحات التي تقلل الوعاء الضريبي مما تجعل الشركات الوطنية تقلدهم فيزيد من معدل التجنب الضريبي ومن ثم يتحقق التجنب الضريبي الضار عندما تقوم الشركات من استغلال الثغرات التشريعية وفرص اللجوء إلى التحكيم في المسائل الضريبية بهدف التخلص من دفع الضرائب التي يتعين دفعها أو أن تدفع أقل في الوقت وفي المكان الذي تلائمه وتفضله على نقيض قصد المشرع وبما يخالف روح القانون⁽³⁰⁾.

لقد أصبح التجنب الضريبي صناعة برع الوسطاء والمحامون وخبراء الضرائب في التوسع في انتشارها منذ عقد السبعينيات من القرن الماضي من خلال تخطيط ضريبي يوفر للشركات مبالغ مالية ضخمة، وظهر ذلك جليا خلال دراسة قامت به إدارة الضرائب الأسترالية حيث ثبت أن نصائح هؤلاء المهنيين والخبراء مؤثر في تجنب الضريبة من خلال استغلال النصوص القانونية وثغراتها⁽³¹⁾.
ويمنح قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ، مكافأة لمن يقدم إلى الإدارة الضريبية معلومات حقيقية أخفاها المكلف عنها، سواء كانت هذه المعلومات كتابية أو شفاهة تؤدي إلى تقدير الضريبة أو زيادتها وتحدد قيمة هذه المكافأة بناء على تقدير الوزير المختص بها لا تزيد عن 30% من الضريبة المتحققة بسبب هذه المعلومات مع ضمان السرية لمن قام بتقديم تلك المعلومات⁽³²⁾.

في الوقت نفسه يوقع المشرع العراقي عقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنة، كل من يثبت تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها تقريراً أو حسابات أو بيانات أو أعد أو قدم حسابات أو تقارير أو بيانات أو ساعد أو حرض على ذلك⁽³³⁾.

المبحث الثاني: طرق التجنب الضريبي وموقف المشرع منه:

إن انتعاش الدول من الناحية الاقتصادية والاجتماعية عادة تكون مصدرها الرئيسي والأساسي من حيث الإيراد هو الضريبة لذلك تسعى الدول وخاصة الدول النامية منها إلى زيادة هذه الإيرادات لتمويل نفقاتها العامة إلا أن تحقيق هذه الغايات السامية والنبيلة قد تصطدم بعوائق تقف حجرة عثرة في طريق تحقيقها منها ظاهرة التهرب الضريبي بأنواعها ومن ضمنها التجنب الضريبي كونها تشكل تحدياً كبيراً لجميع دول العالم نظراً لخطورته والمتمثلة في تنوع وتعدد التقنيات المستعملة لارتكابها ومن ثم ما يترتب عليها من آثار سلبية على الموارد المالية التي يعمل على تقليصها واستنزافها بشكل كبير، عليه ولأهمية هذا الموضوع سوف نقسم هذا المطلب إلى مطلبين، نخصص الأول منها لطرق التجنب الضريبي ومن ثم نتناول في الثانية منها لموقف التشريع الضريبي من التجنب الضريبي وطرق الحد منه وكالاتي:

المطلب الاول: طرق التجنب الضريبي.

ولأهمية الموضوع سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين نخصص الأول منها إلى طرق التجنب الدولي في حين نركز في الفرع الثاني منه لطرق التجنب الوطني وكما يأتي:

الفرع الأول: طرق التجنب الدولي:

على الرغم أن التهرب الضريبي وجد منذ وجود الضريبة إلا أنه إزداد ونما وأخذ أشكال متعددة حتى أصبح ذات طابع دولي وذلك من خلال أساليب وتقنيات لغرض التخلص من دفع الأعباء الضريبية على الصعيد الدولي ومن ثم تأثيره على الكيان المالي للدول وأصبح لزاماً على تلك الدول

التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها بكل ما لديها من الوسائل للحد منها أو منعها لغرض ديمومة الموارد المالية للخزانة العامة للدولة، لذلك هناك جملة من الأسباب التي أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي ومن ضمنها التجنب الضريبي على الصعيد الدولي لذلك أن هذه الأسباب متنوعة ومتعددة نستعرضها في ما يأتي:

1- ظهور العولمة الاقتصادية، حيث إن هذه العولمة حول العالم إلى سوق تتبادل فيها السلع وفضلاً عن عوامل الإنتاج لعل من أبرز أسباب ظهورها تعود إلى الثورة التكنولوجية والمعلوماتية التي حدثت في العالم وتتجلى ذلك بشكل واضح من خلال ارتفاع ملحوظ في حجم المبادلات التجارية الدولية وانتقال رؤوس الاموال بين مختلف دول العالم على نقيض القوانين والتشريعات الضريبية للدول التي لم تشهد التطور بنفس الوتيرة مما جعلها ليس قادراً على مواكبة تلك الظاهرة وخاصةً تمسك الدول بسيادتها الضريبية مما أدى إلى زيادة حجم التهرب الضريبي الدولي⁽³⁴⁾.

2- الازدواج الضريبي الدولي من المعروف أن كل دولة لها قانونها الضريبي الخاص به بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة ويحقق أهدافها دون النظر إلى باقي تشريعات الدول المقارنة الضريبية، لذلك قد يحدث ازدواج ضريبي بين دولتين أو أكثر، ومن ثم قد تفرض على المكلف أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء بواسطة سلطات تلك الدول عندها قد يلجأ المكلف إلى أساليب مشروعة أو غير مشروعة للتخلص بشكل كامل أو جزء من الضريبة المستحقة عليهم ومن ثم يؤدي إلى انخفاض حصيله الضريبة وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي⁽³⁵⁾.

3- تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات، بما أن هذه الشركات تمتلك إمكانات مادية وبشرية ضخمة لذلك تعد من أكثر الأنماط تعبيراً عن عولمة الاقتصاد وسعيها المستمر والحديث لتحويل العالم إلى ساحة اقتصادية واحدة بغية بسط نفوذهم مستفيدة من منجزات التقدم العلمي والتقني الأمر الذي أدى إلى تراجع دور الدولة أمام هذه الشركات التي ساهمت ولا تزال بشكل كبير في رفع حجم التهرب الضريبي الدولي نتيجة استخدامها لتقنيات معقدة ليس في مقدور الدولة مكافحتها نظراً لقوتها، لذلك في المقابل تسعى دول التنمية تحسين معدلات النمو وزيادة الاستثمار والخروج من أزمتها الاقتصادية، وعندها تصبح لهذه الدول فرصة ذهبية لشركات متعددة الجنسيات للاستثمار فيها بأجور منخفضة وتوافر البنية التحتية للتنمية والحصول على مواد الخام وتوافر الأسواق الواعدة للتسويق مما تجعل من هذه الاستثمارات تخلف آثاراً سلبية على المستوى الضريبي⁽³⁶⁾.

وعلى أساس ما تقدم يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي بأنه (محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي إمكانية التملص من الضريبة، في هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم أما لانخفاض

معدل الضريبة مقارنة ببلده أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة)، والجديد بالذكر هنا أن التهرب الضريبي على المستوى الدولي لم يكن واضحاً لدى العديد من الاقتصاديين إلا بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات وذلك من خلال آليات عدة ومنها⁽³⁷⁾:

أ- آلية الجنات الضريبية: ويقصد بالجنات الضريبية (الملا ذات الضريبية)، بأنها ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليمياً تكون الضريبة فيه على الأرباح والدخول واطئة جداً أو معدومة تعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الخاصية أو الميزة فضلاً عن ميزة السرية وهي ضرورية لمن يروم التهرب من دفع الضريبة حتى لا يكون بمقدور السلطات الإدارية الضريبية في بلده من الوصول إلى المعلومات التي تخص هذه الأموال⁽³⁸⁾.

من خصائص الجنات الضريبية غياب الضرائب المباشرة على الدخل وعلى القيمة الزائدة وعلى الأرباح وعلى رأس المال أو على الثروة أو بمعدل ضعيف على هذه القطاعات فضلاً عن غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين الذي يسمح بحرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل المعلومات لمواجهة التهرب الضريبي فضلاً عن السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء وسهولة إنشاء المؤسسات في دول الجنات الضريبية بالإضافة إلى امتيازات أخرى⁽³⁹⁾.

ويتم التهرب الضريبي الدولي عبر الجنات الضريبية عن طريق إنشاء الشركات الوسيطة في بلد ذات معدل ضريبي منخفض أو معدوم تسيطر عليها أشخاص طبيعيين أو اعتباريون مقيمون في بلد ذات معدل ضريبي مرتفع، ويستخدم مناورة التهرب الضريبي الدولي عن طريق هذه الشركة من خلال إدارة الإيرادات من شركة الأم وتوجيهها إلى الشركة الساترة لأجل استفادة الشركة الأم من التهرب من الضرائب ذات السعر المرتفع المفروضة في دولة الأصل وفي حالة الحصول على الأرباح لا تقوم الشركة الوليدة بتحويل إلى أرباحها شركة الأم حتى لا تفرض عليها ضرائب مرتفعة وإنما تعيد استغلاله في الجنات الضريبية لنفسها أو تحويلها إلى دول أخرى أقل خضوعاً للضريبة⁽⁴⁰⁾.

ب- آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل: ويقصد بأسعار التحويل بأنها (أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها أو بين الفروع أو التوابع بعضها البعض والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها)⁽⁴¹⁾.

أسعار الأرباح تستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات المتعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات وبهذا يمكن للأخيرة أن تتلاعب بتحديد الأسعار ما يناسب حاجتها وذلك بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصاً العبء الضريبي وزيادة أرباحها يتم التلاعب بأسعار التحويل يقصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصاً في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن أو من بلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي بالنسبة إلى الشركات ذات النشاط الدولي⁽⁴²⁾.

ج- إليه المنشئة الدائمة أو الثابتة: هناك اتجاهين بخصوص تعريف المنشأة الدائمة، الاتجاه الأول يرى بأن هي التي تمارس نشاطاً يسهم مباشرة في تحقيق الربح، أما الاتجاه الثاني يرى بأنها المكان الثابت الذي يزاول فيه تعريف المنشأة العامة التي تمارس المشروع كل نشاطه أو بعضه⁽⁴³⁾.

عليه من خلال استنباطنا لهذه التعاريف أنه يتضمن عناصر أساسية وهي:

1- تنظيم مادي دائم لمباشرة الأعمال يقصد به المقر أو مكانه الثابت.

2- أن يكون التنظيم مولداً للربح أو مساهمة في توليده.

3- أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال.

عليه يتم تهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة من قبل الشركات الأم وذلك من خلال إنشاءهم في دول تعفى هذه المنشأة كلياً من الضرائب أو عن طريق إنشاءهم في دول لا تعفيهم من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، غيرها تلجأ إلى اختفاء صفة غير حقيقية عليها فتتقسم إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين، فأنها عندئذ لا تمثل منشأة ثابتة ومن ثم الأرباح التي حققتها لا تخضع لضريبة الدخل لأنها ليست منشأة ثابتة ومن ثم تستطيع شركة الأم تخفيف عبئها الضريبي⁽⁴⁴⁾.

الفرع الثاني: طرق التجنب الوطني:

وهو الذي يجري داخل حدود الاقليم الوطني، اي ان المكلف بالضريبة يجد نفسه دائماً في

مواجهة اعوان الضرائب التابع لبلده ويأخذ شكلين:

1- استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي: ويعد من بين الطرق التي لا يعاقب عليها القانون لأن الممول عادة يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب خطأ يعاقب أو يحاسب عليه، لأن المشرع هو الذي يضع هذه الثغرات سعياً منه إلى توجيه الأفراد إلى النشاطات التي تتماشى مع السياسة الضريبية المخططة ويستعمل هذا الأسلوب من طرف المؤسسات التي توظف ملحقاً خاصاً بالجبائية، وخالصة ذلك هو أن المكلف بالضريبة يحاول خلال البحث في الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي للتهرب من دفع الضريبة دون أن تخالف القانون وهذا دون أن تؤدي إلى معاقبته وهذا ما سماه علماء المالية بالتهرب الضريبي المشروع⁽⁴⁵⁾.

2- الامتناع: حيث يتمتع المكلف من دفع الضريبة وذلك بعدم تقديم التصريحات على مصالح الإدارة الجبائية أو بالامتناع من التصريح بمزاولة النشاط أي نشاط دون سجل تجاري تقادياً لدفع الضريبة ولا يمكن للمكلف الامتناع من دفع الضريبة التي تكون في أسعار السلع والخدمات وهي ضرائب غير مباشرة ومنه الامتناع يكون في الضرائب المباشرة فقط⁽⁴⁶⁾. لذلك نرى أن أسباب نمو التهرب الضريبي ومن ضمنها التجنب الضريبي ترجع إلى مجموعة من العوامل منها الاقتصادية والسياسية والإدارية والاجتماعية السائدة في البلاد وتأثير هذه العوامل تتباين من بلد لآخر بحسب البيئة المحيطة بكل دولة بحد ذاته من حيث تلك العوامل التي ذكرناه آنفاً الذي يؤدي بدوره إلى تباين حجم الاقتصاد في كل دولة عن غيرها طبقاً لتأثير تلك العوامل⁽⁴⁷⁾.

لذلك نرى أن من الأسباب الأخرى الذي يسمح بتجنب الضريبة هو تعقد النظام الضريبي وذلك من خلال منح إعفاءات ضريبية مختلفة مع خفض سعر الضريبة تأتي في المرتبة الثالثة من حيث التأثير الأكبر على نمو التجنب الضريبي أو التهرب منها بعد تأثير الضرائب المباشرة واللوائح التنظيمية التي تؤثر على المؤسسات وكذلك العاملون⁽⁴⁸⁾. ففي البلدان النامية قد تسهم الضرائب الجمركية في تحقيق التجنب الضريبي عندما تفرض رسوم استيراد مرتفعة قد تصل أو تتجاوز نسبه 100% في بعض الحالات تدفع المهربين على إدخال هذه السلع والبضائع بطريقة مشروعة إلى داخل البلاد من دون المرور بنقاط أو مراكز الجمارك، أي التهرب الجمركي عندئذ كلما كان رسوم الاستيراد مرتفعاً وصَغَرَ حجم إنتاج السلعة يسهل نقله وترتفع قيمته ويزداد الدافع على تهريبه إلى داخل البلاد⁽⁴⁹⁾.

بالإضافة إلى ما سبق، قد تكون هناك عوامل أخرى تتأثر سلباً على الضرائب وتنمو من ظاهرة التجنب الضريبي أو التهرب الضريبي في الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية، ومن هذه العوامل التحولات الاجتماعية لأن مدفوعات الضمان الاجتماعي والاشتراك فيها للبحث عن عمل في الاقتصاد الرسمي يمثل عائقاً أمام الأفراد لأن الدخل الكلي لهؤلاء يرتفع في حالة ما لو تلقوا هذه التحولات بالإضافة إلى قيامهم بالعمل في الاقتصاد الأسود فضلاً عن ذلك فإن تكاليف العمل وارتفاعه وذلك من خلال تحديد ساعات العمل في الأعمال الرسمية في بعض البلدان مثل فرنسا محاولة منهم لتخفيض مستوى البطالة تدفع الأفراد التوجه إلى الاقتصاد الأسود ومن ثم التهرب من الضرائب المفروضة عليهم وكذلك تعد حظر ممارسة بعض الأنشطة من قبل قوانين الدول كالاتجار في العقاقير غير القانونية وألعاب القمار غير المشروعة والإقراض بأسعار ربوية وما إلى ذلك لا بد من يتجه من الأفراد إلى ممارستها خفية وتولد لهم دخلاً كبيراً وهائلة ومن ثم التهرب من الضريبة، بالإضافة إلى ذلك ان السلع والخدمات التي تقدمها القطاع العام (الحكومي)، يصاحبه التدهور في جودته وكميتها نتيجة لتفشي سوء الإدارة والفساد، وهذه تعد إحدى العوامل التي تؤدي إلى انتشارا وتشجيعا والانخراط في الاقتصاد الاسود ومن ثم التهرب من الضريبة لأنه يعد دافعاً قوياً ومحفزاً على ذلك⁽⁵⁰⁾.

المطلب الثاني: موقف التشريع الضريبي من التجنب وطرق الحد منه:

عندما نعيش في مجتمع مثالي ملتزم بالقانون يكون من المتوقع أن يدفع المكلفون الضرائب المستحقة عليهم غير أن مثل هذا المجتمع ليس له وجود، ولا يتوقع وجوده مستقبلاً، وعلى الدول القيام على نشر ثقافة الامتثال للقوانين الضريبية في نفوس المكلفين، وعليه غرس هذه الثقافة مراقبتها وتنفيذها حتى ولو كان قسراً على المكلفين عليه ولأهمية هذا الموضوع وحيويته نقسم هذا المطلب إلى فرعين نبحث في الأول منهما عدم تجريم التجنب الضريبي ونتناول في الثاني تعديل التشريعات والاتفاقيات الدولية الآتية:

الفرع الأول: عدم تجريم التجنب الضريبي:

تؤدي الإدارات التي تنشئها السلطات الضريبية لخدمة المكلفين دوراً كبيراً في تنمية الامتثال الطوعي وذلك من خلال تزويد المكلفين بالمعلومات والمساعدات التي يحتاجونها لتمكينهم من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية سواءً أكانت عن طريق المواجهة لمعالجة بعض القضايا المكلفين أو عن طريق التعليم والتوعية من خلال تطوير النماذج والمنشورات الضريبية ومراجعتها وتحديثها بشكل دوري أو عن طريق التواصل الاجتماعي سواءً أكان عن طريق الهاتف أو مواقع التواصل الاجتماعي الأخرى مع المكلفين لمعالجة الاستفسارات الهاتفية وغيرها للمكلفين لأن مراكز الاتصال المدعومة بتكنولوجيا الحديثة عنصر متزايد الأهمية في تقديم الخدمات الضريبية للمكلفين والممولين في الوقت الحاضر⁽⁵¹⁾. بما أن التجنب الضريبي سلوكاً بشرياً ينبع من قناعة المكلف لتخفيف مصلحة ذاتية فلا بد أول من تغيير هذه القناعة بالوعي والمعرفة لأن العقوبات وحدها غير كافية لمواجهة ظاهرة التجنب الضريبي ثم تأتي بعدها القواعد الفعالة والتي تعرف بقواعد مكافحة التجنب الضريبي ثم التفكير في فرض العقوبات عند الإخلال بهذه القواعد⁽⁵²⁾.

لذلك لكي تكون المكلفين ممثلين طوعياً للإدارات الضريبية بدفع الضريبة المقدرة عليهم يجب أن تقلد في هذا الشأن بدول قاموا بوضع برامج خاصة لخدمة المكلفين بجهود مستمرة لتوعية وتعليم المكلفين وإطلاعهم على حقوقهم والتزاماتهم الضريبية كوسيلة لتسهيل الامتثال الطوعي من قبل المكلفين عن طريق إدارة المنظومة الضريبية عبر شبكة الإنترنت حتى يجعل الامتثال الضريبي أكثر سهولة وأقل تكلفة بالنسبة للمكلفين لان في هذه الحالة سوف يؤدي الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية عندها وظيفتين أساسيتين وهما الأول تمكين المكلفين من التواصل مباشرة مع الإدارة الضريبية عبر الموقع الإلكتروني على شبكة الإنترنت، ثانياً توفير كافة المعلومات المتعلقة بالضريبة في الموقع الإلكتروني على شبكة الإنترنت⁽⁵³⁾.

بذلك حتى يحمل المكلفون على الصدق في تعاملاتهم مع الإدارة الضريبية، يجب على الأخيرة أن تطبق برامج فحص فعالة يشعر المكلفون بقسوة العقوبات التي قد تفرض عليهم في حالة عدم سلامة هذه الإقرارات من قبلهم، بهدف تحسين دقة هذه الإقرارات ومن ثم يكون لها تأثيرها في القضاء على مخاطر عدم الامتثال من قبل المكلفين، لذلك أن اختيار عقوبة السجن لحالات عدم الامتثال ليس مكلماً فحسب بل إنه يمنع المكلف المتهرب من المساهمة أو الاشتراك في النشاط الاقتصادي فلذلك يؤدي إلى خسارة مزدوجة ابتداءً وانتهاءً، ومن هنا يتجه الفكر المالي والضريبي إن يتم تبديل هذه العقوبة بغرامات مالية أو عقوبة يأخذ بنظر الاعتبار عدم الإفراط في تشديدها حتى لا تفقد دورها في نفوس المكلفين لأن العكس من ذلك يؤدي إلى نتائج عكسية في ضمان امتثال بعض المكلفين إن لم يكن معظمهم والتوجه نحو التجنب أو التهرب عن الضريبة⁽⁵⁴⁾.

لذلك أن المهام الأساسية لأية إدارة ضريبية تتمثل في ثلاثة أنشطة وهي تحديد هوية المكلف وكذلك تقدير الضريبة المستحقة عليه ومن ثم تحصيل الضريبة ولعل الوظيفة الأهم ما عدا تلك المهام التي ذكرناه هي مراقبة الامتثال وتطبيق العقوبات المقررة قانوناً على المكلفين غير الممتثلين⁽⁵⁵⁾. لذلك كل ما ناقشناه فيما تقدم تتطلب إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية⁽⁵⁶⁾، وتكون ذلك بطريقتين إما تغيير جميع السياسات الضريبية مرة واحدة أو التغيير التدريجي في السياسات الضريبية كما حصل في جاميكا عام 1986⁽⁵⁷⁾. وعليه لحد من التجنب الضريبي هناك طرق عدة منها⁽⁵⁸⁾:

1- أن تكون التشريعات واضحة.

2- اعتدال الأسعار الضريبية.

3- أن تكون الإدارة الضريبية كفوته ونزيهة.

4- نشر الوعي الضريبي.

5- فرض عقوبات رادعة⁽⁵⁹⁾.

من خلال استقراء للمواد التي عالج به المشرع الجرائم والعقوبات وبالأخص في نصوص المواد (56، 57، 58) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (13) لسنة 1982 المعدل تبين أن المبالغ المنصوص عليهم في هذه المواد كغرامة مالية على المكلفين سواء كانوا أشخاصاً أم شركات عند مخالفتهم لأحكام نصوص هذا القانون ضئيلة جداً ولأنه مضى على صدور هذا القانون ما يقارب أربعة عقود من الزمن وهذا يدل على عدم جدية وكفائه القائمين على تطبيق هذا القانون كان بإمكان المشرع أن يجعل هذه الغرامات نسبة مئوية بدلاً من تعديله في كل مرة وفق نسب التضخم، وكان من المفترض على المشرع أن لا يسلك فقط جانب التهريب بل كان عليه منح الحوافز الضريبية للمكلفين لكي ينمو لديهم الرغبة في الامتثال الطوعي كما ذكرناه سابقاً في تحصيل الضرائب، وهذه يجعل من الإدارة الضريبية ذات سمعة وكفاءة في أداره العملية الضريبية ومن ثم العمل على زيادة الوعد الضريبي لدى المكلفين في العراق دون الحاجة إلى اللجوء إلى التجنب الضريبي أو التهريب منها من قبلهم وعندئذ بدوره يحث إلى زيادة ملموسة في الواردات الضريبية وزيادة عائدات الخزنة العامة للدولة، فضلاً عن ذلك أن ضعف الحصيلة الضريبية مقارنة بدول العالم الأخرى⁽⁶⁰⁾، وذلك بسبب كثرة الاعفاءات الضريبية وتردي الوضع الأمني في العراق وعدم استقراره بعد 2003 ولحد الآن وانتشار فساد مالي وإداري كبير حيث بلغ أعلى نسبه ضريبية في العراق عام 2010 سوى 6.5%⁽⁶¹⁾.

عادة يحاول المكلف دفع أقل ضريبة ممكنة ولكن عندما تعتقد الحكومة بأن المكلف قد ذهب بعيداً متجاوزاً عن طريق التخفيف إلى حد التجنب الضريبي كان للمشرع التدخل للحد من هذا الخطر كون معظم التشريعات تتميز بقدر من الغموض لأن المشرع لا يمكنه توقع كل شيء، لذلك

يستخدم القانون لمكافحة التجنب الضريبي، ويطلب المكلف تطبيق نصوص القانون حرفياً عليه حتى لا يتجاوز الحاكم بتفسيره حدود النص المكتوب الأمر الذي يمكن المكلف من استغلال هذه النصوص في تجنب ضريبي وهكذا تصبح لعبة التجنب ومكافحته سجلاً بين المكلف والمشرع، لذلك يجب أن تتضمن القواعد التشريعية لمكافحة التجنب معايير محددة تتضمن الخطوات الاستباقية للتجنب بدلاً من الاعتماد على الماضي وتكون مفيدة وواضحة وشفافة ومدى قابليتها للتطبيق أو الالتزام بها، فضلاً عن ذلك هناك قواعد عامة لمكافحة التجنب الضريبي وتمتاز هذه القواعد بأنها تعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة في مكافحة التجنب بصورة ووسائله المختلفة ولكنها تزيد من تعقيد وغموض التشريع الضريبي وكثرة القضايا الضريبية في المحاكم حول مدى سلامة تطبيق هذه القواعد⁽⁶²⁾.

الفرع الثاني: تعديل التشريعات والاتفاقيات الدولية:

لا تقف محاولات التجنب الضريبي عند حدود إقليم الدولة صاحبة العلاقة بل تتعداها إلى غيرها من أقاليم دول أخرى ترتبط المكلف برابطة التعامل أو الإقامة والهدف منه هو إخفاء وتهريب أموال المكلف القابلة للحجز من جهة جباه الضرائب إلى دولة أخرى لأن الدولة لا تستطيع بالحق بالمجنبيين والمتهربين من الضرائب إلى بلدان أخرى كونها لا تمتلك السيادة عليها الدول لذلك التجأت الدول إلى عقد اتفاقيات ومعاهدات ضريبية وكذلك يمكن للدولة اللجوء إلى اتخاذ تدابير احترازية أخرى داخلية المتمثل بمنع تدفق المبالغ المالية إلى خارج الدولة ومغادرتها من قبل أي من كان إلا بعد أن يحصل على براءة الذمة من الهيئة العامة للضرائب⁽⁶³⁾.

عليه اهتمت الدول لموضوع التجنب الضريبي وتهربها حيث بمساعدة إدارية دولية في مجال الضريبة ثم قامت بإنشاء مشاريع نماذج لاتفاقيات إدارية وقضائية دولية إلا أنه هناك عامل يحد من تنفيذ هذه الاتفاقيات أغلب الأحيان⁽⁶⁴⁾:

1- أن هذه الاتفاقيات والمعاهدات تكمن نجاحهم من خلال تعاون واتفاق جميع الدول على محاربة التجنب الضريبي والتهرب منها وهذا لا يمكن تحقيقه في الوقت الحاضر لعدم انضمام جميع الدول في هذه المعاهدات والاتفاقيات فضلاً عن تباطؤ بعض الدول للقيام بالإجراءات الضرورية بالتعاون مع بقية البلدان للحد من ظاهره التجنب الضريبي وتهربها للاستفادة مما هو موجود من أموال على أراضيها.

2- تتمثل بالشرط الأمني الموجود في هذه الاتفاقيات والمعاهدات الذي سمح للدول المنظمة فيها رفض كل طلب يتقدم إليها من الدول المتعاقد لغرض المساعدة في إجراء الرقابة المالية فضلاً عما هو موجود مثل الروتينيات الإدارية عند طلب المعلومة من وزارة المالية إلى وزارة الخارجية للبلدين المعنيين وأن البطء في تطبيق هذه المعاهدات أو الاتفاقيات مما يمنح فرصة أمام المكلف الاستفادة من هذا البطء فضلاً عن كل ملاحقة في هذا المجال، وإن هذه السلبات التي ذكرناه

فيما سبق التي تقف عائقاً أمام مكافحة حالة التجنب الضريبي وتهربها عندئذ يجب على الدول اتخاذ بعض الإجراءات للحد منها وهي⁽⁶⁵⁾:

أولاً: الاطلاع على ما للأفراد من أموال في الخارج وذلك عن طريق المكلفين أنفسهم من خلال تقديم إقراراتهم عن إيراداتهم المتحققة في الخارج وكذلك الإقرارات والبيانات والمعلومات عن دخول المكلفين عن طريق البنوك التي تتعامل بأموال الأفراد ويقوم هذه البنوك في حالات عده باستقطاع الضرائب المستحقة على المكلفين وتحويلها للخزينة العامة للدولة مباشرة.

ثانياً: عقد المعاهدات والاتفاقات الدولية بشكل موسع لأنها ضرورية من أجل الوصول إلى ما لدى الأفراد من معلومات مالية بيسر وسهولة وتحصيل مما هو مقرر عليه من الضرائب المستحقة عليهم وفضل عن فرض العقوبات الضرورية على المتجنب من دفع الضريبة أو التهرب منها. عليه فإن التعاون الدولي يستند على وسائل وآليات عدة لمواجهة التجنب الضريبي والتهرب منها على مستوى الدولي ومنها:

1- التنسيق الضريبي يقصد به بين مجموع من الدول يعود أحد الأساليب والآليات المهمة والجديدة للحد من ظاهرة التجنب الضريبي الدولي ويتمثل في تنسيق النظم والقوانين الضريبية بحيث تكون متناغمة ومتقاربة⁽⁶⁶⁾.

2- المساواة في المعاملة أغلب الاتفاقيات الضريبية الثنائية تنص على ضمان المساواة في المعاملة بين الاشخاص الطبيعيين والمعنويين لكل الدولتين مجال الخضوع للضريبة وذلك لتجنب الازدواج الضريبي فضلاً عن ذلك لتشجيع المستثمرين الاجانب على الاستثمار في الدول المضيفة⁽⁶⁷⁾.

3- الشفافية الضريبية ويقصد بها تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية لمعرفة مدى مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم وكذلك للحد من ظاهرة الفساد الإداري والتلاعب بمقدار الضريبة وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جذب الاستثمارات الأجنبية.

4- الشفافية المصرفية أغلب الدول سن قوانين الشفافية المصرفية والتأكد عليها في معظم الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي وذلك نتيجة لتزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية وكذلك لإتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب والايداع والأرباح والمدخيل والفوائد والمبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي⁽⁶⁸⁾.

5- المساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي لتقادي الخلل والثغرات والنقائص التي تعترى الاتفاقيات الثنائية المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي والحد من التجنب الضريبي والتهرب منها عملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على إبرام اتفاقية المساعدة الإدارية في المجال

الضريبي التي دخلت حيز التنفيذ في عام 2011، بخصوص المساعدات المتبادلة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات⁽⁶⁹⁾.

بناء على ما سبق مما لا شك إليه فيه أن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية قد ساهم وبشكل فعال في الاستجابة لحاجات ملحة تفرضها طبيعة الاستثمارات الدولية الأموال عبر أقاليم الدول في عالم يتجه نحو تدويل الأنشطة الاقتصادية والتخلي عن ضوابط السيادة التي كانت تتمسك بها الدول إلى وقت قريب وتمكنت هذه الاتفاقيات الدولية من تشجيع حركة الاستثمارات الأجنبية وأتاحت للشركات المتعددة الجنسيات المشاركة الفعالة في دفع عجلة الاقتصاد العالمي مع ذلك في الوقت ذاتها كشف عن اختلالات غير مسبوقه وخطيرة كاستعمال أسعار تنازل غير حقيقية في العمليات مع فروع تلك الشركات والمعاملات الوهمية التي تسمح بتبييض الأرباح غير المعلن عنها مما دعا إلى إعادة النظر في الاتفاقيات الضريبية وفق منظور جديد.

الخاتمة:

استعرضنا في هذا البحث مسألة فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز من خلال الوقوف على نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل والقوانين الضريبية للدول المقارنة، بقي أن نسجل النتائج التي توصلنا إليها في هذه الدراسة، فضلاً عن التوصيات التي أمكن تقديمها في إطار الموضوع عسى أن يطلع المشرع العراقي عليها للإفادة منها وكما يأتي:

أولاً: النتائج:

- 1- من خلال ما توصلنا إليه خلال هذا البحث نجد بشكل واضح وجلي أن هناك سياسة ضريبية مرتبكة ومبهمه تعترتها الغموض نتيجة كثرة التعديلات التي حصلت على القوانين الضريبية المعمولة في العراق وبالأخص قانون ضريبة الدخل الرقم 113 لسنة 1982 المعدل، فضلاً عن افتقارهم للمبادئ والقواعد المتينة.
- 2- تبين من خلال هذه الدراسة هناك انتشار واسع لظاهرة التجنب الضريبي وهدر مال العام في العراق وهذا بدوره يخلق خلل بمبدأ العدالة الضريبية وتوزيع الأعباء العامة ومن ثم تأثيرها في انخفاض الإيرادات الضريبية في دعم خزانة الدولة.
- 3- غياب التوعية والإدارة الضريبية الكفوءة مما يتسبب في خلق نفور عام تجاه الضريبة لدى الممولين والمكلفين.
- 4- وجود ثغرات تشريعية في القوانين الضريبية مما يخلق إرباك ومشاكل للإدارة الضريبية فضلاً عن ارتفاع سعر الضريبة وثقل العبء الضريبي كل ذلك مما يشكل خطورة أكثر للتجنب الضريبي وتهربها.

- 5- غياب دور الإعلام الضريبي والأخذ بالوسائل الحديثة التكنولوجية كالمواقع الإلكترونية ليسهل للمكلفين الاطلاع كل ما هو يتعلق بالضريبة.
- 6- اتضح وبشكل جلي أن هناك أسباباً كثيرة مما يؤدي إلى التجنب الضريبي أو التهرب منها وهي الشعور بعدم المساواة والعدالة في توزيع الأعباء الضريبية وضعف روح الجماعة وعدم وجود ولاء للوطن وكذلك عدم المساواة في تطبيق القوانين الضريبية.
- 7- تعقد الإجراءات الضريبية الروتينية فهي التي تسبب في خلق الكراهية تجاه الضرائب والتجنب منها.
- 8- عدم توفر الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية أدى إلى اتساع الفجوة بين الطرفين.
- 9- أن بعض المكلفين يشعرون بعدم الثقة بالإدارة الضريبية وعدم الشعور بالحصول على خدمات عامة مقابل دفع الضرائب.
- 10- ضعف فاعلية الفحص الضريبي وذلك لأن عملهم يقتصر على تدقيق الإقرارات من الناحية الشكلية والحسابية والمقترحات للمعالجة والإصلاح.
- 11- من خلال هذه الدراسة يلاحظ أن تقدير الضريبة من قبل موظف الضريبة مرتفعة وخاصة في العراق ليس حرصاً منه لزيادة الحصيلة الضريبة وإنما قد يكون لأغراض تساومينه مع المكلفين مما يفتح عندئذ الأبواب على مصراعيه أمام الفساد المالي بالإضافة إلى الإجراءات الشكلية الروتينية المعقدة سيجعل من الممول أو المكلف ينفر منهم مع خلق نوع من التشاؤم من حيث توقعاته الاقتصادية وبالتالي قد يؤدي إلى زيادة التجنب الضريبي أو التهرب منها بصورة تامة أو جزئية من دفع ما هو مقدر عليه من الضريبة ومن ثم عدم الامتثال الضريبي الطوعي لدى المكلف.

ثانياً: التوصيات:

- 1- العمل على ربط الإدارة الضريبية بشبكة الإنترنت لتبادل المعلومات والبيانات بسهولة ومن ثم إحكام الرقابة عليها للحد من التجنب الضريبي.
- 2- محاربة الفساد المالي والإداري وهدر المال العام في البلاد بكل طرق السانحة لقلعهم من جذورهم وترشيد الإنفاق العام وتوجيهه بما يخدم المصلحة العامة حتى يشعر كل فرد يعيش في هذه الدولة وبالأخص المكلف أن حصيلة الضريبة وبقية الموارد العامة في الدولة إنما يعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة وغير مباشرة.
- 3- إنشاء بوابة ضريبية إلكترونية متكاملة لإدارة المعاملات الضريبية بحيث تعتمد على أحدث النظم والتقنيات (نظام SAP العالمي لإدارة الأعمال)، لكي تقدم أفضل الخدمات وإتاحتها بشكل فعال ويسر بحيث تقوم بربط العلاقة بين المكلفين والهيئة العامة للضرائب والأطراف الحكومية الأخرى

ذات العلاقة، مهمتها القيام بإدارة أنواع الضرائب المختلفة في الدولة وحسابها ومراجعتها، كما تساعد المكلفين على معرفة الإجراءات الخاصة بمعاملاتهم بشكل إلكتروني بما يساهم في تحقيق نتائج أفضل بشكل عام للدولة.

4- على الدولة أن تنتشر الثقافة الضريبية بين عموم أفراد المجتمع العراقي وعلى جميع المستويات السياسية والاقتصادية من حيث التركيز على ماهية الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقه وإبراز دور حصيلة الضريبة كإيرادات في رفق لالتزام المكلفين بأحكام وقواعد الضريبة كالتزام أخلاقي وواجب وطني والابتعاد كل البعد عن ظاهرة التجنب الضريبي بنوعها المشروع وغير المشروع.

5- العمل بموجب مبدأ الثواب لموظفي الإدارة الضريبية من خلال العمل بنظام الحوافز والمخصصات للحيلولة دون وقوعهم في هدر مال العام الناجم عن الإغراءات المالية (الرشوة)، التي قد تعرض عليهم من قبل بعض الممولين والمكلفين.

6- ضرورة الانفتاح على تجارب الأنظمة الضريبية المتقدمة في دول العالم كما ذكرناه في سياق بحثنا هذا وإفادة منهم في مجالات العمل المختلفة من ضمنها الإدارة الضريبية في العراق، لاننت الأنظمة الضريبية فيها تعاني من التخلف والاعتماد على وسائل قديمة وعدم مواكبتها للتطور التكنولوجي الحاصل اليوم على المستوى الدولي مما جعل عملية التحصيل للضرائب غير مناسبة مع حجم الأعمال وطبيعتها في العراق.

المراجع:

القران الكريم

اولاً: الكتب باللغة العربية

أ- المؤلفات العامة

- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية: القاهرة، 1990.
- أسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية ومدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية المبادرة المصرية لحقوق الشخصية، الجامعة الأمريكية، القاهرة، 2015.
- د. أعاد علي حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- د. حسين سلوم، القانون المالي الضريبي (دراسة مقارنة)، ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990.
- د. خالد شحاتة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

- د. خالد محمد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.
- د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الوطنية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
- د. سعيد عبد المنعم، مفاهيم ومبادئ التخطيط الضريبي لخدمة المستثمرين، المؤتمر الضريبي السادس عشر لكلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2009.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي، بيروت، 2008.
- صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- د. عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
- عبد المطلب عبد الحميد، العولمة الاقتصادية (منظماتها - شركاتها - تداعياتها)، دون دار طبع، الإسكندرية، 2006.
- د. غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار البيارق، الأردن، 1998.
- د. فرزت فرحان، المالية العامة (التشريع الضريبي العام)، دراسة التشريع الضريبي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997.
- د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- نيكولاس مشاكسون، ترجمة فاطمة نصر، مافيا إخفاء الأموال المنهوبة، ط1، إصدارات سطور الجديدة، القاهرة، 2011.

ب- المؤلفات المترجمة

- Ato, taxation; statistics 2004; Asummarg of income axreturns for 2005/2006, financial year, chapter 2, personal tax at www.ato.gov.au
- Castagnede, B. (2006). Precisde Fiscalite Internationale. Parsis. P.8. presse Universitaire De France, zeme Edition.
- Danial Haberly and Dariusz wojcik, tax Itavens and the production of offshore fd1; an empirical analysis (journal of economic Geography), Vol.15, Issuel, January 2015, espicaly, p.78-80.
- Johnson, Kaufmann And Zoido-Lobation (1998), O.P.C.it. p.205.
- Kimberly E, Clausing, the effect of profit shifting on the corporate tax in the united states and Beyond, (National tax journal), (96;4) December, 2016, p906-907.

- Kokke, M and F, Wezig, taxation and financing for de relopment, somo, (October 2008).
- L.G. Wallsahutzky, "Towards the definition of the term tax avoidance", Australian tax Review, Vol.48. 1985. p.48-58
- Rochel Annetooma; Lagis Lation Avoidance, IBFD, The Nether Lands, 2008, p26.
- Schneider, Friedrich And Reinhard neck, The Development Of The Shadow Economy Under Changing Tax SYSTEMS And Structures, Finan-Archiv N.F, Vol.50 NO.3, 1993, PP.109-130.
- Silem Ahmed; Albertini (jean-mavie) Lexiqued economie Dalloz. 1999, page.389.
- Simon James And Clinton Alley; Tax Compliance...0p.Cit. p.
- Tamber Grauberg: Anti-Tax-Avoidance Measures And Their Compliance With Community Law, Juridical Internationl Review, Vol.xvi, 2009, p.141.
- WHAT is the Difference Between Tax, Wkmlaw, Edited 27/7/2021, Retrieved, 20/1/2018.
- Yassie Hodges: Detailed Guide Lines For Improyed Tax...0p.Cit.p.7.-Pakarang Chuenjit; The Culture Of Taxation...0p.Cit.P.30

ثانياً: الرسائل والاطاريح الجامعية

- احمد كامل خليل، اصلاح الادارة الضريبية في مصر (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بني سويف، 2018.
- جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي ومكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، سنة 1982.
- حجار مبروكة، اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة اكياس التغليف، رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة، 2006، ص(44).
- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية القانون والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، جزائر، 2007.
- د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدولة النامية، اطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1998.
- صلاح محمد توفيق قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003.

لقاء فنان ثامر زيدان، دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق لمدة (1995-2010) وسبل تفعيلها)، رسالة ماجستير، قسم الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2012.

نيفن عصمت عبدالكريم خليفة، التعاون الضريبي الدولي من اجل مكافحة التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية، اطروحة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2010.

ثالثاً: البحوث والمقالات

أ- البحوث

أحمد عبد العزيز وجاسم زكريا وفراس عبد الجليل الطحان، الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (85)، جامعة كربلاء، العراق، 2010.
خالد الخطيب، التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة دمشق، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000.

رشا عبد المجيد سعيد النعيمي، التهرب الضريبي في المهن ودراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2005.
زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (1)، 2011.

أ. سليمان توير وأن. نور الدين بتيليش، وأ. عمر الفاروق، دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، بحث منشور على موقع جامعة قاصدي مرباح ورقلة الإلكتروني: [https:// manifest. univ = ouargl](https://manifest.univ=ouargl)

سهام محمد علي حسين، أسعار التمويل في الشركات المتعددة الجنسية والنظام الضريبي (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية، 1998، ص (25).

طارق السلومي، تجريم الغش في المادة الضريبية، بحث منشور في مجلة السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات، العدد السادس، مطبعة الأمنية، الرباط، 2014.

عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، بحث منشور في مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد (8)، سنة 2012.

عمرو المنير، ألاعب التهرب عبر الملاذات الضريبية، بحث منشور في جريدة المال، الثلاثاء، 30/أبريل/2019.

محمد شكيري، أهمية التواصل في تدبير الضريبة، بحث منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد (43)، مارس، سنة 2002.

د. موفق عبد الحسين محمد وعلي عباس كريم، إمكانية تطبيق الحكومة الإلكترونية في الهيئة العامة للضرائب من وجهة نظر عاملها، بحث منشور في مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الثاني والسبعون، سنة 2012

د. يسري مهدي السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع، العدد التاسع، سنة 2012، ص (138).

ب- المقالات

سهى عودة، الرشوة في العراق... الانجاز مقابل الدفع، مقال منشور على موقع العربي الالكتروني بتاريخ 18/اكتوبر/2021، على الموقع الالكتروني: www.alaraby.co.uk

رابعاً: الدوريات والمقالات القانونية

أ- الدوريات:

مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية

مجلة كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة المستنصرية/العراق

مجلة الادارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء/ العراق

مجلة الادارة والاقتصاد/ جامعة الملك عبد العزيز/ السعودية

المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية

جريدة المال

مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية

مجلة السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات

مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية

ب- المواقع الالكترونية:

التقرير السنوي العام للموازنات العراقية وزارة المالية على الموقع الالكتروني:

www.mof.gov.iglar

ينظر تقييم الهيئة العامة للضرائب العراقية لعام 2009، المنشور على الموقع الالكتروني بتاريخ

www.tax.mof.gov.iq: 2013/8/30

موقع جامعة قاصدي مرباح ورقلة الالكتروني: - <https://manifest.univ=ouargl>

www.ato.gov.a

الموقع الالكتروني: www.alaraby.co.uk

خامساً: الدساتير

دستور جمهورية العراق 2005 الدائم.

سادساً: القوانين والاتفاقيات

- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
 قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة 2014 المعدل.
 قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004.
 قانون ضريبة الدخل القطري رقم (21) لسنة 2009.
 قانون ضريبة الدخل اليمني رقم (17) لسنة 2010.
 قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.
 قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1915.
 الاتفاقية الثنائية بين العراق ودولة الامارات العربية رقم (10) لسنة 2019.
 الاتفاقية الثنائية بين العراق والدولة الهنكارية رقم (18) لسنة 2020.

الهوامش:

- (1) L.G.Wallsahutzky, "Towards the definition of the term tax avoidance", Australian tax Review, Vol.48.1985.p.48-58.
- (2) د. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المصري والمقارن دراسة تحليلية مقارنة لظاهرة التجنب الضريبي وكيف تعاملت معها التشريعات الضريبية الوطنية والعربية مع إشارة خاصة للتشريع المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص(16-17).
- (3) د. سعيد عبد المنعم، مفاهيم ومبادئ التخطيط الضريبي لخدمة المستثمرين، المؤتمر الضريبي السادس عشر لكلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 2009، ص(25-28).
- (4) المصدر نفسه، ص(20-21).
- (5) مثل المناطق الحرة داخل حدود إقليم الدولة واتساعها إلى ملذات أو ملاجئ ضريبية خارج إقليم الدولة وتعود مثل هذه النشاطات المالية إلى عام 1815، عندما تم تأسيس سويسرا الحيادية في مؤتمر فيينا وظهر مصطلح الملاذ الضريبي على نطاق واسع في خمسينيات القرن الماضي، للتفصيل أكثر ينظر كل من د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدولة النامية، اطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1998، ص(84-85). وكذلك نيفن عصمت عبدالكريم خليفة، التعاون الضريبي الدولي من اجل مكافحة التهرب الضريبي في التجارة الالكترونية، اطروحة دكتوراه في الحقوق، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2010، ص(21-22).
- (6) للتفصيل أكثر ينظر كل من د. اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص(146-149). وكذلك خالد الخطيب، التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة دمشق، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2000، ص(185-195).
- (7) للتفصيل أكثر ينظر المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (34) لسنة 2014 المعدل، وكذلك المادة (56) و(57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- (8) ينظر د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص(22-25).
- يلاحظ أن عدد المتحاسبين في العراق مقارنة بعدد المكلفين بضريبة الدخل ما بين (1998-2010)، نسبة منخفضة جداً، إذ بلغت نسبة (23%) سنة 1998، و(43%) سنة 2002، وانخفضت إلى (10%) سنة 2005، هذا يدل على ارتفاع معدل التهرب الضريبي بين مكلفي ضريبة الدخل وذلك بسبب الظروف السياسية والاقتصادية والأمنية التي

- مر بها البلد مما أدى إلى عدم التزام المكلفين بدفع الضريبة المفروضة عليهم، للتفصيل أكثر ينظر د. يسري مهدي السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع، العدد التاسع، سنة 2012، ص(138).
- (9) William.B.Barker; The Ideology of Tax Avoidance, Loyola, University Chicago Law Journal, Vol.40, 2009, P.242.
- (10) د. رمضان صديق، مصدر سابق، ص(26-27).
- (11) Silem Ahmed; Albertini (jean-mavie) Lexique economie Dalloz. 1999. page.389.
- (12) رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية القانون والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، جزائر، 2007، ص(24).
- (13) صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص(33-34).
- (14) احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص(18).
- (15) WHAT is the Difference Between Tax, Wkmlaw, Edited 27/7/2021, Retrieved, 20/1/2018.
- (16) طارق السلومي، تجريم العش في المادة الضريبية، بحث منشور في مجلة السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات، العدد السادس، مطبعة الامنية، الرباط، 2014، ص(5).
- (17) محمد شكيري، اهمية التواصل في تدبير الضريبة، بحث منشور في المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد(43)، مارس، سنة 2002، ص(91).
- الجدير بالذكر هنا، هو ان ادارة الجهاز الضريبي في العراق يجب اعادة النظر فيها وتخليص اقسامها من العناصر الفاسدة فيها والاهتمام برفع كفاءة ومستوى موظفي الجهاز الضريبي وخاصة المكلفين بإدارة التحصيل الضريبي وتطوير قدراتهم الوظيفية وادخال التكنولوجيا في عمل الجهاز، وتفعيل الجهاز الرقابي للهيئة العامة للضرائب وضبط الوعاء الضريبي والحد من مظاهر التهرب الضريبي وتشديد العقوبات على المتخلفين عن دفع الضريبة.
- (18) د. خالد شحاته الخطيب واحمد زهير شامية، اسس المالية العامة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، 2007، ص(217).
- (19) لذلك نرى أن العراق يعاني من كثرة التشريعات الضريبية ومن ثم إن المشرع العراقي يرغب كثيراً في تحديد وتعديل القوانين الضريبية لمواكبة التطورات والظروف الاقتصادية في العراق، لأن هذه الكمية من القوانين الضريبية يخلق نوع من الأخطاء من قبل السلطة المالية في حساب الدين الضريبي الذي قد يكون ملغاة أو معدلاً وهذا يدفع المكلفون بالتجنب من الضريبة.
- (20) رشا عبدالمجيد سعيد النعمي، التهرب الضريبي في المهن ودراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2005، ص(29).
- نرى بما أن التهرب بأنواعها ومن ضمنها التجنب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، عليه كلما كان العقوبة مشددة التي يفرضها المشرع على جريمة التهرب من الضرائب يؤدي حتماً إلى الإقلال من التهرب الضريبي والعكس صحيح تماماً وكذلك تطبيق هذا الكلام على ضعف التخصص في مكافحته سواء من قبل موظفي الإدارة الضريبية أو محققي العدل أو الشرطة التي يعد من أسباب زيادة تلك الجرائم الضريبية.
- (21) جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي ومكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، سنة 1982، ص(143).
- نرى أن زيادة العبء الضريبي والعبء النفسي للمكلف يكون نتيجة فرض أكثر من ضريبة واحدة على الوعاء الضريبي الواحد وعلى المكلف نفسه وما يسمى بالازدواج الضريبي ينعكس سلباً على المكلف نتيجة لردة الفعل الذي ينتج عنه في الأخير إلى التجنب والتهرب من الضريبة والتخلص منها.
- (22) د. موفق عبد الحسين محمد وعلي عباس كريم، امكانية تطبيق الحكومة الالكترونية في الهيئة العامة للضرائب من وجهة نظر عاملها، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الثاني والسبعون، سنة 2012، ص(38).
- نرى ان اسباب التهرب من ضريبة الدخل في العراق يعود الى ضعف الوعي الضريبي في المجتمع العراقي وعدم قناعة المكلف بحاجة الدولة الى هذه الضرائب بسبب ايرادات النفط الضخمة فضلاً عن نقشي الفساد المالي على جميع اصعدة الدولة ومن ثم عدم قناعة المكلف ما يقدمه الدولة من خدمات اليه التي لا يرتقي الى المستوى المطلوب، وكذلك الضعف في توفير الخبرة المطلوبة لدى الكوادر المختصة في تخمين المقدرة الضريبية لدى الممولين وعدم مواكبة للتطورات العلمية والتكنولوجية نتيجة لقلّة الدورات والبرامج التدريبية داخل او خارج العراق، فضلاً عن عدم انسجام قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل، مع ما يحصل في الوقت

- الحاضر من متغيرات اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى كثرة التعديلات التي جرت عليه مما يؤدي الى عدم الاستقرار وحالة من الغموض على نصوصه مما يساعد على التهرب الضريبي.
- (23) ينظر المادة (3/فق ثانياً) من قانون الاستثمار العراقي رقم (13) لسنة 2006 المعدل بالقانون رقم (50) لسنة 1915، حيث نصت على ان يمنح المشاريع الحاصلة على اجازة الاستثمار من الهيئة العامة للاستثمار تسهيلات اضافية واعفاءات من الضرائب والرسوم بحسب ما ورد في هذا القانون.
- (24) اسامة دياب، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الاجتماعية ومدة العدالة الاقتصادية والاجتماعية المبادرة المصرية للحقوق الشخصية، الجامعة الامريكية، القاهرة، 2015، ص(9-8).
- (25) Kimberly E, Clausing, the effect of profit shifting on the corporate tax in the united states and Beyond, (National tax journal), (96;4) December, 2016, p906-907.
- (26) Danial Haberly and Dariusz wojcik, tax Itavens and the production of offshore fd1;an empirical analysis (journal of economic Geography), Vol.15, Issuel, January 2015, espically, p.78-80.
- (27) عمرو المنير، الاعيب التهرب عبر الملاذات الضريبية، بحث منشور في جريدة المال، الثلاثاء، 30/ابريل/2019، ص(6).
- (28) د. خالد محمد المهاني، التهرب الضريبي واساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010، ص(128-129).
- (29) د. يونس احمد البطرق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص(19).
- (30) Kokke, M and F, Wezig, taxation and financing for de relopment,somo, (October 2008)
- (31) Ato, taxation; statistics 2004; Asummarg of income axreturns for 2005/2006, financial year, chapter 2, personal tax at www.ato.gov.au
- (32) ينظر المادة (54) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم(113) لسنة 1982 المعدل النافذ.
- (33) ينظر المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.
- (34) عبد المطلب عبد الحميد، العولمة الاقتصادية (منظماتها-شركاتها- تداعياتها)، بدون دار طبع، الاسكندرية، 2006، ص(19).
- (35) Castagnede, B. (2006). precisde Fiscalite Internationale. Parsis. P.8. presse Universitaire De France, zeme Edition.
- (36) احمد عبدالعزيز وجاسم زكريا وفراس عبدالجليل الطحان، الشركات المتعددة الجنسيات واثرها على الدول النامية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد(85)، جامعة كربلاء، العراق، 2010، ص(113).
- (37) زهرة حيو، التهرب الضريبي الدولي، بحث منشور في مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد(27)، العدد(1)، 2011، ص(420).
- (38) اسامة دياب، مصدر سابق، ص(5).
- (39) نيكولاس شاكسون، ترجمة فاطمة نصر، مافيا اخفاء الاموال المنهوبة، ط1، اصدارات سطور الجديدة، القاهرة، 2011، ص(23-25).
- (40) زهرة حيو، مصدر سابق، ص(420-422).
- (41) سهام محمد علي حسين، اسعار التمويل في الشركات المتعددة الجنسية والنظام الضريبي (دراسة مقارنة)، بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، السعودية، 1998، ص(25).
- (42) سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي، بيروت، 2008، ص(101).
- (43) المصدر نفسه، ص(63).
- (44) زهرة حيو، مصدر سابق، ص(429).
- (45) ينظر د. عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الاسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2006، ص(112).
- لذلك نرى أن سبب التجنب من دفع الضريبة المقدره على المكلف البحث عن الثغرات القانونية في القوانين الضريبية النافذة في الدول قد يعود إلى أسباب عدة، وخاصة ما يمر به البلدان في الوقت الحاضر من أزمات اقتصادية وسياسية واجتماعية منها ارتفاع أسعار الضرائب مقارنة ما يقدمه الدولة من خدمات عامة إلى المواطنين وكذلك إهدار المال العام بشكل مفرط والتجاوز عليه بشكل فاضح وخاصة قضية ما سمي (بسرقه القرن)، التي جرى ما بين سبتمبر 2021 وأغسطس 2022 في العراق، وذلك بسرقه ما يقارب من 2.5 مليار دولار من أموال

الضرائب نتيجة للفساد المستشري في العراق، حيث يحتل المرتبة (157) بين (180) دولة، في مؤشر منظمة الشفافية الدولية عن مدركات الفساد الذي يعد سبباً جديراً ورئيسياً للاختلال الوظيفي في العراق، فضلاً عن أعباء الضرائب ليس موزعاً توزيعاً منصفاً وهكذا عندما يكون اتجاه وموقف الممولين أو المكلفين اتجاه الحكومة وسياستها الضريبية، مصروفاتها سلبية وتكون إدارة الضرائب سيئة فإنه من الأرجح أن يزدهر نشاط التجنب الضريبي والتهرب الضريبي من جانب المكلفين.

(46) ينظر كل من: - د. عبد الحكيم الشرفاوي، مصدر سابق، ص(111-113).

(47) المصدر نفسه، ص(47).

Schneider, Friedrich And Reinhard neck, The Development Of The Shadow Economy (48) Under Changing Tax SYSTEMS And Structures, Finan-Archiv N.F, Vol.50 N0.3, 1993,

PP.109-130.

(49) د. عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي، مصدر سابق، ص(36).

Johnson, Kaufmann And Zoido-Lobation (1998), O.P.C. it. p.205. (50)

مع الأسف ما نراه اليوم في العراق هو ما يطلق عليه بالفساد البيروقراطي لأن بعض الموظفين الذين يشغلون مناصب عليا في الدولة تستخدمونها للحصول على مكاسب خاصة وهذا الاستخدام غير قانوني وغير مشروع، حتى وصل الأمر في كثير من الأحيان إلى بيع وشراء الكثير من الوظائف الحكومية وخاصة عند تشكيل كل حكومة جديدة فضلاً عن إعطاء العقود الحكومية للأفراد الذين مستعدون بدفع مبالغ مالية (تحت الطاولة)، أو الرشوة للموظفين الحكوميين الذين يشغلون مراكز ووظائف استراتيجية في الدولة، ومن ثم يمكن للأفراد من المكلفين والممولين للضرائب العامة ممارسة أي نشاط اقتصادي في العراق إذا تطلب لممارستها ترخيصات محددة لأنه بكل سهولة يمكن الحصول عليه دون عناء أو مشقة أو تعطيل مقابل رشوة وفق استيئان نفذته هيئة النزاهة الاتحادية وفق تقريرها السنوي لعام 2020، أن نسبة مدركات الرشوة في العراق بلغت 10.57%، ووفقاً لدراسة نفسها أن نسبة 45.8%، من دافعي الرشواي مضطرين لذلك لأجل تسريع الإجراءات الإدارية أو الحصول على معاملة أو خدمة أفضل، للتفصيل أكثر ينظر سهي عودة، الرشوة في العراق... الإنجاز مقابل الدفع، مقال منشور على موقع العربي الإلكتروني بتاريخ 18/أكتوبر/2021، على الموقع الإلكتروني:

www.alaraby.co.uk

Yassie Hodges: Detailed Guide Lines For Improved Tax...0p.Cit. p.7.-Pakarang (51)

Chuenjit; The Culture Of Taxation...0p. Cit. P.30.

Rochel Annetooma; Lagis Lation Avoidance, IBFD, The Nether Lands, 2008, p26.(52)

(53) مثل السويد والولايات المتحدة الأمريكية وجميع دول أمريكا اللاتينية مثل بيرو وكوستاريكا وبوليفيا وشيلي والارجنتين والمكسيك للتفصيل أكثر ينظر كل من: - p21، ibid، Yassie Hodgos، p27، ibid، Pakarang

Chuenjit

Simon James And Clinton Alley; Tax Compliance...0p.Cit. p.37.(54)

(55) للتفصيل أكثر ينظر احمد كامل خليل، اصلاح الادارة الضريبية في مصر (دراسة مقارنة)، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بني سويف، 2018، ص(26).

(56) يقصد بالإصلاح الضريبي القيام بمجموعة إجراءات معتمدة من أجل تعزيز كفاءة النظام الضريبي وسلامته كالتوجه نحو القيام بزيادة الإيرادات الضريبية خاصة وأن الإيراد الضريبي عنصر مهم وأعلى نحو متزايد في البرامج التي يدعمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ولا سيما أن النظم الضريبية في البلدان النامية بوجه خاص تعاني من تشوهات هيكلية، للتفصيل أكثر ينظر لقاء فنجان ثامر زيدان، دور الضريبة في تمويل الموازنة العامة في العراق لمدة (1995-2010) وسبل تفعيلها، رسالة ماجستير، قسم الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2012، ص(48-49).

(57) السياسة الضريبية: مجموعة من البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمخططة لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية مرغوبة وتجنب آثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق الأهداف العامة. للتفصيل أكثر ينظر حجار مبروكة، أثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف، رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضيايف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارة، 2006، ص(44).

(58) صلاح محمد توفيق قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، قسم المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2003، ص(116).

- (59) حيث جاءت في المادة (58) في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل، (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها).
- (60) حيث بلغ مستوى حصيلة الضريبة في مصر حوالي 64%، وفي الاردن 39%، وفي لبنان 71%، للتفصيل اكثر ينظر تقييم الهيئة العامة للضرائب العراقية لعام 2009، المنشور على الموقع الالكتروني بتاريخ 2013/8/30: www.tax.mof.gov.iq
- (61) وفق التقرير السنوي العام للموازنات العراقية وزارة المالية وكان النسب كالآتي:
عام 2007 (2.93%) وعام 2008 (2.11%) وعام 2009 (5.8%) وعام 2010 (6.5%)، للتفصيل اكثر ينظر الموقع الالكتروني: www.mof.gov.iq
- (62) Tamber Grauberg: Anti- Tax- Avoidance Measures And Their Compliance With Community Law, Juridical International Review, Vol.xvi, 2009, p.141.
- (63) د. حسين سلوم، القانون المالي الضريبي (دراسة مقارنة)، ط1، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1990، ص(159-160).
- (64) د. فوزت فرحان، المالية العامة (التشريع الضريبي العام)، دراسة التشريع الضريبي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997، ص(89-90).
- (65) د. غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار البيارق، الاردن، 1998، ص(186).
- (66) عزوز علي، آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد(8)، سنة 2012، ص(59).
- (67) ينظر قانون الاتفاقية الثنائية بين العراق ودولة الامارات العربية رقم(10) لسنة 2019، المنشور في الجريدة الرسمية العدد(4555) في 2019/9/16، وكذلك قانون الاتفاقية الثنائية بين العراق والدولة الهنكارية رقم(18) لسنة 2020، المنشور في الجريدة الرسمية العدد(4610) في 2021.
- (68) أ. سليمان عتير وأ. نور الدين بعليش، وأ. عمر الفاروق، دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الاداري والمالي، بحث منشور على موقع جامعة قاصدي مرباح ورقلة الالكتروني: <https://manifest.univ=ouargla.dz>
- (69) في (15) اكتوبر 2013، وصل عدد الدول الموقعة على هذه الاتفاقية (58) دولة فيما تعهدت (80) دولة خلال المنتدى حول الشفافية وتبادل المعلومات الضريبية المنعقد في عام 2014، بتكليف نظامها الضريبي وفق متطلبات التبادل التلقائي للمعلومات.