

المفهوم القانوني للتهرب الضريبي وطرق مكافحته في
التشريع العراقي

**The legal concept of tax evasion and ways to combat
it in Iraqi legislation**

أحمد قاسم شياح الغنامي

طالب دكتوراه في القانون الدولي العام

الهيئة العامة للضرائب

Alghannamiahmed33@gmail.com

رقم التصنيف الدولي ISSN 2709-2852

تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٤/٩/٨

تاريخ استلام البحث : ٢٠٢٤/٨/٩

المستخلص

عرفت الضريبة منذ أقدم العصور وكانت المصدر المالي الوحيد للدولة أو الهيئة الحاكمة وتعتبر الضريبة احد الينابيع التي تستقي منها الدول بالأموال لسد نفقاتها العامة لتقديم الخدمات من تعليم وصحة وامن وغيرها، ومع تطور الحديث للدولة اصبح لها بجانب هدفها المالي أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة تسعى الدول لتحقيقها من خلال فرض الضريبة التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والانتاجية توجهه هذه النشاطات الوجهة السليمة.



مجلة العلوم المالية والمحاسبية

العدد الثامن عشر/ حزيران ٢٠٢٥

الصفحات ١٤٧ – ١٧٨

فالضريبة في عصرنا الحديث لا يمكن ان تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والادخار والانتاج والاستثمار ألا ان المكلف يعمل جاهدا لتخلص من العبء الضريبي بأشكال مختلفة، ويؤمل لهذه الدراسة أن تبين أهم الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب من الضريبة، والأشكال والأساليب التي يلجؤون إليها المكلفين للتهرب من الضريبة، والوسائل والأساليب التي تحد من التهرب الضريبي وتكافحه، وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية لانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني.

المقدمة

يسعى المشرع عند فرض الضرائب تحقيق التوازن بين هدف الحصول على الضريبة للوفاء باحتياجات الدولة من الاموال ، وتخفيف العبء الضريبي الواقع على كاهل الممولين؛ اي تحقيق التوافق بين العدالة الضريبة والحصيلة ، للحد من إقدام الممولين على التحايل للتهرب من الضريبة او استغلال الثغرات القانونية التي تحول دون وقوعهم تحت طائلة القانون. ومن هنا تبلورت أهمية دراسة مكافحة التهرب الضريبي في ضوء القانون العراقي وذلك للحد من الحالات التي تتمكن بكل سهولة من استغلال الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات الضريبة، ويتهربون من ادائها. وإذا كانت الشريعة الاسلامية هي المنهل العذب الذي لا ينضب وهي الاساس الذي تحاول مواكبته التشريعات الحديثة ، لأنها جمعت القواعد المحكمة، والاحكام الشاملة لكل اعمال المكلفين، اساسها العدل وغايتها تحقيق المساواة، ومصالح العباد والبلاد في الدنيا والاخرة، ولا يقتصر على مجرد مطالعة ما احتوته أحكام الشريعة الاسلامية من أحكام، وإذا كان التخلص من الضرائب يعد امراً مؤثماً، اذا يكون اشد اثماً في التهرب من التكاليف المالية في الشريعة الاسلامية ، بوصفها علاقة بين العبد والرب، بخلاف الضرائب التي تكون فيها العلاقة بين المكلف او الممول وبين السلطة الحاكمة. وقد تناول هذا البحث التهرب الواقع على ضريبة الدخل والبحث في العقوبات الضريبة وما تنظمه هذه العقوبات وذلك للحيلولة دون وقوع التهرب

الضريبي، والتهرب الضريبي عرف منذ نشأة الالتزام الضريبي، ويختلف التهرب الضريبي الذي يعتمد على الغش عن التجنب الضريبي فالتهرب الضريبي لا يكون إلا باتباع وسائل غير مشروعة عكس التجنب الضريبي الذي يتم عبر نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر دون اللجوء إلى وسائل غير مشروعة، فبالرغم من توافر سوء النية إلا أنه يبقى متحفظا بصفته المشروعة. وترتب التشريعات الضريبية التزاما على عاتق المكلف بدفع مبلغ الضريبة وتنظم التشريعات الضريبية أمور أخرى يلزم بها المكلفين وأشخاصا آخرين هادفا منها منع التهرب الضريبي للتأكد من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وتنظيم تحصيلها فليزِم المكلفين بتقديم إقرار عن مقدار ارباحهم كما ويلزم التاجر الذي وقفت منشأته عن العمل بتبليغ الهيئة العامة للضرائب عن ذلك، وسلطة ادارة الضرائب في فرض الضرائب وتحصيلها ليست الا مظهرا من مظاهر سيادة الدولة. كما بحثنا في الاسباب التي تدفع الفرد من التهرب من دفعها وبالتالي التخلص منها عن طريق اتباع وسائل غير قانونية، وما يلحق هذا التهرب من آثار تضر بالمصلحة العامة للدولة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والتنموي.

١-المبحث الاول/منهجية البحث

١.١-أهمية البحث:

تكمُن أهمية البحث في ان التهرب من دفع الضريبة يعد جريمة ضد افراد المجتمع، بل تعد جريمة قومية وخيانة لأمن الوطن والمواطن ومن هنا جاءت اهمية دراسة مكافحة التهرب الضريبي في ضوء القانون العراقي وذلك للحد من الحالات التي تتمكن من استغلال الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات الضريبية، ويتهبون من ادائها. وايضا تكمن اهمية الدراسة في ان الموضوع في غاية الاهمية من حيث الحجم الكبير للضرائب بالنسبة لإيرادات الدولة، ومن حيث ان التهرب الضريبي يخل بمبدأ المساواة بين المكلفين فبينما يستولي المتهبون ضريبيا على بعض المال العام دون

وجه حق، ويدفع المكلفون الامناء الضريبية لقناعتهم بواجبهم في تحمل العبء الضريبي.

٢.١- إشكالية البحث:

تتمثل اشكالية البحث من خلال الاهمية البالغة للضرائب وما ينتج عن التهرب من دفعها من آثار سلبية على اقتصاد وتنمية الدولة، وتكمن مشكلة الموضوع في معرفة فاعلية العقوبات التي نص عليها المشرع وهل هي رادعة او لا في الحد من التهرب الضريبي؟

ويندرج تحت هذه اشكالية العديد من التساؤلات:

- ما هو مفهوم التهرب الضريبي؟
- ما هي انواع التهرب الضريبي؟
- ماهي اسباب وطرق التهرب الضريبي؟
- ماهي آليات مكافحة التهرب الضريبي؟

٣.١- أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان

- ١- تحديد المقصود بالتهرب الضريبي وانواعه والاسباب التي تؤدي إليه.
- ٢- بيان آليات مكافحة التهرب الضريبي والعقوبات التي قررها المشرع للحد من التهرب الضريبي.

٤.١- منهج البحث:

المنهج المتبع في هذا البحث يكون وفقا لأسلوب الدراسة الاستنباطي لأننا بصدد الحديث عن التهرب الضريبي وآليات مكافحته والآثار المترتبة عليه؛ وايضا نعتمد على المنهج التحليلي للنصوص القانونية واتجاهات الفقه واحكام المحاكم في ذلك.

٥.١- خطة البحث:

للإجابة عن التساؤلات الواردة في اشكالية هذه الدراسة تم تقسيم البحث إلى مبحثين: المبحث الاول: ما هية التهرب الضريبي وانواعه.

- المطلب الاول: مفهوم التهرب الضريبي .
- الفرع الاول: المدلول اللغوي للتهرب الضريبي.
- الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي للتهرب الضريبي.
- المطلب الثاني: اشكال التهرب الضريبي .
- الفرع الاول: التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع.
- الفرع الثاني: نطاق التهرب الضريبي .
- المبحث الثاني: طرق واسباب التهرب الضريبي وآليات مكافحته.
- المطلب الاول: طرق واسباب التهرب الضريبي.
- الفرع الاول: طرق التهرب الضريبي.
- الفرع الثاني: اسباب التهرب الضريبي.
- المطلب الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي .
- الفرع الاول: الوسائل الوقائية.
- الفرع الثاني: الوسائل الجزرية.

٢- المبحث الثاني/الجانب النظري

١.٢- ماهية التهرب الضريبي

للمبحث في ماهية التهرب الضريبي لابد من الخوض في تعريفاتها حيث عرفت بعدة تعاريف ونرى من جانبنا أن هناك توافق بين تلك التعريفات من حيث التشريع والاداء وتحديد الضريبة و المكلفين، وعوده على بدء تعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال يفرضه المشرع على المكلف لغرض تمويل النفقات العامة للدولة وتحقيق اهداف السياسة المالية^(١). والضريبة باعتبارها فريضة مالية يلتزم المكلف بأدائها للدولة ، فان عدم ادائها او التهرب منها يعد جريمة تكون محل للتجريم والعقاب ومن المعروف ان الانسان جلي عليه حب المال فأينما وجدت الضريبة وجد التهرب الضريبي لان اغلى

(١) عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد، الموصل ،ط١، ٢٠٠٧، ص٩١.

ما لدى الانسان هو المال، لذا يسعى لتتميته وزيادته وعند الانفاق يكون حريصا بتقليل انفاقه، لذلك فهو يسلك عدة طرق قانونية وغير قانونية من اجل تسديد القليل من الضرائب المفروضة عليه. كما لا يفوتنا من الاشارة إلى تعريف النظام الضريبي الذي هو عبارة عن مجموعة من القوانين والتشريعات الضريبية، والتي تكون صورة فنية متكاملة للضرائب اذ تمثل في مجموعها الوسائل اللازمة لتحقيق اهدافها، وذلك بمساعدة الانظمة والقرارات والتعليمات التي تعد الطرق المعينة التي يعمل بواسطتها نظام الضرائب بكافة اجهزته من اجل تنفيذ كافة المراحل المتعددة بدء من تحديد المادة التي ستخضع للضريبة ، ثم مرحلة الجباية او التحصيل الضريبي^(٢). اما التهرب الضريبي فهو تصرف غير مشروع من قبل المكلف من اجل عدم اداء قيمة الضريبة المستحقة كليا او سداد قيمة اقل من القيمة المفروضة عليه ضريبيا^(٣)، ولما سبق سنبحث في هذا المبحث مفهوم التهرب الضريبي في المطلب الاول، فيما نتناول انواع التهرب الضريبي في المطلب الثاني.

٢.٢- المطلب الاول/ مفهوم التهرب الضريبي

من المسلم به ان التهرب يعتبر ظاهرة اقتصادية وضريبية خطيرة، اذ تتمثل في محاولة المكلف من التخلص كليا او جزئيا من العبء الضريبي المكلف به، من خلال سلك طرق تخالف جوهر القانون، بل قد تصل إلى مخالفة نصوصه^(٤)، حيث اثبتت التجارب أن بعض دافعي الضرائب يسعون من ذلك التهرب التخلص من كل الضريبة او بعضها، وبالتالي نجد ان التهرب الضريبي كمشكلة قائمة تواجه النظام الضريبي في العراق من الناحية التطبيقية ويتخذ اشكالا وصورا مختلفة خاصة في مجال الضرائب المباشرة حيث يتسع نطاق هذه الجريمة فنجد مثلا هنالك مكلفين

(٢) فتحيه بوحلوفه ونعمة قنطور: اثر الوعي الضريبي في الحد من التهرب الضريبي دراسة ميدانية على عينة من دافعي الضرائب ولاية جيجل، رسالة ماجستير، جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل / الجزائر، ٢٠١٩، ص٢٦.

(٣) د. أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص.

(٤) فاضل مرشد حمدان محمود : المنازعات الضريبية ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس - فلسطين ، ٢٠٠٥، ص١٠٣.

بدفع الضريبة يتهربون منها كلياً بحيث يبقون بعيداً عن يد الضرائب ولا يشملهم حصر ولا المسح الميداني حيث يمارس المكلف المتهرب نشاطه التجاري بغير ترخيص قانوني، وقد اجمعت القوانين ان التهرب من اداء الضريبة يعد جريمة ضد افراد المجتمع ، بل تعد جريمة قومية وخيانة لأمن الوطن والمواطن اذ تحرم المواطن من ممارسة حقوقه الدستورية^(٥). عليه ولما تقدم سنتناول في هذا المطلب المدلول اللغوي للتهرب الضريبي في فرع اول والتعريف الاصطلاحي للتهرب الضريبي في فرع ثان.

١.٢.٢- الفرع الاول/المدلول اللغوي للتهرب الضريبي

التهرب لغة: أن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي "هرب" وقد جاء في معجم الوسيط تحت كلمة هرب ما يأتي هرب، هرباً، وهروباً ويقال هرب فلاناً: جعله يهرب، وهرب البضاعة الممنوعة أي ادخلها من بلد إلى اخر خفية^(٦). التهرب مصدر الفعل هرب ومادته (ه - ر - ب) يقال هرب يهرب هرباً أي انه جد في القرار مذعوراً والمهرب هو من يحترم ادخال الاشياء الممنوعة او اخراجها من البلاد^(٧).

٢.٢.٢- الفرع الثاني/ التعريف الاصطلاحي للتهرب الضريبي

لم تتضمن التشريعات والقوانين العراقية تعريفاً جامعاً شاملاً لمفهوم التهرب الضريبي والقانون العراقي شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة ترك الامر للفقهاء بشأن تعريف التهرب الضريبي، حيث ذهب جانب إلى تعريفه بأنه لجوء بعض افراد المجتمع إلى محاولة التخلص بثتى الطرق والاساليب من اداء الضريبة المفروضة على دخولهم او ثرواتهم^(٨). كما يعرف التهرب بأنه محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً او جزئياً من دون ان ينقل عبئها إلى شخص اخر وفي هذه الحالة

(٥) د. أحمد فتحي سرور: المرجع نفسه، ص.

(٦) فاضل مرشد حمدان محمود: المرجع نفسه، ص ١٠٣.

(٧) محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي: مختار الصحاح، دار الرسالة للنشر، الكويت، ١٩٨٢، ص ٦٩٣.

(٨) د. يونس أحمد البطريق: المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٨٤، ص ١١.

لا تتحقق الضريبة^(٩). وعرفه جانب آخر بأنه سلوك المكلف طرق غير قانونية تحمل طابع الغش ونحوه في سبيل التخفيض أو التخلص من الضريبة المفروضة عليه^(١٠). فالتهرب الضريبي يتمثل في سعي المكلف من التخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستخدماً أنواع الوسائل الغير مشروعة قانوناً ولذلك يسميه البعض بالغش الضريبي، نظراً لاعتماده على طرق احتيالية مخالفة للقوانين الضريبي المعمول بها، أو يتخلص المكلف بالتزاماته بدفع الضريبة من خلال وسائل قانونية أو ما يعرف بالتهرب المشروع كأن يقوم مثلاً شخص بتوزيع ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع أثناء حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال على التركات بعد وفاته إلى الضريبة، وعلى الرغم من توافر سوء النية في هذه الحالة إلا أن التهرب يظل دائماً متحفظاً بصفته المشروعة لأن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق طبقاً للقانون وبالتالي لم ينشأ التزام ضريبي للمكلف، يتضح هناك ركنين أساسيين لجريمة التهرب الضريبي وهما:

أ / الركن المادي:

حتى يتحقق الركن المادي يجب توافر ثلاثة عناصر وهي:

♦ طرق احتيالية يستخدمها الجاني.

♦ التملص من اداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة.

♦ ثبوت هذا التملص كان تحت تأثير الاحتيال.

ب/الركن المعنوي:

تتصف هذه الجريمة بأنها عمدية، ويراد بالركن المعنوي هو القصد الجنائي، فطالما لم يتوافر هذا القصد فلا جريمة فقد يشترط القانون في هذه الجريمة قصداً جنائياً خاصاً هو قصد التملص أو التهرب من الضريبة كلها أو جزئها^(١١)، أي بمعنى آخر يتوفر

(٩) د. عادل أحمد حشيش : أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، بيروت ، ١٩٩٢ ، ص ٢٠٠.

(١٠) د. أحمد حسن غلاب ، الأصول العلمية للضرائب ، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، ١٩٧٧ ، ص ١٥٩.

(١١) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٣١٩٧٩ لسنة ٢٠٢٢ق، جلسة ٢٠١٣/٧/٨م، مكتب فني سنة ٦٤، ص ٧٠٨؛ وانظر حكم المحكمة العليا الليبية في الطعن رقم ٢ لسنة ٥٩ق، جلسة

الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي بعلم المكلف بما يقوم به من تصرفات غير قانونية نابعة من ارادة واعية للتخلص من اداء دين الضريبة. ومن خلال ما سبق من التعريفات نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بالتهرب عن الالتزام بدفعها بطرق واساليب متنوعة من اجل التخلص منها، اذ تعتبر ظاهرة عالمية تعاني منها جميع البلدان. اذن التهرب الضريبي هو استعمال طرق احتيالية للتخلص من اداء الضريبة كلياً او جزئياً عن طريق استغلال ثغرات النصوص القانونية الضريبية بشكل فني ودقيق، وبالتالي تحرم الخزينة العامة من إيراداتها.

٣.٢- المطلب الثاني

١.٣.٢- اشكال التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي كما سلف وذكرنا هو وسيلة يلجأ اليها المكلف بالضريبة من اجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه، عموماً ينقسم الى عدة انواع حسب التصنيفات المتبعة في تقسيم التهرب من حيث مشروعيته ونطاقه .

١.١.٣.٢- الفرع الاول/التهرب الضريبي من حيث المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي من حيث شرعيته إلى نوعين هما التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع وهذا ما سنتناوله في التفصيل الآتي :

١- التهرب الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):

يقصد بهذا النوع بانه تملص المكلف القانوني من دفع الضريب دون مخالفة التشريع الضريبي النافذ وهذا التهرب ومهما أخذ شكل الشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضيمر الاجتماعي^(١٢). اذن فالتهرب الضريبي هو التخلص المكلف من اداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي نتج عنه التخلص من دفع الضريبة دون ان تكون هناك مخالفة للنصوص

القانونية، وقد يكون مقصودا من جانب المشرع لتحقيق بعض الاهداف الاقتصادية والاجتماعية، كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الارباح التجارية والصناعية، ثم تستثنى منها بعض ارباح المؤسسات الصناعية ضمن شروط محددة تشجيعا لإنشاء هذه المؤسسات، والمنصوص عليها في القانون، تجنبا لإداء ضريبة الانتاج او التهرب من ضريبة الشركات وذلك عن طريق توزيع هذه الاخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة صلة قرابة من الدرجة الاولى، وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الاموال لضريبة الشركات^(١٣). ويكون التهرب مشروعا في بعض الحالات الآتية:

أ/كأن يرفض المكلف استيراد السلع الاجنبية حتى يتجنب الضريبة الجمركية التي ستفرض عليه.

ب/ اللجوء الى المجالات الاقتصادية التي فيها اعفاءات ضريبية او تفرض فيها الضرائب بسعر اقل، اذا فالتجنب الضريبي امر بقوة القانون فهو لا يتضمن اي مخالفة لأحكام القانون الضريبي وبالتالي لا يرتكب المكلف اي جريمة ومن ثم لا يستحق اي نوع من العقاب^(١٤).

ج/ قيام شخص بنقل ملكية امواله الى ورثته عن طريق بيع خلال حياته تهربا من خضوع هذه الاموال لضريبة التركات او في حالة ان قانون الضريبة لا يخضع الهبات الى الضريبة على التركات فيقوم المورث بهبة بعض امواله على ورثته.

د/ تحويل الضريبة عن طريق تحسين عمليات الانتاج بما يعوض مقدار الضريبة او لجوء المنتج الى انقاص درجة جودة او حجم المنتج مع ابقاء سعر السلعة على ما هو عليه^(١٥).

(١٣) صالح حسن كاظم : مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد ، قسم البحوث والدراسات ، دائرة الشؤون القانونية بحث متاح على الموقع الإلكتروني www.kenanaonline.com

(١٤) د. يحيى أحمد مصطفى قبلي: دراسات في الذكاة المحاسبية الضريبية، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٩٣، ص١٤٣.

(١٥) عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الاثراء للنشر، الاردن، ج٢،

٢.١.٣.٢- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

يراد بالتهرب غير المشروع التخلص من اداء الضريبة المخالفة الصريحة للقوانين وتندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء بالإخفاء او التلاعب بالحسابات او ازدواجها، للتخلص من اداء الضريبة وقد يقع التهرب غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة او عند تحصيلها ومن امثلة التهرب الضريبي في الحالة الاولى ان يتمتع المكلف عن تقديم اقرار بدخوله طبقا للقانون او ان يقدم اقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على اساسها اما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص امواله حيث يتعذر على الهيئة العامة للضرائب ان تستوفي من تلك الاموال مبلغ الضريبة التي تم فرضها على المكلف^(١٦). ويعرف ايضا بانه تلك التصرفات والممارسات التي يسلكها المكلف المخالفة للقانون في سبيل التهرب من اداء الضريبة كليا او جزئيا. والغش الضريبي بهذا المعنى يشترط تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون^(١٧). ويقصد به ايضا تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي عند دفع الضرائب المفروضة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم تصريح بمداخله، او تقديم تصريح ناقص^(١٨). ومن خلال ما تقدم يتبين لنا ان الغش الضريبي هو محاولة التخلص المكلف من اداء الضريبة المستحقة عليه من خلال المخالفة الصريحة للقانون والتشريعات الضريبية. وقد استخدم المشرع في قانون العقوبات العراقي النافذ رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل مصطلح بديل عن التهرب الضريبي وهو الاحتيال او الغش ويكون باستعمال استعمال وسائل غير

ط٢، ٢٠١١، ص١٧٧-١٨٧.

(١٦) محمد البدرى: التهرب الضريبي بين التفسير الاداري والتفسير التشريعي، منشأة المعارف الاسكندرية، جامعة المنوفية، د. ط، ٢٠٠٥، ص٤٢.

(١٧) عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، د. ط، ١٩٧٢، ص٢٢٣.

(١٨) سمية براهيمى وميادة بلعائش: مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث قانونية عربية، العددان ٦٧-٦٨، ٢٠١٤، ص٢٣٣.

مشروعة يمارسها المكلف للإفلات من دفع الدين الضريبي المترتب عليه ،وعليه نرى بأن النتيجة واحدة وان كان المكلف استخدم طرق مختلفة للتهرب الضريبي طالما كان هدف المكلف هو عدم تسديد مبلغ الضريبة المفروضة عليه من قبل السلطة المالية.

وهناك بعض الحالات التي يكون فيها التهرب غير مشروع وهي:

● امتناع المكلف من تقديم تصريح ضريبي عن النشاط الخاضع للضريبة، مستغلا عدم وجود مقر لنشاطه ويتحقق هذا بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين، ويكون التهرب في هذه الحالة شبه تام. وقد حدد المشرع الضريبي نوعين من العقاب يجوز للقاضي ان يوقعه على المتهم عن تسديد الضريبة المترتبة عليه جراء عدم تنفيذه الالتزامات التي فرضها عليه قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وتتمثل العقوبة بـ (الحبس أو الغرامة) أو الاثنين معا حسب ظروف وملابسات كل قضية.

● اخفاء المكلف السلع المستوردة بطريقة غير قانونية عن اعين الجمارك، وبالتالي فان تقديم تصريح ضريبي لا يتضمن مبيعات وارياح هذه السلع، أو ان يقدم المستورد تصريح ضريبي كاذب بحيث لا يتضمن كافة نشاطاته^(١٩). و فرض المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل النافذ عقوبات سالبة للحرية على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي بموجب النصوص التي رسمت الطريق للهيئة العامة للضرائب باتباعها والالتزام بها، حيث تفرض عقوبة الحبس على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي في الحالات ومنها كل من قدم عن قصد معلومات كاذبه او صحيحة في جزء منها ومبالغ بها في جزء اخر من خلال تضمينها بيانات او تقارير او حسابات كاذبه او وهميه من اجل الحصول على تخفيض او اعفاء او تنزيل من مقدار الضريبة المقدرة عليه من قبل السلطة المالية.

● اصطناع او تغيير فواتير البيع او الشراء او غيرها من الوثائق لأيهام السلطة

(١٩) عبد المجيد عبدالفتاح عبدالرحمن: اقتصاديات المالية العامة-دراسة مقارنة تطبيقية -،المطبعة الكمالية،دم، ١٩٩٠م،ص٣٠٣

● اصطناع او تغيير فواتير البيع او الشراء او غيرها من الوثائق لأيهام السلطة المالية بقلة الارباح او زيادة الخسائر.

● عدم امساك أو الاتلاف المقصود للسجلات او المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفقا للقانون^(٢٠). وقد عالج المشرع العراقي هذه الحالة السلبية من خلال قانون ضريبة الدخل النافذ وتعديلاته حيث نص في الفقرة الثالثة من المادة السادسة والخمسين على ما يلي: (تقرض على أي مخالف لأحكام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقرر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا على ان لا يقل مقدار الغرامة عن خمسمائة دينار عراقي).

٢.٣.٢- الفرع الثاني/نطاق التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي من حيث نطاقه إلى التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الدولي وهذا ما سنوضحه في النقاط الاتية:

١/ التهرب الضريبي الداخلي (المحلي):

وهو استعمال المكلف الطرق الاحتيالية داخل اقليم الدولة، مثل تقديم المكلف اقرارا يقلل من ارباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد او عن طريق تقديمه اثباتات مغايرة للحقيقة تؤكد عدم ربحه من هذا النشاط الخاضع للضريبة، بل على العكس منه اي انه لحقته خساره كبيرة بسبب ذلك النشاط الذي كان يروم منه الربح .

ونستخلص مما سبق ان التهرب الضريبي يقع داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه المكلف وهو اكثر انتشارا من التهرب الخارجي واقل صعوبة منه.

٢/ التهرب الضريبي الدولي(الخارجي):

هو مجموعة من الوسائل والتصرفات التي يلجأ اليها المكلف والتي تؤدي الى ضياع

(٢٠) عادل فليح العلي: المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الاثراء للنشر، الاردن، ج ٢، ط ٢، ٢٠١١، ص ١٨٧.

حقوق الدولة في الضريبة المستحقة قانونا من اموال رعاياها أي من حملة جنسية تلك الدولة نتيجة لعمل او نشاط معين ، اذ ان سيادة الدولة تكون مقيدة ومحددة خارج تلك الحدود بحيث لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة، لذا يستغل المكلف هذا الامر ويحاول نقل امواله إلى بلد اخر أو بقاء امواله خارج دولته بحيث يستثمر امواله تلك فيها لا سيما اذا كان البلد الاخر يتميز بضغطة الجبائي(المنخفض) قياسا بدولة المكلف الضريبي^(٢١). ومع نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي شهد تناميا مشهودا في ادراك المجتمع الدولي لتعاظم ظاهرة التهرب الدولي، وعند وقوع الازمة المالية العالمية لسنة ٢٠٠٨، استيقظ العالم على حقيقة تبعث على القلق مفادها أن هذه الظاهرة أكبر بكثير وأكثر أهمية للاقتصاد العالمي مما كان يتصور أي شخص تقريبا، إذ تكلف الحكومات ما بين ٥٠٠ مليار دولار و ٦٠٠ مليار دولار سنويا على شكل إيرادات ضائعة من ضرائب الشركات، وفقا لتقديرات ٢٠١٨ من خلال وسائل قانونية ووسائل ليست قانونية بدرجة كبيرة، ومع تزايد خسائر كل الدول -المتقدمة والنامية- بسبب التهرب الضريبي وجدت انه لا محال من مكافحة هذه الظاهرة من خلال وضع الاجراءات الكفيلة بذلك^(٢٢).

٣- المبحث الثالث / الجانب العملي

١.٣- طرق واسباب التهرب الضريبي وآليات مكافحته

نتحدث في هذا المبحث عن طرق واساليب التهرب الضريبي واليات مكافحته من خلال تقسيم هذا المبحث الى مطلبين ؛ نتناول في المطلب الاول طرق واساليب التهرب الضريبي فيما نختم بحثنا بالحديث عن اليات مكافحة التهرب الضريبي في المطلب الثاني:

١.١.٣- المطلب الاول/ طرق التهرب الضريبي

تتنوع الطرق والاساليب التي يستخدمها المكلفين من اجل التهرب من اداء الضريبة،

(٢١) عبد المنعم فوزي: المرجع السابق، ص ٢٢٣.

(٢٢) فاتح أحمية: أسباب وآليات التهرب الضريبي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، الجزائر، العدد ٢٠٢٠، ص ٨٢.

تتنوع الطرق والاساليب التي يستخدمها المكلفين من اجل التهرب من اداء الضريبة، اما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق اوضاع قانونية كما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية ولأنه لا يمكننا حصر كل اشكال التهرب الضريبي فالتهرب له علاقة ببراعة وتقنن المكلفين بالضريبة في التخلص من عبئها متخذين بذلك عدة طرق ^(٢٣)، والتي نتناول اشهرها في الفرعين الآتيين:

٣.١.١.١- الفرع الاول/المعاملات المحاسبية وعمليات مادية وقانونية

التهرب الضريبي يمكن ان يتم عبر وسائل متنوعة ومعقدة، وتتضمن استغلال الفجوات في النظام الضريبي والاستفادة من التشريعات المالية المرنة في بعض الدول، وفيما يلي بعض الوسائل الشائعة للتهرب الضريبي:

اولا: التهرب عن طريق المعاملات المحاسبية:

يقوم التشريع الضريبي العراقي على اساس الاقرار وذلك بتصريح المكلف بأرباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع للضريبة، ويتجلى التهرب المحاسبي الذي تقوم به الادارة الضريبية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، ايصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع...الخ) والمكلف المتهرب يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ما قدمه من وثائق مضلله بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود وما قدمه ، ويكون هدفه في ذلك إما عن تضخم نفقاته أو تخفيض إيراداته ومنه يتخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين:

أ / التهرب بواسطة تضخيم النفقات:

لقد سمح المشرع الضريبي للمكلف بخصم بعض الاعباء التي يتحملها في حدود نشاطه ووفقا لشروط محددة مسبقا، منها أن تكون هذه النفقات متعلقة بنشاط

^(٢٣) داود محمد: نظرة الضريبة والنظام الضريبي، دار الجامعات المصرية ، القاهرة . لسنة ١٩٩٩ م، ص٥١-٦٠.

المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية^(٢٤).

والتكاليف القابلة للخصم هي:

♦ أن تكون هذه الاعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

♦ أن تكون هذه الاعباء والنفقات متعلقة بالعمل اليومي للمؤسسة.

♦ أن تكون هذه الاعباء والنفقات مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.

لكن بعض المكلفين يستغل هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة والمبالغة فيها (التكاليف) للتخفيف قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الارباح، لذلك توجد عدة طرق لتحقيق هكذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين وتسديد اجور تخص عمالا لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها^(٢٥).

ب/ التهرب عن طريق تخفيض الايرادات:

تعتبر الصورة لأكثر شيوعا، اذ يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الايرادات التي تدخل في حساب الارباح الخاضعة للضريبة، وهي طريقة تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء كان اجباري او اختياري، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

٧ ثمن صفقات بيع سلع او مبالغ ناتجة عن تخفيضات تتم نقدا بين المكلف والزبون مما لا يترك أي اثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الايرادات ويسجلها الزبون على انها نفقات.

٨ تخفيض الايرادات الناتجة عن المبيعات وذلك لعدم تقييدها حسابيا (البيع بدون فاتورة) لمسح اثار العمليات المحققة. وهنا تظهر براعة المكلف بإخفاء وتسوية الحقائق متبعا الطرق السابقة لتقديم ايرادات بسيطة كفيلة بأقناع دائرة الضريبة اضافة الى تسجيله لمبيعات باقل من سعرها باتفاقه مع الزبون لتصبح الصورة منح او هبات،

^(٢٤) داود محمد: المرجع نفسه، ص ٥١-٦٠.

^(٢٥) طرشي إبراهيم: التهرب الضريبي وآليات مكافحته، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، ٢٠١٥، ص ٩-١٠.

ويظهر التلاعب بوضوح عند ما يتم تحقيق قيمة تؤدي الى تباين في الربح الاجمالي ونسبته في الحالة الحقيقية والحالة المصرح بها^(٢٦).

٣.١.١-٢- التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:

اضافة الى الاسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شأنًا عن سابقه، حيث يعد من اخطر الاساليب فهو يجعل من مراقبته امر صعبا كما سنبين ذلك فيما يلي:

أ / التهرب عن طريق العمليات المادية:

تكمّن هذه الصورة بإخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يتمتع عن التصريح بكل او بعض مبيعاته او منتجاته ، ففي حالة الاخفاء الجزئي يكون المكلف معلوم لدى الادارة الضريبية ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة مساء . اما الاخفاء الكلي فان المكلف لا يكون معروف لدى دائرة الضريبة كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الاحياء الجديدة ليصعب الوصول اليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه الاقتصاد الاسود (السوق السوداء) بعيدا عن مراقبة الادارة الضريبية^(٢٧).

ب/ التهرب عن طريق العمليات القانونية:

تتمثل هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على اثر عملية وهمية تقوم على اساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال اعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق الخصم. يكون المكلف قد تهرب بناءً على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية بعيدا عن اي رقابة محتملة. أو كأن يقوم المكلف بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو اقل اقتطاعا كأن يقوم بتكليف البيع على انه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل. وكخلاصة

(٢٦) طرشني إبراهيم: المرجع نفسه، ص ١٠ .

(٢٧) داود محمد: المرجع نفسه، ص ٥١-٦٠ .

لطرق التهرب ينبغي الإشارة الى ان هذه مجرد امثلة لاغير ، فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الادارة الضريبية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي^(٢٨).

٣.١.٢- الفرع الثاني/ اسباب التهرب الضريبي

أن التطرق لأسباب ظاهرة التهرب الضريبي لا يعني بالضرورة إحصاء كل الاسباب التي ساهمت في وجود الظاهرة، فهي عديدة وتختلف من دولة لأخرى باختلاف الاوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها أو تعيشها كل دولة. فهي ظاهرة تزداد يوماً بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي والكثافة السكانية، وعليه سنتطرق إلى بعض الاسباب الهامة المساهمة في وجود و توسع الظاهرة من خلال النقطتين التاليتين:

٣.١.٢.١- الاسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

وتنقسم إلى عدة اسباب منها:

أ / تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها

يعود التعقيد في التشريعات الضريبية إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعني كل واحدة منها بنوع من انواع الضرائب بحيث يوجد اكثر من تشريع منفصل عن بعضه البعض وما يحويه من اعفاءات وتخفيضات وازافة في سعر الضريبة ، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الادارة الضريبية مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه^(٢٩). أي ان عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب الاستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية اذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا، مما يؤدي إلى سوء التطبيق وبالتالي يدفع المكلفين إلى التهرب منها سيما وان تضمنت التشريعات الجديدة زيادة في اسعار الضرائب أو فرض ضرائب جديدة^(٣٠).

(٢٨) طرشي إبراهيم: المرجع نفسه، ص ١٢.

(٢٩) طرشي إبراهيم: المرجع نفسه، ص ١٣.

(٣٠) عبد المجيد عبدالفتاح عبدالرحمن: اقتصاديات المالية العامة، ط ٢ ، القاهرة ، ١٩٩٦م، ص ٣٠٣.

ب/ فقدان العدالة الضريبية:

ان وجود العدالة في النظام الضريبي له دور كبير في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فاذا لمس المكلف بعدالة النظام الضريبي فسوف يبادر إلى تسديد ما عليه من التزامات طوعية ويراد بالعدالة الضريبية التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين افراد المجتمع لان التهرب يؤدي الى الاضرار بالمكلفين الذين يتحملون بصدق واخلاص العبء الضريبي مما يخل بمبدأ العدالة، بالإضافة إلى منح المتهرب ميزة أكبر على غيره من الامناء دافعي الضرائب أي ان التهرب يضر نسبيا بالمكلفين الذين لا يحاولون التخلص من الالتزام الضريبي وذلك بتحميلهم مزيدا من الضرائب عند رفع سعر الضريبة، أو فرض أخرى جديدة من أجل تعويض النقص عن تهرب البعض وهذا يضعف النسيج الاجتماعي بازدياد الفئات المتهربة ثراء نتيجة عدم مساهمتها في تحمل الاعباء العامة وحصولها على دخول كبيرة عن طريق توظيف ثرواتهم في نمو الاقتصاد الاسود، في حين لا يحصل اصحاب المداخل المشروعة على اي زيادة^(٣١). ونذكر هنا مثال على حالة فقدان العدالة الضريبية:

مثال: شركتين الأولى ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن نجد الأولى تدفع ضريبة على ارباح الشركة والباقي تقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي لذا فهم مجبرون على دفع الضريبتين معا ، اما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يشعر المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي إلى محاولة التهرب من احدهما.

ج/ الاسباب الادارية والمالية:

بما ان السلطة المالية تمثل همزة الوصل بين المكلف والادارة الضريبية لابد لهذه الاخيرة أن ترتقي لمستوى الواجب المنوط بها في تحصيل الضرائب بمختلف انواعها دون أن تواجه في ذلك أي تعقيدات أو عراقيل بغية الوصول إلى إدارة جبايئه متكاملة

(٣١) طرشي إبراهيم: المرجع نفسه، ص ١٤١.

لا بد من تدارك بعض النقائص في هذه الاخيرة والتي تتمثل اساسا في الامكانيات البشرية من خلال موظفين أكفاء ذوي خبرة وأن تتوفر على امكانيات مادية من تجهيزات وبنائات تواكب متطلبات العصر وتليق بالإدارة الضريبية والمكلفين و تسهل من عملية التحصيل وتواجهه التهرب الضريبي. وتتضح هذه الاسباب في ما يلي:

١ « قلة الامكانيات البشرية

الجانب الكمي (العددي): ونقصد به عدد الموظفين، فمن المفروض ان يجري عددهم عدد الملفات المعروضة للمعالجة، فأبي تبين بين هذين العاملين يؤدي إلى نتائج سلبية .تحتاج الادارة الضريبية إلى موظفين جدد من كل الاختصاصات والعناوين الوظيفية، وان كان مجلس الخدمة الاتحادي حسنا فعل برفد الهيئة العامة للضرائب بمجموعة من الخريجين من مختلف الاختصاصات إلا ان الهيئة العامة للضرائب تحتاج إلى مزيد من الموظفين الجدد وذلك نتيجة لحجم العمل المتزايد .

الجانب النوعي (التأهيل): يتطلب العمل في الادارة الضريبية المزيد من الخبرة والكفاءة و لغرض مواكبة التطور الحاصل في كافة المجالات ومنها المجال الضريبي، لذا يجب أن يكون موظفي الادارة الضريبية في تطور مستمر من خلال اشراكهم في دورات ومؤتمرات محلية ودولية لغرض الاطلاع على خبرات وتطورات الدول الاخرى والاستفادة منها في الادارة الضريبية^(٣٢).

٢ « قلة الامكانيات المادية

تقف قلة الامكانيات المادية عقبة في طريق الاصلاحات الضريبية لأن الهدف منها (الاصلاحات) غالبا ما يكون من اجل السرعة في التعامل ومواكبة التطورات الحاصلة في المجال الضريبي، من اجل الوصول إلى الاوعية وكيفية التحصيل على اكمل وجه. لذلك فمن بين العقبات نذكر:

● وسائل النقل: حيث يلجأ موظفي الادارة الضريبية إلى استعمال وسائلهم الخاصة في اغلب الاحيان من اجل اداء اعمالهم.

(٣٢) د. حمدي أحمد العناني: اقتصاديات المالية العامة ، الدار المصرفية اللبنانية لنشر ، بيروت ١٩٨٧، ص٢٢.

● نقص الاجهزة التقنية لمعالجة المعطيات من اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين في اوقات قياسية حيث اصبحت هذه الوسيلة ضرورة ملحة لمعالجة ظاهرة التهرب من خلال تيسير مختلف اعمال الادارة و تسهيل تواصلها مع باقي الادارات ونبد كل شكل قد يصيب المكلف بالكراهية اتجاه الادارة الضريبية. كما انه يقضي على النظرة الكلاسيكية للملفات المكسدة في الارشيف من خلال جمعها معا وسهولة الوصول اليها. لذلك اصبح من الاهمية اصلاح الادارة الضريبية بتوفير كل ما يتطلبه الامر لمواكبة التغيرات التشريعية والعدد المتزايد من عامل بشري ذو خبرة فنية واخر مادي يتمثل في التجهيزات والمعدات يرافقه تبسيط انظمة الضرائب لضمان امكانية تطبيقها بفعالية في ظل اقتصاد يتصف بتعدد قطاعاته، فلا فائدة لنصوص حديثة مقابل ادارة عاجزة لا تلبي ادنى شروط الخدمة . والامر الاخر الذي يعد فعلاً نفسه مشكله يجب حلها قبل التطرق لظاهرة التهرب هو تدني رواتب وحوافز موظفي الادارة الضريبية، اذ تعد اجور موظفي الادارة الضريبية لأكثر تدنياً، قياساً ببعض اجور الادارات الاخرى الشيء الذي يحفز بعض الموظفين على انتهاج سلوكيات غير اخلاقية وغير قانونية تدر عليهم بريح يجعل من رواتبهم شيئاً بسيطاً؛ فالرشوة تطعن في شرف الوظيفة وتعدم التفاني والاخلاص في العمل^(٣٣).

٣.١.٢.٢ - الاسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تكون عدة ظروف تحيط بالمكلف تدفعه إلى التهرب من التزامه المالي اتجاه الخزينة العامة ، والتي تتدرج في اطار ذاتية نفسية واخلاقية أو حتى عقائدية، فضعف الوعي الضريبي والمستوى الاخلاقي للمكلف هو ما يجعله يميل إلى عدم دفع الضريبة. فإقناع المكلف بأهمية الضريبة ودورها في التنمية الاقتصادية للبلاد امرا لا بد أن يكون للمكلف قناعة شخصية به حتى يمكننا القول حينها أن اصلاح المنظومة الضريبية وترقية الادارة كان لهما جدوى من اجل مواكبة المتغيرات الداخلية والدولية وجعل الضريبة تؤدي دورها الاساسي بشكل يبعث على الطمأنينة. عليه

(٣٣) طرشي إبراهيم: المرجع نفسه، ص ١٤-١٥.

سنوضح الاسباب المتعلقة بالمكلف من خلال النقطتين التاليتين:

أ / قلة أو ضعف الوعي الضريبي:

أن قلة الوعي الضريبي للمكلف يتعلق بمستوى داركه لالتزامه المالي، الامر الذي يساعد على اتساع نطاق ظاهرة التهرب في اذهان المكلفين ، حيث يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ هذه الظاهرة وشيوعها بين المكلفين، كما أن للجانب الديني نصيبا كبيرا في ابقاء الافراد لثرواتهم خاملة حتى يصعب الوصول اليها ضريبيا، وتقتصر نسبة الضريبة على تلك المسجلة؛ بدافع انهم يدفعون فائدة ربوية للدولة عند تحويل ثرواتهم إلى اشكال معينة.

ب/ الضغط الجبائي على المكلف:

ونقصد بالضغط الجبائي تعدد الضرائب المفروضة على المكلف وبنسب مختلفة في وقت واحد اذ يحدث تأثير مباشر على المكلف، فإذ اعتبرنا الضريبة وسيلة متغيرة القيمة تبعا لعوامل معينه يكون وقعها على الافراد بالإيجاب أو السلب، لابد من مراعاة الحدود عند الاقتطاع من اجل استغلال افضل للاقتصاد الوطني والنظام الضريبي، فالضغط الضريبي على المكلف من خلال تعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وقعها شديدا على المكلف فلا يجد منفذا إلا التهرب من دفعها^(٣٤).

٢.٣ - المطلب الثاني

آليات مكافحة التهرب الضريبي

تهدف دراستنا في بحثنا هذا إلى توضيح الطرق اللازمة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي على المستويين المحلي والدولي، ونظرا لما يترتب عنها من اثار وخيمة تهدد التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة، ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت في غنى عنها، وهذا ما سنضمنه في مطلبنا هذا من وسائل للحد من توغل الظاهرة اكثر

(٣٤) طرشي إبراهيم: المرجع نفسه، ص ١٥-١٦.

غنى عنها، وهذا ما سنضمنه في مطلبنا هذا من وسائل للحد من توغل الظاهرة اكثر فأكثر، وسنفصله وفق الفرعين الآتيين:

١.٢.٣-الفرع الاول/الوسائل الوقائية

يتمثل بالأساس بالتشريع الضريبي فمن الواجب قبل كل شيء ان تعتمد الدولة سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون اساسا لسياسة ضريبية مستوحاه من حاجات البلاد ومتجاوبة مع متطلبات الاقتصاد الوطني وغاياته المحددة^(٣٥). ويلعب التشريع الضريبي الدور الاساسي في محاربة التهرب الضريبي ، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين ، وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الاجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

فالصياغة الجيدة من شأنها ان تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق امام التهرب، من اجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، فحتى اذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم ان يحملوا النص أي تفسير اخر غير التفسير الذي صيغ من اجله، ولا يمكننا ان نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص الا اذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها الى تحصيلها، وفي الجهة الاخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين ان تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص ويحرفه عن معناه الذي صيغ من اجله.

كما تلعب الادارة الضريبية هي الاخرى دورا هاما في اعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود صلاحياتها المخولة لها قانونا عن طريق اصدار التعليمات والاععامات التفسيرية

(٣٥) د.حسن عواضة و د. عبد الرؤوف قطيش: " المالية العامة " منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، ط ١ ، ٢٠١٣.ص٤٣٥.

والتطبيقية للنصوص التشريعية، دون أن تتعدى في ذلك حدود الشرعية الضريبية ، بأن تعدل نصاً أو تلغيه.

كما يجب أن يتوخى المشرع في اثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة والمنسجمة حتى تؤدي بنا إلى استقرار القوانين، نظراً للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها بين فترة وأخرى من خلال قانون المالية، لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بأنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها من الموظفين، وإدائها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكلة ليس في انعدام القوانين او تعددها بقدر ما هو في استقرارها^(٣٦).

٣.٢.٢- الفرع الثاني/ الوسائل الجزية

وهي تتمثل في فرض عقوبات قاسية على من يقتطفون الغش الضريبي^(٣٧)، وقد احتوى قانون ضريبة الدخل العراقي على طائفة من العقوبات بحق المكلفين المتهربين من اداء دين الضريبة، فقد اخذ المشرع بعين الاعتبار الآثار السلبية التي يربتها التهرب الضريبي على رفاهية المجتمع، وذلك من خلال حرمان الخزنة العامة من الموارد الساندة لمشاريعها الخدمية، فقد حدد المشرع الضريبي نوعين من العقاب يجوز للقاضي- كما مر انفا- ان يوقعه على المكلف المتهرب عن اداء الضريبة المستحقة بذمته نتيجة للأخلال المترتب من جراء امتناعه عن تنفيذ الالتزامات التي فرضها عليه قانون ضريبة الدخل ، وتتمثل العقوبة (بالحبس أو الغرامة) أو الاثنين معا بحسب ظروف وملابسات كل قضية، والتي سنبحثها وفقاً لفقرتين وكالاتي:

اولاً: العقوبات المقيدة للحرية:-

إذ فرض المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل النافذ عقوبات سالبة للحرية

(٣٦) طرشي إبراهيم: المرجع نفسه، ص ٢٢-٢٣.

(٣٧) أ.د. يسرى مهدي حسن السامرائي و م.م. زهرة خضير عباس العيدي : "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد ٤، العدد ٩، ٢٠١٢ م

على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي بموجب النصوص التي اوضحت الاليات المخصصة للهيئة باتباعها والالتزام بها ، حيث تفرض عقوبة الحبس على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي في الحالات الاتية:-

أ- الحبس من ثلاثة اشهر إلى سنة في احد الحالات الاتية:-

١- كل من قصد تقديم معلومات كاذبه أو صحيحة في جزء منها ومبالغ في جزء اخر من خلال تضمينها بيانات أو تقارير أو حسابات كاذبة أو وهمية من اجل الحصول على تخفيض أو اعفاء أو تنزيل من مقدار الضريبة المقدرة عليه من قبل الادارة الضريبية.

٢- من ساعد أو حرض أو اشترك في الامور المبينة اعلاه.

ب- الحبس بمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد عن السنتين.

-يعاقب بالحبس كل من يستخدم وسائل الغش أو الاحتيال للتخلص من اداء دين الضريبة المستحقة ولو لجزء منها^(٣٨).

ج- للسلطة المالية مضاعفة الضريبة الواردة على الدخل فيما يخص المادتين (٥٧و٥٨) من قانون ضريبة الدخل المرقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ بعد اكتساب الحكم الصادر فيها درجة البتات.

استخلصنا مما سبق ان العقوبة التي فرضها المشرع بحق مرتكب جريمة التهرب الضريبي لا تتناسب مع مقدار الضرر الناتج كأثر عنها والذي يمس الخزنة العامة وبالتالي المصلحة العامة، مع الاشارة إلى أن العقوبات الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لا تتماشى مع حال المؤسسات المعنوية في حال اخلالها بالالتزامات بقصد التهرب من تسديد الضريبة، الا ان ذلك لا يمنع من الرجوع لنص المادة(٨٠) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم ١١ لسنة ١٩٦٩ باعتباره المرجع الاساس الذي تعتمد عليه القوانين الجزائية فما لم يرد نص فيه ، حيث نصت المادة اعلاه من القانون على انه(الاشخاص المعنوية ، فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها

(٣٨) انظر نص المادة(٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

الرسمية وشبه الرسمية مسؤولة عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلائها لحسابها أو باسمها.

ولا يجوز الحكم عليه بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانونا، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصا بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون).

ثانيا: العقوبات المالية (الغرامة):-

منح المشرع الضريبي الادارة الضريبية سلطة فرض الجزاءات المالية في حال وجود بعض الجرائم المشمولة بأحكام قانون ضريبية الدخل، حيث رأى المشرع الضريبي في هذه السلطة ضرورة ملحة تضطلع بها السلطة المالية، اضافة إلى سلطاتها الاخرى المتمثلة في تحقيق الضريبية وتحصيلها في الميعاد المنصوص عليه قانونا، أن اختصاص الادارة الضريبية في فرض الجزاء المالي لا يقتصر على جزاء معين بل وضع القانون الضريبي انواعا من انماط الجزاء المالي فوضت الادارة الضريبية بإيقاعه على الجريمة او المخالفة الضريبية عند التثبت من حصولها وهذا ما سنبينه في النقاط الآتية:-

أ-العقوبات المترتبة على مخالفة أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية:-

فقد خول المشرع الضريبي لجان الاستئناف بموجب المادة(٣٩/ف ٢)من قانون ضريبية الدخل النافذ صلاحية النظر بالمخالفات المتعلقة بنظام مسك الدفاتر التجارية والمحالة عليها من السلطة المالية في حالة التخلف عن اداء الغرامة ما يؤدي ذلك إلى احوالة القضية إلى المحكمة المختصة في تحويل العقوبة من الغرامة إلى الحبس ، ونحن نؤيد ما ذهب إليه المشرع الضريبي في هذا المجال وذلك من اجل التضيق على عناق المتهربين ضريبيا من اجل الحد من تلك الظاهرة الخطيرة. كما نص قانون ضريبية الدخل النافذ (يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد

على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات...^(٣٩).*

وهذا يعني أن جزاء الغرامة يفرض بحددين أدنى وأعلى، لا يقل عن (١٠٠) دينار ولا يزيد على (٥٠٠) دينار مقررًا أزا حالات الاخلال بالقانون الضريبي، والمناطق أمر إيقاعها للمحاكم المختصة أو الجهات المختصة^(٤٠). وبما ان الجرائم أو المخالفات الضريبية تعد من قبيل الجناح فأن الغرامة التي تطبق بحقها ووفقا لقانون التعديل الاخير اعلاه لا تقل عن خمسون الف دينار ولا تزيد على عشرة ملايين دينار. وقد خول مدير الهيئة العامة للضرائب مدير القسم القانوني صلاحية عدم تحريك الشكوى ضد المخالفين لأحكام (٥٦) من قانون ضريبة الدخل بسبب عدم تقديم البيانات المتعلقة بدخولهم خلال المدة القانونية وذلك لضعف العقوبة المفروضة بحقهم بموجب هذه المادة^(٤١). كما خول المشرع الضريبي وزير المالية أو من يخوله بعقد تسوية صلحيه بموجب نص المادتين (٥٧ و ٥٨) من قانون ضريبة الدخل النافذ قبل أحواله الدعوى للمحاكم المختصة أو خلال النظر فيها باستحصال مثلي الضريبة (محل الدعوى ٩ المتحققة بذمة المكلف بدلا من العقوبات الواردة في المادتين اعلاه^(٤٢)).

(٣٩) انظر نص الفقرة اولا من المادة(٥٦) من قانون ضريبة الدخل النافذ. *وجدير بالإشارة هنا أن مبلغ الغرامات قد طرا عليه تعديل بموجب نص المادة (٢) من قانون تعديل الغرامات الواردة في قانون العقوبات رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل والقوانين الخاصة الاخرى كالآتي:-

١/ لا تقل عن (٥٠٠٠٠) خمسون الف دينار و لا يزيد على (٢٠٠٠٠٠) مئتي الف دينار في المخالفات.

٢/ في الجناح لا تقل عن (٢٠٠٠٠١) مئتي الف دينار وواحد ولا يزيد على (١٠٠٠٠٠٠) مليون دينار.

٣/ في الجنايات لا تقل عن (١٠٠٠٠٠١) مليون وواحد الف دينار ولا يزيد على (١٠٠٠٠٠٠٠) عشرة ملايين دينار

(٤٠) انظر المادة(٩١) من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

(٤١) شهلاء جمعة منجي النصاروي: جريمة التهرب الضريبي وأثرها في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير في القانون العام- التشريعات المالية، كلية القانون ، جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ١٢٠.

(٤٢) انظر الفقرة الاولى من المادة(٥٩) مكرر قانون ضريبة الدخل النافذ..

يتضح مما تقدم أن العقوبات التي نظمها قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ غير كافية لردع المكلف المنتهرب ضريبيا وبالنتيجة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ما يستوجب الامر فرض تدابير احترازية من شأنها اسناد العقوبات المذكورة بغية النهوض بواقع المجتمع العراقي وما يعانيه من عدم استقرار في تقديم الخدمات بسبب تلك الجرائم . نظرا لان من اهداف التدابير الاحترازية سد الثغرات التي تعتري القانون النافذ، لكونها تسمح للمجرمين ارتكاب جرائمهم ومن دون اية رقابة تحقق بهم متخذين ذلك الفراغ التشريعي وسيلة للإفلات من العقاب.

الخاتمة:

لخصت هذه الدراسة إلى أن التهرب الضريبي يشكل تحدياً كبيراً أمام الاقتصاد العراقي ويؤثر على النمو الاقتصادي وتحسين مستوى المعيشة للمواطنين، وقد تبين أن هناك عدة أساليب لمعالجة التهرب الضريبي في القانون العراقي، منها: الرصد الضريبي والتحقق من الإقرارات الضريبية، تحسين النظام الضريبي والتشريعات المتعلقة به، تحسين الإدارة الضريبية وتطوير الأنظمة والإجراءات الإدارية المتعلقة بجمع الضرائب. ومن خلال هذه الدراسة، تبين أن التهرب الضريبي ليس مشكلة فقط في العراق، بل هي مشكلة عالمية تؤثر على جميع الدول ويجب على الحكومات العمل على تحسين نظمها الضريبية وإداراتها، وتبني سياسات وإجراءات فعالة لمعالجة التهرب الضريبي وعلى المستوى الدولي، يجب تعزيز التعاون الدولي والتنسيق في مجال مكافحة التهرب الضريبي، بما في ذلك تبادل المعلومات وتطوير الأنظمة والإجراءات المشتركة.

وفي النهاية يجب على الحكومة العراقية العمل على تحسين نظام جمع الضرائب وإدارته، وتشديد الرقابة والرصد على المتهربين الضريبيين، بالإضافة إلى توعية المجتمع بأهمية دفع الضرائب والمساهمة في تطوير الاقتصاد والبنية التحتية للدولة ويتطلب ذلك التعاون بين جميع الأطراف المعنية، بما في ذلك الحكومة والشركات والمواطنين، لتحقيق التنمية المستدامة والرفاهية للجميع. ومن ذلك نستخلص الى

مجموعة من الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة بالإضافة الى ذكر بعض المقترحات والتوصيات من اجل المساهمة في حل مشكلة التهرب الضريبي.

٤-المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

١.٤ - الاستنتاجات

١ -وبعد عام ٢٠٠٣، ارتفعت نسبة تهرب دافعي الضرائب من ضريبة الدخل بسبب الظروف السياسية والاقتصادية والأمنية التي تمر بها البلاد، مما أدى إلى عدم التزام دافعي الضرائب بدفع الضرائب المفروضة عليهم وانتقال رؤوس الأموال إلى خارج البلد.

٢- ويرتبط أحد أسباب التهرب من ضريبة الدخل بسياسات الإنفاق الحكومي وجوانبها، والتي تشمل انخفاض ثقة المكلف في دفع الضرائب بسبب تدني مستوى جودة الخدمات العامة المقدمة للمواطنين.

٣-بسبب ضعف نظم المعلومات الضريبية في إحصاء دافعي الضرائب بدقة، هنالك عدد كبير من دافعي الضرائب خارج المظلة الضريبية.

٤-أدت التعديلات المتعددة والمستمرة على أحكام قانون ضريبة الدخل القائم رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، إلى حالة من عدم الاستقرار القانوني في تطبيقه، مما خلق المزيد من الغموض وعدم الفهم لدى دافعي الضرائب، مما أدى إلى زيادة الهروب من تحصيل الضرائب.

٥- يعد نقص الوعي الضريبي الاجتماعي والثقافة الضريبية أحد الأسباب المهمة لزيادة التهرب من ضريبة الدخل في العراق.

٦-إن تأثير التهرب الضريبي متعدد، فبالإضافة إلى خسارة نسبة كبيرة من الإيرادات العامة لصالح الخزنة والتي كان من الممكن أن تمول زيادة الإنفاق العام، يؤدي التهرب الضريبي أيضا إلى تقليص دور الضرائب في امتصاص النقد الزائد الاقتصاد والحد من التضخم وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، كما في العراق موضوع الدراسة ،

إضافة إلى أنها تؤدي إلى التهرب الضريبي من خلال انتهاك مبادئ العدالة والمساواة بين دافعي الضرائب.

٢.٤-التوصيات:

١- العمل على تطوير وربط الجهات الضريبية مع الجهات الحكومية والقطاع الخاص من خلال الشبكات الإلكترونية لتبادل البيانات بما يعزز رقابتها والحد من التهرب الضريبي.

٢- ومن خلال الدورات التدريبية المتنوعة ومنها نظم المعلومات الحديثة سيتم تدريب الإدارات والكوادر الضريبية على التكيف مع مكننة العمل الضريبي.

٣- دعم الهيئة الضريبية وخاصة جهاز الرقابي في الهيئة في تحمل مسؤولية حماية حقوق دافعي الضرائب والمؤسسات المالية.

٤- وينبغي بذل الجهود لإنشاء وكالة إدارية تتسم بالكفاءة والفعالية للتعامل مع دافعي الضرائب، وبالتالي تشكيل نوع من التعاون بين دافعي الضرائب وتوليد استجابة إيجابية لنفسية دافعي الضرائب.

٥- توفير الشفافية في العمل الضريبي من خلال توعية المكلفين بحقوقهم والتزاماتهم وإمامهم بإجراءات المحاسبة الضريبية وتطورات القوانين والتعليمات الضريبية.

٦- تبسيط إجراءات تحصيل الضرائب على المكلفين وتشجيع المكلفين على التوجه إلى دائرة الضريبة لتقديم تقارير النشاط خلال الفترة المحاسبية.

٧- تنفيذ سياسات المكافأة والعقاب ضمن نطاق الضرائب لضمان حصول دافعي الضرائب الملتزمين على الخصومات والإعانات والمكافآت والحوافز الأخرى، وزيادة العقوبات على دافعي الضرائب غير الملتزمين.

٨- تشكيل لجنة مهنية وفنية تتمتع بالكفاءة والنزاهة لتتولى مهمة إجراء تحقيق شامل لتحديد المكلفين الجدد ومتابعة المقترسات الضريبية.

٩- السعي لتوفير نظام خدمي وظيفي يتناسب مع أهمية وخطورة المهام التي يقوم بها موظفو الإدارة العامة للضرائب وفي هذا السياق، يجب زيادة الحوافز المالية وبدلات المخاطر لحماية الوظيفة الضريبية من التداعيات المالية والإدارية مما يساعد على الحد من التهرب الضريبي.

١٠-دراسة إمكانية إنشاء وحدة لمكافحة التهرب الضريبي أسوة بما يتم في بعض الدول العربية مثل مصر، وتخويلها بفرض توقيع العقوبات والجزاءات بحق المخالفين.

١١-ترشيد الإنفاق الحكومي وتوجيهه بما يخدم المصلحة العامة بحيث يشعر دافعي الضرائب بأن الموارد العامة تعود إليه على شكل فوائد وخدمات مباشرة وغير مباشرة.

١٢- خلق الوعي الضريبي والثقافة الضريبية في المجتمع من خلال القيام بحملات إعلامية في وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، وتنظيم الندوات والمؤتمرات، وإصدار البيانات الدورية (مثل نشرة الثقافة الضريبية) وجهود دعم المؤسسات الإعلامية في الدولة. الإدارة العامة للثقافة والضرائب وتوفير المستلزمات اللازمة لهذا الغرض للقيام بدورها في عملية رفع الوعي الضريبي لدى دافعي الضرائب وتفعيل التزاماتهم الطوعية بدفع الضرائب.

١٣- نشر الوعي الضريبي يجب أن يصبح مشروعاً وطنياً ويبدأ من المدارس بالتنسيق مع الجهات التالية وزارة التعليم العالي ووزارة التربية والتعليم إدخال الوعي والثقافة الضريبية في المناهج المدرسية والجامعية.

١٤- العمل على صياغة قانون جديد للضريبة على الدخل يتسم بالوضوح والشفافية ليحل محل القانون الحالي الذي مضى عليه أكثر من ثلاثة عقود، وحيث طرأ عليه تعديلات عديدة مما يزيد من غموضه وصعوبة تطبيقه.

١٥- يجب على دوائر الدولة وهيئاتها الالتزام بالتعليمات المالية رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ الصادرة في الجريدة الرسمية العراقية العدد (٤٠٨٤) تاريخ ٢٥

آب ٢٠٠٨ والتي تتضمن إلزام دوائر الدولة بتزويد الهيئة العامة للضرائب بتعليمات مالية كل ثلاثة أشهر بجدول زمني للتعاملات مع القطاع الخاص وكل مكلف يتعامل معه، على أن تتضمن هذه النماذج كافة المعلومات المتعلقة بالتمويل لضمان منع التهرب الضريبي وحماية حقوق الخزينة.