

ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق
(دراسة تحليلية)

جمال طارق محمد صبري

ماجستير اقتصاد/ وزارة العلوم والتكنولوجيا

المستخلص:

تعد الضرائب احدى اهم مصادر تمويل النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية للضريبة اهداف متعددة يأتي في مقدمتها الهدف الدائم والمتمثل في اولوية الهدف المالي أي توفير الاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة الى جانب اهداف اخرى هي تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. ولعل ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلفين والدولة مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ويعتبر عائقا هاما واساسيا امام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة والتي ترجع اسباب هذه الظاهرة الى اسباب اقتصادية وتشريعية وادارية واجتماعية ونفسية.

وبناء على هذه الاهمية تم تناول موضوع الدراسة تحليل ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل وقد قسمت الدراسة على ثلاثة مباحث تناول المبحث الاول التعريف بضريبة الدخل في العراق واستعرض المبحث الثاني ظاهرة التهرب الضريبي وانواعه واسباب حدوث الظاهرة اما المبحث الثالث فقد تناول ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق وتطورها واسبابها. وخلصت الدراسة الى جملة من الاستنتاجات ووضع التوصيات المناسبة لها.

Abstract:

Taxes are one of the most important sources of financing public expenditures necessary for the development of society and the satisfaction of the economic, social, political and cultural needs. There are multiple tax goals came in the forefront of the permanent goals of priority of any financial goal to provide the necessary funds to cover the expenses of the state, along with other goals is to achieve economic and social balance. Perhaps the phenomenon of tax evasion will not achieve tax fairness in the distribution of income between the taxpayers and the state, which negatively effects the tax proceeds and is considered a major obstacle to the achievement of development that emerges state policies.

The reasons for this phenomenon are economic, administrative, social and psychological . Based on this importance has been chosen subject of the study. The study was divided on the three sections dealing with first research definition of income tax in Iraq and accept second part, the phenomenon of tax evasion, types and causes of the phenomenon and reviewed the third section analysis the phenomenon of income tax evasion in Iraq and its development and its causes. The study found a group of conclusions and recommendations.

المقدمة:

تعد الضرائب احدى المصادر الرئيسية لتمويل النفقات العامة للدولة من جهة واداة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في اوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية من جهة اخرى. كما تعد وسيلة هامة تستخدم لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة وبالتالي تقليل حدة الفوارق بين فئات وطبقات المجتمع.

وتعد ضريبة الدخل من اهم الضرائب المباشرة المفروضة في التشريعات الضريبية الحديثة وذلك بسبب موردها الكبير وعلى اعتبار الدخل افضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة وهي بهذا تحقق مبدأ وفرة الضريبة والعدالة الضريبية (المهاني, 2006, 226).

ان الدور المهم لضريبة الدخل في مالية الدولة قد نشأ بعد ان تطور دور الدولة من مرحلة الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ثم الى الدولة المنتجة حيث اصبحت الضرائب عموماً وضريبة الدخل خصوصاً وسيلة هامة من وسائل السياسة المالية الحديثة تستخدم لتحقيق الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ان تجارب الشعوب بينت ان كل مكلف سواء في الدول المتقدمة او النامية يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة . ففي الولايات المتحدة الامريكية هناك (117) مليون مواطن يقدمون بشكل اختياري (555) مليار دولار ويوقعون على اعتراف بان الكشوفات المقدمة من قبلهم صحيحة وكاملة ومع ذلك فان واحداً من كل (12) من هؤلاء الموقعين يكذب (الخطيب، 159,2000). وتشير التقديرات ان خسائر الولايات المتحدة الامريكية من الإيرادات نتيجة التهرب الضريبي بحدود (100) مليار دولار سنوياً (www.oecd.org/ctp/fighting) وفي مصر بحدود (150) مليار جنيه (مصلحة الضرائب المصرية 18,2013) وفي الاردن بحدود (695) مليون دينار (المجلس الاقتصادي والاجتماعي الاردني، 49,2013) وفي العراق بحدود 20 مليار دولار (www.almadapress.com).

ان ظاهرة التهرب الضريبي تعد مظهراً من مظاهر الفساد وجريمة اقتصادية يعاقب عليها القانون لما تحدثه من اثار ضارة على الاقتصاد الوطني متمثلة في انخفاض الحصيلة الضريبية وحرمان الدولة من نسبة مهمة من الإيرادات التي تستطيع من خلالها ممارسة ادوارها الاقتصادية والاجتماعية. اضافة الى ما تسببه هذه الظاهرة من اثاراً سلبية على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب او لا يقبلونه فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه الآخرون مما يؤدي الى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الاعباء المالية العامة (المهايني، 284,2006).

مشكلة الدراسة:

تعد الضرائب مصدراً هاماً و أساسياً للإيرادات التي تحتاجها الدولة لتمويل نفقاتها العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وان التهرب من دفع الضريبة يؤدي الى تقليل الحصيلة الضريبية مما يعني حرمان الدولة من مصدر مهم من مصادر التمويل.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الى الوقوف على ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق ومدى تأثر الحصيلة الضريبية بهذه الظاهرة والوسائل المعتمدة للتقليل من تلك الظاهرة.

فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة الى الفرضيات التالية:

- 1- وجود علاقة بين ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين وظاهرة التهرب من ضريبة الدخل.
- 2- وجود علاقة بين سياسة الانفاق العام ومدى رضا المكلفين عن مستوى الخدمات العامة المقدمة لهم وظاهرة التهرب الضريبي.
- 3- هنالك علاقة بين الظروف السياسية والاقتصادية والامنية السائدة وظاهرة التهرب الضريبي.
- 4- وجود علاقة بين ضعف العقوبات المفروضة في قانون ضريبة الدخل وظاهرة التهرب منها.

اسلوب الدراسة : لاثبات صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على الاسلوب الوصفي التحليلي استنادا الى البيانات والمعلومات المتاحة عن الجوانب ذات الصلة بالموضوع.

انموذج الدراسة : تم بناء انموذج الدراسة بعد تحديد مشكلة وهدف الدراسة كما يتضح من الشكل رقم(1).

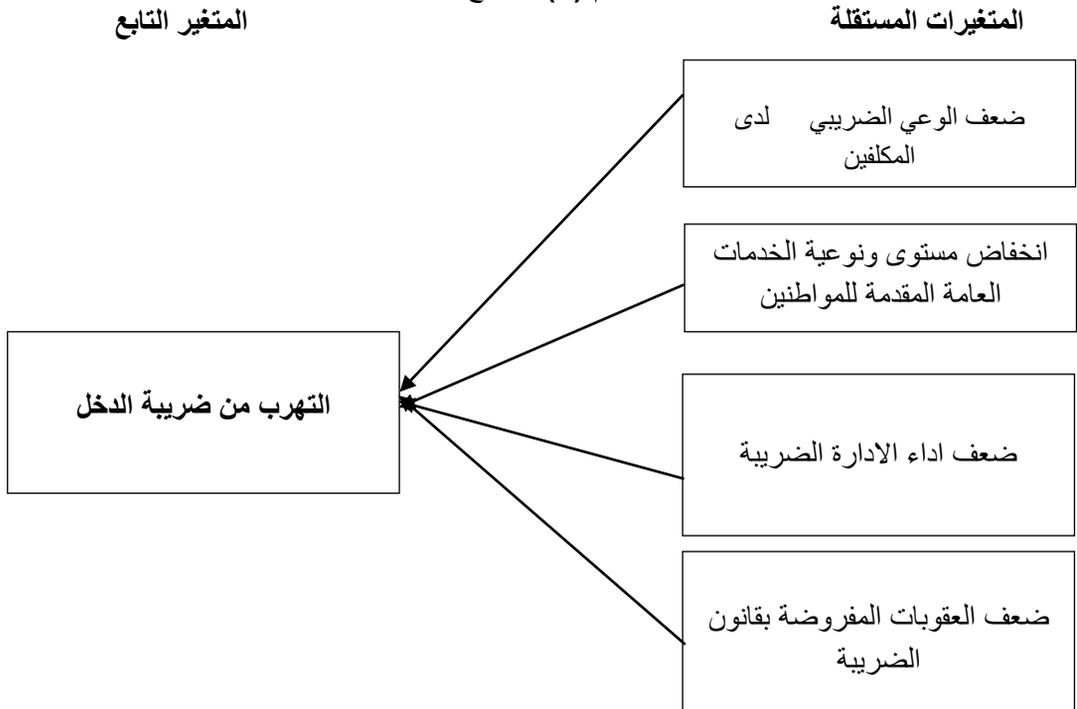
حدود الدراسة:

- 1-الحدود المكانية: تم اختيار النظام الضريبي العراقي كأساس لدراسة ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق.
- 2-الحدود الزمنية: تم اختيار الفترة(1998-2010) بحسب توفر البيانات عن الموضوع.

هيكلية الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة مباحث اهتم المبحث الاول منها بالتعريف بضرية الدخل في العراق فاستعرض اولا التطور التشريعي لضرية الدخل ومفهوم الدخل في قانون ضريبة الدخل النافذ ثانيا وخصائص ضريبة الدخل في العراق ثالثا. وتناول المبحث الثاني ظاهرة التهرب الضريبي حيث تناول مفهوم التهرب الضريبي وانواعه واسبابه. اما في المبحث الثالث فتم تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في العراق خلال فترة الدراسة (1998-2010) وانتهت الدراسة بجملة من الاستنتاجات والتوصيات.

شكل رقم (1) انموذج الدراسة *



* المصدر: من اعداد الباحث.

المبحث الاول : التعريف بضريبة الدخل في العراق**اولا: التطور التشريعي لضريبة الدخل:**

ضريبة الدخل هي من الضرائب المباشرة وقد فرضت لأول مرة في العراق بموجب القانون رقم (52) لسنة 1927 وحل محله القانون رقم (36) لسنة 1939 والذي استمر العمل به الى سنة 1956 حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (85) لسنة 1956 وكان ذلك بعد تأليف لجنة من الخبراء العراقيين في اواسط سنة 1955 للدراسة ضريبة الدخل واقتراح مشروع قانون جديد لها واستعانت اللجنة بخبير من الامم المتحدة لهذا الغرض(الصافي,2008,26).

وفي سنة 1959 صدر قانون ضريبة الدخل رقم (95) لسنة 1959 وكان من المبادئ الجديدة التي جاء بها القانون الجديد حسبما جاء في الاسباب الموجية لصدوره هي ادماج المدخولات الخاضعة لضريبة الدخل والعائدة لمكلف واحد حيث اخضعت الى جدول موحد للنسب بدلا من الجداول المتعددة التي حوaha القانون السابق التي كانت تميز في نسب الضريبة على بعض المدخولات. وقد عدل القانون المذكور خمسة وثلاثون مرة خلال فترة تطبيقه (1959-1982). (الصافي,2008,27).

وفي سنة 1982 صدر قانون ضريبة الدخل رقم (113) النافذ المفعول حاليا وعمل بأحكامه اعتبارا من السنة المالية 1983 (الوقائع العراقية, 1982, العدد 2917). وقد جرت على هذا القانون تعديلات كثيرة سواء بقوانين او قرارات او اوامر تناولت الكثير من احكامه.

ثانيا: مفهوم الدخل في القانون الضريبي العراقي:

اختلفت اراء الباحثين في تحديد المقصود بالدخل كما ان مفهوم الدخل يختلف من دولة لأخرى ومن وقت لأخر تبعا لتفاعل عوامل عديدة (البطريق, واخرون, 1983, 126). وان أي من التشريعات الضريبية لم تقدم تحديدا قاطعا لمفهوم الدخل بل لجأت اغلب الدول عن قصد الى التغاضي عن وضع تعريف محدد للدخل والاكتفاء بالنص على مكونات الوعاء الضريبي تاركة الباب مفتوحا أمام اي من التعديلات التي ترى الدولة ضرورتها في أي وقت.(دراز, 1981, 187).

اما المشرع الضريبي العراقي فقد قصد من تعبير الدخل في القانون بانه: الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون. (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل, المادة الاولى).

ثالثا: خصائص ضريبة الدخل في العراق:

ان اهم ما تتصف به ضريبة الدخل في العراق من خلال مضمون القانون رقم 113 لسنة 1982 المعدل يتمثل في الاتي:

1- انها ضريبة شخصية: حيث تأخذ في الاعتبار حالة المكلف (الممول) وظروفه الشخصية والاجتماعية (الوادي, 2011, 59) وذلك باحتساب السماح الخاص بالحد الأدنى للمعيشة او الاعباء العائلية التي يتحملها المكلف

عن اسرته المباشرة (الزوجة والابناء) فمنح المشرع الضريبي للمكلف بضريبة الدخل السماحات التالية: (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل, المادة 12, الفقرة 1-ب)

- مبلغ (5) مليون دينار لدافع الضريبة شخصيا او لدافعة الضريبة اذا كانت غير متزوجة او في حالة عدم اضافة دخل الزوجة الى دخل الزوج و(4) مليون دينار عن زوجته اذا كانت ربة بيت و(400) ألف دينار عن كل ولد او بنت مهما بلغ عددهم و(6,4) مليون دينار للمطلقة او الارملة و (600) ألف دينار سماح العمر لمن اتم 63 سنة منه.

2- ضريبة تصاعدية: حيث تفرض الضريبة بسعر يزداد بزيادة الدخل الخاضع لها اي ان العلاقة بينها هي علاقة طردية (المهاني, 2006, 240). ان المشرع العراقي اخذ بالسعر التصاعدي للضريبة على الشخص الطبيعي سواء كان مقيما او غير مقيم ,حيث تفرض الضريبة على دافعيها مقدرة سنويا بالنسب التالية بعد طرح الاعفاءات الضريبية الممنوحة المنصوص عليها في المادة (12) المعدلة من قانون ضريبة الدخل: (الهيئة العامة للضرائب, دليل ضريبة الدخل, الفقرة 2)

من 1 دينار إلى 500 ألف	03%
من 500 ألف إلى 1 مليون	05%
من 1 مليون إلى 2 مليون	10%
من 2 مليون فما فوق	15%

وبالرغم من ان ضريبة الدخل في العراق هي ضريبة تصاعدية من حيث المبدأ الا ان المشرع شذ عن هذا المبدأ في حالات قليلة قرر فيها السعر النسبي للضريبة وهي فرض ضريبة على دخل الشركات المحدودة المسؤولة والشركات المساهمة الخاصة والشركات المساهمة المختلطة بنسبة 15% وكذلك تفرض الضريبة على وسائل النقل بمقدار يعادل 7,5% من مجموع المبلغ الذي يتسلمه او يستحقه صاحب واسطة النقل او مستأجرها عن الركاب والبريد والحيوانات والبضائع المشحونة.

3- ضريبة سنوية: حيث يتم التحاسب مع المكلف عن دخله الناجم عن السنة المالية وفقا لمقياس الضريبة (سعر الضريبة) المحدد في نص القانون وذلك تطبيقا لفكرة سنوية التحاسب الضريبي حيث ينشأ الحق بالضريبة عند انتهاء السنة المالية التي يمارس فيها المكلف نشاطا يحقق منه دخل خاضع للضريبة (الهيئة العامة للضرائب, دليل ضريبة الدخل , الفقرة 3). ويقصد بالسنة مدة الاثني عشر شهرا التي تبدأ من اليوم الاول من شهر كانون الثاني من كل سنة مع مراعاة ما جاء في القانون من مدد تقدير خاصة (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل, المادة الاولى , الفقرة الثالثة).

4- تعتمد مبدأ اقليمية الضريبة: أخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ اقليمية الضريبة فاحضع للضريبة الدخول التي تتحقق او تنشأ في العراق بغض النظر عن جنسية صاحبها ومكان اقامته سواء أكان داخل العراق أم خارجه. بمعنى مزاولة النشاط في اقليم الدولة وتحقق دخل من هذا النشاط (العمرى, 1988, 150). فتفرض الضريبة على دخل الشخص المقيم الناجم في العراق وتفرض الضريبة كذلك على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل , المادة الخامسة).

5-تفرض الضريبة على الدخل الصافي: حيث يتم اعتماد اسلوب الدخل الصافي في احتساب دخل المكلف الخاضع للضريبة باستبعاد التكاليف التي يتحملها المكلف وفي ذلك تطبيق لمبدأ العدالة الضريبية. وبين المشرع الضريبي العراقي ان الدخل الخاضع للضريبة هو: الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون. (قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل, المادة الاولى, الفقرة الثانية). فاجاز المشرع الضريبي للمكلف تنزيل كل ما انفقته للحصول على الدخل خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك الفوائد المدفوعة التي تستخدم للحصول على الدخل وبدلات الايجار والمبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات واقساط التأمين على الحياة وغيرها(الهيئة العامة للضرائب, دليل ضريبة الدخل, الفقرة 1و2).

6-شمول الضريبة لدخل العمل ورأس المال: حيث تتنوع مصادر الدخل التي تفرض الضريبة عليه. فبعضها يرجع الى العمل كما في الدخل المتحقق من الرواتب والاجور وبعضها الاخر يرجع الى رأس المال كبدايات ايجار الاراضي الزراعية ونقل ملكية العقار وبعضها يرجع الى الدخل المختلط من العمل ورأس المال كما في الارباح التجارية والصناعية(القيسي, 2011, 131). ففرض المشرع الضريبة على مصادر الدخل الاتية والتي يتكون منها الوعاء الضريبي:(قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل, المادة الثانية).

- ارباح الاعمال التجارية او التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها اذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف ماديا او معنويا.
- الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الارباح الناجمة من احتراق المتاجرة بالاسهم والسندات.
- بدلات ايجار الاراضي الزراعية.
- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافئات والاجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات والتخصيصات لغير العاملين.
- كل مصدر اخر غير معفى بقانون وغير خاضع لاية ضريبة في العراق.

7-اعتماد اسلوب الفصل في التحاسب الضريبي: اعتمد المشرع الضريبي العراقي مبدأ الفصل بين الزمة المالية للزوج عن زوجته في التحاسب الضريبي مع السماح لهما بدمج دخليهما في حالات حددها المشرع وذلك بطلب منهما أي ان الاساس هو الفصل بين مدخولات الزوج والزوجة وحالة دمج تلك المدخولات هي الاستثناء(السامرائي, 2012, 124) فجاء في المادة السادسة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته النافذ مايلي:

-تعتبر الزوجة مكلفة بذاتها وتتمتع بالسماح القانوني الممنوح لها قبل زواجها وتمنح السماح القانوني للزوج بالاضافة الى السماح المقرر لها اذا كان عاجزا وليس له مورد.
-للزوجين معا ان يطلبوا دمج مدخولتهما وفرض الضريبة باسم الزوج وذلك خلال فترة تقديم التقارير المنصوص عليها في المادة السابعة والعشرين من هذا القانون.

المبحث الثاني : التهرب الضريبي انواعه-اسبابه-اثاره**اولا: تعريف التهرب الضريبي:**

اوردت كتب المالية العامة تعاريف عديدة للتهرب الضريبي ,فهناك من يرى ان التهرب الضريبي هو: تلك الظاهرة التي يحاول بواسطتها الشخص المكلف بدفع الضريبة التخلص من دفعها كلها او بعضها مستخدما في ذلك احدى الوسائل المختلفة التي يتشبث بها لكي لا يلتزم بدفعها(أل علي,2002,221).

وهناك تعريف اخر للتهرب الضريبي يرى بانه: استخدام الطرق الاحتمالية الفنية والقانونية والادارية بقصد التخلص من دفع الضريبة(القيسي,2011,147).ويرى اخرون ان التهرب الضريبي هو: مخالفة المكلف بدفع الضريبة للاحكام والنصوص التشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول الى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا او جزئيا (السامرائي,2012,130). كذلك يعرف التهرب الضريبي بانه: التخلص جزئيا او كليا من دفع الضريبة ويمكن ان يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاما على المكلف ,او بعد تحقق الضريبة بعدم ادائها الى الخزينة.(بشور,1993,322).

ويتضح من التعاريف السابقة ان التهرب الضريبي هو كل تصرف يتم بالمخالفة لاحكام قوانين الضرائب ايا كانت ويتم ارتكابها عن طريق الاحتيال والغش ,اي يشترط لتحقيق واقعة التهرب الضريبي العناصر الاتية:(الوجيه,2009,76)

- 1- وجود نص تشريعي يحدد افعال التهرب والعقوبات المقررة.
- 2- ان تكون واقعة التهرب قد تمت بالفعل او شرع في ارتكابها.
- 3- توافر ركن القصد الجنائي لدى المتهم.

ثانيا: انواع التهرب الضريبي:

هناك اكثر من نوع للتهرب الضريبي حيث يوجد التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

1- التهرب المشروع: ويفضل البعض تسميته (التجنب الضريبي) والذي يتمثل بتجنب المكلف تحمل الضريبة او الالتزام بها دون مخالفة احكام التشريعات الضريبية وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف او الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليه او جانب منها (البطريق , واخرون, 1978,157) وفي هذه الحالة لا يعد المتهم مخالفا للقانون المالي ومن ثم فانه لا يرتكب مخالفة مالية او جريمة . ومن امثلة التهرب المشروع قيام المكلف بتوظيف ثروته في سندات قرض اصدرته الدولة واعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه ففي هذه الحالة لا يدفع المكلف اية ضريبة على ثروته (عتلم,1998,151) كذلك عندما يهب الشخص امواله خلال حياته الى ورثته تهربا من دفع ضريبة التركات بعد وفاته (العركوب,2012,73)

2- التهرب غير المشروع: وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة مرتكبا بذلك جريمة مالية يعاقب عليها القانون. وفي اغلب الاحيان تكون هذه المخالفة صريحة

وموصوفة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة (الخطيب, 2005, 163). ومن امثلة التهرب غير المشروع ما يلي:

أ- عدم تقديم المكلف تقريراً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه او يعمد لنقل نشاطه من جهة الى اخرى.

ب- قيام المكلف بتقديم تقرير غير صحيح بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته او لا يرفق جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل في التقرير الضريبي أو يقوم برفاق بيانات او وثائق غير صحيحة وهويهدف الى التخلص من دفع الضريبة او قد لا يدرج بعض ايراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة عليه.

ج- المغالاة في اظهار الاعباء التي ينبغي خصمها من وعاء الضريبة. وفي مثل هذه الحالات السابق ذكرها فان التهرب الضريبي يحمل في طياته طابع الاحتيال والغش للتخلص من العبء الضريبي ولذلك يطلق على التهرب غير المشروع اصطلاح الغش الضريبي (القيسي, 2011, 147).

ثالثاً: اسباب التهرب الضريبي:

ان ظاهرة التهرب الضريبي هي ظاهرة عامة وتختلف شدتها وقوتها وأسبابها من بلد لآخر وتتنوع اسباب تلك الظاهرة فهناك الاسباب الاجتماعية والاسباب التشريعية والاسباب الادارية والفنية والاسباب الاقتصادية وعلى النحو الاتي:

1- الاسباب الاجتماعية والنفسية: وتتمثل في ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين. والوعي الضريبي هو الادراك الكامل من قبل الافراد لمسؤولياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة (الحسون, 2013, 144). فوعي المكلف لم يصل بعد الى الدرجة التي يدرك فيها اهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات وتدفعه الى الالتزام الذاتي والطوعي بالقوانين عموماً والقوانين الضريبية خصوصاً. اذ ما زال الكثير من الناس يرى ان التهرب من الضريبة ذكاء وشجاعة. وهناك من يرى ان الوعي الضريبي هو اقل تقدماً من الوعي القانوني بمعنى ان المكلف عندما يخالف القوانين لا يشعر بانه ارتكب اثماً في حق المجتمع كشعوره عندما يسرق او يقتل (عتلم, 1998, 150). والوعي الضريبي مرتبط بعوامل اقتصادية وعوامل سياسية بمقدار ما يشعر الشخص برابطة قوية بمجتمعه وبلده يزداد وعيه الضريبي وتخفض حدة التهرب الضريبي وعندما يشعر المواطن ويلاحظ سوء الانفاق الحكومي بحيث يشعر انه يدفع للدولة اكثر مما يأخذ منها او عدم شعوره بما تقدمه له الدولة من خدمات او ان الدولة لا تتفق الاموال العامة في وجوه الانفاق الرشيدة وللمصلحة العامة كان الباعث النفسي لديه للتهرب الضريبي قويا ومتماسكا (المهاني, 2006, 287). كذلك تلعب ثقافة التهرب دوراً مهماً في التهرب من دفع الضريبة فهناك مجتمعات تنظر الى التهرب الضريبي نظرة ازدياء واستهجان بعكس بعض المجتمعات التي تعتبر التهرب من دفع الضريبة دليلاً على الذكاء والبراعة وتستحق الاعجاب (حمدي, 1978, 99).

2- الاسباب التشريعية: وتتمثل في تعقد التشريع الضريبي وعدم احكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة وربما يرجع ذلك الى عدم دقة التشريعات الضريبية التي غالباً ما تصدر في البلدان النامية بصورة سريعة وتصاغ من قبل اشخاص غير أكفاء وكذلك عدم اشراك العاملين في حقل التطبيق في اعداد مشروعات القوانين الضريبية (المهاني, 2006, 286).

ان عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب الاستقرار في احكامه يترك مجالا واسعا لتدخل الادارة الضريبية في تحديد الاعفاءات والتخفيضات وتتعدد التعليمات ويصعب فهم الالتزامات الضريبية وتساءل العلاقة بين المكلفين والادارة الضريبية وتقوى بذلك عوامل التهرب الضريبي. كما ان المغالاة في سعر الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يدعو الى التهرب بغية الانتقال من شريحة الى اخرى يكون معدل الضريبة فيها اقل (شباط, 2006, 31).

3- الاسباب الادارية والفنية: وتنشأ من تعقد اجراءات التكاليف والحماية وعن صعوبة التطبيق وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين وعندما تكون الاجراءات معقدة ترهق كاهل المكلف فانه يحاول التهرب وكذلك الامر عندما يصعب تقدير وعاء الضريبة مثلا فيقدر بشكل جزافي كما يحاول المكلف التهرب اذا أساءت الادارة الضريبية التصرف في تطبيق الضريبة وعاملت المكلفين معاملة مختلفة مما يشعرهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدها المشرع في الاصل عندما وضع القانون. بالاضافة الى ذلك فانه كلما كانت الادارة الضريبية ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب من الضريبة وهذا يلاحظ في الكثير من الدول النامية حيث يوجد نقص في الخبرة العملية للعاملين في الادارة الضريبية مما يؤدي الى المغالاة في تقدير الضرائب او بالتقليل من قيمتها مما يترتب عليه اثارا معنوية تشجع على التهرب (الخطيب, 2005, 219).

4- الاسباب الاقتصادية: تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة اما الى التهرب الضريبي او عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملا ومن اهم هذه الظروف:
أ- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة فيزيد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه. (الخطيب, 2000, 170).

ب- يزداد التهرب الضريبي في اوقات الازمات الاقتصادية وينخفض في اوقات الرخاء الاقتصادي (علي, 2013, 247). اذ يرتفع متوسط دخل الفرد في فترات الرخاء الاقتصادي فيؤدي ذلك الى زيادة المقدرة الفردية على تسديد الضريبة بعكس فترات الانكماش التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرته على تسديد الضريبة لذلك فان نسبة التهرب الضريبي سترتفع فيها.

رابعا: اثار التهرب الضريبي:

ان التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة يترتب عليه اثارا اقتصادية واجتماعية ونفسية سلبية في المجتمع وتتمثل هذه الاثار في انخفاض الحصيلة الضريبية وحرمان الدولة من نسبة مهمة من الإيرادات التي تستطيع من خلالها ممارسة ادوارها الاقتصادية والاجتماعية. كذلك يترتب على التهرب عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة وعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يخل بالمفهوم العام للعدالة الاجتماعية اضافة الى ان التهرب الضريبي يضعف ايمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد ويقلل الثقة بالادارة المالية لتصبح الضريبة عامل فساد اخلاقي (المهايني, 2006, 293)

المبحث الثالث : تحليل التهرب من ضريبة الدخل في العراق

يبين الجدول رقم (1) عدد المكلفين بضريبة الدخل وعدد المتحاسبين منهم للفترة (1998-2010) والملاحظ من الجدول ان نسبة المكلفين المتحاسبين من اجمالي مكلفي ضريبة الدخل في العراق هي نسبة منخفضة جدا اذ بلغت (23%) سنة 1998 و(43%) سنة 2002 وانخفضت الى (10%) سنة 2005 وذلك بسبب الاوضاع الامنية التي انعكست على الكثير من الاوضاع الاقتصادية وعدم اهتمام مكلفي الضريبة في مراجعة الهيئة العامة للضرائب لتسديد ما عليهم من ضريبة.

ويتبين من الجدول ان نسبة المتحاسبين الى اجمالي المكلفين بلغت (26,5%) كمتوسط لفترة الدراسة وهي نسبة منخفضة جدا تشير الى وجود نسبة عالية من التهرب الضريبي اذ بلغت نسبة عدد المتسربين (67%) سنة 1998 وارتفعت الى (90%) سنة 2005 اما في سنة 2010 فقد بلغت نسبة المتسربين من الضريبة (77%) وبلغ معدل التسرب لفترة الدراسة حوالي (73,5%) وهي نسبة عالية جدا ولها انعكاساتها المالية والاقتصادية والاجتماعية السلبية. والجدير بالذكر ان هذه النسب هي للمكلفين المسجلين فقط لدى الهيئة العامة للضرائب ويوجد عدد غير قليل لم يتم تسجيلهم لافتقار نظم المعلومات الضريبية على حصر المكلفين بشكل دقيق (محمد, 2012, 38). ويمكن ارجاع اسباب التهرب العالي من ضريبة الدخل في العراق الى ما يلي:

1- ضعف الوعي الضريبي في المجتمع بسبب انعدام الثقافة الضريبية وضعف الشعور بالانتماء وعدم قناعة المكلف بحاجة الدولة الى هذه الضرائب بسبب توفر النفط وما يدره من ايرادات كبيرة للدولة. اضافة الى عدم قناعة المكلف بمستوى الخدمات العامة المقدمة اليه وكذلك وجود الشك المتبادل بين المكلفين والجهاز الضريبي لأسباب تاريخية تتمثل في الخبرة المتوارثة بشأن التعسف في جباية الضرائب.

2- ضعف اداء الادارة الضريبية في مجال تقدير وتحصيل الضريبة وقد يرجع ذلك الى عدم توفر الخبرة المتخصصة الكافية لدى المخزن وعدم مواكبته للتطورات العلمية نتيجة لقلة الدورات والبرامج التدريبية داخل وخارج العراق فعلى سبيل المثال بلغ عدد البرامج التدريبية داخل العراق 17 برنامج وعدد البرامج خارج العراق 3 برامج سنة 2010 (الهيئة العامة للضرائب, 2011, 17) وقد يرجع ذلك الى قلة التخصيصات المعتمدة لهذه البرامج والدورات وكذلك يسري الامر على وحدات الرقابة الداخلية بالرغم من اهميتها في الحد من التهرب الضريبي فكلما كانت وسائلها متقدمة فانها تساعد على منع او الحد من التهرب وتحقيق العدالة بين المكلفين (حسن, 2005, 17).

3- قدم قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 وعدم انسجامه مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وعدم استقراره لكثرة التعديلات التي جرت عليه مما يضيء حالة من الغموض تساعد على التهرب الضريبي (السامرائي, 2012, 142). اضافة الى ضعف العقوبات المفروضة بموجب القانون المذكور على المخالفين ضريبيا حيث نصت المادة 58 منه على انه (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها).

4- ضعف تعاون مؤسسات الدولة مع الهيئة العامة للضرائب فيما يتعلق بارسال المقتبسات الضريبية للمتعاملين مع تلك المؤسسات .

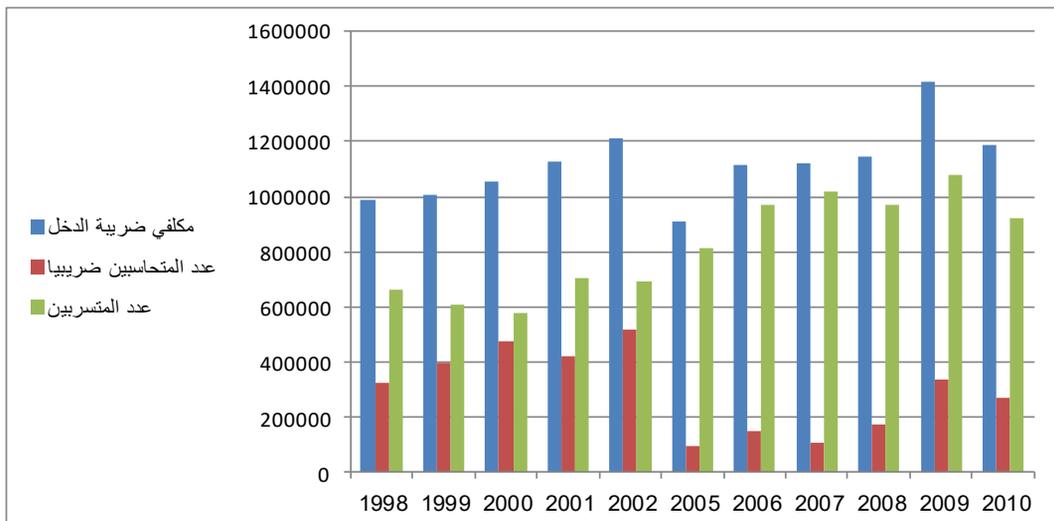
جدول رقم (1)
عدد مكلفي ضريبة الدخل وعدد المتحاسبين والمتسربين منهم في العراق للفترة 1998-2010

السنة	مكلفي ضريبة الدخل (1)	عدد المتحاسبين ضريبيا (2)	عدد المتسربين 1-2 (3)	% 1:2	% 1:3
1998	985570	321219	664351	23	67
1999	1003708	395460	608248	39	61
2000	1056383	477004	579379	45	55
2001	1125362	418304	707058	36	63
2002	1211182	519803	691379	43	57
*2003	--	--	--	--	--
*2004	--	--	--	--	--
2005	911678	95550	816128	10	90
2006	1116306	145948	970358	13	87
2007	1124368	104607	1019761	9	91
2008	1142929	174860	968069	15	85
2009	1418343	337355	1080988	24	76
2010	1189295	269086	920209	23	77
المجموع	12285124	3259196	9025928	26,5	73,5

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على:

- 1- ديسرى مهدي السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الرابع، العدد التاسع، 2012، ص 138.
 - 2- عروبة معين عايش، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة دبلوم عالي، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، 2008، ص 80.
- *بيانات غير متوفرة.

شكل رقم (2)
عدد مكلفي ضريبة الدخل وعدد المتحاسبين والمتسربين للمدة (1998-2010)



الاستنتاجات والتوصيات:**اولا: الاستنتاجات**

- 1- ارتفاع معدل التهرب الضريبي بين مكلفي ضريبة الدخل وهذا ما مبين من خلال نسب التهرب من دفع الضريبة خلال مدة الدراسة (1998-2010) .
- 2- ازداد معدل تهرب المكلفين من ضريبة الدخل بعد سنة 2003 بسبب الظروف السياسية والاقتصادية والامنية التي مر بها البلد ادى الى عدم التزام المكلفين بدفع الضريبة المفروضة عليهم فضلا عن هجرة رؤس الاموال الى خارج البلد.
- 3- ان احد اسباب التهرب من ضريبة الدخل يرتبط بسياسة الانفاق الحكومي وواجهه التي لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلفين لتسديد ما عليهم من ضريبة بسبب تدني مستوى ونوعية الخدمات العامة المقدمة للمواطنين.
- 4- وجود عدد غير قليل من المكلفين خارج مظلة الضريبة بسبب ضعف نظم المعلومات الضريبية في حصر المكلفين بشكل دقيق.
- 5- اسهمت التعديلات الكثيرة والمتواصلة لأحكام قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 النافذ في ايجاد حالة من عدم الاستقرار القانوني في تطبيقه مما اوجد ذلك مزيدا من الغموض وعدم الفهم لدى المكلفين ادى الى زيادة التهرب من الضريبة.
- 6- يعد ضعف الوعي الضريبي والثقافة الضريبية في المجتمع احد الاسباب المهمة التي ادت الى زيادة التهرب من ضريبة الدخل في العراق.
- 7- ان الاثار الناجمة عن التهرب الضريبي متعددة فالى جانب الاثار المالية المتمثلة في خسارة خزينة الدولة لنسبة مهمة من الايرادات العامة التي يمكن ان تساهم في تمويل النفقات العامة المتزايدة فان التهرب الضريبي يؤدي الى اضعاف دور الضرائب في امتصاص السيولة النقدية الزائدة في الاقتصاد والحد من التضخم وتحقيق الاستقرار الاقتصادي كما هو حالة العراق موضوع الدراسة ,اضافة الى ما يسببه التهرب الضريبي من اخلال بمبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين.

ثانيا: التوصيات

- 1- العمل على مكننة العمل الضريبي وربط المؤسسة الضريبية بالجهاز الحكومي والقطاع الخاص بشبكة الكترونية لتبادل البيانات كي يتم احكام الرقابة عليها والحد من التهرب الضريبي.
- 2- تطوير الادارات والكوادر الضريبية بما يتلائم مع مكننة العمل الضريبي من خلال دورات الحاسبات ونظم المعلومات الحديثة.
- 3- دعم الجهاز الرقابي في الهيئة العامة للضرائب لياخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء .
- 4- العمل على تكوين جهاز اداري يتمتع بالكفاءة والفعالية وحسن التعامل مع المكلفين والذي من شأنه ان يؤدي الى ايجاد نوع من التعاون بينهما ويكون ردود فعل ايجابية على نفسية المكلف من شأنها ان تحد من التهرب الضريبي.

- 5- توفير الشفافية في العمل الضريبي من خلال تمكين المكلفين من معرفة حقوقهم وواجباتهم فضلا عن تعريفهم بإجراءات التحاسب الضريبي والمستجدات التي تطرأ على القوانين والتعليمات الضريبية.
- 6- تبسيط اجراءات فرض الضريبة وتحصيلها على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.
- 7- اتباع سياسة الثواب والعقاب في نطاق فرض الضرائب والحرص على تقديم وسائل التشجيع المختلفة مثل الخصم والمنح والمكافآت للمكلفين الملتزمين وتشديد العقوبات على المكلفين غير الملتزمين.
- 8- تشكيل لجان فنية متخصصة تتمتع بالكفاءة والنزاهة تتولى مهمة اجراء مسح شامل لحصر المكلفين الجدد ومتابعة المقتبسات الضريبية.
- 9- العمل على توفير انظمة خدمة وظيفية تتلائم مع اهمية وخطورة المهام الموكلة الى العاملين في الهيئة العامة للضرائب ويقع في هذا السياق الحوافز المالية ومخصصات الخطورة حفاظا على الوظيفة الضريبية من الفساد المالي والاداري وذلك يمكن ان يساهم في الحد من التهرب الضريبي.
- 10- دراسة امكانية انشاء ادارة لمكافحة التهرب الضريبي على غرار ما هو معمول به في بعض الاقطار العربية مثل مصر , ومنحها صلاحية توقيع العقوبات والجزاءات بحق المخالفين.
- 11- ترشيد الانفاق الحكومي وتوجيهه بما يخدم الصالح العام حتى يشعر المكلف ان الموارد العامة انما تعود عليه بشكل منافع وخدمات مباشرة وغير مباشرة.
- 12- تنمية الوعي الضريبي والثقافة الضريبية في المجتمع عن طريق القيام بحملات اعلامية في وسائل الاعلام المرئية والمسموعة والمقروءة و وتنظيم الندوات والمؤتمرات واصدار النشرات الدورية كإصدار نشرة باسم (نشرة الوعي الضريبي) والعمل على دعم الجهاز الاعلامي في الهيئة العامة للضرائب وتوفير المستلزمات الضرورية لذلك من اجل تفعيل دوره في عملية تنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين وتفعيل الالتزام الطوعي لديهم بأداء الضريبة.
- 13- ان نشر الوعي الضريبي يجب ان يصبح مشروعا وطنيا وان يبدأ من مقاعد الدراسة من خلال التنسيق مع وزارتي التعليم العالي والتربية من اجل ادخال مادة الوعي والثقافة الضريبية في المقررات المدرسية والجامعية.
- 14- العمل على اعداد قانون جديد لضريبة الدخل يتسم بالوضوح والشفافية بدلا من القانون النافذ حاليا والذي مضى عليه اكثر من ثلاثين سنة والذي اتسم بكثرة التعديلات الواقعة عليه مما اضفى عليه غموضا وصعوبة في التطبيق.
- 15- ضرورة التزام دوائر ومؤسسات الدولة بالتعليمات المالية رقم (2) لسنة 2008 المنشورة في جريدة الوقائع العراقية العدد (4084) في 2008/8/25 المتضمنة لزام دوائر الدولة بتزويد الهيئة العامة للضرائب بجدول تعاملاتها مع القطاع الخاص كل ثلاثة اشهر ولكل مكلف متعامل معها على ان تتضمن تلك الجداول كافة المعلومات الخاصة بالمكلف ضمانا لمنع التهرب الضريبي وحفظا لحقوق الخزينة.

المصادر:

اولا: الكتب

- 1- د. القيسي, أعاد حمود, المالية العامة والتشريع الضريبي, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان, 2011.
- 2- د. عتلم, باهر محمد, اقتصاديات المالية العامة, مطبعة جامعة القاهرة, 1998.
- 3- العمري, هشام محمد صفوت, اقتصاديات المالية العامة والساسة المالية, الطبعة الثانية المنقحة, مطبعة التعليم العالي, بغداد, 1988.
- 4- د. دراز, حامد, مبادئ المالية العامة, الدار الجامعية, بيروت, 1981.
- 5- د. الخطيب, خالد شحادة, واخرون, اسس المالية العامة, دار وائل للنشر, عمان, 2005.
- 6- د. أل علي, رضا صاحب ابو حمد, المالية العامة, الدار الجامعية, البصرة, 2002.7
- 7- د. بشور, عصام, المالية العامة والتشريع المالي, مطبعة الروضة, دمشق, 1993.
- 8- د. المهاني, محمد خالد, واخرون, المالية العامة, مطبعة الداودي, دمشق, 2006.
- 9- د. الوادي, محمود حسين, المالية العامة, الطبعة الثانية, دار المسيرة, عمان, 2010.
- 10- د. البطريق, يونس, واخرون, مبادئ المالية العامة, مؤسسة شباب الجامعة, الاسكندرية, 1978.
- 11- د. البطريق, يونس, واخرون, النظم الضريبية, الدار الجامعية, الاسكندرية, 1983.
- 12- د. شباط, يوسف, المالية العامة, مطبعة الروضة, دمشق, 2006.

ثانيا: الرسائل الجامعية:

- 1- حسن, احمد محسن, دور الرقابة والتدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي, رسالة دبلوم عالي, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد, 2005.
- 2- حمدي, ضياء احمد, التهرب الضريبي في العراق, رسالة دبلوم عالي, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد, 1978.
- 3- الراوي, عروبة معين عايش, العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق, رسالة دبلوم عالي, المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية, جامعة بغداد, 2008.

ثالثا: الدراسات والبحوث:

- 1- د. السامرائي, يسرى مهدي, تحليل التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي, مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية, المجلد الرابع, العدد التاسع, 2012.
- 2- د. محمد, موفق عبد الحسين, وكريم, علي عباس, امكانية تطبيق الحكومة الالكترونية في الهيئة العامة للضرائب من وجهة نظر عاملها, مجلة كلية الادارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية, العدد الثاني والتسعون, 2012.
- 3- د. علي, عماد محمد, لقاء فنان ثامر, دراسة في تقويم الاداء الضريبي في العراق للمدة 1995- 2010, مجلة العلوم الاقتصادية والادارية, جامعة بغداد, المجلد التاسع عشر, العدد 71, 2013.
- 4- د. الصافي, عبد الرؤوف نعمة, ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل في العراق رقم 113 لسنة 1982 المعدل, مجلة العلوم القانونية, جامعة بغداد, المجلد الثالث والعشرون, العدد الاول, 2008.

- 5- د. الخطيب, خالد, التهرب الضريبي, مجلة جامعة دمشق, المجلد السادس عشر, العدد الثاني, 2000.
- 6- د. الحسنون, معين عباس, أثر الوعي الضريبي في تحقيق التنمية الاقتصادية, مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية, العدد 2, 2013.
- 7- د. العركوب, هاشم محمد عبد الله, التهرب الضريبي-دراسة في محدداته واثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة 1990-2008, مجلة دراسات إقليمية, جامعة الموصل, العدد 26, 2012.
- 8- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الاردني, التهرب الضريبي في الاردن (اسبابه وطرقه), عمان, 2013.

رابعاً: مصادر الانترنت

- 1- الوجيه, عبده حسن, التهرب الضريبي, مجلة الوعي الضريبي اليمنية, العدد 41, 2009, www.tax.gov.
- 2- الهيئة العامة للضرائب, تقييم اداء الهيئة 2011, www.tax.mof.gov.iq.
- 3- التهرب الضريبي, www.oecd.org.evasionhfm.
- 4- الهيئة العامة للضرائب, دليل ضريبة الدخل, www.mof.gov.
- 5- مصلحة الضرائب المصرية, الادارة المركزية للبحوث الضريبية, الاقتصاد غير الرسمي في مصر, 2013.

