

التهرب الضريبي وسبل معالجته في العراق دستوريا

Tax evasion and ways to address it constitutionally in Iraq

م. د عبد الغفور اسعد عبد الوهاب

قسم القانون / كلية دجلة الجامعة

Email: ghafoor.asaad@duc.edu.iq

مستخلص :

تعد الضريبة أحد المصادر الأساسية لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع وتلبية احتياجاته الاقتصادية والاجتماعية دستوريا وقانونيا . ومن بين اهم اهداف الضريبة هو الهدف المالي والمقصود بذلك توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة ، وخلق حالة من التوازن داخل المجتمع ، بالإضافة الى تحفيز ظاهرة الادخار وبالتالي الاستثمار لتحسين معدلات النمو الاقتصادي وتحقيق حالة من العدالة في توزيع الدخل بين افراد المجتمع طبقا للمبدأ الدستوري الداخلي والخارجي (مبدأ المساواة) ، وتأتي ظاهرة التهرب الضريبي لتكون إحدى الأدوات التي تقف حائلا امام تحقيق العدالة في توزيع الدخل مما يعكس اثارا سلبية على الحصيلة الضريبية ، ويمثل عائقا امام تحقيق التنمية ، وتعود اسباب اتساع هذه الظاهرة في العراق الى اسباب إدارية وتشريعية وحتى اخلاقية ، والى ضعف الوعي الضريبي لأفراد المجتمع وانتشار مظاهر الرشوة والفساد الاداري والمالي والتي شجعت على تفاقم هذه الظاهرة ، مما ادى الى انخفاض الحصيلة الضريبية لتعكس اثاراها السلبية على الاقتصاد وتعمق من ظاهرة الاقتصاد الريعي المعتمد على الإيرادات النفطية فقط وبنسبة كبيرة ولتضائل اهمية الضرائب في تكوين الناتج المحلي الإجمالي وتكرس حالة عدم تنويع مصادر الدخل القومي .

Abstract :

The tax is one of the main sources of state revenue that it needs to meet the public expenditures necessary for the development of society and to meet its economic and social needs constitutionally and legally. Among the most important objectives of the tax is the financial objective, which is intended to provide the necessary funds to cover the state's public expenditures, create a state of balance within society, in addition to stimulating the phenomenon of saving and thus investment to improve economic growth rates and achieve a state of justice in the distribution of income among members of society in accordance with the internal constitutional principle and external (the principle of equality), and the phenomenon of tax evasion comes to be one of the tools that stand in the way of achieving justice in the distribution of income, which reflects negative effects on the tax proceeds, and represents an obstacle to achieving development. The reasons for the expansion of this phenomenon in Iraq are due to administrative, legislative and even moral reasons. And to the weak tax awareness

of members of society and the spread of manifestations of bribery and administrative and financial corruption, which encouraged the exacerbation of this phenomenon, which led to a decrease in the tax proceeds to reflect its negative effects on the economy and deepened the phenomenon of the rentier economy based on oil revenues only in a large proportion and to the diminishing importance of taxes in the formation of the gross domestic product The case is devoted to the lack of diversification of the sources of national income.

المقدمة :

تعد الضريبة إحدى أدوات السياسة المالية كونها أحد المصادر المهمة للإيرادات العامة للدولة ، ولم يقتصر هدفها على الجانب المالي فحسب بل اتسعت لتشمل أهداف اقتصادية واجتماعية ودستورية وسياسية لأنها تساهم في تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ولما لها اثر في تسريع عملية التنمية واعادة توزيع الدخل وتحفيز كل من الادخار والاستثمار الذي يساعد في تحقيق النمو الاقتصادي وبالتالي تحقيق الاستقرار السياسي وتطبيق الاحكام الدستورية. وقد ارتبط مفهوم الضريبة بحقوق المواطنة والمصلحة العامة ، خاصة وان الضريبة وجدت اساسا لخدمة حقوق وواجبات مختلف افراد المجتمع ، وتعمل على تقليص الفجوة بين ابناءه ولتحقيق ذلك لابد من جهاز ضريبي كفوء قادر على اتخاذ اجراءات سليمة وشفافة ودقيقة خاصة اثناء تحصيل الضرائب لان وجود ظاهرة التهرب الضريبي يعكس اخفاق السياسة المالية وعدم أهليتها في تحقيق الاهداف التنموية للدولة واخلالا بالمبادئ الدستورية .

اهمية البحث :

تكمن اهمية البحث من خطورة اتساع ظاهرة التهرب الضريبي وضرورة التعرف على الوسائل والطرق التي يلجأ اليها - الاشخاص والشركات ومنظمات الأعمال - للتهرب من دفع الضريبة ، والسبل التي لابد من اعتمادها للحد من هذه الظاهرة والتخفيف من اثارها ووضع القوانين الرادعة والصارمة موضع التنفيذ لمكافحتها .

مشكلة البحث :

طالما ان الضريبة أحد المصادر السيادية واهم مصادر الدولة المالية فهي اداة فعالة لتحقيق الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية وان التهرب من دفع الضريبة يؤدي الى تقليص الحصيلة الضريبية مما يعني حرمان موازنة الدولة من أحد مصادر التمويل الرئيسية وهذا يستدعي ضرورة اتخاذ الاجراءات الضرورية للحد من هذه الظاهرة ومكافحتها لأنها تعد من الجرائم الاقتصادية لما تحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد .

هدف البحث :

الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي في العراق وتحديد الثغرات الدستورية والقانونية التي يمكن ان ينفذ من خلالها الأشخاص أو الشركات للتهرب من دفع الضريبة بغية معالجتها والحد من هذه الظاهرة .

فرضية البحث :

ان النظام الضريبي في العراق يفتقر الى الكفاءة الادارية ويعاني من نقص في الكوادر المؤهلة والامينة لجباية الضرائب ، مما نتج عن ظاهرة خطيرة تمثلت في اتساع التهرب الضريبي وما لذلك من أثار سلبية في تحقيق اهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والدستورية .

منهجية البحث :

اعتمد البحث على المنهج الوصفي - التحليلي مستندا على البيانات والمعلومات المتاحة التي وفرتها المصادر العلمية التي تناولت الجوانب ذات الصلة بالموضوع .

حدود البحث :

الحدود الزمانية - تم اختيار الفترة ما بعد ٢٠٠٣ التي شهد فيها الاقتصاد حالة من الفوضى وضعف ادارة الدولة وانتشار مظاهر الفساد المالي والاداري مما شجع على تفاقم هذه الظاهرة ، رغم ان دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ أكد على اهمية الضريبة والرسم بالمادة ١٩ / تاسعا والتي نصت " ليس للقوانين اثر رجعي ما لم ينص خلاف ذلك ، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم "

الحدود المكانية - تم اختيار النظام الضريبي في العراق كأساس لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي مؤكداً على ابرز الثغرات في التشريع الضريبي والتي يمكن ان ينفذ من خلالها المكلف بدفع الضريبة .

هيكل البحث :

تناول المبحث الاول ظاهرة التهرب الضريبي ، وانواعه واسباب حدوث هذه الظاهرة . أما المبحث الثاني فقد خصص لبيان وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في العراق . وجاء المبحث الثالث ليحدد اهم الثغرات القانونية في نصوص القانون الضريبي التي تضمنها القانون واهم المشكلات التشريعية والادارية التي اعاققت السياسة الضريبية ، مثل الصياغات القانونية غير الواضحة ، كثرة التعديلات والسماحات والإعفاءات والتي مكنت المكلف للنفذ والتهرب من دفع الضريبة .

المبحث الاول

التهرب الضريبي : انواعه واسبابه .

Tax Evasion: Types and Causes

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في البلدان النامية بشكل خاص ، نظرا لضعف الوعي الضريبي وانخفاض معدل الدخل . ويعتبر من الجرائم الاقتصادية لما يحدثه من نتائج تعكس اثارها الضارة على الاقتصاد ، فضلا عن أخلاله بمبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين دستوريا أو تشريعا ، حيث يدفع بعض الأفراد الضريبة بشكل صحيح والبعض الآخر وهم الغالبية يتهربون منها ، كما ان لجوء الدولة الى زيادة الضرائب بحجة سد احتياجاتها الى المال العام يشجع كثير من الأفراد لاتخاذ السبل الغير مشروعة للتهرب من الضريبة وهذا يعتبر اخلالا دستورياً وقانونيا .

تعريف التهرب الضريبي :

يعرف التهرب الضريبي بانه " محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا " وعندها تحدث مخالفة للقانون بطريقة من طرق التفتن في الوسيلة ، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء أو كل ما مشمول بالضريبة عن أنظار السلطة الضريبية . (الجنابي ، ١٩٩٠ : ١٩٦) .

كما عرفت بأنها " مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بواسطة الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول الى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا أو جزئيا " (سعيافان ، ٢٠٠١

www.mafhoum.com/sur/articles_o/saifan.htm

انواع التهرب الضريبي :

١. التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

وهو محاولة التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا . (ناشد ، ٢٠٠٠ : ٢٩) .

التجنب الضريبي يتم من خلال الإفادة من قصور في القانون مثلا ، ويتحقق التهرب الضريبي عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة كامتناع الشخص عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع للضريبة ، أو ان تفرض ضريبة على النشاط التجاري دون الزراعي مثلا ، مما يدفع الفرد الى التحول نحو النشاط الزراعي الغير خاضع للضريبة ، أو فرض الضريبة على انواع محددة من السكاير مما يدفع الفرد الى التقليل من استهلاكها أو التحول نحو نوع اخر ليس عليه ضريبة .

٢. التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

هو مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص القانونية بواسطة الغش والتحايل على القانون بغية عدم دفع الضريبة . وقد يخالف المكلف القانون اما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها ، ويترتب على ذلك نتائج سلبية مختلفة منها الاضرار بخزينة الدولة وذلك بانخفاض الحصيلة الضريبية أو الاضرار ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب من دفعها فيحملون عبء الضريبة ، بينما يفلت منها اخرون مما يؤدي الى عدم عدالة توزيع عبء الضريبة . وقد تلجأ الدولة الى زيادة الضرائب أو فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الضريبية الناجمة عن التهرب مما يزيد من عبء دافعي الضريبة ، وهكذا يحدث ضرر يتحمله المجتمع نتيجة نقص الحصيلة الضريبية مما يقود الى تعطل بعض المشاريع الاقتصادية . (فوزي ، ١٩٧٢ : ٢٤٤) .

اسباب التهرب الضريبي :

١. الاسباب المباشرة

أ. الاسباب التشريعية ، حيث كلما تعقدت القواعد التشريعية للنظام الضريبي واتسعت بعدم الوضوح والدقة كلما زاد ذلك من احتمالات التهرب الضريبي ، فعدم وضوح التشريع الضريبي وغياب الاستقرار في احكامه ، يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية عندها تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات أو قد تتعارض في كثير من القضايا مما يصعب فهم الالتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين الممولين والادارة الضريبية ، وتزداد حالات التهرب الضريبي ، كما ان وجود بعض الثغرات في الدستور والتشريعات النافذة تمكن المكلف في استغلالها وعلى الادارة الضريبية ان تجعل الجزاءات تفوق المخاطر المحتملة عن قيام المكلف بإخفاء كل أو جزء من دخله عما يصرح به من معلومات وبيانات في اقراره الضريبي السنوي لتكون فعالة وراعدة . (عبد المجيد ، ١٩٩٦ : ٣٠٣) .

الأساليب الإدارية والفنية :

منها صعوبة تقدير الوعاء الضريبي ، فالصعوبات التي تواجهها الإدارة المالية في تقدير بعض اوعية الضرائب يشجع الممول على التهرب من دفع الضريبة . عدم المساواة في تطبيق الاجراءات ، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما ارادها المشرع المالي والدستوري ، لكن التطبيق يفضي الى خلاف ذلك . والضريبة لا تكون عادلة الا اذا استوفت ركني العدالة - عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها والأخيرة مرتبطة بكفاءة الادارة

المالية التي نفتقر اليها في العراق .فعدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها (فوزي ، ١٩٧٢ : ٢٢٥) .
تخلف الإدارة الضريبية وتعتد الاجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي من العوامل التي تشجع وتساهم في التهرب من دفع الضريبة .

٢. الاسباب غير المباشرة :

الاسباب الاخلاقية - وتتمثل في ضعف الوعي الضريبي الناجم عن المحيط المتخلف الذي يرسخ ظاهرة التهرب وشيوع وشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع من فرض الضريبة .

نظرة المجتمع للمتهربين ، حيث ينظر الى المتهرب في بعض المجتمعات نظرة اعجاب وشجاعة وتقدير ، في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات أخرى نظرة ازدراء وعدم احترام .
كثرة الممارسات الفاسدة وانتشار مظاهر الفساد الاداري والمالي ، مما يضعف القيم الاخلاقية والاجتماعية وانتشار ظاهرة قبوله، فالوضع المثالي هو انصياح الافراد لحكم القاعدة الدستورية والقانونية من تلقاء انفسهم وبمحض ارادتهم وقناعتهم وان ايضل الاجبار والجزاء حالة استثنائية تمثل حالة مرضية عارضة تستوجب الجزاء الذي تلحقه سلطات الدولة بالمتهرب عن الضريبة نتيجة لمخالفته احكام الدستور والقانون المالي .

عدم قناعة المكلفين بان ما يدفعوه من ضرائب سيستخدم لخدمة الصالح العام يعود بالنفع على افراد المجتمع من خلال تحسن وتطور البنى التحتية والخدمات المقدمة من قبل الدولة .

مما لاشك فيه ان التهرب الضريبي تترتب عليه نتائج سيئة يضر بخزينة الدولة من خلال انخفاض الحصيلة الضريبية ، كما انه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة بينما يتمكن اخرون من الافلات من تحملها وعدم دفعها وهذا ما يعمق من ظاهرة الفوارق الاجتماعية واضعاف العوامل التي تؤدي الى التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ومن ثم عدم تطبيق احكام الدستور والقانون .

المبحث الثاني

معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في العراق

Addressing the Phenomenon of Tax Evasion in Iraq

يمكن اعتماد وسائل متعددة لمعالجة هذه الظاهرة ومن أهمها ما يأتي :

١. الوسائل الوقائية : من خلال الاجراءات التي تعتمدها الدولة على المستوى الاداري والتشريعي ، حيث لابد من اعادة النظر بالتشريع الضريبي بحيث يكون النظام الضريبي منسجم ومحكم وخالي من الغموض والتعقيد في بعض النصوص القانونية بحيث يكون القانون واضحا ودقيقا ولا يترك مجالا للاجتهاد أو التهرب ، والعمل على استقرارها لأن عدم الاستقرار وكثرة التعديلات يساعد على التهرب من دفع الضريبة .
٢. الوسائل الرقابية : وذلك من خلال تفعيل السلطات الرقابية التي تعد أفضل وسائل مكافحة التهرب ، بحيث يتمكن الموظفون الماليين من الاطلاع على اوراق ومستندات ودفاتر المكلف ، ولابد من نشر وتنمية الوعي المحاسبي حتى يتم تسجيل حركة اعمال الشركات والمشاريع الاقتصادية في السجلات بصورة صحيحة .
٣. ان تقوم الادارة المالية بالزام الاشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكلفين بالإبلاغ والتصريح عن المعلومات التي تساعد على تحديد المكلفين بالضريبة ، وان تلزم المؤسسات والمصارف بتقديم البيانات المالية المتعلقة بالزبائن الذين يتعاملون معها لتكون مصدرا من مصادر تقدير الضريبة المستحقة على المكلفين .
٤. تعميق ركن العدالة الدستورية والقانونية في الضريبة من خلال مراعاة الاعباء التي يتحملها المكلف والتي تحد من قدرته على دفع الضريبة لتقليل حجم التهرب الضريبي .
٥. الوسائل الجزائية : التي من شأنها التخفيف من حدة التهرب الضريبي وان تكون الاحكام الجزائية التي تتضمنها القوانين الضريبية كافية لإيقاع الجزاء في حالة التجاوز والتهرب من دفع الضريبة .
٦. تحقيق مبدأ (العبء الضريبي الأمثل) الذي يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه ، وذلك في ظل النظام الدستوري والسياسي والاجتماعي والقانوني السائد ، دون احداث اية ضغوط على المكلف لا يمكن تحملها .

المبحث الثالث

الثغرات القانونية في نصوص القانون الضريبي العراقي

Legal Loopholes in the Texts of the Iraqi Tax Law

يعد النظام الضريبي لأي دولة هو العمادة المالية لها ، فالنظام الضريبي يمثل كل القوانين والانظمة الضريبية فيها . وفي العراق كان اول ظهور للقوانين الضريبية مبكرا مقارنة بالدول العربية ، حيث صدر اول قانون لضريبة الدخل عام ١٩٢٧ برقم ٥٢ ، وبعد اعلان الجمهورية عام ١٩٥٨ ، تم اصدار قانون جديد للدخل عام ١٩٥٩ ، ثم بعد عام ١٩٦٨ جاءت سلطة جديدة تحمل بعض الافكار الاشتراكية ، فصدرت قوانين جديدة واجريت تعديلات كثيرة على النظام الضريبي وصدر قانون جديد لضريبة الدخل يحمل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ، وبعد الاحتلال عام ٢٠٠٣ تم ايقاف العمل بالضرائب الجمركية وتغييرات في الاسعار الضريبية ، واجريت العديد من التغييرات تبعتها وجود ثغرات دستورية جاء بها دستور عام ٢٠٠٥ ، ورغم مضي فترة طويلة لم يتم تعديل الثغرات الموجودة لا في القوانين السارية ولا في الدستور ، مما انعكست على النظام الضريبي وبرز العديد من المشاكل ومن اهمها :

١. كثرة الاعفاءات الضريبية ، حيث ان أي استثناء لدخول خاضعة للضريبة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية وكثرة السماحات أي اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك الاعباء العائلية في سبيل تحقيق الاهداف التي تصبوا اليها الدولة في المحافظة على النسيج الاجتماعي والعائلي والقضاء على الآثار السلبية للضريبة من جهة أخرى .
٢. اختلال الهيكل الضريبي ، فالهيكل التنظيمي العراقي يعتمد بنسبة كبيرة قد تصل الى ٨٠% على الضرائب غير المباشرة لأسباب ربما اهمها سهولة جبايتها وقلة حالات التهرب الضريبي . (عمرو هشام ، ٢٠٠٦ : ١٢)
٣. ضعف الحصيلة الضريبية مقارنة بدول العالم الأخرى لأسباب منها ، قلة الاهتمام بالضرائب قياسا بالموارد الأخرى لاسيما إيرادات النفط ، وكثرة الإعفاءات والسماحات وتدهور البنية الادارية في العراق ،

(<http://www.tax.mof.gov.iq/pageviewer.aspx=38>)

تردي الوضع الأمني بعد عام ٢٠٠٣ وانتشار مظاهر الفساد الاداري والمالي ، وما رافقه من تضخم اقتصادي ، حيث لم تبلغ اعلى نسبة ضريبية في العراق عام ٢٠١٠ سوى ٦.٥ % . (وزارة المالية ، الموازنة لعام ٢٠١٠ . (www.mof.gov.iq) . يلاحظ لو تمعنا في القوانين والتشريعات الضريبية نلاحظ ان هناك قصورا تشريعيا من قبل المشرع الضريبي يتمثل في تناقض بعض المواد

القانونية تارة أو فراغا دستوريا أدى الى اختلال في التشريعات بل حتى اختلالا في المبادئ الضريبية العامة المعروفة ، مثال على ذلك المساواة بين المقيم وغير المقيم ، حيث تحاول اغلب التشريعات الضريبية في العالم عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين المقيم وغير المقيم ، لكن المشرع العراقي قد ساوى بينهم في المعاملة الضريبية . (انجاد ، عبد الستار حمد ، ٢٠١٤) .

كما نلاحظ ايضا التداخل بين اختصاصات المركز والاقليم ، اذ من المعلوم ان النظام الاتحادي في العراق قد اعتمد كمنهج دستوري بعد عام ٢٠٠٣ وتجلّى ذلك في وضع الدستور عام ٢٠٠٥ الذي جعل من نظام العراق نظاما اتحاديا يعطي صلاحيات معينة للمركز واخرى للإقليم ، لكن التمعن في ثنايا الدستور يلاحظ ان الدستور سكت عن موضوع الصلاحيات المالية ، وخاصة فيما يتعلق بالتشريعات الضريبية مخالفا لما موجود في اغلب دساتير العالم الاتحادية .

الاستنتاجات & التوصيات :

اولا : الاستنتاجات :

١. تعد ظاهرة التهرب الضريبي أحد المشاكل الرئيسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق بسبب وجود خلل في النظام الضريبي ، ولذلك تسعى الدولة جاهدة الى تفعيل الدور المالي للضرائب ، بالإضافة الى الدور الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق المبدأ الدستوري (مبدأ المساواة) .

٢. ارتفاع معدل التهرب الضريبي بسبب ضعف الإدارة الضريبية وانتشار مظاهر الرشوة والفساد الاداري والمالي وخاصة (بعد عام ٢٠٠٣) ، مما أدى الى ضعف مساهمة الضريبة في تكوين الدخل القومي ، وتعمق ظاهرة احادية الاقتصاد واعتماده اعتمادا كبيرا على مصدر واحد للدخل وهو الإيرادات النفطية ، وهذا ما جعل الاقتصاد منكشفا ومتأثرا بالانعكاسات السلبية للتقلبات التي تحصل في سوق النفط العالمي والتقلبات السياسية والدولية .

٣. لعل ابرز الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي هو انخفاض الحصيلة الضريبية ولذلك لم تساهم الضرائب الا بنسبة محدودة جدا في تمويل نفقات الدولة المتزايدة بجانبها الاستهلاكي والاستثماري ، كما لم تساهم في تحقيق الاستقرار المالي في الاقتصاد ، ويعود ذلك الى ان هذه الظاهرة اصبحت ملازمة للنظام الضريبي جراء ضعف الجهاز الاداري وانتشار الفوضى والظروف الامنية السيئة التي انعكست على الاقتصاد العراقي .

٤. ينتمي التشريع الضريبي الى القانون العام الذي يختص بتنظيم العلاقات التي تكون الدولة طرفا فيها كونها صاحبة السيادة والسلطان والامر والنهي ، وبما ان القانون الدستوري

يحتل قمة الهرم القانوني في الدولة ، ومن ثم قواعده تعلق على غيرها من القواعد القانونية ، وتعتبر مصدر قانونية جميع القواعد في الدولة ومنها القواعد الضريبية ، فالدستور يتضمن القواعد الاساسية في تنظيم جميع جوانب المالية العامة ومنها التشريع الضريبي الذي ينظم المسائل المتعلقة بالضرائب المفروضة على الاشخاص الطبيعية والمعنوية في الدولة من حيث انواعها واسعارها وتحديد الوعاء الخاضع لها وكيفية تحصيلها ، كما ان الضرائب تصدر وفقا لنصوص دستورية بالنظر لطبيعة مضمونها المالي الذي يتطلب اجازته من السلطة التشريعية .

ثانيا : التوصيات .

١. ضرورة وضع التشريعات الدستورية والقوانين الضريبية التي تتناسب والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي يعيشها العراق . مع الاخذ بنظر الاعتبار تحقيق المبادئ الضريبية وخاصة العدالة الضريبية وجعل النصوص الدستورية والقانونية واحكامها واضحة ودقيقة بحيث تلزم المكلفين بالتسجيل في الادارة الضريبية للحد من ظواهر التهرب الضريبي وتأمين الحصول على الايرادات الضريبية المفروضة لتمويل الموازنة العامة للدولة .
٢. اعادة تأهيل الجهاز الضريبي وتزويده بعناصر إدارية كفؤة ومتخصصة ومؤهلة قادرة على العطاء في هذا المجال مع ضرورة زج العاملين في هذا الجهاز بدورات تدريبية متنوعة وادخال اجهزة الحاسوب ونظم المعلومات المحاسبية المساندة للعمل الضريبي ورفع كفاءة وفاعلية الادارة الضريبية في تحصيل وجباية الضرائب .
٣. تفعيل عمل هيئات الرقابة الداخلية ، اضافة الى الرقابة الخارجية المحايدة لكشف حالات التهرب واستخدام انظمة الكترونية قادرة على اكتشاف الانحرافات والسلبيات .
٤. ان يلعب الاعلام دورا اساسيا في تنمية الوعي الضريبي بين المكلفين من خلال تنمية شعور المكلف بضرورة التعاون مع السلطات في تحقيق التنمية من خلال تحسين مستوى الخدمات التي تقدمها للمواطنين ، والتأكيد على ان الضريبة واجب وطني على المكلف وحق للسلطة المالية ، وان فرض الضريبة هو بهدف تحقيق التوازن داخل المجتمع وعامل رئيس في التنمية الاقتصادية والاجتماعية .
٥. ان العلاقة بين المالية العامة والدستور والقانون وثيقة ويتبلور مضمون هذه العلاقة من خلال ان الدستور والقانون هو الاداة التنظيمية التي يلجأ اليها المشرع لوضع القواعد العامة الملزمة في شتى المجالات ومنها الميدان الضريبي ليأخذ هذا الجانب شكل قواعد دستورية وقانونية وانظمة وتعليمات لتنظيم العبء الضريبي الامثل .

المصادر : References

١. الجنابي ، طاهر (١٩٩٠) ، " دراسات في المالية العامة " كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد .
٢. العلي ، عادل فليح (٢٠٠٧) ، " المالية العامة والتشريع المالي الضريبي " الطبعة ١ ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
٣. العمري ، هشام محمد صفوت (١٩٧٩) ، " اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل " مطبعة المعارف ، بغداد .
٤. السامرائي ، يسرى مهدي ، العبيدي ، زهرة خضير (٢٠١٢) ، " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ٤ ، العدد ٩ .
٥. أنجاد ، عبد الستار حمد ، (٢٠١٤) " تقييم النظام الضريبي العراقي بين الواقع والطموح " مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية .
٦. عبد المجيد ، عبد الفتاح عبد الرحمن (١٩٩٦) " اقتصاديات المالية العامة " ، الطبعة ٢ ، جامعة المنصورة ، جمهورية مصر العربية .
٧. عمرو ، هشام محمد ، (٢٠٠٦) " الاصلاح الضريبي في البلدان النامية - مع اشارة خاصة للعراق . " مجلة علوم انسانية ، السنة الرابعة ، العدد ٢٩ ، يوليو .
٨. سالم ، تقي عبد (٢٠١٠) ، " العلاقة بين التهرب الضريبي وضعف الادارة الضريبية " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، ملحق العدد ٢٤ .
٩. سعيان ، سمير ، (٢٠٠١) ، " التهرب والتهريب مقارنة صريحة ، ملفات اقتصادية ، ١٣ اذار ، مركز الاعمال السوري الاوربي SEBC على موقع الانترنت
- www.mafhoum.com/sur/articles o/saifan.htm
١٠. فوزي ، عبد المنعم (١٩٧٢) " المالية العامة والسياسة المالية " دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان .
١١. ناشد ، سوزي علي (٢٠٠٠) ، " ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثاره على اقتصاديات الدول النامية " كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية ، جمهورية مصر العربية .



وزارة المالية ، الموازنة لعام ٢٠١٠ . (www.mof.gov.iq)	١٢.
http://www.tax.mof.gov.iq/pageviewer.aspx=38	١٣.
دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ	١٤.