

ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها الاقتصادية والاجتماعية ووسائل معالجتها (دراسة تحليلية)

أ.م.د. علي عباس سميران الحلبوسي

كلية المعارف - قسم العلوم المالية والمصرفية

المقدمة

تعد الضريبة مصدر هاماً وإساسياً لإيرادات الدولة التي تحتاجها ، لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية . إذ تعد ظاهرة التهرب الضريبي هو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد انكار وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للفرد . ومن الأمثلة الواضحة أو الشائعة للتهرب الضريبي تعتمد المكلف بتقديم بيانات كاذبة عن دخولهم سواء كان ذلك بأظهار الإيرادات بأقل من مبلغها الحقيقي أم المبالغة في النفقات أم عدم الإفصاح بعض أو كل دخولهم أو إخفاء السلع عن عيون رجال الكمارك في نقاط الحدود وفي المطارات والموانئ عند إدخالها إلى البلد. حتى لا تخضع للضريبة الكمركية . وبديهي أن التهرب الضريبي مخالف للقانون وله آثار سيئة لأنه يؤدي إلى قلة حصيلة الضرائب ، كما أن له آثاراً جانبية منها أنها تعود لأشخاص على عدم الالتزام بالقوانين النافذة ، لذلك تفرض القوانين الضريبية عادة عقوبات مناسبة لحالات التهرب الضريبي منها : ارتفاع سعر الضريبة وسياسة الدولة الإنفاقية والظروف الاقتصادية والوعي الضريبي للامة وعقاب التهرب . ومن سلم العقاب أساء التصرف لذلك فأن التساهل في معاقبة المتهربين يشجع على التهرب الضريبي . إذ تسعى جميع الدول ومنها العراق للحد من هذه الظاهرة، ومكافحتها بشتى الوسائل من خلال رصدها ومعرفة اسبابها ، واشكالها ، والآثار السلبية المترتبة عليها، وهذا ما انعكس على مجمل النشاطات الاقتصادية، والإدارية، والسياسية ، والاجتماعية على حد سواء ، وخاصة ما ارتبط بشكل مباشر بتحقيق إيرادات مالية كبيرة ، أن وجود مشكلة التهرب الضريبي في العراق تشير إلى مجموعة من الاسباب، والدوافع الكامنة وراء ظهور هذه المشكلة، والتي لا تستطيع أن تلقي بتبعاتها على تخلف النظام الضريبي من حيث تشخيص الاختلالات في الادارة الضريبية من جهة ، وابرار عيوب التشريع الضريبي من جهة أخرى، لا بل أن هناك اسباباً أخرى تتعلق بسلسلة الظروف الاقتصادية التي شهدتها العراق ، من احتلال وتدمير البنى

الاقتصادية، وظهور ظاهرة الفساد الإداري والمالي ، اضعفت الوعي الثقافي، وبضمنه الوعي الضريبي .

ولهذا جاء بحثي لتحليل (ظاهرة التهرب الضريبي في العراق وآثارها الاقتصادية، والاجتماعية ، ووسائل معالجتها- دراسة تحليلية) .

أولاً: مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في معرفة الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي وكذلك الآثار الاقتصادية الناشئة عنه ، وأن التهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى تقليل الحصيلة الضريبية مما يعني حرمان موازنة الدولة من مصدر مهم من مصادر التمويل .

ثانياً: أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في مواجهة مشكلة التهرب من الضريبة والتعرف على أهم الاسباب التي تدفع الى التهرب منها ومعرفة الطرق والوسائل المتبعة لدى الاشخاص في التهرب من الضريبة وايضا التعرف على الوسائل والطرق التي يجب اتباعها من اجل مكافحة التهرب الضريبي ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق لمكافحة هذه الظاهرة .

ثالثاً: أهداف البحث :

يسعى البحث الى تحقيق مجموعة من الاهداف اهمها :

- ١- التعرف على ماهية التهرب الضريبي وعلى اسبابه وآثاره على البلد
- ٢- معرفة اهم الوسائل المتبعة في مكافحة التهرب الضريبي .
- ٣- تجنب الآثار السلبية المترتبة على التهرب الضريبي التي من شأنها تدمير اقتصاد البلد .

رابعاً : فرضية البحث :

يستند البحث إلى فرضية مفادها أن النظام الضريبي وتطبيقاته في العراق نتج عنه ظاهرة خطيرة وهي ظاهرة التهرب الضريبي والتهرب الكمركي والتي أثرت وبشكل مباشر في تحقيق اهداف الضريبة الاقتصادية والاجتماعية . والحد من ظاهرة التهرب الضريبي يعمل على زيادة الايرادات الضريبية وبالتالي ينعكس ايجابيا على التنمية الاقتصادية في العراق .

خامسا : هيكل البحث :

تكون البحث من مقدمة، وثلاثة مباحث، وخاتمة، وقد تناول المبحث الأول: الاطار النظري والمفاهيمي للضريبة . أما المبحث الثاني : فقد تناول ظاهرة التهرب الضريبي . فيما جاء المبحث الثالث لبيان : الآثار الاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي، ووسائل معالجتها في النظام الضريبي العراقي. وأنتهى البحث بجملته من الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: الاطار النظري والمفاهيمي للضريبة :

أولا : مفهوم الضريبة واهدافها وقواعدها:

١- مفهوم الضريبة : نظرا للدور الكبير الذي تؤديه الضرائب بخصائصها العامة في السياسة المالية، والاقتصادية، لأية دولة، مما جعلها تعتمد عليها اعتمادا كبيرا في إيراداتها العامة، لذا تقوم الدولة بوضع قواعد تسعى من خلالها إلى تحقيق الاهداف المطلوبة.

تعريف الضريبة :تعرف بأنها ما يمكن دفعه من اموال لدعم مالية الحكومة ، وهي بذلك تختلف عن الغرامة أو العقوبة التي تفرض من قبل الحكومات ؛لأن الضريبة لا تعني ردعا أو معاقبة سلوك غير مقبول.^(١) وتعرف الضريبة بأنها فريضة الزامية تحصل من الاشخاص بحسب مقدرتهم على الدفع ، وليست بقدر استفادته من الخدمات التي تقدمها الحكومة لأفراد الشعب، وبذلك يتضح أنه لا توجد أي علاقة بين ما يدفعه الشخص من ضرائب ، ومقدار ما يحصل عليه من الخدمات العامة .^(٢)

٢- أهداف الضريبة : تسعى الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها بالآتي :

(١) الكعبي، جبار محمد علي ، وياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في

الهيئة العامة للضرائب بحث منشور على الموقع الإلكتروني . ص ٦.

www.iuccollege.ahladalil.com

(٢) سعيداني تسعديت ، أثر الضريبة على الوضعية المالية للمؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة لسانس ،

جامعة بومرداس ، لسنة :٢٠٠٣م . ص ٣ .

أ- **الأهداف المالية :** يقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الانفاق على الخدمات المطلوبة، لأفراد المجتمع، أي تمويل الانفاق على الخدمات العامة، وعلى استثمارات الادارة الحكومية كبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق الخ ، أي الحصول على إيرادات تمول بواسطتها خزينة الدولة . (٣)

ب- **الأهداف الاقتصادية :** تتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدولة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب اثناء فترة الانكماش، لزيادة الانفاق، من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين، لمنحه فترة اعفاء ضريبي اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية ،وتستخدم الضريبة بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي ، وأداة للتأثير في الاوضاع الاقتصادية ، وذلك على النحو التالي :

- **استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الانتاجية :** إن عدد من الدول استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية معينة مثل قطاع السياحة أو الصناعة أو الزراعة فقامت بإعفاء تلك النشاطات من أي ضرائب .

- **استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي :** الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر، ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني، ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات مدد (الركود والانكماش)، إذ يقل الشراء والاستهلاك، وتتكدس المنتجات وتقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى افراد الشعب من ذوي الدخل المتدنية ، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في اجزائها الاولى، ورفع الاعفاء الضريبي، وزيادة الاعفاءات العائلية وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة . (٤)

(٣) حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات الطبقة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، لسنة:

٢٠٠٧ م. ص ١٠ .

(٤) الخطيب ، خالد شحادة ، وشامية ، أحمد زهير ، اسس المالية العامة ، ط ١ ، دار وائل للنشر

والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٧ م. ص ١٥٥ .

- استخدام الضريبة لمنع تكثف المشاريع الاقتصادية : الاتجاه إلى التكتل الاقتصادي من سمات هذا العصر، ولا سيما في الانظمة الرأسمالية ، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة ذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة، تفرض على كل مرحلة من مراحل الانتاج في الشركات المتوجهة نحو التكتل ،مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة، ويحد بالتالي من ظاهرة التكتل في النشاط الاقتصادي .

- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار : ويتم ذلك عندما تعطي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب ،لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار، أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

ت- الأهداف الاجتماعية^(٥) : تعمل الضريبة على تحقيق اهداف اجتماعية عديدة منها :
- اعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة ،مثال ذلك: أن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الابعاء الضريبية على ذوي الابعاء العائلية الكبيرة .

- تستخدم أيضا في تطوير بعض الانشطة الاجتماعية كإعفاء بعض الهيئات، والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة، دينية أو اسرية من الضرائب .

- تستخدم الضريبة في المحافظة على الصحة العامة ،وذلك من خلال فرض ضرائب منخفضة على سلع الاستهلاك الضرورية كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التي ينتج عنها اضرار صحية، مثل: المشروبات الكحولية، والسجائر .

ث- الأهداف السياسية : أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ففرض رسوم كمركية مرتفعة على منتجات بعض الدول ، وتخفيضها على منتجات أخرى، يعد استعمالا لأهداف سياسية، فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية ، مثل: استخدام الرسوم الكمركية لتقليل أو تقليص التجارة مع بعض الدول أو الحد منها من أجل تحقيق أغراض سياسية.

٣- قواعد الضريبة : تعد قواعد الضريبة من الاسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة ،وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الخزينة العامة ومصلحة الممولين

^(٥) سوزي عدلي ناشر ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، لسنة: ٢٠٠٦ م. ص ٦٧ .

(٦) ويعد آدم سميث أول من حدد القواعد الأساسية للضريبة، وصاغها في أربعة قواعد هي :

أ- قاعدة العدالة : تعد العدالة الضريبية من أهم مبادئ النظام الضريبي الفعال، والتي يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيقها عند صياغة أي نظام ضريبي، والمقصود من عدالة النظام الضريبي هو أن تتحقق العدالة الضريبية في توزيع الاعباء بين ممولي كل الضرائب، وبين بعضهم البعض (٧). وقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع فلدى التقليديين يقصد بالعدالة عند (آدم سميث) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة ،حسب مقدرتهم التكاليفية النسبية أي تكون مساهمتهم متناسبة مع دخولهم .

وقد اخذت فكرة العدالة الضريبية حديثاً منحى آخر في سن القوانين الضريبية ذات الابعاد السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية ، وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد بطريقة عادلة. (٨) والعدالة الضريبية معيار ذاتي ونسبي قابل للتغير تبعاً للزمان والمكان الذي تفرض الضريبة فيه ، على أن المعنى العام لهذا المصطلح يشير إلى الانصاف وعدم التحيز في توزيع عبء الضريبة ، سواء بين مكلفي ضريبة معينة بالذات أم بين مكلفي كل الضرائب المفروضة في بلد بصورة عامة . (٩) ومما تعمل على إعادة توزيع الدخل بالمجتمع وإحقاق العدالة بحيث أنها تتبنى سياسة تقوم على الحد من الدخل الناجمة عن الملكية وتشجيع الدخل المكتسبة من العمل وذلك بعدة وسائل فقد تلجأ إلى الضرائب مع الشركات من أجل إعادة توزيع الملكية وخاصة إذا كانت بأسعار مرتفعة فستؤدي إلى تفتيت تركيزات خاصة من الثروة .

(٦) البطريق ، يونس أحمد ، المالية العامة والضرائب والنفقات العامة ، الدار الجامعية بالإسكندرية ص ٩ .

(٧) ناصر مراد ، مذكرة لفريدة مقدار ، النظام الضريبي الجزائري الحالي ودوره في تمويل خزينة الدولة، مذكرة تخرج لنيل شهادة لسانس في المالية : ص ٦ .

(٨) حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ط ٢ ، ديوان المطبوعات ، الجامعية ، الجزائر ، لسنة: ٢٠٠٧م ، ص ١٠ .

(٩) اسماعيل خليل اسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، ط ١ ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، ٢٠٠١ . ص ٤٧ .

كما تلعب الضرائب على الدخل دورا مهما في إعادة توزيع الدخل ففرض ضرائب تصاعدية على الدخل الاجمالي في تطيل التفاوت بين الدخل القابلة للإنفاق وبالتالي تحقيق العدالة . (١٠)

ب - قاعدة اليقين : يعني أني يكون كل فرد على بينة بمقدار وميعاد الضريبة، وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة ، ولا يتم ذلك إلا من خلال وضوح النظم ، والمراسيم، والتعليمات ، والاجراءات، والنماذج والاقارات .

ت- قاعدة الملائمة في التحصيل : يقصد فيها أن تجئ الضريبة في الاوقات والطرق الأكثر ملائمة للممول، وهذا يعني أن يتلائم وقت تحصيل الضريبة مع موعد تحصيل الدخل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرة ، وأكثر تيقن لدفع الضريبة، أي أن يتم المطالبة بدفع الضريبة في اوقات تتلائم مع ظروف المكلفين .

ث- قاعدة الاقتصاد : أي أن تكون تكاليف الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها ، إذ يجب أن تحصل الضريبة بأقل تكاليف ممكنة، بحيث لا يضيع على الدولة جزء كبير من الايرادات أثناء تحصيلها .

ثانيا : أنواع الضرائب: (١١) من المعلوم أن الضرائب في الوقت الحالي تضم أنواعا عديدة تتفاوت اهميتها، وكذلك في آثارها الاقتصادية والاجتماعية، وسنستعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب التي تطبق على نطاق واسع في كافة الدول تقريبا .

١- الضرائب المباشرة : هي الضرائب التي تفرض على رأس المال قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال، ويتحملها الشخص المكلف نفسه، ولا يستطيع نقل عبئ هذه الضريبة إلى غيره، وإنما الضريبة تقبل أن تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية، والاجتماعية لدافعها ، ولا يغير من طبيعتها عدم مراعاة بعض المشرعين هذه الظروف وتقسّم الضرائب المباشرة إلى :-

(١٠) حجير ، محمد مبارك ، الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية ، معهد البحوث

والدراسات العربية . ١٩٦٦ . ص ٣٣٥ .

(١١) الكبيسي، مازن محمود عبدالله ، اطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية

وآثارها في انجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل، طبعة بغداد، لسنة: ٢٠٠٨ . ص ٨٠ - ٨٥

أ- **الضريبة العامة على الدخل:** إذ تصبح كافة مصادر الدخل المكلف مهما تنوعت وعاءً موحدًا للضريبة، وعلى أساس ذلك ممكن أن ينظر إلى ظروف المكلف الشخصية، والاجتماعية قبل تقدير وفرض الضريبة عليه.

ب - **الضريبة النوعية على الدخل:** وتقسم مصادر الدخل هنا بحيث تفرض ضريبة نوعية على كل مصدر بصورة مستقلة عن المصادر الأخرى، فتفرض ضريبة على إيراد العقار مستقلة عن الضريبة التي ستفرض على دخل الاعمال التجارية أو الصناعية... الخ، وتفرض ضرائب نوعية يكون لكل ضريبة قانون خاص بها، يتضمن الاحكام كافة من تحديد ماهيتها، وفرضها، وتقديرها، وجبايتها، وكل ما يستلزم ذلك.

ت - **الضرائب على رأس المال:** هي الضريبة التي تتخذ من رأس المال وعاءً لها ويشمل ذلك الموجودات الثابتة المادية، وغير المادية كافة في وقت معين، ويجب أن يتوافر في الضريبة شرطان، حتى يمكن القول بأنها ضريبة على رأس المال أو يجب أن تتخذ من رأس المال وعاءً لها، كما يجب أن تكون عامة على رأس المال المفروضة عليه، أي أنها يجب أن تكون شاملة لكل المال، وليس جزءاً منه فحسب، وعلى ذلك فالضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ليست من ضرائب رأس المال؛ لأنها لا تفرض على كل المال المفروضة عليه. أما الضريبة الاستثنائية على رأس المال فتتشابه هذه الضريبة مع سابقتها من حيث أن المادة الخاضعة لها هي رأس مال المكلف، إلا أنها تختلف عنها في سعر الضريبة، فإذا كان سعر الضريبة العادية منخفضاً نجد الضريبة الاستثنائية تفرض بسعر أعلى، ولعل ما يسود ارتفاع هذه الضريبة هو أنها تفرض بسعر أعلى، وفي ظروف استثنائية تكون فيها الدولة بحاجة ملحة إلى الاموال لتسديد ديون كبيرة اشغلتها، أو لإنجاز بعض الاعمال المهمة فيما لو توفرت لديها الأموال، وقد عرفت هذه الضريبة كثير من الدول الأوروبية الغربية بعد الحرب العالمية الثانية استخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيس.

ث- **الضريبة على القيمة المضافة:** هي ضريبة خاضعة على الزيادة في الدخل أو في رأس المال، ويفترض أن تكون هذه الضريبة مفروضة على الزيادة في الدخل، وفي رأس المال الذي ليس للفرد دخل في الحصول عليه. أي: أنها تبحث عن ظروف اقتصادية، واجتماعية،

وسياسية، أو ظروف الحرب، ومن هنا تولدت الشرعية بفرض الضريبة عليها، وأهم أنواع هذه الضريبة هي :

- **الضريبة على القيمة المضافة العقارية** : ويقصد بزيادة القيمة العقارية هي أن الأرض التي يقوم المواطنون بشرائها، ويشيدون عليها ابنية ترتفع قيمها من فترة زمنية إلى أخرى، وهذا الارتفاع ليس لمجهود الفرد أي علاقة بزيادته ، ولذلك تفرض ضريبة على الزيادة.

- **الضريبة على الارباح الاستثنائية** : يحصل بعض الافراد في اثناء الحروب على ارباح استثنائية كبيرة لا دخل لهم فيها، فمن العدل أن تحصل الدولة على جزء من تلك الارباح لامتداد حاجتها إلى الأموال وقتئذ، وللشعور بواجب التضحية في اثناء الحرب، وما دام البعض يضحي بحياته، فلا اقل من أن يضحي من استفاد من ظروف الحرب بجزء من ارباحه الاستثنائية ، وقد فرضت معظم الدول ضريبة على الارباح الاستثنائية في اثناء الحربين العالميتين الماضيتين .

٢- **الضرائب غير المباشرة** : وتنقسم إلى : (١٢) ضرائب على الاستهلاك وهي ضرائب على الانفاق، وهي من الضرائب العينية، ذات الحصيللة الوفيرة ، ولاسيما في اوقات الزواج ، وتنقسم هذه الضرائب إلى ثلاثة أنواع هي :

أ- **الاحتكارات المالية** : ويقصد بها اثمان السلع التي تقوم بجبايتها الهيئات العامة مثل : الكهرباء ، والمجاري ، والاتصالات، وعادة تقدم هذه الدوائر سلعتها أو خدمتها إلى المواطنين، وتستوفي اثمانها منهم بواسطة قائمة طلب، ويحتوي ثمن السلعة أو الخدمة على كلفتها مضافا إليها ربح ضئيل يمثل (الضريبة المستترة) التي تضمنتها هذه الفقرة ، وتتميز هذه الضريبة بأن تكاليف جبايتها ضئيلة جدا، وعادة ما تستوفي من ضمن الثمن لذلك لا يشعر بها من يقوم بتسديدها .

ب- **الضرائب الكمركية** : تفرض هذه الضريبة على السلع المستوردة والمصدرة عبر حدود البلد ، وتفرض هذه الضريبة وفق اسعار محدد لكل نوع من أنواع السلع المستوردة أو المصدرة ، وأغراض هذه الضريبة مالية أي الحصول على إيرادات لتمول بواسطتها الخزينة أو تحقيق

(١٢) حامد داود، موضوع كلمات في الضرائب ، منشورات جامعة حلب ، لسنة: ٢٠٠٥م : ص ١٠

أغراض اقتصادية كحماية للبضاعة المحلية، ويكون سعرها مرتفعاً عادة أو لأغراض اجتماعية كمنع استيراد الخمر ، وذلك بفرض سعر عال على استيرادها ، وتكون الضرائب الكمركية قيمية ، أي: يرتفع سعرها مع ارتفاع قيم السلع . ونوعية: تفرض معدلات الاسعار بحسب نوعها فتفرض اسعار مرتفعة على السلع الرخيصة الثمن، وبالعكس في حالات السلع المرتفعة الثمن .

ت- رسوم الإنتاج : وهذه تفرض على البضائع المنتجة محلياً، والهدف من فرضها الحصول على موارد للخرينة العامة ، وكذلك لتعويض النقص الحاصل في إيراد السلع التي حصل قيد على استيرادها بواسطة فرض ضريبة عالية بهدف حماية الإنتاج المحلي، والصناعة الوطنية، هذا وأن المشرع الضريبي قد يستعمل سعر الضريبة إذا كان لأفراد المجتمع فائدة كبرى من وصول تلك السلعة اليهم ، والعكس يرفع سعرها إذا كان القصد تخفيض انتاج تلك السلع .

ث- الضرائب على التداول : وهي ضرائب تفرض على تداول الثروة وهي ذات حصيله ضريبية عالية وسهلة الجباية ، ولذلك ظهرت ضرورتها في الدولة الحديثة ، ويجب أن لا تغالي الدولة برفع سعرها لكي لا تصبح معرقله للعمليات وتشمل :

- رسوم التسجيل: وهي الرسوم التي تستوفيها الدولة في مقابل تسجيل معاملات نقل الملكية، وتسجيلها فهي ذات شقين يكون الأول منهما مقابل الخدمات التي يقوم بها منتسبو الدائرة، والثاني يكون ضريبة على التداول .

- رسوم الدمغة : وهو ما يسمى برسم الطابع فتفرض على عمليات التداول التي تتم بتحرير مستندات كالعقود، والكمبيالات ، ويحصل الرسم بشراء طوابع مالية تلصق على المعاملات، أو عن طريق دفعها الى الدائرة المعنية ، وقطع وصل قبض رسمي بها، وهناك قانون صادر بتنظيم المعاملات التي تخضع لرسم الطابع .

ج- رسوم انتقال الثروة أو الملكية: وتستوفى عن انتقال الثروة من شخص ما إلى آخر عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة ، فإذا كانت ذات سعر منخفض فأنها تعد ضريبة على التداول، إذ تكون مقارنة في هذه الحالة لرسم التسجيل المشار إليه آنفاً، أما في حال ارتفاع سعرها فتكون في هذه الحالة مشابهة للضريبة المباشرة على رأس المال .

المبحث الثاني : ظاهرة التهرب الضريبي

أولاً : مفهوم التهرب الضريبي : تقع على عاتق الإدارة الضريبية معالجة ظاهرة التهرب الضريبي التي تؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى نقص ملحوظ في الإيرادات العامة، وبالتالي فإن هذا الخلل يؤدي إلى تصدع كبير في النسيج المالي للدولة، وفي ختام المحصلة فإن الضرر يلحق بالمجتمع ككل، وقد عُرِفَ التهرب الضريبي بأنه " اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبالغها، ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد انكار وجود وعاء الضريبة، أو الافصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء ". (١٣)

وهناك اجماع على أن التهرب الضريبي هو "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، ويضيع عليها حقها ". (١٤) ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة، ويقصد به أيضاً أية مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه . (١٥)

لقد أصبحت ظاهرة التهرب الضريبي في ازدياد مستمر ، وذلك أما لأخطاء تشريعية أو تنفيذية صادفت هوى في نفس المكلف. وبالرغم من انتشار هذه الظاهرة على المستوى العالمي فإن تعريفها تعريفاً دقيقاً قد لا يجد خلافاً بين الفقهاء، فهناك اتفاق على أن التخلف عن الالتزام يدفع الضريبة كلها أو جزء منها بأية وسيلة من الوسائل، ولهذا كله لم تلجأ التشريعات الضريبية المعاصرة إلى وضع تعريف دقيق لمعنى التهرب الضريبي ، وتركت أمر تحديد، وجوده إلى السلطة التنفيذية على الرغم من خطورته الاقتصادية والاجتماعية ، والمالية .

(١٣) خليل اسماعيل ، المحاسبة الضريبية، ط ١، دار الكتب للطباعة والنشر بغداد، ٢٠٠٢ م . ص ٥٥

(١٤) بركات عبد الكريم صادق وآخرون، المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، لسنة: ١٩٨٦م. ص ٧٠ .

(١٥) محمد حباش ، التهرب الضريبي ، بحث منشور على الموقع الإلكتروني ، لسنة ٢٠٠٧م. ص ٨ .

ثانيا : أنواع التهرب الضريبي : إن مسألة التهرب الضريبي متعلقة بجانبين جوهريين في الدولة ، وهما الجانب القانوني والاقتصادي ، وبالتالي تختلف أنواع التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ، ويكون التهرب الضريبي على أنواع عديدة منها: ^(١٦)

١- التجنب الضريبي أو التهرب المشروع : هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وقد يكون مقصودا من طرف المشرع لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية، والاجتماعية. كأن تفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة تشجعا لإنشاء هذه المؤسسات، والمنصوص عليها في القانون، تجنبا لإداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات، وذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى ، وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات .

٢- التهرب غير المشروع : هو مخالفة قوانين الضرائب بعد تقديم المعلومات غير الحقيقية عن مصادر الدخل بالنسبة للمكلفين ، وبهذا النوع من التهرب يتعرض الاشخاص إلى المسائلة القانونية عند كشف الحالة، وهو بعكس التهرب المشروع. أي تجنب الضريبة الذي يكون بتفادي الضريبة، ويتم بعد دخول ذلك الاستثمار كالتوقف عن بيع قطعة الأرض إذا كانت نسبة الضريبة على مدخولات المكلف أصبحت عالية بسبب وجود مدخولات أخرى لديه، وأن التهرب غير المشروع هو تهرب مقصود من جانب المكلفين، وذلك من خلال مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي بقصد عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم ،أما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو بتقديم تصريح ناقص أو كاذب أو اعداد سجلات وقيود مزيفة أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الارباح لإخفاء قسم منها . وكما

^(١٦) ينظر : فوزي ، عبد المنعم ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت . لسنة: ١٩٧٢م. ص ٢٤٤. وناشد ، سوزي عدلي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية . لسنة : ٢٠٠٠م. ص ٢٩. و الظاهر محمد السعودي ، دروس في المالية العامة ، دار النهضة العربية القاهرة ، لسنة ٢٠٠٢م . ص ١٨ .

يختلف التهرب الضريبي بنسبة لكل ضريبة بحسب ارتفاع سعرها أو اعتداله، فالضرائب ذات الاسعار العالية تدفع بعض المكلفين لمحاولة التخلص منها بأي ثمن، إلا إذا كانت تتناول دخولا أو أموالا حصل عليها المكلف دون جهد أو على غير توقع وانتظار، كما أن للتهرب الضريبي صور أخرى، ومنها الآتي ^(١٧) :

- اخفاء الفرد المعلومات عن السلطة المالية، وعدم الأدلاء بمصادر دخله الحقيقية والاكتفاء بالتحاسب عن المصادر المسجلة فقط .
 - فتح الفرد لأكثر من اضبارة ضريبية في اكثر من فرع ، وذلك كي يجرى مصادر دخله والاستفادة من الثغرات القانونية لكل مصدر على حدة .
 - لجوء البعض إلى تزويد الدوائر الرسمية بوصلات التجهيز الوهمية فيما يتعذر على السلطة المالية المتابعة .
 - تنازل الفرد عن مصادر دخله من غير الرجوع إلى الإجراءات القانونية الأصولية مثل عقد التنازل (الهبة) .
 - توزيع الفرد مصادر دخله على اقاربه ومعارفه للاستفادة من الثغرات أو السماحات القانونية .
 - قيام البعض بالتهرب من تقديم التقارير الخاصة بمصادر دخلهم والافلات من المسح الميداني من قبل اللجان الضريبية .
 - امكانية الحصول على بعض براءات الذمة المزورة، لتمشية المعاملات سواء بالتنسيق أو شراؤها من خارج الدوائر دون الاضطرار، لدفع الضرائب المستحقة على المكلف .
- ثالثا: اسباب التهرب الضريبي ^(١٨): إن لمشكلة التهرب الضريبي اسبابا عديدة يمكن تصنيفها إلى اسباب اقتصادية، وإدارية، وأخرى تشريعية، واسباب اجتماعية، وسنتناول في هذا المطلب اسباب التهرب الضريبي في العراق، ووفقا للمحاور آنفة الذكر وكالاتي:

^(١٧) التكريتي ، أيسر أحمد ، الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي (دراسة وتقويم) بحث

في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، لسنة ١٩٩٩م. ص ٢٥ - ٢٩ .

^(١٨) معاشو مليكة ، آليات مكافحة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم

السياسية ، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة . الجزائر ، لسنة : ٢٠١٦م. ص ٢٤-٣٠.

١- الأسباب الإدارية : تمثل الإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها مسؤولية وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون، وحسب تطبيقه ، وهي كذلك مسؤولة عن اقتراح التعديلات، والتشريعات الضريبية ، وذلك بحكم تماسها المباشر العملي مع الواقع الضريبي ، وهي بذلك توائم بين الجانب النظري والعملي، أي التشريعي والتنفيذي.

إن ضعف الإدارة الضريبية ، وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الأسباب المهمة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي، فالمكلف وقبل قيامه بعملية التهرب سيفكر مليا في امكانية اكتشاف تهربه من عدمه، ومتى ما وصل إلى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف ، فإنه بالتأكيد لن يقوم به .^(١٩)

هناك عيوب عديدة اتصفت بها الإدارة الضريبية في العراق، والتي كانت باعثا من بواعث التهرب الضريبي ، وهذه العيوب هي :

أ- **تعدد طرق تحصيل الضريبة** : تعددت الطرق التي يتم بموجبها تقدير ضريبة الدخل فتارة تتبع الهيئة العامة للضرائب طريقة الاقرار، إذ يتم تقدير الدخل على اساس الاقرار الذي يجب أن يتقدم به المكلف ذاته، أو يكلف به شخص آخر (إقرار الغير) قبل اليوم الأول من حزيران من تلك السنة التقديرية إذا لم يحصل على تاريخ التبليغ ، فيتطلب منه تقديمه اخطار خطي وبإحدى طرق النشر، ولمدة ٢١ يوما من تاريخ التبليغ ، كما ورد ذلك في الفقرة المعدلة من قانون ضريبة الدخل رقم ٩٤ لسنة ١٩٨٧ وفي احيان أخرى يتم اعتماد في التقدير على طريقة مسك السجلات المحاسبية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥م ويقصد بالسجلات المحاسبية هي تلك السجلات التي تبين مقدار الربح أو الخسارة، وسائر الموجودات التجارية والصناعية ، وقد تلجأ الهيئة العامة للضرائب إلى اتباع طريقة التقدير الإداري في تقدير الضريبة، ويتم هذا التقدير على اساس تخمينات السلطة المالية دون الاعتماد على ما تقدم به المكلف من اقرارات أو سجلات محاسبية، وأن هذه التعددية في التقدير يشكل ثقل على المخمن في تفهم صياغات وقواعد كل طريقه، بل أن المكلف يمكنه التهرب سواء بتزوير السجلات المحاسبية، أو اخفاء

^(١٩) الصكبان: عبد العال، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، لسنة: ١٩٧٢ م . ص

بعض عناصر الثروة إذا كان التقدير يعتمد على المظاهر الخارجية، بل قد يتجه بعض المكلفين إلى رشوة المخمنين، إذا كان التقدير يعتمد على الأسلوب الإداري . (٢٠)

ب- صرامة أسلوب الجباية : نظم قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢م ، المواد (٤٤ - ٤٩) منه طرق الجباية، وقد جاء في هذه المواد بأنه على السلطة المالية تبليغ المكلف خطيا بدفع الضريبة المعين، وتاريخ استحقاقها، وبعد توقيع مذكرة التقدير تبليغا للمكلف، ووجوب الدفع، وفي حالة عدم دفع الضريبة خلال (٢١) واحد وعشرون يوما من تاريخ التبليغ يضاف إليها (٥٠%) من مقدارها ، ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفعه المكلف خلال (٢١) واحد وعشرون يوما بعد انقضاء المدة الأولى . كما أن للسلطة المالية حق تقسيط الضريبة بناء على طلب تحريري يقدمه المكلف إذا وجدت اسبابا مبررة للتقسيط على أن يبلغ المكلف بمقدار كل قسط من الاقساط ، وتاريخ استحقاقه، وفي حال عدم دفع المكلف احد الاقساط خلال (٢١) واحد وعشرون يوما من تاريخ استحقاقه تصبح الاقساط كلها مستحقة الدفع بصورة تلقائية، وبدون الحاجة إلى الانذار . إن أسلوب الجباية هذا يخلق وضعاً نفسياً سيئاً لدى المكلف يدفعه إلى مسالك التهرب، إذ أن هذا الأسلوب لا يراعي الظروف المالية للمكلف أثناء فترات التحاسب الضريبي، إذ أنه يُطالب بدفع الضريبة المستحقة عليه خلال مدة (٢١) واحد وعشرون يوماً، مع تحميله الضريبة المقدرة، ونصفها جراء التأخير .

ت- عدم دقة حصر المكلفين : ويقصد بعملية حصر المكلفين تحديد الاشخاص الخاضعين للضريبة، وتدوين اسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية، وتعتبر دقة الحصر عن مدى نجاح الإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي، ومدى نجاحها في عدم اتاحة الفرصة للتهرب من دفع الضريبة ، وعلى العكس إذا لم تكن عملية الحصر بالمستوى المطلوب فأنها تكون دافعاً للتهرب الضريبي. إن مثل هذا النظام لا وجود له في الهيئة العامة للضرائب ،بل إنها تعتمد على نظام يدوي بدائي، وهو ما يشكل أول ثغرة كبيرة في نظام التحاسب الضريبي في العراق. وقد اجرت الهيئة العامة للضرائب محاولة جريئة لوضع هذا النظام على الحاسب الآلي في عام ١٩٩٢ بالنسبة لمكلفي فروع بغداد، وقد أمكن الحال ادخال حوالي ٢٥٠٠ مكلف، إلا

(٢٠) البطريق، يونس أحمد ، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة مصر، لسنة : ١٩٨٤م .

أن هذه المحاولة قد توقفت عند هذا الحد ، وبقي النظام مقتصرًا على هؤلاء المكلفين مع جملة من العيوب والنواقص فيما يتعلق بمدى اكتمال المعلومات وقتها . (٢١)

ت- **ضعف وسائل الرقابة :** تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة، والتي تعد من افضل وسائل مكافحة التهرب الضريبي، وإرساء قواعد للتعاون فيما بين الإدارات، لاسيما فيما يتعلق بتبادل المعلومات، وتوسيع هذا التعاون على المستوى الدولي عندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين، ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخفون من التهرب، وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة: (٢٢)

- تلزم الإدارة المالية الاشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكلفين بالإبلاغ عن المعلومات أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء، وعن غيرها من الوقائع التي تساعد في تكليفهم بالضريبة، وللحكومة أيضا الحق في الاستيلاء على البضاعة المستوردة بالقيمة التي حددها المستورد، وحتى لا يبالغ في تخفيض تلك القيمة .

- ومن وسائل حصر الأموال تقديم اصحاب العقارات للدوائر المالية بيانات عن عقاراتهم المشغولة بواسطة غيرهم، كذلك يمكن أن تلزم المصارف، والمؤسسات الادخارية أن تزود الإدارة الضريبية بنوع من البيانات المالية المتعلقة بالعملاء الذين يتعاملون معها ، فضلا عن ذلك فإن بعض الدوائر الحكومية، والهيئات العامة تستطيع أن تساهم في امداد الدوائر المالية بالبيانات الموجودة لديها، والتي تصلح أن تكون مصدرا حياً من مصادر تقديرات الضرائب المستحقة على بعض المكلفين، ومن هذه الهيئات الدوائر العقارية، ودائرة الجمارك، ودائرة الاستيراد والتصدير.

- اشراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية، وتطوير مفهوم مهنتهم ، مهنة تراعي الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، ويحتاج

(٢١) فوزي ، عبد المنعم ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لسنة:

١٩٧٢م . ص ٦٣ .

(٢٢) دراز ، حامد عبد المجيد ، المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية . لسنة:

١٩٧٩م . ص ٢٧٣ .

ذلك إلى اصدار خاص بتعديل بعض الاحكام القائمة على تنظيم المهنة، ومدى سلطة مسؤولية المحاسب أو الخبير المالي .

٢- **الفساد الإداري** : تعد ظاهرة الفساد الإداري من اكبر المشكلات التي تواجه الدول في كيفية الضبط، والسيطرة على إيراداتها من الضرائب، إذ أن انتشار هذه الظاهرة يعني أن جزء لا يستهان به من الحصيلة الضريبية سوف لن يدخل إلى الموازنة العامة، وبالتالي تفويض مساعي الدولة الرامية إلى تحقيق جملة من الاهداف المالية والاقتصادية ، وأن ضعف الإدارة الضريبية وعجزها عن كشف وسائل التهرب يعد من الاسباب المهمة التي تحفز المكلفين على التهرب الضريبي، فالمكلف، وقبل قيامه بعملية التهرب سيفكر مليا في امكانية اكتشاف تهربه، ومتى ما وصل إلى قناعة بأن ما سيقدم عليه سوف يكتشف فإنه بالتأكيد لن يقوم به. (٢٣)

والفساد هو أحد المنافذ المستخدمة من قبل المتهربين عن طريق عدم ادراج اسمائهم في السجلات لدى الادارة الضريبية .ومن الاسباب التي تؤدي إلى الفساد الرواتب المنخفضة للموظفين في الهيئة العامة للضرائب ، فضلا عن غياب التصريح والاعلان الذي من الممكن أن يجري دون اللجوء إلى الوسطاء مثل الاهمال في مادة الضريبة على الدخل . (٢٤)

٣- **انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي**: يعتمد الموظف في الدرجة الاساس في تدبير شؤون حياته على ما تقدمه الدولة له من رواتب ومكافآت مادية أو معنوية، يواجه بها متطلبات حياته، ومادامت هذه المزايا، ولا سيما المادية منها تمثل المورد المالي الملموس للعمل الوظيفي، والاساس الذي يعتمد عليه الموظف في تيسير اموره الحياتية ، لذا ينبغي أن نؤكد الاهتمام بهذا الجانب، وعدم اهماله مطلقا، وإعادة النظر في تحديده وتعديله في ضوء الامتيازات الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة فيه ، ولهذا ذهبت أغلب دول العالم المتقدمة منها على وجه الخصوص إلى رفع شأن رجال الضرائب بالتأكيد على دعمهم من الناحية المادية والمعنوية

(٢٣) التكريتي ، أيسر أحمد ، الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي (دراسة وتقويم) بحث

في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، لسنة : ١٩٩٩ م . ص ١٤ .

(٢٤) سهاد كشكول عبد ، التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق ، بحث

منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية - المجلد الثامن - العدد ٢٤ الفصل الثالث لسنة

٢٠١٣ جامعة بغداد . ص ٤٦٤ .

لدرجة أصبحت وظيفتهم من أرقى الوظائف في الدولة، إذ أن هناك نتائج خطيرة يمكن أن تترتب على انخفاض مستوى الدعم المادي والمعنوي للعاملين في دوائر الضرائب منها ، عزوف ذوي الاختصاص عن الالتحاق بالإدارات الضريبية، واستقالة من كان يعمل بها لشعورهم بعدم وجود مكافآت مجزية ناهيك عن عدم قدرة الكثير من الموظفين على مقاومة الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل المكلفين كمقابل لمساعدتهم على التهرب من الضريبة دون محاسبة ، وهو ما يؤدي إلى خسارة الدولة مبالغ طائلة: (٢٥)

رابعاً : أشكال وطرق التهرب الضريبي

١ - أشكال التهرب الضريبي : هناك أشكال مختلفة للتهرب الضريبي يمكن تلخيصها بالآتي :

أ- الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب عنه على الإطلاق، ويعد الكتمان أكثر الوسائل أماناً، ويساعد على ذلك وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص، وبالتالي هي لا تسدد الضريبة، وقد تشمل أنشطة صناعية ،حرفية ،خدمية ، وتعليمية، وبشكل عام يشمل التهرب الضريبي كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية .

ب- إخفاء أرقام الاعمال في جميع بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية، وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً فيها أو لا تكون لها علاقة مباشرة بها.

ت- زيادة النفقات وتقليل الإيرادات، إذ تضخم التكاليف على نحو وهمي من خلال زيادة تكاليف السلع والعمل ، وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة، وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها .

ث- تخفيض قوائم أسعار البيع للسلع والخدمات ، وكذلك تزوير أوراق وفواتير الاستيراد، إذ تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الرسوم الجمركية عليها .

(٢٥) المرصفاوي ، حسن صادق ، التجريم في تشريعات الضرائب، ط ١ ، دار المعارف ، مصر

، لسنة: ١٩٧٣ م . ص ٧١ .

- ج- تنظيم اجازات استيراد السلع بأسماء مختلفة قد يكون ليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد، من أجل التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي إخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي .
- ح- عدم سداد ضريبة دخل العاملين في المصانع والشركات (ضريبة الرواتب والأجور) بهدف تقليل التكلفة على اصحاب العمل، وعدم تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية، وبالتالي يصبح التهرب ضريبي وتأميني في آن واحد .
- خ- تأخر المكلفون عن دفع الضريبة لسنوات عديدة من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كربح وانتظارهم صدور مراسيم أو اقرارات اعفاء عن الغرامات والفوائد . (٢٦)

٢- طرق التهرب الضريبي : يمكن اجمال التهرب الضريبي بما يأتي (٢٧):-

- ١- عن طريق المعاملات المحاسبية: تتعدد طرق التهرب الضريبي، والتي تمتد من التخفيض التام لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح، إلى اهمال تسجيل الإيرادات المحاسبية مدورة لتضخيم الأعباء القابلة للخصم .
- أ- تخفيض الإيرادات: تعد الطريقة الأحسن والاكثر استعمالا التي من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي، والتخلص من دفعها كليا يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير، أي البيع نقدا ، ولا يترك أثر لهذه العملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم اعماله، وكذلك تسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية، وهذا بعد الاتفاق المبرم مع الزبون.
- ب- تخفيض التكاليف : للمكلف حق الخصم لبعض الأعباء من الربح الخاضع للضريبة، ويتم وفقا لبعض الشروط منها" أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة، وأن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، وأن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ، ووثائق رسمية،

(٢٦) محمد حباش ، التهرب الضريبي ، بحث منشور على الموقع الإلكتروني. ص ٢٥ .

www.aieppoecnomics.com

(٢٧) داود محمد، نظرة الضريبة والنظام الضريبي، دار الجامعات المصرية ، القاهرة . لسنة: ١٩٩٩ م .

وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون" وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى زيادة نسبة التكاليف، والأعباء، ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق .

٢- **التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:** يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، ويتم هذا بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق ويشمل :

أ- **التهرب عن طريق عمليات قانونية:** ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة للوضعية الحقيقية .

ب- **التهرب عن طريق العمليات المادية:** ويتمثل ذلك في إخفاء سلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي، والإخفاء الجزئي يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، أما الإخفاء الكلي فيقوم أصحاب المشاريع بأنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية يصعب الوصول إليها، وبالتالي يباع الإنتاج المحصل عليه منها دون فواتير بعيداً عن كل مراقبة، وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

ج- **التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية، لتصنيف مبيعات خاضعة للضريبة إلى مبيعات معفية ، وتوزيع الشركة لأرباحها على المساهمين فيها بشكل رواتب وأجور قبل دفع الضريبة لينخفض بذلك مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور.**

المبحث الثالث

الآثار الاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي، ووسائل معالجتها في النظام الضريبي العراقي.

أولاً : الآثار الاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي :

١- **الآثار الاقتصادية :** يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج خطيرة جداً من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي ، ويخل بشروط المنافسة بين المشروعات، فهو لا يسمح بتفوق المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة، والأفضل تجهيزاً أو الأحسن تنظيماً حسب ما يفضي به منطق الإنتاجية، ويعطي فرصة الريادة للمشروعات

الأكثر قدرة على التهرب من دفع الضرائب، وللتهرب الضريبي آثار اقتصادية سلبية أهمها ما يأتي. (٢٨)

أ- أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج : أن انخفاض حصيلته الضريبية نتيجة التهرب الضريبي، يدفع الدولة إلى زيادة معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، مما يؤدي إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج .

ب- أثر التهرب على إدارة المشروعات: يؤدي انتشار التهرب وشيوعه في بعض أنواع الأنشطة الاقتصادية أي اجتذاب الأفراد، والأموال إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة ، وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذه الأنشطة الاقتصادية بمقدار الضريبة، مما تشكل زيادة في الإيرادات، وميزة للاستثمار فيها، في حين قد تكون تلك الأنشطة غير مفيدة للمجتمع، وقد لا تشجع عليه الدولة. مما يصعب إعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للأنشطة، مما يؤثر على مصداقية اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات .

ت- أثر التهرب على الصناعة الوطنية: يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح لدى المتهربين لزيادة انفاقهم الاستهلاكي، وإقبالهم على شراء السلع المستوردة الأجنبية، مما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب المحلي على السلع المحلية، وبالتالي يؤثر في قدرتها على منافسة السلع الأجنبية.

ث- أثر التهرب الضريبي على التنمية (٢٩) : تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسة للحكومات في الدول النامية مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، بحيث أصبح من الممكن التعميم بالقول أنها تعد إحدى الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات، ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف، من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة،

(٢٨) السامرائي يسرى مهدي ، والعبيدي، زهرة خضير عباس ، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤ العدد ٩ لسنة : ٢٠١٢ م . ص ١٤٠ .

(٢٩) الكعبي ، جبار محمد عبد ، الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي ، دار السجاد للطباعة ، بغداد . لسنة : ١٩٩٨ م . ص ٢٧ .

لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، وذلك لما للضريبة من دور رئيس في التنمية .

٢- الآثار الاجتماعية والنفسية: يتسبب التهرب الضريبي في اضعاف اخلاق الجماعة، والأخلال بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، كما يساهم في زيادة العبء الضريبي الملقى على المكلفين، وتعميق الفوارق الاجتماعية، ويلاحظ أن زيادة الابعاء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن، وهكذا قد تشيع روح الغش في الجماعة ، وهو أمر خطير .

مما تقدم نخلص إلى أن الآثار الناجمة عن التهرب الضريبي متعددة فبالرغم من الآثار المالية التي تتسبب في خسارة خزينة الدولة من الإيرادات الناجمة عن الحصيلة الضريبية تؤدي إلى اضعاف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما تؤثر على إدارة المشروعات والانشطة الاقتصادية ، وتحد من المنافسة بين المشاريع الاقتصادية والاجتماعية . (٣٠)

ثانيا: وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي في النظام الضريبي العراقي:

للتهرب الضريبي آثار بالغة الخطورة على اقتصادات الدول، ولهذا فهي ظاهرة أو مشكلة تستدعي الكثير من التركيز، والتدقيق للتقليل منها على الاقل، وهذا الاهتمام يتجلى في الجانب الرسمي من خلال ما تصدره الدولة من تشريعات جديدة ، وتعديل لقوانين سابقة تسعى من خلالها ، إلى ايجاد منظومة قانونية متكاملة ، ومتماسكة محددة لكل أوجه وأنواع الضرائب، وادراج كل الوسائل القانونية لضمان التحصيل، وضمان جزء مهم من موارد الانفاق العام (٣١)، وأن أهم الوسائل التي تتبع لمكافحة التهرب تكون باتخاذ الاجراءات الآتية (٣٢):

١- الاجراءات الوقائية : ويمكن تحقيقها عن طريق ما يأتي :

(٣٠) دراز ، حامد عبد المجيد ، المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ، لسنة :

١٩٧٩م . ص ١٣٤ .

(٣١) دراز ، حامد عبد المجيد ، مصدر سابق ، ص ٢٧٢ .

(٣٢) أحمد حسن ، تقويم دراسة الرقابة والتدقيق في قسم الشركات للهيئة العامة للضرائب ، بحث

في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، لسنة: ٢٠٠٥ م . ص ١٠ .

- أ- **حق الاطلاع:** وهنا ينبغي أن تتضمن القوانين الضريبية نصوص قانونية تسمح للسلطة المالية بالاطلاع على سجلات، ومستندات المكلفين، وكذلك تسمح بزيارة محلاتهم، والاطلاع على نشاطهم عن قرب، وبذلك تستطيع السلطة المالية معرفة تفاصيل نشاطات المكلفين، وتكون وسيلة ردع لمن يرغب أن يتهرب من دفع الضرائب .
- ب- **الجباية عند المنبع:** وهو وضع نصوص قانونية في قوانين الضرائب تسمح لدوائر الضريبة بالطلب من الجهات المختصة لأرسال ما لديهم من مبالغ ، وعادة تكون هذه المبالغ المطلوب ارسالها لدوائر الضريبة محددة بنسبة قانونية كأن تكون بنسبة ١٠% أو ٧,٥% من مبلغ الايراد .
- ت- **التبليغ بواسطة الغير :** وهو وضع نصوص قانونية تلزم الجهات التي لها علاقة بأعمال المكلفين بأن تبلغ دوائر الضريبة بما لديها من معلومات تخص مكلفين عن اعمالهم ، والمبالغ المدفوعة لهم .
- ث- **الإقرار المؤيد باليمين:** هو الإقرار الذي يقدم إلى السلطة المالية مؤيد باليمين لكي تفرض العقوبة المتعلقة باليمين الكاذب إذا تبين أن الإقرار غير صحيح .
- ٢- **الاجراءات العقابية^(٣٣):** وهي وضع نصوص قانونية ضمن قوانين الضرائب تفرض عقوبات مالية كبيرة، ويلزم أن تكون هذه النصوص تفصيلية فيما يتعلق في تقديم التقارير أو تقديم الحسابات، والكشوفات المالية، فضلا عن العقوبات الواجب فرضها على من يتأخر عن تقديم الاقرارات أو قدمها بشكل منقوص أو تقديم تقارير مزيفة، وكذلك معالجة عدم تقديم الحسابات، وهو ما يطلق عليه مخالفة نظام مسك الدفاتر، ويعتقد أن وجود وسائل أخرى تكون مرنة لمعالجة ظاهرة التضخم مثلا ، لاصدار تعليمات تخفف عن كاهل المكلف في الحالات الاستثنائية التي يمر بها البلد لتتوافق مع الحالة الاقتصادية للمكلف، لاسيما في حالة الانكماش الاقتصادي للبلد .

(٣٣) سهاد كشكول عبد ، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، العدد ٢٤ الفصل الثالث ، لسنة : ٢٠١٣ م . ص ٤٦٩ .

٣- الوسائل الجزائية^{٣٤}: من الضروري أن يكون هناك كفاية ملائمة للأحكام الجزائية التي تتضمنها القوانين الضريبية لإيقاع الجزاء في حالة تجاوزها بهدف التهرب من دفع الضريبة ، وهناك وسائل جزائية معتمدة في النظام الضريبي العراقي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، إذ حدد القانون الحالات التي يكون فيها المكلف تحت طائلة العقوبات عند ارتكابه المخالفات القانونية وهي :

أ- عقوبات معنوية: فصدر القانون رقم (٣٥) في ٨/١١/١٩٩٩م والذي تم بموجبه تعديل الحد الأعلى للجزاءات المفروضة بموجب الفقرة (٤) من المادة (٥٦) من القانون المذكور ليصبح (٥٠٠.٠٠٠) خمسمائة ألف دينار بدلاً من (٥٠٠) خمسمائة دينار، والتي تتعلق بالمكلف المتأخر عن تقديم إقراره الضريبي أو سداد الضريبة المتحققة عليه ضمن الموعد القانوني المحدد، فضلاً عن أن المادة (٢) من القانون الجديد نصت على اعتباره نافذاً بعد (١٨٠) يوماً من تاريخ نشره في جريدة الوقائع العراقية .

ب- عقوبات بدنية: أما مخالفات إخفاء المعلومات، والتصريح غير الدقيق عن الدخل باعتباره من المخالفات الأكثر خطورة لانتساع نطاقها، ومن الصعب اكتشافها، فقد تراوحت الجزاءات المفروضة لهذا النوع من المخالفات بين الحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر، ولا تزيد عن سنتين، وبين مضاعفة مبلغ الضريبة أو الاثنتين معاً، وفقاً لما تضمنته المواد (٥٧، ٥٨، ٥٩)، من القانون المذكور أعلاه. (٣٥)

الاستنتاجات

(٣٤) السامرائي ، يسرى مهدي حسن ، والعبيدي ، زهرة خضير عباس ، تحليل ظاهرة التهرب

الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي ، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار

للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ٤ العدد ٩ . لسنة ٢٠١٢م . ص ١٤٣

(٣٥) النصاروي ، شهلاء جمعة منجي ، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة

الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل

لسنة: ٢٠٠٣م. ص ٦٥.

- ١- ازداد معدل تهرب المكلفين من الضريبة بسبب ظروف البلاد بعد احداث (٢٠٠٣) وعدم استقرار الوضع الاقتصادي ، مما أدى إلى عدم التزام المكلفين بدفع الضريبة المفروضة عليهم ، فضلا عن هجرة رؤوس الاموال إلى خارج العراق .
- ٢- تعد مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الاساسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق ، وهذا أن دل على شيء أنما يدل على وجود خلل في النظام الضريبي ، ولهذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب .
- ٣- إنّ احد أسباب التهرب الضريبي يرتبط بسياسة الانفاق الحكومي واجهه التي لا تخلق القناعة الكافية لدى المكلف لتسديد ما عليه من ضريبة سنوية.
- ٤- إنّ أهم أثر ناجم عن التهرب الضريبي هو نقص الحصيلة الضريبية ، والتي يمكن أن تساهم في تمويل نفقات الدولة المتزايدة ، وازضافة إلى تحقق الاستقرار المالي في الاقتصاد .
- ٥- تعد الرقابة الجبائية من انجح الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي إلا أنها قاصرة بسبب نقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الإعفاء الضريبي.
- ٦- ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلف والدولة ، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية، ويعد عائق مهما، واساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة، والتي ترجع اسباب هذه الظاهرة إلى اسباب مباشرة تشريعية وإدارية، واسباب غير مباشرة اخلاقية، وتتمثل بضعف الوعي الضريبي للمجتمع تجاه دفع الضريبة .

التوصيات

- ١- العمل على وضع القوانين والتشريعات الضريبية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ٢- تشديد الرقابة والمتابعة على مكاتب مراقبي الحسابات، وذلك عن طريق جهاز التحري والتدقيق، بفرض متابعة محاسبية وتدقيقية، متقدمة على تقارير محاسبي المجازين، والاستعانة بأجهزة الحاسوب والابلاغ عن مخالفات مراقبي الحسابات لتنظيمهم واعداد

- الحسابات الوهمية للمكلفين، لإظهار الحسابات على غير حقيقتها بهدف التهرب من دفع الضريبة .
- ٣- على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يؤخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف، والسلطة المالية .
- ٤- العمل على رفع كفاءة، وفاعلية الإدارة الضريبية، ومواكبة التطورات الحديثة في الدول الأخرى .
- ٥- تسهيل اجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب .
- ٦- ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب بتطوير نظام الفحص الضريبي ، والحسابات والمعلومات التي يقدموها سنويا بحيث يضمن شمول نسب كافية من المكلفين لهذا الفحص ، وتشخيص واكتشاف المخالفات المركبة، والمسائلة عنها بهدف دفع المكلفين للتصريح بالمعلومات الكاملة، والصحيحة عن الدخل .
- ٧- ضرورة نشر الوعي الضريبي كونه من الوسائل الجوهرية لإنجاح عملية التنمية الاقتصادية في مكافحة التهرب من خلال شعور كل مواطن بأن مساهمته لدفع الضريبة تسهم في بناء عملية التنمية الاقتصادية وازدهارها.
- ٨- مراجعة كافة النصوص والقوانين والتشريعات الضريبية بما يتناسب مع المتغيرات الحاصلة في الاوضاع الاقتصادية ، والاجتماعية مع الأخذ بالاعتبار أو بالحسبان تحقيق المبادئ الضريبية، ولاسيما العدالة الضريبية ، ومراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين .

المصادر والمراجع

- ١- إسماعيل ، خليل إسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، ط ١ ، دار الكتب للطباعة والنشر بغداد ، لسنة : ٢٠٠٢ م .
- ٢- بركان عبد الكريم صادق وآخرون ، المالية العامة ، الدار الجامعية بيروت ، لسنة : ١٩٨٦ م .

- ٣- البطريق، يونس أحمد ، المالية العامة الضرائب والنفقات العامة ، الدار الجامعية بالإسكندرية ، لسنة: ٢٠٠٥ م .
- ٤- التكريتي ، أيسر أحمد ، الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي (دراسة وتقويم) بحث في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، لسنة : ١٩٩٩ م .
- ٥- حامد داود ، شبكة الأنترنت ، موضوع كلمات في الضرائب ، منشورات جامعة حلب ، لسنة : ٢٠٠٥ م .
- ٦- حجير ، محمد مبارك ، الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية ، معهد البحوث والدراسات العربية . لسنة: ١٩٦٦ م.
- ٧- حسن، أحمد حسن ، تقويم دراسة الرقابة والتدقيق في قسم الشركات بالهيئة العامة للضرائب ، بحث في المحاسبة الضريبية كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، لسنة : ٢٠٠٥ م .
- ٨- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ط ٢ ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، لسنة : ٢٠٠٧ م .
- ٩- الخطيب ،خالد شحادة ، وشامية، أحمد زهير ، اسس المالية العامة ، ط ١ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٧ م .
- ١٠- داود محمد ، نظرة الضريبة والنظام الضريبي ، دار الجامعات المصرية ، القاهرة ، لسنة : ١٩٩٩ م .
- ١١- دراز ، حامد عبد المجيد ، المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية ، لسنة : ١٩٧٩ م .
- ١٢- الربيعي ، قاسم رحمن حميد ، تكيف البيئة الضريبية لإنجاح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي باستعمال التحليل الاستراتيجي الرباعي swat بحث دبلوم عالي مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، تخصص ضرائب ، لسنة : ٢٠١١ م .
- ١٣- السامرائي، يسرى مهدي حسن ، والعبيدي، زهرة خضير عباس ، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام العراقي ، بحث منشور ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤ العدد ٩ ، لسنة: ٢٠١٢ م .

- ١٤- سعيداني تسعديت ، أثر الضريبة على الوضعية المالية للمؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة لسانس ، جامعة بومرداس ، لسنة : ٢٠٠٣ م .
- ١٥- سهاد كشكول عبد ، التهرب الضريبي وآثره على التنمية الاقتصادية في العراق مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد ٢٤ الفصل الثالث، لسنة: ٢٠١٣ م .
- ١٦- سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، لسنة : ٢٠٠٦ م
- ١٧- شمس ، جمال فوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها ، اطروحة دكتوراه، كلية القانون ،جامعة عين شمس ، لسنة : ١٩٨٢ م .
- ١٨- الصكبان ، عبد العال ، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الجزء الأول لسنة : ١٩٧٢ م .
- ١٩- الظاهر محمد السعودي ، دروس في المالية العامة ، دار النهضة العربية القاهرة ، لسنة : ٢٠٠٢ م .
- ٢٠- فوزي ، عبد المنعم ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، بيروت ، لسنة: ١٩٧٢ م.
- ٢١- الكبيسي ، مازن محمود عبدالله ، اطروحة في أهمية العناية المهنية في تدقيق البيانات المالية وآثارها في انجاح طريقة التقدير الذاتي لضريبة الدخل ، بغداد ، لسنة : ٢٠٠٨ م .
- ٢٢- الكعبي ، جبار محمد عبد ، الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي ، دار السجاد للطباعة ، بغداد . لسنة: ١٩٩٨ م .
- ٢٣- الكعبي ، جبار محمد علي ، وياسر عمار عبد الحميد ، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب بحث منشور على الموقع الإلكتروني .
www.iuccollege.ahladalil.com
- ٢٤- محمد حباش ، التهرب الضريبي ، بحث منشور على الموقع الإلكتروني .
www.aieppoecnomics.com
- ٢٥- المرصفاوي ، حسن صادق ، التجريم في تشريعات الضرائب الطبعة الأولى دار المعارف ، مصر : لسنة : ١٩٧٣ م .

- ٢٦- معاشو مليكة ، آليات مكافحة التهرب الضريبي ، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة . الجزائر ، لسنة : ٢٠١٦م.
- ٢٧- ناشد ، سوزي عدلي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، دار النهضة العربية ، بيروت. لسنة : ٢٠٠٠م.
- ٢٨- ناصر مراد ، مذكرة لفريدة مقداد ، النظام الضريبي الجزائري الحالي ودوره في تمويل خزينة الدولة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة لسانس في المالية ، لسنة: ٢٠٠٨م.
- ٢٩- النصراوي ، شهلاء جمعة منجي ، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) (دراسة مقارنة) رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، لسنة: ٢٠٠٣م.