

تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي Analysis of the Phenomenon of tax Evasion in and the means of Treatment in the tax System in Iraq

م.م. زهرة خضير عباس العبيدي

أ.د. يسرى مهدي حسن السامرائي

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد / قسم الاقتصاد

المستخلص

تعد الضريبة مصدرا هاما واساسيا لإيرادات الدولة التي تحتاجها لسد النفقات العامة اللازمة لتنمية المجتمع واشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية ، فللضريبة اهداف متعددة يأتي في مقدمتها الهدف الرئيسي والدائم والمتمثل في أولوية الهدف المالي اي توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ، واهداف أخرى هي تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، من خلال تحفيز الادخار والاستثمار في بعض اوجه النشاط الاقتصادي ذات الاولوية ودورها في التعجيل بالتنمية الاقتصادية وتحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل (هدف توفيقي) ، ولعل ظاهرة التهرب الضريبي من شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلف والدولة ، مما يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ، ويعتبر عائقا هاما واساسيا امام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة والتي ترجع اسباب هذه الظاهرة أن كانت تهرب ضريبي أو تهريب كمركي إلى اسباب مباشرة تشريعية وإدارية ، واسباب غير مباشرة اخلاقية ، وتتمثل بضعف الوعي الضريبي للمجتمع اتجاه دفع الضريبة ، وبناءا على هذه الاهمية تم تناول موضوع الدراسة تحليل ظاهرة التهرب الضريبي في النظام الضريبي العراقي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي ، وعليه فقد قسم البحث على ثلاثة مباحث ، استعرض المبحث الأول تحليل هيكل النظام الضريبي في العراق ، وتناول المبحث الثاني منه ظاهرة التهرب الضريبي انواعه واسباب حدوث الظاهرة ، أما المبحث الثالث ، فقد تناول الآثار الاقتصادية والاجتماعية للظاهرة ووسائل معالجتها في النظام الضريبي العراقي .

Abstract

Is the tax an important source of and essential to the state revenues needed to meet the public expenditures necessary for the development of society and satisfy the needs of economic, social, political, cultural, of tax multiple objectives, foremost of which was the main objective, permanent and of priority financial objective of any provision of the necessary funds to cover the expenses of the state, and other goals is to achieve economic balance and Social Council, by stimulating saving and investment in some aspects of economic activity priority and its role in accelerating economic development and social justice and equitable distribution of income (the goal of a compromise), and perhaps the phenomenon of tax evasion would not achieve tax equity in the distribution of income between the taxpayer and the state, which negatively affects on tax revenue, and is considered a significant impediment and essential to the achievement of development laid down by state policies which returns the causes of this phenomenon is that the tax evasion or smuggling of custom to the direct causes of legislative, administrative, and indirect causes a moral, namely, weak awareness of the tax community direction to pay the tax, and based on this significance was taken up the

subject of study analysis of the phenomenon of tax evasion and the means of treatment in the tax system in Iraq and therefore research is divided in three sections, reviewed the first section analysis the structure of the tax system in Iraq, eat second Section of which the phenomenon of tax evasion, types and causes of the phenomenon, while the third section, has dealt with economic and social implications of the phenomenon and means of treatment in the tax system in Iraq.

المقدمة

ان النظام الضريبي في الواقع هو صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من اجل تحقيق اهدافها التي تتمثل عادة في تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل برامج موازنة الدولة ، اضافة إلى رفع مستويات الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة ، والتخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي ومن ثم تحقيق العدالة في توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع ، كما ان الضريبة تعد من اهم المصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية واداة فعالة لتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع ، وتشكل الضريبة مهما اختلفت صورها عبئا على المكلف ولهذا يسعى جاهدا للتخلص منها باية وسيلة اذا اخفقت محاولاته في نقل عبئها على الآخرين ، ومع توسع نطاق وانواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة هي ظاهرة التهرب الضريبي وهي ظاهرة اقتصادية عامة لا تقتصر على بلد دون الآخر فهي منتشرة في البلاد النامية اكثر من الدول المتقدمة اقتصاديا التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال ، وتعد من الجرائم الاقتصادية لما تحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني ، فضلا عن ان التهرب الضريبي يؤدي إلى الاخلال بمبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين ، لذا فان التهرب يشكل عائق امام تحقيق اهداف الدولة وينتج عنه مجموعة من الآثار الاقتصادية ، المالية ، والاجتماعية ، لذا تسعى تلك الدول الوقوف على الاسباب الكامنة وراء هذه الظاهرة ومعالجتها بكل وسائلها وامكانياتها المالية والبشرية .

اولا- مشكلة البحث:

الضريبة كإيراد سيادي من اهم مصادر الدولة المالية واداة فعالة لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية ، وان التهرب من دفع الضريبة يؤدي إلى تقليل الحصيلة الضريبية مما يعني حرمان موازنة الدولة من مصدر مهم من مصادر التمويل .

ثانيا- هدف البحث:

يهدف البحث إلى الوقوف على ظاهرة التهرب الضريبي في ظل النظام الضريبي العراقي ومدى تأثر الحصيلة الضريبية بهذه الظاهرة والوسائل المعتمدة للتقليل من تلك الظاهرة.

ثالثا- فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية مفادها ، ان 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.

رابعا- اسلوب البحث:

لإثبات صحة فرضية البحث تم الاعتماد على اسلوب الربط بين التحليل الوصفي والتحليل الاقتصادي استنادا الى البيانات والمعلومات المتاحة عن الجوانب ذات الصلة بالموضوع .

خامسا- حدود البحث:

الحدود المكانية: تم اختيار النظام الضريبي العراقي كاساس لدراسة ظاهرة التهرب الضريبي.

سادسا- هيكل البحث:

وفقا لهدف البحث فقد قسم البحث إلى ثلاثة مباحث، حيث اهتم المبحث الأول منه هيكل النظام الضريبي في العراق ليستعرض اولاً، تحليل مكونات هيكل الضرائب المباشرة في العراق ، وتحليل مكونات هيكل الضرائب غير المباشرة في العراق ثانياً . اما المبحث الثاني فيناقش ظاهرة التهرب الضريبي وانواعه واسباب حدوث الظاهرة ، حيث تم التعريف بظاهرة التهرب الضريبي والتهرب الكمركي أولاً ، واسباب التهريب الكمركي كإحدى مكونات الضرائب غير المباشرة ثانياً . والمبحث الثالث تناول الآثار الاقتصادية والاجتماعية للظاهرة ووسائل معالجتها في النظام الضريبي العراقي ، حيث سلط الضوء أولاً ، على الآثار الاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي والكمركي في العراق ، وثانياً تناول وسائل معالجة الظاهرة في النظام الضريبي العراقي ، وانتهى البحث بجملة من الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول

تحليل هيكل النظام الضريبي في العراق

يتكون هيكل النظام الضريبي في العراق من نوعين من الضرائب هما، الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وان هذا الهيكل يرتكز على التعدد الضريبي وليس التوحيد . وعليه يمكن تحليل مكونات هيكل الضرائب المباشرة وغير المباشرة في العراق وكما يأتي:

أولاً: تحليل مكونات هيكل الضرائب المباشرة في العراق: يقصد بالضرائب المباشرة ، الضرائب التي تفرض بشكل مباشر على الدخل أو رأس المال فتستقر على المكلف (وهو دافع الضريبة) حيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الآخرين.

وتحتل الضرائب المباشرة في العراق اهمية كبيرة لكونها تستهدف شريحة واسعة من الاموال والاشخاص عند الخضوع للضريبة. والضرائب المباشرة في العراق نوعين ، وكل نوع يتفرع منه انواع متعددة ، ويمكن التعرف على هذه الانواع ومكوناتها من خلال الفرعين التاليين :

1- الضرائب على الدخل : تعد ضرائب الدخل من أهم الضرائب في النظم الضريبية الحديثة وذلك لأن الدخل يعتبر المعيار الأمثل المعبر عن مقدرة المكلف وتراعى فيه العدالة الضريبية وتمكن الدولة من الحصول على الإيرادات من مصادر معتدلة (العبيدي، 2011: 154) .

والضرائب على الدخل مباشرة يدفعها الأفراد على دخلهم وتدفعها الشركات على ارباحها وتشمل:(الكعبي، 1998: 30).

- ضريبة الدخل: عرف باحثون ضريبة الدخل في العراق بانها: الضريبة المفروضة في الغالب على مجموع دخل الأموال المنقولة، لان الدخل المستمد من العقارات المبنية يخضع لضريبة العقار، والدخل الناجم عن استغلال الاراضي الزراعية يخضع لضريبة الاراضي الزراعية. (العمرى، 1979: 10).

الا ان آخرون يرون التعريف ناقصا وغير صحيح بسبب ان الضريبة على الدخل لا يقتصر فرضها على دخل الاموال المنقولة بل يشمل الدخول الناجمة عن كسب العمل وارباح المهن كالرواتب والاجور ودخل الطبيب والمهندس والمحامي ، اما الارباح الناجمة عن ايجار العقارات فهي وحدها التي تخضع لضريبة العقار، والارباح الناجمة عن التصرف بملكية العقار كالبيع والهبة والوصية والاستملاك فتخضع ارباحها لضريبة الدخل ، وكذلك فان الارباح الناجمة عن الاراضي الزراعية كانت تخضع لضريبة الارض الزراعية ، اما التصرف بملكية هذه الأراضي أو نقل حقوق التصرف فيها أو ايجارها فارباحها تخضع لضريبة الدخل وكذلك بدل ايجار هذه الضرائب يخضع لضريبة الدخل .

في حين ان هناك تعريف شامل يرى ((ان ضريبة الدخل هي الضريبة المفروضة على الارباح الناجمة عن التصرف بالاموال غير المنقولة وحقوق التصرف فيها من عقارات أو اراضي وكذلك الارباح الناجمة عن كسب العمل والمهن الحرة من رواتب ومخصصات وغيرها التي يتسلمها المكلف من القطاع الخاص والعام ، وبدل ايجار الاراضي الزراعية وكل ربح ينجم للشخص لم يخضع لضريبة اخرى خلال فترة معينة عرفها القانون بالسنة التقديرية بعد حسم التكاليف والسماحات القانونية والاعفاءات الشخصية)). (العمرى، 1989: 5).

- خصائص ضريبة الدخل في العراق: اهم ما تختص فيه ضريبة الدخل في العراق من خلال مضمون قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل والانظمة الصادرة بموجبه بالآتي:

أ- ضريبة تصاعديّة: اي ان تفرض الضريبة اما بسعر يزداد كلما زاد الدخل الخاضع للضريبة بمعنى ان العلاقة بين السعر الضريبي والدخل الخاضع للضريبة هي علاقة طردية ، والمشرع العراقي اخذ بالسعر التصاعدي على الشخص الطبيعي سواء أكان مقيما وغير مقيم وكذلك الشخص المعنوي . وقد يكون السعر نسبيا بمعنى ان تفرض الضريبة بسعر واحد مهما كان قيمة الدخل الخاضع للضريبة ولكن بشكل محدود كما هو الحال في الضريبة المقررة على دخل وسائط النقل والتي تفرض بسعر نسبي.(الزبيدي، 2005: 31).

ب- ضريبة شخصية: وهو من خلال مراعاة قانون ضريبة الدخل للظروف الشخصية للمكلف ومركزه المالي،(البدراي، 2010: 241)، وذلك باحتساب السماح الخاص بالحد الأدنى للمعيشة أو الاعباء العائلية التي يتحملها المكلف عن اسرته المباشرة (الزوجة والابناء).

وبهذا المفهوم تختلف الضريبة الشخصية عن الضريبة العينية التي هي تلك الضريبة التي ينحصر اهتمامها في المال الخاضع للضريبة دون ان تاخذ بنظر الاعتبار ظروف المكلف الشخصية أو مركزه المالي.(الزبيدي، 2005: 31-32).

ج- سنوية الضريبة : وذلك بالتحاسب مع دخل المكلف الناجم عن السنة المالية وفق الأسعار الضريبية المقررة في نص القانون وذلك تطبيقا لفكرة سنوية التحاسب الضريبي.(العلي، 2007: 197) ، يشترط ان يتحقق هذا الدخل في مدة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة وهي السنة اللاحقة لسنة نجوم الدخل ، بمعنى ان المشرع الضريبي لا يكتفي بالحصول على الدخل الصافي لفرض الضريبة .

وتسري الضريبة على إيرادات السنة المالية اذ يتم تقسيم حياة المشرع إلى مدد زمنية متساوية وهذا ما يعرف بالمبدأ السنوي وهو مبدأ محاسبي ، وسنوية الضريبة ليس شيئا مستقلا بالكامل في أحكامه عن سنوية المحاسبة

وهو الاساس في سنوية الضريبة ، فيما يعد ايرادا أو مصروفا في سنة طبقا للمبادئ المحاسبية وفروضها قد يقابل بالمثل عند الكلام على سنوية الضريبة .

د- اعتماد مبدأ اقليمية الضريبة : الذي يقضي بسريان الدخل على الدخل التي تتحقق في العراق بغض النظر عن جنسية صاحبها ومكان اقامته سواء أكان داخل العراق أم خارجه بمعنى مزاوله النشاط في اقليم الدولة وتحقق دخل من هذا النشاط . (الزبيدي، 2005: 35-36).

ويقصد باقليمية الضريبة: واقعة نشوء الدخل في العراق ويعني ذلك بان الدخل الناشئ في العراق هو الدخل المتولد في العراق ولكنه يعود لشخص غير مقيم.

وقد عرفت الفقرة (11) من المادة الأولى غير المقيم بانه (الشخص الذي لا تتوافر فيه شروط المقيم المثبتة في الفقرة (10) (الانباري، 2009: 7) ، وحتى يعد الدخل ناشئا في العراق يجب ان يكون مصدره استثمارا تم داخل العراق ومن جهة تعمل عملها في العراق ويحول إلى صاحبه الساكن خارج العراق، وعليه فان الربح الذي يتحقق في العراق يصبح خاضعا لضريبة الدخل سواء كان هذا الشخص فردا أو شخصا معنويا أو حكومة اجنبية كما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة الخامسة (تفرض الضريبة على دخل غير المقيم الناجم في العراق وان لم يتسلمه فيه). (العلي، 2007: 197).

ه- فرض الضريبة على الوعاء الصافي: اي اعتماد اسلوب الدخل الصافي في احتساب دخل المكلف الخاضع للضريبة وذلك باستبعاد التكاليف وفي ذلك تطبيق لمبدأ العدالة الضريبية. (البدراني، 2010: 4)، بمعنى للوصول إلى الدخل الصافي يتم خصم جميع تكاليف انتاج الدخل الخاضع للضريبة وهذا ما نص عليه المشرع العراقي بقوله (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف عليه خلال السنة التي نجم فيها الدخل). (قانون ضريبة الدخل، 1982: المادة الثامنة).

و- التعامل وفق اسلوب الفصل بين ذمة الزوج عن الزوجة في التحاسب الضريبي : اذ ان لكل شخص ذمته المالية المستقلة مع وجود الاستثناء الذي نظمه القانون والسماح بدمج دخل الزوجين في حالات حددها المشرع . الاساس هو الفصل بين مدخولات الزوج والزوجة ، تعد الزوجة مكلفة بذاتها فهي تستحق السماح القانوني المقرر لها قبل الزواج ، كما تمنح الزوجة سماح زوجها اذا كان عاجزا عن العمل وليس له دخل فضلا عن سماحها . اما الاستثناء فيجوز ان يدمج دخلها مع دخل زوجها في حالة تحقق بعض الحالات التالية: (قانون ضريبة الدخل، 1982، المادة (6) : الفقرة، 2، 1)

أ- اذا لم يكن للزوج دخل خاضع للضريبة.

ب- اذا كانت مدخولات الزوج دون السماح القانوني .

ج- اذا كانت مدخولات الزوجة دون السماح القانوني المقرر لها بوصفها مكلفة بذاتها .

ز- ضريبة تفرض على دخل العمل ورأس المال : بمعنى تتنوع مصادر الدخل التي تفرض عليه الضريبة ، اذ بعضها يرجع إلى العمل كما في الدخل المتحقق من الرواتب إذ تفرض ضريبة دخل العمل (المرتبات والاجور، إيرادات المهن الحرة) ، أو رأس المال كما في الإيرادات الناجمة عن رؤوس الاموال المنقولة ورأس المال (إيرادات رؤوس الموال المنقولة ، إيرادات الثروة العقارية) أو الدخل المختلط بين العمل ورأس المال كما في الارباح التجارية والصناعية . (البدراني، 2010: 242).

- ضريبة العقار: تعد من الضرائب المباشرة في العراق ولها تنظيمها القانوني الخاص، وهذه الضريبة تفرض على العائدات الناجمة للمكلف (المالك للعقار قانونيا من حيث المفهوم العام) من استغلال العقارات العائدة له.
- خصائص الضريبة على العقار: للضريبة على العقار خصائص منها :
- أ- ضريبة مباشرة وعائتها على الدخل المتحقق من العقارات المستغلة وبالتالي فإن الضريبة تدور وجودا وعدمها مع تحقق الدخل العقاري من خلال بدلات الايجار التي يدرها العقار المستغل ، فالضريبة لا تفرض على الملكية ذاتها وانما على القيمة الايجارية للعقار ومتى توقف الدخل تتوقف الضريبة تبعا لذلك وهو لا يتحقق الا بايجار العقار.
- ب- ضريبة عينية بمعنى انها لا تاخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الشخصية والعائلية اذ لا يمنح المشرع الضريبي المكلف سماعات ضريبية ولا يتم التفريق بين الدخل الناجم للشخص الطبيعي عن الشخص المعنوي ، وبهذا تتنافى هذه الضريبة ومبدأ العدالة الذي يقتضي معاملة المكلف حسب ظروفه العائلية . وعلى الرغم من الطابع العيني فانه احيانا يتقرر الأخذ ببعض الاعتبارات الاجتماعية كما في اعفاء دار السكن التي يستلمها مالكاها من الخضوع للضريبة
- ج- ضريبة سنوية تجبى مقدما، تفرض الضريبة وتجبى سنويا بواقع قسطين تستحق الدفعة الأولى في اليوم الأول من كانون الثاني ويستحق القسط الثاني في اليوم الأول من تموز والقسط يراد به مجرد التسهيل للمكلف بالضريبة.
- د- يتم تنزيل نسبة (10%) من الإيراد لكل عقار مقابل مصروفات الصيانة والاندثار وذلك قبل احتساب الضريبة.
- ه- تفرض الضريبة بسعر نسبي قدره (10%) من العائدات السنوية المتحققة من عقارات المكلف المستغلة بما في ذلك الحصة الارتزاقية في العقارات الموقوفة .
- و- ضريبة تفرض على الدخل الإجمالي ، اذ يعتمد القانون العراقي مفهوم الدخل الإجمالي عند فرض الضريبة على القيمة الايجارية للعقار أو البديل المتفق عليه ومن الاخذ بأسلوب خصم المصاريف والنفقات المعتمدة في قانون ضريبة الدخل العراقي (الدخل الصافي). (البدراي، 2010: 341-344).
- ز- ضريبة مزدوجة ، اذ يقتضي مبدأ العدالة في الضريبة ان لا تكون مزدوجة اذ ان الازدواج الضريبي يتنافى مع قاعدة العدالة الضريبية على الدخل العقاري تفرض في حقيقتها مرتين مرة في شكل ضريبة اساسية بسعر (10%) وضريبة اضافية لما زاد عن (750000) دينار بسعر يبدأ من (5%) وينتهي عند (20%) وهي حالة ازدواج ضريبي إلى ان تم الغائها بموجب الإستراتيجية لسنة 2004. (العلي، 2007: 441).
- 2- الضرائب على الارباح والثروات (رأس المال) : تتميز الضرائب المفروضة على رأس المال بأنها ذات سعر منخفض، اذ ان الأسعار المرتفعة يمكن ان تؤدي إلى تآكل رأس المال، لكن انصار هذا النوع من الضرائب يرون انها ذات قدرة على تحقيق عدة مزايا اهمها: (العمرى، 1989: 12).
- انها تسمح بالوصول إلى بعض جوانب الثروة الفردية التي لا تأتي بدخل.
- ان امتداد الضريبة إلى الاموال العاطلة يحمل أصحابها على محاولة استثمارها للحصول على دخل تؤدي منه الضريبة وفي هذا فائدة للاقتصاد الوطني.
- تم استخدامها من قبل اصحاب المذاهب التدخلية كوسيلة لاعادة توزيع الدخل القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وتمثل ضريبيتي التراكات والعرضات النوعين الرئيسيين من الضرائب المفروضة على رأس المال في العراق. (كماش، 2010: 122).

أ- ضريبة التراكات : فرضت هذه الضريبة لأول مرة في العراق الحديث بموجب القانون رقم (157) لسنة 1959 ، والغرض الأساسي من فرض هذه الضريبة هو تحقيق غرض اجتماعي وهو تقليل الفوارق في الثروات ما بين أفراد المجتمع تدريجياً ، أما الغرض المالي أي الحصول على مورد للدولة فيأتي بالدرجة الثانية ، والضريبة على التراكات هي ضريبة مزدوجة ضريبة على صافي مجموع التركة وضريبة أخرى على حصة كل وارث تأخذ بنظر الاعتبار مبلغ الإرث ودرجة القرابة مع تقرير خصم للوارث .

ولقد جرى تعديل على هذا القانون بموجب القانون رقم (17) لسنة 1961 ووفقاً للتعديل الجديد الغيت الضريبة المفروضة على حصة كل وارث (الايولة) وبذلك أصبحت ضريبة التراكات في العراق مفروضة على صافي مجموع التركة فقط (الجعفري، 1961: 178)، وبسبب الإلغاء الرغبة في تشجيع استثمار رؤوس الاموال في المجالات المفيدة للاقتصاد الوطني ولتلافي الصعوبات التي كشف التطبيق عنها .

وكان اهم التعديلات اندفاعاً في الطريق الاجتماعي تعديل سنة 1964 حيث اخذ التعديل بمبدأ تدرج سعر الضريبة وفقاً للطبقات بدلاً من الشرائح وزادت أسعار الضريبة حتى وصلت إلى (60%) على التراكات التي تتجاوز (100) الف دينار ، وقد استبدل المشرع العراقي قانون الضريبة وتعديلاته بقانون جديد هو القانون رقم (7) لسنة 1966 ، حيث عاد المشرع لتدرج السعر وفقاً للشرائح وخفض الأسعار ، (الصكبان، 1972: 332-333) ، وقد استمر هذا القانون عاملاً حتى صدور القانون رقم 64 لسنة 1985 الملغى بالقانون رقم 22 لسنة 1994.

لقد اخذ المشرع العراقي باكثر من معيار لتحديد نطاق سريان ضريبة التراكات مثل:

- معيار الجنسية فأخضع تراكات العراقيين عموماً بصرف النظر عن مكان الإقامة.
- معيار الاقليمية فأخضع العقارات الواقعة في العراق والداخلة في تركة مورث غير عراقي بغض النظر عن مكان اقامته.
- معيار الجنسية اضافة إلى معيار الإقامة ، ولكي يخضع الاموال المنقولة من تركة المنوفى غير العراقي والموجودة في العراق تطلب الامر ان يكون المتوفى مقيماً في العراق .
- معيار الاقليمية والجنسية اي ان يكون غير العراقي قد استثمر امواله في العراق بغض النظر عن محل اقامته. (كماش، 2010: 123).

ب- ضريبة العرضات : ظهرت الضريبة على العرضات لأول مرة في العراق في 1/4/1940 بالقانون رقم (15) لسنة 1940 وهي ضريبة سنوية على رأس المال العقاري غير المستغل وغير المستثمر التي تتميز باعتدال سعرها . ولم يستمر تنفيذ هذا القانون سوى سنتين . فقد صدر القانون رقم (35) لسنة 1942 القاضي بتأجيل تنفيذ قانون ضريبة العرضات اعتباراً من 1/4/1942 بسبب قيام الحرب العالمية الثانية وندرة مواد البناء في ظروف الحرب اعيد فرض الضريبة بتاريخ 2/9/1947 وبقيت لغاية 31/3/1950 والتي الغيت بالقانون رقم (53) لسنة 1950 ، وفي سنة 1962 ظهر قانون ضريبة العرضات رقم (26) واصبح نافذاً

اعتبارا من 1962/6/1 والذي بموجبه تم اخضاع الاراضي المعدة للبناء وغير المبنية لفرض الضريبة. (الكعبي، 1998: 281-282).

فاذن الوعاء الضريبي لضريبة العرصات هو ((العرصة)) وبينت المادة الأولى من قانون ضريبة العرصات معنى العرصة بانها (الاراضي الواقعة ضمن حدود امانة بغداد والبلديات في مراكز المحافظات والاقضية والنواحي سواء كانت الارض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة بالتسجيل العقاري أو ممنوحة باللزمة وذلك اذا لم يكن مشيدا عليها بناء صالح لاغراض السكن أو لاي غرض من اغراض الاستثمار أو لم تكن مستغلة استغلالا اقتصاديا بموجب التعليمات الصادرة وفق هذا القانون) .

وجاء في الاسباب الموجبة لفرض هذه الضريبة انها وسيلة للقضاء على المضاربة في العقارات المعدة للبناء ولتشجيع الحركة العمرانية، فضلا عن مساهمتها في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق تقليل التفاوت في التوزيع وان تكون مصدرا للإيراد العام.

ومن ناحية تقدير الضريبة ونظرا للتشابه الكبير بين ضريبة العرصات وضريبة العقار في الأحكام والاجراءات فقد نصت المادة السابعة من قانون ضريبة العرصات رقم 26 في 1962 على (تطبيق أحكام قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959 وتعديله في جميع الامور المتعلقة بتقدير قيمة العرصة وجباية الضريبة والاعتراض والتدقيق ومدته القانونية وجميع الامور الاخرى المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون ما لم ينص فيه على خلاف ذلك). (الانباري، 2009: 77-79).

ثانيا: تحليل مكونات هيكل الضرائب غير المباشرة في العراق: يتكون هيكل الضرائب غير المباشرة في العراق من نوعين من الضرائب وهما:

1- الضرائب السلعية : وتسمى ايضا ضرائب الاستهلاك أو الضرائب المحلية على السلع والخدمات والوضع الحالي للضرائب السلعية في العراق هما الضرائب الكمركية وضرائب الإنتاج (المكوس) وضرائب المبيعات .
أ- الضرائب الكمركية : تتصل الضرائب الكمركية اصلا بالتجارة وهي عموما ضرائب تفرض على السلع الواردة للدولة أو المصدر منها (الصالح، 2011: 23)، وتسمى ايضا الضرائب على التجارة الخارجية والمعاملات، ويشمل هذا النوع من الضرائب الرسوم الكمركية (الصادر والوارد الكمركي للسلع المصدرة والمستوردة من والى العراق) وكذلك يشمل كافة الرسوم التي تترتب على عمليات التبادل التجاري بين العراق والعالم الخارجي ، وتسمى هذه الضرائب في القوانين المالية في العراق بالضرائب السلعية لانها تفرض على السلع المصدرة والمستوردة ولا تتضمن الخدمات وتعد تلك الضرائب والرسوم من الضرائب غير المباشرة لانها تستقطع بصورة غير مباشرة من دخول المستهلكين لتلك السلعة المستوردة. (احمد، 2007: 130-131).

وينظم قانون الكمارك رقم (56) لسنة 1931 وتعديلاته وقانون التعريف الكمركية رقم (77) لسنة 1950 وتعديلاته أحكام هذه الضرائب، وتشكل حصيلة هذه الضرائب اكبر ايراد ضريبي للحكومة العراقية من ناحية الغرض المالي . ويستهدف فرض هذه الضرائب ان تكون اداة مرنة لمراعاة المصالح الاقتصادية العراقية عموما. (الصكبان، 1972: 288-387).

وقد طرأت على قانون التعريف الكمركية تعديلات عديدة اقتضتها ظروف اقتصادية واجتماعية ومالية جاوز عددها الخمسين تعديلا ، وتفرض هذه الضرائب على الواردات والصادرات من السلع وكذلك من التجارة العابرة.

وبذلك نشير إلى حقيقة اساسية وهي انه على الرغم من اهمية الدور التمويلي الذي تؤديه هذه الضرائب ، الا ان إيراداتها تبقى غير مستقرة ، وينسحب ذلك على الهيكل الضريبي في العراق فيحيطه بنوع من عدم الاستقرار أو الثبات نظرا للاهمية النسبية لإيرادات هذه الضرائب فيه، وان السبب في عدم استقرار هذه الإيرادات يكمن في وعاء هذه الضرائب، ووعاء هذه الضرائب الاستيرادات وبذلك فان اي تغير في حجم الاستيرادات أو هيكلها ينعكس في إيرادات الضرائب الكمركية ، وبما ان الاستيرادات في اي دولة من الدول هي دالة في الدخل القومي ، وبما ان الدخل القومي في العراق يتأثر بدرجة محسوسة بإيرادات النفط ، فان تذبذب تلك الإيرادات سواء ما كان عائدا منها إلى انخفاض الإنتاج أو تذبذب أسعار النفط في السوق الدولية يمكن ان يؤثر في ذلك ، فزيادة إيرادات النفط معناه زيادة الدخل القومي وبالتالي زيادة القدرة الإستيرادية للدولة ، وان زيادة الإستيرادات معناه زيادة وعاء هذه الضرائب وبالتالي زيادة إيراداتها ، ويمكن القول ان الضرائب الكمركية تتسم بتبعيتها للقطاع النفطي وان آليتها محكومة بنشاط هذا القطاع.(العلي، كداوي، 1985: 190-195).

ومن الجدير بالذكر ان قانون الكمارك رقم (56) لسنة 1931 قد تعرض لتعديلات عديدة وخصوصا مع التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في البلاد إلى ان ظهرت الحاجة الملحة إلى الغائه واصدار قانون الكمارك رقم (23) لسنة 1984 الذي استوتحت نصوصه من مشروع القانون الكمركي الموحد المتفق عليه في جامعة الدول العربية ووثائق مجلس التعاون الكمركي في بروكسل ، كما انه اتفق مع الرغبة في توحيد التشريع العربي في نطاق اتفاقية الوحدة الاقتصادية العربية والتطبيق الموحد الذي اقرته اللجنة المركزية في مجلس الوحدة الاقتصادية ، ويتلاءم مع أحكام اتفاقية النقل بالعبور (الترانزيت) بين البلدان العربية التي صادق عليها العراق .

وقد طرأت العديد من التعديلات على قانون الكمارك رقم 23 لسنة 1984 المعدل إلى حد الآن نتيجة للاحداث السياسية والظروف الاقتصادية المتتالعة من حروب وحصار اقتصادي .

وفي عام 2003 وبعد دخول قوات الاحتلال الامريكي إلى العراق تم وضع الاسس لاقتصاد السوق الحر في العراق ابتداء من خلال تعليق (الرسوم) الكمركية والقيود المفروضة على التبادل التجاري بموجب الامر رقم (12) الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة ، وكذلك الأمر رقم (54) الذي اطلق عليه (سياسة تحرير التجارة لعام 2004) والذي علقت فيه الرسوم الكمركية استنادا إلى القسم الأول منه ، اما بخصوص الامر رقم (38) فقد استحدثت بموجبه ضريبة اعادة اعمار العراق الذي حدد سعره بنسبة (5%) من قيمة البضائع الخاضعة للضريبة وتفرض هذه الضريبة على جميع البضائع المستوردة إلى العراق من جميع بلدان العالم ، وعلقت بموجب هذا الامر جميع القوانين العراقية المعمول بها والتي لا تتماشى مع هذا الامر ولقد كان من الاسباب الموجبة لفرض هذه الضريبة هو لتحسين مستوى المعيشة للشعب العراقي ولأجل الإدارة الفاعلة للعراق المتطلبة للتمويل وبالتالي لتحسين البني التحتية العراقية وكذلك المتطلبة لرأسمال عام للاستثمار هذا اضافة إلى الاعتراف بالدور الذي تلعبه التجارة الدولية في تنمية اقتصاد السوق الحر في العراق .(الصالح، 2011: 54).

ب- ضرائب الإنتاج : تعد هذه الضرائب وسيلة تستخدمها الدولة للوصول إلى السلع الاستهلاكية عند مرحلة إنتاجها محليا وعلى هذا الاساس فالواقعة المنشئة لها هي واقعة الإنتاج.

تفرض هذه الضريبة اما بصورة مبلغ معين يضاف إلى ثمن كل وحدة من وحدات السلعة المنتجة أو بصورة نسبة مئوية من قيمة السلعة ، وقد يتم تحصيلها مباشرة من المستهلك أو قد تفرضها الدولة وتحصلها في مرحلة سابقة على الاستهلاك وهي عند المنتج . وينظم أحكام هذه الضرائب عدد كبير من القوانين والقرارات يصعب استقصاؤها جميعا لكثرتها .

وبشأن هذه الضرائب يجب على المشرع ان يوفق بين الهدف المالي ومصلحة الطبقات الدخلية الدنيا بعدم اختيار السلع الضرورية . (العمرى ، 1988: 102).

حيث فرضت هذه الضريبة لأول مرة في العراق عام 1979 ، وقد تم توحيد ثلاثة انواع من الرسوم قبل ذلك العام وهي الرسوم الكمركية على المواد الأولية المستخدمة من قبل وحدات القطاع الاشتراكي ورسوم المكس ورسم الدفاع الوطني ، وقد ادمجت هذه الرسوم الثلاثة برسم واحد سمي (رسم الإنتاج) . وتعد تلك الرسوم من الضرائب غير المباشرة حيث انها تؤثر على سعر الوحدة المنتجة وان المستهلك في النهاية يتحمل اعباء تلك الرسوم. (احمد، 2007: 126).

ومن حيث الوعاء فـضرائب الإنتاج تتخذ من السلع المنتجة محليا وعاء لها ، اي انها الضرائب التي تفرض على الإنتاج المحلي فان اي تغير في إنتاج هذه السلع (وبخاصة الحجم) ينعكس مباشرة في إيرادات الضرائب ، هذا التغير في الإنتاج يرتبط بمجموعة من العوامل الفنية بالاضافة إلى عوامل اخرى ترتبط بالسوق العالمية (العلي، كداوي، 1985: 190-194) ، وهي بذلك تشبه إلى حد كبير الضرائب الكمركية ولكنها تختلف عنها من حيث ان وعاء الضريبة الكمركية (ضريبة الاستيراد) السلع المنتجة خارجيا .

ويمكن فرض ضرائب الإنتاج اما بأسعار قيمية أو نوعية أو مختلطة ، وان اكثر الانواع شيوعا هي الأسعار النوعية على اساس العدد أو الوزن أو الحجم ولا تاخذ بنظر الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القيمة النقدية للسلعة ، وتفرض ضريبة الإنتاج في المرحلة النهائية للإنتاج ، بمعنى المرحلة التي تصبح عندها السلعة جاهزة للاستهلاك أو الاستخدام . (العلي، 2002: 142).

ج- ضرائب المبيعات : فرضت هذه الضريبة في العراق بموجب القرار رقم (36) لسنة 1997، اذ نصت المادة الأولى منه (تفرض ضريبة المبيعات بنسبة 10%) على اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى) طبقا للبند الأول من القرار .

وقد حددت التعليمات رقم (7) لسنة 1997 في المادة الأولى منها تولي الهيئة العامة للضرائب مسؤولية جباية هذه الضريبة واستحداث شعبة تسمى شعبة ضريبة المبيعات تتولى مسك السجلات الخاصة باسماء المرافق السياحية المشمولة بأحكام هذه التعليمات ومتابعة استيفاء ضريبة المبيعات ولها حق المراقبة واجراء التدقيقات لضمان صحة استيفاء وجباية هذه الضريبة ، مع التزام إدارات المرافق السياحية المشمولة باصدار قوائم تثبت فيها اقيام الخدمات التي تقدمها ومبلغ ضريبة المبيعات المستوفاة حسب النسبة المحددة .

2- الضرائب على التداول والتصرفات : ويقصد بها الضرائب التي تفرض وتحصل بمناسبة تداول وانتقال الاموال بين الأفراد، (بدوي، 1966: 169) اي انها تفرض عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص إلى شخص آخر.

وتتكون الضرائب على التداول والتصرفات في العراق من عدد من الضرائب اهمها :

أ- ضريبة الطابع (رسم الطابع): تفرض ضريبة الطابع على بعض عمليات التداول التي تنتج عن طريق تجهيز مستندات كالعقود والكمبيالات والشيكات ، وتجبي هذه الضريبة في شكل طوابع عندما يتطلب القانون إلصاق قيم معينة من الطوابع على اوراق التعاقد ، وإنها تجبي بطريق الدفع النقدي عندما يتطلب القانون دفع مبالغ معينة في مقابل اتخاذ إجراءات معينة. وينظم القانون رقم (16) لسنة 1974 وتعديلاته كيفية استعمال الطابع وسيلة لتسديد الرسوم والضرائب المستحقة على انواع معينة من المعاملات ، حيث تجبي هذه الضريبة اما بنسبة مئوية عند تسجيل العقد أو تمديده وعند بيع السندات والاسهم وفي اي حالة من حالات انتقال الاموال ، أو تفرض بمبلغ مقطوع على العقود التي لا تحتوي على مبلغ معين وعلى الوكالات لكافة انواعها وعلى الدفاتر التجارية والعنوان التجاري والاجازات المختلفة والبيانات الكمبركة وشهادات المنشأ والخرائط...الخ.(حمود ، 1988: 129).

ويمكن الاشارة إلى ان ضريبة الطابع اذا فرضت من قبل الدولة بنسبة معينة على المعاملات تعد ضريبة ، في حين ان القانون نص على إلصاق قيم معينة ثابتة على اوراق التعاقد بغض النظر عن المبالغ المتعاقدة عليها ، حينئذ تعد ضريبة الطابع رسماً .(السامرائي ، 1976: 209).

ب- رسوم التسجيل العقاري (الحقوق العقارية): تستحق هذه الرسوم بمناسبة انتقال الملكية العقارية من شخص إلى آخر أياً كانت طبيعة التصرف الذي تنقل الملكية به. وسعر الضريبة كما حددهته المادة الأولى من القانون رقم (4) لسنة 1941 هو (20%). (الصكبان ، 1972: 394).

ج- رسم تسجيل السيارات : وهو الرسم الذي يحصل عند نقل ملكية السيارات اثناء تسجيل نقل الملكية (البيع والشراء) ، وبموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (80) في 14/6/1998 ، يفرض هذا الرسم بنسبة (2%) من قيمة المركبة الصالون ، وبنسبة (1%) من قيمة المركبة الإنتاجية وبنسبة (0.5%) من قيمة المركبات (الانشائية ، الزراعية ، المقطورة ، الدراجة النارية) .(الكرياسي ، بلا: 120).

المبحث الثاني

ظاهرة التهرب الضريبي وانواعه واسباب حدوث الظاهرة

يعد التهرب الضريبي من الظواهر الشائعة في معظم دول العالم وفي مختلف العصور ، وهو معروف في الدول النامية والمتقدمة اقتصادياً وان كانت نسبته اقل في الدول المتقدمة التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال ، ومن خلال إحصائية صادرة عن الاتحاد الاوربي تبين ان نسبة التهرب الضريبي محسوبة كنسبة إلى الناتج القومي ، بلغت على مستوى الاتحاد الاوربي بنسبة (16%) وتراوحت بين دول الاتحاد بين (4%) في فلندا و(35%) في اليونان ، اما في الدول النامية فلا توجد إحصائيات خاصة بها، وقد قدر احد خبراء الضرائب في مصر ان الفاقد الضريبي بسبب التهرب الضريبي في مصر يقدر بـ (20) مليار جنيه مصري. (الغش والتهرب الضريبي، www.yourcolor.net/.../your color-tax-evasion...Egypt).

كما ويعد التهرب الضريبي حد حقائق الحياة الاقتصادية المعاصرة ، ويعتبر من الجرائم الاقتصادية لما تحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني ، فضلا عن ان التهرب يؤدي إلى الاخلال بالعدالة والمساواة بين المكلفين اذ يدفع الأمانة بقناعتهم واجبهم الضريبي ، في حين نجد البعض الآخر يتهربون منها ، ومما يزيد الامر خطورة لجوء الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة مقدار الضرائب القائمة نتيجة لزيادة احتياجاتها للمال العام مما يضطرهم إلى ان يتهربوا من دفع الضريبة . (كتانة، 1998: 201).

أولا : التعريف بظاهرة التهرب الضريبي واهم انواعه.

1- تعريف ظاهرة التهرب الضريبي : هو محاولة الممول أو المكلف الخاضع للضريبة التخلص من اعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بادائها.

ويعرف التهرب الضريبي ايضا على انه (محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا) ، وعندئذ لا يتم تحصيل اية ضريبة ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف إلى مخالفة نصوص القانون بطريقة من طرق التفتن في الوسيلة ، وبخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي كان يقوم المكلف باخفاء جزء أو وعاء الضريبة كاملا عن انظار السلطة الضريبية .(الجنابي، 1990: 196).

والتعريف الأشمل للتهرب الضريبي بما يتضمنه من مخالفة يعاقب عليها القانون (بانه مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا أو جزئيا). اما التهريب الكمركي فهو سعى المستورد الذي يدخل بضائعه عبر المراكز الكمركية ، لدفع رسوم كمركية اقل مما تفرضه التشريعات مستخدما اساليب فاسدة. (سعيان، 2001: www.mafhoum.com/sur/articales (o//saifan/saifan.htm).

2- انواع التهرب الضريبي والتهريب الكمركي :

- انواع التهرب الضريبي :

أ- التهرب المشروع ((التجنب الضريبي)) : فالتجنب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار ان حرите في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا. (ناشد، 2000: 29).

فالتجنب الضريبي يتم بدون الخروج على النظام الضريبي وانما الافادة من قصوره وذلك على المستويين الداخلي والخارجي ، فداخليا باستطاعة اي ممول ان يوظف كل ثروته في سندات قرض اصدته الدولة واعفته واعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه ، ففي هذه الحالة لا يدفع الممول اية ضريبة على ثروته .

اما دوليا فيتمكن الممولون بسبب الطابع الاقليمي للنظام الضريبي واختلاف النظم الضريبية للدول المختلفة من تجنب بعض انواع الضرائب مثل الشركات التي تجعل مركزها في بعض الدول التي لا تفرض ضرائب مرتفعة على ارباح الشركات والسفن التي ترفع اعلام دول ليست بها ضرائب تسجيل مرتفعة. (عتلم، 1998: 151).

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة كامتناع الشخص كليا أو جزئيا عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع للضريبة وبالتالي فان النتائج قد تكون مقصودة من قبل المشرع للتمييز بين اوجه النشاط المختلفة لتحقيق

اهداف معينة كان تفرض ضريبة على النشاط التجاري دون الزراعي مما يدفع الشخص على التحول للنشاط الزراعي لعدم خضوعه لاية ضريبة ، أو فرض ضريبة على نوع معين من السلع كالسكاكر مما يدفع المستهلك للتقليل أو عدم استهلاك تلك السلعة وبالتالي يتجنب الضريبة والرسوم المفروضة عليها وغيرها ، كما ان هذا النوع من التهرب ممكن ان يتحقق للشخص نتيجة الاستعانة بأهل الخبرة والتخصص في استنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية وعدم دقة صياغتها أو عدم تغطيتها لكافة الحالات مما تمكن المكلف من تصوير تلك النصوص وتفسيرها لصالحه دون ان يخالفها ويفضل استخدام لفظ التجنب بدلا من التهرب المشروع لما توحى به عبارة التهرب الضريبي بعدم المشروعية لإزالة التناقض بين المفهومين.

ب- التهرب غير المشروع ((الغش الضريبي)) : هو مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص القانونية بوسائل الغش والتحايل على القانون بغية التوصل إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة وهي مخالفات يعاقب عليها القانون ، فهو لا يتعدى الحدود الوطنية للدولة ويخضع للسيادة الضريبية والإدارية للدولة ، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك وفي اغلب الاحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف بالتهرب من الضريبة ، ويفترض تحقق الواقعة المنشئة بالفعل ، وقد يخالف المكلف القانون اما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل فيه حصيله الضرائب كما انه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون بعبء الضريبة ، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع وادخالا قد تلجأ الدولة إلى زيادة سعر الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضريبة ، كما ان التهرب يضر بصالح المجتمع ايضا نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود إلى تعطيل للمشروعات النافعة. (فوزي، 1972: 244).

- انواع التهريب الكمركي: يتخذ التهريب الكمركي عدة اشكال اهمها:

1- تقليل قيمة فواتير السلع المستوردة بنسب تصل إلى ما دون لوائح الأسعار المعتمدة من قبل الكمارك كي تقوم الكمارك بتطبيق لوائح أسعارها التي تقل غالبا عن الأسعار الفعلية وهنا يحصل المستورد على تخفيض في الرسوم ويمكن للمستورد ان يعترض على أسعار لائحة الكمارك اذا كانت مرتفعة ويطلب تخفيضها ، لكن بعض المستوردين يلجأون إلى هذا الاجراء عن حق احيانا أو بقصد التهرب احيانا اخرى ويستخدموا اساليب فاسدة.

2- تخليص البضاعة تحت بند كمركي آخر غير بندها الحقيقي بحيث تكون رسوم البند البديل أدنى ، أو ان يكون حسابه على سعر صرف أدنى .

3- يتم تصنيف بعض المستوردات تحت بند كمركي مسموح بينما هي في الحقيقة تعود لبند كمركي محظور استيراده ، وهذا في الحقيقة تهريب وليس تهرب فقط .

يتم تهريب صريح عبر عمليات التخليص من خلال مراكز الكمرك اذ يقوم المستورد بتقديم وثائق شحن باقل من الكمية الحقيقية (جزء منها) ثم يدخل كامل الكمية، وتتم مثل هذه العمليات بخاصة عبر استعمال المناطق الحرة .

4- التفاوت في الإجراءات بين مركز كمركي وآخر، حيث تتفاوت الرسوم وتتفاوت إجراءات المنع والسماح ، فنفس التعليمات تفسر في كل مركز كمركي على نحو مختلف، ويمكن للمستوردين نقل بضائعهم إلى مركز آخر للحصول على معاملة اسهل أو لدفع اقل ، وللحصول على مثل هذه الامكانية يلجأ بعض المستوردون إلى عمل سجل تجاري في المنطقة التي تكون إجراءاتها اسهل وأنفع .

وكما أن التهرب الضريبي يتكون من ثلاثة اطراف هم المكلف والدوائر المالية ويشترك معهما المحاسب القانوني كمنظم وشاهد، فان التهرب الكمركي يتكون من اطراف مماثلة، هما المكلف والدوائر الكمركية ويشترك معهما المخلص الكمركي الذي يعد البيانات الكمركية ويقوم بالاجراءات. ويتم عادة توزيع مبالغ الوفر الناتجة عن التهرب إلى ثلاثة اثلث، ثلث يدفعه المستورد للعاملين في الدوائر الكمركية وثلث يدفع للمخلص الكمركي ويبقى الثلث الثالث للمستورد .

1- التمييز بين التهرب الضريبي والتهرب الضريبي:

- 1- اوجه التشابه : كلاهما يؤدي إلى انقاص الحصيلة الضريبية للدولة .
- 2- اوجه الاختلاف : التهرب لا يمكن تصوره الا في نطاق قانون الكمارك اذ هو مخالفة لأحكام هذا القانون بهدف الافلات من الضريبة الكمركية أو التخفيف من عبئها . ومن حيث المفهوم اذ يعرف التهرب الضريبي بأنه كل استيراد أو تصدير أو نقل للسلع ، بهدف التحايل على دفع الإيرادات العامة أو تقادي اي منع أو تقييد على استيراد اية واردات أو تصدير اي صادرات ممنوعة أو مقيدة فالتهرب الضريبي لا يمكن ان يختلط بالتهرب الضريبي ، اذ هو تهربا بالمفهوم القانوني وليس كالتهرب الضريبي بالمفهوم الاقتصادي ، فانه أوسع نطاقا اذ ينطوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة أيا كان نوعها كلياً أو جزئياً وبغض النظر عما اذا كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهرب الضريبي . (ناشد ، 2000 : 31).

ثانياً: اسباب حدوث التهرب الضريبي والتهرب الكمركي :

- 1- اسباب التهرب من الضرائب المباشرة في العراق: هناك اسباب للتهرب من الضرائب المباشرة في العراق، ويمكن توضيح تلك الاسباب بنوعيتها وكما يلي:
 - الاسباب المباشرة ومنها الآتي:

- الاسباب التشريعية : ان تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي زاد من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الاعفاءات أو التخفيضات ، ان عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب الاستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية اذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا ، ويصعب فهم الالتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية ، وتقوى بذلك عوامل التهرب من اداء الضريبة بسبب سيطرة الشعور بغياب العدالة الافقية بين الممولين، كما ان الاضافات في سعر الضريبة والمغالاة بتعدد الضرائب وارتفاع نسبة الضريبة المعمول بها قياساً إلى النمو المطرد في الدخول وان وجود بعض الثغرات في القوانين والتشريعات النافذة تمكن المكلف من استغلالها ، وعلى الإدارة الضريبية ان تجعل الجزاءات تفوق المخاطر المحتملة عن قيام المكلف باخفاء كل أو جزء من دخله عما يصرح به من معلومات وبيانات في اقراره

الضريبي السنوي وتكون كافية وفعالة لردعه وثنيه وردع اكبر عدد ممكن من المكلفين عن القيام بذلك مستقبلا ، فاذا ما كانت هناك جزاءات وعقوبات تتضمنها التشريعات الضريبية بحق المتهربين تفوق مقدار ما سيحصلون عليه من عوائد نتيجة تهربهم من دفع الضريبة فان ذلك سيكون رادعا لهم واذا لم تتضمن التشريعات الضريبية نصوص جزائية أو عقوبات بحق المتهربين ضريبيا فان ذلك سوف لن يثنيهم عن التهرب كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب . (عبد المجيد، 1996: 303).

- الاسباب الإدارية والفنية : ان غياب الجانب الاقتصادي في اداء الدوائر المالية وتغليب وظيفة الجباية على الوظائف الاخرى تتيح الفرصة لاتساع ظاهرة التهرب وتتمثل هذه الاسباب بالآتي :

أ- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي : ان الصعوبات التي تلاقيها الإدارة المالية في تقدير بعض اوعية الضرائب يشجع الممول على التهرب ، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة ربطا جزافيا باقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى احداث آثار معنوية تشجع على التهرب.

ب- عدم المساواة في تطبيق الاجراءات : من الاجدر ان نفرق بين العدالة القانونية والعدالة الفعلية ، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما ارادها المشرع المالي ثم تأتي صعوبات التطبيق فقضي على هذه العدالة ، والضريبة لا تكون عادلة الا اذا استوفت ركني العدالة : اي عدالة تقرير الضريبة وعدالة تطبيقها والأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة المالية ، ومن الثابت ان عدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة وتكون من دواعي التهرب منها (فوزي، 1972: 225)، كما نجد ان تعقد النظام الضريبي ، وكثرة المعاملة الخاصة بفئات معينة من الممولين ، وتعدد الأسعار الواجب تطبيقها ، وعدم فهم كثير من القواعد الضريبية وما شابه ذلك من الاسباب الفنية تساهم في دفع الممولين إلى التهرب . (عتلم، 1998: 151).

ج- تخلف الإدارة الضريبية وتعقد الاجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة : ان تخلف الإدارة الضريبية وتدهور معدل الاداء وعدم كفاية قوة العمل المتخصصة تعتبر عوامل تساهم في التهرب من دفع الضريبة ، فالاجراءات الروتينية المعقدة تسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وهو ما يجب على الإدارة المالية تلافيها بان تعمل على تيسيرها . (فوزي، 1972: 225).

د- اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة للاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي : ان اختلال هيكل الأسعار النسبية نتيجة الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي وما يترتب عليه من تحديد كثير من الأسعار إداريا ، اذ يؤدي ذلك إلى خلق تباين شديد بين الأسعار الرسمية والأسعار في السوق الحرة (السوق السوداء) وحينئذ لا يعلن بائعو السلع والخدمات في السوق الحرة عن حقيقة دخولهم أو يقدمون حساباتهم إلى الإدارة الضريبية وفقا للأسعار الرسمية المحددة إداريا .

وفي اسواق عوامل الإنتاج نجد صور اخرى للتهرب الضريبي ، فمثلا نجد ان اجارات الاراضي الزراعية محددة إداريا ونقل هذه الإيجارات كثيرا عن الإيجارات الفعلية ولا يخفى ان الفرق يمثل دخلا حقيقيا لا يفصح عنه اصحاب الاراضي ومن ثم لا يدفعون الضريبة المستحقة عليه . كما حقق (تجار الجملة) دخولا خيالية بسبب الفرق بين السعر الرسمي والسعر الحر للنقد الاجنبي ، ولكنهم لم يكشفوا عن هذه الدخول ولم

يسددوا عنها الضرائب ، هذه الاسباب الفعلية وغيرها للتهرب من اداء الضريبة انما تكشف عن اختلالات هيكلية عميقة في الاقتصاد وتعبير عن ضعف وتخلف الإدارة الضريبية .(عبد المجيد،1996: 314-315).

- الاسباب غير المباشرة للتهرب الضريبي : مثل :

الاسباب الاخلاقية (النفسية): تتمثل بضعف الوعي الضريبي عند المكلفين وقد يعود سبب ضعف الوعي إلى معارضة المكلفين ومخالفتهم للقوانين ويرجع ضعف الوعي إلى عوامل منها:

أ- يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي ، وشيوعها بين الأفراد وشعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة فهي تحد من حريتهم ، وان هناك فئات اخرى بالمجتمع هي التي يقع على عاتقها دفع الضريبة.

مثال : شركتين الأولى (SARL) ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن .

نجد الأولى تدفع ضريبة على ارباح الشركات والباقي تقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي ايضا مجبرون على دفع الضريبتين معا ، اما الثانية فالارباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي .

بالمقارنة نجد ان الحالة الأولى يشعر المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي إلى محاولة التهرب من احدهما.

ب- نظرة المجتمع للمتهربين، ففي بعض المجتمعات ينظر إلى المتهرب نظرة اعجاب ويعتبر الشخص المتهرب شجاع وبارع ويفاخر غيره بذلك في حين ينظر للمتهرب في مجتمعات اخرى نظرة ازدراء وعدم احترام من قبل المجتمع.

ج- اتساع اشكال مختلفة من الممارسات الفاسدة في قطاعات المجتمع مما أدى إلى ضعفة البنية الاخلاقية والقيم الاجتماعية وسهل على الغالبية ممارسة الفساد وقبوله كمشكلة طبيعية في الحياة العامة .

د- عدم قناعة المكلفين بان ما يدفعوه سيستخدم لخدمة الصالح العام على نحو رشيد ويعود بالتالي عليهم بالنفع وهذا يرجع إلى اسباب سياسية كذلك الحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة للبلاد لها دور كبير إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب الضريبي وهذا لاحساسهم بضعف السلطة العامة وعجزها على استغلال الامثل للموارد وهذا يرجع إلى اسباب اقتصادية .(محمد ، خضر ، العنبي ،2006: 66).

وتترتب على التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بخزينة الدولة حيث تقل فيه حصيلة الضرائب كما انه يضر ببعض الممولين الذين لا يستطيعون التهرب منه فيحملون بعبء الضريبة ، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع وفي احيانا قد تلجأ الدولة إلى زيادة سعر الضرائب القائمة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب وفي ذلك ما يزيد في عبء دافعي الضريبة ، كما ان التهرب يضر بصالح المجتمع ايضا نتيجة النقص في الحصيلة مما يقود إلى تعطيل للمشروعات النافعة .

2- اسباب التهريب الكمركي كاحد مكونات الضرائب غير المباشرة في العراق :

اسباب التهريب الكمركي تشبه كثيرا اسباب التهرب الضريبي، نعرضها بايجاز : (سعيان،2001،
(www.mafhoum.com/sur/articales o//saifan/saifan.htm).

أ- دافع التهريب الكمركي هو نفس دافع التهرب الضريبي وهو تحقيق المزيد من الكسب ولكن بطرق غير مشروعة.

ب- قدم التشريعات الكمركية وتضاربها وعدم وضوحها مما يفسح المجال امام الاجتهاد الشخصي ، خاصة وان المواد كثيرة ومنوعة ومواصفاتها واستخداماتها متباينة، وهنا تلعب فواتير المستورد المعدة على نحو يساعد على التهرب ، دورا هاما مما يجعل المستورد الاجنبي طرفا مساعدا على التهرب ، ورغم وجود شركات اجنبية ترفض اي تزوير في الفواتير الا ان المستوردين لا يدخرون جهدهم في البحث عن شركة اخرى تساعدهم في الحصول على فاتورة بالمواصفات المطلوبة .

ج- وجود عدة أسعار صرف بفروقات كبيرة بينها ووجود عدة انظمة للاستيراد مثل الاستيراد بقطع صادرات والاستيراد بتسهيلات ائتمانية اضافية للحظر والمنع مما يغري الكثيرين بالتحايل لتحقيق مكاسب غير مشروعة.

د- ضعف كفاءة الكادر الكمركي القادر على تحديد السلعة واستخدامها والبند الكمركي العائدة له مما يخلق عدم الدقة في تحديد بند السلعة وتعريفها وسعر صرفها ، ويخلق امكانية للتدخل الفاسد.

ه- عدم شفافية الاجراءات وتبسيطها ووضوحها.

و- عدم ايقاع عقوبات جديّة بالمتهربين، وانتقائية المحاسبة.

ز- النقص الكبير في اعداد البحوث والدراسات والمسوحات الميدانية للتهريب الكمركي واشكاله وسبل مكافحته .
ح- غياب العامل الاقتصادي في عمل إدارات الكمارك التي يغلب عليها طابع التحصيل ، على الرغم من أن السياسة الكمركية هي سياسة اقتصادية تماما إلى جانب كونها اداة لتحقيق موارد لخزينة الدولة.

اما عن اهم أثر ناجم عن ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الكمركي ، فهو نقص الحصيلة الضريبية والتي يمكن ان تساهم في تمويل نفقات الدولة المتزايدة بما فيها الإنفاق الاستثماري والاستهلاكي ، هذا اضافة إلى تحقيق الاستقرار المالي في الاقتصاد ولما للضريبة من دور في امتصاص السيولة الزائدة في النشاط الاقتصادي الذي يعاني من تضخم ، كما هو حالة العراق موضوع الدراسة ، حيث نجد ان هذه الظاهرة سواء منها التهرب من دفع الضرائب بشكل عام أو التهرب الكمركي بالنسبة للضرائب الكمركية ، ملازمة للنظام الضريبي العراقي وتتفاوت نسبتها من سنة إلى اخرى ويرجع ذلك إلى اسباب منها تشريعية ، إدارية ، اقتصادية (بسبب التضخم) اضافة إلى الظروف الأمنية السيئة التي مر بها البلد .

والجدول (1-2) يبين عدد المكلفين وحركتهم اضافة إلى عدد الموقوفات خلال مدة البحث (1995-2010) ونسبة الموقوفات إلى المجموع والصادرة عن الهيئة العامة للضرائب ، والملاحظ من الجدول المشار اليه اعلاه أن ضريبة الدخل تنمو بمعدل اكبر من نمو عدد المكلفين ومن ثم فان الضغط الضريبي يزداد على نفس المجموعة من المكلفين مما له آثارا في تعميق فجوة التهرب من دفع الضريبة وهذا ما نلاحظه من خلال التعديلات في نسب الأسعار الضريبية خلال مدة الدراسة (1995-2010) حيث ان لزيادة النسب الضريبية أثر في تفاقم ظاهرة التهرب الضريبي . السنوات (1995 ، 1996 ، 1997) لم تتوفر البيانات بسبب أحداث الحرب وما تخلف عنها من تلف وفقدان لبعض الاضابير في الهيئة العامة للضرائب ، اما السنوات (1998 ، 1999 ، 2000 ، 2001 ، 2002 ، 2005 ، 2006 ، 2007 ، 2008 ، 2009 ، 2010) تبين إجمالي عدد المكلفين

المسجلين وإجمالي الموقوفات ، حيث تشير نسبة الموقوفات إلى إجمالي حركة المكلفين في الجدول (1-2) إلى المتهربين عن دفع ضريبة الدخل سواء كانوا اشخاص طبيعيين أم معنويين الذين الزمهم القانون بدفع الضريبة ، وقد تتفاوت نسب المتهربين من دفع الضريبة خلال مدة الدراسة (1998-2002) حيث شكلت الموقوفات لسنة 1998 نسبة (67%) وسنة 1999 كانت نسبة الموقوفات (61%) اما سنة 2000 فقد بلغت نسبة الموقوفات إلى إجمالي حركة المكلفين (55%) ، اما عن سنة 2001 فقد شكلت نسبة الموقوفات من إجمالي حركة المكلفين والتي تعني المتهربين عن دفع الضريبة (53%) ، وكانت من بين الاسباب التي دعت إلى التهرب هو زيادة النسب الضريبية (أسعار الضريبة) بموجب القانون لسنة 1995 .

اما المدة الثانية من البحث فنبدأها بعام*2005 حيث كانت نسبة الموقوفات إلى إجمالي حركة المكلفين (90%) ، واستمرت مرتفعة للسنوات 2008، 2007، 2006، اما السنوات 2010، 2009، قد انخفضت نسبة الموقوفات إلى إجمالي حركة المكلفين لتصل إلى (76%) و(77%) على التوالي.

ولعل اسباب ارتفاع نسب التهرب من الضريبة للسنوات (2005، 2006، 2007، 2008) بعضها يرجع إلى ضعف الإدارة الضريبية في تحصيل الضرائب ، وتدهور الاوضاع الأمنية في العراق بعد احداث 2003/4/9 ، اضافة إلى عدم تقديم المكلفين اقراراتهم الضريبية نتيجة العمليات الارهابية وتعرض بعضهم إلى تهديد مما اضطرهم إلى ايقاف مشاريعهم أو غلقها وبعضهم حاول مغادرة العراق نتيجة عدم الاستقرار الأمني مما أثر على الحصيلة الضريبية بالانخفاض. اما في سنة 2009 و2010 هناك انخفاض في نسب المتهربين من دفع الضريبة نتيجة لتحسن الوضع الأمني وتحسن في اداء الإدارة الضريبية في متابعة الموقوفات اضافة إلى زيادة الوعي الضريبي للمكلفين وشعورهم بواجبهم في دفع الضريبة للمساهمة في الابعاء العامة .

وعند احتساب نسبة الموقوفات إلى إجمالي حركة المكلفين للسنوات (1998-2010) حيث شكلت (72%) وهي نسبة تمثل عدد المتهربين من دفع الضريبة، وهي نسبة عالية وتأثيرها كبير على انخفاض الحصيلة الضريبية. لقد اسهم التهرب الضريبي في العراق إلى تدني الإيرادات الضريبية بسبب غياب سلطة القانون ، اذ اعتاد اغلب المكلفين بدفع الضريبة إلى كتمان نشاطهم الاقتصادي ، فمثلا بعض الشركات ومكاتب المقاولات لم توثق نشاطاتها لدى دوائر الضرائب فضلا عن التزوير الذي يمارسه العديد من الموظفين ورجال الاعمال للتهرب من دفع الضريبة ، ونتيجة لذلك انخفضت مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات العامة خلال المدة (2004-2010) على الرغم من اتساع حجم الشركات وقيام عدد هائل من المشروعات في عموم العراق خلال هذه المدة ، علاوة على انتعاش اسواق العقارات ، فضلا عن ذلك تضمنت القوانين الضريبية اضافة دخل جديد من خلال فرض ضرائب على استخدام الهاتف النقال .

وللتعرف على مدى التهرب الضريبي لا بد من النظر إلى الإيرادات الضريبية، فالإيرادات الضريبية المحدودة تعد اشارة مبدئية على وجود التهرب الضريبي، لكن الإيرادات ينبغي ان ينظر إليها منسوبة إلى مقياس وهو الناتج المحلي الإجمالي، الا ان هذا لا يعبر عن حقيقة الوضع تماما، فالإيرادات الضريبية لا تعد دالة في

* اما في سنة (2003 و2004) فبسبب احداث الحرب في 2003/4/9 والاسباب الأمنية من 2004/4/4 ولغاية 2004/4/31 ، لم تتوفر البيانات حول حركة المكلفين والموقوفات لهذه السنوات .

عدد المكلفين الذين يتهربون من دفع الضريبة فحسب ، بل انها دالة ايضا في مستوى التنمية والهيكل الاقتصادي
 اضافة إلى عوامل اخرى

جدول (1-2) يبين نسبة الموقوفات إلى المجموع الكلي لحركة المكلفين لجميع فروع المحافظات

السنوات	الموقوفات* (1)	المجموع الكلي** (2)	نسبة الموقوفات إلى المجموع 2/1 % (3)	الملاحظات
1995	-	-	-	لم تتوفر البيانات بسبب
1996	-	-	-	أحداث الحرب وما تخلف
1997	-	-	-	عنها من تلف وفقدان لبعض
1998	664275	985570	67%	الأضابير
1999	608248	1003708	61%	-
2000	579379	1056383	55%	-
2001	592851	1110783	53%	
2002	626312	1205305	52%	
2003	-	-	-	أحداث الحرب 2003/4/9
2004	-	-	-	أسباب أمنية من 4/4 ولغاية 2004/12/31
2005	1002395	1108865	90%	
2006	970358	1116306	87%	
2007	1019761	1124368	91%	
2008	698069	842929	83%	
2009	1080988	1418343	76%	
2010	920209	1189295	77%	
المجموع	8762845	12161855	72%	

المصدر : - بيانات العمود (1)، (2) وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم التخطيط والمتابعة .

- العمود (3) تم احتساب نسبة الموقوفات الى المجموع الكلي لحركة المكلفين (2/1) من قبل الباحثة.

- الجدول من عمل الباحثة.

اما عن ظاهرة التهريب الكمركي في العراق ، فهناك جهتان تقوم بعملية الاستيراد الأولى حكومية والآخرى
 من القطاع الخاص ، والواقع ان الدولة تحدد عملية الاستيراد بمجموعة القوانين والتعليمات المفسرة لها وبالتالي
 يخضع المستوردون في القطاع الخاص لشروط الحصول على اجازات الاستيراد وتحديد قيمة المستوردات

* تمثل الموقوفات : عدد المكلفين الذين لم يدفعوا مبلغ الضريبة التي بذمتهم الى الهيئة العامة في المواعيد المقررة ، والتي حددها قانون
 الضريبة . والتي تتضمن عدم خضوع احتياطي ، عدم حضور نهائي ، خاضع نهائي ، خاضع اداري .
 ** المجموع الكلي : يبين حركة المكلفين على مستوى فروع محافظة بغداد والمحافظات كافة والتي تتضمن عدد المكلفين ، المكلفين الجدد
 ، المستلمة ، المدموجة ، المرسله . المصدر ، وزارة المالية ، الهيئة العامة للضرائب ، قسم التخطيط والمتابعة .

وانواعها ومواصفاتها ، وذلك يأتي للسيطرة على السلع الداخلة بالشكل الذي يتوافق مع السياسات الاقتصادية والتنمية المتبعة في البلد ، وكذلك عدم حصول اغراق للسوق من بعض السلع ، وضمان عدم مزاحمة المستوردين الدخلاء للمستوردين المعتمدين ، ومن الطبيعي ايضا ان يبحث المستورد الحاصل على اجازة الاستيراد على الربح الأعلى والكلفة الأدنى ، لذا يحاول الاستفادة من بيئة الفساد للتخلص من بعض الرسوم الكمركية خاصة تلك السلع التي تخضع لرسوم عالية ، أو استيراد سلع غير مسموح باستيرادها . وعندما تضعف قدرة الدولة على تطبيق القوانين الخاصة بالاستيراد فان الدخلاء على العملية الاستيرادية سيكثر ، وهؤلاء اساسا يعملون خارج القانون واللوائح المعمول بها . فبالرغم من ان ضعف دور الدولة هو سبب مساعد في نمو نشاط التهريب الكمركي في العراق ، الا ان هناك اسباب ترجع إلى مجموعة عوامل هي :

- ضعف جهاز المكافحة الكمركية سواء كان من حيث الكفاءات العالية والاجهزة وعدم كفاية الاجراءات التي اتخذتها الدولة حتى الآن لقمع التهريب.

- وجود بطالة تدفع بالكثيرين لممارسة نشاطات فاسدة لتأمين لقمة عيشهم، واستغلال البعض لحاجة هؤلاء.

- وجود طلب محلي على سلع اجنبية غير متاحة في الاسواق مثل بعض انواع الادوية والملبوسات وبعض الاغذية والتجهيزات الكهربائية الاجنبية ولاقطات الاقمار الصناعية وغيرها من السلع المطلوبة من الفئات الميسورة والتي لا يسمح بعضها باستيرادها نظاميا أو بسبب بعض القيود المفروضة عليها.

- تفاوت الأسعار النسبية للسلع بين الدول، فالسلعة المحلية الزهيدة الثمن في الداخل والمرتفعة الثمن في الخارج تصبح هدفا للتهريب إلى الخارج، وينطبق هذا على السلع الأولية كالنفط والمعادن المختلفة وفراء وجلود بعض الحيوانات والمعادن الثمينة وقطع الآثار وغيرها.

- انتقائية محاسبة المتهربين، وضعف العقوبات التي توقع بهم.

ويعد في حكم التهريب تقديم بيانات غير صحيحة بقصد استيراد بضائع ممنوعة أو محظورة أو تصديرها أو بقصد دفع ضريبة اقل من الضريبة المستحقة قانونا ، أو تقديم مستندات أو فواتير مزورة ، أو وضع علامات كاذبة ، أو اخفاء العلامات الاصلية ، أو عدم التصريح عن البضائع المستوردة أو المصدرة ، أو عدم إتباع المسالك والطرق التي حددها النظام لادخال واخراج البضائع من حدود الدولة الكمركية. (الحاج صالح، 2007: 21).

ان ما يميز ظاهرة التهريب الكمركي ارتباطها المباشر بالتبادل الدولي للسلع واننا نعتقد ان دور الضريبة الكمركية قد تجاوز المهمة التاريخية المتمثلة في الحصول على الإيرادات المالية لسد النفقات العامة ، ويأتي هذا التجاوز انسجاما مع نظام اقتصاد السوق وسياسة الانفتاح على الاسواق العالمية ، ونمو ظاهرة العولمة بالشكل الذي ادى إلى التقليل من شأن الضرائب الكمركية وانحسار دورها تدريجيا ، وخاصة في مجال توفير الحماية للصناعات الناشئة .

المبحث الثالث

الآثار الاقتصادية والاجتماعية للظاهرة ووسائل معالجتها في النظام الضريبي العراقي

ان ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الكمركي لها آثار اقتصادية واجتماعية نوردتها بالاتي :

أولاً: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لظاهرة التهرب الضريبي والكمركي في العراق :

1- الآثار من الناحية الاقتصادية : يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي ، فمن ناحية يؤدي وجود امكانيات واسعة للتهرب في نطاق نشاط معين إلى اجتذاب الأفراد والأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة ، اي حتى لو كانت إنتاجيته الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من اوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الامكانيات . ومن ناحية اخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والافضل تجهيزا أو الاحسن تنظيميا حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية ، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب . ونوجز اهم الآثار الاقتصادية للتهرب من الضريبة كالاتي:

أ- اثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج : ان انخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي ، يدفع الدولة إلى زيادة معدلات الضرائب ، أو فرض ضرائب جديدة مما يؤدي إلى اضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج .

ب- اثر التهرب على إدارة المشروعات : يؤدي انتشار التهرب وشيوعه في بعض انواع الانشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد والاموال إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة ، وبالتالي تتخفض نفقة الإنتاج في هذه الانشطة الاقتصادية بمقدار الضريبة مما تشكل زيادة في الإيرادات وميزة للاستثمار فيها ، الذي قد تكون تلك الانشطة غير مفيدة للمجتمع وقد لا تشجع عليه الدولة . مما يصعب اعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للانشطة مما يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات .

ج- اثر التهرب على الصناعة الوطنية : يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح لدى المتهربين إلى وزيادة إنفاقهم الاستهلاكي واقبالهم على السلع المستوردة الاجنبية ، مما يؤدي انخفاض حجم الطلب المحلي على السلع المحلية مما يؤثر على اخفاق قدرتها على المنافسة للسلع الاجنبية .

د- اثر التهرب في المستوى العام للأسعار : يسبب التهرب انعدام فاعلية الإدارة الضريبية في تحقيق اهداف السياسة المالية حيث تهدف السياسة الضريبية إلى امتصاص النقد الزائد في فترة التضخم ، من خلال قيامها بسحب القوة الشرائية الزائدة المسببة في ارتفاع الأسعار، ولتحقيق تلك النتيجة من خلال تخفيض الدخول المتاحة عن طريق الاقتطاع الضريبي (فرض الضرائب المباشرة على الدخول) ، حيث ان زيادة النقد وزيادة الإنفاق الاستهلاكي بالنسبة للمستهلكين يؤدي إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم وارتفاع الأسعار فيما تحدثه من اختلال في مستويات الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين فئات المجتمع ، اضافة إلى زيادة التضخم وما يحدثه من تخفيض مستوى المعيشة لاصحاب الدخول الثابتة والمحدودة .

هـ- اثر التهرب على التنمية : ان إحدى الأهداف الرئيسية للدول النامية باختلاف اتجاهاتها السياسية هي تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وان التهرب الضريبي يشكل عائق في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف

نظرا للخسارة التي تلحق بخزينة الدولة ، ذلك لما للضريبة من دور رئيسي باعتبارها احدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية من خلال توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية ودعم القطاع العام وتساعد على عدم حدوث ضغوط تضخمية تصاحب التنمية ، واسهامها في جذب رؤوس الاموال المحلية والاجنبية لبناء الهياكل الاساسية كما انها قد تستخدم كاداة للحصول على موارد مالية لتوظيفها في بعض الاغراض مباشرة من اجل رفع مستويات الادخار الحكومي ، فضلا عن استخدام الحصيلة الضريبية في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان من خلال شراء سندات حكومية ترفع من الاحتياطي النقدي لدى المصارف .

2- الآثار من الناحية الاجتماعية والنفسية: يتسبب التهرب الضريبي في اضعاف اخلاق الجماعة والاخلال بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، كما ساهم في زيادة العبء الضريبي الملقى على المكلفين، وتعميق الفوارق الاجتماعية. ويلاحظ ان زيادة الاعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن وهكذا قد تشيع روح الغش في الجماعة وهو امر خطير.

مما تقدم نخلص إلى ان 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 ، وتساهم في رفع معدلات التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار، كما يساهم التهرب في زيادة معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة .

ثانيا : وسائل معالجة الظاهرة في النظام الضريبي العراقي :

للتهرب الضريبي والتهريب الكمركي آثار بالغة الخطورة على اقتصاديات كل الدول ، ولهذا فهي ظاهرة أو مشكلة تستدعي الكثير من التركيز والتدقيق للتقليل منها على الأقل، وهذا الاهتمام يتجلى في الجانب الرسمي من خلال ما تصدره الدولة من قوانين جديدة وتعديل لقوانين سابقة تسعى من خلال هذه الاجراءات إلى ايجاد منظومة قانونية متكاملة ومتناسكة ، محددة لكل اوجه وانواع الضرائب وادراج كل الوسائل القانونية لضمان التحصيل وضمان جزء مهم من موارد الإنفاق العام ، ومن هذه الوسائل (دراز، 1979: 272).

1- الوسائل الوقائية : لضمان التحصيل تسعى الدولة جاهدة لاعداد وسائل وقائية من شأنها ان تخفف من عبء أو آثار هذه المعضلة الكبيرة التي تمتد حتى إلى كبريات الدول ، ومن بين هذه المستويات التي تعمل الدولة على ادرجها، المستوى التشريعي والمستوى الإداري الذي يمثل الوعاء الذي تصب فيه كل التشريعات الضريبية لتطبيقها. ولا بد من اعادة دراسة التشريع الضريبي بوجه عام بالمقارنة مع التشريعات الاخرى، والسعي لوضعها في نظام ضريبي منسجم ومحكم ومتربط خال من التعقيد والغموض في نصوص لا تتضمن ثغرات تترك مجالا واسعا للتهرب:

أ- ارساء هيكل ضريبي محكم ينماشى مع تحقيق عدالة اجتماعية امام جميع المكلفين عن طريق صياغة بسيطة تتسم بالاستقرار والمرونة في نفس الوقت ، ولتحقيق اهداف الاصلاحات الاقتصادية من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة ، اذ ان غموض النظام الضريبي وتعقد خصائصه يشجع على التهرب الضريبي .

ب- تبسيط النظام الضريبي ، ان الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب ان تتسم بالبساطة والوضوح والمرونة لان صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل اي نوع من انواع الضرائب.

ج-الغاء التعقيدات والمتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها حتى تسهل على المكلف والإدارة الضريبية معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب واجراءات تنفيذها ، لمنع التهرب منها ولو جزئيا.

د-استقرار القوانين، حيث ان عدم استقرار القوانين الذي يضيف غموضا على هذا النظام نظرا للتغيرات والتعديلات التي تقع على القوانين، مما يساعد على التهرب من دفع الضريبة.

2- الوسائل الرقابية : تعتمد الدولة على الوسائل الرقابية من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة والتي تعتبر من افضل وسائل مكافحة التهرب الضريبي والتهرب الضريبي وارساء قواعد للتعاون فيما بين الإدارات خاصة فيما يتعلق بتبادل المعلومات وتوسيع هذا التعاون على المستوى الدولي ، عندما تشدد الإدارة رقابتها على المكلفين ويشعر هؤلاء بهذه الرقابة فيتخوفون من التهرب ، وتتحقق هذه الرقابة باشكال متعددة: (دراز ، 1979 : 273)

أ - كان يجيز المشرع للموظفين الماليين حق الاطلاع على اوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع (حتى لا تتضمن عقود بيع صورية) وما إلى ذلك من الوثائق النافعة عند تقدير الضريبة التي تكون لدى شخص سواء أكان هيئة عامة أم هيئة خاصة أم فردا طبيعيا . وواضح مما تقدم ان الدفاتر باعتبارها وثائق تسجيل حركة الاعمال في المنشآت المختلفة تؤدي دورا هاما في مكافحة التهرب ، ولذلك لا بد من نشر وتنمية الوعي المحاسبي حتى يتم تسجيل حركة اعمال المنشآت في الدفاتر تسجيلا صحيحا.

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

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

د- اشراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم ، مهنة تراعى الصالح العام بجانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء ، ويحتاج ذلك إلى اصدار خاص بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة ومدى سلطة ومسؤولية المحاسب أو الخبير الضريبي .

هـ- تعميق ركن العدالة في الضريبة ، وذلك عن طريق تدعيم مبدأ الشخصية الذي من وسائله اعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف واخذ الحالة العائلية في الحسبان ومراعاة الاعباء الاخرى التي تضعف من المقدرة على التضيحة الضريبية وتقرير التصاعد في المعدل الضريبي مع التمييز بين ما يكون مصدره

رأس مال أو يكون مصدره العمل . والامر يستند إلى دراسة احصائية لمعرفة الحد الذي يحدث عنده التوازن بين التمويل والعدالة ، بحيث اذا تعدته نسبة الضريبة ادى إلى قلة الحصيلة والى الحد من التهرب من جانب بعض المكلفين .

و- انماء الوعي ونشره ومن وسائل ذلك نشر البيانات المالية سواء عن طريق الصحف والاذاعة والتلفزيون ، بعقد الندوات وعرض الافلام التثقيفية السريعة حتى يشعر المكلفون بالخدمات التي تؤديها لهم الدولة ، وان الإنفاق الحكومي لا يحوي اسرافا وتبذيرا وانما يستهدف صالح المجتمع عامة .

3- الوسائل الجزائية: التي تساعد في التخفيف من حدة ظاهرة التهرب الضريبي، ومن الضروري ان يكن هناك كفاية وملائمة للأحكام الجزائية التي تتضمنها القوانين الضريبية لايقاع الجزاء في حالة تجاوزها بهدف التهرب من دفع الضريبة. وهناك وسائل جزائية معتمدة في النظام الضريبي العراقي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، اذ حدد القانون الظروف التي يكون فيها المكلف تحت طائلة العقوبات (الغرامات والاضافات) في حالة ارتكابه المخالفات القانونية كالاتي: (الانباري، 2009: 35-36).

أ- عقوبات معنوية : فبصدور القانون (35) في 1999/11/8 تم تعديل الحد الاعلى للجزاء المفروضة بموجب الفقرة (4) من المادة (56) من القانون ليصبح (500000) الف دينار بدلا من (500) دينار ، والتي تتعلق بالمكلف المتأخر عن تقديم اقراره الضريبي أو سداد الضريبة المتحققة عليه ضمن الموعد القانوني المحدد . اضافة إلى ان المادة (2) من القانون الجديد نصت على اعتباره نافذا بعد (180) يوم من تاريخ نشره.

ب- عقوبات بدنية : اما مخالفات إخفاء المعلومات والتصريح غير الدقيق عن الدخل باعتباره من المخالفات الاكثر خطورة لاتساع نطاقها ومن الصعب اكتشافها ، فقد تراوحت الجزاءات المفروضة لهذا النوع من المخالفات بين الحبس لمدة لا تقل عن 3 أشهر ولا تزيد عن سنتين ، وبين مضاعفة مبلغ الضريبة أو الاثنتين معا ، وفقا لما تضمنته المواد 57، 58، 59، (59 المكررة) من القانون .

الاستنتاجات:

1- تعتبر مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الاساسية التي يعاني منها النظام الضريبي في العراق ، ويعود سبب ذلك إلى وجود خلل في النظام الضريبي ، لذا تسعى الدولة إلى تفعيل الدور المالي والاقتصادي والاجتماعي للضرائب مع تأكيد اهمية الدور المالي للضريبة .

2- ان ارتفاع معدل التهرب الضريبي بين مكلفي ضريبة الدخل ، وهذا ما مبين من خلال نسب التهرب من دفع الضريبة خلال مدة الدراسة (1995-2010) مما يؤدي إلى عرقلة مشاريع التنمية في العراق

3- ان ما يميز ظاهرة التهريب الكمركي ارتباطها المباشر بالتبادل الدولي للسلع واننا نعتقد ان دور الضريبة الكمركية قد تجاوز المهمة التاريخية المتمثلة في الحصول على الإيرادات المالية لسد النفقات العامة ، ويأتي هذا التجاوز انسجاما مع نظام اقتصاد السوق وسياسة الانفتاح على الأسواق العالمية ، ونمو ظاهرة العولمة بالشكل الذي ادى إلى التقليل من شأن الضرائب الكمركية وانحسار دورها تدريجيا ، وخاصة في مجال توفير الحماية للصناعات الناشئة .

4- ان اهم أثر ناجم عن ظاهرة التهرب الضريبي والتهريب الكمركي ، هو نقص الحصيلة الضريبية والتي يمكن ان تساهم في تمويل نفقات الدولة المتزايدة بما فيها الإنفاق الاستثماري والاستهلاكي ، هذا اضافة إلى تحقيق الاستقرار المالي في الاقتصاد ولما للضريبة من دور في امتصاص السيولة الزائدة في النشاط الاقتصادي الذي يعاني من تضخم ، كما هو حالة العراق موضوع الدراسة ، حيث نجد ان هذه الظاهرة سواء منها التهرب من دفع الضرائب بشكل عام أو التهرب الكمركي بالنسبة للضرائب الكمركية ، ملازمة للنظام الضريبي العراقي وتتفاوت نسبتها من سنة إلى اخرى ويرجع ذلك إلى اسباب منها تشريعية ، إدارية ، اقتصادية (بسبب التضخم) اضافة إلى الظروف الأمنية السيئة التي مر بها البلد .

التوصيات :

1- مراجعة كافة النصوص والقوانين والتشريعات الضريبية، بما يتناسب مع المتغيرات في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية ، مع الأخذ بالاعتبار تحقيق المبادئ الضريبية وخاصة العدالة الضريبية مراعاة للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين ، ومدى وضوح النصوص القانونية بوجود أحكام قانونية تلزم المكلفين بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية لمنع وتقليل حدوث ظاهرة التهرب الضريبي ، لتأمين الحصول على الإيرادات اللازمة لتمويل موازنة الدولة .

2- العمل على تأهيل الجهاز الضريبي بعناصر متميزة من قوة العمل الإدارية والمتخصصة ، مع اعطاء اهمية بالجانب التدريبي المتخصص مع الاخذ بهيكل مناسب من حيث الاجور والحوافز وتطوير نظم المعلومات المساندة للعمل الضريبي لحفظ المستندات واستخدام الحاسبات الالكترونية في العمل المحاسبي ، ورفع كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية في تقدير وتحصيل الضريبة لتحقيق الاهداف الرامية، من خلال تفعيل عمل هيئات الرقابة الداخلية في مؤسسات الدولة وتوثيق العلاقة بين الجهات الساندة (هيئة النزاهة والإدارة الضريبية) في تطبيق القانون على الحالات غير النزيهة ، واستخدام انظمة العمل الالكترونية لاكتشاف الانحرافات والسلبيات في العمل ، وتنمية الوعي الضريبي بين المكلفين ضرورة حضارية ، حيث يراعى في هذا الجانب الاهتمام بنشر الوعي الضريبي بين المكلفين ، من خلال شعور المكلف بدرجة التزام الدولة ومؤسساتها في تحقيق برامج التنمية والعمل على رفاهية المجتمع وتحقيق طموحاته ورفع مستواه الحضاري ، والاستعانة بوسائل الاعلام السمعية منها والمرئية من خلال القنوات الفضائية ومواقع الانترنت برفع مستوى الوعي الضريبي في المجتمع العراقي ، والتأكيد بان الضريبة واجب وطني على المكلف وحق للسلطة المالية وان فرض الضريبة لتحقيق التوازن بين أفراد المجتمع ومركز اساسي للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد .

3- تضافر الجهود لمحاربة ومنع الفساد المالي والإداري في إدارات دوائر الدولة وتعاون الإدارات العليا والكادر الوظيفي بالتنسيق مع كافة الجهات الحكومية بجمع المعلومات حول هذه الظاهرة المعضلة وبالتعاون مع هيئة النزاهة ومكتب المفتش العام لمواجهته والقضاء عليه .

4- ان نجاح الدولة في القضاء على التهريب يتطلب تعزيز الرقابة على الحدود وتزويد رجال المكافحة بكل الوسائل والامكانيات التي تساعدهم على اداء واجبه بصورة افضل ويشمل ذلك وسائل النقل واجهزة الاتصال والاسلحة ذات الكفاءة العالية.

المصادر:

اولاً: الكتب العربية والمترجمة :

- 1- البدراني ، قيس حسن عواد ، 2010 ، المالية العامة والتشريع المالي ، دار ابن الاثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل.
- 2- الجعفري ، هاشم ، 1961 ، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي ، مطبعة سلمان الاعظمي ، بغداد .
- 3- الجنابي ، طاهر، 1990، دراسات في المالية العامة ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد.
- 4- السامرائي ، سعيد عبود ، 1976، السياسة المالية في العراق ، الطبعة الأولى، مطبعة القضاء، النجف.
- 5- الصالحي ، بان عبد القادر ، 2011 ، الضرائب الكمركية في العراق والآثار المترتبة عليها، الطبعة الأولى ، مكتبة السنهوري ، بغداد .
- 6- الصكبان ، عبد العال ، 1972 ، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق ، الجزء الأول .
- 7- العبيدي ، سعيد علي محمد ، 2011 ، اقتصاديات المالية العامة ، ط1 ، دار دجلة ، عمان ، الاردن .
- 8- العلي ، عادل فليح - كداوي ، طلال محمود ، 1989 ، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل .
- 9- العلي ، عادل فليح ، 2007، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، ط1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
- 10- العمري ، هشام محمد صفوت ، 1979 ، اتجاهات المشرع العراقي في ضريبة الدخل ، شرح ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 المعدل مع دراسة مقارنة ، مطبعة المعارف ، بغداد.
- 11- العمري ، هشام محمد صفوت ، 1989 ، الضرائب على الدخل ، مطبعة الجاحظ ، بغداد .
- 12- العمري ، هشام محمد صفوت ، 1989 ، الضرائب على رأس المال، مطبعة التعليم العالي ، بغداد.
- 13- الكرياسي ، علي محمد إبراهيم ، د.ت ، المجموعة التشريعية لسنة 1998 ، ج2 ، بلا دار النشر .
- 14- الكعبي ، جبار محمد علي ، 1998، التشريعات الضريبية في العراق - ضريبة الدخل ، ضريبة العقار ، ضريبة العرصات ، دار السجاد للطباعة ، بغداد .
- 15- الوادي ، محمود حسين ، 2010 ، مبادئ المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الاردن .
- 16- حمود ، آعاد علي ، 1988 ، المالية والتشريع المالي (الضريبة والتشريع الضريبي في العراق) ، الكتاب الثاني ، مديرية مطبعة الجامعة ، جامعة الموصل.
- 17- دراز ، حامد عبد المجيد ، 1979 ، المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية.
- 23- طاقة ، محمد - العزاوي ، هدى ، 2010 ، اقتصاديات المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الاردن.
- 24- عبد المجيد ، عبد الفتاح عبد الرحمن ، 1996، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، جامعة المنصورة.

25- عجينة ، صالح يوسف ، 1965 ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة.

26- فوزي، عبد المنعم ، 1972 ، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية، بيروت.

27- كتانة ، خيرى مصطفى ، 1998 ، اتجاهات الإيرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها، الطبعة الأولى ، مكتبة الشباب وطباعتها ، عمان ، الاردن .

28- ناشد ، سوزي عدلي ، 2000 ، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، كلية الحقوق ، جامعة الاسكندرية.

ثانيا: الأطر والرسائل الجامعية :

1- احمد ، محسن ابراهيم، 2007، تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة (1980-2005) ، اطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية.

2- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، 2005 ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي - دراسة مقارنة ، اطروحة دكتوراه ، كلية القانون ، جامعة الموصل.

3- كماش، كريم سالم ، 2010 ، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق ، اطروحة دكتوراه ، قسم الدراسات المستقبلية ، الجامعة المستنصرية .

ثالثا: الدراسات والبحوث والمجلات :

1- الحاج صالح ، عبد الحميد ، 2007 ، التهريب الجمركي بين النظرية والتطبيق (دراسة في قانون الجمارك الموحد لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي)، المجلد 23، العدد الثاني، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.

2- العلي ، عادل فليح - كداوي طلال محمود ، 1985، استخدام الضرائب على الاستهلاك كاحدى ادوات السياسة المالية والاقتصادية في العراق ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد السابع ، ع 14 ايار، جامعة الموصل

3- محمد ، بشرى عبد الوهاب- خضر، بشرى فاضل- العنكي، هيثم علي محمد، 2006 ،التهرب الضريبي تحليله...معالجته، العدد الثامن عشر ، السنة الثامنة ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، بغداد.

رابعا:القرارات والقوانين:

1- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، المادة الثامنة ، الوقائع العراقية، رقم العدد، 2917 في 1982/12/28، رقم الصفحة 846، رقم الجزء (2).

خامسا: مصادر الانترنت:

1- الغش والتهرب الضريبي على موقع الانترنت

[http:// www.yourcolor.net/.../yourcolor-tax-evasion...Egypt](http://www.yourcolor.net/.../yourcolor-tax-evasion...Egypt)

2- سعيان ، سمير ، 2001، التهرب والتهريب مقارنة صريحة ، ملفات اقتصادية 13 آذار ، مركز الاعمال السوري الاوربي SEBC على موقع الانترنت :

http://www.mafhoum.com/sur/articales_o//saifan/saifan.htm