

مجلة جامعة تكريت للحقوق  
السنة ( ٢ ) المجلد ( ٣ ) العدد ( ١ ) الجزء ( ١ )  
ايلول ٢٠١٨ م - محرم ١٤٤٠ هـ



## مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق

م.د. شيماء فارس محمد

جامعة تكريت - كلية الحقوق





## مدى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي في العراق

م.د. شيماء فارس محمد

### المستخلص :

يرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الواقعة والثبات والاستقرار الضريبي، إذ إن السياسة الضريبية الفعالة تتطلبان يصاغ القانون الضريبي بالشكل الذي يؤمن الانسجام ، بحيث تكون التعاريف والمصطلحات موحدة وواضحة وتظهر في أبسط صورة ممكنة ، فالقوانين الضريبية المعقدة في الكثير من الدول ومن بينها العراق جاءت بنتائج عكسية سواء فيما يتعلق بتحقيق الإيرادات أم فيما يتعلق بتحقيق أهداف الضرائب الأخرى، إذ إن غياب اليقين الضريبي أدى إلى نفور عام من الضرائب ، والذي أدى إلى ما يسمى بأزمة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية التي ترتب عليها انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والهدر المالي بشكل كبير وواسع والتي أدت في الأخير إلى تدني مستوى إيرادات الضرائب ، هذا وان تفعيل قاعدة اليقين الضريبي بشكل صحيح يتطلب الشفافية في التعامل مع المكلف، وزيادة الوعي الضريبي لديه ، فلا بد من نشر القوانين والتعليمات التنفيذية والقرارات الإدارية المتعلقة بالضريبة لتصبح في متناول المكلفين ليعرفوا ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات، والتقليل ما أمكن من إجراء التعديلات في أحكامها.

### Abstract:

The concept of tax certainty is linked to the concept of stability and tax stability. Effective tax policy requires that the tax law be drafted in a way that ensures harmony, so that the definitions and terminology are

uniform and clear and appear in the simplest possible way. The complex tax laws in many countries, including Iraq, In terms of revenues or the achievement of other tax objectives, as the absence of tax certainty led to a general aversion to taxes, which led to the so-called crisis of confidence between the taxpayer and tax administration, which resulted in the spread of the phenomenon of tax evasion and Financial corruption is widespread and has led to a decline in the level of tax revenues. The activation of the tax certainty base requires transparency in dealing with the taxpayer and raising the tax awareness of the taxpayer. To know their rights and duties and to minimize the amendments to their provisions

## المقدمة :

وضع علماء المالية في نهاية القرن الثامن عشر بعض القواعد التي يجب توافرها لكي توصف الضريبة بأنها جيدة، إلا أن التطبيق العملي للنظم الضريبية في الكثير من الدول ومنها العراق يحيد عن هذه القواعد، لينشأ عن ذلك الظلم الاجتماعي، وإذا ما كانت أي دولة في العالم تفرض الضرائب لتحقيق أهداف محددة، فعليها أن تراعي قواعد أساسية عند فرض الضرائب لتتمكن من تحقيق هذه الأهداف.

ومن اهم هذه القواعد قاعدة اليقين، إذ تعد جزءاً من النظام الضريبي للدولة ومن أهم محددات العدالة و الظلم الاجتماعي والاقتصادي في أي دولة، إذ تمثل القاعدة الأساسية لبناء نظام ضريبي فعال ، فهي تمثل العلاقة بين المكلف والإدارة ، و التي يستطيع المكلف من خلالها

محاسبة الدولة، وسؤالها عن كيفية جباية أمواله وكيفية إنفاقها، لذا فالعدالة الضريبية هي أساس تحقيق العدالة الاجتماعية.

ولا شك في أن غياب اليقين الضريبي وعدم وضوح الضريبة وكثرة تعديلاتها غير الضرورية يبعدان الضريبة عن أهم قاعدة من قواعدها وهي اليقين، ويؤديان إلى كثرة النزاعات والهدر المالي مما يؤثر سلباً في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ويحفز المكلفين على التهرب منها، لذلك يمكن القول إن غياب اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطراً من عدم عدالته ويؤثر سلباً في وفرة الحصيلة وسرعة التحصيل.

هذا وإن تطبيق قاعدة اليقين الضريبي بشكل صحيح يتطلب الشفافية في التعامل مع المكلف، وزيادة الوعي الضريبي لديه ، فلا بد من نشر القوانين والتعليمات التنفيذية والقرارات الإدارية المتعلقة بالضريبة لتصبح في متناول المكلفين ليعرفوا ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات، والتقليل ما أمكن من إجراء التعديلات في أحكامها.

وبعد هذه النبذة المختصرة عن الموضوع ينبغي لنا أن نتعرف على أهمية الموضوع والمشكلة التي دفعتنا للبحث فيه وفرضية الدراسة ومنهجيتها وهيكلتها وذلك في النقاط الآتية :

#### أولاً: أهمية الدراسة

تتجسد أهمية الدراسة في بيان الدور الكبير الذي تمثله قاعدة اليقين الضريبي إذا ما طبقت بشكل صحيح ، واثراً الثبات والاستقرار الضريبي ، وزيادة فاعلية الضرائب وزيادة نسبة إيراداتها .

## ثانياً: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في غياب دور اليقين الضريبي في العراق بشكل شبه تام ، أي عدم تطبيق قاعدة اليقين الضريبي التي تمثل إحدى أهم قواعد الضريبة التي جاء بها (ادم سميث) ، الأمر الذي أدى إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والهدر المالي وضياح العدالة الضريبية .

## ثالثاً: فرضية الدراسة

تقتضض هذه الدراسة زيادة فاعلية قاعدة اليقين الضريبي في العراق ، للتخلص من ظاهرة التهرب الضريبي والهدر المالي وبالتالي زيادة حصيلة الضرائب ، وذلك من خلال زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وتحقيق الشفافية الضريبية .

## رابعاً: منهجية الدراسة

سنعتمد في هذه الدراسة المنهج التحليلي الاستقرائي ، من خلال تحليل النصوص القانونية والبيانات في ضوء آراء الفقهاء ، ومحاولة الوصول إلى نية المشرع العراقي لإيجاد الحلول القانونية السليمة واتباع نظام ضريبي واضح دون غموض أو إبهام .

## خامساً: هيكلية الدراسة

سوف نقسم هذه الدراسة على مبحثين ، يكون الأول للكلام عن التعريف باليقين الضريبي وأطراف العلاقة الضريبية ، أما الثاني فسوف يكون للكلام عن غياب اليقين الضريبي في العراق ، وكما يأتي :

## المبحث الأول

### مفهوم اليقين الضريبي وأطراف العلاقة الضريبية

إن دراسة اليقين الضريبي في العراق تقتضي منا أولاً وقبل كل شيء تعريف اليقين الضريبي وكذلك بيان أطراف العلاقة الضريبية، لذلك سوف نقسم هذا المبحث إلى مطلبين الأول لتعريف اليقين الضريبي والمطلب الثاني لبيان أطراف العلاقة الضريبية، وكما يأتي:

#### المطلب الأول

##### تعريف اليقين الضريبي

إن معرفة المقصود باليقين الضريبي تتطلب أولاً أن نعرف المعنى اللغوي له؛ وذلك لأنه يمثل الأصل، وعليه سوف نبدأ بالتعريف اللغوي ومن ثم نبين التعريف الاصطلاحي، وذلك في فرعين الأول لبيان التعريف اللغوي، أما الثاني فسوف يكون للتعريف الاصطلاحي، وكما يأتي:

#### الفرع الأول

##### التعريف اللغوي

إذا ما أردنا أن نحل مصطلح (اليقين الضريبي) يجب علينا أن نبحث في الجذور اللغوية لكل من مكونات هذا المصطلح وكما يأتي:

##### أولاً: اليقين

(يَقِينٌ [ي ق ن]. ١. "هُوَ عَلَى يَقِينٍ بِمَا سَيَحْضُرُ" : عَالِمٌ بِهِ حَقٌّ الْعِلْمُ عَنْ نَظَرٍ وَاسْتِدْلَالٍ. "يُصَدِّقُ الظَّنَّ فَيَجْعَلُهُ يَقِينًا". ٢. "عِلْمٌ يَقِينٌ" : لَيْسَ فِيهِ شَكٌّ، ثَابِتٌ. "كُنْتُ أَقْطَعُ

الشَّكِّ بِالْيَقِينِ وَالتَّزَدُّدَ بِالنَّبَاتِ". (جمال الغيطاني). ٣. "الْيَقِينُ فِي الْفَلَسَفَةِ" : اِطْمِنَانُ النَّفْسِ إِلَى حُكْمٍ، الْاِعْتِقَادُ بِصِحَّتِهِ. ٤. "كُنْ عَلَى يَقِينٍ أَنَّ الْأَمْرَ كَمَا وَصَفْتُ لَكَ" : كُنْ مُتَأَكِّدًا. "كَانُوا عَلَى يَقِينٍ تَامٍ مِنْ فَوْزِهِ". ٥. "يَقِينًا سَأَحَقُّ نَصْرًا" : أَكِيدًا، بِلا شَكٍّ. ٦. "حَقُّ الْيَقِينِ" : خَالِصُهُ وَوَاضِحُهُ. ٧. الحجر آية ٩٩ وَأَعْبُدْ رَبَّكَ حَتَّى يَأْتِيَكَ الْيَقِينُ (قرآن) : الْمَوْتُ<sup>(١)</sup>.

ما تقدم يمكننا القول أن اليقين: هو العلم الذي لا شك معه وهو أعلى درجات العلم.

### ثانياً : الضريبي

( يقال للسجية والطبيعة الضريبية ، كأن الإنسان قد ضُرب عليها ضرباً وصيغ صيغة ، ومضرب السيف ومضربة : المكان الذي يضرب به منه ، ويقال للصنف من الشيء : الضرب ، كأنه ضُرب على مثال ما سواه من ذلك الشيء ، والضريبة : ما يضرب على الإنسان من جزية وغيرها ، والقياس واحد كأنه قد ضرب به ضرباً ، ثم يتسعون فيقولون ضرب فلان على يد فلان إذا حجر عليه ، كأنه أراد بسط يده فضرب الضارب على يده فقبض يده<sup>(٢)</sup>).

(١) مجمع اللغة العربية الإدارة العامة للمعجمات وإحياء التراث : المعجم الوسيط ، ط ٤ ، مطبعة الشروق الدولية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ ؛ د.احمد مختار عمر : معجم اللغة العربية المعاصرة ، المجلد ١ ، ط ١ ، عالم الكتب ، القاهرة ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٥١٦.

(٢) أبي الحسن احمد بن فارس بن زكريا الرازي :معجم مقاييس اللغة ، مجلد ٢ ، ط ١ ، دار الكتب العلمية ، بيروت ، ١٩٩٩ ، ص ٦٦.



## الفرع الثاني

### التعريف الاصطلاحي لليقين الضريبي

يجب أن تكون الضريبة المفروضة مؤكدة لا تحكمية<sup>(١)</sup>، أذ إن الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة و وقت الوفاء ومقدار الضريبة الذي يدفعها المكلف، ينبغي أن يكون واضحاً ، لكي يتسنى للمكلف التيقن بما عليه دفعه، إذ إن أي ضريبة لا تتحدد فيها جميع تلك الأمور لا تعد ضريبة سليمة<sup>(٢)</sup>.

هذا ويرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي ، إذ إن التحديد الواضح للضرائب يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة مثل ( السعر ، المقدار ، الوعاء والأجل... وغيرها من التعديلات الأخرى )، يتبين من ذلك ان التحديد الواضح للضريبة يقتضي منع إجراء التغييرات أو التعديلات إلا في أضيق الحدود ، أي الا في الحالات الضرورية ؛ وذلك لان بقاء الضريبة ثابتة فترة طويلة تجعل المكلف يتعود على دفعها ولا يشعر بعبئها إذ تصبح بالنسبة للمكلف مثل أي نفقة من النفقات<sup>(٣)</sup> ، كما يجب أن تتميز

(١) د.حسين خلاف : مبادئ المالية العامة ، ج ١ ، مطبعة التقيض ، بغداد ، ١٩٤٩ ، ص ٣٢ ؛ د. فاضل

شاكر الواسطي : اقتصاديات المالية العامة ، ط ١ ، مطبعة المعارف ، بغداد ، ص ١٧٩ .

(٢) د. عبدالعال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج ١ ، ط ١ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧٢ ، ص ١٦٢ .

(٣) هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، ج ١ ، ط ٢ ، مطبعة التعليم العالي ، بغداد ، ١٩٨٨ ، ص ٩٣ .

قوانين الضرائب بالوضوح بحيث يسهل فهمها لعامة الناس دون عناء ، وتتمكن إدارة الضرائب من تطبيقها دون اجتهاد أو تأويل<sup>(١)</sup>.

إذ ان قانون الضرائب المعقد الذي لا يمكن استيعابه من قبل المكلف وحتى موظف الضرائب، حتماً سوف يفشل في تحقيق الإيرادات التي فرضت الضريبة من اجل الحصول عليها ، فيجب صياغة قانون ضريبي بالشكل الذي يسمح للمكلف الالتزام به دون عناء<sup>(٢)</sup>، فمن متطلبات السياسة الضريبية الفعالة ، ان يصاغ القانون الضريبي بالشكل الذي يؤمن الانسجام ، بحيث تكون التعاريف والمصطلحات موحدة وواضحة وتظهر في ابسط صورة ممكنة ، فالقوانين الضريبية المعقدة في الكثير من الدول ومن بينها العراق جاءت بنتائج عكسية سواء فيما يتعلق بتحقيق الإيرادات ام فيما يتعلق بتحقيق أهداف الضرائب الأخرى<sup>(٣)</sup>، إذ تعاني قوانين الضرائب في العراق من الافتقار للمبادئ والقواعد المتينة ، ويتبين ذلك جلياً من خلال تفحص القوانين الضريبية المعمول بها حالياً في العراق ، والاسوء من ذلك هو ان هذه المشكلة

(١) د. سمير صلاح الدين حمدي : المالية العامة ، ط ١ ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٥ ، ص ١٣٣ - ١٣٤.

(٢) Mankiw, N. Gregory, Matthew Charles Weinzierl, and Danny Ferris : Optimal Taxation in Theory and Practice, Journal of Economic Perspectives 23(4), p25.

(٣) ERIC ENGEN & JONATHAN SKINNER : TAXATION AND ECONOMIC GROWTH, National Tax Journal , vol 49 no 4, Decmber ,1996, p 636.

ارتبطت بانتهاج سياسة ضريبية مرتبكة وغير واضحة نتج عنها سلسلة من التعديلات العشوائية<sup>(١)</sup>.

## المطلب الثاني

### اطراف العلاقة الضريبية

إن أطراف العلاقة الضريبية طرفين هما (المكلف والإدارة الضريبية) ، إذ يكون المكلف ملتزم بدفع الضريبة ، في حين يكون الطرف الثاني الإدارة الضريبية متمثلة بـ (المخمن) الذي يطلب ان يفحص ويراقب وينفذ، ان دراسة اليقين الضريبي تتطلب معرفة اطراف العلاقة الضريبية ، وهل يشمل اليقين الضريبي كلا الطرفين أم يتعلق بطرف واحد دون الآخر ؟ ولبيان أهمية اليقين الضريبي لابد من دراسة كل من المكلف والإدارة الضريبية ، وكما يأتي :

### الفرع الأول

#### المكلف

يمثل المكلف احد طرفي العلاقة الضريبية، هذا وأن اصطلاح المكلف ينبع من التكاليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي على الأفراد المخاطبين بأحكامه، وقد عرف قانون ضريبة الدخل المكلف بأنه (كل شخص يخضع للضريبة)<sup>(٢)</sup>، وعليه فان كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعد مكلفاً ، هذا وتفرض الضريبة على نوعين من الأشخاص، الأشخاص

(١) الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية : موجز في السياسة الضريبية مراجعة نقدية لقانون ضريبة الدخل وقوانين ضريبية أخرى للعراق ، المشروع الثاني لتنمية الاقتصاد العراقي ، شباط ، ٢٠٠٨ ، ص ٢.

(٢) المادة (١) الفقرة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل .

الطبيعيين<sup>(١)</sup> والأشخاص المعنويين<sup>(٢)</sup> ، فقد بين قانون ضريبة الدخل ان المقصود بالشخص هو (الشخص الطبيعي او المعنوي)<sup>(٣)</sup> وإذا ما كان المكلف في هذه العلاقة أي العلاقة الضريبية يمثل الطرف الضعيف مقارنة بالطرف الآخر ، إذ يكون ملزماً بدفع المبالغ الضريبية المستحقة (الالتزام الضريبي)<sup>(٤)</sup> وإذا ما اخل بهذا الالتزام يكون معرض للعقوبة<sup>(٥)</sup>، لذلك يجب أن يكون المكلف على يقين تام بما كلف به إذ ان اليقين الضريبي يخص المكلف بالدرجة الأولى.

(١) الشخص الطبيعي : هو الإنسان . د. عبد الباقي البكري و زهير البشير : المدخل لدراسة القانون ، ط٢ ، العاتك لصناعة الكتاب ، ٢٠١٠ ، ص ٢٨١ .

(٢) الشخصية المعنوية : هي مجموعة من الأشخاص او الأموال ترمي الى تحقيق غرض معين وتمنح الشخصية القانونية بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض . المصدر نفسة ، ص ٢٩٩ .

(٣) المادة (١) الفقرة (٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل .

(٤) فالالتزام الضريبي هو: رابطة قانونية أو علاقة مديونية ما بين الطرفين ، الإدارة الضريبية وهي (الدائن) والمكلف وهو ( المدين) ويلتزم بمقتضاها المدين بأداء مبلغ نقدي معين لصالح الإدارة الضريبية مع قيام المكلف بكل ما يوجبه القانون من الالتزامات التي تتعلق بتحديد المبلغ تحديداً دقيقاً ، وتحصيل الدين الضريبي تحصيلاً كاملاً ، كالتزام المكلف بتقديم المعلومات والبيانات والمستندات والتقارير الضريبية والتزام المكلف بالقيام بعمل ، أو التزام المكلف بالامتناع عن عمل معين كالامتناع عن إعطاء المعلومات الكاذبة، أو استعمال الغش، والاحتيال، أو إخفاء معلومات صحيحة. يوسف نعمة جعاز المنصوري : التنظيم القانوني لإدارة ضريبة الدخل ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، جامعة بابل ، ٢٠١٦ ، ص ٩٤ .

(٥) Lars P. Feld & Bruno S. Frey: Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact ,International Conference on Taxation, organized by the Centre for Tax System Integrity of the Australian National University in Canberra, December 10 and 11, 2001.

## الفرع الثاني

### الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي الطرف الثاني من أطراف العلاقة الضريبية ، إذ تمثل السلطة التنفيذية التي يقع على عاتقها عبء تنفيذ القوانين الضريبية \_ تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وتوريدها للخزينة العامة في مواعييدها المحددة قانوناً <sup>(١)</sup> ، وذلك لحماية حقوق الخزينة العامة للدولة وحماية حقوق المكلف ، فضلاً عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى المستوى المطلوب ، وتساعد الدولة على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية والصحية المنشودة من فرض الضرائب <sup>(٢)</sup>.

هذا وإن الإدارة الضريبية: هي جزء من التنظيم الإداري للدولة بوصفها سلطة عامة تتمتع بالحقوق الممنوحة لجميع السلطات العامة الإدارية ، إذان السلطات الإدارية عندما تزاوّل نشاطها وتفصح عن إرادتها الملزمة إنما تصدر من جانبها وحدها قراراً إدارياً لها من سلطات عامة سواء كانت في المجال الإداري أم في المجال الضريبي بهدف تحقيق المصلحة العامة التي يبتغيها القانون <sup>(٣)</sup>.

ولكي تتمكن الإدارة الضريبية من ممارسة مهامها والقيام بالواجبات المناطة بها على افضل وجه لضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة ، فقد منح القانون للإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة مثل سلطات الفحص والرقابة وسلطات

(١) سهاد عبد الجمال عبدالكريم الزهيري: التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٦ ، ص ص ١٣-١٦.

(٢) د. يونس احمد البطريق : النظم الضريبية ، ج ١ ، المكتب المصري الحديث ، القاهرة ، ١٩٧٣ ، ص ٣.

(٣) د. قدري نيقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته ، القاهرة ، ١٩٦٠ ، ص ٢١.

تضمن للإدارة الضريبية تحصيل المبالغ الضريبية من المكلفين وكذلك سلطة توقيع الجزاءات والعقوبات<sup>(١)</sup> ، وبذلك فإن الإدارة الضريبية المتمثلة بالطرف الأقوى والتي تكون معنية بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية أيضاً تحتاج إلى اليقين الضريبي لان غياب تطبيق هذه القاعدة يربك عمل الإدارة الضريبية ، وإن كان المكلف يحتاج أكثر إلى اليقين الضريبي.

### المبحث الثاني

#### غياب قاعدة اليقين الضريبي في العراق

إن غياب اليقين الضريبي لدى المكلفين والإدارة الضريبية انعكس سلباً على إجراءات التحاسب الضريبي، وعلى حصيلة الضرائب ، مما أفقد الضريبة ركناً أساسياً من أركانها وهو العدالة الضريبية وبالتالي ازداد الفساد الإداري والمالي والتهرب الضريبي وبالتالي تدني حصيلة الإيرادات الضريبية ، لذلك نحتاج إلى تطبيق قاعدة اليقين الضريبي بشكل حقيقي ولا يمكن ان يتم ذلك إلا من خلال زيادة الوعي الضريبي و تحقيق الشفافية الضريبية ، لذلك سوف نتناول هذا الموضوع في مطلبين الأول لبيان مشاكل غياب قاعدة اليقين ، أما الثاني لمعرفة الحلول الواجب اتباعها ، وكما يأتي :

#### المطلب الأول

##### الآثار المترتبة على غياب قاعدة اليقين الضريبي

كانلغياب قاعدة اليقين الضريبي المتمثلة بعدم الوضوح والاستقرار الضريبي ، الكثير من الآثار أهمها التهرب الضريبي وتدني حصيلة إيرادات الضرائب ، سوف نتناولها في فرعين ، وكما يأتي :

(١) سهاد عبد الجمال عبدالكريم الزهيري، مصدر سابق ، ص ١٥ .

## الفرع الأول

### التهرب الضريبي

تعد الضريبة مهما اختلفت صورها عبء على المكلف ولهذا يسعى جاهداً وبمختلف الوسائل للتخلص منها ، وبتوسع نطاق الضرائب وتعدد أنواعها ازدادت ظاهرة التهرب الضريبي في الكثير من الدول ، إلا أن هذه الظاهرة تكون بمعدلات اقل في الدول التي يتمتع أفرادها بوعي ضريبي عال<sup>(١)</sup> .

ويعرف التهرب الضريبي بأنه : ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً او جزئياً بعد تحقق واقعها المنشئة<sup>(٢)</sup> .

هذا ويترتب على التهرب الضريبي نتائج سيئة ، لان التهرب يضر بالخزينة العامة للدولة بالدرجة الأولى ، إذ تقل حصيلة الضرائب ، كما انه يضر ببعض المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب من الضريبة أو لا يرتضون التهرب ، فيحملون بعبء الضريبة في حين يهرب منها آخرون ، الأمر الذي يؤدي إلى ضياع العدالة الضريبية أي عدم توزيع العبء المالي على الجميع بشكل عادل ، بالإضافة إلى ذلك قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر

---

(١) د.يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس العبيدي : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي ، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد ٤ ، ع ٩ ، ٢٠١٢ ، ص ص ١٣٠-١٣١ .

(٢) د. عادل فليح العلي : المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، ط١ ، دار الحامد ، عمان ، ٢٠٠٧ ، ص ١٢٣ .

الضريبة الموجودة او فرض ضرائب جديدة لسد النقص في الحصيلة الضريبية الذي نتج عن التهرب الضريبي<sup>(١)</sup>.

هذا وان غياب قاعدة اليقين الضريبي أدى إلياتساع نطاق التهرب الضريبي<sup>(٢)</sup>، وبالتالي نتج عن ذلك انخفاض الإيرادات الضريبية ،وان النسبة الأكبر من إيرادات الضرائب تأتي مما يفرض على دخل الموظفين العاملين بالدولة ؛ وذلك لعدم قدرة المكلفين على التهرب منها.

### الفرع الثاني

#### الهدر المالي

يعرف الفساد بأنه :خروج عن القوانين والأنظمة (عدم الالتزام بهما ) أو استغلال غيابهما من اجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية مالية وتجارية واجتماعية لصالح جماعة معينة على ان تكون لفرد مصالح شخصية معه<sup>(٣)</sup>.

هذا وإن عدم تطبيق قاعدة اليقين الضريبي ،وغياب الوضوح وتكريس الضبابية في ما يتعلق بالضرائبتمثل أهم الأسباب التي أدت لظهور الفساد واستشرائه ، إذ ان العلاقة ما بين الهدر المالي وقاعدة اليقين الضريبي هي علاقة عكسية فكلما زاد الفساد قل الوضوح والاستقرار الضريبي وكلما طبقت معايير قاعدة اليقين الضريبي في العمل الضريبي قلت نسبة الفساد.

(١) د.حسين خلاف ، مصدر سابق ، ص ١٨٢.

(٢) د. د. عمار فوزي المياحي : الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وأليات مكافحة التهرب الضريبي، ط١ ، مركز العراق للابحاث ، بغداد ، ٢٠٠٧، ص ٦٤.

(٣) د. أحمد أبو دية ، الفساد أسبابه وطرق مكافحته، ط١ ، شباط ٢٠٠٤، [www.aman-palestine.org](http://www.aman-palestine.org)



وان الهدر المالي في المجال الضريبي يدفع بعض المكلفين لتقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاءً ضريبياً غير حقيقي ، وبتكالوسائل يتمكنون وبطريقة زائفة من أظهار مقدرة المكلف المنخفضة مقارنة بمقدرته الحقيقية ، في حين ان باقي المكلفين يقدمون إقرارات صحيحة ذات مقدرة حقيقية على الدفع ، ما يؤدي الى أخلال الفساد بمبدأ العدالة الأفقية ، التي تقوم على أساس معاملة ضريبية متماثلة للأفراد ذوي القدرة المتساوية على الدفع، ومن جهة أخرى يعد إخلالا بمبدأ العدالة الراسية التي تقضي بمعاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي القدرة المختلفة على الدفع ، مما يؤدي في النهاية إلى أخلال الفساد بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العامة، وينتج عن تلك الممارسات وانتشارها على نطاق واسع انخفاض في الإيرادات الضريبية للمجتمع<sup>(١)</sup>.

## المطلب الثاني

### سبل الوصول إلى اليقين الضريبي

هناك الكثير من الحلول او الوسائل التي يمكن من خلالها الوصول إلى تطبيق قاعدة اليقين بشكل حقيق وفعلي للوصول إلى العدالة الضريبية وزيادة إيرادات الضرائب ، وانجع هذه الحلول هي زيادة الوعي الضريبي وتحقيق الشفافية الضريبية ، هذا ما سوف نتناوله في فرعين ، وكما يأتي :

(١) محمد غالي راهي: الهدر المالي والإداري في العراق وسبل معالجته ، بحث منشور في مجلة الكوفة ، ع ٢ ص ٢٠٤.

## الفرع الأول

### زيادة الوعي الضريبي

تواجه الضرائب العديد من المشكلات والصعوبات في جميع دول العالم، من ذلك النفور العام من دفع الضرائب وقد يكون السبب الرئيسي وراء هذا النفور هو الجهل بأهمية الضرائب وغياب دور التوعية الضريبية، وإذا ما بحثنا عن الحلول لحل تلك المشكلات فعلينا أولاً تنمية الوعي الضريبي عند المكلفين وتعريفهم بضرورة الالتزام الضريبي، فعلى الدولة السعي للتوعية بدور الضرائب بما لها من أهمية في إعادة توزيع الدخل بين شرائح المجتمع<sup>(١)</sup>.

وهذا يتطلب تعريف الأفراد بواجباتهم الضريبية بمختلف وسائل الإعلام وتشجيعهم على تنظيم حسابات مالية، لتتمكن الإدارة الضريبية من محاسبتهم عن الإيرادات الحقيقية، بالإضافة إلى تعريفهم دائماً وبشكل مستمر بمختلف الإنجازات التي قامت بها الدولة بفضل أدائهم للضرائب<sup>(٢)</sup>.

وعلى الرغم من التقدم الذي شهدته بعض الدول النامية خلال القرن العشرين وما بعده باستخدام وسائل التقنية الحديثة، إلا أنها لم تواكب بالدرجة ذاتها تقدماً في اتجاهات الرأي العام

---

(١) د.بان صلاح عبدالقادر الصالحي : دور الدولة الانفاقي في الحد من البطالة ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية ، ع ٢٣ ، ٢٠٠٨ ، ص ٣٠٠ ؛ حسن عباس علوان : ستراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق المشكلات الأسباب المعالجات ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي تحت شعار ، الإصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي ، وزارة المالية ، الدائرة الاقتصادية ، قسم السياسة الضريبية ، ٢٠٠٦ ، ص ٢٥ .

(٢) جهاد سعيد خصاونة : علم المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط١ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٠ ، ص ٢٣١ .

تجاه الدولة والقانون ، إذ لم يصل المواطن إلألدرجة من ادراك أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات يدفعه الى الالتزام الطوعي والذاتي بالقانون بشكل عام وقوانين الضريبة بشكل خاص ، إذ لأزال الكثير من المواطنين يرى ان مخالفة القانون شجاعة والتهرب من الضريبة نكاء<sup>(١)</sup>.

ويمكننا تعريف الوعي الضريبي : هو وصول المكلف الى القناعة الكاملة بدفع الضريبة المترتبة عليه ، أي ان يشعر دافع الضريبة ان الإيرادات العامة إنما تعود عليه على شكل منافع وخدمات مباشرة او غير مباشرة .

إذ اننشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع يحفزهم على أداء واجبهم الضريبي وفقاً لأحكام القانون وبشكل طوعي ، لأنه لا يمكن ان ينجح الإصلاح الضريبي إذ لم يدرك المكلف ان الضرائب التي يدفعها سوف تعود اليه على شكل خدمات عامة ، لذلك نحتاج التوعية الأعلام الضريبي وتطوير الثقافة الضريبية بين افراد المجتمع وهم على مقاعد الدراسة لكي ينشأ المواطن وهو على بيئة بأهمية الضرائب و الالتزامات التي يجب أن يوفيقها تجاه دولته ، وهي الالتزامات التي تقابل ما يطلبه من حقوق وخدمات من دولته<sup>(٢)</sup>.

(١) د. سالم محمد عبود و عروبة العايش : العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ، ورقة عمل مقدمة الى الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك ، ٢٠٠٨ ، ص ٥.

(٢) فوزي عطوي :المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ،

## الفرع الثاني

### تحقيق الشفافية الضريبية

الشفافية الضريبية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم<sup>(١)</sup>.

إذ ان اهم سبل الوصول الى اليقين الضريبي يتمثل بالشفافية الضريبية من خلال اطلاع المكلفين على منهج السياسة الضريبية ، وكيفية إدارة إيرادات الضرائب من قبل القائمين عليها بغية الحد من السياسة الضريبية غير المعلنة والتي تتسم بالغموض وعدم مشاركة الأفراد فيها بشكل واضح ، ويتحقق هذا بنشر القوانين الضريبية \_ بما في ذلك القرارات والتعليمات والتعاميم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين \_ وجعلها في متناول الجميع لتعريف المكلفين بالضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم .

فحتى تكون الضريبة يقينية ، يجب أن تكون واضحة ومعروفة للمكلف أو لأي شخص آخر فان وعاءها وسعرها وطرائق تقديرها وحق الاعتراض على تقديرها وموعد دفعها وطريق جبايتها وغيرها مما له علاقة بالضريبة المفروضة سواء كانت تمثل واجبات على المكلف أم

---

(١) جبار محمد علي الكعبي و ياسر عمار عبد الحميد : شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب ، بحث مقدم إلى مؤتمر الذي أقامته هيئة النزاهة ، نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة ، ٢٠٠٨ ، ص ٨ .

حقوقاً له ، وبالتالي فإذا ما أصبح ذلك معلوم للجميع ، يكون من السهل الرقابة على مدى اتفاق التطبيق مع النصوص المقررة لها<sup>(١)</sup>.

هذا وإن ما يعدم الشفافية الضريبية هو كثرة التعديلات الضريبية، وتعدد أنواع الضرائب، الأمر الذي دفع الدول المتقدمة في ظل الخطط الإنمائية في الوقت الحالي، وضع سياسة ضريبية واضحة ومستقرة تلبي متطلبات السياسة المالية للدولة ، ويدخل في إطار تلك السياسة الضريبية الواضحة الغاء الاستثناءات والتعديلات غير الضرورية او غير المهمة<sup>(٢)</sup>.

#### الخاتمة

بعد البحث في تفاصيل وجزئيات هذه الدراسة والدخول في حيثياتها، ودراسة المصادر وتحليل المواد القانونية، نبين هنا أهم ما توصلنا إليه من استنتاجات، وما يمكننا تقديمه من مقترحات وذلك في فقرتين :

#### أولاً:- الاستنتاجات

١- عدم وجود أي تطبيق لقاعدة اليقين الضريبي في العراق على الرغم من إنها تمثل أهم القواعد الضريبية التي جاء بها ادم سمث، إذ تمثل القاعدة الأساسية لبناء نظام ضريبي فعال.

(<sup>١</sup>)Lars P. Feld and Bruno S. Frey : Tax Evasion, Tax Amnesties and the Psychological Tax Contract, Andrew Young School of Policy Studies , Georgia State University , Atlanta, Georgia 30303, December, 2007, p14.

(<sup>٢</sup>) د.عاصم احمد عجيلة و د.محمد رفعت عبدالوهاب ود. احمد عبدالرحمن شرف الدين : مبادئ التشريع

الضريبي، مطبعة نهضة مصر ، القاهرة ، ص ٧١.

٢- تعاني قوانين الضرائب في العراق من الافتقار للمبادئ والقواعد المتينة ، ويتبين ذلك جلياً من خلال تفحص القوانين الضريبية المعمول بها حالياً في العراق ، والاسوء من ذلك هو ان هذه المشكلة ارتبطت بانتهاج سياسة ضريبية مرتبكة وغير واضحة نتج عنها سلسلة من التعديلات العشوائية.

٣- إخلالا بمبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين بسبب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي والهدر المالي بشكل واسع ، الامر الذي أدى في النهاية إلى أخلال الفساد بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العامة، ونتج عن تلك الممارسات وانتشارها على نطاق واسع انخفاض في الإيرادات الضريبية للمجتمع.

٤- تواجه الضرائب النفور العام من دفعها، والسبب الرئيسي وراء هذا النفور هو الجهل بأهمية الضرائب وغياب دور التوعية الضريبية.

٥- غياب دور الإعلام الضريبي في الهيئة العامة للضرائب وهذا واضح جدا من خلال عدم اطلاع المكلفين على المنشورات والكتيبات والبرامج التي من المفروض أن يعدها قسم الإعلام في الهيئة

٦- ترتب على غياب قاعدة اليقين الضريبي عدة اثار أهمها التهرب الضريبي والهدر المالي ، والذي اسهم في تدني الإيرادات الضريبية .

#### أولاً :- التوصيات

١- يجب ان يشمل تطبيق قاعدة اليقين الضريبي المكلف والإدارة الضريبية ، حتى وان كانت الإدارة الضريبية تمثل الطرف الأقوى في العلاقة الضريبية ، والتي تكون معنية بتطبيق

وتنفيذ القوانين الضريبية لأن غياب تطبيق هذه القاعدة يربك عمل الإدارة الضريبية ، وإن كان المكلف يحتاج أكثر إلى اليقين الضريبي.

٢- نشر الوعي الضريبي بين المواطنين بمختلف الوسائل ،لأنه يمثل الوسيلة الانجع لمحاربة الهدر المالي والتهرب الضريبي، من خلال تقوية الأعلام الضريبي وتطوير الثقافة الضريبية بين افراد المجتمع وهم على مقاعد الدراسة لكي ينشأ المواطن وهو على بيئة بأهمية الضرائب.

٣- دعم موظفي الضرائب من خلال العمل بنظام الحوافز والمخصصات ، للحيلولة بين الموظف وبين الهدر المالي الناتج عن الإغراءات المادية التي تعرض عليهم من قبل بعض المكلفين .

٤- بنشر القوانين الضريبية \_ بما في ذلك القرارات والتعليمات والتعاميم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين \_ وجعلها في متناول الجميع لتعريف المكلفين بالضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم.

٥- ان تصاغ القوانين الضريبية بالشكل الذي يؤمن الانسجام ، بحيث تكون التعاريف والمصطلحات موحدة وواضحة وتظهر في ابسط صورة ممكنة ، فالقوانين الضريبية المعقدة في الكثير من الدول ومن بينها العراق جاءت بنتائج عكسية سواء فيما يتعلق بتحقيق الإيرادات ام فيما يتعلق بتحقيق أهداف الضرائب الأخرى.

٦- وضع سياسة ضريبية واضحة ومستقرة تلبي متطلبات السياسة المالية للدولة ، ويدخل في اطار تلك السياسة الضريبية الواضحة الغاء الاستثناءات والتعديلات غير الضرورية او غير المهمة.

## المصادر :

### اولاً : المصادر العربية

#### أ- الكتب

- ١-أبي الحسن احمد بن فارس بن زكريا الرازي :معجم مقاييس اللغة ، مجلد ٢، ط ١، دار الكتب العلمية ، بيروت ، ١٩٩٩.
- ٢-د.احمد مختار عمر : معجم اللغة العربية المعاصرة ، المجلد الأول ، ط ١ ، عالم الكتب ، القاهرة ، ٢٠٠٨.
- ٣-جهاد سعيد خصاونة : علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠.
- ٤-د.حسين خلاف : مبادئ المالية العامة ، ج ١ ، مطبعة التقيض ، بغداد ، ١٩٤٩.
- ٥-د. سمير صلاح الدين حمدي : المالية العامة ، ط ١ ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٥.
- ٦-د. عادل فليح العلي :المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط١، دارالحامد، عمان، ٢٠٠٧، ص١٢٣.
- ٧-د.عاصم احمد عجيبة ود.محمد رفعت عبدالوهاب ود. احمد عبدالرحمن شرف الدين :مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نهضة مصر، القاهرة.
- ٨-د. عبدالباقي البكري و زهير البشير : المدخل لدراسة القانون ، ط٢، العاتك لصناعة الكتاب ، ٢٠١٠.
- ٩-د. عبدالعال الصكبان : مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق ، ج ١ ، ط ١ ، مطبعة العاني ، بغداد ، ١٩٧٢ .
- ١٠-د. عمار فوزي المياحي :الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وأليات مكافحة التهرب الضريبي، ط ١ ،مركز العراق للابحاث، بغداد، ٢٠٠٧.



١١- د. فاضل شاكر الواسطي : اقتصاديات المالية العامة ، ط ١ ، مطبعة المعارف ، بغداد.

١٢- د. قدرى نيقولا عطية : ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، القاهرة، ١٩٦٠.

١٣- د. يونس احمد البطريق : النظم الضريبية، ج ١ ، المكتب المصري الحديث، القاهرة، ١٩٧٣.

١٤- فوزي عطوي : المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣ .

١٥- مجمع اللغة العربية الإدارة العامة للمعجمات وإحياء التراث : المعجم الوسيط ، ط ٤ ، مطبعة الشروق الدولية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .

١٦- هشام محمد صفوت العمري : اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، ج ١ ، ط ٢ ، مطبعة التعليم العالي ، بغداد ، ١٩٨٨.

#### ب- الرسائل والاطاريح

١- سهاد عبدالجمال عبدالكريم الزهيري: التزامات الإدارة الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ،رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة الموصل، ٢٠٠٦.

٢- يوسف نعمة جعاز المنصوري : التنظيم القانوني لإدارة ضريبة الدخل، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠١٦ .

#### ج- البحوث والدراسات العلمية

١- الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية : موجز في السياسة الضريبية مراجعة نقدية لقانون ضريبة الدخل وقوانين ضريبية أخرى للعراق، المشروع الثاني لتنمية الاقتصاد العراقي، شباط، ٢٠٠٨.

٢- جبار محمد علي الكعبي وياسر عمار عبدالحמיד : شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، بحث مقدم إلى مؤتمر الذي أقامته هيئة النزاهة، نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، ٢٠٠٨.

٣- حسن عباس علوان : استراتيجية السياسة الضريبية للإصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق المشكلات الأسباب المعالجات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الضريبي تحت شعار، الإصلاح الضريبي دعامة أساسية في بناء الاقتصاد العراقي، وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية، ٢٠٠٦.

٤- د.بان صلاح عبدالقادر الصالحي : دور الدولة الانفاقي في الحد من البطالة ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، ع ٢٣ ، ٢٠٠٨ .

٥- د سالم محمد عبود وعروبة العايش : العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية، ورقة عمل مقدمة الى الندوة العلمية الضريبية الأولى مركز بحوث المستهلك، ٢٠٠٨ .

٦- د.يسرى مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العبيدي : تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤ ، ع ٩ ، ٢٠١٢.

٧- محمد غالي راهي :الهدر المالي والإداري في العراق وسبل معالجته، بحث منشور في مجلة الكوفة، ع ٢.

#### د- مصادر الانترنت

١- د. أحمد أبودية، الفساد أسبابه وطرق مكافحته، الطبعة الأولى شباط ٢٠٠٤، [www.aman-palestine.org](http://www.aman-palestine.org)

#### هـ- القوانين

١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١٣ لسنة ١٩٨٣ المعدل .

## ثانياً : المصادر الأجنبية

- 1-Mankiw, N. Gregory, Matthew Charles Weinzierl, and Danny Ferris :Optimal Taxation in Theory and Practice, Journal of Economic Perspectives 23(4), p25.
- 2-ERIC ENGEN & JONATHAN SKINNER :TAXATIONAND ECONOMIC GROWTH, National Tax Journal ,vol 49 no 4, Decmber ,1996, p 636.
- 3- Lars P. Feld and Bruno S. Frey : Tax Evasion, Tax Amnesties and the Psychological Tax Contract, Andrew Young School of Policy Studies , Georgia State University , Atlanta, Georgia 30303, December, 2007, p14
- 4-Lars P. Feld & Bruno S. Frey : Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact , International Conference on Taxation, organized by the Centre for Tax System Integrity of the Australian National University in Canberra, December 10 and 11, 2001 .

