مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: التجنب الضريبي بوصفه الية لتآكل الوعاء الضريبي
اسم الكاتب: م. زياد مطلب مخلف، أ.د. أحمد خلف حسين الدخيل
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9676
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 12:49 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of Anbar University for Law and Political Sciences
مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية
P. ISSN: 2706-5804 E.ISSN: 2075-2024
Volume 15- Issue 1- juniu 2025 المجلد ١٥- العدد ١ – حزيران ٢٠٢٥

Tax avoidance as a mechanism for eroding the tax base

[1] Ziad Matalab Mukhlef [2] Prof. Dr. Ahmed Khalaf Hussein
[1]College of Law, University of Anbar [2] College of Law, University of Tikrit

Abstract:

Tax avoidance is one of the thorny terms in public finance, as it is disputed in research by both economists and public finance scholars due to its ambiguity and the difficulty of distinguishing between it and the term tax evasion, as economists discuss it as a mechanism for improving the financial position of the company or not, while public finance scholars discuss it as a mechanism that the state or natural or legal persons may resort to to influence public revenues to achieve economic, social, political and financial goals, and since tax avoidance according to this perspective is a mechanism for getting rid of the tax burden or reducing it without violating the law when the law grants certain privileges to the taxpayer to reduce the tax burden or exemption from it when practicing some activities within the framework of ethical tax avoidance in order to achieve the financial policy that it adopts, as it may be achieved Avoidance without violating the text of the law, but it contradicts the goal that the legislator seeks to achieve when he enacted the law, since the law is a human-made one, it may be flawed and ambiguous in some of its details, and since the law is a set of abstract general rules that impose penalties for violating them without regard to intentions and motives, which prompts the taxpayer to exploit these loopholes to avoid tax liability, and comparative legal systems have sought to combat this type of avoidance because it causes the erosion of the tax base through its use of advanced mechanisms in tax avoidance, such as the digital economy, the price transfer mechanism, the tax haven mechanism, and other multiple mechanisms, which prompted us to search in an attempt to codify this term in a way that does not lead to the erosion of tax bases.

1: Email:
Ziadmtlb115@uoanbar.edu.iq
2: Email:
dikhil2004@yahoo.com

DOI
https://doi.org/10.37651/aujlps.2025.156277.1434

Submitted: 25/12/2024
Accepted: 31/12/2024
Published: 7/1/2025

Keywords:
Tax avoidance
digital economy
tax planning
tax havens.

©Authors, 2024, College of Law University of Anbar. This is an open-access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

التجنب الضريبي بوصفه الية لتآكل الوعاء الضريبي

[١] م. زياد مطلب مخلف [٢] ا.د. احمد خلف حسين الدخيل
[١] كلية القانون – جامعة الانبار [٢] كلية القانون جامعة تكريت

الملخص:

يعد التجنب الضريبي من المصطلحات الشائكة في علم المالية العامة حيث تنازعه في البحث كل من فقهاء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة وذلك لغموضه وصعوبة التمييز بينه وبين مصطلح التهرب الضريبي حيث يناقشه فقهاء الاقتصاد بوصفه الية من اليات تحسين الوضع المالي للشركة من عدمه في حين يناقشه علماء المالية العامة بوصفه الية من الاليات التي قد تلجاء اليها الدولة او الاشخاص الطبيعية او المعنوية للتأثير على الايرادات العامة لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية ، ولما كان التجنب الضريبي وفقاً لهذا المنظور الية للتخلص من العبء الضريبي او تخفيفه دون مخالفة القانون عندما يمنح القانون امتيازات معينة للمكلف بتخفيف العبء الضريبي او الاعفاء منه عند ممارسته لبعض الانشطة في اطار التجنب الضريبي الاخلاقي تحقيقا للسياسة المالية التي ينتهجها، كما قد يتحقق التجنب دون مخالفة نص القانون ولكنه يخالف الهدف الذي يسعى المشرع الى تحقيقه عندما شرع القانون ، حيث ان القانون هو من وضع البشر فقد يعتريه النقص والغموض في بعض جزئياته، ولما كان القانون هو عبار عن قواعد عامة مجردة تفرض الجزاء على مخالفتها دون الاعتداد بالنوايا والبواعث مما يدعو المكلف إلى استغلال هذه الثغرات في تجنب الالتزام الضريبي ، وقد سعت الانظمة القانونية المقارنة إلى مكافحة هذا النوع من التجنب لتسببه في تاكل الوعاء الضريبي من خلال استعماله لاليات متطورة في تجنب الضريبة كالية الاقتصاد الرقمي والية تحويل الاسعار والية الجنات الضريبية واليات متعددة اخرى مما دعانا للبحث في محاولة منا لتقنين هذا المصطلح بما لا يؤدي إلى تاكل الاوعية الضريبية.

الكلمات المفتاحية: التجنب الضريبي، الاقتصاد الرقمي، التخطيط الضريبي ،الجنات الضريبية.

المقدمة

تعد الضرائب من اهم مصادر الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدول في رفد خزينتها العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة من اجل اشباع الخدمات والحاجات العامة لعموم مواطنيها ، وبالتالي فان ذلك يفرض على الدولة التزاماً قانونياً بالمحافظة على هذا المصدر من اي تجاوز قد يرد عليه، سواء أكان هذا التجاوز يمثل خرقاً للقانون بمخالفة القواعد القانونية فيما يعرف بالتهرب الضريبي ، او حتى اذا كان هذا التجاوز لا يخالف القاعدة القانونية التي تفرض الضريبة ولكن يخالف الهدف الذي من اجله شرع القانون فيما يعرف بالتجنب الضريبي ، لما في ذلك من مساس كبير بالإيرادات العامة التي تسعى جاهدةً في الحصول عليها وان البحث في التعريف بالتجنب الضريبي يفرض على الباحث ان يتعرف على مضمون التجنب الضريبي واركانه وصوره وانواعه وذلك على النحو الآتي:

اولا: اهمية البحث

تعد الضرائب في الوقت الحاضر من اهم المصادر التي ترفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لإشباع الحاجات العامة لا سيما في الدول ذات الاقتصاد غير الريعي، مما يفرض على الدول ان تسعى جاهدة في المحافظة على هذه الاوعية من التآكل سواء كان بمكافحة الطرق المشروعة التي تؤدي اليه مثل التجنب الضريبي او الطرق غير المشروعة التي تؤدي اليه كالتهرب الضريبي ،لذلك يكتسب البحث في موضوع التجنب الضريبي بوصفه الية لتآكل الوعاء الضريبي اهمية كبيرة للمحافظة على الضرائب سواء كانت مباشرة او غير مباشرة من التآكل والضياع للمساعدة في تنفيذ السياسية المالية للدولة.

ثانياً: مشكلة البحث

ان استغلال الميزات الضريبية والثغرات القانونية في القانون قد يؤدي إلى ضياع الكثير من الايرادات العام على خزينة الدولة مما يدعو الباحث إلى التساؤل إلى اي مدى يمكن للدولة ان تمنح امتيازات ضريبية دون النظر إلى الايرادات الضائعة جراء استغلال المكلفين لهذه الميزات؟ والى اي مدى يمكن للسلطة المالية الاعتداد بقصد المكلف عند ممارسته للنشاط المسموح به قانوناً بانه موافقاً لقصد المشرع من عدمه، وما هي الجهود المبذولة لمكافحة التجنب على المستولى الداخلي والخارجي ،كل هذه التساؤلات سوف نحاول الاجابة عليها في دراسة التجنب الضريبي بوصفه الية لتآكل الوعاء الضريبي.

ثالثاً: فرضية البحث

ان البحث في موضوع التجنب الضريبي بوصفه الية لتآكل لوعاء الضريبي يفرض ان استخدام الميزات الضريبية التي يمنحها المشرع للمكلفين بصورة كبيرة تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي كما ، ان استغلال الثغرات القانونية التب بقد المكلف منها الاستفادة في

تحقيق وفورات ضريبية دون النظر إلى الهدف الذي يسعى المشرع إلى تحقيقه تؤدي ايضاً إلى تآكل الوعاء الضريبي وذلك ما سوف نحاول اثباته في متن البحث.

رابعاً: منهجية البحث

يتبع الباحث منهجية علمية تتضمن عدد من مناهج البحث العلمي الدقيق عند بحثه في موضوع التجنب الضريبي بوصفه الية لتكل الوعاء الضريبي حيث تضمنت هذه المنهجية المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على ادبيات الموضوع في المصادر المتناثرة للوقوف على اهم مضامين هذه الالية كما استخدم الباحث المنهج المقارن للمقارنة بين الانظمة القانونية في كيفية معالجة اشكالية التجنب الضريبي وعرج الباحث على المنهج التحليلي عن طريق تحليل النصوص القانونية والآراء الفقهية وتوظيفها في خدمة موضوع البحث .

خامساً: هيكلية البحث

ان الهيكلية التي تضمنها موضوع التجنب الضريبي بوصفه آلية لتآكل الوعاء الضريبي تتكون من مطلب يخصص للبحث في مضمون التجنب الضريبي يتفرع إلى فرعين نخصص الفرع الاول للبحث في التعريف بالتجنب الضريبي واركانه ونخصص الفرع الثاني للبحث في انواع التجنب الضريبي وصوره وذلك على النحو الآتي:

مضمون التجنب الضريبي

ان البحث في مضمون التجنب الضريبي واساسه يفرض على الباحث ان يتطرق إلى التعريف الدقيق لهذا المصطلح واركانه وانواعه وصوره ، مما يدعو الباحث الى تقسيم هذا المطلب إلى فرعين يكون الفرع الاول مخصصاً للبحث في تعريف التجنب الضريبي وانواعه ويكون الفرع الثاني مخصصاً للبحث في انواع التجنب الضريبي وصوره وذلك على النحو ألآتي:

I. الفرع الاول

تعريف التجنب الضريبي واركانه

ان مصطلح التجنب الضريبي من المصطلحات الغامضة التي اختلف الفقه الضريبي في وضع تعريفاً واضحاً لها، وذلك لصعوبة التمييز بينه وبين التهرب الضريبي في بعض الحالات، لذلك ومن اجل الوقوق على تعريف واضحٍ محددٍ لمصطلح التجنب الضريبي وانواعه يجب على الباحث ان يقسم هذا الفرع إلى فقرتين يخصص الفقرة الاولى للبحث في تعريف التجنب الضريبي ويخصص الفقرة الثانية للبحث في اركان التجنب الضريبي وذلك على النحو ألآتي :

اولاً: تعريف التجنب الضريبي

قبل البحث في المعنى الاصطلاحي للتجنب الضريبي لابد من التعرف على اصول هذا المصطلح في المعاجم اللغوية من اجل الوصول إلى تعريف دقيق لمصطلح التجنب الضريبي

عن طريق المعاني التي يشير إليها في هذه المعاجم بخصوص مفردات هذا المصطلح ،على اعتبار ان القول السديد يصلح الاعمال كما جاء في قوله تعالى (يا ايها الذين امنو اتقوا الله وقولوا قولاً سديداً يصلح لكم اعمالكم ويغفر لكم ذنوبكم ومن يطع الله ورسوله فقد فاز فوزاً عظيماً) [١] ، لذا سوف نتعرف على مفهوم التجنب الضريبي في معاجم اللغة ثم نتطرق إلى التعريف الاصطلاحي لهذا المصطلح وذلك على النحو ألآتي:

١. التعريف اللغوي والاصطلاحي للتجنب الضريبي

ان مصطلح التجنب الضريبي في اللغة العربية يتكون من مفردتين، اما مفردة التجنب فانها تدل على التوقّي والابتعاد ، ويقال جانبه جنباً ومجانبةً يعني باعده [٢]، تجنَّب الخَطَرَ ابتعد عنه، توقّاه ، تجنَّب الاختلاطَ بالنَّاس "من تَجَنَّبَ الخَبَارَ، أمن العِثارَ" مَثَلٌ ، واما مفردة الضريبة فهي تدل على المضروب بالسيف ، مؤنث ضريب ، وجمعها ضرائب وهي ما يفرض على المواطن أن يؤديه إلى الدولة من أموال بمقدار معلوم[٣] ، ما يعني ان التجنب الضريبي في اللغة العربية يقصد به (هو التوقّي او الابتعاد عن ما يجب ان يدفعه المكلف للدولة من اموال مقدرة بصورة محددة) ، وقد جاء في قاموس أكسفورد الإنجليزي ما يلي: كلمة "تجنب" مشتقة من الكلمة الفرنسية القديمة "esvuidier" أو "évuidier" وتعني "فارغة" و"جعل الفراغ/عدم التأثير"، ولكن في أغلب الأحيان يبتعد أو يبتعد عن، يتجنب، يمتنع عن [٤].

٢. المعنى الاصطلاحي

فقد اتجه الفقه الضريبي إلى وضع مفهوم للتجنب الضريبي بانه (امتناع الفرد عن القيام باي تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة) [٥] ، ويبدو ان هذا التصرف يرتكز على التجنب السلبي مثل ان يفرض القانون ضريبة جمركية على استيراد او تصدير سلعة معينة فينئ الشخص بنفسه ويمتنع عن استيرادها او تصديرها [٦] ، وفي هذا النوع يستعمل المكلف حقه

---

(١) (سورة الاحزاب ، الاية ٧٠-٧١)

(٢) مجد الدين أبو طاهر محمد بن يعقوب الفيروزآبادى، *القاموس المحيط*، ط.٨، (لبنان: مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ٢٠٠٥)، ص٣٨٢ متاح على الرابط https://shamela.ws/book/7283/11

(٣) نخبة من اللغويين بمجمع اللغة العربية بالقاهرة، *المعجم الوسيط* ، ط٢ ، (الناشر مجمع اللغة العربية بالقاهرة ،١٩٧٢). متاح على الرابط https://shamela.ws/book/7028

(4) Nigar Hashimzade, Yuliya Epifantseva. The Routledge Companion to Tax Avoidance Research.2017.p19. at https://lawcat.berkeley.edu/record/1176846

(٥) منصور ميلاد يونس، *مبادىء المالية العامة* ، (القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٤)، ص١٨١.

(٦) د.احمد فتحي سرور ود. بهاء المري، *الجرائم الضريبية*، (المنصورة: دار الاهرام للنشر والتوزيع ٢٠٢٢)، ص٣٦.

الشخصي في ممارسة أي نشاط خاضع للضريبة من عدمه حيث تكون مسألة خضوعه للضريبة من عدمها بإرادته المنفردة ، ويمكن انتقاد هذا التعريف بانه يتعرض إلى نوع واحد من انواع التجنب وهو الامتناع عن ممارسة النشاط ولا يناقش استغلال الثغرات القانونية او المميزات الضريبية التي قد يمنحها المشرع، في حين ذهب اتجاه اخر لوضع تعريف للتجنب الضريبي بانه (هو ما يقوم به الممول من خلال تنظيم أعماله بشكل بريء دون سوء نية قاصداً دفع ضريبة أقل أو عدم دفع الضريبة تماماً فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته) [١] ، وهذا ما يطلق عليه بالتجنب الاقتصادي أو الايجابي أي انه يحقق منافع اقتصادية للمكلف عن طريق الممارسات التي تستفيد استفادة كاملة من قانون الضرائب ، وهو في هذا الاطار يختلف عن المتهرب من دفع الضريبة الذي يستخدم وسائل الغش والاحتيال ومخالفة القانون للتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً ولكنه يتفق معه في الغاية وهي التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً ولكن بوسائل مشروعة أو غير مخالفة للقانون[٢].

وعرف ايضا بانه (عملية تخلص مشروعة من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في النصوص القانونية ومن ثم لا توجد مخالفة للقانون) [٣] وهنا ذهب هذا الاتجاه إلى حصر التجنب الضريبي باستغلال الثغرات القانونية ولم يتعرض إلى الانواع الاخرى من مميزات ضريبية وترك النشاط الخاضع للضريبة وقد عرفه اتجاه اخر بانه (تفادي الضريبة بوسيلة مشروعة لا تقع تحت طائلة القانون) [٤] . حيث يرى هذا الاتجاه ان عملية التجنب الضريبي هي عملية مدروسة من قبل المشرع من اجل تحقيق اهداف السياسة المالية للدولة[٥] . وهنا نرى ان هذا التعريف قد حصر التجنب الضريبي بالتجنب الذي يحقق اهداف السياسة المالية في حين ان التجنب الضريبي قد لا يحقق اهداف السياسة المالية في كثير من الاحيان .

في حين ذهب اتجاه آخر إلى تعريف التجنب الضريبي من منظور قانوني بانه (ذلك التهرب الخفي الذي لم يرتب له القانون عقوبةً ظاهرةً نظراً لفقدان احد اركان الضريبة وهو

---

(١) د.رمضان صديق محمد، *التجنب الضريبي بين الاباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري* ، (القاهرة: بدون دار نشر، ٢٠١١)، ص١٦.

(٢)د. جمعة عيد الهلاوي، *المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي في مجال التجارة الاكترونية دراسة مقارنة* ، (القاهرة: دار مصر للنشر والتوزيع ، ٢٠١٩)، ص٣١.

(٣) د. معوض السيد خليل، *السياسة الضريبية وجلب رؤوس الاموال الاجنبية في مصر*، (دار النهضة العربية، ٢٠١٤)، ص ٢٨٠، نقلا عن سلطان فهد الخنة، "الاحكام الفقهية للتهرب الضريبي"، *مجلة كلية الدراسات الاسلامية بالقاهرة*، مج ٣ ،ع ٣٥ ، (٢٠١٨): ص ١٨٨٤-١٨٩١.

(٤) د. محمد حلمي مراد، *مالية الدولة* ، (القاهرة: دار النهضة العربية ١٩٥٩)، ص ٢٥٩.

(٥) د.احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني ،المصدر السابق ،ص ١٩٥.

الركن الشرعي الذي يحدد الواقعة المنشئة للضريبة) [١] ويؤخذ على هذا التعريف بانه وصم التجنب بانه تهرب من دفع الضريبة غير ان الركن الشرعي لجريمة التهرب لم يتحقق وتجاهل الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمكن ان تحقق اطار هذا التجنب ، حيث يصف المستشار البروفيسور روبرت ج. كوترول التجنب الضريبي بانه غير اخلاقي إذ يقول في كتابه اخلاقيات تجنب الضرائب (على الرغم من أن تجنب الضرائب مقبول على نطاق واسع كوسيلة قانونية لخفض الضرائب، إلا أن هذا الترتيب لا يمثل سلوكًا أخلاقيًا في حد ذاته) [٢]، حيث ان القانون لا يعتبر تقسيم المكلف لتركته على ورثته قبل الوفاة هروباً من دفع ضريبة التركات نظراً لعدم وجود الواقعة المنشاة للضريبة واعترافاً بحرية التصرف .

ويرى اخرون بانه (اتجاه المكلف إلى التخلص من الضريبة بعد اتيان الواقعة المنشئة لها عن طريق التوصل بوسائل لا توقع به تحت طائلة القانون كأن يستفيد من ثغرات القانون الضريبي وما قد يقع من تعارض بين مواده وبما يعد انتهاكاً لروح القانون دون ان يرقى لمخالفة نصه)[٣] ، وهنا نرى ان هذا التعريف قد قطع شوطا كبيراً في تحديد مضمون التجنب الا انه لم يضع الميزات الضريبية التي قد يمنحها المشرع في اطار هذا التعريف وكذلك فانه لم يتطرق إلى حق المكلف في ممارسة النشاط من عدمه بوصفه احد اليات التجنب الضريبي ، ويعرّف قاموس أكسفورد التجنب الضريبي بأنه (ترتيب الشؤون المالية للفرد لتقليل الالتزام الضريبي في إطار القانون) وهنا نرى بان هذا التعريف التزم بما يحدده المشرع من قوانين بغض النظر عن تحقيقها للهدف المرجو منها .

في حين عرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (بأنه ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق القانون)[٤]. ونرى إن هذا التعريف قد اشار إلى قصد المشرع بوصفه محدداً لكون الواقعة هي تجنب ضريبي ،ولكن التعرف على قصد المشرع عند وضعه القانون ليس بالامر اليسير ، لذلك فإن التجنب هنا يمثل مشكلة تتطلب الحل عندما يكون باستغلال الثغرات القانونية غير المقصودة الموجودة في القانون مما يتطلب تعديل سريع للقانون يتلافى تلك

---

(١) سلطان فهد الخنة، "الاحكام الفقهية للتهرب الضريبي"، *مجلة كلية الدراسات الاسلامية بالقاهرة* ،مج ٣، ع. ٣٥ ، (٢٠١٨): ص ١٨٨٤-١٨٩١.

(2) Ronaldo De Melo Parreira Filho Advisor: Prof. Robert J. Cottrol: The Ethics Of Tax Avoidance School Of Business Institute Of Brazilian Issues – Ibi The Minerva Program Fall 2014

(٣) د. احمد فتحي سرور ود. بهاء المري : المصدر السابق، ص٣٦.

(4) Glossary of tax terms. OECD. (n.d.). Retrieved January 2, 2024, from https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm

الهفوات [١] ،عند استعراض جميع التعاريف في اعلاه نجد إن التجنب الضريبي يعني استخدام الوسائل المشروعة للتخلص من الضريبة إما عبر استغلال الثغرات القانونية المقصودة أو غير المقصودة في الصياغة التشريعية للقانون والتي يمكن إن ينفذ منها للتخلص من الضريبة أو ربما ترك النشاط الخاضع للضريبة اصلاً والتحول إلى نشاط معفي منها أو غير خاضع او من خلال نقل عبئها إلى مكلف فعلي آخر في الاحيان التي يتاح له ذلك .

بناءً على ما تقدم يمكن لنا ان نضع تعريفاً قانونياً جامعاً مانعاً للتجنب الضريبي بانه (كل فعل او امتناع لا يعاقب عليه القانون ويهدف إلى التخلص من العبء الضريبي كلياً او جزئياً) . وهنا وفقاً لمبدأ قانونية الضريبة فان الضريبة لا تفرض ولا تجبى ولا تعدل ولا يعفى منها الا بقانون [٢] ، لذا فان المكلف الضريبي لا يمارس الركن المادي للتجنب الا عن طريق استغلال الثغرات القانونية من سوء الصياغة او الفراغ التشريعي او من خلال السلوك السلبي والا اعتبر متهرباً من دفع الضريبة ، اما الركن المعنوي للتجنب الضريبي فانه يتمثل بقصد الاستفادة من الميزة الضريبية والتخلص من العبء الضريبي كلياً او جزئياً ولكن تعذر اثبات الواقعة المنشئة للضريبة لعدم وجود النص القانوني (الركن الشرعي) الذي يصدر عن السلطة القانونية المختصة بإصداره وهي السلطة التشريعية [٣]، حيث ان حالات التجنب الضريبي يكون اغلبها قائم على الفعل ورد الفعل بين المشرع والمكلف الذي يتجنب الضريبة ففي حالة قيام المشرع بفعل ايجابي بقصد اخضاع تصرف معين للضريبة فانه يقابله رد فعل سلبي من المكلف وهو عدم القيام بالتصرف الخاضع وفي حالات أخرى يكون رد الفعل ايجابي من المكلف وهو الاستفادة من الاعفاءات او الثغرات الموجودة في القانون [٤]. بناء على ما سبق يمكن التعرف على اركان التجنب الضريبي في الفقرة ألآتية:

ثانيا: اركان التجنب الضريبي

عند امعان النظر في التعريف الذي اوردناه لمصطلح التجنب الضريبي يتبين لنا ان التجنب الضريبي يقوم على ركنين اساسيين وهما الركن المادي المتمثل بالواقعة المنشئة للتجنب الضريبي والركن المعنوي الذي يتمثل بقصد ازالة العبء الضريبي او تخفيفه بصرف النظر عن الهدف الذي شرع القانون من اجله ، وسوف نتعرف على هذه الاركان في النقاط ألآتية:

(١) د. احمد خلف حسين الدخيل، المالية العامة من منظور قانوني، مصدر سابق، ص١٩٥.
(٢) مادة ٢٨ \١، دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ .
(٣) د. سوزي عدلي ناشد، *ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية* ، (الاسكندرية: دار المطبوعات الجامعية)، ص ١٤.
(٤) د. سوزي عدلي ناشد، *الوجيز في المالية العامة* ، (الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠): ص٢١٦.

١. الركن المادي للتجنب الضريبي

يتمثل الركن المادى للتجنب الضريبي بكل فعل او امتناع لا يعاقب عليه القانون (الواقعة المنشئة للتجنب الضريبي) وهذا الفعل او الامتناع يشكل سببا لتجنب حق الدولة في الضريبة، وهو اما ان يكون تصرفاً قانونياً كما في حالة الفراغ الضريبي او واقعة قانونية كما في حالة استغلال الثغرات القانونية ، او قد يكون امتناعاً عن اتيان النشاط الخاضع للضريبة ، بمعنى ان المكلف لا يقوم باي عمل يجعله مكلفاً بأداء الضريبة ، اي ان سلوكه سلبي [١] ، وهذا ما سوف نتعرف عليه في النقاط الاتبة :

أ- الفراغ الضريبي

يراد بالفراغ الضريبي (هو استخدام جميع الوسائل الضريبية لتوجيه النشاط الاقتصادي نحو القطاع الذي ترى الدولة انه يحقق مصلحة عامة) [٢] ، اي ان المشرع يحابي اقتصاد معين عن طريق تخفيض الضريبة كما في (المادة الثالثة عشر \١١و) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣لسنة ١٩٨٢ المعدل، او الاعفاء منها كما في المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل انف الذكر ، او اعادة تقدير الوعاء الضريبي كما في المادة رقم(٩ \٢١) من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢لسنة ١٩٥٩ المعدل [٣] ، ليساعد في انسياب عناصر الانتاج إلى الفراغ الذي خلقه تخفيف الضرائب للاستفادة من تخفيض الكلفة فيزداد ويتوسع هذا القطاع الذي تسعى إليه الدولة ، فاذا ما كانت الانشطة الاقتصادية غير مفيدة وغير لازمة لتنشيط الاقتصاد فان ذلك يؤدي حتماً إلى تجنب ضريبي لا سيما اذا ما اتجهت ارادة المكلف إلى اقتناص الميزات الضريبية دون تحقيقه للهدف الذي يسعى القانون إلى تحقيقه [٤]. وتجد فكرة الفراغ الضريبي مبرراتها في ان المكلف الضريبي يقيد الاقتصاد الوطني في ناحيتين هما نوع النشاط الذي يمارسه والنسبة المقتطعة من دخله لحساب الضريبة وبالتالي يمكن انتفاع الاقتصاد الوطني من هذه المبررات للفراغ الضريبي [٥].

---

(١) د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، المصدر السابق ، ص ١٥.

(٢) د.نوزاد عبد الرحمن الهيتي ود. منجد عبد اللطيف الخشالي، *المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة* ، (الاردن: دار المناهج للنشر والتوزيع ، ٢٠١٧)، ص١١٣.

(٣) د. رائد ناجي احمد ، *الاطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية واحوال الخروج عنها في التطبيقات العملية*، (بيروت: دار السنهوري ، ٢٠١٩)، ص٥٨.

(٤) د. عادل احمد حشيش، *اساسيات المالية العامة* ، (الاسكندرية : دار المعرفة الجامعية ١٩٩٦)، ص ٢٠٦.

(٥) د. كمال زريق، "الفراغ الضريبي والروح المقاولاتية لتشجيع التنمية الاقتصادية"، *مجلة، دفاتر*، مج ٤ ، ع،١،ص٣٢٤-٣٣٢. متاح على الموقع https://www.asjp.cerist.dz/en/article/9705

ب- الثغرات القانونية

قد يلجأ المكلف إلى استغلال الثغرات القانونية من خلال إتباع اجراءات شرعية للتخفيف من الضريبة او التخلص منها كأن يلجأ إلى استغلال النقص الذي يعتري النص القانوني وهو بذلك يكون قد حقق الركن المادي والمعنوي معاً لتوفر قصد ازالة عبء الضرائب او تخفيفها اثناء استغلال الثغرات وسوء الصياغة التشريعية ، اذ يمر القانون الضريبي بأربعة مراحل تبدأ باقتراح القانون ثم فحصه ، وبعد ذلك تتم مناقشة القانون والتصويت عليه كي يصبح قانوناً جاهزاً للتطبيق بعد نشره في الجريدة الرسمية، وان مرحلة الإعداد والصياغة تعد من المراحل المهمة في اصدار القانون الضريبي الذي يجب إن يتسم باليقين ، حيث ان كل تجاوز لقواعد الصياغة الصحيحة يؤدي الى اصدار قانون مبهم ، ويكون مدعاةً لتجنب العمل به أو الطعن فيه ، لذا يعبر الفقيه (ديكرسون) عن مفهوم الصياغة القانونية بالقانون الوقائي ، فكل لبس او غموض عند صياغة النصوص القانونية الضريبية يمكن إن يثير الشك في تفسيرها ، الامر الذي يؤدي الى خلق اشكاليات لا يهدف إليها المشرع، فالقانون لابد ان تتم صياغة معانيه بدقة ووضوح وايجاز فهو ينشى القاعدة القانونية معناً ولفظاً، فلغة القانون يجب ان تكون واضحة دقيقة ، فاللغة المعقدة تجعل القانون مغلقاً ،كما ان اللغة غير الدقيقة تجعل القانون مبهماً [١] ، اذ ان الصياغة القانونية الصحيحة لا تهتم بالجانب الاجرائي والشكلي فحسب وانما تهدف لتحقيق دولة القانون من خلال التشريعات المتطورة المنسجمة مع الدستور والقوانين الأخرى[٢] .

وقد ورد في المادة (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ما يؤشر سوء الصياغة القانونية عندما اخضع المشرع الإعمال التجارية أو التي لها صبغه تجارية ولم يحدد هذا النص مفهوم الصبغة التجارية وقد اثار هذا اللفظ الغامض في القانون الجدل بين فقهاء القانون وتعددت التفسيرات لبيان هذا اللفظ ، لذا فإن المشرع العراقي كان غير موفقاً في استخدام هذا اللفظ الذي قصد منه منع التهرب الضريبي وذلك بشمول جميع المهن التجارية بالضريبة ، فكان الأولى به ترك هذا الأمر لقانون التجارة الذي يختص بتحديد

(١) نوفل علي عبدالله الصفو، "أساليب الصياغة القانونية للنصوص الجنائية"، *مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية* , مج ٢، ع ٦ ، (٢٠١٣): ص ٥٦-٩٩.

(٢) د. سعد جبار السوداني ، "القصور في التشريعية"، *مجلة الحقوق ،كلية القانون الجامعة المستنصرية* ،ع. ١٨، (٢٠١٨): ص ١٠٥-١٢٠.

الأعمال والمهن التجارية لاسيما وان لفظ صبغة تجارية ليس له اساس في قانون التجارة العراقي رقم(٣٠ لسنة ١٩٨٤) [١].

ث- امتناع المكلف عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة

ان المكلف الضريبي قد يمتنع عن القيام باي عمل مادي او قانوني يجعل الضريبة مستحقة عليه ، اي ان سلوكه يكون سلبياً ، وذلك ً بالامتناع عن مزاولة نشاطه عند وصول الدخل الذي يحققه إلى مستوى يجعله خاضعاً للضريبة لا سيما عندما تكون اسعار الضرائب المطبقة من قبل السلطة المالية في الدولة مرتفعة نسبياً او ان الفائدة التي تعود على المكلف بصورة خدمات اقل من مقدار مبلغ الضريبة التي يدفعها إلى السلطة المالية [٢] ، وبذلك يكون المكلف الضريبي قد تجنب دفع الضريبة بإرادته المنفردة من دون ان يخالف القانون وعلى هذا الاساس ، يعد تجنباً للضريبة امتناع المكلف عن القيام بأي تصرفات تؤدي به الى دفع الضريبة كأن يرفض المكلف، مثلاً إستيراد اية سلعة اجنبية يوجب القانون الضريبي على إستيرادها دفع ضريبة كمركية، ليتوقى دفع هذه الضرائب وهذا امر لا يمنعه القانون ، او لا يتضمن مخالفة لأحكامه ، بل هو ينبع من حرية المكلف في اختيار متى يعمل؟ وماذا يعمل؟. ولا ريب بان هذه الممارسة تختلف عن ممارسة سلوك التهرب الضريبي ، الذي يتحقق بقيام المكلف باستيراد السلع ومحاولة عدم دفع الضرائب المقررة عليها ، بطريق الغش والاحتيال الضريبي [٣] .

٢. الركن المعنوي للتجنب الضريبي

يقوم الركن المعنوي للتجنب الضريبي على وجوب توفر قصد لدى المكلف عند ممارسة الواقعة المنشئة لتجنب الضريبة يتمثل بقصد اقتناص الميزات الضريبية من دون مخالفة القانون وليس بالضرورة اثبات هذا القصد انما يكفي ان تسير المعاملة الضريبية خارج المجرى العادي للأمور[٤] ، مثل تقسيم الدخل وتأجيل الضرائب ، (المراجحة الضريبية)[٥]

---

(١) نور حمزة حسين، "المخالفة المالية لموظف الضريبي بسب سوء الصياغة التشريعية لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨١ المعدل"، *مجلة كلية الحقوق ،جامعة النهرين*، مج ١٤، ع. ١ ، (٢٠١٢): ص ١١٢-١٢٤.

(٢) ايمن حسن مندل، *مدى امكانية تطبيق المحاكم الضريبية للحد من التهرب الضريبي دراسة مقارنة*، (العراق: مكتبة القانون المقارن للنشر والتوزيع بغداد ، ٢٠٢٠)،ص٧٢.

(٣) د . رمضان صديق محمد : المصدر السابق ،ص ١٥.

(4) Gunn,TaxAvoidance,76Mich.L.Rev.733(1977-1978).Available at:https://scholarship.law.nd.edu/law_faculty_scholarship/134

(٥) (يقصد بالمراجحة نقل الدخل من المؤسسة الخاضعة لسعر ضريبي مرتفع إلى مؤسسة يخضع الدخل فيها لسعر ضريبي منخفض نسبيا) هلال حسين وسربسا احمد، "فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز"، *مجلة جامعة السعيد للعلوم الانسانية والتطبيقية* ، مج ٦،ع٣، (٢٠٢٣): ص١٢١.

، اما اذا كان قصد المكلف عند ممارسة الواقعة المنشئة للتجنب اقتناص الميزات الضريبية باستخدام طرق الغش والاحتيال فان ممارسة هذا النشاط لا يعد تجنباً ضريبياً وانما يعد تهرباً ضريبياً [١] .

ويبدو ان السلطات المالية غالباً ما تنظر ، الى أن كل الإجراءات التي يتم اتخاذها لخفض فاتورة الضرائب يُنظر إليها على أنها مشبوهة بطريقة أو بأخرى، إلا إذا كان من الواضح أنها تستغل الإعفاء الضريبي على النحو المقصود من قبل المشرع ، الا ان الوصول إلى قصد المشرع قد لا يكون يسيراً ، لذا فان المكلف الضريبي اذا ما التزم بنص القانون مع ادراكه بان هذا الالتزام مخالف لروح القانون فانه لا يمكن محاسبته الا وفقاً للمنظور الاخلاقي ، الذي يفرض على المكلف ان يمتثل للقصد الذي اراده المشرع لتحقيق العدالة الضريبية وتوفير فرص المنافسة الحقيقة لجميع المكلفين على حد سواء وبعيداً عن حقيقة مفادها أن المشرع لا يقول دائماً ما يقصد قوله أو يتجاهل احتمالات التجنب التي توفرها لغته لدافعي الضرائب فإن القضاء غير متفق ايضاً على نهج موحد في التعامل مع الاجراءات المتبعة لخفض الالتزامات الضريبية ، ففي عدد من أحكامه، سعى(اللورد تمبلمان[٢]) إلى التمييز بين الأفعال المقبولة وتلك غير المقبولة، ومن الواضح أن أي ترتيبات غير قانونية تعد غير مقبولة، ولكن بعض الترتيبات القانونية تعد غير مقبولة ايضاً، اذ إن نوع النشاط القضائي الذي مارسه (اللورد تمبلمان) يلغي كل الاجراءات غير المقبولة التي يمارسها المكلفون حتى لو كانت تقع ضمن نص القانون ولن يكون لها عندئذ تأثيرها المقصود في خفض الضرائب[٣])، ويرى بعض الفقه الضريبي أن القانون يجب أن يعطي المزيد من التوجيه لدافعي الضرائب، وخاصة مديري الشركات، فيما يتعلق بتوازن واجباتهم ولا يمكن ترك هذا الأمر للأخلاق، ولكن يقال هنا إن أفضل طريقة لتحقيق ذلك هي من خلال مبدأ تشريعي عام لمكافحة التجنب حيث يكون هناك دور فاعل للقضاء الضريبي في مكافحة التجنب الضريبي[٤].

---

(١) د . رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الاباحة والحظر دراسة مقارنة، مصدر سابق ،ص ١٥.

(٢) ولد في مارس ١٩٢٠ - توفي في ٤ يونيو ٢٠١٤) كان قاضيًا بريطانيًا. شغل منصب رئيس الاستئناف في الحالات العادية من عام ١٩٨٢ إلى عام ١٩٩٥ متاح على الرابط https://ar.wiki5.ru/wiki/Sydney_Templeman,_Baron_Templeman

(3) Steve Bond (IFS), Malcolm Gammie (TLRC) and John Whiting (TLRC): Tax avoidance , Green Budget, January 2006, p 173.

(4) Judith Freedman : Defining Taxpayer Responsibility: In Support Of A General Anti-Avoidance Principle , [2004] Btr: No.4 Sweet & Maxwell And Contributors 2004,P 332.

II. الفرع الثاني

انواع التجنب الضريبي

يعد التجنب الضريبي من اخطر واوسع المشاكل التي تهدد النظام الضريبي ، لا سيما عند مقارنته بالتهرب الضريبي ، كونه يتفق معه في الغاية وهي التخلص كلياً او جزئياً من العبء الضريبي ، ويختلف معه في الاسلوب كون التهرب يكون باستخدام طرق الغش والاحتيال ومخالفة النصوص القانونية للتخلص من العبء الضريبي او تقليله [١]، على خلاف التجنب الذي يكون بعدم مخالفة التشريع من حيث الشكل ولكنه قد يخالف الهدف الذي من اجله شرع القانون وبذلك فان التجنب الضريبي بهذا الوصف سوف يساهم في ضياع الكثير من الايرادات المستحقة للخزينة العامة وذلك لصعوبة الوصول إلى المتجنب من اداء الضريبة لعدم وجود النص القانوني الذي يخضع المتجنب للضريبة [٢] ، وبناءً على ذلك يمكن تقسيم التجنب الضريبي إلى نوعين رئيسين هما التجنب الضريبي الاخلاقي والتجنب الضريبي غير الاخلاقي [٣] حيث ينطوي تحت كل منهما أنواع أخرى وهذا ما سوف نتعرف عليه في الفقرات ألآتية:

أولاً: التجنب الضريبي الاخلاقي

في ضوء ما تقدم من تعريفات لمصطلح التجنب الضريبي والتي تمحورت حول حقيقة امكانية التخلص من العبء الضريبي كلياً او جزئياً دون مخالفة القانون الضريبي بصرف النظر عن مقبولية هذا التخلص ، واذا ما اريد تقسيمه وفقاً للهدف الذي من اجله شرع القانون فيمكن تقسيمه إلى تجنب اخلاقي وتجنب غير اخلاقي بحسب موافقته للأهداف التي يسعى القانون الضريبي إلى تحقيقها ، وعند ذاك يمكن ايراد تعريف للتجنب الضريبي الاخلاقي بانه (تخلص المكلف الضريبي من العبء الضريبي كلياً او جزئياً دون مخالفة القانون بما يتفق والاهداف التي يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيقها عند تشريع القانون الضريبي سواءً عن طريق الفعل او الامتناع) ، اي أن التجنب الضريبي هنا هو تصرف قانوني أخلاقي يهدف

---

(١) عبدالله بدر الزغبي وآخرون، "اساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الاردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل"، *مجلة المنارة، جامعة ال البيت عمادة البحث العلمي ، الاردن* ،مج ١٩، ع٤، (٢٠١٣): ص ١١.

(٢)د. محمد عبد السلام الركايبي، "أثر أنماط هيكل الملكية علي سلوك التجنب دارسة تطبيقية علي الشركات– الضريبي غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية "، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مج. ٦، ع.١ ، (٢٠٢٢): ص ٤٧١.

(٣) د. فوزى عبد الباقى فوزى مرقص، "العلاقة بين التجنب الضريبى وتكلفة رأس المال "دراسة إختبارية على الشركات المساهمة المصرية""، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية جامعة السويس* ،مج. ٤،ع.٢ ، (٢٠٢٢): ص ٣٤٧-٣٩٩.

من خلاله المكلف الضريبي تخفيض العبء الضريبي عن طريق الاستفادة من المزايا الضريبية المقدمة من قبل الدول مع الإفصاح التام عن تصرفها [١] ، او عن طريق المفاضلة بين البدائل الواردة في المعايير المحاسبية او احكام التشريع الضريبي لاختيار البديل الامثل الذي يعظم الوفورات الضريبية [٢] ويتفرع عن هذا النوع من التجنب عدة انواع اخرى ونبينها في النقاط ألآتية:

١- التجنب الاخلاقي لتحقيق اهداف اجتماعية

يسعى المشرع في بعض الاحيان إلى منح المكلف بعض الحوافز والامتيازات عند ممارسته لأنشطة محددة وذلك لتحقيق اهداف اجتماعية قد تدفع بالسلطة المالية لمنح الحوافز الضريبية[٣] ، والذي يمكن ان يكون بصيغة اعادة توزيع الدخول على الطبقات الفقيرة وتحسين الوضع المالي للطبقات المتوسطة وتحفيز فئات اخرى على التبرع والقيام بأعمال خيرية مثل بناء المدارس والمساجد [٤] وتقديم بعض الحوافز لمن يلتزم بالتعليمات الخاصة بعدم تلويث البيئة [٥] ، وعلى سبيل المثال سنت الصين الشعبية قانوناً اعفت بموجبه دخول الشركات من الخضوع لضريبة الدخل اذا ما استخدمت غاز النفايات ومياه الصرف الصحي كمواد خام للإنتاج والتشغيل [٦] ، وقد جاء في المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢المعدل بعض النصوص التي تراعي الظروف الاجتماعية الخاصة بالمكلفين الطبيعيين المقيمين ومن هذه النصوص مثلاً سماح المكلف لذاته بما في ذلك المرأة التي لها دخل مستقل وليست ارملة، أو مطلقة ، حيث يمكن استغلال هذه السماحات في تجنب الضريبة عندما يكون الدخل الخاضع للضريبة ناتج عن مشاركة(شركة بسيطة او شركة تضامن او شركة الشخص الواحد) حيث عاملها المشرع العراقي معاملة الاشخاص

(1) Payne, D. M., & Raiborn, C. A. Aggressive Tax Avoidance : A Conundrum for Stakeholders , Governments , and Morality. Journal of Business Ethics. 2015. https://doi.org/10.1007/s10551-015-2978-5

(٢) سيد محسن مرسي شاهين، "دراسة تأثير مستوى التجنب الضريبي على مخاطر المنشأة وانعكاس ذلك على تكلفة راس المال المملوك"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، مج ٣٢ ،ع٣، (٢٠٢٢): ص ٦٤٧-٧٢٩.
.https://mosj.journals.ekb.eg/article_273401_d5756c71fed19a700450dec4949cf0a4

(٣) ميس ياسر ابراهيم، "الإعفاءات الضريبية وأثرها على تحقيق الأهداف الضريبية"، (رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ،جامعة النجاح، ٢٠١٧)، ص٢٤ .

(٤) ف٢٦\م٧، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٥) خضير كريم عبد الرضا، "دور الحوافز الضريبة في تقليص الملوثات البيئة"، *مجلة دراسات مالية ومحاسبية*، مج ١٨،ع ٦٢ ، (٢٠٢٣): ص ٢٧٥.

(٦) د. سالي سمير فهمي عبد المسيح، "التخطيط الضريبي (المفهوم- الأنواع– الأساليب- استراتيجية مواجهته"، *المجلة القانونية* ،مج ١٦ ،ع ٣، (٢٠٢٣): ص ٦٢٩-٦٩٦.

الطبيعية[١] وبالتالي سوف يتم تفتيت الدخل الخاضع للضريبة لهؤلاء الشركاء واخضاع دخولهم للضريبة بالحد الادنى [٢].

اما الاعفاءات الضريبية التي جاءت بموجب قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل حيث اعتبر ان مجموع ما يرد للمكلف من دخول ناتجة عن العقارات والعرصات المملوكة له عدا دار السكن خاضعة للضريبة وقد اتجه المشرع العراقي على اعتماد مبدأ الإقليمية في اخضاع العقارات للضريبة، اذ ان العقارات في العراق تخضع للضريبة بصرف النظر عن جنسية مالكها وسواء أكانت هذه العقارات مملوكة للعراقيين أم غير العراقيين دون تمييز أو تفريق بسبب الاقامة أو الجنسية[٣] ، ويمكن ادراج اهم التعديلات التي ادخلت على قانون ضريبة العقار وهي إلغاء ضريبة العقار الاضافية التي فرضت بحسب الفقرة (٢) من المادة (٢) من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل، حيث اصبحت الضريبة موحدة بنسبة ١٠% من الايرادات السنوية لجميع الاملاك العقارية بعد تنزيل نسبة ١٠% من الايرادات العقارية السنوية لأغراض الصيانة والاندثار، وبذلك فقد منح المشرع الضريبي فرصة للمكلف باستغلال هذه الامتيازات عند الحصول على دخل ناتج عن استغلال العقار عن طريق الغاء ضريبة العقار الاضافية وتحديد نسبة الاندثار ب ١٠% التي تنزل من الدخل قبل اخضاعه ،وهذا ما يؤكد حرص المشرع على تخفيف العبء الضريبي على المكلفين، وتشجيعهم على الالتزام الضريبي، وتحقيق مبدأ العدالة عن طريق تجنب الازدواج الضريبي المقصود بقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل[٤].

اما الاعفاءات التي نص عليها المشرع بموجب المادة السابعة الفقرة الخامسة والعشرين والتي تتعلق بالمبالغ التي يحصل عليها العراقيين نتيجة نزع ملكية العقار والحقوق التصرفية والعينية الاصلية الاخرى ، فقد اراد المشرع ان يمنح المكلفين هذه الامتيازات بوصفها تعويضاً عن ما تم نزعه منهم في اطار تنفيذ خطط السياسة المالية للدولة وبالتالي جنبهم دفع الالتزامات الضريبية المترتبة على هذه التعويضات والدخول التي حصلوا عليها لتحقيق مصلحة اجتماعية قدرها المشرع عند تشريع هذا القانون.

(١) ف\٧\م١ ، من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
(٢) د.عبيد خيون الخفاجي وعبد الامير زامل لطيف، "الاعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية* ، مج ١٢، ع٤١، (٢٠١٧): ص ٢١١.
(٣) طاهر الجنابي، المصدر السابق ،ص ٢٦٠.
(٤) د.عبيد خيون الخفاجي و د.عبد الامير زامل لطيف، المصدر السابق ، ص٢١٢.

٢- التجنب الاخلاقي لتحقيق اهداف اقتصادية [١]

يقوم التجنب الضريبي الاخلاقي لتحقيق اهداف اقتصادية على عملية التخطيط المسبق بقصد الوصول إلى عدم الخضوع للضريبة كليا او جزئياً، لذلك يعد التخطيط الضريبي احد انواع التجنب الضريبي الاخلاقي نظراً لوحدة الهدف المتمثل بتخفيض العبء الضريبي او التخلص منه لتحقيق الأهداف الاقتصادية التي يسعى المشرع إلى تحقيقها [٢] ، حتى ان المشرع الضريبي المصري عند تنظيمه للتخطيط الضريبي لم يستخدم مصطلح التخطيط الضريبي بل استخدم مصطلح التجنب الضريبي [٣] ، حيث يعرف التخطيط الضريبي بانه (عملية تنظيم العمليات المالية للمكلف بشكل يترتب عليه تخفيض العبء الضريبي وتعظيم ربحية المشروع بشكل قانوني مما يسمح للمكلف باستخدام تلك الميزات في مجالات اخرى تساعده على المنافسة والبقاء) [٤]، ويمكن تصور التخطيط الضريبي أيضاً من قبل الحكومة، بهدف تحقيق أهداف اقتصادية معينة جراء سياسة الحوافز [٥] عن طريق احداث فراغ ضريبي على ممارسة بعض الانشطة التي ترغب في دعمها او تخفض الاسعار الضريبية كذلك لتحقيق اهداف السياسة الاقتصادية للدولة ، وقد اظهرت بعض الدراسات ان بعض الشركات المساهمة في العراق تمارس عملية التخطيط الضريبي من خلال اتباعها لسياسات مالية وادارية ومحاسبية مختلفة مثل تدريب وتأهيل العاملين وانفاق مبالغ عالية على الدعاية والاعلان واتباع برامج صيانة وتجديد للأصول الثابتة واطالة العمر الانتاجي لها باعتبارها مصاريف مقبولة ضريبياً ، وتقديم كشف التقدير الذاتي بتوقيتات محددة حيث يتم تقديم التقدير الذاتي من قبل الشركات المساهمة خلال فترة اعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية

---

(١) تتمثل اهداف الدولة الاقتصادية من زيادة الايرادات العامة في تمويل النفقات العامة وتوجيه الاستثمارات المحلية إلى بعض القطاعات الاستثمارية ودعم المشاريع الاستثمارية والتنموية للدولة وتشجيع الصناعة الوطنية وحمايتها من المنافسة الاجنبية وتشجيع الادخار الاختياري، سالي سمير فهمي عبد المسيح، مصدر سابق ، ص ٦٢٩-٦٩٦.

(٢) نذير بلوم وآخرون ، "التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي دراسة حالة شركة Apple INC"، *مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة* ،ع ٢٠ ، (٢٠٢٠): ص ٥٩٧.

(٣) م ٩٢، مكرر المعدلة بالقانون ٥٤ لسنة ٢٠١٤ بالنص (...لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيس من اتمامها اواحد الاغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها او تأجيلها يستوي في ذلك ان تتم المعاملة على شكل صفقة او اتفاق او وعد او غير ذلك او تتم على مرحلة واحدة او عدة مراحل وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة). م ٥٤ من قانون ٦٩ لسنة ٢٠١٦بشان الضريبة على القيمة المضافة(..لا يعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من اتمامها او احد اغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة وضريبة الجدول او تأجيلها او تخفيض عبء الضريبة)

(٤) نمر عبد الحميد سليحات وآخرون، "التخطيط الضريبي في شركات التامين في الاردن"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، مج ٣٤،ع ٣ ، (٢٠١٠): ص١٠٢.

(5) Philips, John. DM Corporate Tax-Planning Effectiveness, The Role of Compensation-Based Incentives, the Accounting Review, Vol. 78, No3, 2003, p.p. 847-874 .

وتسليمها الى الهيئة العامة للضرائب في موعد اقصاه ٥/٣١ من كل عام ، مع تضمين هذا التقرير للعديد من النفقات غير قابلة الخصم على اساس امكانية عدم اكتشافها من قبل المدقق وفي حالة اكتشافها فان الشركة سوف تستفيد من تأخير فرض الضريبة عليها باعتبار هذه النفقات متأخرات ضريبية وعدم فرض غرامات تأخيريه على الشركة ، وهذا يشجع الشركات على البقاء والاستمرار وتعظيم القيمة السوقية لها [١] ، وقد ذهب جانب من الفقه إلى ان التخطيط الضريبي يختلف عن التجنب الضريبي كون التجنب يتحدد بعدم ممارسة المكلف للنشاط الخاضع للضريبة في حين ان التخطيط الضريبي عملية منظمة ومستمرة لفترة زمنية معينة ، كما ان التخطيط الضريبي يستلزم فعلاً ايجابياً من قبل المكلف في حين ان التجنب يتحدد بالامتناع والفعل السلبي في معظمه [٢] .

الا اننا نرى ان التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي هما وجهان لعملة واحدة حيث يجمع بينهما وحدة الهدف ومشروعية الوسائل ، اذ ان الهدف الرئيس للتجنب الضريبي هو التخفيف او التخلص من العبء الضريبي بأية وسيلة مشروعة كانت ، سواء كان بالفعل الايجابي او الفعل السلبي كما ورد في التعاريف انفة الذكر شريطة تحقيق الاهداف التي شرع من اجلها القانون وعدم مخالفته وهو الهدف ذاته في التخطيط الضريبي ،اي ان التخطيط الضريبي هو نوع من انواع التجنب الضريبي الهادف لتحقيق الاهداف الاقتصادية التي يسعى المشرع إلى تحقيقها من طريق تشريع القانون .

٣-التجنب الاخلاقي لتحقيق اهداف حمائية

تقتضي السياسة المالية للدولة في بعض الاحيان ان يقوم المشرع الضريبي بفرض الضريبة على انواع محددة من الانشطة التي لا يرغب لها بالانتشار فيفرض اسعاراً ضريبية مرتفعة جداً ليدفع المكلف إلى تجنب مزاولة هذا النشاط عن طريق تركه او دفعه لمزاولة انشطة اخرى قد تكون غير خاضعة او خاضعة ولكن بسعر منخفض ، وعلى هذا الاساس فان امتناع المكلف عن استيراد اية سلعة اجنبية خاضعة لفرض الضريبة الكمركية يعد تجنباً نابعاً من حرية المكلف في اختيار متى يعمل وماذا يعمل؟ [٣] ، وتحقيقاً للأهداف التي يبغي المشرع من خلال دفع المكلف لعدم ممارسة النشاط برفع السعر الضريبي، وقد يكون هذا الامتناع كلياً أو جزئياً فاما الامتناع بصفة كلية فيتحقق إذا امتنع المكلف عن استهلاك أو إنتاج السلع

(١) نضال رؤوف احمد ونوال كاظم مهدي، "التخطيط الضريبي وأثره على الوعاء الضريبي"، بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، ع ٥٩، (٢٠١٩): ص٤٠٩.

(٢) د. سالي سمير فهمي عبد المسيح، لتخطيط الضريبي: المصدر السابق ، ص ٦٢٩-٦٩٦.

(٣) د.رمضان صديق محمد ، التجنب الضريبي بين الاباحة والحظر في القانون المصري والمقارن ، المصدر السابق ، ص١٥.

التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها، كأن يمتنع عن شراء السيارة لتفادي دفع الضريبة النوعية ،أما الامتناع الجزئي فيكون عندما يمتنع المكلف عن زيادة وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفاً معيناً من الدخل وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب [١].

ثانيا : التجنب الضريبي غير الاخلاقي

لقد تطرقنا في الفقرة السابقة إلى تعريف التجنب الضريبي الاخلاقي بحسب تحقيقه للأهداف التي يسعى المشرع إلى تحقيقها عند تشريع القانون ، اما بالنسبة للتجنب غير الاخلاقي فقد عرف بانه (تصرف قانوني غير أخلاقي يعمد من خلاله المكلف الضريبي إلى الاستفادة من الثغرات القانونية والقراءات الملتوية للنصوص القانونية والتنظيمية مستغلة في ذلك اختلاف القوانين الدولية (اقليمية القوانين) وعالمية الأنشطة) [٢] ، ومن الأمثلة النموذجية للتجنب غير الاخلاقي هو التحويل الوهمي للدخل العادي إلى مكاسب رأسمالية غير خاضعة للضريبة ، وبعبارة اخرى يمكن تعريفه بانه (تخلص المكلف من العبء الضريبي كلياً او جزئياً دون مخالفة القانون وبصرف النظر عن تحقيق الاهداف التي يسعى المشرع إلى تحقيقها) ويقترب التجنب الضريبي غير الاخلاقي من مفهوم التهرب الضريبي عندما يتم ترتيب المعاملة وتكييفها، او الالتفاف حول النص تفسيراً او تطبيقاً، او خلق الوقائع التي تتفق ظاهرياً مع النص وتخفي حقيقة اتجاهها ، نحو التهرب من الضريبة [٣] ، مما يكون مبرراً لترتيب المسؤولية الاخلاقية بوصفه تصرفاً منافياً للواجب الاخلاقي المتمثل بضرورة التضامن الاجتماعي [٤] ، واذا ما اردنا تقسيم التجنب الضريبي غير الاخلاقي خلافاً للاهداف التي من اجلها شرع القانون فأننا سوف نقسمه إلى ثلاثة اقسام حيث سنناقش في القسم الاول التجنب الضريبي الحاد (التخطيط العدواني) ونبحث في القسم الثاني التجنب الضريبي في الملاذات الضريبية ونبحث في القسم الثالث التجنب الضريبي غير الاخلاقي باستخدام الذكاء الاصطناعي وذلك على النحو ألآتي:

---

(١) ابو زيد سفيان، " التهرب الضريبي مفهوم و قياس"، *مجلة المالية والأسواق*، مج٢،ع١، (٢٠١٥): ص ١١٨- ١٥٠ متاح على الرابط https://www.asjp.cerist.dz › downArticle

(2) Payne, D. M., & Raiborn, C. A. Aggressive Tax Avoidance : A Conundrum for Stakeholders , Governments , and Morality. Journal of Business Ethics. 2015. https://doi.org/10.1007/s10551-015-2978-5

(٣) د. محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة"، *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية*، مج ٦ ،ع ٢ ، (٢٠٢٠): ص ١-١٤١.

(٤) د.حسن صادق المرصفاوي، *التجريم في تشريعات الضرائب* ، (القاهرة: دار المعارف، ١٩٧٣)، ص٥٥.

١-التجنب الضريبي الحاد

ان الغموض وعدم الشفافية التي قد يصاغ بها النص القانوني قد تفسح المجال للانتهازية الادارية لاقتناص الميزات الضريبية دون اي اكتراث للاهداف التي سعى المشرع إلى تحقيقها عندما شرع القانون ، لذلك يمكن ايراد تعريف التجنب الضريبي الحاد بانه (الإطار العام للعمليات التي تعنى بتحليل الوضع المالي أو الخطة المالية للمؤسسة، من منظور ضريبي قبل اتخاذ أي إجراء، ويقوم التحليل أساساً على تقييم مقدار الضرائب واختيار أفضل البدائل ضمن الارشادات القانونية، للاستفادة من جميع التحفيزات والوفورات الضريبية بحيث يكون هدفه الأساسي التخفيض في العبء الضريبي من خلال الوصول بجميع الالتزامات الضريبية لأدنى مستوى ممكن دون الوقوع في المخالفات القانونية التي يعاقب عليها التشريع الجبائي) [١] ، او يعرف كما جاء في التوصية رقم ٧٧٢/٢٠١٢ في ٦ نيسان ٢٠١٢ الصادرة من مفوضية الاتحاد الاوربي بانه (استخدام بعض دافعي الضرائب ترتيبات معقدة، داخل الاتحاد الأوروبي أو خارجه عن طريق استغلال عدم التطابق في القوانين الوطنية لضمان بقاء بعض عناصر الدخل غير خاضعة للضريبة في أي مكان أو استغلال الاختلافات في معدلات الضرائب)[٢] ، اذ يتضمن التخطيط الضريبي العدواني استغلال الثغرات الموجودة في النظام الضريبي وعدم التطابق بين الأنظمة الضريبية مما يؤدي إلى عدم الخضوع للضريبة في أي من الانظمة التي يعمل في نطاقها المكلف الضريبي ، وهو اما ان يكون قصير الاجل باستخدام الاعفاء الممنوح من قبل المشرع ، وعلى سبيل المثل قد يقوم المشرع باعفاء سندات الخزانة من الضريبة فيقوم البنك بشراء هذه الاسهم في اليوم الاخير للشهر للاستفادة من الاعفاء ثم يقوم ببيعها في اليوم التالي وبذلك فان البنك حرر امواله من الخضوع للضريبة عن طريق شراءاه لسندات الخزانة المعفاة من الضرائب [٣] .

او قد يكون تخطيط دائم او طويل الاجل وهو الذي يقوم على تأجيل دفع الضريبة للاستفادة من سعر صرف العملة المحلية او تآكل القوة الشرائية للنقود بفعل التضخم عن طريق تقديم طلب بتأجيل او تقسيط دفع الضريبة المستحقة او عن طريق الاسراع بخصم التكاليف حيث يستفيد المكلف من استثمار الاموال المستحقة كضرائب والتي لم يسددها ، وزيادة رأس مال الشركة وفي عام ٢٠١٢ ، على سبيل المثال بلغت مبيعات ستاربوك ٤٠٠ مليون جنيه إسترليني في المملكة المتحدة، ولكن بسبب التخطيط الضريبي العدواني، لم تدفع

---

(١) ميمون عماد رشيد ، "دور التخطيط الضريبي في تحسين القدرة المالية للمؤسسة دراسة حالة"، (اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة عباس فرحات، ٢٠٢٢)، ص ٣٧.

(2) Aggressive tax planning at https://eur-lex.europa.eu/EN/legal content/summary/aggressive-tax-planning.html

(٣) سالي سمير فهمي عبد المسيح ، مصدر سابق ، ص ٦٢٩-٦٩٦.

الشركة أي ضرائب على الشركات [١] ، الا ان القضاء في الفترات الاخيرة بدأ يدقق في القصد الذي يسعى اليه المكلف عند قيامه بالتخطيط للتخلص من العبء الضريبي فاذا ما ثبت له ان القصد من التخطيط هو فقط للاستفادة من الميزات الضريبية ومخالفة قواعد السلوك الضريبي فهنا يقرر بعدم استفادة المكلف من هذه الامتيازات كما جاء في الحكم الصادر عن القضاء البريطاني في القضية رقم 2020ukftt443(tc) اذ جاء في حيثياتها في عام ٢٠٠٩، استحوذت مجموعة بلاك روك على بنك باركليز جلوبال إنفستورز مقابل مبلغ إجمالي قدره (١٣.٥ مليار دولار) وتم دفع الثمن جزئياً عن طريق الأسهم (٦.٩ مليار دولار) وجزءً نقداً (٦.٦ مليار دولار) تم دفع الدفعة النقدية من قبل شركة (Delaware) وهي شركة أمريكية مقيمة في المملكة المتحدة وتابعة لشركة (BlackRock Holdco) الشركة الأم عن طريق إصدار سندات قرض بقيمة (٤ مليار دولار) إلى الشركة ذات المسؤولية المحدودة وبعد إجراء عملية تدقيق في المملكة المتحدة، رفضت السلطات الضريبية خصم الفوائد ورأت أن الصفقة لم تكن لتتم بين أطراف مستقلة ووجدوا أيضًا أن التمويل بالقروض قد تم لغرض غير مسموح به وهو التجنب الضريبي[٢] ، ويمكن حرمان دافعي الضرائب في المملكة المتحدة من خصم الفائدة عندما يكون للقرض غرض غير مسموح به، أي عندما تكون الميزة الضريبية هي الغرض الرئيسي للشركة للدخول في علاقة القرض (المادة ٤٤١) من قانون ضريبة الشركات البريطاني لعام ٢٠٠٩ [٣] .

٢-التجنب في الجنات الضريبية

يعد التجنب الضريبي في الجنات الضريبية احد انواع التجنب غير الاخلاقي لأن المكلف الضريبي يسعى من خلاله إلى تحقيق وفورات ضريبية لا تحقق الاهداف التشريعية للقانون الضريبي لذلك يمكن تعريف الجنات الضريبية بانها (مكانا يسعى لاجتذاب رؤوس الاموال من خلال عرضها مرافق وتسهيلات مستقرة سياسياً لمساعدة الأفراد أو الكيانات على الالتفاف على القواعد، والقوانين والأحكام التنظيمية للسلطات القضائية في الأماكن الأخرى)[٤].

(1) Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming https://www.bbc.com/news/magazine-20560359'

(2) UK vs BlackRock, July 2022, Upper Tribunal, Case No [2022] UKUT 00199 (TCC) . https://tpguidelines.com/tag/interest-deduction/

(3) UK Public General Acts2009 c. 4Part 5Chapter 15Unallowable purposes and tax...Section 441 at https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/section/441

(٤) نيكولاس شاكسون، *مافيا اخفاء الاموال المنهوبة*، ترجمة فاطمة نصر، (القاهرة: إصدارات سطور الجديدة، ط١، ٢٠١١)، ص ٢٤.

إما تعريفها وفقا لأدبيات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فانها (الدول والأقاليم التي يوجد بها تنظيم عام يخص الأنشطة المالية الوطنية بالموازاة مع تنظيم استثنائي للأنشطة الدولية بغية جلب حركة اقتصادية كبيرة ومتجددة) [١]. ويمكن تقسيم الجنات الضريبية بحسب تعدد المعايير فتقسم حسب معيار الشمول إلى جنات عامة وجنات خاصة [٢]، وبحسب معيار فرض الضريبة إلى جنات عديمة ومنخفضة ومعفية ، حيث قسم الفقيه (هاندوم لي [٣]) الجنات الضريبية في كتابه إلى ثلاثة [٤] اقسام وهي جنات عديمة العب الضريبي وجنات منخفضة العب الضريبي وجنات تعفي الشركات الاجنبية [٥]. وتتميز هذه الجنات الضريبية بان الضرائب المفروضة في نطاقها إما إن تكون ضرائب اسمية أو معدومة ،كما وتتميز بسرية المعلومات الشخصية للمكلف الضريبي وغياب الشفافية حيث تمنع قوانينها الرسمية عمليات التدقيق على الاستثمارات من قبل الجهات القضائية الاجنبية وتتميز ايضا بسرية المعاملات وعدم اشتراط التواجد المحلي للشركات الاجنبية بمعنى انه يتم الحصول على الامتيازات الضريبية بمجرد تسجيل اسم الكيان في نطاق عمل الجنات الضريبية [٦].

٣.التجنب الضريبي باستخدام الذكاء الاصطناعي

تثير الكفاءة المتزايدة للذكاء الاصطناعي في التجنب الضريبي مخاوف اخلاقية خطيرة حيث من الممكن أن يؤدي توافر ادوات الذكاء الاصطناعي على نطاق واسع الى

---

(١) حسين شبلي مختار، *الاجرام الاقتصادي والمالي الدولي وسبل مكافحته* ، (مركز الدراسات والبحوث ، جامعة نايف للعلوم الامنية المملكة العربية السعودية ،٢٠٠٧)، ص٦٨.

(٢) الجنات العامة هي عبارة عن دول تتميز تشريعاتها الضريبية بتطبيقها على الجميع مثل سويسرا ،إما الخاصة فهي عبارة عن دول تنشء انظمة ضريبية خاصة لانواع معينة من الشركات مثل انشاء لوكسمبورغ نظام خاص للشركات القابضة . وداد بو قلع و مصباح حراق، "الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي- الجزائر "، *المجلة الدولية للأداء الاقتصادي*، مج ٤ ،ع ١ ، (٢٠٢١):ص ٦٨.

(٣) هو أحد مؤلفي الضرائب الرائدين في المملكة المتحدة .وهو محاسب قانوني حائز على جوائز/مستشار ضرائب معتمد، وهو محرر موقع.www.wealthprotectionreport.co.uk

يقدم لي معلومات التخطيط الضريبي في المملكة المتحدة والدولية والكتب والتقارير وأدوات الضرائب عبر الإنترنت لأعضاء موقعه. https://www.amazon.com/stores/author/B0040Q9U38/about

(4) Hadnum,Lee. The world's best tax havens, Taxcafe UK Ltd, England, 1st edition. 2011.p7

(٥) الجنات العديمة وهي الجنات التي لا تفرض أي نوع من الضرائب سواء كانت ضرائب دخل الافراد أو دخل الشركات أو ضرائب ارباح راس المال أو ضريبة الميرات وتفتقر إلى معاهدات الازدواج الضريبي مع معظم الدول اوالجنات المنخفضة وهي الجنات التي تفرض الضرائب على دخل السكان في جميع انحاء العالم وتقدم مزايا ضريبية وفرص لاستخدام الازدواج الضريبي من اجل تخفيف العب الضريبي اوالجنات تعفي الدخول الاجنبية وهي الجنات التي لا تفرض الضرائب على الدخول التي تم الحصول عليها من مصادر اجنبية إذا كانت هذه المصادر لا تخالط أي نشاط محلي نقلا عن ضافري ريمة وبالخير محمد سعد الدين، "الجنات الضريبية ودورها في التجنب الضريبي الدولي حالة الايرلندية المزدوجة والساندويش الهولندي لشركة غوغل"، *مجلة اقتصاد المال والاعمال JFFE* ، مج ٤، ع ١ ،(٢٠٢٠): ص٨٠-٨١.

(٦) المصدر اعلاه ذاته ،ص ٦٦.

زيادة استخدام اساليب التجنب العدوانية، مما يثير المناقشات حول الطبيعة العادلة للأنظمة الضريبية نظراً لأن انظمة الذكاء الاصطناعي للتجنب الضريبي اصبحت في متناول دافعي الضرائب الكبار ما يمكنهم من التنقل بين الاحكام التفصيلية للقوانين والمعاهدات الضريبية واللوائح المرتبطة بها، والتي غالبًا ما تتضمن قوانين العديد من الولايات القضائية ذات السيادة ، حيث كان التجنب الضريبي حكراً على خبير الضرائب البشري المبدع والمتفاني والبارع والذي غالباً ما يعمل في فرق من متخصصي الضرائب ذوي التفكير المماثل لأنشاء خطط تكسر قانون الضرائب من خلال استراتيجيات ذكية لتجنب الضرائب الا ان ظهور الذكاء الاصطناعي سيؤدي إلى احداث ثورة في التجنب الضريبي، فمن منظور العدالة التوزيعية، سيكون من الضروري الموازنة بين التجنب القانوني من الضرائب والمسؤولية الاخلاقية للمساهمة في المالية العامة للدولة ويتطلب التعامل مع هذه الاوضاع الاخلاقية بذل جهود متضافرة لتطوير انظمة الذكاء الاصطناعي للتجنب الضريبي ضمن اطر قانونية تؤكد الشفافية والعدالة[١] .

الخاتمة

بعد إن ناقشنا موضوع التجنب الضريبي بوصفه الية لتآكل الوعاء الضريبي و تعريف مصطلح التجنب الضريبي واركانه وصوره وانواعه فقد توصلنا إلى عدد من الاستنتاجات والتوصيات والتي ندرجها في النقاط الآتية:

أولا: الاستنتاجات :

١. إن التجنب الضريبي هو عبارة عن أي فعل أو امتناع يباشره المكلف الضريبي لتخفيف العبء الضريبي أو التخلص منه من دون مخالفة القانون
٢. ان التجنب الضريبي يقوم على اركان محددة يجب إن تتوفر فيه وهي الركن المادي المتمثل بحالات الفراغ الضريبي وسوء الصياغة التشريعية والامتناع عن مباشرة النشاط والركن المعنوي المتمثل بقصد اقتناص الميزات الضريبية
٣. ان التجنب الضريبي يمكن تقسيمه بحسب الهدف الذي يسعى المشرع إلى تحقيقه عند تشريع القانون إلى تجنب اخلاقي يحقق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية والانتقائية لتشريع القانون وتجنب غير اخلاقي مثل التجنب الضريبي الحاد(التخطيط العدواني)

(1) Benjamin Alarie on LinkedIn: "AI and the Future of Tax Avoidance ،Tax Notes Federal, December 4, 2023 Full-text now available! Tax Notes Blue J. https://www.linkedin.com/posts/balarie_ai-and-the-future-of-tax-avoidance-tax-activity-7142517130591166464-u3tr/pp1809.pp 1809-1815.

والجنات الضريبية والتجنب باستخدام آليات الذكاء الاصطناعي يهدف إلى اقتناص الميزات الضريبية أو استغلال سوء الصياغة القانونية.

٤. ان التجنب الضريبي غير الاخلاقي يؤدي إلى تاكل الوعاء الضريبي دون تحقيق اهداف السياسة المالية للدولة .

٥. ان التجنب الضريبي الاخلاقي يمكن ان يوفر دعماً للمكلفين في زيادة الاوعية الخاضعة للضريبة مما يوفر ايرادات اضافية للخزينة العامة.

ثانياً: التوصيات

١. نوصي المشرع الضريبي بالتقليل من منح الميزات الضريبية لبعض الانشطة الخاصة لا سيما الاعفاءات الضريبية الكثيرة في القوانين الضريبية العراقية وذلك لتسببها بالهدر الكبير لإيرادات الموازنة العامة المتأتية من الضرائب دون تحقيق اهداف السياسة المالية للدولة.

٢. نوصي المشرع العراقي بمنح السلطة المالية اختصاص فرض الضريبة وفقا للهدف الذي يسعى إلى تحقيقه القانون في حالة وجود نصاً قانونياً غامضاً او ثغرةً قانونية يمكن ان يتم تجنب الضرائب من خلالها.

٣. نوصي المشرع العراقي الانضمام إلى الاتفاقيات الدولية والاقليمية في اطار جهود مكافحة التجنب الضريبي.

المصادر باللغة العربية

اولاً: القران الكريم

ثانياً: المعاجم

١. مجد الدين أبو طاهر محمد بن يعقوب الفيروز آبادى، *القاموس المحيط*، ط.٨، بيروت، لبنان: مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٥.

٢. نخبة من اللغويين بمجمع اللغة العربية بالقاهرة، *المعجم الوسيط* ، ط٢ ، القاهرة: مجمع اللغة العربية ، ١٩٧٢.

ثالثاً: الكتب القانونية

١. احمد خلف حسين الدخيل، *المالية العامة من منظور قانوني* ، بغداد: دار المسلة ، ٢٠٢٢.

٢. احمد فتحي سرور ود. بهاء المري، *الجرائم الضريبية*، المنصورة : دار الاهرام للنشر والتوزيع ٢٠٢٢.

٣. ايمن حسن مندل، *مدى امكانية تطبيق المحاكم الضريبية للحد من التهرب الضريبي دراسة مقارنة*، العراق: مكتبة القانون المقارن للنشر والتوزيع بغداد ، ، ٢٠٢٠.

٤. جمعة عيد الهلاوي، *المسؤولية الجنائية عن التهرب الضريبي في مجال التجارة الاكترونية دراسة مقارنة* ، القاهرة: دار مصر للنشر والتوزيع ، ٢٠١٩.
٥. حسن صادق المرصفاوي، *التجريم في تشريعات الضرائب*، القاهرة: دار المعارف، ١٩٧٣ .
٦. رائد ناجي احمد، *الاطار الدستوري لتوزيع الاختصاص الضريبي بين السلطتين التشريعية والتنفيذية واحوال الخروج عنها في التطبيقات العملية*، بيروت: دار السنهوري، ٢٠١٩.
٧. رمضان صديق محمد، *التجنب الضريبي بين الاباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري* ،القاهرة بدون دار نشر ،٢٠١١.
٨. سوزي عدلي ناشد، *ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية* ، الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
٩. سوزي عدلي ناشد، *الوجيز في المالية العامة*، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠.
١٠. طاهر الجنابي، *علم المالية العامة والتشريع المالي* ، ط.١، بغداد: دار السنهوري ، ٢٠١٥ .
١١. عادل احمد حشيش، *اساسيات المالية العامة*، الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية،١٩٩٦.
١٢. محمد حلمي مراد، *مالية الدولة* ، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٥٩ .
١٣. معوض السيد خليل، *السياسة الضريبية وجلب رؤوس الاموال الاجنبية في مصر*، دار النهضة العربية، ٢٠١٤.
١٤. منصور ميلاد يونس، *مبادىء المالية العامة*، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٤.
١٥. نوزاد عبد الرحمن الهيتي ود. منجد عبد اللطيف الخشالي، *المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة* ، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، ٢٠١٧.
١٦. نيكولاس شاكسون، *مافيا اخفاء الاموال المنهوبة*، ترجمة، فاطمة نصر، القاهرة: إصدارات سطور الجديدة، ط١، ٢٠١١.

رابعاً: الرسائل والاطاريح

١. ميمون عماد رشيد، "دور التخطيط الضريبي في تحسين القدرة المالية للمؤسسة دراسة حالة"، اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة عباس فرحات، ٢٠٢٢.
٢. ميس ياسر إبراهيم، "الإعفاءات الضريبية وأثرها على تحقيق الأهداف الضريبية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ،جامعة النجاح، ٢٠١٧.

خامساً: المجلات العلمية

١. ابو زيد سفيان، "التهرب الضريبي مفهوم و قياس"، *مجلة المالية والأسواق*، مج٢،ع١، (٢٠١٥).
٢. حسين شبلي مختار، "الاجرام الاقتصادي والمالي الدولي وسبل مكافحته"، مركز *الدراسات والبحوث ، جامعة نايف للعلوم الامنية المملكة العربية السعودية* ، (٢٠٠٧).
٣. خضير كريم عبد الرضا، "دور الحوافز الضريبة في تقليص الملوثات البيئة"، *مجلة دراسات مالية ومحاسبية*، مج ١٨،ع ٦٢ ، (٢٠٢٣)، ص ٢٧٥.
٤. سالي سمير فهمي عبد المسيح، "التخطيط الضريبي (المفهوم- الأنواع– الأساليب- استراتيجية مواجهته"، *المجلة القانونية* ،مج ١٦ ،ع ٣، (٢٠٢٣).
٥. سعد جبار السوداني، "القصور في التشريعية"، *مجلة الحقوق ،كلية القانون الجامعة المستنصرية* ،ع. ١٨، (٢٠١٨).
٦. سلطان فهد الخنة، "الاحكام الفقهية للتهرب الضريبي"، *مجلة كلية الدراسات الاسلامية بالقاهرة*، مج .٣، ع. ٣٥ ، (٢٠١٨).
٧. سيد محسن مرسي شاهين، "دراسة تأثير مستوى التجنب الضريبي على مخاطر المنشأة وانعكاس ذلك على تكلفة راس المال المملوك"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، مج ٣٢ ،ع٣، (٢٠٢٢).
٨. ضافري ريمة وبالخير محمد سعد الدين، "الجنات الضريبية ودورها في التجنب الضريبي الدولي حالة الايرلندية المزدوجة والساندويش الهولندي لشركة غوغل"، *مجلة اقتصاد المال والاعمال JFFE*، مج ٤، ع ١ ، (٢٠٢٠) .
٩. عبدالله بدر الزغبي وآخرون، "اساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الاردني في مواجهتها من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل"، *مجلة المنارة، جامعة ال البيت عمادة البحث العلمي ، الاردن* ، مج ١٩، ع٤، (٢٠١٣) .
١٠. عبيد خيون الخفاجي وعبد الامير زامل لطيف، "الاعفاءات الضريبية وأثرها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية* ، مج ١٢، ع٤١، (٢٠١٧).
١١. فوزى عبد الباقى فوزى مرقص، "العلاقة بين التجنب الضريبى وتكلفة رأس المال "دراسة إختبارية على الشركات المساهمة المصرية""، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية جامعة السويس* ،مج. ٤،ع.٢ ، (٢٠٢٢) .
١٢. كمال زريق، "الفراغ الضريبي والروح المقاولاتية لتشجيع التنمية الاقتصادية"، *مجلة دفاتر*، مج ٤ ، ع١.

١٣. محمد عبد السلام الركايبي، "أثر أنماط هيكل الملكية علي سلوك التجنب دارسة تطبيقية علي الشركات– الضريبي غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مج. ٦، ع.١ ، (٢٠٢٢).
١٤. محمود محمد الدمرداش، "مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري والسعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة"، *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية*، مج ٦ ،ع ٢ ، (٢٠٢٠) .
١٥. نذير بلوم وآخرون، "التخطيط الضريبي العدواني لشركات الاقتصاد الرقمي دراسة حالة شركة Apple INC"، *مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة* ،ع ٢٠ ، (٢٠٢٠).
١٦. نضال رؤوف احمد ونوال كاظم مهدي، "التخطيط الضريبي وأثره على الوعاء الضريبي بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية"، *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، ع ٥٩، (٢٠١٩) .
١٧. نمر عبد الحميد سليحات وآخرون، "التخطيط الضريبي في شركات التامين في الأردن"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، مج ٣٤،ع ٣ ، (٢٠١٠).
١٨. نور حمزة حسين، "المخالفة المالية لموظف الضريبي بسب سوء الصياغة التشريعية لقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨١ المعدل"، *مجلة كلية الحقوق ،جامعة النهرين*، مج ١٤، ع. ١ ، (٢٠١٢).
١٩. نوفل علي عبدالله الصفو، "أساليب الصياغة القانونية للنصوص الجنائية"، *مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية* ، مج ٢، ع ٦ ، (٢٠١٣).
٢٠. هلال حسين وسربسا احمد، "فلسفة التجنب الضريبي بين المنع والجواز"، *مجلة جامعة السعيد للعلوم الانسانية والتطبيقية* ، مج ٦،ع٣، (٢٠٢٣).
٢١. وداد بو قلع و مصباح حراق، "الجنات الضريبية وخسائر النظام الضريبي العالمي-الجزائر"، *المجلة الدولية للأداء الاقتصادي*، مج ٤ ،ع ١، (٢٠٢١).

سادساً: المصادر باللغة الانكليزية

1. Ronaldo De Melo Parreira Filho Advisor: Prof. Robert J. Cottrol: The Ethics Of Tax Avoidance School Of Business Institute Of Brazilian Issues – Ibi The Minerva Program Fall 2014 .
2. Glossary of tax terms. OECD. (n.d.). Retrieved January 2, 2024,
3. Gunn,TaxAvoidance,76Mich.L.Rev.733(1977-1978).
4. Steve Bond (IFS), Malcolm Gammie (TLRC) and John Whiting (TLRC): Tax avoidance , Green Budget, January 2006.

5. Judith Freedman : Defining Taxpayer Responsibility: In Support Of A General Anti-Avoidance Principle , [2004] Btr: No.4 Sweet & Maxwell And Contributors 2004.
6. Payne, D. M., & Raiborn, C. A. Aggressive Tax Avoidance : A Conundrum for Stakeholders , Governments , and Morality. Journal of Business Ethics.
7. Philips, John. DM Corporate Tax-Planning Effectiveness, The Role of Compensation-Based Incentives, the Accounting Review, Vol. 78, No3, 2003 .
8. ((Payne, D. M., & Raiborn, C. A. Aggressive Tax Avoidance : A Conundrum for Stakeholders , Governments , and Morality. Journal of Business Ethics. 2015.
9. Hadnum,Lee. The world's best tax havens, Taxcafe UK Ltd, England, 1st edition. 2011.
10. Benjamin Alarie on LinkedIn: "AI and the Future of Tax Avoidance, Tax Notes Federal, December 4, 2023 .

سابعاً: القوانين

١. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ النافذ .
٣. قانون ضريبة دخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل.