

عنوان البحث

الجوانب الموضوعية للجريمة الضريبية

حيدر ابراهيم عبد الحسين حديد¹، د. جورج لبكي¹

¹ الجامعة الإسلامية في لبنان، كلية الحقوق، قسم القانون العام.

HNSJ, 2025, 6(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj61/46>

المعرف العلمي العربي للأبحاث: arsrri.org/10000/61/46

تاريخ النشر: 2025/01/01م

تاريخ القبول: 2024/12/15م

تاريخ الاستقبال: 2024/12/07م

المستخلص

تعتبر مشكلة الجريمة الضريبية من أهم المشاكل التي تعاني منها الكثير من البلدان النامية وخصوصاً العراق، وتعد هذه المشكلة من الظواهر الخطيرة المنتشرة في كل بلدان العالم سواء في الدول المتخلفة أو المتقدمة، لذلك تقوم هذه البلدان بالسعي المستمر للحد من هذه الظاهرة ومكافحتها، لأنها تؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية، ومن ثم انخفاض الإيرادات العامة مما يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية للحكومة.

الكلمات المفتاحية: الجريمة - الضريبة - الجنائية.

RESEARCH TITLE

Substantive Provisions of Tax Crime

Haider Ibrahim Abdul Hussein, Dr. George Labaki¹

¹ Islamic University of Lebanon, Faculty of Law, Department of Public Law.

HNSJ, 2025, 6(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj61/46>

Arabic Scientific Research Identifier: arsr.org/10000/61/46

Received at 07/11/2024

Accepted at 15/12/2024

Published at 01/01/2025

Abstract

Tax crime is considered one of the most important problems that many developing countries suffer from, especially Iraq. This problem is considered one of the dangerous phenomena that is widespread in all countries of the world, whether in underdeveloped or developed countries. Therefore, these countries are constantly striving to reduce and combat this phenomenon, because it leads to a decrease in tax revenues, and then a decrease in public revenues, which negatively affects the government's tax revenues.

Key Words: crime, tax, criminal.

المقدمة

تحتل الإيرادات أهمية بالغة في السياسة المالية وتشكل الحجر الأساس في قدرات الدولة الانفاقية، وتعد الضرائب أحد مصادر التمويل المهمة التي تعتمد عليها كثير من الدول المتقدمة، كونها قليلة التأثير بالمتغيرات الخارجية، وقد تحتل أهمية بارزة في تمويل الموازنة العامة، فهي تسهم بشكل مباشر في تغطية النفقات العامة.

فإن ظاهرة الجريمة الضريبية تشكل عبئاً على الخزينة العامة من حيث قلة الإيرادات، ومن حيث الظلم الذي يمكن أن يلحق ببقية المكلفين من جراء عدم تطبيق النصوص الضريبية على المتهمين، كما أنها تؤثر على العادات الاجتماعية وعلى القيم الأخلاقية ومن حيث نظرة المجتمع إلى المتهم على أنه غير مجرم مما يدفع بالكثيرين إلى ذلك.

لقد اتسعت ظاهرة الجريمة الضريبية وتطورت على مستوى آلياته المتعلقة بأشكاله وصوره ليشمل جميع الضرائب بنسب متفاوتة. ويعزى السبب في ذلك إلى حصول اختلالات عميقة، لم تكن سبباً رئيساً في ميلاد الظاهرة فحسب، بل كانت التربة الخصبة والمناخ الملائم لتزايد أنواعها، وارتفاع المبالغ المالية غير المستحصلة لحساب خزينة الدولة، لعدة اسبابٍ سواء كانت سياسة، إقتصادية وإجتماعية.

أولاً: هدف البحث

يهدف هذه البحث إلى ما يلي:

1. معرفة أهم ما يميز الجريمة الضريبية عن غيرها من الجرائم.
2. معرفة أهم أسباب التشريعية والاقتصادية والإدارية لهذه الجريمة.
3. كشف أهم الآثار التي تترتب على هذه الجريمة.

ثانياً: مشكلة البحث

تعتبر الضريبة مصدر مهم من مصادر الدولة المالية، وعلى الرغم من ذلك فإن الكثير من المواطنين يسعون الى التهرب من دفعها بسبب قلة الوعي الضريبي لديهم، لذا فإن هذه المشكلة تتجسد في استمرار مكلفي الضريبة بالتهرب من دفعها عن طريق اتباعهم العديد من الاساليب المشروعة وغير المشروعة والذي يؤثر لاحقاً على حصيلة الإيرادات الضريبية وعدم تحقيق الاهداف المتوخاة من فرضها.

ثالثاً: فرضية البحث

نتج عن النظام الضريبي وتطبيقاته في الدول ومنها العراق ظاهرة خطيرة هي الجريمة الضريبية وهذه الظاهرة لها تأثير كبير على تحقيق الاهداف الضريبية والاجتماعية والاقتصادية.

رابعاً: منهج البحث

يعتمد البحث في أسلوبه على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة عن الجوانب ذات الصلة بموضوع البحث.

خامساً - هيكلية البحث:

نتناول دراسة هذا الموضوع في بحثين، إذ يتضمن المبحث الأول، ذاتية الجريمة الضريبية. بينما نعرض في المبحث الثاني على آثار وأسباب للجريمة الضريبية.

المبحث الأول

ذاتية الجريمة الضريبية

تعد الضريبة من أهم المصادر المالية للدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية وهي أداة فعالة لتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع وتشكل الضريبة مهما اختلفت صورها عبئاً على المكلف لذا يسعى جاهداً للتخلص منها بأية وسيلة إذا أخفقت محاولاته لنقل عينها على الآخرين ومع توسع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة هي الجرائم الضريبية وهي ظاهرة اقتصادية عامة لا تقتصر على بلد دون الآخر فهي تنتشر في الدول النامية أكثر من الدول المتقدمة اقتصادياً التي يتمتع مواطنوها بوعي ضريبي، وتعد الجريمة الضريبية من الجرائم الاقتصادية لما تحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني فضلاً عن الإخلال بمبدأ العدالة والمساواة بين المكلفين ونتيجة لذاتية القانون الضريبي جاءت ذاتية الجريمة الضريبية من حيث سماتها المتميزة عن المصطلحات والمفاهيم المشابهة إذ يتداخل مصطلح الجريمة الضريبية مع عدد من المصطلحات الأخرى مما يزيد من الصعوبات أكثر على مستوى التحديد ولأجل التعرف على ذاتية الجريمة الضريبية فقد قسمنا هذا المبحث على المطلبين الآتيين:

ولبيان المقصود بالجريمة الضريبية وذاتيتها بالتفصيل لا بد لنا من تقسيم هذا المبحث على مطلبين، إذ نوضح في المطلب الأول سمات الجريمة الضريبية، أما المطلب الثاني التمييز بين الجريمة الضريبية عما يشبهها

المطلب الأول

سمات الجريمة الضريبية

لعل من سمات الجرائم الضريبية بشكل عام هو أنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة للدولة، وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وتحديد قيمتها وضمان تحصيلها، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد وحتى يعد الفعل جريمة ضريبية لا يشترط فيه أن يخالف أحكام قانون الضريبة فحسب بل يشترط فيه أن يخل بمصلحة ضريبية، فضلاً عن أن يقرر له القانون جزاءاً جنائياً كالحبس أو الغرامة.

أغفل قانون العقوبات العراقي المصري واللبناني كغيره من القوانين تعريف الجريمة وهذا المسلك لا يعد قصوراً من المشرع فالأغلبية العظمى في القوانين العقوبات تسلك هذا المسلك، ومن الفقهاء من يعتبر هذا الأغفال قصوراً، وذلك غير صحيح لأن وضع التعريف من اختصاص الفقهاء وليس مهمة المشرع، ومع هذا أحياناً يضع المشرع بعض التعريف فأنه لا يستهدف عرضاً علمياً يقدر ما يقصد به ترتيب الأثار القانونية معنية⁽¹⁾.

وتعرف الجريمة بأنها " كل عمل مخالف لأحكام قانون العقوبات، وقانون العقوبات هو الذي يتضمن الأفعال المجرمة، ومقدر عقوبتها، وعرفت أيضاً الجريمة بأنها " فعل مشروع صادر عن إرادة جنائية يقرر القانون عقوبة أو تدبير احترازي. وتعرف الجريمة أيضاً بأنها (سلوك غير مشروع صادر عن إرادة إجرامية يقرر له الشارع جزاءاً جنائياً يتخذ صورة العقوبة أو تدبير احترازية)⁽²⁾.

ويمكننا تعريف الجريمة بأنها " كل عمل أو امتناع يقرر له القانون جزاء في صورة عقوبة أو تدبير عقابي مما ينص عليه

(1) محروس نصار الهيتي، شرح قانون العقوبات، (القسم العام)، مكتبة السنهوري، الطبعة الأولى، بغداد، 2021، ص 17.

(2) إبراهيم عبد نايل، قانون العقوبات، (القسم العام)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2021، ص 17.

قانون العقوبات. يتبين لنا أنّ الأثر المرتب على الأمر المخالف لنص من قانون العقوبات هو الجزاء العقابي بصورة عقوبة أو تدبير احترازي كالحبس أو الغرامة أو التدابير الاحترازية⁽³⁾.

وقد حاول الفقه وضع تعريف جامع للجريمة الضريبية؛ عرفها جانب من الفقه بأنها " كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقاباً⁽⁴⁾. وعرفها آخر من الفقه بأنها " عمل أو امتناع عن عمل مخالف للقانون الجنائي الضريبي ومعاقب بمقتضاه مستعملاً أحد الأفعال المنصوص عليها في القانون الضريبي على سبيل الحصر بقصد التهرب من الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً أو الامتناع عن الإفعال ألزاماً القانون الضريبي بها⁽⁵⁾.

وقد عرفها بعض الفقه بأن الجريمة الضريبية "هي كل سلوك يترتب عليه الإخلال بمصلحة الضريبة ويعاقب عليها القانون على مقارنتها بعقوبات جنائية سواء اتخذ هذا السلوك نشاطاً إيجابياً مثل (جريمة التهرب الضريبي) أو اتخاذ صورة نشاط سلبي مثل جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي⁽⁶⁾.

وقد عرف الفقه المالي الجريمة الضريبية بأنها "السلوك الذي يتخذه المكلف بهدف التخلص من الضريبة بصورة كلية أو جزئية⁽⁷⁾. وذلك باستعمال إحدى الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون: كأن يخفي نشاطه كلياً عن علم مصلحة الضرائب، أو يمتنع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات⁽⁸⁾.

ومن كل التعريفات التي تطرقنا إليها فيما يخص الجريمة الضريبية يتضح لنا أنه رغم اختلافها إلا أنها مكمله لبعضها بعض وتؤدي إلى استخلاص العناصر المكونة للجريمة وهي: -

- استعمال وسائل وطرق غير مشروعة.

- التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.

- صفة المكلف بالضريبة، شخص طبيعي أو معنوي.

- حرمان الخزينة العامة للدولة من الضرائب التي تؤول إليها.

ويمكننا من خلال ما تقدم من الآراء التي قيلت ان نستخلص تعريفاً للجريمة الضريبية، بأنها استعمال المكلف وسائل وطرق غير قانونية لكي يتخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً. تؤدي إلى حرمان الدولة من إيرادات الضريبة.

ولم يرد في التشريع العراقي تعريفاً واضحاً ومحددًا للجريمة الضريبية، الا انها تشمل كل مخالفة للقانون الضريبي بشكل يؤدي إلى التخلص من عبء الضريبة، كحالات محددة على سبيل الحصر حددتها المواد (56-57-58) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، فقد أورد المشرع العراقي في المادة (58) من قانون ضريبة الدخل النافذ عبارة الاحتيال⁽⁹⁾ والتي نصت على:

«يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على سنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها» الا انه لم

⁽³⁾ سمير عالية، شرح قانون العقوبات، (القسم العام)، المؤسسة الجامعية للدراسات والجامعية، بيروت، 2002، ص180.

⁽⁴⁾ احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص36.

⁽⁵⁾ إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية للإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، 2006، ص43.

⁽⁶⁾ حمادة خير محمود، السياسة الجنائية في مواجهة الجرائم الضريبية (دراسة مقارنة)، دار مصر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2019، ص15.

⁽⁷⁾ عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، 2015، ص78.

⁽⁸⁾ عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقية منع التهرب والازواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015، ص55.

⁽⁹⁾ المادة (58) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ.

يحدد طرق الاحتيال وذلك يحسب للمشرع، كون من الصعوبة احاطته بجميع أساليب الاحتيال التي تصلح ان تقوم بها جريمة الاحتيال، وكذلك ان أساليب الاحتيال تختلف من مجرم الى اخر ومن جريمة الى أخرى⁽¹⁰⁾ اما المادة (56) من القانون أعلاه فتضمنت جزاءات مالية ويعاقب عليها بالغرامة حيث نصت على:

«أولاً: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات التالية:1. من لم يتم بالواجبات المترتبة عليه..... او امتنع او تأخر في تقديم بيانات او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون»

مقابل ذلك حدد المشرع الضريبي المصري الحالات التي تعد جريمة ضريبية اذ نصت المادة (133) من قانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005 على ان «..... يعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال احدى الطرق الاتية.....»، أي ان المشرع ألغى عبارة (الاحتمالية) في القانون الملغى كي لا تتحدد الطرق الاحتمالية بالأفعال الواردة في نص المادة الأخيرة ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال احدى الطرق الاتية:

«1-تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع علمه بذلك او تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها 2-تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها 3-الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الاجل المحدد لتقادم دين الضريبة»⁽¹¹⁾.

أما المشرع اللبناني قد وضع تعريف محدد للتهرب الضريبي، حيث عرفه بأنه: كل عمل ينتج عنه تخفيض أو الغاء للضريبة، أو تأجيل التاريخ استحقاقها، دون وجه حق ينتج هذا التهرب الضريبي: -

1. العملية الصورية، وتتمثل كل اتفاق أو عمل به المكلفين ولا يعكس حقيقة ما اتفقوا عليه فعلياً بهدف إخفاء الانفاق الفعلي أو الغاية الحقيقية بغية تخفيض القيمة الضريبية المتوجبة أصولاً على العملية الفعلية.

2. كل عمل يقوم بها المكلف والتي بالرغم من كونها قانونية في الشكل، (ترمي بصورة أساسية إلى التهرب من دفع قيمة الضريبة المتوجبة أو الحصول على تخفيضات ضريبية دون حق)⁽¹²⁾.

على الرغم من أن الجريمة الضريبية صورة من صور الجريمة بصفة عامة، إلا أن للجريمة الضريبية مجموعة من الخصائص والسمات تشكل الإطار العام الذي يميزها، ولعل من أبرز خصائصها ما يأتي⁽¹³⁾.

أولاً: جريمة المستحدثة.

ثانياً: جريمة ذات الطابع مالي.

ثالثاً: من جرائم الخطر.

(10) نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها، بلا دار نشر، عمان، 1986، ص74.

(11) المادة (133) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل النافذ.

(12) المادة (11) من مرسوم رقم 2488 بتاريخ 2009/7/3 تحيد دقائق تطبيق أحكام البند 1 من المادة (10) من قانون المتعلق بالعملية الصورية، القانون رقم (44) تاريخ 2008/11/11 /قانون الإجراءات الضريبية اللبناني المعدل النافذ).

(13) ظافر محمد حمدي، طبيعة الخطأ في الجريمة الضريبية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، العراق، المجلد السادس، العدد (2)، 2021: ص460.

المطلب الثاني

التمييز بين الجريمة الضريبية عما يشبهها

تعد الجريمة الضريبية ذلك الاعتداء أو التهديد بالخطر الذي يمس بالحقوق والمصالح ذات الطابع المالي، فبالنظر إلى ما تسببه من ضياع لكثير من الموارد المالية للخزينة العامة فإن التشريعات الضريبية أولت اهتمامها في مجال مواجهة هذه الجرائم، للحد منها عن طريق تجريمها ومعاقبة مرتكبيها، وتتميز الجريمة الضريبية بوجه عام عن سائر الجرائم الأخرى بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة للدولة، وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيداً للقواعد التي من شأنها التحقق من توفر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد. وللوقوف على تمييز الجريمة الضريبية وطبيعتها من خلال النقاط التالية: -

أولاً: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

يقصد بالتجنب الضريبي، أن تُفرض الضريبة على تصرف معين قبل البيع أو الشراء لكنّ المكلف منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقيق الواقعة المنشئة لها. ومن أمثلة التجنب الضريبي امتناع المكلف عن شراء سلع استهلاكية مفروضة عليها ضرائب مرتفعة، وقد أيد الفقه إعطاء للشخص في تجنب الضريبة مستفيداً من عدم إحكام صياغة القوانين، متمسكاً مبدأ التفسير الشيق لنصوص التشريع الضريبي. بينما في التهرب الضريبي، يقوم الشخص بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة في نفس الوقت يقوم بالتهرب من دفع الضريبة⁽¹⁴⁾.

ثالثاً: التهرب المشروع (تجنب ضريبي) والتهرب غير المشروع (غش ضريبي)

التهرب المشروع هو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية والذي يطلق عليه تجنب الضريبة: كما هو حال تجنب الأفراد للنشاط الذي يؤدي إلى خضوعهم للضريبة؛ فإن هذا الأثر من آثار الضريبة قد يكون مقصوداً، أي أنّ المشرع يقصد مسبقاً تقليص الطلب على سلعة معينة (كأن تكون ضارة صحياً أو اقتصادياً). كما لا يدخل في معنى التهرب حالة الاستفادة من الثغرات القانونية، حيث يستفاد من عدم إحكام صياغة التشريعات الضريبية. للنفاد من هذه الثغرات الموحدة في هذه الصياغة، كما قام المكلف بهبة أمواله إلى الغير للتخلص من ضريبة التركات، وهذه الأحوال لا يخضع المكلف إلى الضريبة-دون أنّ يسمى ذلك تهرباً- إذ إن التخلص من الضريبة، يكون قبل حدوث الواقعة المنشئة للضريبة. ونرى أنّ تجنب الضريبة يختلف عن مفهوم التهرب، على الأقل من الناحية القانونية، فالتهرب جريمة يعاقب عليها القانون، أما التجنب فليس بذلك⁽¹⁵⁾. وعلى هذه إذن يعني التجنب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف. حقاً من حقوق الدستورية، وذلك باعتباره أنّ حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً. ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه⁽¹⁶⁾.

غير أنّ هناك بعض المحاولات التي تنطوي على سوء نية من قبل المكلفين بقصد تجنب الضريبة. وتتمثل هذه المحاولات بالبحث عن الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات الضريبية، والتي تمكن المكلفين من تجنب تأدية الضرائب المستحقة

(14) حسام ناصر الدين، الجريمة الضريبية في القوانين الضريبية والمقارن، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسلامية، لبنان، 2012، ص15.

(15) عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، (دراسة قانونية مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016، ص 162.

(16) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، 2015، ص63.

عليهم دون أن تترتب عليهم أية مسؤولية يعاقب عليها القانون (17).

ويمكن لتجنب الضريبة أن يكون مقصوداً من قبل المشرع نفسه، وذلك بهدف تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، أو قد يقوم المشرع بفرض الضرائب على جميع النشاطات التجارية والصناعية مستثنياً بعض النشاطات المرغوب بتميتها وتطويرها.

ويلاحظ أن المكلف يمكنه أن يتجنب تأدية الضريبة عن طريقتين:

الطريقة الأولى: وهي التجنب بالأسلوب الإيجابي، فيتم عن طريق النفاذ من الثغرات الموجودة في القانون (وليس بمخالفة القانون)، فعندما يستخدم المكلف طرقاً غير مشروعة فإننا أما تهرب ضريبي وليس تجنب، وعندما ينفذ المكلف من ثغرات القانون فمعنى ذلك أن العيب في القانون وليس في المكلف فتكون أمام تجنب ضريبي. وإن كان هذا العيب غير مقصود من المشرع، فعليه أن يسد الثغرات في قوانينه. فعندما يعمد المكلف إلى كتمان نشاطه، عبر إخفاء دفاتر التجارية الحقيقية، أو إنشاء أكثر من دفتر أما تهرب ضريبي، أما عندما يستفيد من ثغرات القانون فتكون أمام تجنب، فالمعيار هو المخالفة الضريحة للقانون بالوسائل الاحتياطية (18).

الطريقة الثانية: وهي التجنب بالطريقة السلبية، التي بامتناع المكلف عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، كأن يمتنع عن شراء وتفرض عليها ضريبة مرتفعة. على أن المكلف بالضريبة له الحق في تنظيم حياته الشخصية والمهنية والاجتماعية بالطريقة التي يرغبها ولا زور عليه، ما دام لم يخالف نصاً أو يلجأ إلى غش. ويلاحظ المشرع إذا لم يبادر إلى سد الثغرات وتعديل التشريعات: كان يلجأ إلى الامتناع عن استلام السلعة المستورة التي تستوجب فرض رسوم جمركية عليها (19).

أما التهرب غير المشروع هو مخالف المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيايل للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع بهذا الاعتبار هي مخالفات يعاقب عليها القانون. ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك، فقد يتم التهرب غير المشروع بامتناع المكلف عن تقديم بيانات بداخله، أو تقديم بيان كاذب، أو غير صحيح. والشكل الواضح للتهرب غير المشروع: هو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية دون أن تمر بالمراكز الخاصة لدفع الضريبة الجمركية (20). وعلى هذا إذن فالتهرب غير المشروع هو الذي يتضمن مخالفة قوانين الضرائب. فتتدرج تحته كل طرق الغش المالي من خلال ما تتطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتياطية للتخلص من أداء الضريبة. وقد يحصل الغش قبل فرض الضريبة، إذا يحاول المكلف بثتى الوسائل إخفاء وعاء الضريبة عن أعين الموظفين المختصين، وقد يحصل الغش بعد فرض الضريبة، إذ يحاول المكلف تهريب أمواله وممتلكاته من وجه جبأة الضريبة بمختلف الأساليب والحيل

وعلى الرغم من الاختلاف بين التجنب الضريبي والغش الضريبي فإنهما يلتقيان بعد نقاط أهم:

- أن كل منهما يؤدي إلى إنقاص حصيلة الضريبة؛ مما يدفع الدولة إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الحاصل في إيراداتها. وترتب على ذلك العديد من الآثار وأهمها زيادة نسبة العبء الضريبي الذي يتحمله المكلف والذي يؤدي إلى زيادة نسبة التهرب الضريبي وهروب رؤوس الأموال إلى الخارج.

(17) عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع والضريبي، مرجع سابق، ص 80.

(18) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 208.

(19) غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، 2003، ص 241.

(20) يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2010، ص 425.

- يتفق المفهومين من حيث هدف المكلف في التخلص من دفع الضريبة وعدم تحملها عبئاً.
- يتفق المفهومين من حيث أنّ كلاً منهما يردى إلى الإخلال بالنظام الضريبي، وهذا ما يظهر بصورة ضمنية عند تجنب المكلف دفع الضريبة، لا سيما إذا لم يكن هذا الإخلال متفقاً مع إرادة المشرع، إذ يتم في هذه الحالة توزيع الأعباء المالية بصورة مغايرة لما قصد المشرع⁽²¹⁾.

ثالثاً: التهرب الضريبي والغش الضريبي

يعرف التهرب الضريبي على أنه " سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير المشروعة قانوناً⁽²²⁾."

ويشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب الضريبي، وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حيناً وعدم دقة القيود حيناً آخر، وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد.

ويعرف الغش الضريبي على أنه (هو حينما يعمد المكلف إلى مخالفة نص من نصوص القانون بطريقة أو بأخرى من طرائق التفتن في الوسيلة، وبصفة خاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم المكلف بإخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن أعين الإدارة، أو يقوم بإظهار قدر ضئيل جداً من تلك المادة خلافاً للحقيقة)⁽²³⁾.

وصور الغش الضريبي كثيرة فبعضها تقع بمناسبة ربط الضريبة وتحديد وعائها. وبعضها الآخر تقع بمناسبة تحصيل.

نستنتج مما سبق أنه غالباً ما تتجسد الجريمة الضريبية بالغش الضريبي، لسبب اعتباره تهرباً غير مشروع من تأدية الضرائب، وبالتالي انتهاكاً صارخاً ومباشراً للقانون الضريبي، فمن خلاله يعمد المكلف إلى التملص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، مستخدماً أساليب يعاقب عليها المكلف بحد ذاتها، ومنها التزوير في القيود والسجلات الضريبية أو الامتناع عن تقديم الأوراق والمستندات اللازمة للإدارة الضريبية لتقدير الضريبة.

المبحث الثاني

أسباب وآثار الجريمة الضريبية

أن انتشار أي ظاهرة في مجتمع ما هي ألا انعكاس لمحيط توافرت فيه الشروط الملائمة والتي ساعدت في نموها واتساعها، والجريمة الضريبية واحد من هذه الظواهر التي تفتت في اغلب المجتمعات والتي اقترن وجودها بوجود الضريبة، فالجريمة الضريبية له أسباب عديدة ومتنوعة فلا يمكن حصرها جميعاً وذلك لاختلاف هذه الأسباب بطبيعتها ووسائلها من دولة إلى أخرى ومن نظام اقتصادي إلى آخر ومن وقت لآخر، كذلك تختلف هذه الأسباب باختلاف النظام الضريبي الذي تعتمد عليه تلك الدولة، وباختلاف درجة ثقافة وتطور المجتمع ومدى رصانة ومثانة الوعي الضريبي والشعور بالمسؤولية. لذا فإننا نوجز أهم أسباب وآثار الجريمة الضريبية في المطلبين.

(21) إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دار قندي، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص338.

(22) منصور ميلاد يونس، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004، ص182

(23) عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية، 2006، ص 200

المطلب الأول

اسباب الجريمة الضريبية

تعود الضريبة بالنفع العام على كافة المواطنين، مما يجعل فائدتها غير ملموسة للأفراد بشكل محدد، لأنها تدخل في نفوسهم أن اقتطاعها من ثروتهم هو بمثابة حرمانهم من نتائج أعمالهم أو ما كانوا يستمتعون به من تلك الأموال.

فمنذ القدم عمل المكلفون على التفتيش على السبل التخلّص من أداء الضرائب، ومحاولة إلقاء عبئهم على الغير، وهناك أسباب متعددة تدفع المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة، وبسبب خطورة الجريمة الضريبية لا بدّ من معرفة الأسباب التي تقف وراءها وهي التالية.

اولاً: أسباب اقتصادية

فعندما يحصل ازدهار اقتصادي، ترتفع أرباح المكلفين بالضريبة فيرى المكلف أن الضريبة هي مبلغ ضئيل بالنسبة إلى الأرباح التي يجنيها، لذلك يقوم بدفع الضريبة بدون تردد أو انزعاج⁽²⁴⁾.

أما في حالة الانكماش الاقتصادية وانخفاض معدل الأرباح من الأعمال التجارية، يرى المكلف أن ما يدفعه من ضرائب هو أكثر مما يجنيه من أرباح، لذلك سينزعج ويميل عند توجب الضريبة، فيقوم بالتفتيش عن أي وسيلة من وسائل الغش الضريبي للحوّل دون دفع الضريبة، وذلك للمحافظة أكثر ما يمكن على مشروع الاقتصاد من الخسارة إلى الإفلاس.

ثانياً: الاسباب التشريعية

يمكن توضيح هذه الأسباب كالآتي:

1. عيوب القاعدة التشريعية وقواعد فرض الضريبة

على الرغم من التطورات الكبيرة التي حدثت في العراق بعد عام 2003، والتي أدت إلى ظهور طبقة جديدة في المجتمع العراقي، إتصفت بسعة إمكاناتها المالية نتيجة المكاسب والأرباح التي تحقّقها، فإنّ النظم الفنية لم تشهد تطوراً يتناسب وهذه التغيرات الواسعة، مما أفضى إلى بقاء القسم الأوفر من المدخولات المتقادمة لهذا الطبقة بعيدة عن الخضوع للوسائل والأدوات التي يستخدمها النظام الضريبي، بل يتيح لها استمرار التهرب منه⁽²⁵⁾.

فإخلال الدولة بمبدأ العدالة الضريبية يترك آثاراً نفسية لدى المكلف، تكون مدعاة لحمله على التهرب، إلا إذا أيقن أنّه يسهم بتغطية النفقات العامة للدولة، بنصيب يتناسب مع دخله لذلك فإنّ أي عيب في صياغة نصوص القانون قد يترتب عليه إعتداء على قاعدة العدالة الضريبية، ومن ثم ينبغي أن تكون قواعد الضريبة عامة ومجردة لا لبس ولا غموض لدى السلطة المالية والمكّلف على السواء⁽²⁶⁾. وعليه ومن أجل تحقق قاعدة اليقين في المجال الضريبي يجب أن يتوافر أمران:

أ - أن تتسم صياغة نصوص التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس، وتمنع أو تحد من المنازعات الضريبية بين السلطة الإدارية والمكّلفين، وأيضاً تمنع أو تقلل حالات التهرب الضريبي.

(24) فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، مرجع سابق، ص 79.

(25) عبد الكريم طاهر مهدي، النظم الضريبية في سياسة الإنماء الاقتصادي مع التركيز على العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 1984، ص 343.

(26) إبراهيم حميد محسن الزبيدي، الصياغة التشريعية المثلى ركن أساس للإصلاح الضريبي، بحث مقدم إلى الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية العراقية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية، 2006، ص 87.

- على الدولة أن تجعل التشريعات الضريبية بمختلف درجاتها والقوانين والأنظمة والقرارات وكل ما يتعلق بتنظيم العمل الضريبي تحت يد المكلفين بالاستعانة بوسائل النشر والإعلام التي تسهم في رفع الوعي القانوني عمومًا والضريبي خصوصًا⁽²⁷⁾.

2. الغموض وعدم وضوح النص التشريعي

كثيرًا ما تصدر القوانين الضريبية وهي مشوبة بصياغة مبهمّة، مما يجعله عرضة لتعدد التفسير، وظهور الخلاف ما بين الإدارة المالية والمكلف، فإذا رفع النزاع إلى القضاء فإنّ الأمر ينتهي إلى تفسير لم يقصده المشرع مما يضيع حق الحزينة العامة، ولا سيما إذا أخذ القضاء بالتفسير الذي يكون في مصلحة المكلف⁽²⁸⁾.

إذ نصت الفقرة (1) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي 113 لسنة 1982، المتعلقة بمصادر الدخل الخاضعة للضريبة على إخضاع أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن الضريبة الدخل، وهذا يعني أنّ المشرع ساوى بين مفهوم الصنائع والمهن، في حين أنّ هناك إختلافًا كبيرًا بينهما⁽²⁹⁾.

ويرى الباحث ضرورة إعادة صياغة القوانين الضريبية بحيث تراعي فيها البساطة، وعدم الغموض، سواء من جانب الإدارة الضريبية أو المكلف، وقد نجحت الدول المتقدمة بالحد من ظاهرة التهرب عن طريق صياغة النصوص الضريبية بصورة واضحة دون أن تترك للمكلف فرصة الاستفادة من الثغرات القانونية للتهرب من الضريبة أو تجنب دفعها، في حين نجد أنّ الدول النامية ومن ضمنها العراق لا تعير هذه النصوص الاهتمام المطلوب، الأمر الذي يؤدي إلى التهرب والازدواج الضريبي.

3. إنعدام الاستقرار التشريعي وكثرة التعديلات

إنّ التشريعات المتعددة والمتلاحقة وما يدخل عليها من تعديلات متكررة، تعدّ من مشكلات الضريبة ومنها عدم قدرة السلطة المنفذة لنصوص القانون على الإلمام؛ بسبب كثرة التعديلات التي يصدرها المشرع وسرعتها، ويترتب على ذلك احتمالات تهرب المكلف من دفع الضريبة، وقد تسببت التعديلات الضريبية في العراق، ومن كثرة التفسيرات من قبل سلطة المالية بفتح الباب أمام المكلف للتهرب من الضريبة إذ شهد قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 منذ صدوره أكثر من 11 تعديلًا خلال عشرين سنة، حيث إنّ لهذه التعديلات الأثر السلبي في الاقتصاد العراقي بصورة عامة.

ويرى الباحث أنّ إدخال التعديلات الضريبية بصورة متدرجة، وبعد المشاركة والتشاور الكامل من جانب الأفراد خارج الجهاز الحكومي، حتى تقلل الآثار السيئة لتعديل القانون الضريبي قدر الإمكان؛ لأنّ التغييرات السريعة في التشريعات الضريبية تؤدي إلى التأثير بصور سيئة في محددات النمو الاقتصادي، ويرجع ذلك إلى الوقت الذي يضيعه دافعو الضرائب في التفهم والاستيعاب والاستجابة للقانون الجديد. وهذا ما حدث في العراق عام 2004 حيث أدخلت تعديلات كثيرة على النظام الضريبي بصورة سريعة ومفاجئة من قبل سلطة الائتلاف دون الأخذ بنظر الاعتبار ظروف العراق الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

²⁷ (طاهر الجنابي، دراسات في المالية العام، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1999، ص142.

²⁸ (شهداء جمعة منجي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بابل، كلية القانون، العراق، 2003، ص 40-42.

²⁹ (نص المرجع: ص44.

ثالثاً: الأسباب الإدارية.

عدم دقة حصر المكلفين، أي تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة، وتدوين أسماؤهم في السجلات الضريبية، فالدقة تعني نجاح الإدارة الضريبية، وعدم إتاحة الفرصة للتهرب الضريبي والعكس صحيح، ولهذا لا بد من وجود سجل وملاك دقيق للتسجيل مع اعتماد الجوانب التكنولوجية. وتدني المستوى العلمي للملاكات العاملة في الإدارة الضريبية (بلا شك أن تدني المستوى العلمي للملاك الضريبي لا بد أن يؤثر في رفع معدلات التهرب الضريبي، في النهاية فكلما تحسن الملاك بمستوى رفيع من العلم في مجال التخصص الدقيق كانت إمكانية إحكامه وسيطرته على فرص التهرب أكبر). وعدم وجود إدارة لمكافحة التهرب الضريبي، وضعف مبدأ التخصص المهني الأمر الذي يتطلب معالجة النواقص عن طريق مراجعة شاملة خاصة في الجوانب التشريعية، وإيجاد طرائق فنية ورقمية لقياس ظاهرة التهرب الضريبي وصرامة أسلوب الجباية، إن التوقيع على وثيقة التقدير تعد تبليغاً على عملية دفع الضريبة، وأن عملية عدم الدفع في المدة التي يحددها القانون ستؤدي إلى مضاعفة المبلغ، أو إضافة نسبة معينة على أصل المبلغ الأمر الذي يؤثر في المكلف حتى ولو استحصل الموافقة على التيسير، أو التأجيل، مما يخلق وضع نفسي لدى المكلف يدفعه إلى سلوك طرائق التهرب باعتبار أن القانون لا يراعي الظروف المالية والاجتماعية والاقتصادية للمكلف في مدة التحاسب الضريبي. إذ جاء في المادة (44-49) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (13) لسنة 1982 على السلطة المالية تبليغ المكلفين خطياً بدفع الضريبة ويكون مقدارها معيناً وكذلك استحقاقها، ويعد التوقيع على المذكرة تبليغ للمكلف وعليه الدفع وإذا لم تدفع الضريبة خلال (21) يوم من تاريخ التبليغ يضاف إليها 50% من مقدار الضريبة ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفع المكلف خلال (21) يوم بعد انقضاء المدة الأولى كما إن للسلطة المالية تقسيط الضريبة إذا وجدت أسباباً مبررة للتقسيط.⁽³⁰⁾

المطلب الثاني

أثار الجريمة الضريبية

إن ظاهرة الجريمة الضريبية بجميع أنواعها لها دور كبير في التأثير على عملية التراجع الاقتصادي بصورة عامة، ومن ثم تتصل بهذه العلاقة سلسلة من الحلقات ذات الاعتمادية المتتالية فهو يؤدي إلى إضعاف فاعلية الضريبة من خلال إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، وتحقق العدالة، وتحسن توزيع الدخل، وتقلل الفوارق بين الطبقات مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما تساهم في تقييد الإستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية، وهناك مجموعة من الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تحدث من جراءها يمكن التوصل إلى طبيعة الأثر على حجم الإدخار والاستثمار والإستهلاك والعدالة في توزيع الدخل.

الجريمة الضريبية علاوة على أنه يشكل ضياعاً لأموال الخزنة العامة بقدر التهرب الذي تم فإن له آثاراً متعددة " مالية وإقتصادية وإجتماعية " ذات أبعاد بعيدة والتي تم توضيحها كما يأتي:

أولاً: الآثار المالية

إن للجريمة الضريبية آثار سلبية كبيرة تلحق بالخزينة العامة للدولة وذلك من خلال انخفاض قيمة الحصيلة الضريبية مما يؤثر على قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها وقيامها بوظائفها المختلفة وعدم تحويلها لمشاريع التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع مما يدفع الدولة الى اللجوء لمصادر التمويل المختلفة (الأصدار النقدي الجديد، الاقتراض) لغرض

³⁰ () سمرمد عباس جواد، اساليب التهرب الضريبي في العراق، مجلة وزارة المالية، بحث مؤتمر الاصلاح الضريبي في العراق، 2000، ص 65.

مواجهة الالتزامات الملقاة على عاتقها. ومن أبرز آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية هي ... (31).

- تتمثل أخطر نتائج للجريمة الضريبية من خلال الأضرار بالخصينة العامة للدولة وذلك بسبب انخفاض حصيلة الضرائب مما سيؤدي الى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها الى العمل على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب المالية (32).

إن تعدد أنواع الضرائب وأرتفاع أسعارها يؤدي الى زيادة التهرب الضريبي والمتهربين منها وذلك بسبب وصول أسعار الضريبة الى مستويات عالية تفوق طاقة المجتمع الضريبي مما يؤدي الى أرتفاع عدد المتهربين من تسديد الضرائب مما يعد عاملاً عكسياً وسلبياً وليس إيجابياً.

- إن عملية التهرب الضريبي تؤدي الى نقص الحصيلة الضريبية للدولة مما يدفع الحكومة الى الاقتراض أو الى الأصدار النقدي الجديد، بما يصاحبه من مخاطر نتيجة لما قد يؤدي ذلك من تضخم وأرتفاع في الأسعار، من شأنه الأضرار في الطبقات الفقيرة بالأضافة الى قد ما يصاحب القروض الخارجية من ضغوط سياسية قد تهدد الأستقلال السياسي والأقتصادي للدولة (33).

هذا فضلاً عما يؤدي إليه التمويل بالعجز من أخلال بقواعد العدالة الأجتماعية وتحميل أصحاب الدخل الثابتة والمحددة بمزيد من العبء نتيجة التضخم وأرتفاع الأسعار.

- قد تلجأ الدولة في بعض الأحيان في سبيل مكافحة التهرب الضريبي الى الكثير من النفقات العامة بدلاً من توجيهها الى تحقيق المزيد من الخدمات العامة والمشروعات الأقتصادية والأجتماعية التي تعود بالنفع على جميع أفراد المجتمع وخاصة الطبقات الفقيرة التي تسعى الدولة لتحقيق الرفاهية الأجتماعية لأفراد المجتمع.

- قد تلجأ الدولة في بعض الأحيان الى الأستعانة بالأموال المخصصة للخطة الأقتصادية لتمويل مشاريع التنمية الأقتصادية وهي التي يتم تخصيص مثل هذه المبالغ إليها من عائدات النفط التي تستلمها الدولة سنوياً حيث تقوم الدولة بسد العجز الظاهر في الميزانية من خلال الأستلاف من حصة الخطة الأقتصادية. بما أن التهرب الضريبي سيزيد من عجز الموازنة وأن أعماده على مبالغ خطة التنمية تؤدي الى مشاكل كثيرة منها تعميق الضغوط التضخمية، ويؤدي الى أيقاف تنفيذ مشاريع الخطة الأنتاجية (34).

ثانياً: الأثار الاقتصادية

قد يؤدي تفشي ظاهرة الجريمة الضريبية، وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى تشجيع الأفراد، والشركات لغرض العمل في هذه الأنشطة لما له من أثر بالغ في التهرب من الضريبة، وقد تكون تلك الأنشطة غير مفيدة بالنسبة للمجتمع ومع ذلك يتجه الأفراد للاستثمار فيها، نظراً لما تتميز به من إمكان التهرب الضريبي (35).

أن الجريمة الضريبية تؤدي إلى أضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمار اللازم للتنمية، وإلى أضعاف فاعلية

³¹ (محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2002، ص473.

³² (عبد العال الصكيان، مقدمة في المالية العامة، الجزء الاول، بدون دار نشر، 1972، ص185.

³³ (محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سابق، ص473.

³⁴ (عروبة معين الراوي، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي الدخل في العراق (بحث تطبيقي)، دبلوم عالي (ضرائب) معادل للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، 2008، ص42.

³⁵ (حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1983، ص485.

الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي بما يخدم أغراض التنمية، وتحقيق العدالة في توزيع الدخل، وكبح جماح الاستهلاك، ومكافحة التضخم الذي يُصاحب عملية التنمية⁽³⁶⁾. ومن المعروف أن الضرائب تمتلك تأثيراً حقيقياً على حجم الإستهلاك الخاص، ذلك من خلال تقليص معدلات الإنفاق الإستهلاكي الخاص ومنعه من الزيادة وتحقيق وفورات تمكن الدولة من إعادة استثمارها⁽³⁷⁾.

3. الآثار الاجتماعية

عدم المساواة والتهرب الضريبي يخل إخلالاً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منه دائماً المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة. ومن الآثار أيضاً تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين، وتدهور عامل الصدق في المعاملات، وتعميق الفوارق الاجتماعية. مما تقدم يتضح أن الآثار المتعددة الناجمة عن التهرب الضريبي تساهم في إضعاف تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما تؤثر على إدارة المشاريع والأنشطة الاقتصادية، وتحد من المنافسة بين المشاريع الاقتصادية والاجتماعية، وتُسهم في خفض المستوى العام للأسعار، كما يؤدي التهرب إلى زيادة معدلات الضرائب وفرض ضرائب جديدة مما ينعكس على التطور والبناء الاقتصادي والاجتماعي في الدول النامية⁽³⁸⁾.

الخاتمة

بعد الانتهاء من استعراض وتحليل موضوع (الجوانب الموضوعية للجريمة الضريبية)، لابد ونحن في الختام أن نورد أبرز الاستنتاجات التوصيات والتي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث وهي:

أولاً: الاستنتاجات

1. ان اعتماد الموازنة العامة في العراق على العوائد النفطية بشكل اساسي لتمويل نفقاتها له انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، بسبب تأثير هذه العوائد بالمؤثرات الداخلية، والخارجية الامر الذي يتطلب ايجاد مصادر اخرى للتمويل يتم الاعتماد عليها كالإيرادات الضريبية لما تتمتع به هذه الإيرادات من دوريه، وانتظام فضلاً عن غزارة حصيلتها.
2. تعريف الجريمة بأنها "ظاهرة يحاول بواسطتها المكلف بالضريبة التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً عن قصد، وذلك دون نقل عبئها إلى الغير، باستعماله وسائل وطرق مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في النهاية إلى حرمان الدولة من الضريبة".
3. إن عدم مراعاة القواعد الضريبية في فرض ضرائب غير ملائمة من حيث توقيت دفعها يصبح عبئاً كبيراً على المكلفين وعدم تحقيق المساواة في الدفع، كما أن هناك نقاط ضعف ومشكلات يتعرض لها المكلفين خلال مراحل فرض الضريبة تؤدي الى التهرب الضريبي.

³⁶ () محمد حامد، الفحص الضريبي علماً وعملاً، مرجع سابق، ص473.

³⁷ () سمر النجار، التهرب الضريبي واثاره الاقتصادية في الدول العربية، رسالة ماجستير مقدمه الى الجامعة المستنصرية، كلية الأداة والاقتصاد، 2003، ص55.

³⁸ () صالح حسن كاظم، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، بحث مكافحة التهرب الضريبي، ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بدون سنة، ص30.

4. أن أحد الأسباب التي أدت إلى تعميق الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية، هي كثرة وتعدد وتشابك القوانين الضريبية المطبقة حيث تعرضت أحكام هذا القانون إلى تعديلات كثيرة ومتواصلة أوجد حالة من عدم الاستقرار القانوني في تطبيقه، فضلاً عن المبادئ القانونية والفنية الجديدة التي جاءت بها تلك التعديلات والتي خلقت مزيداً من الغموض لأغلب (المخمنين، المدققين، المكلفين) وكانت النتيجة أخفاً إلى حد ما في تطبيق نصوص قانون ضريبة الدخل من لدن الإدارة الضريبية.

ثانياً: التوصيات

1. على المختصين بالسياسة المالية في العراق، ضرورة التنوع في مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة، والتميز بين الإيرادات المختلفة، والاعتماد على المصادر التي لا تتأثر بالتغيرات الخارجية مثل الضرائب، وتوجيه النفقات العامة بالشكل الذي يمكن السياسة المالية من تحقيق أهدافها.
2. فيما يخص تعريف المشرع العراقي لظاهرة الجريمة الضريبية، فإن المشرع لم يعرفها ولو بصورة مبسطة، فينبغي على المشرع العراقي: وضع تعريف خاص به للجريمة الضريبية، وليس فقط الاكتفاء بتعريف الفقهاء ووضع الجزاءات لمواكبة أقرانه (المشرعين الفرنسي واللبناني) ووضعه في تعريف جامع مانع لمواكبة تطورات المجتمع، وذلك عبر تحديد مفهوم الجريمة الضريبية بصورة أكثر شفافية، ومعرفة الظاهر المالية والاجتماعية والاقتصادية المختلفة، لا سيما إذا ما كانت هذه الظواهر صعبة التحديد.
3. تؤدي صياغة القانون الضريبي دوراً رئيساً في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب، ولذلك ينبغي أن يتوافر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والابتعاد عن النصوص كافة التي قد تثير اللبس أو الغموض، فترك الباب مفتوحاً لتفسيرات واجتهادات عادة ما تؤدي إلى كثرة الثغرات وارتفاع نسبة التهرب الضريبي، ويجب أن يتوافر في صياغة القانون كل ما تتطلبه قاعدتي اليقين والملائمة، وأن يكفل القانون للمكلف حقوقه وللإدارة الضريبية الضمانات اللازمة كافة لربط وتحصيل دين الضريبة. وهذه كلها أمور متصلة بوضوح النصوص التشريعية، فاليقين يقتضي أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب دين الضريبة وموعد وكيفية أدائها حتى لا يصبح المكلف تحت رحمة موظفي الإدارة الضريبية، والملائمة تقتضي أن ينص على جباية الضريبة في الموعد وبالكيفية التي تكون ملائمة للمكلف، فضلاً عن ضرورة أن ينص التشريع الضريبي على ضمانات للمكلف تكفل له الحماية من خطأ أو تعسف الإدارة الضريبية.
4. أن تعمل وسائل الاعلام والمؤسسات التربوية والمنظمات المعنية على التبصير بأهمية التعاون مع السلطات الضريبية، وأن تفعل المؤسسات التربوية، والجهات الإعلامية، محاولة لزيادة الوعي بمشروعية وأهمية العمل الضريبي.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب

1. إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية، دار قندي، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
2. إبراهيم عبد نايل، قانون العقوبات، (القسم العام)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2021.
3. إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية للإيرادات للدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، 2006.
4. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
5. حمادة خير محمود، السياسة الجنائية في مواجهة الجرائم الضريبية (دراسة مقارنة)، دار مصر للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، 2019.
6. سمير عالية، شرح قانون العقوبات، (القسم العام)، المؤسسة الجامعية للدراسات والجامعية، بيروت، 2002.
7. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
8. طاهر الجنابي، دراسات في المالية العامة، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1999.
9. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية، 2006.
10. عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات، (دراسة قانونية مقارنة)، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2016.
11. عباس نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، 2015.
12. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، 2015.
13. عبد العال الصكبان، مقدمة في المالية العامة، الجزء الأول، بدون دار نشر، بغداد، 1972.
14. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقية منع التهرب والازواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015.
15. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، 2003.
16. فوزت فرحات، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، دار النهضة العربية، لبنان، 2009.
17. محروس نزار الهيتي، شرح قانون العقوبات، (القسم العام)، مكتبة السنهوري، الطبعة الأولى، بغداد، 2021.
18. محمد حامد عطا، الفحص الضريبي علماً وعملاً، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2002.
19. منصور ميلاد يونس، المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، ليبيا، 2004.
20. نائل عبد الرحمن، ضريبة الدخل احكامها والجرائم الواقعة عليها، بلا دار نشر، 1986.
21. ياسر حسين بنهس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2015.

22. ياسر خميس محمد العامري، الحماية الجنائية لضريبة الدخل، (دراسة مقارنة)، مكتبة القانون المقارن، الطبعة الأولى، بغداد، 2019.
23. يسر أنور علي، شرح النظريات العامة للقانون الجنائي، القاهرة، مصر، دار النهضة العربية، 1979.
24. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2010.

ثانياً: الرسائل والمطاريح

1. حسام ناصر الدين، الجريمة الضريبية في القوانين الضريبية والمقارن، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسلامية، لبنان، 2012.
2. سرمد النجار، التهرب الضريبي واثاره الاقتصادية في الدول العربية، رسالة ماجستير مقدمه الى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2003.
3. شهلاء جمعة منجي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بابل، العراق، 2003.
4. عبد الكريم طاهر مهدي، النظم الضريبية في سياسة الإنماء الاقتصادي مع التركيز على العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 1984.
5. عروبة معين الراوي، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي الدخل في العراق (بحث تطبيقي)، دبلوم عالي (ضرائب) معادل للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد، 2008.
6. لقاء عبد الستار جيجان العيساوي، جرائم الاقرار الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة تكريت، جامعة تكريت، العراق، 2011.

ثالثاً: المجالات والمؤتمرات

1. إبراهيم حميد محسن الزبيدي، الصياغة التشريعية المثلى ركن أساس للإصلاح الضريبي، بحث مقدم إلى الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية العراقية، الدائرة الاقتصادية، قسم السياسة الضريبية، 2006.
2. سرمد عباس جواد، اساليب التهرب الضريبي في العراق، مجلة وزارة المالية، بحوث مؤتمر الاصلاح الضريبي في العراق، 2000.
3. صالح حسن كاظم، قسم البحوث والدراسات، دائرة الشؤون القانونية، بحث مكافحة التهرب الضريبي، ضرورة ملحة في الحد من الفساد، بدون سنة نشر.
4. ظافر محمد حمدي، طبيعة الخطأ في الجريمة الضريبية، مجلة جامعة تكريت للحقوق، العراق، المجلد السادس، العدد (2)، 2021.

رابعاً: القوانين

1. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ
2. قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل النافذ.
3. قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (44) لسنة 2008 المعدل النافذ.