

التهرب الضريبي في العراق (الأسباب والحلول)
Tax Evasion in Iraq (Causes and Solutions)

م. د. كمال علي حسين

مديرية تربية ذي قار

Kamal Ali 355@yahoo.comn

المخلص :

تعد جريمة التهرب أو التملص من دفع الضرائب من الجرائم المتفشية في أغلب دول العالم ومنها العراق ، إذ يسعى أغلب المكلفين بدفعها عادة إلى التخلص من دفعها إلى السلطة المختصة بجبايتها باستخدام شتى الوسائل الإحتيالية ، أو محاولة تقليل المبالغ الواجب دفعها كضريبة إلى أقصى الحدود ، وهذا الجريمة في حقيقة الأمر لها جذورها التاريخية الموعلة في القدم ، إذ ارتبطت النظم الضريبية في أغلب الدول بجشع الحكام أو الحكومات ، وميلها إلى إستيفاء الضرائب بمناسبة وبدونها ، وبمبالغ كبيرة ترهق كاهل المكلفين بها ، أو الأشخاص المفروضة عليهم ، مما ولد الشعور لدى أغلب الشعوب بأنها عقوبة مفروضة عليهم وليست مبالغ تفرض على المواطنين فيها ، لغرض تنمية الإيرادات العامة في الدولة ، ومن ثم صرفها لإشباع الحاجات العامة لجمهور المواطنين في الدولة لاحقاً .

الكلمات المفتاحية: الضريبة ، التهرب الضريبي، الاسباب، الحلول.

Tax Evasion in Iraq (Causes and Solutions)

Abstract

The crime of evasion or evasion of the payment of taxes of crimes is prevalent in most countries of the world, including Iraq. As most of the payers usually seek to get rid of their payment to the competent authority to collect it using various fraudulent means, or attempt to reduce the amounts to be paid as a tax to the maximum extent. In fact, the tax system in most countries has been linked to the greed of rulers or governments, and their tendency to pay taxes on occasion and without it, and in large amounts burdens the burden of those charged or the people imposed on them. And it is generated the feeling of the majority of the people that it is a penalty imposed on them and not amounts imposed on citizens, for

the purpose of the development of public revenues in the state, and then disbursed to satisfying the public needs of the public of citizens in the state later.

المقدمة :

منذ نشأة نظام جباية الضرائب لأول مرة ولحد الآن ، تعاني مختلف الدول من داء الإمتناع أو التهرب من دفع الضريبة ، إذ من المعروف أن المال يعد من أئمن وأعز الأشياء إلى معظم الناس ، فمن الصعب على الشخص أن يشقى ويكد لجمع الأموال ومن ثم يقوم بدفع جزء منها إلى السلطة الحاكمة أو الدولة ، مع ملاحظة أن العديد من الثورات قد نشبت قديماً على الحكام بسبب فرض تلك الضرائب وفي العديد من الدول ، بسبب كون تلك الضرائب كانت تفرض بدون قوانين أو ضوابط تحكمها ، سوى رغبات وجشع الحكام ، ولتصرف لاحقاً في مجالات الهدر والتبذير ، فلا ينال الشعب من فوائدها شيئاً .

فكان التهرب من دفع الضريبة يعد نصراً على الحكام المستبدين في حينها ، وكان ذلك يعد من طرق مقاومة هؤلاء الحكام أو حكوماتهم ، بل إن أغلب الشعوب ناضلت طويلاً من أجل تقنين هذه الضرائب ، وإعطاء سلطة فرضها للشعب وليس للحكام ، وعن طريق ممثليه في المجالس النيابية¹ .

أما في هذا الوقت الذي أصبح فيه فرض الضرائب يتم وفق القوانين المشرعة من قبل ممثلي الشعب ، وأصبح فرضها وجبايتها يتم وفق أساليب وطرق محددة ، تحكمها القوانين الحاكمة لها ، فلا تزال رواسب التهرب من الضرائب ، أو ما يعرف حالياً (بجريمة التهرب الضريبي) تسري في أوساط أغلب الشعوب ، وكأنه داء عضال يأبى الشفاء ، أو داء يتوارثه الأبناء من الأباء .

فتجد أغلب المكلفين بدفع الضرائب ، يحتالون للتهرب من دفع الضريبة أو على أقل تقدير التقليل منها أو من مبالغها المحددة ، بموجب القوانين الضريبية الناظمة لها ، باستعمال شتى الطرق والأساليب المؤدية لذلك² .

أولاً - مشكلة البحث :

تتحدد مشكلة البحث ، في وضع تصور عن أسباب ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته ، وهل نجحت تلك الطرق في تحقيق أهدافها الرامية إلى القضاء على هذه الظاهرة أو التقليل منها إلى حد كبير من عدمه ؟ وبتعبير آخر ، تحديد فاعلية تلك الطرق والعلاجات في وضع حد لمشكلة التهرب الضريبي .

ثانياً - أهمية البحث :

تبرز أهمية الدراسة في كون البحث عن وسائل ناجعة لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي على نحو علمي منظم ، يحافظ على أموال المكلفين من جهة و يؤدي إلى تحصيل الدولة لمبالغ

الضريبة من جهة أخرى ، ومن ثم الوصول الى رفع معدلات الالتزام بموجبيات القوانين الضريبية والخضوع لها من قبل المكلفين ، للوصول إلى حلول تقضي على حالات التهرب الضريبي أو الحد منها على أقل تقدير ، هو جانب مهم في مختلف الدول ومنها العراق ، لإيجاد موارد مالية للخزانة العامة بالإضافة إلى الإيرادات المالية الناتجة من بيع المنتجات النفطية وغيره

ثالثاً - هدف البحث :

يهدف البحث إلى تقديم تحليل لظاهرة التهرب الضريبي في العراق ، وبيان أسبابها والعقوبات المفروضة على مرتكبيها ، ومن ثم محاولة تقديم مقترحات وحلول لمعالجة تلك الظاهرة .

رابعاً - فرضية البحث :

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها أنه إذا ما تم وضع النقاط على الحروف فيما يتعلق بتحديد أسباب جريمة التهرب الضريبي ، أو وضع اليد على أسبابها وآليات مكافحتها بإحكام ، فإنه يمكن الوصول إلى معدل عالي من الإلتزام بموجبيات القوانين الضريبية ، وما يؤدي إليه ذلك لاحقاً من آثار إيجابية تصب في الصالح العام للمواطنين في الدولة .

خامساً : منهجية البحث :

لتوضيح خفايا الموضوع ، ولكشف الضباب عن ثناياه ، سوف يتم تقسيم الدراسة إلى مبحثين ، يتناول الأول منهما : تقديم تعريف أو توضيح لماهية التهرب الضريبي ، وأسباب هذا التهرب ، والثاني : يخصص لعرض الجزاءات القانونية المفروضة على المتهرب ، والوسائل والإجراءات المطلوب القيام بها لمواجهة هذه الحالة ، يسبقهما تمهيد بسيط للموضوع .

تمهيد :

قبل اللوج في دهاليز توضيح مفهوم عملية التهرب من دفع الضرائب taxes ، أو ما عرف (بجريمة التهرب الضريبي) ، لا بد لنا من توضيح المقصود بالضريبة ذاتها وخصائص هذه الضريبة ، ولو بشكل مبسط .

فالمشروع العراقي درج على أن يعرفها وفي مختلف قوانين الضرائب بأنها : ضريبة الدخل أو العقار أو العرصات ، المفروضة بموجب هذا القانون³ .

كما إن الضريبة قد عرفت بأنها اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة دون مقابل محدد ، وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لمقدرتها التكلفة⁴.

فالضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من المكلفين ، بوسائل السلطة العامة ، بصورة نهائية ، بما يتوافق مع مقدرتهم التكلفة ، دون مقابل خاص من الخدمات ، وذلك في سبيل تغطية الأعباء العامة بصورة أساسية ، أو في سبيل تحقيق الأهداف التي تحددها السلطة العامة ، فالضريبة هي عمل سيادي بامتياز⁵.

كما أنها تعد فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة ، أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة⁶.

وبالنظر لما تقدم من تعاريف ، يتضح أن للضريبة العديد من الصفات أو الخصائص أهمها :

- 1- **إنها إقتطاع نقدي** : وهذا يعني بأن الضرائب في الوقت الحاضر يتم تسديدها عن طريق دفعها بالنقد ، وليس كما كان يتم سابقاً من تحصيلها بشكل عيني ، كدفع كمية من المحصولات ، على سبيل المثال كمية من الحنطة أو الشعير ، وعلى أساس نسبة محددة من المحصول .
- 2- **إنها تدفع بشكل جبري** : أي إن المكلف مجبر أو ملزم على دفع الضريبة ، وليس له الخيار في ذلك ، وبخلافه أي في حال التأخر أو الإمتناع عن الدفع يتعرض إلى الجزاءات القانونية المترتبة على ذلك⁷.
- 3- **إنها تدفع بشكل نهائي** : أي إنها تدفع من المكلف بصورة نهائية إلى الدولة ، ولا يمكن له إستردادها مرة أخرى من الخزينة العامة⁸.
- 4- **إنها تدفع حسب المقدرة التكلفة** ، وبدون مقابل : إذ يتم مراعاة مقدرة أو إستطاعة المكلف عند تحديد الضريبة المفروضة عليه ، ولا يتم فرضها بشكل متساوي على كافة المكلفين بالضرائب ، بل بشكل يتناسب مع مداخيل المكلف ، أو لإعتبارات أخرى يتم تحديدها حسب المعاملة المطلوب إنجازها من قبل الأخير ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فإنها تدفع دون مقابل يتم تقديمه من قبل الدولة ، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم⁹.
- 5- **هدف الضريبة تحقيق الصالح العام** : أي إن الدولة تقوم بجباية الضرائب لتحقيق مدخولات أو موارد مالية ، لإغناء الخزينة العامة ، تصرف لاحقاً لإشباع الحاجات العامة المتعددة والمتنامية بشكل كبير ، كما يمكن بواسطتها التدخل لتحقيق أغراض أخرى إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية تصب في تحقيق المنفعة العامة بشكل غير مباشر¹⁰.

ويعد هذه التمهيد الموجز عن مفهوم الضريبة والخصائص المميزة لها ، تتضح أهمية الضرائب لكافة الدول ومنها العراق ، في توفير جزء مهم من الإيرادات العامة ، والتي يتم تخصيصها لإرضاء الحاجات العامة لاحقاً ، بواسطة قنوات الإنفاق العام المجازة قانوناً بموجب القانون المهم (قانون الموازنة العامة) للدولة .

فعلى الرغم من كون العراق من الدول ذات الإقتصاد الريعي في الوقت الحاضر ، إذ يعتمد بشكل شبه كلي على مدخولاته النقدية التي يحصل عليها من عمليات بيع النفط ، فإن من العدالة القول أن للضريبة أهمية لا تنكر في تحقيق إيرادات هامة ودائمة للخزينة العامة ، لمواجهة حالات توقف تصدير النفط أو نفاذه في المستقبل ، لأن موارد النفط عرضة للتذبذب نتيجة تقلبات خارجية أو لأسباب سياسية¹¹ ، بل وكذلك أهميتها إلى جانب مردودات بيع النفط ، على فرض استمرار عمليات ضخ النفط إلى الأسواق العالمية بدون معوقات أو مشاكل ، وعدم نفاذه في المستقبل ، وأن هذا يضع على عاتق الدولة العراقية واجب القيام باصلاحات حقيقية وجذرية في نظامه الضريبي الحالي ، والإرتقاء به الى المستوى المطلوب ، والذي بموجبه يمكن تحقيق الاهداف المطلوبة منه وفي مقدمتها الهدف المالي .

وبالتالي يجب العمل على تأسيس سياسة ضريبية فاعلة في العراق ، لتحقيق مداخيل مالية إضافية للدولة ، بالإضافة إلى الدور الإقتصادي والإجتماعي المهم للضرائب .

هذا وغني عن البيان القول ، أن (التهرب الضريبي) يعد من أهم المعوقات التي تحول بين الدولة وبين تحقيق هذه السياسة الضريبية الناجعة في العراق ، لتحقيق الخطط الحكومية الهادفة إلى التنمية وبناء البنى التحتية ، إذ يعد عائقاً هاماً و أساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها سياسات الدولة¹² ، وعلى مختلف أصعدة ومجالات الحياة .

إذ تظهر عمليات التهرب من دفع الضريبة وبالشكل السلبي للجريمة ، أي الإمتناع عن دفعها ، أو محاولة تقليص المبلغ المفروض كضريبة ، بواسطة عمليات إحتيالية للوصول إلى ذلك ، أو بواسطة ما يعرف بالغش الضريبي ، ويبرز حين يعتمد بعض المكلفين لإتباع بعض أساليب الغش والخداع ، مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي¹³ .

المبحث الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي ، وأسبابها :

إسوة بأغلب دول العالم¹⁴ ، وبالذات النامية منها أو ما يعرف بدول العالم الثالث ، يواجه العراق معضلة التهرب من دفع الضرائب وعلى نطاق واسع ، مؤدية إلى أثار سلبية بحق موارد الخزانة العامة في العراق .

وبالتالي يستلزم الأمر الوصول إلى وضع تعريف محدد للتهرب الضريبي ، وبيان الأسباب المؤدية أو المسببة له في بلدنا ، للوصول إلى وضع الحلول والعلاجات الناجعة لمعالجة تلك

الأسباب لاحقاً ، وتصحيح الإنحراف في عملية جمع أو تحصيل الضرائب الناتجة عن عمليات التهرب الضريبي ، بوسائله المختلفة ، لكون جريمة التهرب الضريبي تعد من الجرائم المتفشية حالياً ، مما يقتضي الأمر إيلاء الموضوع الأهمية اللازمة والمناسبة لمعالجتها والتخلص منها .

وعليه سوف يتم تناول الموضوع على مطلبين ، الأول : يخصص لتعريف جريمة التهرب الضريبي وتمييزها عن عملية التجنب الضريبي ، والثاني : لبيان الأسباب المؤدية لإرتكابها ، وعلى النحو الآتي :

المطلب الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي ، وتمييزها عن عملية التجنب الضريبي :

بسبب علاقة (الود المفقود) بين الدولة والمواطن ، أو بتعبير أشمل الى ما بين الإدارة المالية والمكلفين ، من أسباب التشكيك وفقدان المصادقية¹⁵ ، وعوامل أخرى تتعلق بذات المكلف بدفع الضريبة ، ظهرت جريمة التهرب الضريبي في أغلب الدول ، ولبيان ذلك يقتضي الأمر تناول تعريف هذه الجريمة ، وبيان تميزها وإختلافها عن عملية تجنب الضريبة ، وسيتم ذلك على فرعين ، وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي :

لابد في بداية الأمر من التطرق إلى التعريف العام للجريمة ، ليتمكن لنا ومن ثم التعرف على المفهوم أو التعريف الخاص بجريمة التهرب الضريبي ، كونها تعد نوعاً من أنواع الجرائم بشكل عام .

فالمشرع العراقي في معرض إشارته إلى الفعل المجرم ، يعرف الجريمة بأنها (كل تصرف جرمه القانون سواء كان إيجابياً أم سلبياً كالترك والامتناع مالم يرد نص على خلاف ذلك)¹⁶ .

كما عرفت الجريمة بأنها كل فعل أو قول أو إشارة افرد المشرع له عقوبة سواء كان هذا الفعل ايجابياً أو سلبياً¹⁷ .

كما عرفها آخرون بأنها كل سلوك خارجي إيجابياً كان أم سلبياً حرمه القانون وقرر له عقاباً إذا صدر عن إنسان مسئول¹⁸ .

هذا بالنسبة إلى الجريمة بشكل عام ، أما فيما يتعلق بجريمة التهرب الضريبي ، والتي يتحتم وقبل الشروع في تقديم تعريفات الفقه لها ، واجب الإشارة إلى ان التهرب الضريبي لم يظهر بوصفه مصطلحاً إلا في العصر الحديث ، إذ إن أول من إستعمله هو الفقيه الإيطالي (بنتليوني bintlguony) عام 1877 ، مع أن هذا لا ينفي وجود التهرب الضريبي منذ أن عرفت المجتمعات الإنسانية الضريبة¹⁹ .

إذ عرفت جريمة التهرب الضريبي بعدها أحد أنواع (الجرائم الضريبية) ، بأنها كل عمل أو إمتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً²⁰ ، وهي كل فعل أو امتناع عن فعل معاقب عليه في التشريع الضريبي النافذ²¹ ، كما عرفت بأنها إعتداء على مصلحة ضريبية قرر له المشرع جزاء جنائياً²² .

فالتهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها المنشئة²³ ، كما يقصد بأنها اعتداء على حق الخزانة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب ، اذا رصد القانون لهذا الاعتداء عقوبة جنائية²⁴ ، أو أن يراد بأنها اتجاه المكلف نحو الفرار من الضريبة المقررة قانوناً على أنشطته او تصرفاته التي مارسها فعلاً²⁵ .

ونخلص مما تقدم إلى ان التهرب الضريبي يعني قيام المكلف باللجوء الى وسائل إحتيالية ، لغرض التخلص من المساهمة في الأعباء العامة ، عن طريق دفع الضرائب الواجبة عليه .

وبالتالي يتضح أن لهذه الجريمة خصوصية تتميز بها عن غيرها من الجرائم ، تظهر في كونها تمثل إعتداءً على حقوق الخزينة العامة المالية ، أي الإعتداء على المصلحة العامة ، والناعبة عن التهرب من دفع الضريبة ، والتي تمثل أحد المصادر الأساسية في تمويل المالية العامة للدولة ، وإن كان هذا الضرر المباشر الذي يصيب الخزينة العامة ، له وجه آخر هو الضرر غير المباشر الذي يصيب الأفراد لاحقاً ، إذ يحرمون تبعاً لذلك من الكثير من الحقوق والخدمات العامة في حال عدم دفع تلك الضرائب الى الدولة .

ومن الإطلاع على التعاريف اعلاه ، يظهر جلياً أن لهذه الجريمة كغيرها من الجرائم أركان مميزة ، تتشابه في بعضها مع غيرها من أركان الجرائم ، وتتميز عنها في البعض الآخر ، وهي كما يأتي ذكره :

أولاً : الركن المادي :

الركن المادي لكل جريمة يقصد به سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل أمر به القانون²⁶ ، وهي بذلك تمثل كل إعتداء إيجابياً كان أم سلبياً ، على حق من الحقوق المحمية بنصوص القوانين وأسوارها ، وهي في موضوع بحثنا (التهرب من دفع الضريبة) الإعتداء الإيجابي أو السلبي على الإلتزامات الضريبية المفروضة على المكلف بموجب القوانين الضريبية النافذة ، أو الإعتداء الحاصل من المكلف على موجبات العلاقة بينه وبين الدولة ، والتي تحكمها في هذا الصدد القوانين الضريبية النافذة .

كما تجدر الإشارة ، إلى أن الركن المادي في هذه الجريمة يتميز عن غيره من أركان الجرائم المادية في بقية الجرائم ، بكونه يقع بمجرد ارتكاب المخالفة (السلوك) المخالف لقوانين الضرائب ، ودون إنتظار وقوع النتيجة المترتبة عليها ، أو بحث العلاقة السببية بين الفعل (المخالفة)

والنتيجة الواقعة ، كبقية الجرائم التي يتوجب لتمام ركنها المادي ، توافر العناصر الثلاثة (الفعل - النتيجة - الرابطة السببية بينهما)²⁷ .

ثانياً : الركن المعنوي :

كما يتطلب لوقوع جريمة ما وقوع فعل أو سلوك إجرامي (الركن المادي) لها ، فيجب أيضاً توافر الركن المحوري الأخر المعروف (بالركن المعنوي) ، والذي يعرفه المشرع العراقي بعد أن يطلق عليه تسمية (القصد الجرمي) ، بأنه (توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى نتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جرمية أخرى)²⁸ .

إذ أصبح من المسلم به أن الجرائم لا يكفي لقيامها ، ارتكاب الجرم أو المخالفة ، بل يجب إقتران ذلك بالقصد أو ماسمي بالإرادة الأثمة ، بالإضافة إلى ذلك الفعل المادي .

وبفقدان هذا الركن ، فإن مسؤولية الفاعل تنعدم كلياً أو جزئياً ، لكون تلك الإرادة تعني توافر عوامل نفسية في شخص الفاعل تعبر عن حقيقة ذاته وخطره على مجتمعه²⁹ .

وهذا الركن يتطلب توافره في جريمة التهرب من الضرائب ، أسوة ببقية الجرائم الأخرى ، فالمخالفة أو الجريمة الضريبية يلزم لتوافرها ، إتجاه نية الشخص إلى ارتكاب الفعل المجرم عن علم وإرادة واعية مدركة ، وإن كان هناك خلاف فقهي بخصوص وجوب توافر هذا الركن في هذه الجريمة ، لكون أغلب القوانين تنتسدهد في تجريم الأفعال المخالفة للموجبات الضريبية³⁰ ، وتقوم بتوقيع العقوبات الجزائية على مرتكبيها دون التدقيق في النظر إلى توافر هذا الركن من عدمه ، بسبب الخصوصية التي تمتاز بها هذه الجريمة ، وأثارها على المال العام ، على أساس إفتراض توافر القصد أو النية المسبقة على ارتكاب المخالفة .

الفرع الثاني : تمييز جريمة التهرب الضريبي ، عن عملية التجنب الضريبي :

كثيراً ما يختلط الأمر ويثار الغبار بين مفهوم التهرب الضريبي ، الذي يعد عملاً غير مشروع ، أي جريمة يحاسب ويعاقب عليها القانون ، وبين مفهوم التجنب الضريبي Evasion non Fraudulence .

فالتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة ، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية³¹ ، والذي يقصد به ما يعتمد إليه الأفراد (المكلفون) من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من أداء الضريبة³² .

والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي ، كأن يمتنع المكلف عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة ، أو عن طريق الاستفادة مما يتضمنه قانون الضريبة من ثغرات³³ .

وهذا الفعل يعد عملاً مباحاً مشروعاً ، إذ إن هذا النوع من التجنب الضريبي لا يترتب بموجبه على المكلف أية مسؤولية جنائية من الناحية القانونية ، بل تترتب عليه مسؤولية بوصفه تصرفاً منافياً للواجب الأخلاقي المتمثل بضرورة التضامن الاجتماعي³⁴ .

هذا ويجب الإشارة إلى أن هذا التجنب يكون مشروعاً في العديد من الأحوال ومنها :

1- حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي ، إذ يلجأ الأفراد على سبيل المثال إلى هبة الأموال التي يمتلكونها إلى ورثتهم عن طريق توزيعها عليهم أثناء حياتهم ، لكي يتجنبوا ضريبة التركات ، التي كان سيخضع لها ورثتهم بعد وفاتهم .

2- كما قد يلجأ البعض إلى تجنب الواقعة المنشأة للضريبة ، ففي هذه الحالة يتمتع الأفراد عن القيام بالعمل المسبب للخضوع إلى الضريبة ، كأن يتمتع الأفراد عن شراء سلعة معينة ، يعلمون أن القانون يفرض عليها ضريبة غير مباشرة وبالتالي سوف يتحمل عبئاً لاحقاً لو اشترى تلك السلعة ، أو كمن يلاحظ أن نشاطاً ما ، أو مهنة أو عملاً معيناً لا يخضع للضريبة ، فيقوم بممارسته واتخاذ مهنة له ، ويستثمر فيه أمواله كالمشاريع الزراعية والحيوانية وغيرها ، ممن تكون معفاة أو غير خاضعة للضريبة .

هذا وينبغي الإشارة إلى أن من أهم أسباب الخلط بين مفهومي التهرب والتجنب الضريبي ، هو أوجه التشابه بين الحالتين من الناحية العملية ، إذ تبرز هذه الأوجه فيما يأتي :

أولاً : أوجه التشابه :

1- يتشابه المفهومان في وحدة الهدف المراد تحقيقه من ورائهما ، وهو سعي المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة وإزاحة عبئها عن كاهله .

2- إن كل من العمليين (التهرب - التجنب) الضريبي ، يؤديان إلى الإخلال بالنظام الضريبي بشكل عام ، مع الفارق في كون الأول يشكل مخالفة صريحة لتضمنه مخالفات القوانين الضريبية ، بينما يظهر الثاني بشكل ضمني غير مباشر عند تجنب دفع الضريبة من قبل المكلف بطريقة أو بأخرى .

3- إن كل منهما يؤدي إلى إنقاص حصيلة الضرائب³⁵ ، وبالتالي اتجاه الدولة إلى فرض ضرائب جديدة على المكلفين لمواجهة هذا النقص ، أو زيادة نسب الضرائب النافذة ، مما يؤدي إلى العديد من الآثار السلبية ومنها هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج ، وزيادة نسبة اللجوء إلى التهرب الضريبي تبعاً لزيادة العبء الضريبي المفروض على المكلفين بها .

ثانياً : أوجه الاختلاف :

هذا ومن المفيد بعد تناول جوانب الشبه بين الحالتين ، الإشارة إلى جوانب الاختلاف بينهما كذلك ، وهي :

- 1- إن تجنب الضريبة بنوعيه (السلبى - الإيجابى) لا يشكل مخالفة للقانون ، بل هو لجوء المكلف إلى أعمال تجنبه دفع الضريبة (أعمال وقائية) ، وبتعبير آخر تجنب القيام بالواقعة المنشئة للضريبة من قبل المكلف ، فيتمكن من التملص منها دون الوقوع في شرك مخالفة القانون ، بينما في جريمة التهرب الضريبي ، يحدث العكس ، إذ يعمد المكلف إلى وسائل الغش والاحتيال للتوصل إلى غايته الإجرامية .
- 2- يختلف العملان من زاوية الوقت أو الناحية الزمنية لارتكاب كلاً منهما ، فالتهرب الضريبي تنهض أركانه بعد حدوث أو قيام الواقعة المنشئة للضريبة ، فهو عمل لاحق لقيام الواجب الضريبي ، أما التجنب فيظهر أو يلجأ إليه قبل تحقق الضريبة بذمة المكلف ، بواسطة الأعمال الدفاعية المانعة من تحقق الضريبة .
- 3- إن المجال الرحب لقيام التجنب الضريبي هو في نطاق الضرائب غير المباشرة ، لأن المكلف يسهل عليه القيام بذلك من خلال امتناعه عن القيام بعمليات معينة ، على سبيل المثال امتناع المكلف عن شراء سلعة ما ، بينما في جريمة التهرب الضريبي ، وعلى خلاف ذلك ، تظهر أغلب حالاتها في مجال الضرائب المباشرة .

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي :

من المفيد بعد ماتقدم من دراسة ، تناولت تعريف جريمة التهرب الضريبي وبيان أركانه ، وبشكل مختصر ، تناول الأسباب التي تؤدي بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة ، وبالتالي ارتكاب جريمة التهرب الضريبي .

إذ يمكن القول ان ظاهرة التهرب الضريبي في العراق ، واسعة ومنتشرة بين أغلب أوساط الشعب العراقي ، وهذا يتضح من النظر الى عدد مكلفي ضريبة الدخل المسجلين في العراق لدى الهيئة العامة للضرائب وفروعها البالغ عددهم حوالي (مليون) مكلف فقط منذ تأسيس الهيئة عام 1982 ولغاية 2005 ، بالإضافة الى ذلك تسرب المسجلين لدى الهيئة من تسديد ما بذمتهم من الضريبة لعدة سنوات وهي تشكل نسبة كبيرة تتراوح بين (70% - 80%) من عدد المكلفين على مدى السنوات الاخيرة³⁶ .

فبلا شك إن هناك أسباب أو عوامل جديفة دافعة إلى ذلك ، تثير المكلف أو تؤثر عليه وتدفعه باتجاه الإنزلاق في منحدر الهروب أو التهرب من موجبات الضرائب ، ومعرضاً نفسه للجزاءات التي قد تصل إلى درجة من الشدة ، إذ يمكن أن تتجاوز العقوبات الماسة بالذمة المالية (الغرامات) إلى عقوبات تمس حرية الشخص (كالحبس) .

هذا وإن من أهم هذه الأسباب الدافعة بالمكلفين إلى الفرار أو التهرب الضريبي ، والإنزلاق في وادي الجريمة الضريبية ، هي أسباب (شخصية) تتعلق بالمكلف ذاته وأسباب تتعلق بالدولة أو السلطة الضريبية ، وهو ما سيتم بيانه وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول : الأسباب الشخصية (الذاتية) :

وهي أسباب تتعلق بشخص المكلف أو الخاضع للضريبة ، والتي تلقي بظلالها على المكلف وتدفعه باتجاه سلوك طرق التهرب الضريبي ، وهذه الأسباب هي :

1- الأسباب الأخلاقية :

أي ضعف أو إنعدام الدافع الأخلاقي أو الضمير الحي ، الذي يدفع بأغلب المكلفين إلى التملص أو محاولة التملص من دفع الضرائب ، إذ يعتقدون في قرارة أنفسهم بأن سرقة الإدارة الضريبية ليست بسرقة ، وإنما رياضة وطنية تدل على فطنة وذكاء³⁷ .

وكما يقصر المكلفون في دفع المستحقات الشرعية المفروضة عليهم شرعاً ، كالزكاة وغيرها من الحقوق ، يقصرون في دفع هذه الإلتزامات المالية الدنيوية (الضرائب) ، المفروضة عليهم بموجب قوانين وضعية لها صفة الإلزام القانوني ، بعكس الأولى المفروضة بموجب نصوص إلهية مقدسة ، كقوله تعالى في محكم كتابه العزيز ((وأقيموا الصلوة واتوا الزكاة))³⁸ ، والسؤال الذي يطرح في هذا المقام هو هل يغني دفع الضرائب الى الدولة ، عن دفع الزكاة كحق شرعي مفروض في أموال المسلمين ؟ ، والجواب هو ان دفع الضرائب لا يغني عن دفع الزكاة ، لكونها تشريع إلهي أمر به الله عز وجل ، وتولى في كتابه العزيز (القرآن) بيان كيفية توزيعها وفي مصارف محددة ، على خلاف الضرائب ، كما أن الرسول صلى الله عليه واله بين أحكامها التفصيلية ، إضافة الى ان الضرائب تستند الى تشريعات وضعية بشرية ، ولا يمكن أن يلغى التشريع البشري التشريع الإلهي الذي يجب ان تكون له الأولوية في التطبيق³⁹ .

لذا يتوجب السعي الحثيث إلى الوصول الى خلق شعور لدى الممول (المكلف) بأنه حينما يقوم بسداد الضريبة المفروضة عليه وفقاً للقانون ، فإنه يشترك في واجب وطني هو المساهمة في جزء من إيرادات الدولة ، وذلك يعود الى ان المكلف يدفع الضريبة في شكل تضحية بجزء من دخله الى الدولة ، كمساهمة منه كفرد في المجتمع ، في تحمل جزء من اعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة ، ومن ثم فإن ذلك يدفعه الى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية⁴⁰ .

2- الأسباب الإقتصادية :

وقد تعد هذه الأسباب أكثر فاعلية من الأولى ، وقد تكون هي السبب الخفي المحرك لها ، فالفرد الذي يكذب ويكدر ويجتهد طوال سنته لتوفير موارد العيش له ولمن يعيلهم ، يجد نفسه ملزماً بدفع جزء من هذا الجهد إلى الدولة ، وهي الطرف القوي (الثري) في نظره ، دون النظر إلى

كون تلك الضرائب المدفوعة من قبله ، ستتحول إلى خدمات ومشاريع وبنى تحتية وغيرها مما يصب في خانة إشباع الحاجات العامة .

وهذه الأسباب تنقسم بدورها إلى شقين ، الأول منها يتعلق بالحالة المالية للمكلف نفسه ، فالمكلف عادة عندما يجد نفسه في وضع مالي جيد يبادر إلى دفع الضريبة الواجبة عليه ، وبخلاف ذلك يلجأ إلى التهرب منها والتخلص من موجباتها بشتى الطرق ، لحماية مدخولاته والحفاظ عليها .

أما الشق الثاني ، فيتعلق بالوضع الإقتصادي العام أو الأحوال الإقتصادية السائدة في الدولة ، ففي حال كانت مزدهرة ورائجة فالمكلف يدفع الضريبة عن طيب خاطر ، لعدم تأثيرها على موارده بشكل مؤثر ، إذ يعي جيداً إن مردودات ذلك ستكون في المحصلة النهائية لصالحه ، وبالعكس ذلك أي في حال الكساد أو تردي الوضع الإقتصادي ، فالمعتاد تهرب المكلف من واجباته الضريبية .

الفرع الثاني : أسباب تتعلق بالدولة :

وهذه الأسباب تتعلق في مجملها بالدولة بشكل عام ، أو بالسلطة الضريبية بشكل خاص وبسياساتها الضريبية المفروضة ، والتي قد تساهم الى حد كبير في بروز ظاهرة التهرب الضريبي في الدولة ، وهذه الأسباب هي :

1- أسباب تتعلق بالثقة بالسلطة الحاكمة (سوء السياسة الإنفاقية) :

فالمواطن الذي يثق بنزاهة الحكام وعدالتهم ، ويكون ما يدفعه سوف يصب في خانة تحقيق الصالح العام ، وبلوغ الغايات النبيلة في إسعاد أفراد الشعب ، سوف يدفع الضريبة في الغالب ، لكونه على ثقة بكون الحكام أو الحكومة تتجه في أعمالها نحو إرضاء وإشباع العام من الحاجات ، وبالعكس ذلك أي في حال ضعف أو إنعدام هذه الثقة ، فإن المواطن (المكلف) وبكل تأكيد سوف يلجأ إلى التحايل والمراوغة للفرار من الأعباء الضريبية ، والتي يعتقد هو بأنها تنقل كاهله وتذهب إلى جيوب المفسدين ، أو في مشاريع فاشلة أو غير مدروسة ، ودون فائدة تذكر تقدم له كمكلف له حصة أو مساهمة في تمويل الخزانة العامة .

فتعزيز ثقة المكلف بالسلطة الضريبية بشكل خاص وبالدولة بشكل عام ، له تأثير جد عظيم في ميل المكلفين إلى تسديد ما يترتب بذمتهم من ضرائب ، لثقتهم في أيلولة الضرائب ومنافعها لاحقاً إلى صالحهم ، فالدولة نفسها هي القادرة بلا شك على التخفيف من غلواء ظاهرة التهرب من الضريبة ، وذلك باتباعها سياسة اقتصادية ومالية وضريبية تعيد الى المواطن ثقته بصحة التقديرات الضريبية وبعدها ولما نمتها لظروف البيئة الضريبية ، فضلاً عن ثقته بأمانة الإنفاق

العام ، وعدم إستخدام الواردات العامة في غير المصارف الواضحة التي يتحقق من خلالها الصالح الوطني العام⁴¹ .

2- أسباب (تقنية) إدارية ، تتعلق بالإدارة الضريبية⁴² :

تشكو أغلب الدوائر الضريبية من قلة أعداد المختصين في العمليات الضريبية التي هي بحاجة إلى موظفين ذو تعليم دراسي عالي وخبرات كبيرة ، بل وفي الحقيقة قلة العاملين في تلك الدوائر بشكل عام ، وكذلك ضعف التحصيل الدراسي للبعض الآخر ، مما كان له الدور الكبير في قدرة المكلفين على التلاعب والإحتيال أو ما يعرف بالتهرب الضريبي ، مستغلين ذلك النقص في عدد الموظفين وإمكانياتهم الوظيفية⁴³ .

كذلك كان لقلة استخدام التقنيات الحديثة في العمل الضريبي ، وعدم إشراك الموظفين في دورات تطويرية الدور المهم في ذلك الضعف الذي ألم بالجهاز الضريبي .

كما إن عدم إعتتماد الوسائل التقنية الحديثة في العمليات الضريبية المختلفة ، كان له الدور المؤثر في تعثر تلك العمليات ، بسبب إعتماها على الوسائل البدائية التقليدية .

كذلك تميز الأليات الضريبية بالتعقيد ، فبعض عمليات حساب الضرائب أو تحديد الوعاء الضريبي ، تكون صعبة حتى على المختصين بتحصيلها وإحتسابها من موظفي الدوائر الضريبية ، وعدم التغلب على تلك التعقيدات التطبيقية ، بتوجه تام نحو تطوير قابليات الموظفين وتنمية قدراتهم بشكل يذلل ما يواجهونه من صعوبات التطبيق .

3- أسباب تشريعية :

يغلب على نصوص القوانين الضريبية الغموض وعدم الوضوح والضبابية ، وهذا الأمر يؤدي إلى العديد من المشاكل العملية أو التطبيقية ، والتي تثور عند وضع النصوص موضع التطبيق الفعلي لها ، وتؤدي بالتالي إلى تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع أو تأويلها بما يسفر في النهاية عن إلحاق الظلم بالمولدين ، كما يتيح الغموض التشريعي وسوء الصياغة للنقرات التي ينفذ منها الممولون لممارسة كل صنوف التهرب الضريبي⁴⁴ .

ومن ثم ينشب نزاع بين المكلف بدفع الضريبة وبين السلطة الضريبية ، بسبب ذلك الغموض في النصوص ومضامينها ، والتي يسعى كل طرف فيه إلى تفسيرها لصالحه في التطبيق العملي .

كما تميزت النصوص الضريبية بالإضافة إلى ذلك ، بتعددتها وإنتشارها في متون العديد من القوانين الخاصة بتنظيم جوانب قانونية معينة ، وتقاطعها وتعارضها بالتالي مع النصوص الواردة في القوانين الضريبية ، وأبرز الأمثلة على تلك القوانين ، قوانين الإستثمار والأسواق الحرة وغيرها .

كذلك كان للتعديل المستمر في النصوص الضريبية من قبل المشرع ، وبصورة متلاحقة ، لمواكبة تطورات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، الأثر السلبي كذلك على دافعي الضرائب ، وبالتالي لجوء المكلفين إلى التهرب من الضريبة ، للتخلص من الأعباء الضريبية المتغيرة ، تبعاً لتغير النصوص الحاكمة لها .

المبحث الثاني : الجزاءات القانونية المفروضة على المتهرب من دفع الضرائب ، والوسائل والإجراءات المطلوب القيام بها لمواجهة هذه الجريمة :

بالنظر لما تقدم ، ولوضوح كون هذه الجريمة تعد في الوقت الحاضر من الجرائم الشائعة ، يُفترض تناول الجزاءات (العقوبات) المفروضة على المخالفين للقوانين الضريبية ، ومدى نجاحها في توفير الردع المناسب للمخالفين أو لمن يحاولون ذلك ، كما يسعى البحث إلى تقديم المقترحات الخاصة بتحديد الإجراءات والوسائل التي تكافح هذه الظاهرة ، من كافة مسبباتها والعوامل المؤدية إليها ، للوصول إلى نظام ضريبي فاعل وكفوء ، يساهم بشكل رئيسي في تمويل الخزانة العامة جنباً إلى جنب الموارد المتأتية من بيع النفط العراقي ، للحيلولة دون الخضوع الكامل للمؤثرات الخارجية على الإقتصاد العراقي ، في حال إستمراره على وضعه الحالي كإقتصاد أحادي الجانب .

وسوف يتم ذلك على مطلبين ، الأول : يخصص للجزاءات المفروضة على المخالفين للقوانين الضريبية ، والثاني يخصص لتحديد الوسائل والإجراءات المطلوب القيام بها لمواجهة هذه الجريمة ، وعلى النحو الآتي :

المطلب الأول : الجزاءات القانونية المفروضة على المخالفين للقوانين الضريبية :

جريمة التهرب الضريبي بإعتبارها إحدى الجرائم الضريبية وكغيرها من الجرائم ، خضعت لمبدأ (قانونية الجريمة والعقاب) ، فلا يمكن تجريم فعل أو إمتناع لم ينص المشرع على تجريمه في نصوص القوانين العقابية العامة⁴⁵ ، أو القوانين الخاصة بتنظيم نشاطات معينة ، وتحتوي على نصوص عقابية خاصة تجرم الأفعال المخالفة لنصوصها الملزمة ، كقوانين الضرائب المختلفة⁴⁶ .

ومن هنا وليبيان جوانب الموضوع ، يقتضي منا ذلك ضرورة تحديد الأفعال التي تعد جرائم بنظر المشرع ، وفي مختلف قوانين الضرائب ، ومن ثم للوصول إلى تحديد وبيان الجزاءات المفروضة على المخالفين لموجباتها الملزمة ، وسيتم تناول ذلك تباعاً وحسب قوانين الضرائب المرعية⁴⁷ ، وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول : قانون ضريبة الدخل :

نص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 في الفصل الثامن والعشرون منه ، وفي المواد من (56 – 59) منه على الأفعال التي تعد جرائم بنظر المشرع ، مع بيان العقوبات المفروضة على مرتكبيها ، جزاءً وفاقاً لما إرتكبه من خروقات لنصوص القانون ، وهي عقوبات تراوحت بين الحبس والغرامة .

- إذ نصت المادة (السادسة والخمسون) من القانون على ما يأتي :

(أولاً : يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة إرتكاب إحدى المخالفات التالية :

1- من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الانظمة الصادرة بموجبه أو أمتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون مع مراعاة احكام الفقرة (2) من هذه المادة .

2- من وجدت لديه أو اطلع على معلومات أو بيانات أو اوراق أو قوائم أو تقارير او نسخ منها تختص بدخل شخص اخر أو اعطاها أو بلغها لغير من فوض باعطائها أو تبليغها اليه أو افشى مضمونها أو بينها كلها أو بعضها ان لم يفوضه الوزير ببيائها له .

3- تفرض على مرتكب اية مخالفة لاحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10 % و 25 % من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانوناً على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن (500) دينار .

4- تفرض السلطة المالية مبلغاً اضافياً بنسبة (10 %) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد على (500000) خمسمائة الف دينار على المكلف الذي لم يقدم او الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 31 / 5 من كل سنة او الذي يتسبب في تاخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف ان التأخير كان لعذر مشروع .

ثانياً : تفرض السلطة المالية مبلغاً (اضافياً) قدره عشرة الاف دينار على كل فرع لشركة اجنبية عاملة في العراق تأخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية الى السلطة المالية بعد ستة اشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع أن التأخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان) .

- المادة (السابعة والخمسون) نصت على ما يأتي (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال الآتية :

1- من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض او سماح او تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او على غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها .

2- من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً مما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك) .

- المادة (الثامنة والخمسون) : نصت على أن (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال للتخلص من اداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها) .

- المادة (التاسعة والخمسون) : نصت على أنه (على السلطة المالية ان تضاعف الضريبة على الدخل الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في احدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية) .

الفرع الثاني : قانون ضريبة العقار :

نصت المادة (الثلاثون) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 على ما يأتي :
(يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه امام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها مائة دينار او بالحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر او بكلتا العقوبتين كل من :

1- رفض او تأخر عن تقديم المعلومات او ابراز الاوراق التي تطلبها منه اللجان او الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع .

2- منع اعضاء اللجان او الاشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقاً لنص المادة الثالثة عشرة من هذا القانون⁴⁸ .

3- زود اللجان او السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك .

4- تاخر او امتناع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في الفقرة (3) من المادة (29) بدون عذر مشروع) .

كما ان المادة (الرابعة / 5 / ب) من القانون قد نصت على ما يأتي : (اذا تبين ان العقار المدعى بخلوه لم يكن خالياً , او اذا اشغل العقار المدعي بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك , فلها أن تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الاساسية السنوية علاوة على

الضريبة المتحققة في الحالة الاولى , وما لا يزيد على مثل الضريبة الاساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ اشغال العقار وتاريخ اطلاق السلطة المالية في الحالة الثانية) .

كما نصت المادة (السابعة / 2) ما يأتي : (يعاقب كل من خالف احكام الفقرة (1) من المادة (7) بدفع مثل الضريبة الاساسية التي تحققت من المدة التي لم يخبر عنها ويعاقب بمثلها عند العودة الى المخالفة ذاتها) .

هذا وتجدر الإشارة الى ان الفقرة (1) من المادة السابعة نصت على ما يأتي :

1- على المكلف بدفع الضريبة ان يبلغ السلطة المالية :

أ- عن أي عقار منح الاعفاء بموجب المادتين الثالثة والرابعة من القانون ثم استعمل بصورة لم يعد يشملها الاعفاء , وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الاستعمال .
ب- عن كل تغيير في بدل الاجار خلال شهر من تاريخ حصول التغيير في البديل .
كما إن المادة (الثانية والعشرون / 1) قد نصت على ما يأتي :

أ- اذا لم تدفع الضريبة الاساسية خلال السنة المالية يضاف اليها 10% من مقدارها عن كل سنة أو جزء منها يزيد على نصف السنة (...).

كما نصت المادة (التاسعة والعشرون / 4) على ما يأتي :-

(... وفي حالة اعطائه معلومات غير صحيحة , فلها ان تفرض عليه اضافة قدرها (10%) من مقدار الضريبة وللمكلف ان يعترض على ذلك لدى ديوان ضريبة العقار) .

الفرع الثالث : قانون ضريبة العرصات :

نصت المادة (الثامنة) من قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 على ما يأتي (يعاقب المكلف في الاحوال التالية بغرامة لا تتجاوز مائتين وخمسين دينار ، في الاحوال التالية⁴⁹ :

1- اذا لم يقدم المعلومات المطلوب تقديمها بموجب المادة الخامسة من هذا القانون⁵⁰ .

2- اذا رفض او تاخر عن تقديم المعلومات او ابراز المستندات التي تطلبها منه السلطة المالية او اللجان .

3- اذا اعاق اللجان او الاشخاص المفوضين من قبلها من الكشف على العرصة .

4- اذا زود السلطة المالية او اللجان بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك .

ويتبين من كل ما تقدم ذكره من عقوبات ، إنها عقوبات يغلب عليها الجانب المالي (الغرامات) وبنسب ومبالغ معينة ، وإن تضمنت بعضها عقوبة الحبس ، والتي قد يستهين بها المكلف لضآلتها أحياناً وسهولة دفعها مما يشكل ثغرة قانونية توسع من نطاق التهرب⁵¹ ، ولا تنطوي بشكل كافي على الردع المناسب لمواجهة وردع من يرتكب جريمة التهرب من دفع الضريبة ، أو ينوي القيام بذلك مستقبلاً .

المطلب الثاني : الحلول والإجراءات المطلوب القيام بها لمواجهة هذه الجريمة :

بعد ما تقدم من دراسة تعريف جريمة التهرب الضريبي ، وبيان أسبابها ، والعقوبات المفروضة على مرتكبيها ، لا بد لنا من وضع خارطة طريق ، للإعداد لحملة وطنية لمكافحة هذه الظاهرة الشديدة الإستفحال في بلدنا وفي بقية البلدان ، إذ تشير بعض الإحصائيات إلى إن نسبة التهرب من الضريبة تصل إلى 90 % في لبنان ، و 25% في فرنسا⁵² ، أما في العراق فأن معدل التسرب السنوي في الهيئة العامة للضرائب وفروعها في بغداد والمحافظات لكل من سنة (1998، 1999، 2000، 2001، 2002 ، 2005) بلغت (67%، 61%، 55%، 63% ، 57% ، 90%) على التوالي⁵³ ، أي أن هذه الظاهرة يسري هشيمها وينخر في أوصال البلدان النامية وحتى المتطورة منها ، مع الفارق بين الطرفين بالتأكيد .

وبالتالي يتوجب البحث عن الأسباب ووضع الحلول العملية الناجعة لمعالجتها والتغلب عليها ، والقضاء على هذه الظاهرة أو تقليصها إلى حد معقول ، فالقضاء على المسببات يوصل إلى تحقيق الغايات ، ويقترح أن يبادر إلى إتخاذ الإجراءات العلاجية الوقائية أدناه للقضاء على هذه الجريمة السرطانية ، لكون الإجراءات العقابية قد تم تناولها سابقاً ، ومنها الإجراءات الأتية :

1- العلاجات الأخلاقية :

تعتبر ظاهرة التمرد على القوانين الضريبية ، من الظواهر الواسعة الإنتشار في أغلب أوساط الشعوب ومنها الشعب العراقي ، وقد سبق لنا الإشارة إلى أن من أبرز أسباب ذلك هو المفهوم الأخلاقي لهذه الضريبة ، فالمكلف يجد أنه مرغم عليها وهو لا يستفيد بطريق أو بأخر من دفعها للدولة .

وبالتالي لا يجد المكلف في قرارة نفسه الإلزام أو التكليف الملزم له بدفعها ، ومن ثم يجد أنه في حال التهرب منها لا يكون قد ارتكب أمراً سلبياً ، بل أمراً محموداً يبغي من وراءه التهرب من واجب لايعتقد بإلزاميته ، لا من الناحية الدينية ولا الأخلاقية حتى ، ولذلك يتوجب على الدولة المبادرة بإطلاق حملة توعوية واسعة لكافة المواطنين ، لترسيخ مفهوم المواطنة الصالحة والتي تتميز بأبرز صورها في تطبيق القوانين المرعية ، وبالذات الضريبية منها ، بعد ترسيخ الإعتقاد بأن دفع هذه الضرائب يشكل واجباً أخلاقياً إجتماعياً على كل مكلف ، للمساهمة في تمويل الخزنة العامة للدولة ، والتي تقوم لاحقاً بإعادة هذه الأموال المدفوعة من المكلفين (الضرائب)

إلهم بطرق مباشرة (كالرواتب والإجور... الخ) ، ويطرق غير مباشرة عن طريق (الخدمات العامة) على سبيل المثال .

للوصول ومن ثم إلى بث الوعي الضريبي التام في أوساط المواطنين في الدولة بشكل عام ، والمكلفين بشكل خاص ، فلا ريب في ان ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين ، حتى وهم بعد على مقاعد الدراسة ، لكي ينشأ المواطن وهو على بيينة من الالتزامات المستقبلية التي يجب ان يوفيهها تجاه دولته ، وهي التزامات تقابل بالتاكيد ما يطالب به دولته من حقوق وتقديرات وخدمات عامة⁵⁴ .

هذا ويجب الإشارة في هذا المحل إلى محدودية الدور الذي تؤديه المؤسسات العامة الأخرى لمساعدة الدوائر الضريبية بما فيها المناهج التدريسية في المدارس والمعاهد والكليات ووسائل الاعلام⁵⁵ ، ومن ثم الحاجة إلى برامج ومناهج تدريسية في كافة المؤسسات التربوية ، وعلى مختلف المستويات التعليمية ، للنهوض بهذا الواقع المتردي .

2- العلاجات الإقتصادية :

إن المشاكل الإقتصادية التي يعاني منها البلد بشكل عام ، والمكلف تبعاً لذلك بشكل خاص ، كانت دوماً من العوامل المهمة والبارزة ، إضافة إلى العوامل الأخرى ، والتي تدفع المكلف الى عمليات التهرب الضريبي ، فالمكلف الذي يكذب ويكدر لتوفير أسباب العيش له ولعائلته ويبدل جهوداً هي في المعتاد مضيعة لبلوغ ذلك ، يجد أن الدولة المقتردة مادياً (وبالذات في العراق) وذو الإمكانيات المالية الهائلة ، تسعى لمفاسمته ذلك الجهد والمردود المادي البسيط ، والذي لا يكفي إلا بالكاد ، ورغم توفير الإعفاءات الضريبية من قبل السلطة الضريبية ، لسد حاجاته الأساسية في الحياة .

وبالتالي يفترض وضع سياسة ضريبة عادلة تعفي ذوي الدخل المحدودة (المنخفضة) من جميع انواع الضرائب ، ولعل ذلك يجد سنده في صلب الوثيقة الدستورية التي أشارت الى إعفاء هذه الشريحة من الضرائب ، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة⁵⁶ ، فتطبيق هذه القاعدة الدستورية يحقق العدالة الضريبية من جهة ، ومن جهة أخرى فأنها لا تؤثر في حصيلة الضريبة الواجب على الدولة استيفاؤها للخزينة ، ما دامت الضريبة المعفاة تكاد – في أحوال كثيرة – لا تغطي نفقات فرضها وجبايتها⁵⁷ ، والإتجاه بسلطانها نحو مواطن المال والإستثمار الواسع ، لكون البلد وشعبه في حقيقة الأمر ، قد مر ولا زال يعاني من ضائقة الحروب المدمرة والأزمات الإقتصادية الخائقة الرهيبة ، التي عصفت بكافة طبقات الشعب وسيما الفقيرة منها .

فتحسين الوضع الإقتصادي العام والخاص بالنسبة للمكلفين ، سيؤدي بلا شك إلى تحسن كبير في معدلات تحصيل ودفع الضرائب ، وإنحسار تدريجي لمعدلات التهرب الضريبي تبعاً لذلك .

3- علاجات تتعلق بتعزيز ثقة المكلف بالسلطة :

يعد شرح الثقة بين المواطن والحكومة أو الحكام ، من أهم أسباب جريمة التهرب الضريبي ، وردم هذا الشرح أو الهوية بين الطرفين عن طريق مد جسور الثقة المتبادلة ضروري جداً ، لتنفيذ مختلف السياسات التنموية وعلى الأخص الضريبية منها ، فالمواطن (المكلف) الذي لا يجد الثقة التامة في كون ما يدفعه من أموال على شكل ضرائب الى السلطات المختصة ، سوف تستخدم لاحقاً لإغراض تتعلق بالصالح العام ، ومن ثم في مصلحته الشخصية تبعاً لذلك في النهاية ، سوف يجد في قرارة نفسه ، أنه من الخطأ القيام بواجب دفع الضرائب الى الدولة ، بل سوف يجد إن التملص أو التهرب منها عملية مشروعة لكونه لا يثق بالدولة ورجالها ، فكيف يأتئنها على أمواله التي جهد وكافح في سبيل الحصول عليها .

وبالتالي فإذا وصلنا إلى مرحلة اعتقد معظم دافعي الضرائب ان السلطات العامة تنفق حصيلة الضرائب في مجالات تبذيرية ولا تحقق المنافع العامة للمجتمع ، فإن ميلهم الى التهرب يزداد⁵⁸ ، والعكس سوف يؤدي إلى نتائج عكسية من ذلك .

ومن هنا يتوجب على مختلف الأجهزة المولجة بتحصيل الضرائب وتسليمها للخزينة العامة ، إتباع سياسة الشفافية والإعلان ، بحيث يتم وبكافة وسائل الإعلام نشر جميع ما يتعلق بطرق تحصيل الضرائب من المكلفين ، وطرق إعادتها إليه لاحقاً ، بشكل مباشر أو غير مباشر ، وعن طريق أبواب صرف النفقات العامة الواردة في الموازنة السنوية للدولة ، للوصول إلى نوع من الثقة في كون هذه الضرائب تدفع من المواطن وتعود إلى المواطن ، فما يخرج من جيبه الأيمن يعود إلى جيبه الأيسر لاحقاً .

4- علاجات إدارية :

تعد الحاجة إلى معالجة أزمات ومشاكل الإدارة الضريبية المتعددة ، من أهم طرق مكافحة ومعالجة جريمة التهرب الضريبي ، فلا ينبغي إلقاء اللائمة على المكلف فقط وهو أحد طرفي المعادلة ، في تجاوزه للموجبات الضريبية عند يجد إدارة أو سلطة ضريبية ضعيفة تعاني من نواقص ومشاكل متعددة ، فيجتاز الإمتحان الضريبي عن طريق الإحتيال أو وسائل الغش المختلفة .

إذ سبقت الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية تعاني من قلة كوادرها بشكل عام ، والكوادر المختصة بالعمل الضريبي الدقيق بشكل خاص ، ومن هنا يتوجب معالجة هذا النقص في الكوادر أو أعداد العاملين في الإدارات الضريبية ، بواسطة إتخاذ الإجراءات اللازمة لتعيين أعداد كافية من الموظفين المؤهلين لأداء المهام الضريبية الدقيقة ، من ذوي التخصصات المحاسبية ، وإعطاء الأولوية في ذلك لحملة الشهادات المتقدمة أو العليا ، للوصول إلى إدارة ضريبية فاعلة ومقتدرة على أداء واجباتها الوظيفية .

كذلك التوجه للبدء بحملة مبرمجة وفق سقف زمني واضح ومحدد ، لتدريب الكوادر الضريبية الموجودة حالياً في الخدمة ، وفق برامج تدريبية مهنية مع الأخذ بالطرق والأساليب التدريبية ذو المناهج العلمية الحديثة .

كما يتطلب الأمر كذلك ، ضرورة دعم المستوى المادي والمعيشي للموظفين في الملاكات الضريبية ، عن طريق زيادة الرواتب الشهرية بالشكل الذي يوفر لهم مستوى معاشياً جيداً ، يغيثهم عن عمليات التواطؤ أو عمليات الإرتشاء والإخلال بالواجبات الوظيفية من جراء ذلك ، وهذا مما يسهم إلى حد كبير في رفع مستوى النزاهة وتجنب مخالفة قواعدها العامة .

كذلك توفير الإمكانيات المادية أو اللوجستية المطلوب توافرها لأداء المهام الضريبية ، كالتقنيات والأجهزة الإلكترونية في كافة مراحل العمل الضريبي ، وترك العمل بالسياقات الكلاسيكية التقليدية .

هذا مع ضرورة مواكبة التطورات في العمليات الضريبية وأساليبها في بلدان العالم المقارن ، وتطبيق الناجع منها لرفع كفاءة الهياكل الضريبية في العراق .

5- علاجات تشريعية :

تعد مهمة علاج النواقص في نصوص التشريعات أو القوانين الضريبية ، من الإجراءات الواجب إتخاذها وبشكل دائم من قبل المشرع ، لكون هذه القوانين تعد القاعدة أو الأساس الذي تعتمد عليه بقية هياكل العملية الضريبية في العراق ، وفي غيره من البلدان .

فأداء المهام الضريبية من قبل السلطة المالية أو الضريبية المكلفة بذلك ، لا يتم بالتأكيد بشكل عفوي وبدون ضوابط قانونية ترسم وتحدد له طرق ذلك ، بل بالإستناد الى النصوص القانونية الحاكمة للتكاليف الضريبية ، من قوانين وأنظمة وتعليمات نافذة ، ولما كان الأمر كذلك فإن النواقص أو الغموض أو عدم الوضوح في بعض النصوص الضريبية وقصور البعض الآخر ، يستوجب من السلطة المختصة مراجعة شاملة لتلك النصوص لتلافي تلك العواهن ومعالجتها ، وبالتالي إتاحة الفرصة لإدارة الضريبية من مباشرة مهامها تحت غطاء قانوني محكم وفاعل ، يوفر المجال الرحب للسلط الضريبية من ممارسة مهامها الوظيفية ، في تحديد الأوعية الضريبية للمكلفين ونسب الضرائب المتوجبة عليها .

وهذا ليعني بالتأكيد كون المشرع ملزم - في حال إفتراض قدرته على ذلك - بوضع نصوص تتلائم مع جميع الظروف والمتغيرات المؤثرة على القوانين الضريبية ، بل السعي الحثيث والجاد نحو بلوغ نصوص شبه متكاملة توفر الإطار الملائم والمناسب للعمل الضريبي ، بين طرفيه العتيدين ، المكلف والسلطة الضريبية .

هذا ومن المطلوب وبشدة ، تشديد ما ورد في القوانين الضريبية من عقوبات بحق المخالفين ، ولاشك أن التشديد بالعقوبة سيعمل على خفض حالات التهرب من الضريبة ، وخاصة إذا صاحب العقوبات المذكورة عقوبات بدنية كالحبس ، أو معنوية كإعلان أسماء المتهربين على الجمهور⁵⁹ ، فالغرامات الهزيلة المفروضة بحق بعض المخالفات الضريبية ، تثير السخرية لدى المكلفين ولدى الإدارة على حد سواء ، مع الإتجاه إلى تغليب العقوبات المالية (الغرامات) على العقوبات السالبة للحرية ، لكون هذه الجرائم تمس مالية الدولة ، وبالتالي من الأفضل أن تتجه العقوبة إلى مالية المكلف المخالف أكثر من إتجاهها لبدنه ، في حال معاقبته بالحبس على سبيل المثال ، وما يترتب على ذلك من محاذير أخرى ، كإختلاطه بالمجرمين ، والمصاريف التي تنفقها الدولة على السجن ، والتي ترهق كاهل الخزنة العامة⁶⁰ ، والإتجاه إلى عقوبة الحبس في حال العود إلى الجريمة .

كذلك غني عن البيان القول ، إن تشتت القوانين الضريبية وتعددتها ، كان له نصيباً مهماً في توفير الثغرات أو الفجوات التي تسمح بالنفاذ من خلالها من قبل المكلفين ، وبالتالي ضرورة توحيد هذه التشريعات أو القوانين ضمن قانون موحد ، يكون له الدور البارز في إمطة اللثام عن القوانين الضريبية وبشكل موحد ، وعن الأفعال المجرمة فيها والعقوبات المفروضة بحق مرتكبيها ، لما لذلك من عظيم الأثر في توضيح الرؤية للضرائب وموجباتها من قبل المكلف والسلطة الضريبية في آن واحد .

6- إنشاء جهاز شرطة مدرب ومتخصص بأعمال البحث والتحري عن مخالفات قوانين الضرائب ، إذ إتجهت بعض الدول إلى ذلك ، ومن هذه الدول إيطاليا التي توجد فيها (بوليس) متخصص بأعمال مباحث الضرائب⁶¹ .

لكون عدم تشكيل هذا الجهاز المتخصص في العراق ، ترتب عليه حدوث الكثير من المخالفات الضريبية ، التي كان من الممكن الحيلولة دون وقوعها في حال وجود هذا الجهاز ، إذ لا يزال الكادر الضريبي من الموظفين المدنيين عاجز بل قاصر عن إكتشاف الكثير من المخالفات الضريبية من قبل المكلفين ، وبالتالي يتوجب الإستعانة بمثل هذا الجهاز المقترض ، لملاحقة مرتكبي جرائم التهرب الضريبي على أقل تقدير ، في حال لم يكن لهم دور في إكتشاف تلك الجرائم أصلاً وقبلاً وقوعها .

فالاعتماد على أجهزة الشرطة العادية غير المتخصصة وغير المدربة جيداً على هكذا أعمال ، غير مجدي وغير نافع إلا في الحدود الدنيا ، لمواجهة عمليات التهرب الضريبي الواسعة النطاق .

7- إنشاء قضاء ضريبي متخصص ، يتولى مهام النظر في قضايا الضرائب ، ويكون على درجتين ، لما لذلك من مزايا في توفير القضاء الملم بهذا النوع من القضايا التخصصية ، وتوفير العدالة والمساواة بين طرفي الدعوى في آن واحد ، السلطة الضريبية والمكلف .

8- ومن المهم كذلك تفعيل نظم المعلومات من خلال إلزام إرسال أي تعاملات بين الدوائر الرسمية وشبه الرسمية وبين المكلفين إلى الهيئة العامة للضرائب حيث يذكر في كتب التعاملات المرسلة اسم المكلف وعنوانه كي يتم تحديد فرعه الضريبي الذي سيتم فيه التحاسب على وفق الأصول المعتمدة⁶² ، لما في ذلك من تحقيق التنسيق المطلوب بين مختلف الدوائر في عملية تحصيل الضرائب .

الخاتمة : تم التوصل من خلال مسيرة البحث الى مجموعة من الإستنتاجات والاقتراحات ، والتي سيتم بيانها وعلى النحو الآتي :

أولاً : الإستنتاجات :

1- أن جريمة التهرب الضريبي تعد ظاهرة مستفحلة وبشدة ، وهي جريمة مركبة تتعدد فيها الأسباب ، وتتزوج فيها العوامل المؤدية لها ، فعلى الرغم من تحمل المكلف المتهرب من الضريبة الجزاءات القانونية لوحده ، فإن من العدل الإشارة إلى أن هذا المكلف لم يكن الجاني الوحيد ، بل شاركته في ذلك عوامل متعددة كان لها النصيب الأوفر في دفعه لإرتكاب الجريمة ، وإن كان هذا الكلام من الناحية القانونية لا يؤخذ به ، لكون الجزاء القانوني يطبق بحق المخالفين فقط بالرغم من ذلك التعدد والإشتراك غير المباشر في الجرم الضريبي .

2- قلة عدد الكادر الوظيفي الضريبي القادر على التعامل مع الواقع الضريبي المتردي في العراق ، في ظل غياب أو قلة حملة الشهادات التخصصية العليا في هذا المجال التخصصي الدقيق من جانب ، وعدم تطوير قابليات العاملين حالياً في الجهاز الضريبي من جانب آخر ، وبالتالي نجاح المكلفين في إجتياز السور الضريبي والتهرب من موجباته ، عن طريق إستغلال هذا الجانب .

3- الإفتقار الى الوعي الضريبي لدى أغلبية المكلفين في العراق ، بالدور المهم الذي تلعبه الضرائب في تطوير المجتمع وتحقيق مراميه في تحقيق التنمية القومية ، كما إن أغلب المكلفين عاجزين عن فهم نصوص القوانين الضريبية وطرق التحاسب الضريبي ، مما يؤدي إلى اللجوء إلى التهرب من الضريبة .

4- عامل الفساد المالي والإداري المستشري في أوساط الدوائر الضريبية والدوائر المحيطة بها ، أي إن الأمر لا يقف عند حد العاملين في الدوائر الضريبية فقط ، وإنما يشمل أغلب العاملين في إعداد الحسابات ، ولا سيما المحاسبين القانونيين الذين يتولون مهمة تدقيق الحسابات وتصديقها .

5- تعدد القوانين الحاكمة للنشاط الضريبي في العراق ، وعدم توحيدها في قانون واحد ، مما يسبب بالتالي تعقيداً وإرباكاً لطرفي العملية الضريبية ، ومن ثم إزدیاد فرص التهرب من الضريبة .

6- ضعف الجزاءات المالية المفروضة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي ، وعدم تناسبها بشكل واضح مع قيمة النقد في الوقت الحاضر من جهة ، ومقدار الضرر اللاحق بالخرينة العامة المترتب عليها من جهة أخرى .

ثانياً : الإقتراحات :

1- لا بد من الإشارة ، إلى أن محاربة هذه الظاهرة ومكافحتها والقضاء على الأسباب الدافعة إلى ارتكابها ، يتطلب حملة وطنية شاملة على مستوى الدولة ومؤسساتها كافة ، وبمشاركة شعبية واعية ومخلصة (المنابر الجماهيرية) ، وبمساندة من مؤسسات المجتمع المدني المختلفة ، لتجذير مفهوم (الطاعة الضريبية) التي تعتبر جزءاً مهماً من الطاعة العامة لكافة القوانين .

2- كما يتطلب الأمر كذلك إدخال هذا المفهوم ضمن المناهج الدراسية ، بالتعاون مع الوزارات التعليمية كوزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي ، لبيت مفاهيم الطاعة الضريبية لدى الناشئة وعرسها في نفوسهم ، وفي كافة المراحل الدراسية الإبتدائية والمتقدمة .

3- كذلك يتطلب الأمر تغيير النظرة إلى مرتكبي جرائم التهرب الضريبي ، وإلى الجريمة بحد ذاتها ، للوصول إلى مفهوم إجتماعي وقانوني يعتبر هذه الجريمة من الجرائم المخلة بالشرف ، كما هو الحال في بعض البلدان الغربية .

4- هذا كله بعد الوصول إلى وضع إقتصادي جيد ورفاهية إجتماعية لجمهور المواطنين ، إذ من المفيد الإشارة في هذا المقام إلى القول المأثور (إذا أردت أن تطاع فأمر بما يستطاع) ، فالمكلف الذي يجد أن عملية دفع الضريبة الى الدولة ، لن تؤثر على أوضاعه المالية بسبب ملائمتها لوضعه المالي والزماني⁶³ ، لن يجد غضاضة في دفعها ، مع إقتناعه التام بكون دفع الضريبة هي عملية دائرية متصلة فيها نقطة النهاية مع نقطة البداية أو خط الشروع ، تدور فيها الضريبة التي دفعها لتعود لاحقاً إليه بطريق مباشر أو غير مباشر .

أما المكلف الذي يعاني من شظف العيش وصعوبته ، فمن العبث وغير المجدي محاولة إقناعه بعدم مخالفة القانون عن طريق التهرب من الضريبة ، بل من الظلم وعدم العدالة في شيء إلزامه وإجباره على دفع الضريبة .

هذا على فرض كون المكلف سيلجأ إلى الوسائل السلمية أو السلبية في ممانعته للضريبة وموجباتها ، فقد يلجأ المكلفون في بعض الأحوال إلى العصيان أو إثارة القلاقل في البلد ، وهذا ما حصل بالفعل في بعض الدول المتخلفة فيما سمي "بثورة الخبز" لأنه يصعب التصور بفرض ضريبة على إنسان يعيش على حافة الفقر والعوز⁶⁴ .

5- كما يتوجب الإشارة إلى أن استخدام الشفافية في انتقال المعلومات بين الأطراف المستفيدة (المكلف – السلطة المالية)⁶⁵ ، له عظيم الأثر في العمل على تأسيس علاقة تكاملية تفاعلية بين الطرفين أي بين المكلف والسلطة المالية ، للقضاء على الخصام والنزاع الدائم بينهما .

6- ضرورة تشكيل جهاز شرطة خاص بالتحري الضريبي ، بالإضافة إلى قضاء ضريبي متخصص ، يتولى مهمة التحري عن تلك الجرائم بالنسبة للأول ، والحكم فيها بالنسبة للثاني ،

لما لذلك من فوائد جمة تصب في خدمة الخزانة العامة للدولة ، عن طريق محاولة القضاء أو تقليص جريمة التهرب الضريبي .

7- ضرورة الإتجاه الى تشديد العقوبات المالية المفروضة على المخالفين لتتناسب بشكل طردي مع الضرر الناتج عنها ، مع الإبتعاد عن العقوبات السالبة للحرية قدر الإمكان ، إلا في حالات العود المتكرر الى الجريمة .

8- ندعو المشرع الموقر الى توحيد التشريعات أو القوانين الضريبية ضمن قانون موحد ، لتسهيل مهمة المكلفين في الإطلاع على واجباتهم الضريبية ، وعن الأفعال المجرمة فيها والعقوبات المفروضة بحق مرتكبيها ، لما لذلك من دور عظيم في توضيح ما يتعلق بالضرائب وموجباتها من قبل المكلف والجهات الضريبية في ذات الوقت .

الهوامش :

- 1 - للمزيد بخصوص نضال الشعوب سعياً لذلك ينظر ، د. عصام سليمان ، الأنظمة البرلمانية بين النظرية والتطبيق ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2010 ، ص 34 وما بعدها .
- 2 - إذ أن التهرب الضريبي على نوعين كلي يتم التهرب فيه كلياً من دفع الضريبة ، وآخر تهرب جزئي من تكاليفها .
- 3 - ينظر المادة (الأولى / 1) من قوانين ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ ، وقانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل النافذ ، وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل النافذ .
- 4 - د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، ط 4 ، العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة ، 2011 ، ص 136 .
- 5 - د. عبد اللطيف قطيش ، الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2005 ، ص 298 – 299 .
- 6 - د. سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2009 ، ص 117 .
- 7 - عرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ في المادة (الأولى / 8) المكلف بأنه : (كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون) ، مع الإشارة إلى أن ذات القانون قد بين أن الشخص يقصد به الشخص الطبيعي أو المعنوي في الفقرة (4) من المادة ذاتها .
- 8 - مع مراعاة ما ورد في المواد المتعلقة بالإعتراض والرديات ، الواردة في قوانين الضرائب النافذة في العراق ، والتي يجوز بموجبها رد المبالغ الزائدة المدفوعة الى الدولة من قبل المكلف .
- 9 - إذ إن الرسم يدفع مقابل نفع خاص يتم الحصول عليه من الدولة ، بصدد ذلك ينظر د. طاهر الجنابي ، مرجع سابق ، ص 59 .
- 10 - فيواسطة فرض ضرائب جمركية على الإستيراد مثلاً ، يمكن حماية الصناعة الوطنية من منافسة البضاعة المستوردة (أهداف إقتصادية) ، كما يمكن إستعمالها للتخفيف من حدة التفاوت

- بين دخول الأفراد في المجتمع (أهداف إجتماعية)، للمزيد بصدد ذلك ينظر د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 37 وما بعدها .
- 11 - علي عبد العظيم باقر علي باش، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 2008، ص 104
- 12 - د. سوزي عدلي منشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 6 .
- 13 - د. فوزت فرحات، التشريع الضريبي العام، ط 2، بلا ناشر، 2010، ص 67 .
- 14 - مع بعض الإستثناءات التي تؤكد كون المكلفين في بعض الدول المتطورة، وبالذات الدول الأنكلوسكسونية التي تجذر فيها الإلتزام بالقانون بكافة موجباته، يلتزمون بموجبات القوانين ومنها واجب دفع الضرائب .
- 15 - د. فوزي عطوي، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص 276 .
- 16 - المادة (4/19) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل النافذ .
- 17 - القاضي عبد الستار البزركان، قانون العقوبات - القسم العام بين التشريع والفقهاء والقضاء، بلا ناشر، بلا مكان، 2002، ص 1 .
- 18 - د. علي حسين الخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، ط 2، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، 2010، ص 134 .
- 19 - د. أحمد ماهر عز الدين، التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1985، ص 430، أشارت له شهلاء جمعة منجي النصاروي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجزائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982، رسالة ماجستير، جامعة بابل، كلية القانون، 2003، ص 28 .
- 20 - د. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 36
- 21 - د. عمار فوزي المياحي، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي، مركز العراق للأبحاث، بغداد، 2007، ص 44 .
- 22 - طالب نور عبود الشرع، الجريمة الضريبية، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، 2000، ص 16 .
- 23 - د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بيروت، بلا تاريخ، ص 177 .
- 24 - د. البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعة المصرية، بلا تاريخ، ص 24، أشار له طالب نور عبود الشرع، مرجع سابق، ص 16 .
- 25 - عروبة معين عايش الراوي، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، 2008، ص 1 .
- 26 - المادة (28) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل النافذ .
- 27 - طالب نور عبود الشرع، مرجع سابق، ص 40 .
- 28 - المادة (1/32) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل النافذ .

- 29 - د. عباس الحسني ، شرح قانون العقوبات العراقي الجديد ، المجلد الاول - القسم العام ، ط 2 ، مطبعة الارشاد ، بغداد ، 1972 ، ص 89 .
- 30 - للمزيد بصدد ذلك الخلاف الفقهي ، ينظر طالب نور عيود الشرع ، مرجع سابق ، ص 96 وما بعدها . وكذلك د. مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، بلا ناشر ، 1997 ، ص 229 .
- 31 - د. عادل العلي ، مرجع سابق ، ص 177 .
- 32 - عروبة معين عايش الراوي ، مرجع سابق ، ص 16 .
- 33 - شهلاء جمعة منجي النصراوي ، مرجع سابق ، ص 34 .
- 34 - د. حسن صادق المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، دار المعارف ، القاهرة ، 1973 ، ص 55 .
- 35 - شهلاء جمعة منجي النصراوي ، مرجع سابق ، ص 37 .
- 36 - عروبة معين عايش الراوي ، مرجع سابق ، ص 1 .
- 37 - د. فوزت فرحات ، مرجع سابق ، ص 69 .
- 38 - (سورة المزل : الاية 20) .
- 39 - بصدد ذلك ينظر لنا محمد إبراهيم ، البنوك الاسلامية بين التشريع الضريبي والزكاة ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2007 ، ص 77 - 78 ، نقلاً عن حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، 2017 ، ص 44 .
- 40 - د. سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 147 .
- 41 - د. فوزي عطوي ، مرجع سابق ، ص 282 .
- 42 - د. فوزت فرحات ، مرجع سابق ، ص 72 .
- 43 - ينظر بصدد ذلك طه حميد عبد الغفور ، تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008 ، ص 30 وما بعدها . وكذلك ينظر د. عمار فوزي المياحي ، مرجع سابق ، ص 65 ، كذلك ايمان أحمد حسن ، التوجهات الجديدة للسياسة الضريبية في ظل برامج صندوق النقد الدولي (العراق حالة دراسية للفترة من 2003-2005) ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008 ، ص 121 .
- 44 - طه حميد عبد الغفور ، مرجع سابق ، ص 27 .
- 45 - ينظر المادة (1) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل النافذ .
- 46 - كقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982، وقانون ضريبة العقار ، رقم (162) لسنة 1959 ، وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 .
- 47 - سوف يتم الإقتصار على تناول الأفعال التي تعد مخالفات بالنسبة لقوانين الضرائب المباشرة فقط ، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة والتي تعد الضرائب الكمركية أهمها ، فلن يتم التطرق إليها ، لكون جريمة التهرب الضريبي تجد ملاذها الأيمن في أغلب الأحوال في نطاق الضرائب المباشرة دون الضرائب غير المباشرة .
- 48 - نصت المادة (الثالثة عشرة) من القانون على (... ان لها او لأي شخص من بين اعضاءها تفوضه حق الدخول بصحبة المختار او شخصين معروفين من المحلة او القرية في الاوقات المناسبة من النهار في أي عقار كائن في منطقتهم للكشف عليه ..) .

- 49 - ورد في النص تكرار لعبارة (الاحوال التالية) ، وكان الأصح رفع الأولى منها لتكون المادة على النحو الآتي (يعاقب المكلف بغرامة لا تتجاوز مائتين وخمسين دينار في الاحوال الآتية : ...) وليس كما ورد أعلاه .
- 50 - المادة الخامسة من القانون نصت على أنه (على كل مكلف ان يقدم بياناً تحريريّاً الى السلطة المالية عما في حيازته من عرصات او حصص فيها مع بيان مساحتها ومواقعها وان يخبر السلطة المالية بكل تبدل في حيازة عرصاته خلال المدة التي يعينها وزير المالية) .
- 51 - طه حميد عبد الغفور ، مرجع سابق ، ص 134 .
- 52 - د. فوزت فرحات ، مرجع سابق ، ص 69 .
- 53 - عروبة معين عايش الراوي ، مرجع سابق ، ص 120 .
- 54 - د. فوزي عطوي ، مرجع سابق ، ص 276 .
- 55 - طه حميد عبد الغفور ، مرجع سابق ، ص 159 .
- 56 - ينظر المادة (28 / 2) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .
- 57 - حسين كامل وداعة ، مرجع سابق ، ص 112 .
- 58 - د. عبد الجواد نايف ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة الجامعة ، بغداد ، 1983 ، ص 98 .
- 59 - د. عادل العلي ، مرجع سابق ، ص 181 .
- 60 - للمزيد بخصوص تفضيل العقوبات المالية على العقوبات السالية للحرية ، ينظر طالب نور عبود الشرع ، مرجع سابق ، ص 194 ، كذلك د. سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 10 .
- 61 - د. عمار فوزي المياحي ، مرجع سابق ، ص 96 .
- 62 - ايمان أحمد حسن ، مرجع سابق ، ص 95 .
- 63 - أي كونها تدفع أو تحصل من قبل السلطة المالية في وقت أو تاريخ مناسب لظروفه وأحواله المالية .
- 64 - د. فوزت فرحات ، المالية العامة للاقتصاد المالي ، بلا ناشر ، 2010 ، هامش رقم (1) ص 25 .
- 65 - عماد توفيق محمد عبد الله العبيدي ، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2010 ، ص 134 .

المراجع :

القرآن الكريم :

الكتب :

- 1- د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1999 .
- 2- د. أحمد ماهر عز الدين ، التشريع الضريبي المصري ، الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1985 .
- 3- د. البشري الشورجي ، جرائم الضرائب والرسوم ، دار الجامعة المصرية ، بلا تاريخ .
- 4- د. حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004 .

- 5- د. حسن المرصفاوي التجريم في تشريعات الضرائب ، دار المعارف ، القاهرة ، 1973 .
- 6- حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، 2017 .
- 7- د. سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، النفقات العامة – الإيرادات العامة – الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2009 .
- 8- د. سوزي عدلي منشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2008 .
- 9- د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، ط 4 ، العاتك لصناعة الكتب ، القاهرة ، 2011 .
- 10- د. عادل العلي ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي ، بيروت ، بلا تاريخ .
- 11- د. عباس الحسيني ، شرح قانون العقوبات العراقي الجديد ، المجلد الاول - القسم العام ، ط 2 ، مطبعة الارشاد ، بغداد ، 1972 .
- 12- د. عبد الجواد نايف ، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، مطبعة الجامعة ، بغداد ، 1983 .
- 13- القاضي عبد الستار البزركان ، قانون العقوبات – القسم العام بين التشريع والفقہ والقضاء ، بلا ناشر ، 2002 .
- 14- د. عبد اللطيف قطيش ، الموازنة العامة للدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2005 .
- 15- د. عصام سليمان ، الأنظمة البرلمانية بين النظرية والتطبيق ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2010 .
- 16- علي حسين الخلف ، سلطان عبد القادر الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، ط 2 ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة ، 2010 .
- 17- د. عمار فوزي المياحي ، الإدارة الضريبية في العراق بين الإصلاحات وآليات مكافحة التهرب الضريبي ، مركز العراق للأبحاث ، بغداد ، 2007 .
- 18- د. فوزت فرحات ، التشريع الضريبي العام ، بلا ناشر ، 2010 .
- 19- د. فوزت فرحات ، المالية العامة للاقتصاد المالي ، بلا ناشر ، 2010 .
- 20- د. فوزي عطوي ، المالية العامة – النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2003 .
- 21- د. مدحت عباس امين ، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي ، بلا ناشر ، 1997 .

أطاريح الدكتوراه :

1- طالب نور عبود الشرع ، الجريمة الضريبية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، 2000 .

رسائل الماجستير :

1- ايمان أحمد حسن ، التوجهات الجديدة للسياسة الضريبية في ظل برامج صندوق النقد الدولي (العراق حالة دراسية للفترة من 1996 - 2005) ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008 .

2- شهلاء جمعة منجي النصاروي ، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجزائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 ، رسالة ماجستير ، جامعة بابل ، كلية القانون ، 2003 .

3- طه حميد عبد الغفور ، تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008 .

4- عروبة معين عايش الراوي ، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية ، 2008 .

5- علي عبد العظيم باقر علي باش ، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008 .

6- عماد توفيق محمد عبد الله العبيدي ، الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2010 .

7- لنا محمد إبراهيم ، البنوك الاسلامية بين التشريع الضريبي والزكاة ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2007 .

الدراسات :

1- دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ .

القوانين :

- 1- قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل النافذ .
- 2- قانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل النافذ .
- 3- قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل النافذ .
- 4- قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل النافذ .