



AJLPS JOURNAL HOMEPAGE: <https://ashurjournal.com/index.php/AJLPS/about>

Contact by email : info@ashurjournal.com

This journal is open access & Indexed in



Article Info.

Sections: Law.

Received: 2025 May 04

Accepted: 2025 May 19

Publishing: 2025 June 1

Combating the Crime of Tax Evasion in Iraq

Dr .Hussein Mohammed Kareem Hamza*

Jabir Ibn Hayyan University for Medical and Pharmaceutical Sciences*

07800014006

hussien.m.kareem@jjsu.edu.iq

husein.m.kareem@jmu.edu.iq

Abstract:

Tax evasion is a criminal offense punishable by law. It involves the partial or complete avoidance of paying due taxes through illegal means, such as fraud, deception, providing incorrect financial information, or concealing sources of income. This behavior results in severe economic damages, including the reduction of public revenues and the hindrance of economic development. To combat this crime, states adopt various preventive measures, such as legislative and administrative improvements and the use of technology to track financial transactions. Tax awareness also plays a significant role in reducing evasion rates, encouraging compliance with the law, fostering trust between taxpayers and the tax administration, and promoting voluntary tax compliance. Additionally, remedial measures include strengthening financial oversight and imposing stricter penalties.

Keywords: Crime, Tax, Tax Evasion, Tax Avoidance



هذه المجلة مفتوحة الوصول & مفهرسة في المستوعبات التالية

IRAQI
Academic Scientific Journals

المباحث العلمي Google

معلومات البحث.

استلام البحث: 2025 مايو 04

القسم: القانون

نشر البحث: 2025 مايو 1

قبول البحث: 2025 مايو 19

مواجهة جريمة التهرب الضريبي في العراق

إعداد: م. د حسين محمد كريم حمزة*

جامعة جابر بن حيان للعلوم الطبية والصيدلانية

رقم الهاتف : 07800014006

hussien.m.kareem@ijsu.edu.iq

husein.m.kareem@jmu.edu.iq

الملخص

يعد التهرب الضريبي جريمة معاقب عليها وفق القانون، تتمثل في التخلص من دفع الضرائب المستحقة جزئياً أو كلياً بطرق غير مشروعة، مثل الغش أو الاحتيال، أو عبّر تقديم البيانات المالية غير الصحيحة أو إخفاء مصادر الدخل ، مما ينتج عن هذا السلوك أضرار اقتصادية جسيمة، منها تقليل الإيرادات العامة، وعرقلة التنمية الاقتصادية. لمواجهة هذه الجريمة، تعتمد الدول أساليب عدة، وقائية: مثل التحسين التشريعي والإداري، واستخدام التكنولوجيا لتتبع العمليات المالية، كما تلعب التوعية الضريبية دوراً مهماً في تقليل معدلات التهرب وتحفيز الالتزام بالقوانين وتعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتشجيع الامتثال الضريبي، أو أساليب علاجية مثل تعزيز الرقابة المالية وتشديد العقوبات.

الكلمات المفتاحية: جريمة، الضريبة، التهرب الضريبي، التجنب الضريبي.

المقدمة

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه الطيبين الطاهرين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وبعد...

موضوع البحث: تُعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة التي تلجأ إليها الدول لتمويل نفقاتها العامة، إضافةً إلى دورها كأداة رئيسية في السياسة المالية، إذ تسهم في معالجة التقلبات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، فضلاً عن إعادة توزيع الدخل، ومع ذلك تواجه الاقتصادات العالمية تحدياً يتمثل في امتناع بعض المكلفين سواء من الأفراد أو الشركات عن دفع الضرائب المستحقة، أو التحايل على سدادها، رغم تحقق سبب فرضها، وهو سلوك معاقب عليه قانوناً، يسمى بالتهرب الضريبي، ويؤدي إلى نتائج سلبية كثيرة منها الإخلال بمبدأ العدالة بين المكلفين بدفع الضريبة، وتراجع في الإيرادات الضريبية، مما يحرم الدولة من مصدر مالي مهم يمكنها من أداء أدوارها الاقتصادية والاجتماعية بفاعلية.

مشكلة البحث وأهدافه: يعد التهرب الضريبي من أبرز المشاكل التي تواجهها الأنظمة الضريبية حول العالم، وخاصة في الدول النامية، والعراق ليس استثناءً، إذ يُشكل التهرب الضريبي عائقاً كبيراً أمام التنمية السياسية والاقتصادية والاجتماعية في بلادنا، حيث يفقد الدولة موارد مالية مهمة يمكن توجيهها لتحسين الخدمات العامة مثل التعليم والصحة، والبنية التحتية وتطوير الاقتصاد الوطني، ولعل أحد الأسباب الرئيسية لهذه الجريمة يكمن في الهيكلية الإدارية والتنظيمية الكلاسيكية، أو بضعف فاعلية القوانين الجزائية أو تلك المتعلقة بالضرائب، أو بنقص الثقة بين المواطنين والمؤسسات الحكومية.

وللبحث أهداف: ان مواجهة جريمة التهرب الضريبي في العراق يحقق أهداف عدة أبرزها دعم التنمية الاقتصادية، وتحقيق العدالة الاجتماعية، وضمان استدامة الإيرادات العامة.

منهج البحث ونطاقه وتقسيماته: للإحاطة بموضوعات البحث، وللإجابة عن المشكلة المطروحة، آثرنا اتباع المنهج التحليلي من خلال دراسة النصوص القانونية خصوصاً الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل وبعض القوانين ذات العلاقة، والآراء الفقهية المرتبطة بالموضوع، فضلاً عن ذلك المنهج المقارن في بعض موضوعات البحث، مما يقتضي تقسيم البحث إلى مقدمة ومبحثين وخاتمة، يخصص المبحث الأول لبيان مفهوم جريمة التهرب الضريبي، ويعقد المبحث الثاني للبحث في سبل مواجهة جريمة التهرب الضريبي، في حين تتضمن الخاتمة أهم النتائج والمقترحات البحثية.

المبحث الأول

مفهوم جريمة التهرب الضريبي

تحمل الدولة العديد من المسؤوليات، ويفترض منها الوفاء بها تجاه مواطنيها، مثل توفير الخدمات الأساسية: الأمن، القضاء، التعليم، الصحة، البنية التحتية، ودعم المشاريع التنموية وغيرها⁽¹⁾، ولتنفيذ هذه المسؤوليات تحتاج الدولة إلى موارد مالية إضافية، لذا تسعى إلى إيجاد منابع دخل إلى جانب صادراتها مثل الاستثمار في المشاريع التي تدر عائداً أو البحث عن مصادر أخرى تهدف إلى مشاركة الأفراد والمؤسسات والشركات في تحمل جزء من الواجبات والأعباء التي قد تتقل كاهلها في بعض الأحيان.

ولأن الضريبة هي أحد المصادر الرئيسية التي يعتمد عليها في تمويل الميزانيات العامة علاوة على وظائفها المتعددة⁽²⁾، تقوم الدولة بتحصيلها وفقاً للقانون⁽³⁾، بهدف توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، أو لتقليل نسبة العجز في موازنتها⁽⁴⁾، فيحدث ان تتجاوز نفقات الدولة إيراداتها، مما يؤدي إلى الحاجة إلى تمويل العجز بطرق عدة منها فرض الضرائب، إلا أن هذا المصدر قد يواجه مشكلة أصبحت تشكل تحدي كبير للدولة، وهي التهرب الضريبي، مما يتطلب تقديم رؤية شاملة حول الموضوع، لذا سنوضح في هذا المبحث تعريف جريمة التهرب الضريبي، فضلاً عن ذلك الوسائل المستخدمة في ارتكابها وأنواعها، عبر مطلبين.

المطلب الأول

تعريف جريمة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة قديمة تعود جذورها إلى أقدم النظم الضريبية في التاريخ⁽⁵⁾، حيث بدأت الدول بفرض الضرائب على المواطنين والتجار، مما دفع بعضهم إلى البحث عن وسائل مختلفة للتهرب منها، أما الآن هذه الجريمة منتشرة في جميع بلدان العالم، بغض النظر عن مستوى تطورها، والعراق ليس استثناءً، إذ يعاني من آثارها السلبية التي تمتد إلى المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وبناءً على ذلك، سنناقش في هذا المطلب مفهوم جريمة التهرب الضريبي في الفرع الأول، ثم نتناول مخاطرها وفلسفة مواجهتها في الفرع الثاني.

الفرع الاول

مدلول جريمة التهرب الضريبي

يتطلب تحديد مفهوم جريمة التهرب الضريبي دراسة معمقة تشمل جوانب متعددة، بما في ذلك توضيح معناها من الناحيتين اللغوية والاصطلاحية، مما يسهم في إدراك طبيعتها وأبعادها القانونية، كما يستوجب التمييز بينها وبين الظواهر المشابهة، مثل التجنب الضريبي، من خلال إبراز الفروق الجوهرية بينهما، ويؤدي هذا التوضيح إلى صياغة إطار دقيق لمفهوم التهرب الضريبي، مما يسهل دراسته وتحليله من المنظورين القانوني والاقتصادي.

أولاً: معنى جريمة التهرب الضريبي: هي مصطلح مكوّن من ثلاث كلمات: "الجريمة" التي تعني "الذنب أو الإثم الذي يرتكبه الشخص"، و"التهرب" الذي يشير إلى التملص أو الإفلات من شيء ما باستخدام الحيلة أو المراوغة، وهو مشتق من جذر الفعل (هرب) الذي يعني الفرار أو الهروب، و"الضريبي" الذي ينسب إلى "الضريبة" ويعني المبالغ التي تفرضها الدولة على الأفراد جبراً⁽⁶⁾، في اللغة الإنجليزية يُترجم المصطلح إلى Tax Evasion، بينما يُترجم في اللغة الفرنسية إلى Évasion fiscale، أما من الناحية الاصطلاحية، لم تتضمن معظم التشريعات الضريبية تعريفاً صريحاً للتهرب الضريبي، بل اكتفت بتحديد الوسائل التي يتم من خلالها ارتكابه والعقوبات المترتبة عليه، ومن بين هذه التشريعات: قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959، وقانون ضريبة العرصات العراقي رقم (26) لسنة 1962 المعدل، وقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل، وقانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005، وقانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية في الولايات المتحدة الأمريكية لعام 2010، وقانون الضريبة على القيمة المضافة المصري رقم (67) لسنة 2016، بالإضافة إلى المرسوم بقانون اتحادي رقم (7) لسنة 2017 في دولة الإمارات العربية المتحدة بشأن الإجراءات الضريبية، ونرى أن عدم تقديم تعريف تشريعي محدد للتهرب الضريبي هو نهج إيجابي؛ حيث إن تحديد تعريف دقيق لهذه الظاهرة ليس من صميم مهام المشرع، نظراً لتعقيدها وتعدد أوجهها، مما يتيح للفقهاء القانوني توضيح مفهومها، ويمنح السلطة القضائية مجالاً أوسع في تقدير الوقائع وتكييفها وفقاً لكل حالة على حدة.

أما من الناحية الفقهية، عرّف التهرب الضريبي بأنه مجموعة من السلوكيات المعاقب عليها قانوناً، يلجأ إليها المكلفون بهدف تقليل الحصيلة الضريبية⁽⁷⁾، أو هو امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه دون نقل

عبيها إلى شخص آخر⁽⁸⁾، أو استخدام أي وسيلة للتحايل على دفعها جزئياً أو كلياً⁽⁹⁾، ويُنظر إلى التهرب الضريبي أيضاً على أنه ظاهرة يسعى من خلالها المكلف إلى التخلص من التزاماته الضريبية باستخدام مختلف الوسائل المتاحة⁽¹⁰⁾، إلا أن هذا التعريف يواجه انتقادات كونه يخلط بين التهرب الضريبي وتجنب الضريبة، حيث إن الأخير لا يُعد انتهاكاً للقانون الضريبي، في حين أن التهرب الضريبي يمثل مخالفة صريحة وعمدية للقانون⁽¹¹⁾، ويتجسد في فعل إجرامي يهدف إلى التملص من دفع الضرائب⁽¹²⁾، وقد ميز بعض الفقهاء بين التهرب العمدي وغير العمدي؛ فالتهرب غير العمدي ينشأ عن جهل أو خطأ غير مقصود ويُعرف بالتهرب الواقعي، بينما التهرب العمدي يتضمن استخدام أساليب احتيالية تهدف إلى خرق القانون الضريبي عمداً، ويُشار إليه بالغش المركب⁽¹³⁾، وقد تبنت العديد من الفقهاء المصريين هذا الاتجاه في تعريف التهرب الضريبي، حيث اعتبره بعضهم محاولة للامتناع عن دفع الضريبة المستحقة جزئياً أو كلياً من خلال وسائل غير قانونية تتسم بالغش⁽¹⁴⁾، كما رأى آخرون أن التهرب الضريبي يشمل استخدام أساليب الغش والاحتيال سواء في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي أو أثناء سداد الضريبة، مستبعدين من هذا التعريف الحالات التي يتجنب فيها المكلف ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، والتي تُعرف قانونياً بتجنب الضريبة⁽¹⁵⁾، وترتيباً على ما تقدم يمكن لنا وضع تعريف لجريمة التهرب الضريبي: كل فعل يحرمه القانون ويستوجب العقوبة، يقوم به المكلف بهدف التخلص غير المشروع من دفع الضريبة.

ثانياً: ذاتية جريمة التهرب الضريبي: يسعى بعض المكلفين إلى تقليل التزاماتهم الضريبية بطرق مختلفة كالتجنب الضريبي، مما يستدعي التمييز بين هذه الطريقة والتهرب الضريبي، فالتجنب الضريبي أو كما يطلق عليه بعض الباحثين "التهرب المشروع أو التخطيط الضريبي"⁽¹⁶⁾، يعني التخلص من العبء الضريبي⁽¹⁷⁾، كلياً أو جزئياً، قبل قيام الواقعة المنشئة للضريبة، ومن دون مخالفة القوانين الضريبية المعمول بها، رغم تأثيره سلباً على الاقتصادات الوطنية، ومجافاته في بعض الأحيان للواجب الأخلاقي المتمثل بضرورة التضامن الاجتماعي⁽¹⁸⁾، ويتم ذلك عبر الاستفادة من الامتيازات التي يمنحها المشرع، أو من الثغرات والقصور في النظام الضريبي، سواء على المستوى المحلي أو الدولي⁽¹⁹⁾، أما على المستوى المحلي، يمكن لأي مكلف أن يستثمر أمواله في مشاريع مستثناة من الضرائب، مثل السندات الحكومية المعفاة من الضرائب، ما يتيح له تجنب دفع أي ضريبة على ثروته، مستفيداً من الحوافز التي وضعتها الدولة لتشجيع الاستثمار في هذه السندات⁽²⁰⁾، في حين إن الاختلافات بين الأنظمة الضريبية للدول تمنح الأفراد والشركات فرصة لتجنب بعض الضرائب على المستوى الدولي، مثلاً: تختار بعض الشركات تسجيل مقارها في دول تفرض معدلات

ضرائب منخفضة على أرباح الشركات، أو تحويل أرباحها إلى دول ذات ضرائب منخفضة، أو عن طريق نقل الملكية الفكرية - تسجيل براءات الاختراع والعلامات التجارية- إلى دول منخفضة الضرائب، مما يقلل من التكاليف الضريبية المفروضة عليها⁽²¹⁾.

يتحقق التجنب الضريبي أيضاً عبر الامتناع عن التصرفات الخاضعة للضريبة، كالإحجام عن استهلاك سلع أو خدمات تخضع للضرائب، مما يؤدي إلى تفادي دفعها، وقد يكون هذا الأمر مقصوداً من قبل المشرع لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية⁽²²⁾، مثل فرض ضرائب على الأنشطة التجارية دون الزراعية، مما يدفع بعض الأفراد إلى التحول للنشاط الزراعي لتجنب الضريبة، وكذلك فرض ضرائب على سلع محددة مثل السجائر قد يدفع المستهلكين إلى تقليل استهلاكها أو الاستغناء عنها تماماً، ومن ثم تفادي الضرائب المرتبطة بها⁽²³⁾.

فضلاً عن ذلك، قد يلجأ بعض المكلفين إلى الاستعانة بالخبراء القانونيين والماليين لاستغلال الثغرات القانونية أو غموض بعض النصوص الضريبية لصالحهم، دون أن يخالفوا القوانين صراحةً، ولهذا يُفضّل استخدام مصطلح التجنب الضريبي بدلاً من التهرب المشروع، لأن الأخير قد يوحي بعدم المشروعية، مما قد يسبب التباساً في المفهومين.

الفرع الثاني

مخاطر جريمة التهرب الضريبي وفلسفة مواجهتها

تتمثل مخاطر التهرب الضريبي في العديد من الجوانب، أبرزها زيادة الأعباء المالية على الدولة وانخفاض الحصيلة الضريبية، مما يؤدي إلى فرض ضرائب إضافية على المكلفين، كما أن التهرب قد يدفع الدولة إلى اللجوء إلى الاقتراض، مما يفاقم من عبء الدين العام، ومن هنا تبرز أهمية توضيح مخاطر هذه الجريمة، مع استعراض أبرز الآراء الفلسفية لمواجهتها.

أولاً: مخاطر جريمة التهرب الضريبي: تُشكّل الضرائب اليوم أداة رئيسية في السياسة المالية⁽²⁴⁾، حيث تندمج ضمن الإطار السياسي الاقتصادي والاجتماعي للدولة، لذا فإن التهرب الضريبي يُعدّ عائقاً يحدّ من فاعلية هذه السياسات في تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية، وفيما يلي عرض للأثار المترتبة على جريمة التهرب الضريبي:

من الآثار المالية المترتبة على جريمة التهرب الضريبي الإضرار بالخزانة العامة، حيث تنخفض الإيرادات الفعلية للدولة مقارنة بالإيرادات المتوقعة⁽²⁵⁾، مما يقلل من حصيلة الضرائب، وينتج عن ذلك تراجع مستوى الخدمات العامة وإرباك سياسة الإنفاق الحكومي، بسبب ضعف قدرة الدولة على تنفيذ المشروعات التي تعود بالنفع على المجتمع⁽²⁶⁾، ولتعويض هذا النقص، تلجأ الدولة إلى البحث عن مصادر تمويل إضافية، إما من خلال فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب الحالية، مما يفاقم العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين الذين يسددون الضرائب المستحقة عليهم⁽²⁷⁾، كما يؤثر التهرب الضريبي سلباً على سيادة الدولة، حيث يؤدي العجز في الموازنة العامة إلى اضطرارها للاقتراض لسد هذا العجز، مما يعرضها لضغوط قد تهدد استقلالها السياسي والاقتصادي⁽²⁸⁾، ونتيجة لذلك تجد الدولة نفسها أمام خيارين: إما اللجوء إلى مزيد من الاقتراض أو اتباع سياسة إصدار نقدي جديد، ولا يخفى ما يترتب على الخيار الأخير من مخاطر، أبرزها التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار، مما يؤثر بشكل خاص على أصحاب الدخل المحدود، واقتصادياً تعرقل جريمة التهرب الضريبي التنمية الاقتصادية والاستثمارية ومن ثم فإن أي تراجع في الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب الضريبي يضعف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات الضرورية للتنمية، ويحدّ من فعالية الضرائب كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي، وتقليل الاستهلاك، ومواجهة التضخم المرتبط بعملية التنمية⁽²⁹⁾، أما اجتماعياً تؤدي جريمة التهرب الضريبي إلى هدم مبدأ التضامن الاجتماعي، كما أن تأثيره يمتد ليخلّ بالعدالة الاجتماعية التي تُعدّ أساساً لفرض الضرائب⁽³⁰⁾.

ثانياً: فلسفة مواجهة جريمة التهرب الضريبي: تقدم المدارس الفلسفية رؤى متنوعة بشأن مواجهة التهرب الضريبي؛ فبعضها يعتبره غير أخلاقي لأنه يضر بالمجتمع، بينما تجد مدارس ضرورة التصدي له نظراً لتأثيره السلبي على الجانب المالي، في حين تراه بعض المدارس الأخرى خرقاً للتضامن الاجتماعي.

1. المدرسة النفعية (Utilitarianism): يركز النفعيون، مثل بنتام وجون ستيوارت ميل، على نتائج الأفعال، ومن منظورهم التهرب الضريبي مرفوض؛ لأنه يقلل من الإيرادات العامة، مما يؤدي إلى نقص في الخدمات الأساسية (مثل الصحة والتعليم)، ومن ثم يضر بالمجتمع ككل⁽³¹⁾.

2. المدرسة الأخلاقية المطلقة (Deontology): يؤكد إيمانويل كانط على الواجب الأخلاقي والالتزام العام بالقوانين، والتهرب الضريبي تصرف غير أخلاقي؛ لأنه ينتهك الواجب القانوني والمجتمعي، بغض النظر عن العواقب⁽³²⁾.

3. المدرسة الاجتماعية (Social Contract Theory): ينظر جون لوك، وجان جاك روسو، وتوماس هوبز إلى الضرائب كجزء من العقد الاجتماعي بين الأفراد والدولة، والتهرب الضريبي خرق لهذا العقد؛ لأنه يعني أن الفرد يتمتع بالمنافع العامة دون المساهمة فيها⁽³³⁾.

4. المدرسة الطبيعية (Natural Law Theory): يرى توما الأكويني أن القوانين يجب أن تتماشى مع المبادئ الطبيعية والعقلانية، فإذا كانت الضرائب عادلة وتستخدم للصالح العام، فإن التهرب منها غير أخلاقي⁽³⁴⁾.

5. المدرسة الرواقية (Stoicism): تدعو الرواقية، كما عبر عنها ماركوس أوريليوس وسينيكا، إلى العيش وفقاً للعقل والفضيلة، ويدعو الرواقيون إلى الامتثال للقوانين كجزء من النظام الطبيعي للحياة، لذا فإن التهرب الضريبي غير مبرر إلا إذا كانت الضرائب تتعارض مع الفضيلة والعدالة⁽³⁵⁾.

المطلب الثاني

وسائل جريمة التهرب الضريبي وأصنافها

مع تطور الدول وزيادة الحاجة إلى إيرادات ثابتة، أصبحت النظم الضريبية أكثر تعقيداً، ورافق ذلك تزايد أساليب التهرب الضريبي، فضلاً عن ذلك ظهرت أنواع عدة للتهرب وفقاً لاعتبارات محددة، من أبرزها النطاق الجغرافي ونسبة التهرب. وبناءً على ذلك، سيتم تخصيص هذا المطلب لعرض بعض وسائل التهرب الضريبي في الفرع الأول، ثم تسليط الضوء على أبرز أنواعه في الفرع الثاني.

الفرع الأول

بعض وسائل جريمة التهرب الضريبي

تتعدد الأساليب المتبعة في ارتكاب هذه الجريمة، إذ يلجأ المتهربون إلى استخدام أساليب الغش والاحتيال أو تقديم معلومات خاطئة أو إخفاء مصادر الدخل بهدف تقليل الالتزامات الضريبية أو التهرب منها بشكل كامل، وبالنظر لكثرة الأساليب وللنقيد بنطاق البحث، سنركز على أبرز أساليب جريمة التهرب الضريبي وفقاً لقانون ضريبة الدخل، لأهميته في النظام الضريبي العراقي.

أولاً: استخدام أساليب الغش والاحتيال: في قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، لم يتطرق المشرع بشكل محدد لتعريف الغش أو الاحتيال، ولا للأساليب التي يتم من خلالها التهرب الضريبي⁽³⁶⁾؛ بسبب تنوع هذه الأساليب وكثرتها وصعوبة حصرها بشكل دقيق، ولذلك جاء نص المادة (58) من القانون سالف الذكر مرناً ليشمل كافة أفعال الغش أو الاحتيال التي قد يستخدمها المكلف للتهرب من أداء الضريبة، وعند الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات، نجد أنها لا تقدم توضيحاً كافياً لهذه المفاهيم⁽³⁷⁾، ويُفهم من مصطلحي الغش أو الاحتيال أنه يشمل أي وسيلة أو حيلة يلجأ إليها المكلف للتملص من دفع الضريبة المفروضة عليه، فالنص يتسم بالمرونة والشمولية، ولا يمكن تقديره إلا من قبل قاضي الموضوع.

ويمكن تصور الغش أو الاحتيال عندما يتبنى المكلف سلوكاً غير قانوني بهدف منح مشروعية زائفة لوقائع غير صحيحة ليقدمها وكأنها حقائق، عبّر الكذب الذي يرافقه مظهر خارجي يساعد المخالف في تأكيد مزاعمه، مما يترتب عليه خداع السلطة المالية وإيقاعها في الخطأ، ومن ثم التهرب من أداء الضريبة؛ لذلك يعد الغش أو الاحتيال نوعاً من الكذب المرتبط بمظاهر خارجية تشكل عملية خداع، ومن ثم فإن المخالفة وفق المادة (58) أشد تأثيراً من المخالفة المنصوص عليها في الفقرة (1) من المادة (57) من القانون نفسه، إذ يكفي لتلك المخالفة مجرد الكذب دون الحاجة إلى وجود مظاهر خارجية، ومن الأمثلة على أساليب الغش أو الاحتيال: تقديم المكلف شهادة مزورة عن إيراداته أو مستندات توضح مصروفات غير حقيقية، أو قيامه بمسك نوعين من الدفاتر، أحدهما صحيح يظهر العمليات الفعلية التي قام بها، والآخر مزور يظهر بعض العمليات دون غيرها، مع إخفاء الدفاتر الصحيحة عن أنظار السلطات المالية، ثم تقديم الإقرار الضريبي بناءً على الدفاتر المزورة، كما يمكن أن يتضمن الاحتيال تضخيم المكلف لأسعار مشترياته بهدف تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة، ومن ثم تخفيض مقدار الضريبة المستحقة⁽³⁸⁾.

ثانياً: الإدلاء ببيانات أو معلومات غير صحيحة: وفقاً للفقرتين (1و2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 أعطى المشرع العراقي للسلطة المالية إمكانية ان تطلب ممن كان خاضعاً للضريبة أو تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريراً عن دخله خلال "واحد وعشرين" يوماً من تاريخ تبليغه بذلك بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلاً في دوائر ضريبة الدخل أم لا، وعلى كل شخص مسجل أو غير مسجل وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريراً عن دخله قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية اذا لم يطلب منه تقديمه بإخطار خطي أو بإحدى طرق النشر، وترتيباً على ذلك يتوجب أن تكون هذه التقارير دقيقة وتعكس معلومات صحيحة، وإلا فإن تقديم معلومات غير صحيحة يشكل جريمة

يعاقب عليها القانون، وقد أكد المشرع العراقي ذلك ضمن قانون ضريبة الدخل، إذ نصّ على تجريم الأفعال التي يرتكبها المكلف عندما يقدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها، أو من اعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما يجب اعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك⁽³⁹⁾.

ومن الملاحظ أن الجريمة في هذه الحالة تقوم بمجرد قيام المكلف بتقديم معلومات كاذبة عمدًا، إذ لم يشترط المشرع تحقق المكلف فعليًا من الاستفادة غير المشروعة، بل اكتفى بأن يكون لديه قصد خاص يتمثل في السعي إلى الحصول على التخفيض أو الإعفاء أو الخصم أو الاسترداد الضريبي، بغض النظر عما إذا كانت النتيجة الضارة قد تحققت أم لا⁽⁴⁰⁾، ويؤكد ذلك استخدام المشرع لعبارة "من قدّم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة.. قاصدًا بذلك الحصول على تخفيض أو إعفاء.."، ولو كان المشرع يشترط تحقق المنفعة غير المشروعة لاستخدم عبارة "من قدّم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة.. وحصل على تخفيض أو إعفاء أو خصم".

ثالثاً: عدم الامتثال لنظام مسك الدفاتر التجارية: هو نظام يفرضه المشرع على المكلفين بضريبة الدخل لتنظيم كافة المعاملات المالية المتعلقة بممارسة النشاط التجاري، عبّر تسجيل جميع العمليات التجارية من أرباح وخسائر بشكل دقيق، ليتمكن المشرع من تقدير الضريبة المستحقة على المكلف استناداً إلى وضعه المالي الفعلي، وقد أصدر المشرع العراقي نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985⁽⁴¹⁾، وأن مخالفة أحكام هذا النظام يمكن عدّها من جرائم التهرب ضريبي إذا كان المكلف قد قام بتسجيل قيود مالية مزورة أو صورية بهدف التهرب من دفع الضريبة⁽⁴²⁾، ومثال ذلك: حرف السجلات التجارية، مثل تسجيل أرباح غير حقيقية أو إخفاء بعض الإيرادات أو التكاليف.

الفرع الثاني

أصناف جريمة التهرب الضريبي

يعود انتشار جريمة التهرب الضريبي في العصر الحالي، خاصة على المستوى الدولي إلى عوامل عدة، أبرزها الانفتاح الاقتصادي واتساع نطاق التجارة الدولية، إضافةً إلى اندماج الاقتصاديات المختلفة ضمن

المنظومة الاقتصادية العالمية، وقد أسهم هذان العاملان في تعزيز حركة رؤوس الأموال والاستثمارات عبر الحدود السياسية للدول، مما دفع المكلفين إلى البحث عن سبل غير مشروعة لتخفيف الأعباء الضريبية المفروضة عليهم، سواء بشكل كلي أو جزئي، على المستويين المحلي والدولي. وبناءً على ذلك يمكن تصنيف التهرب الضريبي إلى عدة أنواع⁽⁴³⁾، وأكثر التصنيفات شيوعاً تعتمد على النطاق الجغرافي أو حجم التهرب الضريبي.

أولاً: من حيث النطاق الجغرافي: ويصنف إلى: تهرب محلي وتهرب دولي:

1. **جريمة التهرب الضريبي المحلي:** ويعني لجوء المكلف إلى وسائل غير قانونية للتهرب من سداد الضريبة، ويتم ذلك ضمن حدود الدولة بما يخالف التشريع الضريبي الوطني، بغض النظر عن جنسية المكلف بالضريبة، سواء كان مواطناً أو أجنبياً، فالمعيار الأساسي هنا ليس الجنسية، وإنما الحدود الإقليمية للدولة⁽⁴⁴⁾، ويُعد هذا النوع من التهرب الأكثر قدماً وانتشاراً في مختلف الدول، بغض النظر عن مستوى تطورها، كما أن تنوع الأنشطة الاقتصادية وتعدد مصادر الأموال الخاضعة للضريبة يجعل من الصعب حصر أساليبه المختلفة⁽⁴⁵⁾، ومن أمثلته زيادة النفقات باستخدام سندات وهمية مما يقلل من الدخل الخاضع للضريبة⁽⁴⁶⁾، ويُلاحظ انتشاره كذلك بشكل خاص في مجال الضرائب المباشرة، التي تعتمد عادةً على تقديم المكلفين لإقرارات ضريبية إلى الجهات المختصة، كما هو الحال في الضريبة المفروضة على أرباح الأنشطة التجارية، ومن الملاحظ ان التهرب الضريبي في القطاع الصناعي أقل مقارنة بالقطاع التجاري، وذلك نظراً لتعدد مراحل الإنتاج في المجال الصناعي، مما يجعله خاضعاً لرقابة وإشراف مستمرين⁽⁴⁷⁾.

2. **جريمة التهرب الضريبي الدولي:** ويقصد بها استخدام المكلف طرقاً غير مشروعة لنقل كل أو جزء من إيراداته التي من المفروض خضوعها للضريبة في داخل الدولة، إلى دولة أخرى لا تخضع فيها هذه الإيرادات للضريبة، أو تخضع لضريبة أقل وطأة على المكلف من تلك التي يخضع لها في الدولة الأولى⁽⁴⁸⁾، ويقوم المكلف في هذا النوع من التهرب، بتحويل أمواله أو ثروته إلى خارج حدود الدولة باستخدام وسائل غير مشروعة، ثم يعمد إلى إخفائها متجاهلاً الالتزام القانوني الذي يفرض عليه تقديم إقرارات عن أمواله الخاضعة للضريبة والموجودة في الخارج، كما يمكن أن يحدث التهرب الضريبي الدولي عندما تسمح الدولة بنقل رؤوس الأموال إلى الخارج، مثل إنشاء فروع لمؤسساتها في دول أخرى، حيث يلجأ المكلف إلى إخفاء جزء أو كل نشاطه من خلال التلاعب بالإقرارات الضريبية التي يُفترض أن يقدمها للإدارة الضريبية في دولته الأصلية⁽⁴⁹⁾.

نتيجة لذلك يُعد التهرب الضريبي الدولي أكثر خطورة من التهرب الداخلي⁽⁵⁰⁾، حيث إن الأخير رغم تأثيره السلبي المؤقت على الخزنة العامة، يظل مصدر الضرائب أو وعاؤها داخل إقليم الدولة، مما يجعله جزءاً من ثروتها القومية، كما أن الدولة تمتلك القدرة على مكافحته والسيطرة عليه، علاوة على ذلك إن التهرب الداخلي غالباً ما يتعلق بمبالغ صغيرة من الضرائب المستحقة على الأفراد، والتي رغم تراكمها لا تقارن بحجم الضرر الناجم عن التهرب الدولي، فالأخير يؤدي إلى خروج جزء من الثروة القومية إلى دول أجنبية، حيث يكون العبء الضريبي أقل، مما يجعل استرداد هذه الأموال أكثر صعوبة، كما أن مكافحته تتطلب تعاوناً دولياً من خلال اتفاقيات أو آليات مشتركة⁽⁵¹⁾، وهو أمر غير مضمون دائماً؛ لأن ما يمثل خسارة لدولة قد يكون مكسباً لدولة أخرى⁽⁵²⁾.

ثانياً: من حيث نسبة التهرب: يمكن أن يكون التهرب الضريبي جزئياً أو كلياً؛ فإذا كان يقتصر على تقليل جزء من العبء الضريبي، فإنه يُعرف بالتهرب الجزئي، أما إذا كان يهدف إلى التخلص من الضريبة بالكامل، فإنه يُعرف بالتهرب الكلي. وفيما يلي تفصيل لهذه الأنواع.

1. جريمة التهرب الضريبي الجزئي: ويراد بها استخدام المكلف طرقاً مخالفة للقانون للتخلص من دفع الضريبة بصورة جزئية⁽⁵³⁾، أو هو التخلص من قسم من الضريبة عن الممول بالنسبة إلى وعاء معين أو نوع معين من الضرائب، فهو يتخلص من جزء من الضريبة الواجبة الدفع عليه بأحد الأساليب غير المشروعة⁽⁵⁴⁾.

عبر وسائل متعددة نذكر منها إخفاء المكلف جزء من نشاطه، أو إخفاء نشاط معين بأكمله إذ كان يزاول أكثر من نشاط، مثل إخفاء جزء من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي أو تقديم إقرار للمكلف غير صحيح أو عدم مسك المكلف دفاتر تجارية مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير دخله تقديراً جزافياً، ويكون هذا التقدير سبباً في خضوعه لعبء ضريبي أقل وطأة مما كان يجب أن يخضع له؛ لأن هذا التقدير لا يتيح للإدارة التعرف على مقدار دخل المكلف الحقيقي⁽⁵⁵⁾، أو أن يمسك المكلف دفاتر تجارية ولكنها غير منتظمة ولا تعبر عن مقدار دخله الحقيقي⁽⁵⁶⁾، وكذلك يتحقق التهرب الجزئي بتقديم المكلف إقراراً غير صحيح يحتوي على معلومات وبيانات كاذبة، أو يقدر استهلاك الآلات بأكثر من استهلاكها الفعلي⁽⁵⁷⁾.

ولا يقتصر نطاق التهرب الجزئي على الحدود الإقليمية للدولة فقط، بل يمتد إلى خارجها، ومن أمثلة التهرب الجزئي على المستوى الدولي، اتفاق المستوردين داخل دولة معينة مع الموردين الأجانب على تقليل القيمة المصرح بها للبضائع المستوردة، بهدف تحويل الفرق المالي إلى الخارج⁽⁵⁸⁾، ورغم أن الآثار المترتبة على

التهرب الجزئي أقل درجةً من الآثار التي يسببها التهرب الكلي، إلا ان المشرع ساوى بينهما من ناحية العقوبة⁽⁵⁹⁾.

2. جريمة التهرب الضريبي الكلي: ينظر للتهرب الضريبي الكلي على أنه ممارسة غير قانونية، لها تأثير مباشر في خفض الإيرادات العامة للدولة اللازمة لإنشاء البنى التحتية والخدمات والمرافق العامة⁽⁶⁰⁾، ويعني إجماع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة عليه قانوناً بشكل كلي، وذلك باستخدام أساليب غير مشروعة⁽⁶¹⁾، أو هو امتناع الشخص عن تسجيل نفسه لدى الإدارة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً، ويكون المكلف قد تخلص من عبء هذه الضريبة كاملاً⁽⁶²⁾.

مثل إخفاء جميع مصادر دخله خلال سنة معينة عن الجهات الضريبية، أو عدم سداد الضريبة المقررة عليه قانوناً بشكل كامل⁽⁶³⁾، كما يشمل ذلك الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي إلى الإدارة الضريبية، مما يؤدي إلى تفادي دفع الضريبة إجمالاً، أو أن تقوم المنشأة بإخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن سداد الديون المستحقة عليهم والذين دفعوا هذه الفوائد مقابل هذا التأخير سواء أكانت هذه الفوائد قانونية أم اتفاقية، ففي مثل هذه الحالات، لا يتعلق التهرب بتقليل قيمة الضريبة بل بعدم دفعها تماماً، ويمكن أن يحصل التهرب الكلي خارج الحدود الإقليمية للدولة، من ذلك إخفاء المكلف بصورة كاملة للأرباح المتحققة له من النشاط الذي يمارسه في الخارج⁽⁶⁴⁾.

المبحث الثاني

سبل مواجهة جريمة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي مشكلة عالمية لا تقتصر على الدول النامية فحسب، بل يرتبط بالنظام الضريبي في مختلف البلدان، مما يجعله أحد العوائق الأساسية أمام التنمية السياسية والاقتصادية والاجتماعية، لذا من الواجب إتباع مجموعة من الأساليب لمواجهة بشكل فعال، ومن أبرز هذه الأساليب: الآليات الوقائية المتمثلة بتطوير السياسات التشريعية والإدارية، واستخدام التكنولوجيا والرقمنة، علاوة على ذلك الآليات العلاجية مثل الجزاءات الجنائية وغيرها، وبناءً على ما سبق سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: يتناول المطلب الأول السبل الوقائية لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، بينما يركز المطلب الثاني على أبرز السبل العلاجية للحد من آثار هذه الجريمة.

المطلب الأول

السبل الوقائية لمواجهة جريمة التهرب الضريبي

تنقسم الأساليب الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي إلى نوعين رئيسيين: الأساليب الوقائية العامة والأساليب الوقائية الخاصة تتمثل الأساليب العامة في تحسين التشريعات والإدارة، بالإضافة إلى توظيف التكنولوجيا في تعزيز الرقابة الضريبية، أما الأساليب الخاصة، فهي تركز على تعزيز روح المواطنة وتشجيع المكلفين على الامتثال الطوعي للقوانين الضريبية.

الفرع الأول

بعض السبل الوقائية العامة

في هذا الفرع، سنتناول نوعين من الأساليب الوقائية العامة، الأول يتمثل في التشريعات الضريبية الفعالة وأثرها في تقليص التهرب الضريبي، أما الثاني يتعلق بـ التوظيف التكنولوجي ودوره في التصدي لجريمة التهرب الضريبي، من خلال تقنيات مثل المراجعة الدقيقة، الفوترة الإلكترونية، واستخدام الأنظمة الحديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة.

أولاً: التحسين التشريعي والإداري: تلعب جودة التشريعات الضريبية والإصلاحات الإدارية دوراً حاسماً في الحد من جريمة التهرب الضريبي، حيث يشكل كل منهما محوراً أساسياً في تعزيز الامتثال الضريبي وتقليل فرص التلاعب، فالتشريعات الضريبية الفعالة يجب أن تتسم بالوضوح والشفافية، بحيث تكون القوانين موحدة غير مشتتة، سهلة الفهم وخالية من الغموض الذي قد يستغل للتهرب، إلى جانب تحقيق العدالة والمساواة، من خلال فرض الضرائب بشكل عادل يراعي الإنصاف بين المكلفين، مما يقلل من الدوافع للتهرب ويمنع التمييز الضريبي الذي قد يدفع بعض الفئات إلى البحث عن طرق غير قانونية لتجنب الأعباء الضريبية غير العادلة.

كما أن المرونة والتكيف مع التطورات الاقتصادية يعدان عاملين أساسيين في تحسين كفاءة النظام الضريبي، إذ يستلزم تحديث القوانين الضريبية باستمرار لسد الثغرات التي قد يستغلها المتهربون، خاصة في ظل التطور التكنولوجي وانتشار الاقتصاد الرقمي، ويشمل ذلك وضع تشريعات تغطي كافة القطاعات الاقتصادية، بما في ذلك التجارة الإلكترونية، لمنع استغلال الفجوات القانونية، إضافة إلى ذلك، فإن فرض عقوبات صارمة وجزاءات مالية وجنائية رادعة يجعل التهرب أكثر تكلفة من الامتثال، مما يعزز الردع العام ويضمن تطبيق

العقوبات على الجميع دون استثناء، كما أن تعزيز الشفافية والمراقبة من خلال أنظمة محاسبية متطورة وربط المؤسسات المالية بهيئات الضرائب يساهم في تتبع التعاملات المالية والكشف المبكر عن أي محاولات تهرب، فضلاً عن تعزيز التعاون بين الجهات الرقابية والمحاسبية لضبط المخالفين بسرعة وكفاءة.

إلى جانب التشريعات، تلعب الإصلاحات الإدارية دوراً محورياً في مكافحة التهرب الضريبي، حيث تساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية وتقليل التعقيدات البيروقراطية، مما يجعل الامتثال الضريبي أكثر سهولة ويحد من دوافع التهرب⁽⁶⁵⁾، كما أن رفع كفاءة الكوادر الإدارية من خلال تدريب موظفي الضرائب على أحدث أساليب التحليل المالي والمراجعة الضريبية يعزز قدرتهم على كشف الممارسات غير القانونية، إضافة إلى ذلك فإن مكافحة الفساد داخل الأجهزة الضريبية تضمن عدم التواطؤ مع المتهربين، مما يعزز من نزاهة وفعالية النظام الضريبي ككل.

ثانياً: التوظيف التكنولوجي: مع التطور التكنولوجي المتسارع، باتت التقنيات الحديثة أداة حاسمة في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، إذ يُعد التحول الرقمي وتبني الأنظمة الضريبية الإلكترونية من أبرز الحلول الفعالة في الحد من التهرب الضريبي، حيث تعمل على تقليل التلاعب بالإقرارات الضريبية والحد من المعاملات النقدية غير الموثقة، كما تساهم بوابات الدفع الإلكتروني في تتبع العمليات المالية وضمان تسجيل جميع الإيرادات، مما يقلل من فرص الإخفاء أو التلاعب بالبيانات الضريبية، إضافة إلى ذلك، تلعب نظم الفوترة الإلكترونية دوراً جوهرياً في منع التلاعب بالفواتير وإخفاء الإيرادات⁽⁶⁶⁾، حيث تتيح تسجيل جميع المعاملات بشكل فوري، مما يوفر للسلطات الضريبية وصولاً مباشراً إلى بيانات المبيعات، ويسهل اكتشاف أي تباين بين الإقرارات الضريبية والمبيعات الفعلية، كما تُعزز تقنية البلوك تشين (Blockchain) من الشفافية عبر توفير سجلات غير قابلة للتغيير للمعاملات المالية، مما يجعل التلاعب أو التزوير شبه مستحيل، ويحد من التهرب الضريبي عبر المعاملات المشفرة والقابلة للتتبع⁽⁶⁷⁾.

علاوة على ذلك، يساهم الربط الإلكتروني بين الهيئات الضريبية والمصارف والمؤسسات التجارية في مشاركة البيانات المالية، مما يسهل كشف العمليات المشبوهة المرتبطة بالتهرب الضريبي، كما أن التكامل مع الهيئات الضريبية الدولية يعزز تبادل المعلومات حول الحسابات الخارجية، مما يساعد في مكافحة التهرب الضريبي العابر للحدود⁽⁶⁸⁾.

من ناحية أخرى، تسهم التكنولوجيا الحديثة في تحسين كفاءة التحصيل الضريبي من خلال تقليل الاعتماد على الإجراءات الورقية، مما يجعل عمليات الجباية أسرع وأكثر دقة، ويحد من الأخطاء البشرية والتلاعب في التقارير المالية، كما تساهم الرقمنة في تقليل التدخل البشري داخل الإدارات الضريبية، مما يقلل من فرص الفساد الإداري أو التواطؤ مع المتهربين.

وأخيراً، عندما يكون النظام الضريبي مبسطاً وسهل الاستخدام عبر المنصات الرقمية، فإن ذلك يعزز الامتثال الطوعي، إذ يكون لدى المكلفين حافز أكبر لدفع الضرائب بدلاً من البحث عن أساليب للتهرب.

الفرع الأول

بعض السبل الوقائية الخاصة

تتعدد السبل الوقائية الخاصة لمواجهة التهرب الضريبي، إلا ان ابرزها يرتكز في تعزيز روح المواطنة وتشجيع المكلفين على الامتثال الطوعي للقوانين الضريبية.

أولاً: تعزيز المواطنة: تُعد المواطنة مفهوماً يتجاوز مجرد الانتماء إلى دولة معينة، فهي تشمل الحقوق والواجبات التي تربط الفرد بالمجتمع، ومن أبرز هذه الواجبات دفع الضرائب، التي تمثل مساهمة مباشرة في بناء الدولة وتحقيق رفاهية المجتمع، فالضريبة ليست مجرد التزام مالي، بل هي تجسيد عملي للمواطنة المسؤولة، التي تقوم على مبدأ المسؤولية المشتركة بين الأفراد والدولة، إذ يدرك المواطن أن دوره لا يقتصر على المطالبة بالحقوق، بل يشمل أيضاً أداء واجباته، ومنها دفع الضرائب، ويمكن تعزيز المواطنة بطرق عدة تؤثر إيجابياً في الحد من التهرب الضريبي:

1. تعزيز الشعور بالانتماء والمسؤولية الاجتماعية: عندما يشعر المواطن بأنه جزء من منظومة متكاملة، وأن مساهمته المالية تساهم في تحسين حياته وحياة غيره، فإنه يكون أكثر التزاماً بالواجبات الضريبية، فالمواطنة الفاعلة تُعزز ثقافة المشاركة الجماعية، حيث يرى الفرد أن الضرائب التي يدفعها تُستخدم لتطوير المدارس، والمستشفيات، والطرق، مما يعزز إحساسه بضرورة الامتثال الضريبي.

2. الثقة بين المواطنين والدولة: كلما زادت شفافية الحكومة في إدارة الإيرادات الضريبية، زاد مستوى ثقة المواطنين بها، مما يقلل من معدلات التهرب الضريبي، فالحكومات التي تُظهر التزاماً بمحاربة الفساد وسوء إدارة المال العام تُشجع الأفراد والشركات على دفع الضرائب طواعية، دون الحاجة إلى رقابة صارمة.

وترتيباً على ذلك ان تعزيز المواطنة أداة فعالة للحد من التهرب الضريبي، حيث يؤدي الشعور بالمسؤولية الجماعية والانتماء الوطني إلى زيادة الالتزام الطوعي بالنظام الضريبي. وعندما يشعر المواطن بأن ضرائبه تُستخدم بشكل عادل وشفاف، فإنه يكون أكثر استعداداً للمساهمة في دعم اقتصاد بلاده. ومن ثم، فإن بناء مواطنة قوية وواعية هو مفتاح رئيسي لتقليل التهرب الضريبي.

ثانياً: تشجيع الامتثال الضريبي: يُعدّ الوعي أحد الركائز الأساسية لنهضة المجتمعات، فكلما زاد وعي الأفراد بمسؤولياتهم وحقوقهم، ارتفع مستوى التحضر والنضج في المجتمع، وينقسم الوعي إلى وعي عام يشمل إدراك الإنسان لمختلف جوانب الحياة، ووعي خاص يقتصر على مجالات محددة، مثل الوعي الضريبي الذي يُعدّ عاملاً رئيسياً في تعزيز الامتثال الضريبي والحد من التهرب الضريبي.

ويُعرف الوعي الضريبي بأنه الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية تجاه المجتمع والدولة، حيث يؤدي ارتفاع مستوى هذا الوعي إلى زيادة الامتثال الطوعي لدفع الضرائب، خاصة عندما يثق المواطنون في حكومتهم ويرون انعكاساً مباشراً لمساهماتهم الضريبية على تحسين الخدمات العامة، فالامتثال الضريبي ليس مجرد التزام قانوني، بل هو سلوك يعكس إدراك المكلف لدوره في دعم اقتصاد بلاده، ويعزز العلاقة الإيجابية بينه وبين الإدارة الضريبية.

ورغم التقدم المادي والتكنولوجي الذي شهده العالم العربي، فإن الوعي الضريبي لم يواكب هذا التقدم بنفس الوتيرة، إذ ما زال البعض ينظر إلى مخالفة القانون الضريبي على أنها ذكاء، والتهرب من الضريبة على أنه مهارة، مما يشكل تهديداً مباشراً للاقتصاد الوطني، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى تراجع الإيرادات العامة للدولة، مما يقلل من قدرتها على تمويل المشاريع التنموية والخدمات الأساسية، وهو ما ينعكس سلباً على المجتمع بأكمله، لذلك فإن رفع مستوى الوعي الضريبي بين المواطنين يعدّ ضرورة لتعزيز الامتثال الضريبي الطوعي، حيث تلعب الدولة دوراً محورياً في تحقيق ذلك من خلال نشر الثقافة الضريبية عبر المؤسسات التعليمية، ووسائل الإعلام، والندوات التوعوية التي تُنظمها النقابات والجمعيات المهنية، كما يجب أن تعمل على تعزيز الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال إظهار الشفافية في استخدام الأموال العامة⁽⁶⁹⁾، ومحاربة الفساد والمحسوبية، وتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل والثروات، كما تلعب العدالة الضريبية كمحفز للامتثال الطوعي، فالعدالة في توزيع الأعباء الضريبية من العوامل الأساسية التي تشجع المواطنين على الامتثال الضريبي، حيث يشعرون بأن النظام الضريبي منصف ولا يحمل فئة معينة العبء الأكبر، وعندما

يشعر المواطن بأن هناك توزيعاً عادلاً للضرائب وفقاً للدخل، فإن ذلك يعزز مفهوم العدالة الاجتماعية، مما يؤدي إلى انخفاض التهرب الضريبي.

إن بناء علاقة قائمة على الثقة والتعاون بين المكلفين والإدارة الضريبية من شأنه أن يُعزز الامتثال الطوعي، مما يقلل من معدلات التهرب الضريبي، ويضمن تحقيق الاستقرار المالي للدولة، فكلما زاد الوعي الضريبي، ارتفع معدل الامتثال الضريبي، وانخفضت جرائم التهرب، مما يؤدي إلى تنمية اقتصادية مستدامة تصب في مصلحة الجميع.

المطلب الثاني

السبل العلاجية لمواجهة جريمة التهرب الضريبي

تتنوع الأساليب العلاجية لجريمة التهرب الضريبي إلى نوعين رئيسيين: الجزاءات الجنائية، والجزاءات غير الجنائية، وفي هذا المطلب، سنتناول هذين النوعين من خلال تقسيمه إلى فرعين، حيث سنخصص الفرع الأول للجزاءات الجنائية، بينما سنناقش في الفرع الثاني الجزاءات غير الجنائية، والتي تتركز في الغرامات الضريبية.

الفرع الأول

بعض الجزاءات الجنائية

تعتمد معظم التشريعات الضريبية على فرض عقوبات جنائية لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، إذ تلعب دوراً مهماً في تحقيق الردع الخاص للجاني عبر منعه من تكرار الجريمة مستقبلاً، كما تسهم في الردع العام لدى الآخرين من خلال تحذيرهم من ارتكاب الفعل نفسه، ومن بين هذه التشريعات قانون ضريبة الدخل في العراق، الذي نصّ على عقوبتي الحبس والغرامة باعتبارهما جزاءات جنائية تُفرض على من يتهرب من دفع الضريبة. أولاً : عقوبة الحبس: أقر المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 عقوبة الحبس كجزاء جنائي بحق من يثبت إدانته بارتكاب أحد الأفعال المعاقب عليها بموجب المادتين (57 و58) منه، إذ نصت المادة (57) على: يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية: 1. من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها. 2. من اعد أو

قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً مما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك.

في حين نصت المادة (58) من القانون نفسه على: يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة انه استعمل الغش أو الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلها أو بعضها⁽⁷⁰⁾.

أما المشرع المصري فقد نص على الحبس كعقوبة جنائية لجريمة التهرب الضريبي في المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 1991 المعدل والتي نصت على (مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر....). كما نصت المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على: يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين، اما المشرع الاردني فقد عاقب كل من تهرب عمداً أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى قصداً أي فعل من الأفعال بموجب المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل بالحبس لمدة تتراوح بين أسبوع وسنة .. .

وأهم ما يلاحظ على نص المادتين (57 و58) من قانون ضريبة الدخل العراقي المشار إليهما آنفاً، النص على عقوبة الحبس كعقوبة جنائية⁽⁷¹⁾، مما يعني تصنيفها لجريمة التهرب الضريبي إلى جريمة من نوع الجرح؛ لأن العقوبة المفروضة على مرتكبي هذا الفعل أو الجريمة لم تتجاوز الحد الأقصى للمدة المقررة لعقوبة الجرح وهي أكثر من ثلاثة اشهر إلى خمس سنوات⁽⁷²⁾، وهي عقوبة لا تتناسب من الآثار الخطيرة المترتبة على هذه الجريمة، فضلاً عن ذلك لم ينص المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل على تشديد العقوبة في حالة العود على ارتكابها، كما فعل المشرع الفرنسي الذي عدّ جريمة التهرب الضريبي من جرائم الجرح المعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، اما في حالة العود فتكون العقوبة من أربع إلى عشر سنوات اذا ما ارتكب المكلّف الفعل نفسه خلال خمس سنوات⁽⁷³⁾، وكذلك المشرع المصري ففي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً⁽⁷⁴⁾، ولم يفرض المشرع العراقي ايضاً أي عقوبات تبعية أو تكميلية على المتهرب يترتب عليها حرمانه من بعض الحقوق والمزايا، في حين عدّ المشرع المصري جريمة التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والأمانة، مما يترتب عليه حرمان المحكوم عليه من تولي الوظائف والمناصب العامة⁽⁷⁵⁾، أما

المشرع الفرنسي فنص على عقوبات تبعية يحرم على أساسها المكلف المتهرب من ممارسة بعض الأنشطة التجارية والصناعية، فضلاً عن ذلك عقوبة نشر الحكم، والحرمان من بعض المزايا الضريبية أو التمتع بعضوية بعض اللجان الضريبية⁽⁷⁶⁾.

ثانياً: عقوبة الغرامة: في ظل التشريعات الضريبية ومنها التشريع العراقي تفرض الغرامة كعقوبة جنائية أصلية، وقد يحكم بها كعقوبة منفردة أو إلى جانب عقوبة الحبس كجزاء جنائي لجريمة التهرب الضريبي، فالمشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل نص في المادة (56 / أولاً) منه على: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب إحدى المخالفات التالية⁽⁷⁷⁾: 1. من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو امتنع أو تأخر في تقديم بيانات أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون ... 3. تفرض على مرتكب أية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10 % و 25 % من الدخل المقدر⁽⁷⁸⁾.

أما المشرع المصري فقد أقر الغرامة كعقوبة جنائية في نصوص قانونية عديدة نذكر أبرزها ما ورد في المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 النافذ إذ نصت على: يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة... وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون...، أما المادة (135) من القانون نفسه نصت على يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تتجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أي من الأفعال الآتية: 1. الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط. 2. الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات⁽⁷⁹⁾.

كذلك أقرت الغرامة كعقوبة جنائية يحكم بها إلى جانب العقوبات الغير جنائية في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 إذ نصت المادة (41) منه على (يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز ألفي جنيه فضلاً عن الضريبة والضريبة الإضافية المستحقتين كل من خالف....)، كما ورد النص عليها بموجب المادة (43) من القانون ذاته كعقوبة تفرض إلى جانب عقوبة الحبس أو بمفردها حيث نصت هذه المادة على (مع عدم الأخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن شهر وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تتجاوز خمسة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين)، أما المشرع الأردني فقد اخذ بعقوبة الغرامة أيضاً بوصفها عقوبة جنائية تفرض على

المتهرب من اداء الضريبة عندما نص في المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (57) لسنة 1985 على: كل من تهرب عمدًا... يعاقب... أو بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد على خمسمائة دينار وفي كل الأحوال يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة.

الفرع الثاني

بعض الجزاءات غير الجنائية (الغرامات الضريبية)

تتضمن معظم التشريعات الضريبية أحكاماً حول الغرامات الضريبية، إذ تعتمدها كجزاء غير جنائي في مواجهة جريمة التهرب الضريبي، وعرفت الغرامات الضريبية فقهاً: بأنها نوع من الغرامات ينص عليها التشريع المالي، بحيث تُحدد كقاعدة عامة بنسبة معينة مما لم يُؤدَّ من الضريبة، ويُقضى بها لوحدها أو إلى جانب الغرامة الجزائية أو العقوبة الأصلية⁽⁸⁰⁾، كما عرفت بأنها إلزام المتهرب من أداء الضريبة بدفع مبلغ معين من مقدار ما لم يؤد من الضريبة، وقد يقوم المشرع بتقديره والنص عليه في صلب القانون أو يترك تقديرها للإدارة الضريبية⁽⁸¹⁾، في حين عرفها بعض: بأنها عبارة عن غرامات تُفرض بالإضافة إلى العقوبة الأصلية وتكون نسبية في تقديرها، مرتفعة في فئاتها، وهي تفرض عند المساس بمصلحة الخزنة الضريبية⁽⁸²⁾، وسميت بالغرامة الضريبية بالنظر إلى المصلحة التي يقصدها المشرع من وراء توقيعها، حيث لا يسعى المشرع الضريبي من خلال فرضها لمجرد تحقيق معنى العقاب فقط، وإنما يهدف فوق ذلك إلى تعويض الدولة عما أصاب مصلحتها الضريبية من ضرر حال أو محتمل⁽⁸³⁾، وقد عرفت التشريعات الضريبية المقارنة الغرامة الضريبية بتسميات متباينة ولكنها متشابهة من حيث المضمون، إذ عدتها بعض التشريعات مبلغ إضافي إلى مقدار الضريبة أو مضاعفة الضريبة، وبعض آخر عدّها فوائد تأخيرية أو غرامات على التأخير، بينما أطلق عليها القانون الفرنسي (تعويضات)، في حين عبّر المشرع الأردني عنها بالضمان.

فقانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة 2003 فرض على المكلف دفع الضريبة في مواعيدها، وفرض أيضاً على المكلفين تقديم بيان بالأرباح معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز، وفي حال قدم المكلف بيانات غير معتمدة أو تعمدت تضمين معلومات ثبت عدم صحتها أو استعمل في تنظيمها أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة، فإنه يعد مخرلاً بالالتزام الضريبي ويخضع للعقوبات المحددة في هذا القانون وعلى رأسها الغرامة، إذ نصت المادة (117/ج) منه على: (إذا قدم المكلف بيانات غير معتمدة.... يبلغ إنذاراً بالامتثال فإن لم يمتثل خلال /٣٠/ يوماً من تاريخ تبليغه الإنذار فلا يعتد بالبيان غير المعتمد وتضاف إلى الضريبة المترتبة عليه غرامة عدم اعتماد البيان قدرها ١٠% منها.....)، أما قانون الضرائب على الدخل

المصري رقم (91) لسنة ٢٠٠٥ فإنه أحياناً يُطلق تسمية (مقابل التأخير) على هذا النوع من الغرامات الضريبية وتقع على ما يتجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء⁽⁸⁴⁾، كما أشار المشرع المصري إلى الغرامة الضريبية في نص المادة (43) من قانون الضريبة العامة على المبيعات إذ نصت على: (مع عدم الأخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الإضافية وتعويض لا يجاوز مثل الضريبة ...).

أما قانون الضرائب العام الفرنسي فقد جاء طبقاً لأحكام المادة (١٧٢٧) منه بأسلوب مختلف لجزاء الغرامة الضريبية، تتمثل بفرض تعويضات مالية على المكلف بصورة فوائد تأخيرية تضاف إلى مبالغ الضريبة المستحقة، والنظام الضريبي الفرنسي يخير المكلف الذي ارتكب جريمة التحايل أو التهرب الضريبي بين الملاحقة الجزائية أو دفع غرامة ضريبية يصل حدها الأعلى إلى ١٥٠% من قيمة الضريبة المستحقة وذلك في حالة إثبات تلاعبه في سجلاته من قبل مأمور التقدير المختص حسبما نصت على ذلك المادة (١٧٢٩) من القانون آنفاً.

وعبر المشرع الأردني عن هذه الغرامة بلفظ الضمان، إذ جاء في ذيل المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 المعدل: يعاقب عند إدانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس .. أو بغرامة.. وبكل الأحوال يضمن مثلي النقص الذي حدث في مقدار الضريبة.

أما المشرع الضريبي العراقي فقد فرض الغرامة الضريبية في المادة (56 / اولا / 4) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، وأشار إليها بوصفها مبالغ إضافية إلى مقدار الضريبة وتأخيرية، إذ نصت على: (تفرض السلطة المالية مبلغاً إضافياً بنسبة 10% (عشر من المائة) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (500000) دينار (خمسمائة ألف دينار) على المكلف الذي لم يقدم أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية 5/31 من كل سنة أو الذي يتسبب في تأخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف أن التأخير كان لعذر مشروع)، أما المادة (59) من القانون نفسه أشار إليها بوصفها مضاعفة لمقدار الضريبة، حيث نصت على: 1. لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية في الأفعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى. 2. يتم عقد التسوية الصلحية بناء على طلب تحريري يقدم من قبل مرتكب الفعل المخالف أو من يمثله قانوناً ولا يحق لمرتكب الفعل المخالف العدول عنها بعد حصول الموافقة

عليها . 3. يترتب على عقد التسوية عدم إقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل المخالف بعد تسديده المبلغ المذكور في الفقرة (1) من هذه المادة وإيقاف إجراءات الدعوى في أية مرحلة وصلت إليها قبل صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة . 4. يجب تسديد المبلغ المذكور في الفقرة (1) من هذه المادة خلال مدة أقصاها عشرة أيام اعتباراً من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية⁽⁸⁵⁾.

الخاتمة (Conclusion):

من خلال ما تقدم يمكن تقديم الاستنتاجات والمقترحات التي خلصنا إليها من بحثنا عن (مواجهة جريمة التهرب الضريبي في العراق) والتي نتصور إنها ممكن ان تحد من جريمة التهرب الضريبي في العراق، وفقاً للآتي:

أولاً: الاستنتاجات: وتتلخص بالآتي:

- 1 . يشير مفهوم التهرب الضريبي إلى أي سلوك يتبعه المكلف بهدف الإفلات من الالتزام الضريبي المفروض عليه، مستخدماً في ذلك وسائل متنوعة من التحايل والخداع، وترتيباً على ذلك لا يندرج ضمن هذا المفهوم التصرف الذي يهدف إلى تجنب دفع الضريبة؛ لأن ذلك يتم بأساليب قانونية مشروعة لا تتضمن غشاً أو خداعاً، بل يظل ضمن الإطار الذي تسمح به القوانين الضريبية دون مخالفة لأحكامها.
- 2 . تتعدد أسباب التهرب الضريبي، ويمكن تلخيصها في عوامل عدة تتعلق بالظروف الاقتصادية، والاجتماعية، والقانونية، والإدارية والسلوكية، ومن أبرز هذه الأسباب: الأزمات الاقتصادية، الأعباء الضريبة المرتفعة، الثغرات في القوانين الضريبة، ضعف الرقابة والشفافية، قلة الوعي الضريبي.
- 3 . يمثل التهرب الضريبي تهديداً بالغ الخطورة على الاقتصاد والمجتمع، إذ يؤدي إلى تراجع الإيرادات العامة، وزيادة الأعباء على الملتزمين بالضرائب، مما يفاقم التفاوت الاجتماعي، كما أنه يؤثر سلباً على العدالة الاجتماعية، ويعطل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن تأثيره على الثقة في النظام الضريبي.
- 4 . يُعدّ التهرب الكلي أكثر خطورة من التهرب الجزئي، حيث يسعى المكلف إلى الإفلات التام من دفع الضريبة بدلاً من التهرب من جزء منها، ومع ذلك فإن هذا الاختلاف لا يؤدي إلى إلغاء العقوبة أو تخفيفها بالنسبة لمن يرتكب التهرب الجزئي، إذ يخضع للعقوبة ذاتها المفروضة على المتهرب كلياً،

نظراً لتوافر القصد الجرمي لديه، حتى وإن حالت ظروف خارجة عن إرادته دون تحقيقه للتهرب الكلي.

5 . فيما يخص التهرب الضريبي الدولي، فإن مواجهته لا تعتمد فقط على إرادة الدولة، بل تتطلب تعاوناً دولياً وتنسيقاً وثيقاً بين مختلف الدول، عبر آليات عدة منها الاتفاقيات الدولية مثل اتفاقية تبادل المعلومات الضريبية، أو الإنتربول المالي على غرار الجهود المشتركة في مكافحة الجرائم المختلفة، ومن خلال هذا التعاون يصبح من الممكن تعقب المتهربين، ملاحقتهم، وفرض العقوبات العادلة عليهم.

ثانياً: المقترحات: وتتمحور بالآتي:

- 1 . تحسين الاستراتيجيات الضريبية عبر: تبسيط الأنظمة الضريبية، وتطوير أساليب الرقابة والتحصيل، ودعم التحول الرقمي، والتوعية، وتعزيز الشفافية والعدالة والحوافز الضريبية بما يحقق أعلى مستويات الامتثال الطوعي.
- 2 . ندعو مجلس النواب بوصفه أحد اطراف السلطة التشريعية في العراق إلى إعادة النظر في النصوص الجزائية الواردة في التشريعات الضريبية المتضمنة المعاقبة على التهرب الضريبي، بغية توسعة نطاق التجريم وتشديد العقوبات الجزائية بما يتناسب والآثار الخطرة التي تنتج عن هذه الجريمة، أو عدها من جرائم العود عند ارتكابها مجدداً، أو من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة كما فعل المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005.
- 3 . نقترح توحيد التشريعات الضريبية: عبر تشريع قانون الضريبة الموحد، يجمع شمل القوانين والأنظمة الضريبية، مع التأكيد على مراعاة مستلزمات الصياغة التشريعية السليمة، لتصدر التشريعات أكثر متانةً ووضوحاً للإدارة الضريبية والمكلفين.
- 4 . نقترح تنفيذ حملة وطنية حول أهمية الضرائب ومخاطر التهرب منها، عبر الإعلام المتنوع، والورش والندوات، مثل حملة "رقيب للإبلاغ عن التهرب الضريبي" التي نفذتها الهيئة الاتحادية للضرائب في دولة الامارات العربية المتحدة سنة 2022 والتي تضمنت منح مكافآت مالية للمبلغين، والحملة التي نفذتها مصلحة الضرائب المصرية "نحو مجتمع ضريبي رشيد"، وحملة "الضرائب واجب وطني" سنة 2018.

الهوامش:

- (1) تغير دور الدولة من الحارسة التي تتلخّص وظيفتها في تحقيق الأمن والدفاع والقضاء إلى الدولة المتدخلية والمنتجة إلى دولة الرفاهية التي تحمي الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين وتعزّزها. ينظر د. احمد خلف حسين الدخيل: المالية العامة من منظور قانوني، الطبعة الاولى، مطبعة جامعة تكريت، 2013، ص40.
- (2) د. عبد الرحمن طاهر: المالية العامة والتشريع الضريبي، بلا دار نشر، السودان، 2000، ص191.
- (3) تنص المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ على: أولاً. لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى، ولا يعفى منها، إلا بقانون.
- (4) بلغت نسبة اجمالي العجز المخطط في الموازنة العامة لجمهورية العراق للسنوات المالية (2023-2024-2025) (٦٤,٣٥٧,٤٢٤,٥٢٧) ، ينظر قانون الموازنة العامة للسنوات المذكورة، منشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد (2726) في 26 حزيران/ 2023 . كذلك ينظر جدول رقم (1) نسبة الايرادات الضريبية في الموازنة العامة الاتحادية للعراق للسنوات (2009-2013)، اشار إليه هيثم علي العنكي و مازن هيثم الشخلي: أتمتة الانظمة الرقابية للحد من التهرب الضريبي في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (18)، العدد (3)، 2016، ص277.
- (5) يعود استخدام مصطلح "التهرب الضريبي" لأول مرة إلى الفقيه الإيطالي بنتليون عام 1877، ومع ذلك، فإن وجود التهرب الضريبي يعود إلى زمن أقدم بكثير، حيث رافق ظهور مفهوم الضريبة منذ العصور القديمة.. ينظر: صبا فاروق (٥) خضر: التهرب الضريبي، مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، الجامعة العراقية، الاصدار (16)، 2022، ص4.
- (6) ينظر معجم المعاني الالكتروني: متاح عبر الرابط الالكتروني : <https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/> بتاريخ اخر زيارة 25 /3 /2025.
- (7) د. البشري الشوربجي : جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعة المصرية، 1972، ص24.
- (8) من هؤلاء الفقيه (لاور) والفقيه (دو فيرجر)، أشار إليها : شهلاء جمعة النصراوي: التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، 2023، ص30.
- (9) د. رائد ناجي احمد : علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، المكتبة القانونية، بغداد، 2012، ص99، وينظر أيضاً: زكريا محمد بيومي: المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص246.
- (10) د. يونس احمد بطريق: المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص113.
- (11) تكون الجريمة عمدية متى ما تحققت إحدى الصور المبينة في المادة (34) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل، ويعرف القصد الجرمي وفق المادة (33 / 1) من قانون العقوبات العراقي : توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى نتيجة الجريمة التي وقعت او أية نتيجة جرمية أخرى. هذا وهناك خلاف حول وجوب اشتراط القصد الجرمي في جريمة التهرب الضريبي؛ لخصوصية هذه الجريمة وتأثيرها على المال العام. ينظر: (11) طالب نور عبود الشرع: الجريمة الضريبية، اطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2000، ص96.
- (12) وفق المادة (19 / 4) من قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل يعرف الفعل : كل تصرف جرمه (12) القانون سواء كان إيجابياً أم سلبياً كالترك والامتناع ما لم يرد نص على خلاف ذلك.
- (13) يرى بعض الباحثين ونحن نؤيدهم ان جريمة التهرب الضريبي تتطلب توافر القصد الخاص المتمثل (التخلص من (13) الضريبة) إلى جانب القصد العام نقلاً عن : شهلاء جمعة النصراوي: مرجع سابق، ص31 و ص113.
- (14) د. احمد حسن غلاب: الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، 1977، ص159.

- (15) د. عبد العال الصكبان: علم المالية العامة، ط3، ج1، بغداد، 1967، ص273 وما بعدها.
- (د. يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس العبيدي: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد(4)، العدد (9)، 2012، ص131. ينظر أيضاً: (16) هيثم علي العنكي و مازن هيثم الشخيلي: مرجع سابق، ص271.
- (يراد بالعبء الضريبي بصفة عامة: مدى ثقل الضرائب على المكلفين أو على الاقتصاد القومي بمجموعه، ويعبر عنه بالنسبة بين مجموع الايرادات الضريبية والدخل القومي، وعلى الصعيد الجزئي هو تحمل الشخص للضريبة والالتزام بدفعها. ينظر: د. كمال عبد حامد آل زياره: قياس العبء الضريبي في العراق للمدة 1997-2010، مجلة كربلاء الدولية للإدارة والاقتصاد، (17) المجلد الرابع، العدد الرابع عشر، 2015، ص199.
- (سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، (18) 2000، ص29.
- (احمد زهير الشامية و خالدة شحادة الخطيب: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2003، (19) ص526.
- (د. رمضان صديق: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، بلا دار نشر، القاهرة، 2011، (20) ص42.
- (21) د. يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس العبيدي، مرجع سابق، ص131.
- (من ذلك ما نص عليه قانون ضريبة الدخل العراقي بإعفاء دخول الأشخاص الطبيعيين من الفوائد عن ودائعهم وحساباتهم في المصارف وفي صناديق التوفير العراقية، بهدف تشجيعهم على الادخار والمساهمة في عملية التنمية الاقتصادية، وهنا لا يمكن القول بترتيب أية مسؤولية على متجنب الضريبة، ليس من الناحية القانونية فحسب بل وحتى (22) من الناحية الأخلاقية. ينظر: المادة (7/ ف15) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982.
- (عبد الله الزعبي و حازم عادل وروان محمود: أساليب التجنب والتهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الاردني، مجلة (23) المنارة، المجلد (19)، العدد (4)، 2013، ص25.
- (24) د. احمد خلف حسين الدخيل: مرجع سابق، ص136.
- (هويدا عبد الجليل: المالية العامة، دار الفكر العربي للنشر، الطبعة (2)، 1983، ص228. قد تصنف هذه الجريمة ضمن جرائم الخطر، فالمكلف الذي يتبع أحد أساليب التهرب الضريبي المنصوص عليها في القانون، وينجح في التملص من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي، مما يؤدي إلى ارتكاب جريمة التهرب الضريبي بشكل كامل، وفي حال عدم نجاحه واكتشاف أمره، يتم إلحاق خطر بالخزانة العامة يتمثل في مجرد تهديد حدوث الضرر، حيث تتحقق المسؤولية القانونية (25) بمجرد ارتكاب الفعل الإجرامي.
- (انتصار كاظم علي: دراسة عن مساهمة الضريبة على أرباح كل من منشآت القطاع الخاص والاشتراكي من إيرادات (26) مديرية ضريبة الدخل العامة، بحث غير منشور، بغداد، 1981.
- (د. عوف محمود الكفراوي، التهرب الضريبي وآثاره (دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي)، الحلقة الأولى، مصدر (27) سابق، ص ١٢.
- (28) د. احمد خلف حسين الدخيل: مرجع سابق، ص166.
- (سعاد جواد كاظم: التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد العراقي (الواقع والمعالجات)، مجلة اباحات للعلوم الانسانية، (29) العدد (28) 2020، ص357.

- (30) سعاد جواد كاظم: المرجع السابق، ص357.
- (النفعية : جون ستيوارت ميل، ترجمة سعاد شاهرلي حرار، ط1، المنظمة العربية للترجمة، توزيع مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2012، ص35 وما بعدها.
- (31) د. امير عباس صالح: دراسات نقدية في أعلام الغرب، ايمانويل كانط، الجزء الثالث، فلسفة الاخلاق والحدائث، المركز الاسلامي للدراسات الاستراتيجية، العتبة العباسية المقدسة، كربلاء، 2019، ص8 وما بعدها.
- (32) جان جاك روسو: العقد الاجتماعي، ترجمة عادل زيتير، مؤسسة هنداي للتعليم والثقافة، القاهرة، 2012، ص37 وما بعدها.
- (33) ملحم قربان: من قضايا الفكر السياسي القانون الطبيعي، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ط1، 1982، ص72.
- (34) محمد السيد أحمد الكيلاني: المدراس الفلسفية في العصر الهيلستني، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2009، ص321.
- (35) في حين حددت المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 طرق التهرب من اداء الضريبة.
- (36) ورد مصطلح الغش وكذلك مصطلح الاحتيال في العديد من النصوص العقابية في قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (111) لسنة 1969 المعدل، لكنها في موارد بعيدة عن الجرائم الضريبة عموماً أو ذات الصلة بموضوع جريمة التهرب الضريبي على وجه الخصوص.
- (37) شهلاء جمعة النصراوي: مرجع سابق، ص108.
- (38) ينظر: المادة (57/ 1 و2) من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل. أما المشرع المصري فقد نص في قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري رقم (11) لسنة 1991 المعدل على صور الجرائم الضريبية في المواد (41 ، 44) منه .
- (39) تعرف النتيجة الجرمية بأنها: التغير الذي يحدث في العالم الخارجي كأثر للسلوك الاجرامي، ولها مدلولين: أحدهما مادي ويعني والتغيير الناتج عن السلوك الاجرامي في العالم الخارجي، والآخر قانوني: وهو العدوان الذي ينال مصلحة أو حقاً يحميه القانون. ينظر: د. علي حسين الخلف و د. سلطان عبد القادر الشاوي: المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية، بغداد، بلا سنة نشر، ص140.
- (40) من ذلك: دفتر اليومية، دفتر الاستاذ، ودفتر المخزنية. ينظر المادة (1) من نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 .
- (41) المادة (56/ اولاً/ 3) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل.
- (42) للمزيد من التفاصيل حول أنواع التهرب الضريبي ينظر: سلطان فهد الخنة: الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي، مجلة كلية الدراسات الاسلامية، العدد (35)، القاهرة، 2018، ص 1915 وما بعدها.
- (43) عبد الفتاح مراد: موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2005، ص26.
- (44) معاشو مليكة: آليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي سعيدة، 2016، ص22.
- (45)

- (حسين حزام بدر: معالجة التهرب الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 لسنة 1982 المعدل، مجلة ⁴⁶المستتصيرية للدراسات العربية والدولية، المجلد (17)، العدد (71)، 2020، ص312.
- (جمال صرموك : جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم ⁴⁷السياسية، جامعة محمد بوضياف، 2019، ص13.
- (محمد فؤاد طلب: مفهوم التهرب الضريبي واثره ف المجتمع، مجلة كلية العلوم الاسلامية، المجلد (10)، العدد (1/18)، ⁴⁸2018، ص484.
- (قد يتم هذا النوع من التهرب كذلك عبر الشركات متعددة الجنسيات، التي تمتد عملياتها الإنتاجية والتوزيعية عبر الحدود السياسية للدول، بهدف تقليل التزاماتها الضريبية إلى الحد الأدنى، وتستفيد هذه الشركات أولاً: من التفاوت بين التشريعات الضريبية للدول المختلفة، وثانياً: من مبدأ السيادة الضريبية، حيث تمتلك كل دولة نظاماً ضريبياً خاصاً بها، وترفض حفاظاً على سيادتها، فرض أي نظام ضريبي أجنبي داخل حدودها، ويستند هذا إلى مبدأ إقليمية التشريع الضريبي، الذي ⁴⁹ (49). يقتصر تطبيقه على نطاق الدولة إلا في حالات استثنائية.
- (⁵⁰ شهلاء جمعة النصراوي: مرجع سابق، ص68.
- (مثال ذلك قانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٩ قانون تصديق اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب المالي بما يختص بالضريبة على الدخل ورأس المال بين حكومة جمهورية العراق وحكومة دولة الامارات العربية المتحدة. منشور في جريدة ⁵¹الوقائع العراقية بالعدد (4555) في 16 ايلول/ 2016.
- (للمزيد حول مدى فاعلية الاتفاقيات الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي الدولي ينظر: د. مهدي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاثر السياسية والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد ⁵²(12)، 2015، ص5.
- (محمد فؤاد طلب: مرجع سابق، ص484.
- (ايمان يحيى محمد: التهرب الضريبي اسبابه واليات مكافحته، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستتصيرية، السنة (36)، ⁵⁴العدد(64)، 2013، ص166.
- (د. هيثم عبد الخالق اسماعيل و نوار كاظم عباس: دور الغرامات في الحد من التهرب الضريبي في الفنادق السياحية، ⁵⁵مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد (4)، المجلد (15)، 2017، ص27،
- (تنص المادة (56/ 3) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل على : تفرض على مرتكب اية مخالفة لأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين 10% و 25% من الدخل ⁵⁶المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن 500 دينار .
- (⁵⁷ شهلاء جمعة النصراوي: مرجع سابق ، ص72.
- (عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي: الجرائم الاقتصادية في التشريع العراقي، مجلة الشرطة، العدد (28)، 1974، ⁵⁸ص135.
- (ايمان يحيى محمد : التهرب الضريبي اسبابه وآليات مكافحته: مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستتصيرية، السنة (36)، ⁵⁹العدد(94)، 2013، ص166.
- (د. خيري كتانة: اتجاهات الايرادات الضريبة في الاردن والعوامل المؤثرة فيها، المكتبة الوطنية، عمان، 1998، ص85.

- (عباس ناصر سعدون: أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة دراسة تحليلية في العراق، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العدد (3)، المجلد(14)، 2017، ص93.
- (61) جميل الصابوني: التهرب الضريبي، الموسوعة العربية، المجلد الرابع، بلا مكان نشر، بلا سنة نشر، ص450.
- (62) عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي: مرجع سابق، ص134.
- (63) شهلاء جمعة النصاروي: مرجع سابق ، ص72.
- (64) نقترح منح كل مكلف رقم ضريبي موحد خاص به، يتضمن معلوماته حول الاسم الكامل، العنوان، نوع النشاط، الاسم التجاري، توقيعه الإلكتروني، ... الخ، يمكن للمكلف من خلال هذا الرقم اجراء تعاملاته الضريبية بما فيها التحاسب ضريبيا في جميع فروع العراق في حال تعددت انشطته جغرافيا وبدون قيود الوقت والتكلفة والاجراءات الروتينية (65). الأخرى.
- (دلاوه رقادير عباس: أثر تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية في رفع جودة التحاسب الضريبي والحد من التعرب (66) الضريبي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد(54) ، المجلد (16) ، 2024 ، ص165.
- (67)
- (يشهد العراق ضعف في التنسيق والتعاون المشترك بين الهيئة العامة للضرائب ومؤسسات القطاع العام، بما فيها الجهات الرقابية والقطاع الخاص، والمجتمع الدولي، والذي من شأنه توحيد الجهود وبناء العلاقات المثمرة لتنفيذ نظام ضريبي (68) الإلكتروني يحد من التهرب الضريبي ويعزز من مكانة البلد اقتصاديا وسياسيا واجتماعيا وتقنيا
- (للمزيد حول الشفافية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي ينظر: محمد حسين نصر، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ بغداد، مجلة وارث العلمية، جامعة وراث الانبياء، العدد (5)، المجلد(3)، 2021، ص267 وما بعدها.
- (69) ينظر كذلك المادة (30) من قانون ضريبة العقار العراقي رقم (162) لسنة 1959.
- (هناك خلاف حول كيفية تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي، إذ لم يبين قانون ضريبة الدخل ما يجب أن يتبع في هذه الحالة، وهنا يقتضي الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل إذ نص في المادة (80) بأنه لا يجوز الحكم على الشخص المعنوي بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانونا فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة ولا يمنع من (70) معاقبة مرتكب الجريمة شخصا بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون.
- (يتفق المشرع الضريبي العراقي مع نظيره الاردني في تصنيف جريمة التهرب الضريبي ضمن جرائم الجنح، حيث إن مدة الحبس المنصوص عليها في المادة (42) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ تدرج ضمن نطاق عقوبات الجنح، والتي تتراوح بين أسبوع وسنة، وكذلك مع المشرع الفرنسي الذي يعد جريمة التهرب الضريبي من جرائم الجنح المعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات من حيث الأصل. ينظر: نائل عبد الرحمن: الجرائم الاقتصادية في القانون الاردني، (72) ط1، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، عمان، ص88.
- (73) شهلاء جمعة النصاروي: مرجع سابق، ص122.
- (74) المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.
- (75) المادة (133) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005.
- (76) نائل عبد الرحمن: مرجع سابق، ص88 وما بعدها.
- (عدلت الغرامات بموجب قانون رقم 6 لسنة 2008 (تعديل الغرامات الواردة بقانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969 (77) المعدل والقوانين الخاصة الاخرى.

- (ينظر كذلك المادة (8) من قانون ضريبة العرصات في العراق رقم (26) لسنة 1962. والمادة (30) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959.⁷⁸
- (⁷⁹) ينظر كذلك المادة (7/ب/2) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959.
- (⁸⁰) أيهم محمد حيدر: النظام القانوني للغرامة الضريبية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، 2021، ص42.
- (⁸¹) ياسر حسين بهنس: الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، القاهرة، بلا تاريخ نشر، ص147.
- (د. حميد محمد القماطي: العقوبات المالية بين الشريعة والقانون، ط1، المنشأة العامة للنشر والتوزيع، طرابلس، ليبيا، 1986⁸²، ص130.
- (⁸³) د. أحمد فتحي سرور: الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الاول، السنة الثلاثون، 1960 ص438.
- (⁸⁴) المادة (110) من قانون الضريبة على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 المعدل.
- (⁸⁵) ينظر كذلك المادة (4/5/ب) و المادة (7) من قانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959.

قائمة المصادر باللغة العربية

أولاً: الكتب والبحوث والمقالات والدراسات

1. أحمد زهير الشامية و خالدة شحادة الخطيب: أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003.
2. إيمان يحيى محمد: التهرب الضريبي أسبابه وآليات مكافحته، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة (36)، العدد (64)، 2013.
3. إيمان يحيى محمد: التهرب الضريبي أسبابه وآليات مكافحته، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة (36)، العدد (94)، 2013.
4. انتصار كاظم علي: دراسة عن مساهمة الضريبة على أرباح منشآت القطاعين العام والخاص، بحث غير منشور، بغداد، 1981.
5. أيهم محمد حيدر: النظام القانوني للغرامة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2021.
6. جمال صرموك: جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، 2019.
7. جميل الصابوني: التهرب الضريبي، الموسوعة العربية، المجلد الرابع، بلا مكان نشر، بلا سنة نشر.
8. جون ستيوارت ميل: النفعية، ترجمة سعاد شاهرلي حرار، ط1، المنظمة العربية للترجمة، بيروت، 2012.
9. جان جاك روسو: العقد الاجتماعي، ترجمة عادل زعيتير، مؤسسة هنداوي، القاهرة، 2012.
10. د. أحمد حسن غلاب: الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون للنشر، مصر، 1977.
11. د. أحمد خلف حسين الدخيل: المالية العامة من منظور قانوني، مطبعة جامعة تكريت، 2013.
12. د. أحمد فتحي سرور: الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الأول، السنة الثلاثون، 1960.
13. د. أمير عباس صالح: دراسات نقدية في أعلام الغرب - إيمانويل كانط، المركز الإسلامي للدراسات الاستراتيجية، 2019.
14. د. البشري الشوربجي: جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعة المصرية، 1972.
15. د. حميد محمد القماطي: العقوبات المالية بين الشريعة والقانون، طرابلس، ليبيا، 1986.
16. د. خيرى كتانة: اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن، المكتبة الوطنية، عمان، 1998.
17. د. رمضان صديق: التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر، بلا دار نشر، القاهرة، 2011.
18. د. رائد ناجي أحمد: علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، المكتبة القانونية، بغداد، 2012.
19. د. عبد العال الصكبان: علم المالية العامة، ط3، ج1، بغداد، 1967.
20. د. عبد الرحمن طاهر: المالية العامة والتشريع الضريبي، السودان، 2000.

21. د. علي حسين الخلف و د. سلطان عبد القادر الشاوي: المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية، بغداد، بلا سنة نشر.
22. د. كمال عبد حامد آل زيارة: قياس العبء الضريبي في العراق (2010-1997)، مجلة كربلاء الدولية، 2015.
23. د. مهدي عبد القادر: الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، 2015.
24. د. يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس العبيدي: تحليل ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة الأنبار، 2012.
25. د. يونس أحمد بطريق: المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984.
26. دلاوه رقاد عباس: أثر تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية، مجلة الكوت، جامعة واسط، العدد (54)، المجلد (16)، 2024.
27. زكريا محمد بيومي: المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979.
28. سعاد جواد كاظم: التهرب الضريبي وأثاره على الاقتصاد العراقي، مجلة أبحاث، العدد (28)، 2020.
29. سلطان فهد الخنة: الأحكام الفقهية للتهرب الضريبي، مجلة كلية الدراسات الإسلامية، العدد (35)، 2018.
30. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها، جامعة الإسكندرية، 2000.
31. شهلاء جمعة النصاروي: التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية، رسالة ماجستير، جامعة بابل، 2023.
32. صبا فاروق خضر: التهرب الضريبي، مجلة كلية القانون، الجامعة العراقية، الإصدار (16)، 2022.
33. عباس ناصر سعدون: أثر مكافحة التهرب الضريبي في الحد من البطالة، مجلة الغري، جامعة الكوفة، 2017.
34. عبد الفتاح مراد: موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، 2005.
35. عبد الله الزعبي و حازم عادل وروان محمود: أساليب التجنب والتهرب الضريبي، مجلة المنارة، 2013.
36. عبد الوهاب عبد الرزاق التحافي: الجرائم الاقتصادية في التشريع العراقي، مجلة الشرطة، العدد (28)، 1974.
37. محمد السيد أحمد الكيلاني: المدارس الفلسفية في العصر الهيلنستي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
38. محمد حسين نصر: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب/ بغداد، مجلة وارث العلمية، العدد (5)، المجلد (3)، 2021.
39. معاشو مليكة: آليات مكافحة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة سعيدي، 2016.

40. هيثم علي العنكي و مازن هيثم الشخيلي: أتمتة الأنظمة الرقابية للحد من التهرب الضريبي في العراق، مجلة القادسية، 2016.
41. د. هيثم عبد الخالق إسماعيل و نوار كاظم عباس: دور الغرامات في الحد من التهرب الضريبي في الفنادق السياحية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2017.
42. هويدا عبد الجليل: المالية العامة، دار الفكر العربي، الطبعة الثانية، 1983.
43. نائل عبد الرحمن: الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني، ط1، دار الفكر العربي، عمان.

References List

First: Books, Research Papers, Articles, and Studies

1. Ahmad Zuhair Al-Shamiya & Khalida Shahada Al-Khatib: *Fundamentals of Public Finance*, Dar Wael for Publishing and Distribution, 1st Edition, Amman, 2003.
2. Iman Yahya Mohammed: *Tax Evasion: Causes and Mechanisms of Control*, Journal of Administration and Economics, Al-Mustansiriyah University, Vol. 36, No. 64, 2013.
3. Iman Yahya Mohammed: *Tax Evasion: Causes and Mechanisms of Control*, Journal of Administration and Economics, Al-Mustansiriyah University, Vol. 36, No. 94, 2013.
4. Intisar Kazem Ali: *A Study on the Contribution of Tax on Profits of Public and Private Sector Establishments*, Unpublished Research, Baghdad, 1981.
5. Ayham Mohammed Haidar: *The Legal System of Tax Fines*, Master's Thesis, Damascus University, 2021.
6. Jamal Sarmouk: *The Crime of Tax Evasion and Mechanisms of Its Control in Algerian Law*, Master's Thesis, University of Mohamed Boudiaf, 2019.
7. Jamil Al-Sabouni: *Tax Evasion*, The Arab Encyclopedia, Vol. 4, No Publisher, No Publication Date.
8. John Stuart Mill: *Utilitarianism*, Translated by Suad Shahrly Harrar, 1st Edition, Arab Organization for Translation, Beirut, 2012.

9. Jean-Jacques Rousseau: *The Social Contract*, Translated by Adel Zaiter, Hindawi Foundation, Cairo, 2012.
10. Dr. Ahmad Hassan Ghalab: *Scientific Foundations of Taxation*, Commerce and Cooperation Publishing Library, Egypt, 1977.
11. Dr. Ahmad Khalaf Hussein Al-Dakhil: *Public Finance from a Legal Perspective*, Tikrit University Press, 2013.
12. Dr. Ahmad Fathi Sorour: *The Tax Fine*, Journal of Law and Economics, No. 1, Year 30, 1960.
13. Dr. Amir Abbas Salehi: *Critical Studies in Western Thinkers – Immanuel Kant*, Islamic Center for Strategic Studies, 2019.
14. Dr. Al-Bushra Al-Shorbagi: *Tax and Fee Crimes*, 1st Edition, Egyptian University Press, 1972.
15. Dr. Hamid Mohammed Al-Qamati: *Financial Penalties Between Sharia and Law*, Tripoli, Libya, 1986.
16. Dr. Khairy Kataneh: *Trends in Tax Revenues in Jordan*, National Library, Amman, 1998.
17. Dr. Ramadan Sadiq: *Tax Avoidance Between Legality and Prohibition*, No Publisher, Cairo, 2011.
18. Dr. Raed Naji Ahmad: *Public Finance and Financial Legislation in Iraq*, Legal Library, Baghdad, 2012.
19. Dr. Abdul-Aal Al-Sakban: *Public Finance*, 3rd Edition, Vol. 1, Baghdad, 1967.
20. Dr. Abdulrahman Taher: *Public Finance and Tax Legislation*, Sudan, 2000.
21. Dr. Ali Hussein Al-Khalaf & Dr. Sultan Abdul Qadir Al-Shawi: *General Principles in Criminal Law*, Legal Library, Baghdad, No Publication Date.
22. Dr. Kamal Abdul Hamid Al-Ziyara: *Measuring the Tax Burden in Iraq (1997–2010)*, Karbala International Journal, 2015.
23. Dr. Mahdawi Abdul Qadir: *Legal Treaty Mechanisms to Combat International Tax Evasion*, Journal of Politics and Law Notebooks, 2015.
24. Dr. Yusra Mahdi Hassan Al-Samarrai & Zahra Khudair Abbas Al-Obaidi: *Analysis of the Phenomenon of Tax Evasion*, Anbar University Journal, 2012.
25. Dr. Younis Ahmad Batariq: *Public Finance*, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Beirut, 1984.
26. Dlawah Raqadir Abbas: *The Impact of Implementing the E-Invoice System on Tax Accountability*, Al-Kut Journal, University of Wasit, Vol. 16,

No. 54, 2024.

27. Zakaria Mohammed Bayoumi: *Islamic Public Finance*, Dar Al-Nahda Al-Arabiya, Cairo, 1979.

28. Suad Jawad Kazem: *Tax Evasion and Its Impact on the Iraqi Economy*, Journal of Research, No. 28, 2020.

29. Sultan Fahd Al-Khanah: *Jurisprudential Rulings on Tax Evasion*, College of Islamic Studies Journal, No. 35, 2018.

30. Suzy Adly Nashed: *The Phenomenon of International Tax Evasion and Its Effects*, University of Alexandria, 2000.

31. Shahla Jumaa Al-Nasrawi: *Tax Evasion and Its Impact on Criminal Responsibility*, Master's Thesis, University of Babylon, 2023.

32. Saba Farouk Khudair: *Tax Evasion*, Journal of Law and Political Science, Iraqi University, Issue 16, 2022.

33. Abbas Nasser Saadoun: *The Impact of Combating Tax Evasion on Reducing Unemployment*, Journal of Al-Ghari for Economic and Administrative Sciences, University of Kufa, 2017.

34. Abdel-Fattah Murad: *Encyclopedia of Double Taxation Avoidance Agreements*, Modern University Office, 2005.

35. Abdullah Al-Zoubi, Hazem Adel & Rawaan Mahmoud: *Methods of Tax Avoidance and Evasion*, Al-Manara Journal, 2013.

36. Abdulwahab Abdulrazzaq Al-Tahafi: *Economic Crimes in Iraqi Legislation*, Police Journal, No. 28, 1974.

37. Mohammed El-Sayed Ahmed Al-Kilani: *Philosophical Schools in the Hellenistic Era*, Modern University Office, Alexandria, 2009.

38. Mohammed Hussein Nasr: *Applied Research at the General Tax Authority / Baghdad*, Warith Scientific Journal, Vol. 3, No. 5, 2021.

39. Maashou Malika: *Mechanisms for Combating Tax Evasion*, Master's Thesis, University of Saida, 2016.

40. Haitham Ali Al-Anbaki & Mazen Haitham Al-Sheikhli: *Automation of Oversight Systems to Reduce Tax Evasion in Iraq*, Al-Qadisiyah Journal, 2016.

41. Dr. Haitham Abdul Khaliq Ismail & Nawar Kazem Abbas: *The Role of Fines in Reducing Tax Evasion in Tourist Hotels*, Karbala University Scientific Journal, 2017.

42. Howaida Abdul Jalil: *Public Finance*, Dar Al-Fikr Al-Arabi, 2nd Edition, 1983.

43. Nael Abdulrahman: *Economic Crimes in Jordanian Law*, 1st Edition, Dar Al-Fikr Al-Arabi, Amman.

Second: Laws

44. Iraqi Property Tax Law No. (162) of 1959.
45. Iraqi Vacant Land Tax Law No. (26) of 1962.
46. Iraqi Penal Code No. (111) of 1969 (as amended).
47. Iraqi Income Tax Law No. (113) of 1982 (in force).
48. Egyptian General Sales Tax Law No. (11) of 1991.
49. Egyptian Income Tax Law No. (91) of 2005.
50. Constitution of the Republic of Iraq, 2005.
51. Law No. (6) of 2008: Amending Penalties in the Penal Code and Special Laws.
52. Law No. (10) of 2019: Ratification of the Agreement to Avoid Double Taxation with the UAE.
53. General Budget Law of the Republic of Iraq for Fiscal Years (2023–2024–2025).