

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة النهرين
كلية الحقوق

وسائل مكافحة
التهرب الضريبي في التشريع العراقي

الجزء الاول
مادة الكورس الثاني

٢٠٢٢/٢٠٢١

المحاضرة الاولى

المقدمة

مما لا شك فيه أن الضريبة تعد من الركائز الأساسية في اقتصاديات أية دولة من الدول باختلاف درجة تقدمها ومن الرافد المهمة التي تمد خزانتها العامة بقسم كبير من مواردها المالية ، كما أن التوسع الهائل في أشكال الحياة والتضخم السكاني إضافة إلى التطور التكنولوجي والتقني الحاصل في دول العالم المختلفة قد ألقى بظلاله على هذه الدول وسببت عجزا بميزانيتها لتغطية هذه المتطلبات مما زاد من أهمية الضريبة بالنسبة لها ، بوصفها طوق النجاة الذي تتشبث به هذه الدول للتغلب على عجز ميزانيتها ، ولتواصل مسيرة التنمية والتطور وتتضح أهمية الضريبة عموما إذا ما أخذنا بالحسبان الدور الذي تؤديه سواء من الجانب المالي والاقتصادي أو الاجتماعي . فمن جانب تعد الضريبة عماد مالية الدول بوصفها من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدول في تمويل خزانتها العامة . ومن جانب آخر فإن الضريبة هي إحدى الوسائل الأساسية لتمويل التنمية على مختلف الأصعدة الصناعية والزراعية والثقافية والتي تعد أحد الأهداف الرئيسة للحكومات . هذا فضلا عن كون الضريبة مظهرا من مظاهر التضامن الاجتماعي وعاملا مؤثرا في التوزيع العادل للأموال بين أفراد المجتمع وهي من المفاهيم الأساسية التي حاول الإسلام إقرارها في المجتمع بصور وأشكال لا تختلف كثيرا عن الضريبة بات التهرب الضريبي يشكل ضرا بالغ الخطورة في المجتمع ، وهو ما يمكن تحديده من خلال النظر إليه بوصفه ظاهرة مادية واقتصادية واجتماعية ، أو من خلال طبيعته الجنائية .

فالتهرب من دفع الضريبة يلحق خسارة كبيرة بخزينة الدولة العامة تتمثل بعدم دخول حصيلة الضريبة إليها ، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة أو السلطة عن القيام بمواصلة إنفاقها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع و يشكل التهرب الضريبي أحد المعوقات المهمة التي تعيق عملية التنمية الاقتصادية ، إذ إن النقص الذي يطرأ على الحصيلة

الضريبية نتيجة التهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية والى إضعاف فاعلية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي بما يخدم أغراض التنمية وتحقيق العدالة من خلال دورها في إعادة توزيع الدخل ، وكبح جماح الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية .

فضلا عن أثر التهرب المباشر والملموس في الناحية الاجتماعية ، ذلك لأن التهرب الضريبي يؤدي بلا شك إلى إضعاف رابطة التضامن الاجتماعي بين أفراد الأمة الواحدة ، ويهدر العدالة التي هي أساس فرض الضرائب بما ينعكس على الاستقرار السياسي والأمن الاجتماعي . أما أهمية التهرب من خلال طبيعته الجنائية فتتضح في كونه نوعا من أنواع السرقة المقنعة التي لا يكون فيها المجني عليه فردا بالذات أو مجموعة من الأفراد فحسب بل المجتمع بأسره ممثلا بالدولة ، لأن التهرب ينطوي على أفعال تقع تحت طائلة المخالفات للنصوص المنظمة لأحكام الضريبة . وبما أن هذه النصوص قد قررت لحماية المصلحة العامة فإن كل ما يمس هذه المصلحة بالضرورة يمس كل فرد في المجتمع . ولا يختلف العراق بطبيعة الحال عن باقي الدول من حيث وجود هذه الظاهرة .

ولغرض الوقوف عند هذه المشاكل التي يثيرها التهرب الضريبي بات من الضروري تسليط الضوء على هذه الظاهرة ودراستها دراسة تحليلية وإيجاد الحلول المناسبة لمعالجة . وينبغي هنا الإشارة إلى أن هذا الكورس سوف يقتصر على تناول ظاهرة التهرب الضريبي من حيث الخصائص والاسباب والآثار والاليات الوقائية والعلاجية ، . وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم المنهاج على ثلاث مباحث الاول لبيان مفهوم التهرب الضريبي وذاتيته . أما المبحث الثاني فانه سيبحث اسباب واثار التهرب الضريبي ، واخيرا سيتم توضيح وسائل مكافحة التهرب الضريبي وحسب خطة البحث ادناه :

المبحث الاول / مفهوم جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول / تعريف جريمة التهرب الضريبي

المطلب الثاني / ذاتية جريمة التهرب الضريبي

المبحث الثاني / اسباب واثار جريمة التهرب الضريبي

المطلب الاول / اسباب جريمة التهرب الضريبي

المطلب الثاني / آثار جريمة التهرب الضريبي

المبحث الثالث / وسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول / الوسائل الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

المطلب الثاني / الوسائل العلاجية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

المحاضرة الثانية

المبحث الاول

مفهوم التهرب الضريبي وذاتيته

سيتم بحث مفهوم التهرب الضريبي في المطلب الاول والثاني سيتناول ذاتيه التهرب الضريبي

المطلب الاول

مفهوم جريمة التهرب الضريبي

الفرع الاول

تعريف التهرب الضريبي

تعد الضريبة اداة مهمة في السياسة المالية بأعتها اهم مصادر تغذية الخزينة العامة بالاموال فضلاً عن مساهمتها في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ودورها في معالجة التضخم ودفع عجلة التنمية الاقتصادية وتغطية تزايد الانفاق العام.

لذلك وبغية الاحاطة بمفهوم جريمة التهرب الضريبي سنقسم هذا المطلب الى فرعين نوضح في الاول مفهوم جريمة التهرب الضريبي على ان نبين في الثاني تمييزه عن التجنب الضريبي.

الضريبة هي فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او احدى هيئاتها بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل او منفعة خاصة¹.

¹ د.رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، بغداد، ص ٧٤.

إذ تعتبر جريمة التهرب الضريبي أحد صور (الجرائم الضريبية) وعرفها البعض ((بأنها كل عمل أو إمتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً))^٢، وعرفت أيضاً بأنها ((مجموعة من الأفعال المادية الايجابية والسلبية التي يتبناها المكلف وتتطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي بأستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية او جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة الضريبية))^٣.

وعرفها اخرون بأنها ((لجوء المكلفين الى وسائل غير مشروعة للأمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم بصورة كلية او جزئية))^٤.

وتخلص مما تقدم إلى أن التهرب الضريبي يعني قيام المكلف باللجوء الى وسائل إحتيالية لغرض التخلص من المساهمة في الأعباء العامة، عن طريق الامتناع عن دفع الضرائب الواجبة عليه بصورة كلية او جزئية مما يؤدي الى الاضرار بمصلحة الخزنة العامة والتقليل من حجم الحصيلة الضريبية.

وبالتالي يتضح من التعريفات المتقدمة أن لهذه الجريمة خصوصية تتميز بها عن غيرها من الجرائم وتتجسد تلك الخصوصية بالمصلحة التي تشكل تلك الجرمي اعتداءً عليها تظهر حيث تمثل إعتداء على حقوق الخزينة العامة ، أي الإعتداء على المصلحة العامة، أي ان الضرر المترتب عليها هو ضرراً مباشراً ابتداءً يصيب الخزينة العامة ، فضلاً عن 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 وذلك بسبب الانخفاض في حصيلة الإيرادات العامة.

^٢ د. فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٣، ص ٢٧٦.

^٣ د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ٩٩.

^٤ د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٣٥.

ومن الإطلاع على التعاريف اعلاه ، يظهر جليا أن لهذه الجريمة كغيرها من الجرائم أركان مميزة وهي

أولاً:الركن المادي: الركن المادي لكل جريمة يقصد به سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل أمر به القانون ، 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 الناقدة . 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 انتظار وقوع النتيجة المترتبة عليها^٦.

ثانياً:الركن المعنوي : كما يتطلب لوقوع جريمة ما وقوع فعل أو سلوك إجرامي (الركن المادي) لها ، فيجب أيضاً توافر الركن المحوري الآخر 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)، إذ أصبح من المسلم به أن الجرائم لا يكفي القيامها ، إرتكاب الجرم أو المخالفة ، بل يجب إقتران ذلك بالقصد أو ماسمي بالإرادة الأئمة ، بالإضافة إلى ذلك الفعل المادي وبفقدان هذا الركن،فإن مسؤولية الفاعل تنعدم كلياً أو جزئياً، لكون تلك الإرادة تعلي توافر عوامل نفسية في شخص الفاعل تعبر عن حقيقة ذاته وخطره على مجتمعه. وهذا الركن يتطلب توافره في جريمة التهرب من الضرائب ، أسوة ببقية الجرائم الأخرى،

° المادة ٢٨ من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل.

٦ د.طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، ٢٠٠٠، ص١٦.

فالمخالفة أو الجريمة الضريبية يلزم لتوافرها ، إتجاه ارادة الشخص إلى إرتكاب الفعل المجرم عن علم وإرادة واعية مدركة ، وإن كان هناك خلاف فقهي بخصوص وجوب توافر هذا الركن في هذه الجريمة ، لكون أغلب القوانين تتشدد في تحريم الأفعال المخالفة للموجبات الضريبية وتقوم بتوقيع العقوبات الجزائية على مرتكبيها دون التدقيق في النظر إلى توافر هذا الركن من علمه ، بسبب الخصوصية التي تمتاز بها هذه الجريمة ، وأثارها على المال العام ، على أساس إفتراض توافر القصد أو النية المسبقة على إرتكاب المخالفة^٧.

^٧ د.عباس الحسني،شرح قانون العقوبات،المجلد الاول،القسم العام،الطبعة ٢،بغداد،ص٨٩.

الفرع الثاني

تمييز التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي

كثيرا ما يختلط الأمر بين مفهوم التهرب الضريبي الذي يعد عملا غير مشروع، أي جريمة يحاسب ويعاقب عليها القانون وبين مفهوم التجنب الضريبي والذي يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي، كأن يتمتع الأخير عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، أو عن طريق الاستفادة أو استغلال مما تتضمنه القانون الضريبية من ثغرات وهذا الفعل يعد عملاً مباحاً ومشروعاً لا يترتب على القائم به أية مسؤولية جنائية من الناحية القانونية^٤.

لذلك لابد ان نبين اوجه التشابه والاختلاف بين مفهومي التهرب والتجنب الضريبي.

أولاً : أوجه التشابه :

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

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

٣- إن كل منهما يؤدي إلى إنقاص الحصيلة الضريبية وبالتالي اتجاه الدولة إلى فرض ضرائب جديدة على المكلفين لمواجهة هذا النقص، أو زيادة نسب الضرائب النافذة مما يؤدي

^٤ د.كمال علي حسين، التهرب الضريبي في العراق/الاسباب والحلول، بحث منشور في مجلة ذي قار، المجلد ١٣، العدد ٤، ص ٤٥.

إلى العديد من الآثار السلبية ومنها زيادة نسبة اللجوء إلى التهرب الضريبي تبعاً لزيادة العبء الضريبي المفروض على المكلفين بها^٩.

ثانياً : أوجه الاختلاف:

١- أن تجنب الضريبة لا يشكل مخالفة للقانون، بل هو لجوء المكلف إلى أعمال تجنبه دفع الضريبة (أعمال وقائية) وتعبير آخر تجنب القيام بالواقعة المنشئة للضريبة من قبل المكلف، فيتمكن من التملص منها دون الوقوع في شراك مخالفة القانون، بينما في جريمة التهرب الضريبي يحدث العكس إذ يعمد المكلف إلى وسائل الغش والاحتيال للتوصل إلى غايته الإجرامية.

٢- يختلف العمالان من النطاق الزمني لارتكاب كلا 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.

أنواع التهرب الضريبي

قسم الفقهاء التهرب الضريبي إلى تهرب داخلي وتهرب دولي وو وتهرب كلي وتهرب جزئي
أولاً: **التهرب الداخلي والتهرب الدولي** : يراد بالتهرب الداخلي استعمال المكلف الطرق لاحتياالية للتهرب من دفع الضريبة داخل الحدود الإقليمية للدولة ويعد أكثر أنواع التهرب شيوعاً حيث تعاني منه جميع الدول مهم اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها، كان يقدم المكلف إقراراً يقلل من أرباحه التي حصل عليها من نشاطه التجاري داخل البلد او يظهر انه لم يحقق أي ربح من هذا النشاط بل لحقته خسارة.

اما التهرب الدولي فيراد به مجموعه من الوسائل أو التصرفات التي يلجأ إليها المكلف تستهدف ضياع حق الدولة في الضريبة المستحقة لها على أموال رعاياها في الخارج

^٩ د.كمال علي حسين، المصدر نفسه، ص٤٦.

ويستفيد المكلف في هذا النوع من التهرب من النطاق الإقليمي لسيادة في فرض الضريبة حيث أن هذه السيادة لا تتعدى حدود الدولة السياسية في فرض الضريبة وتكون سلطتها مقيدة ومحددة خارج هذه الحدود لاصطدامها بسيادة دولة أخرى ، ولذلك يستغل المكلف هذا الأمر ويحاول نقل امواله إلى دولة أخرى أو إبقاء الموجود منها خارج دولته بحيث يستثمر أمواله تلك فيها لاسيما عندما تكون الضريبة المفروضة في الدول الأخرى التي منخفضة او معدومة وتحاول الدولة التي ينتمي آليا المكلف وبواسطة إدارتها الضريبية الحصول على الإيرادات الناجمة عن فرض الضرائب على جميع الأموال التي يمتلكها رعاياها في الخارج إلا أنه غالبا ما يكون محفوفًا بالصعاب الكثيرة لا يمكن تذليلها إلا بوجود اتفاق دولي بين جميع الدول بمكافحة التهرب الضريبي

ثانياً: التهرب الجزئي والتهرب الكلي: يراد بالتهرب الجزئي تهرب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي وذلك بوسائل متعددة منها استعماله وسائل الغش والاحتيال ويتحقق هذا التهرب المكلف بأسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه عن حقيقة نشاطه الفعلي مه يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل مما كان يجب أن تقدر ، أو عدم مسكه الدفاتر التجارية مما يدفع بالإدارة الضريبية إلى تقدير الضريبة عليه تقديرا جزافياً. ومن الصور الشائعة للتهرب الجزئي الدولي تقديم المكلف إقرارا كاذبا عن مقدار أرباحه التي تحققت له في الخارج.

أما التهرب الكلي فيقصد به تخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية وذلك بالاستعانة بمختلف وسائل الغش والاحتيال وهناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف للتخلص من العبء الضريبي بصورة كلية منها إخفاء جميع الدخل الذي تحقق له في سنة معينة عن الإدارة الضريبية ، أو أن تقوم المنشأة بإخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن سداد الديون المستحقة عليهم والذين دفعوا الفوائد مقابل هذا التأخير سواء أكانت هذه الفوائد قانونية أم اتفاقية هذه ويمكن القول ان التهرب الكلي تتحقق مظاهره داخل الحدود الإقليمية للدولة وخارجها ومن أشكال التهرب الكلي

الدولي امتناع المكلف عن تقديم معلومات عن نشاطه في الخارج أو أن يخفي الأرباح التي تحققت له من هذا النشاط بصورة كاملة^{١٠}.

^{١٠} د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ١٠١.

المحاضرة الرابعة

المطلب الثاني

ذاتية جريمة التهرب الضريبي

نقصد هنا بالذاتية هو بيان وجه الخصوصية التي يتمتع بها موضوع البحث، والذاتية في حيز البحوث القانونية فانها تختلف من موضوع لآخر تبعا لتعدد القوانين، لذلك فان الجريمة محل البحث تتميز بمجموعة من الخصائص انفردت بها عن الجرائم الاخرى، كما انها ترتبط مع غيرها من الجرائم التي تتعلق بالضريبة، وهذا ما سنبينه في الفروع الاتية

الفرع الاول

خصائص جريمة التهرب الضريبي

ان جريمة التهرب الضريبي كونها احدى الجرائم التي تتعلق بالضريبة فانها تتمتع بجملة من الخصائص، والتي انفردت بها عن الجرائم الاخرى، منها :

١- ذات طبيعة اقتصادية : هناك علاقة علاقة بين التهرب الضريبي والقانون الجنائي لما يلعبه الأخير من دور إيجابي في تنمية وتطوير المجتمع في هذا المجال، فلم يكتف المشرع الجزائي بحماية المصالح على المستوى الفردي للمجتمع ، بل ذهب إلى أبعد من ذلك في حماية مصالح لها من العلاقة ما يدخل بتحقيق أهداف تؤثر بتطور المجتمع ، ترسمها الحكومة من خلال سياسة اقتصادية، كما أن القانون الجنائي لا تقتصر وظيفته على توفير الحماية ، إذ تبرز له وظيفة أخرى أكثر أهمية في المجال الاقتصادي ، هي التوجيه في تحقيق أهداف من شأنها بناء المجتمع وفق رؤى سياسية اقتصادية تقوم بوضعها الحكومة ، إذ برزت هذه الوظيفة في مجال الجرائم الماسة بالنشاطات الاقتصادية(١١) ، على الرغم من أن هناك من ينفي الصفة الاقتصادية بالنسبة للجريمة الضريبية ، وسنده في ذلك هو أن الضريبة هي ليست ذات هدف اقتصادي ، وإنما هدفها الرئيس هو زيادة موارد

(١) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج١، ط١، ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦، دار النهضة العربية القاهرة، ص ١٦

الدولة (١٢) ، وهذا الرأي يفتقر إلى الدقة ، فالضريبة وإن كان لها دور في زيادة موارد الدولة فقط ، فهو بالنتيجة تعزيز لقدرة الدول على النهوض بالتنمية الاقتصادية ، الأمر الذي إذا ما تمت إعاقة أو مخالفته يتحقق مفهوم الجريمة الاقتصادية .

٢- ذات طبيعة مزدوجة : نقصد هنا في الطبيعة المزدوجة هو انه جريمة التهرب الضريبي ذات طبيعة ادارية وجنائية في الوقت نفسه، اذ تتمثل الاولى في ان القانون الضريبي يهدف الى تحصيل الضريبة، وهو في هذه الحالة ينشئ علاقة بين الادارة الضريبية والمكلف، وان قيام الاخير بمخالفة القانون الضريبي تعد مخالفة لاوامر ادارية، وبالتالي فان العقاب يكون على يد السلطة الادارية، وبالتالي فان هذه الجريمة تعد ذات طبيعة ادارية(١٣) .

اما بخصوص الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية -من ضمنها جريمة التهرب الضريبي- فانها تتمثل في ان هدف المشرع عند تجريم امتناع المكلف عن تسديد الضريبة هو الهدف ذاته الذي يتوخاه المشرع من تجريم السلوك المخالف للقانون، اي ان المشرع يهدف الى حماية المصلحة العامة في جميع الاحوال، كذلك فان الاركان العامة للجريمة هي الاركان ذاتها للجريمة الضريبية، اما بخصوص العقوبة فانه لا تختلف طبيعتها عن الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، فضلا عن ذلك فانه يمكن للقاضي في الجريمة الضريبية ان يأمر بوقف تنفيذ العقوبة او عدم مسؤولية المكلف كما في حالة التهديد او القوة القاهرة (١٤) .

٣- من الجرائم التي تقبل الصلح : أن العقوبة على الرغم من مزاياها الجلية في تحقيق العدالة وضمان الردع - بنوعيه العام والخاص - إلا أن لها آثاراً سلبية جانبية تتمثل بتحمل

(١٢) د. طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع .الأردن ، ٢٠٠٦ . ص ٥٠

(١٣) محمد ابراهيم خضير عباس، موانع المسؤولية في الجرائم الضريبية، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، الجامعة الاسلامية في لبنان، ٢٠٢١، ص ٩٧ .

(١٤) محمد ابراهيم خضير عباس، المصدر نفسه، ص ١٠٢ وما بعدها .

الدولة لنفقات باهظة في سبيل تنفيذ العقوبة^(١٥)، ولهذا اضطرت النظم الضريبية إلى تبني سياسة جزائية حديثة لا تتركن إلى العقوبة السالبة للحرية كرد فعل على الجريمة الضريبية وإنما على بدائل عصرية تلطف من قسوة هذه العقوبة وتجنب المخالف وصمة الحكم الجزائي . ومن هذه البدائل الصلح مع مرتكبي الجرائم الضريبية^(١٦) .

لقد عرف بعضهم الصلح الضريبي بأنه إتاحة الفرصة للمتهم بأن يسقط عن نفسه الدعوى الجنائية مقابل القيام بدفع مبلغ محدد في الميعاد الذي يحدده القانون^(١٧) .

تتجلى حكمة هذا القول بصورة أكثر واقعية في الميدان الضريبي؛ لمساسها بالذمة المالية للمخالف فإن العقوبات السالبة للحرية على النقيض من ذلك تماماً، أثارت الكثير من المناقشات بسبب ما اعترافها من مثالب مثل اختلاط المخالف مع محترفي الإجرام وأساطينه، وفقدانه العمل وتوقف مورده المالي ، وحرمان الخزينة العامة من ديون ضريبية مستقبلية كان بالإمكان الحصول عليها لو أتيحت للمخالف الفرصة لإصلاح نفسه بما يعود عليه وعلى المجتمع بفوائد جمة^(١٨) .

إن التسوية إذا ما استوفت عناصرها ترتبت عليها آثارها التي تتمثل بانقضاء الدعوى الجزائية، فإذا تمت التسوية قبل رفع الدعوى امتنع على الإدارة الضريبية المطالبة باتخاذ الإجراءات القانونية ضد المخالف، وإذا تمت بعد رفع الدعوى تعين على سلطة التحقيق أن توقف الإجراءات القانونية ضد المخالف، وتخلي سبيله إن كان موقوفاً عن الجريمة التي تم الصلح عنها، وتغلق الدعوى الجزائية نهائياً، وإذا كانت الدعوى منظورة من قبل المحكمة

^(١٥) رمسيس بهنام - نظرية التجريم في القانون الجنائي - معيار سلطة العقاب تشريعاً وتطبيقاً - ط ٢ - الإسكندرية - منشأة المعارف - بدون ذكر السنة - ص ٢٦ .

^(١٦) حيدر وهاب عبود - التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي - رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة النهدين - كلية الحقوق - ٢٠٠٠ - ص ٢ .

^(١٧) حيدر وهاب عبود العنزي، احكام الاقرار في تشريع الضرائب المباشرة، اطروحة دكتوراه، جامعة النهدين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤، ص ٢٧٠ .

^(١٨) حيدر وهاب عبود، رسالة ماجستير، مصدر سابق، ص ١ .

المختصة تعين عليها إيقاف السير في الإجراءات ضد المخالف لانقضاء الدعوى بالتسوية
وتخلي سبيله إن كان موقوفاً (١٩) .

^{١٩} المادة (٣/٥٩) قانون ضريبة الدخل (يترتب على عقد التسوية عدم اقامة الدعوى الجزائية على مرتكب الفعل
المخالف بعد تسديده للمبلغ المذكور في الفقرة (١) من هذه المادة وايقلف اجراءات الدعوى في اية مرحلة وصلت اليها قبل
صدور قرار الحكم فيها من قبل المحكمة المختصة) .

الفرع الثاني

تمييز جريمة التهرب الضريبي عن غيرها

ان التطورات في الحياة الحديثة افرزت الى الوجود عدة جرائم، منها الجرائم المتعلقة بالضريبة، اذ ان الجريمة محل البحث تتشابه الى حد ما مع جرائم اخرى، منها جريمة التهريب الكمركي(٢٠)، الا ان ذلك لا يعني عدم وجود الاختلاف بينهما، وهذا ما سنبينه في النقطتين الاتيتين :

١- اوجه الشبه : هناك عدة اوجه للشبه بين الجريمتين، منها من حيث :

أ. طبيعة الجريمة : ان كلا الجريمتين تعدان من الجرائم الاقتصادية، اذ ان عمليات التصنيع هي احد الركائز الرئيسية للاقتصاد ولما كانت الصناعات الوطنية تعجز عن مزاحمة الصناعات الاجنبية المماثلة لانها قد تكون اكثر كلفة لذا لا تقوى على منافستها فيكون من واجب الدولة حمايتها من تلك المزاحمة عن طريق فرض رسوم (ضرائب) كمركية عالية عليها او تقييد او منع ادخالها واي تهريب لهذه البضائع المماثلة للبضائع الوطنية يعد جريمة ضريبية واقتصادية، لان قواعد التشريع العقابي الكمركي لها تأثير ملموس في الحالة الاقتصادية(٢١) .

ان بعض الفقه اطلق عليها مصطلح " التهريب الاقتصادي الكمركي " تمييزا لها عن التهريب الضريبي ويعلل ذلك إلى تأثير القانون بالأفكار الاقتصادية فعمد على تنظيم

(٢٠) ان التهريب الكمركي يعرف بانه إدخال البضائع في إقليم الدولة او إخراجها منه على خلاف القانون وهو لا يقع إلا عند اجتياز البضاعة للدائرة الكمركية . ينظر : اثير ثامر منعم صالح الكناني، جريمة التهريب الكمركي في التشريع العراقي، رسالة ماجستير، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٨، ص ١٧ .

(٢١) اثير ثامر منعم صالح الكناني، مصدر سابق، ص ٢٥ .

تصرفات الأفراد بما يكفل منع كل نشاط يهدف إلى تغيير التوازن الاقتصادي المراد تحقيقه (٢٢).

بناء على ذلك فإن جريمة التهريب الكمركي من الجرائم الاقتصادية، إلا ان المشرع العراقي افرد لها احكام خاصة في قانون خاص مستقل هو قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل حتى يسهل عليه تناول احكامه بالتغيير والتبديل حسب مقتضيات العمل.

ب. طريقة ارتكاب الجريمة : ان جريمة التهريب الكمركي تتحقق عن طريق قيام الشخص بدرج معلومات غير حقيقية عن البضائع المصرح عنها في بيانات الادخال أو الاخراج بقصد التهرب من الضرائب الكمركية كلياً أو جزئياً، أو بقصد استيراد أو تصدير بضائع ممنوعة أو التلاعب بالقيمة بقصد تجاوز المقدار النقدي المحدد في اجازة الاستيراد أو التصدير.

لا جدل في أن ارتكاب جريمة التهريب فيه غش للدولة، سواء أكان ذلك عن طريق التسلل بالبضائع عبر الحدود هرباً من تأدية الضرائب لدى الاستيراد، أو خرقاً لأنظمة المنع لدى التصدير، أو عن طريق بيان كاذب أو قائمة غير حقيقية يمكن بواسطتها التخلص من جزء من الرسوم(الضرائب) الواجبة، وكذلك الحال في ما يتعلق بجريمة التهرب الضريبي فأنها تتحقق عن طريق قيام المكلف باللجوء الى الغش والاحتيال من اجل التخلص من دفع الضريبة المستحقة بصورة كلية او جزئية .

٢- اوجه الاختلاف : ان كلا الجريمتين تختلفان من عدة جوانب منها من حيث :

أ. محل الجريمة : ان جريمة التهريب محلاً متميزاً حيث اشترطت المادة (١٩١) من قانون الكمارك النافذ ان ينصب النشاط المادي للجاني (فعل الإدخال والإخراج) على محل معين

^{٢٢} د . احمد فتحي سرور , الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٢٨٠ .

وهو البضائع، اذ عرفها قانون الكمارك العراقي النافذ البضاعة بأنها " كل مادة او منتج طبيعي او حيواني او زراعي او صناعي ". (٢٣)

ان لفظ البضائع من العموم، اذ ينصرف الى أي شيء قابل للنقل والحيازة من جانب الاشخاص بغض النظر عما اذا كان ذا اهمية تجارية او غير تجارية فالالبسة والامتعة والادوات المنزلية تخضع للرسوم (الضريبة) الكمركية ما لم تكن مستوفية شروط الاعفاء التي حددها القانون والتعليمات الصادرة عن ادارة الكمارك .

اما محل جريمة التهرب الضريبي تتمثل في الضريبة بحد ذاتها، والتي تعرف بانها مبلغ نقدي جبري يدفعها المكلف الى الدولة او احدى هيئاتها العامة بصورة نهائية مساهمة منه في الاعباء العامة من دون مقابل (٢٤) .

ب. العنصر المكاني : ان العنصر المكاني له اهمية كبيرة في جريمة التهريب الكمركي كونه يحدد نطاق عمل ادارة الكمارك وامكانية ضبط اذ يمثل التطبيق الجغرافي للقانون الكمركي احد الخصائص المميزة له فجريمة التهريب الكمركي تختلف عن غيرها من الجرائم لان الاصل في هذه الجرائم انها تقع على حدود الدولة الكمركية، وهو ما يعبر عنه بالخط الكمركي(٢٥) ولا تقع داخل الدولة الا استثناءً فأذا اجتازت البضائع نطاق الرقابة الكمركية فأنها في هذه الحالة لا تصلح ان تكون محلاً لجريمة التهريب باستثناء بعض انواع التهريب التي ذكرها القانون (٢٦)، اما النطاق المكاني لجريمة التهرب الضريبي فانها تكون ذات

^{٢٣} الفقرة ثالث عشر من المادة (١) من قانون الكمارك رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل.

^{٢٤} د. رائد ناجي، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العاتك لصناعة الكتاب، بغداد، ص ٧٤ .

^{٢٥} الخط الكمركي : هو الخط المطابق للحدود السياسية الفاصلة بين جمهورية العراق وبين الدول المتاخمة لها ولشواطئ البحار المحيطة لها . ينظر : د. رائد ناجي، مصدر سابق، ٢٢٥ .

^{٢٦} ميز قانون الكمارك النافذ بين الخط الكمركي والدائرة الكمركية والرقابة الكمركية وهو ما سنتناوله تباعاً.

١. الخط الكمركي بأنه الخط الذي تخضع فيه البضائع والأموال في حالة دخولها إلى إقليم الدولة أو إخراجها منه لمجموعة من النظم والإجراءات الكمركية، ويمتد الخط الكمركي على جانب الحدود البرية والبحرية فيشكل خطاً جغرافياً يمثل حدود الدولة

نطاق داخلي (داخل الحدود الاقليمية للدولة) فضلا عن النطاق الدولي، اي ان الضريبة المستحقة على اموال المكلف تكون في خارج الحدود الاقليمية للدولة التي ينتمي اليها (٢٧).

٢. الدائرة الكمركية وهي تلك المنطقة التي يوجد بها مكتب للكمارك سواء على الحدود البرية او في الموانئ البحرية او الجوية والارض المحيطة بها والدائرة الكمركية هي الدائرة الكمركية التنفيذية المرتبطة بالمدير العام او من يخوله

٣. الرقابة الكمركية وهي شريط من الأرض متاخم للحدود مع الخارج يحظر فيه تداول وحيازة البضائع الممنوعة او الخاضعة للضريبة دون مبررات قانونية وعرف بعضهم، الرقابة الكمركية بأنها عبارة عن اشراف رجال الكمارك على اجتياز البضائع للخط الكمركي دخولاً وخروجاً طبقاً للنظم والإجراءات الكمركية الواجب إتباعها المنصوص عليها في قانون الكمارك والقوانين المكملة له والمعمول بها في شان الاستيراد والتصدير. ينظر : اثير ثامر منعم صالح الكنانى، مصدر سابق، ص ٧٩ وما بعدها .

(٢٧) د. رائد ناجي، مصدر سابق، ص ١١٤ - ١١٥ .

المبحث الثاني

اسباب واثار جريمة التهرب الضريبي

المطلب الاول

اسباب جريمة التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي ظاهرة عامة أو على الأقل تكاد تكون هكذا، ومع ذلك يختلف نطاقها من بلد لآخر بصورة واضحة، وإذا كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلّف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا إن دوافع المكلّف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب الأخلاقية والسياسية والتشريعية والإدارية الفنية والاقتصادية، 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 ١٩٨٢ ولغاية 2005، بالإضافة الى ذلك تسرب المسجلين لدى الهيئة من تسديد ما بذمتهم من عدد المكلفين الضريبية لعدة سنوات وهي تشكل نسبة كبيرة تتراوح بين (٧٠-٨٠%) على مدى السنوات الاخيرة^{٢٨}.

وهناك عدة اسباب للتهرب الضريبي الا ان التقسيمات مختلفة فهناك من يقسمها الى اسباب شخصية تتعلق بالمكلف واسباب تتعلق بالدولة والنظام الضريبي، وهناك من يرى بانها لاتخرج عن ثلاث اسباب وهي عيوب التشريع الضريبي و عيوب الادارة المالية

^{٢٨} عروبة معين عايش الراوي، العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي ضريبة الدخل في العراق، رسالة ماجستير، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، 2008، ص ١ .

والعامل النفسي^{٢٩}، وان اختلفت المسميات والتقسيمات فهي في الاصل ذات الاسباب بغض النظر عن تقسيماتها.

الفرع الأول

الأسباب الشخصية

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

أولاً: الأسباب الأخلاقية

وهو قلة او انعدام القيم الاخلاقية المجتمعية عند المُكَلَّفِين ويُرجع بعض المؤلفين بانعدام الدافع اللاخاقي او انعدام الضمير الحي والضمير المهني الذي يدفع باغلب المكلفين الى التملص او محاولة التملص من دفع الضرائب اذ يعتقدون في قرارة انفسهم بان سرقة الادارة الضريبة ليست بسرقة^{٣٠}، وبشكل عام يختلف التفكير الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والأمم، فالمعروف أن المكلف الانجلوسكسوني أو المكلف في دول أوروبا الشمالية هو اقل تهرباً من الضريبة من المكلف اللاتيني؛ حيث يقدم تصريحه إلى الإدارة الضريبية بأمانة ولا يحاول اللجوء للطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها^{٣١}، ومن الطبيعي أن توجد هذه الفروق بين المكلف في الدول النامية والمكلف في الدول المتقدمة، ويعود سبب زيادة التهرب الضريبي في الدول النامية عنه في الدول المتقدمة إلى عدة أسباب منها:

^{٢٩} حسن محمد القاضي، الادارة المالية العامة، دار الاكاديمون للنشر والتوزيع ، عمان، ٢٠١٤، ص ٦١.

^{٣٠} كمال علي حسين، التهرب الضريبي في العراق الاسباب والحلول، مجلة جامعة ذي قار ،مجلد ١٣، العدد ٤، ٢٠١٨، ص ٤٩.

^{٣١} ايمان يحيى محمد، التهرب الضريبي اسبابه واليات مكافحته، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة السادسة والثلاثون، العدد ٩٤، ٢٠١٣، ص ١٦٧ .

١- شعور المكلف بضعف الخدمة العامة، فهو لا يجد خدمات مقابلة للضريبة التي يدفعها، لذلك يمتنع عن أدائها.

٢- المحاباة في الضريبة فالضريبة في البلدان النامية تفرض على الطبقات ذات الدخل المنخفض في حين تُعفى منها الطبقات ذات الدخل المرتفع رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التهرب منها.

٣- سياسة الإنفاق العام في الدول النامية واستخدام الدولة للضريبة في أغراض اجتماعية أو اقتصادية لا تخدم الشريحة الكبرى من المجتمع، مما يُشعر المكلفين بالظلم ويدفعهم للتهرب منها.

٤- عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد بحيث تتخذ العلاقة بينهما شكل العداة والخصومة بدلا من علاقة التعاون مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة.

وعليه فان المستوى الاخلاقي والالتزام السياسي لمواطني الدولة يعتبر رفيعا إذا ما التزم المواطنون بتحاسبهم الضريبي، أما ضعف المستوى الاخلاقي فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وعدله، ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الابعاء العامة، حيث ان ضعف المستوى الاخلاقي للأفراد يحفز على التهرب من أداء الضريبة^{٣٢}.

ثانياً: الأسباب الإقتصادية

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

^{٣٢} محمد فواد طلب، مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع، مجلة كلية العلوم الاسلامية، المجلد العاشر، العدد(١٨/١)، ٢٠١٨، ص ٣٧٥ .

دون النظر إلى كون تلك الضرائب المدفوعة من قبله ، ستتحول إلى خدمات ومشاريع وبنى تحتية وغيرها مما يصب في خانة إشباع الحاجات العامة، وإذا ما احس المكلف بان الاموال التي يدفعها تصرف على وجوه غير مجدية بحيث كان من الافضل توجيهها الوجهة الصحيحة وان امواله التي يدفعها تذهب دون فائدة فهذا سوف يجعله يميل الى فقدان التهرب الضريبي^{٣٣} ، هذه الأسباب (الاسباب الاقتصادية) 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 الاقتصادي العام أو الأحوال الاقتصادية السائدة في الدولة، اذ في حال كانت مزدهرة ورائجة فالمكلف يدفع الضريبة مع عدم الشعور بالسخط ، لعدم تأثيرها على موارده بشكل مؤثر ، إذ يعي جيدا إن مردودات ذلك ستكون في المحصلة النهائية بصالحه ، وبعكس ذلك أي في حال الكساد أو تردي الوضع الاقتصادي ، فالمعتاد تهرب المكلف من واجباته الضريبية^{٣٤} .

ثالثاً: اسباب ثقافية (قلة الوعي الضريبي للمكلف)

ويقصد بالوعي الضريبي الادراك الكامل من قبل الافراد لمسئولياتهم المالية ازاء المجتمع والدولة، وكلما نضج شعور اولئك الافراد بواجباتهم نحو المجتمع وكلما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة، كلما اقبلوا على دفع الضرائب مختارين، ولهذا الوعي قيمته الكبرى في ميدان الضرائب المباشرة خاصة ضريبة الدخل، ومن الملاحظ على الرغم من التقدم المادي الذي شهده المجتمع العربي خلال القرن العشرين ومانتج عنه باستخدام وسائل التقنية الحديثة فإنه لم يواكب وبالدرجة نفسها تقدماً "معنوياً" في اتجاهات الرأي العام تجاه الحكومة والقانون،

^{٣٣} د.قيس حسف عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط ١، ٢٠٠٥، ص ١١.

^{٣٤} كمال علي حسين ، مصدر سابق، ص ٥٠.

كما لم يصل وعي المواطن الى الدرجة التي يدرك فيها أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات والتي تدفعه الى الالتزام الذاتي والطوعي بالقوانين عموماً والقوانين الضريبية على وجه الخصوص اذ مازال الكثير من الناس ينظر الى مخالفة القانون بأنها شجاعة والتهرب من الضريبة ذكاء.

ان زيادة وعي المواطنين بمسئوليتهم الضريبية يعتبر أمراً هاماً جداً، وتقع مسؤولية هذا الامر على الدولة، بل يعد كل شخص من مواطني الدولة مسؤولاً عن هذا الامر^{٣٥}، فمن خلال المدارس والمعاهد والجامعات، تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي، وكذلك من خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة، ومن خلال الندوات والاجتماعات التي تنظمها النقابات واذا ما حصل ذلك والجمعيات المتنوعة، فإذا ما تم تطبيق ذلك فانه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي، فان احتمالات التهرب الضريبي ستتناقص باستمرار، وبالتالي زيادة الايرادات الضريبية المحصلة، بالاضافة الى ان رفع مستوى الوعي الضريبي سيعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية، وتقع مسؤولية توعية المكلفين على عاتق الدولة، إذ يجب على الدولة ان تقوم بتنفيذ برامج توعية ضريبية، وذلك من خلال الوسائل المختلفة، والتنظيمات السياسية، والمهنية، بحيث تعمل الدولة على إيقاظ فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين، ونشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم.

وكذلك يجب ان تشمل التوعية الضريبية تعريف المكلفين بالمكاسب والمنجزات التي حققتها الدولة لهم، على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وان الدولة ممثلة دوماً للقضاء على المحسوبية، وتعمل على محاربة الهدر للمال العامة وكذلك تسعى للوصول بأجهزتها الى العدالة الاجتماعية لتوزيع الدخل والثروات، و يجب ان تركز العلاقة بين المكلفين والادارة الضريبية على دعائم الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام، وان

^{٣٥} علاء حسين علوان، دور الاعلام في تنمية الوعي الضريبي للمواطن العراقي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، العدد ١٤١، ٢٠١٧، ص ٢٨٨.

أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف منهم في المحافظة على وطنه، وذلك بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة^{٣٦}.

^{٣٦} حسام فايز احمد عبد الغفور، العالقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، ١٥ كلية الدراسات العليا، فلسطين، ٢٠٠٨، ص٧.

الفرع الثاني

أسباب التهرب الضريبي المتعلقة بالسياسة الحكومية

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:

أولاً: اسباب سياسية تتعلق بالثقة بالسلطة الحاكمة وسياستها الانفاقية

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 تثقل كاهله وتذهب إلى جيوب المفسدين ، أو في مشاريع فاشلة أو غير مدروسة ، ودون فائدة تذكر تقدم له كمكلف له حصة أو مساهمة في تمويل الخزنة العامة^{٣٧}.

فتعزيز ثقة المكلف بالسلطة الضريبية بشكل خاص وبالدولة بشكل عام ، له تأثير جد عظيم في ميل المكلفين إلى تسديد ما يترتب بدمتهم 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 وبعدالتها وملائمتها لظروف البيئة الضريبية ،

^{٣٧} كمال علي حسين ، مصدر سابق، ص ٥٠.

فضلا عن ثقته بأمانة الانفاق العام ، وعدم استخدام الواردات العامة في غير المصارف الواضحة التي يتحقق من خلالها الصالح الوطني العام^{٣٨}.

ثانياً: الأسباب التشريعية

ان تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي زاد من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الاعفاءات أو التخفيضات، ان عدم وضوح التشريع الضريبي وغياب الاستقرار في أحكامه يترتب عليه غموض القواعد والمبادئ الضريبية اذ تنتشر فرص الاجتهاد والتأويل وتتعدد التعليمات والمنشورات وتتعارض في كثير من القضايا، ويصعب فهم الالتزامات الضريبية وتسوء العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتقوى بذلك عوامل التهرب من اداء الضريبة بسبب سيطرة الشعور بغياب العدالة الافقية بين الممولين، كما ان الاضافات في سعر الضريبة والمغالاة بتعدد الضرائب وارتفاع نسبة الضريبة المعمول بها قياسا إلى النمو المطرد في الدخل، وان قصور النصوص الضريبية للنظام الضريبي من التجاوب التلقائي للأفراد مع القوانين الضريبية إذ مهما كانت كفاءة الأجهزة الضريبية عالية فإنها ستقف عاجزة أمام محاولات التهرب الضريبي.

فقصور النصوص الضريبية وغموضها وكثرة كلها عوامل تحفز المكلفين على التهرب المشروع وقد لا تخلوا الدول المتقدمة من محاولات التهرب الضريبي ولكن التجاوب الضريبي فيها أكثر منه في الدول النامية وليس من المستبعد أن يكون الوعي الثقافي والعلمي وانتشار قيم العدالة واقتناع الأفراد بوجودها من العوامل المساعدة على نشر الوعي الضريبي^{٣٩}، فضلاً عن ضعف الإجراءات الجزائية المقررة على المخالفين فالأسباب الجزائية المتمثلة بالجزاء المترتب على المتهرب يشكل ا ردعا له في حالة تطبيقه، ليس الجزاء

^{٣٨} د. فوزي عطوي ، المالية العامة - النظم الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي، الحقوقية ، بيروت ، 2003 ، ص276 .

^{٣٩} ايمان يحيى محمد، مصدر سابق، ص ١٦٨ .

المادي فقط وإنما من الممكن فرض اجراءات أخرى تراها الدولة مناسبة كالمنع والتقييد ايضاً ، فضلاً عن الرغبة في تقييد ومحاكمة من تهرب من أداء واجبه الضريبي^{٤٠} .

اضافة لذلك فقد يكون الازدواج الضريبي ويعني خضوع المكلف لنفس الضريبة لأكثر من مرة وعلى نفس الدخل خلال نفس الفترة المالية سواء كان مقصودا او غير مقصود ومن آثاره ارتفاع حجم الأعباء المالية الملقاة على عاتق المكلف بحيث يشعر بعدم عدالتها وتبعاً لذلك يحاول التهرب من دفعها وقد يكون الازدواج مقصوداً من قبل السلطة المالية إذا كانت الدولة بحاجة إلى الأموال لغرض الإيفاء بالتزاماتها المترتبة عليها فتحاول فرض ضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الأصلية لذلك يتعين على المشرع إن لا يلجأ إلى تعدد الضرائب وازدواجها إلا في أضيق الحدود حتى يتجنب فداحة العبء على بعض المكلفين مما يحفزهم على التهرب الضريبي^{٤١} .

وان وجود بعض الثغرات في القوانين والتشريعات النافذة تمكن المكلف من استغلالها، وعلى الإدارة الضريبية ان تجعل الجزاءات تفوق المخاطر، المحتملة عن قيام المكلف بإخفاء كل أو جزء من دخله عما يصرح به من معلومات وبيانات في اقراره الضريبي السنوي وتكون كافية وفعالة لردعه وثنيه وردع اكبر عدد ممكن من المكلفين عن القيام بذلك مستقبلاً، فاذا ما كانت هناك جزاءات وعقوبات تتضمنها التشريعات الضريبية بحق المتهربين تفوق مقدار ما سيحصلون عليه من عوائد نتيجة تهربهم من دفع الضريبة فان ذلك سيكون رادعا لهم واذا لم تتضمن التشريعات الضريبية نصوص جزائية أو عقوبات بحق المتهربين ضريبيا فان ذلك سوف لن بثيهم عن التهرب كل هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة المالية وتزيد من احتمال التهرب^{٤٢} ، لان التهاون في فرض الجزاءات

^{٤٠} عقيل مكي كاظم، التهرب الضريبي واثاره المترتبة في التنمية الاقتصادية في العراق واسبابه، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، السنة السابعة عشر، العدد الثاني والستون، ٢٠١٩، ص ٣٧.

^{٤١} ايمان يحيى محمد، مصدر سابق، ص ١٧٠ .

^{٤٢} يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٤، العدد ٩، ٢٠١٢، ص ١٣٤.

الخاصة بالتهرب الضريبي يؤدي بلا ادنى شك الى تشجيع المكلفين على التهرب الضريبي^{٤٣}، اذ ان المكلف يوازن بين المبلغ المترتب عليه وبين العقوبة التي تفرض عليه اذا ما هو تهرب من الضريبة فاذا كان الجزاء شديداً تردد في ارتكاب هذا الفعل والعكس صحيح^{٤٤}.

ولابد ان نضيف بان احد المشاكل التشريعية التي تساهم في التهرب الضريبي هو تغيير نظام الدولة وتغير الوجهة الاقتصادية للدولة نتيجة لمرورها بأحداث تتبدل معها السياسة الاقتصادية للدولة مما سينتج عنه تضارب بين التوجهات القديمة والتوجهات الجديدة لذلك، لا بد من مواكبة التشريعات لأي توجه في الفكر الاقتصادي للدولة لكي يكون هناك ترابط وتساند بين النصوص التشريعية وتدرجها لان التعارض بين تلك النصوص وكما اسلفنا سيدفع بالمكلف الى التهرب الضريبي^{٤٥}، بالإضافة الا انه يجب مراعاة القواعد العامة عند فرض الضريبة وهي قاعدة العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد في التحصيل باعتبارها من المسلمات الرئيسية عند تحصيل الضرائب.

ثالثاً: أسباب (تقنية) إدارية ، تتعلق بالإدارة الضريبية

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

^{٤٣} نلاحظ ان المشرع المصري شدد العقوبة بالحبس من ٦ اشهر ولا تتجاوز ٥ سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم اداها كما نلاحظ انه عد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم (المخلة بالشرف والامانة) على اعتبار ان هذه الوسائل تدخل ضمن نطاق جريمة الغش الضريبي المادة رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ المصري.

^{٤٤} زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي دراسة مقارنة، المجلة القانونية، مجلة متخصصة في البحوث والدراسات القانونية، ص ٢٠٠ .

^{٤٥} كما حصل للعراق بعد تغيير النظام السياسي عام ٢٠٠٣ وصدور دستور جديد عام ٢٠٠٥ يتضمن العديد من المفاهيم والمبادئ والتي لا يمكن للتشريعات الضريبية النافذة من مواكبة هذا التطور مالم يتم تبديلها او على الاقل تعديلها لتتماشى مع التوجه الجيد للدولة

الدور الكبير في قدرة المكلفين على التلاعب والإحتيال أو ما يعرف بالتهرب الضريبي ، مستغلين ذلك النقص في عدد الموظفين وإمكانياتهم الوظيفية.

وكان لقلة استخدام التقنيات الحديثة في العمل الضريبي ، وعدم إشراك الموظفين في دورات تطويرية الدور المهم في ذلك الضعف الذي ألم بالجهاز الضريبي ، وكذلك صعوبة تقدير الوعاء الضريبي وعدم المساواة في التطبيق إضافة لذلك تعقد الاجراءات الادارية الخاصة بتحصيل الضرائب^{٤٦}.

كما إن عدم اعتماد الوسائل التقنية الحديثة في العمليات الضريبية المختلفة ، كان له الدور المؤثر في تعثر تلك العمليات بسبب إتمادها 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. ويمكن تحديد أهم عوامل ضعف الإدارة الضريبية وكما يأتي:

١. صعوبة تقدير وعاء الضريبة.
٢. ضعف الجهاز التنفيذي.
٣. ضعف وسائل الرقابة.
٤. انعدام المساواة في التطبيق.
٥. عدم دقة حصر المكلفين.
٦. تعقيد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة وكثرة الروتين غير المجدي

رابعاً: تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي

^{٤٦} حسن محمد القاضي، مصدر سابق، ص ٦٢.

ليس المكلف بدفع الضريبة وحده من يسعى للتهرب الضريبي، وإنما هناك بالمقابل باحثين عن الاستغلال المالي للوظيفة العمومية، وفي سبيل ذلك يستخدمون أساليب لمساعدة المتهربين على التهرب الضريبي، وبتفسيرها وتطبيقها وتمتعهم بالصلاحيات المناسبة التي تجعلهم يضعون تقديراتهم لحجم الوعاء وتقدير الضريبة والاستفادة من الامتيازات الضريبية، مثال: التخفيضات والاعفاءات مما يجعلهم يمتلكون سلطة تقديرية في حقل السياسة العامة للدولة، ويستغلونها في زيادة مداخيلهم عن طريق التواطؤ مع المكلفين بمقابل، وهذا ما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد واستفحاله^{٤٧}.

اذ ان وجود حالات للتلاعب بالمال العام داخل الادارة الضريبة يجعل من الاداة الضريبة عبء على الدولة اكثر مما يعود بالفائدة عليها، ففي العراق وخصوصاً بعد العام ٢٠٠٣ وبمديات خطيرة لم يشهد لها العراق مثل وهذا ما حفز اغلب المتهربين من الضريبة اذ ان العراق لازال يقبع في الترتيب رقم (١٥٧) من اصل (١٧٠) من مدركات الفساد ولغاية احصائية العام ٢٠٢١^{٤٨}.

^{٤٧} رميساء بنادي، العلاقة بين الفساد والتهرب الضريبي، دفاثر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح، المجلد ١٢، العدد ١، الجزائر، ٢٠٢٠، ص ٤٦٤

^{٤٨} هذه الاحصائية حسب منظمة الشفافية الدولية، مؤشر مدركات الفساد لعام ٢٠٢١ متوفر على الموقع الالكتروني

للمنظمة <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>