

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة النهرين
كلية الحقوق

وسائل مكافحة
التهرب الضريبي في التشريع العراقي

الجزء الثاني
مادة الكورس الثاني
٢٠٢٢/٢٠٢١

المطلب الثاني

الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي

تعد الضرائب من الإيرادات المالية المهمة للدولة و مصدرا من مصادر تمويل الميزانية العامة و تواجه المجتمعات منذ عقود طويلة ظاهرة التهرب الضريبي التي تعد من أخطر الظواهر التي تعيق سياسة الدولة الانفاقية و تؤثر في جهود الدولة في الاعتماد على مصادر أخرى غير الإيرادات النفطية و الضريبية باعتبارها تكليفا وطنيا لذا يكون لزاما تأدية هذا الواجب بالصورة التي كفلها القانون.

فاذا ما تعرضت الضرائب الى صعوبة في تحصيلها او عدم دفعها في ميعادها القانوني يكون من الصعب تهيئة الخدمات و بالتالي فقدان حالة الانسجام الواجب توافرها بين الدولة و المجتمع و ان التنمية الاقتصادية تحتاج الى العديد من الموارد لتحقيقها كالضرائب و الرسوم و إيرادات املاك الدولة و القروض .

ان التهرب الضريبي هو عدم الالتزام بتنفيذ القوانين الضريبية عن طريق عدم دفع الضريبة الواجبة والتخلف عن الالتزام بدفع الضريبة كليا او جزئيا باتباع اساليب و طرق مخالفة للقانون و محاولة المكلف الضريبي تقادي الاعباء العامة بعدم تسديد الضريبة ارضاء لرغباته الشخصية ما يؤدي الى اضعاف حماية الدولة المالية و ان غاية المكلف من عدم تسديد الضريبة تتمثل في المحافظة على امواله وعدم التنازل عنها لمصلحة الدولة و ان كثرة التشريعات القانونية الضريبية مع وجود الثغرات فيها فضلا عن فرضها لمعدلات ضريبية مرتفعة ادت بالمكلفين الى العزوف عن دفعها في ميعادها القانوني و ان تعدد اسعار الضريبة خلق حالة من عدم التوازن بين المكلفين و الادارة الضريبية فكان ذلك سببا⁽¹⁾ رئيسا للتهرب من اداء الضريبة.

(1) السببية أو العلية والتسبب : هي موضوع فلسفي وبشكل أخص في فرع فلسفة العلوم تعني بالعلاقة بين حدث يسمى السبب وحدث آخر يسمى الأثر، بحيث يكون الحدث الثاني نتيجة للأول. ويشير هذا

وسيتناول هذا المطلب الآثار التي تترتب على التهرب الضريبي و التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة ، ويطرح الكثير من المختصين بان اثار التهرب من الضريبة ذات ابعاد اقتصادية اجتماعية مالية والتي نبينها كما يلي:

اولا :الآثار الاقتصادية

ان التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة يترتب عليه اثاراً اقتصادية وتتمثل هذه الآثار في انخفاض الحصيلة الضريبية ، وحرمان الدولة من نسبة مهمة من الإيرادات التي تستطيع من خلالها ممارسة ادوارها الاقتصادية والاجتماعية. فضلا عن ان التهرب الضريبي يضعف ايمان المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد، ويقلل الثقة بالادارة المالية لتصبح الضريبة عامل فساد اخلاقي^(٢) ، ومن الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

١. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

أن اي خطأ، أو نقص في عملية تحديد الضريبة يترتب عليه ضياع لاموال الخزانة العامة، فالمجتمع الضريبي قد تكون إمكانياته أكثر بكثير مما يسدده من ضرائب سنوية ، وهذا يبرر الحاجة الى نظام فعال لحصر وتحديد المجتمع ضريبياً للتدليل على ان ما يتم

المصطلح إلى مجموعة العلاقات السببية أو علاقات السبب والتأثير التي يمكن ملاحظتها خلال الخبرة اليومية والتي تستند إليها النظريات العلمية في تفسير الظواهر العلمية . وقد أظن الفلاسفة والعلماء كلاماً فيها ومن أبرز من تكلم في شأنها الفيلسوف الشوكي السكوتلندي ديفيد هيوم. لكن الحصول على تعريف دقيق يبقى أمراً صعباً لاختلاف تفسير الموضوع فلسفياً ووجود نقاش وجدالات عميقة فلسفية حول نظريات السببية كافة. ويكفي أن نعتبر السببية العلاقة المباشرة التي تربط بين الأحداث، والأجسام، المتغيرات المختلفة وأيضاً الحالات المختلفة للأجسام. من المفترض أيضاً عادة أن يكون السبب سابقاً زمنياً أو رتبة للأثر فلا يجوز أن يكون فعل السبب لاحقاً للتأثير وإلا ذهب مفهوم السببية البديهي. فحدوث المسبب يفترض حدوث لاحق للتأثير (في حال ثبات جميع الشروط الأخرى) أو على الأقل زيادة احتمالية حدوثه.

(٢) جمال طارق محمد صبري ، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل ، دراسة تحليلية ، مجلة كلية بغداد

للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد ٤٨ ، ٢٠١٦ ، ص ٣٨٧.

تحصيله من أموال لا يمثل الا أرقام متواضعة قياساً بما يمكن تحصيله من الإيرادات الحقيقية^(٣).

من جهة اخرى فإن ضخامة وانتشار التهرب الضريبي بصفة مذهلة قد يخلق أزمات اقتصادية كبيرة ، فعند نقص المداخيل تكون الدولة مجبرة على تخفيض النفقات العمومية مما يؤثر على التطور الاقتصادي ، فتلجأ الدولة إلى الاقتراض الخارجي الذي يترتب عليه ديون تؤثر على الاقتصاد ، كما يؤدي التهرب الضريبي إلى ضعف مستوى الادخارات العمومية فتكون بذلك القدرة الاستثمارية محدودة هذا على المستوى الكلي .

كما تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب ويرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.^(٤)

٢. إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها مما يؤثر على المستوى الجزئي.

(٣) حسن سالم محسن ، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي ، مجلة الدنانير، المجلد ١، العدد ٩ ، ٢٠١٦ ، ص ٥١٠.

(٤) 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 ٤ العدد ٩ ، ٢٠١٢ ، ص ١٤٠.

وبمعنى آخر فإن التهرب الضريبي يعرقل مبدأ العدالة الضريبية ، ويقوم هذا المبدأ على مساهمة كل عضو من أعضاء الجماعة (أفراد المجتمع) في الأعباء الضريبية كل حسب مقدرته التكليفية، ومن القواعد الأساسية التي استقر عليها الفقه القانوني بشأن توزيع العبء الضريبي هو أن الأفراد الذين يعيشون في ظروف متساوية لابد من معاملتهم معاملة متساوية. ويستمد هذا المبدأ في أساسه على مبدأ مساواة الأفراد أمام القانون، ففرض الضريبة لا يكون إلا في شكل قانون بالتالي فمن المنطق تطبيق المبدأ نفسه عليها. فضلا عن أنه مبدأ دستوري في جميع دساتير الدول بالرغم من تعدد أنظمتها وتوجهاتها السياسية والاقتصادية^(٥) .

ويؤثر التهرب الضريبي ويخل بالمبدأ المتقدم مما يلقي بضلاله على التنافس المماثل بين المؤسسات ، اذ يمكن للمتهربين السيطرة على السوق بواسطة تخفيض أسعار المبيعات ، وبالتالي فإن وجود التهرب الضريبي يعد وسيلة سهلة تسمح بزيادة الربح ، وتعيق الجهود المبذولة من أجل رفع الإنتاجية^(٦) .

٣. إعاقة التقدم الاقتصادي والاستثمار :

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي، اذ ان ميل للاستثمار يتوقف من ناحية على سعر الفائدة السائد في السوق ، ومن ناحية اخرى على الكفاية الحدية لراس المال ، وتؤثر الضرائب في الميل الاستثماري من خلال تأثيرها في معدل الارباح ، فيزيد الميل للاستثمار مع زيادة فرص الربح وزيادة معدلاته ، وينخفض مع انخفاضها ، والضرائب على

(٥) د لعجان ياسمينه ، إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثارالسلبية وفعالية الحلول الوطنية ، مجلة دفاتر السياسة والقانون ، العدد الخامس عشر ، ٢٠١٥ ، ص ١١٦ .

(٦) بن كردة رشيدة ، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ٢٠١٧ ، ص ١٧ .

الدخل وعلى وجه الخصوص الضرائب التصاعدية ، يمكن ان تؤدي الى خفض الاستثمارات بصورة مباشرة بسبب تخفيضها لارباح المنظمين .

ويمكن استخدام الضريبة كاداة لتوجيه الاستثمارات بين الانشطة الاقتصادية المختلفة ، ويتم ذلك من خلال تقرير معاملة ضريبية ممتازة بالنسبة للانشطة الاقتصادية المراد تشجيعها ، وتقرير معاملة ضريبية شديدة للانشطة المراد انكماشها . كذلك الارتفاع بهذا الدور وزيادة حصيلتها التي تتصف بانخفاض وضآلة نسبتها الى الدخل القومي مقارنة بالوضع في الدول المتقدمة^(٧).

٤. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون^(٨) إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية، والقصد من ذلك هو للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف .

٥. ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتتاز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب، فضلا عن ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص الإيرادات الدولة مما يؤدي الى ظهور أزمة في رؤوس الاموال^(٩) .

(٧) سهاد كشكول عبد ، التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق ، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن ، العدد ٢٤ ، الفصل الثالث لسنة ٢٠١٣ ، ص ٤٧٧ .

(٨) العون الاقتصادي : هو كل شخص طبيعي أو معنوي يزاول نشاطا اقتصاديا .

(٩) قرموش لنده ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، ٢٠١٤ ، ص ٤٥ .

كما ان التهرب يضطر الحكومة نتيجة قلة الايرادات لتغطية العجز المالي عن طريق
الاصدارات النقدية او الحصول على قروض داخلية او خارجية وهذا يؤدي بدوره الى خلق
مشكلة تتعلق بسداد القروض وفوائدها^(١٠) .

(١٠) عائشة بوشيخي وفاطمة بوشيخي ، اسباب التهرب الضريبي واثره على الخزينة العامة ، مجلة
دراسات جبائية ، العدد ٣ ، المجلد ١ ، ٢٠١٤ ، ص ١٦٠ .

المحاضرة الثامنة

ثانياً: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الافراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيللة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي .

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي ، فضلا عن ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية^(١١).

ان الخسارة في الخزينة العمومية و فقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب لإصدار النقدي الذي ليس له مقابل ، كما أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة^(١٢).

ثالثا: الآثار الاجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدي المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة

(١١) ناصر مراد ، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الإقتصاد الوطني ، مجلة دراسات اقتصادية ، العدد ١٠، المجلد ١، الجزائر ، ٢٠١٦ ، ص ١٣.

(١٢) د. يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس العبيدي ، مصدر سابق ، ص ١٤٠.

الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية^(١٣).

ويؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد اخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة بقصد التحايل وإلغالات من الواجب الضريبي ومن آثار البارزة في المجال الاجتماعي^(١٤) هي كالاتي :

١. تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين :

إن المكلف إذا ما تعرضوا إلى الغبن، وأعوزتهم سبل الوصول إلى العدالة ، وإذا ما عانوا من مظاهر عدم المساواة والظلم، الفعلية والمفترضة، فإن تقاعس الدولة ومؤسساتها عن حماية حقوق هؤلاء المكلفين، وعن منع التمييز فيما بينهم، وضمن المساواة بين جميع الافراد أمام القانون، كل ذلك يمكن أن يكون محركاً قوياً لحالة من عدم الاستقرار والنزاعات، وبالتالي سيؤدي الى تدهور الحس الوطني في تحمل واجب الضريبة نتيجة شعورهم بعدم عدالة تطبيق القوانين .

٢. تدهور عامل الصدق في المعاملات :

(١٣) قرموش لينده ، مصدر سابق ، ص ٤٧ .

(١٤) د حسين عاشور جبر العتابي ، التخطيط للحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الاعباء الضريبية على المكلفين، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثالث عشر ، العدد ٤٤ ، الفصل الثالث ، ٢٠١٨ ، ص ٦٠ .

إن ترسيخ دعائم السيادة القوية للقانون، التي تحمي كل الافراد من مظاهر الظلم وانعدام الامن، يتطلب توفر رغبة حقيقية لدى المسؤولين الحكوميين وأفراد المجتمع في أن يعتبروا أنفسهم مسؤولين، وأن يعتبر كل منهم الاخر مسؤولاً، أمام القانون. ومن ناحية أخرى، فإن الوصول إلى هذه الرغبة من كلا الجانبين يمكن أن يمثل تحدياً كبيراً. فإذا ما لم تبد الحكومات رغبة في حماية حقوق جميع المواطنين^(١٥)، وفي الازعان لسيادة القانون الضريبي ، فسوف تنشأ حالة من فقدان الثقة بين الحاكمين والمحكومين ، وبالتالي يفضل المكلف الى سلوك جانب الغش في المعاملات الضريبية للتملص منها الامر الذي يؤثر شيء فشيء بل يتجذر في التأثير على عامل الصدق في المعاملات .

٣. تعميق الفوارق الاجتماعية :

يشير مصطلح التفاوت الاجتماعي أو عدم المساواة الاجتماعية إلى الحالة الاجتماعية والاقتصادية، في سياق المنافسة والصراع، والتي لا ترتبط بالضرورة مع الملكية الخاصة أو المستعارة للسلع والموارد والمكافآت. وانما هو وضع اجتماعي تظهر فيه الامتيازات التي تتمتع بها مجموعات محددة من المواطنين دوناً عن غيرهم، حيث يندم تكافؤ الفرص. ويعتمد شكل المساواة الاجتماعية أو عدمها ومضمونها إلى حد كبير على النظام الاجتماعي القائم^(١٦).

ويساهم التهرب الضريبي في تعميق الفوارق الاجتماعية بين ابناء المجتمع الواحد فيضع زيادة في دخل المتهربين من الضريبة ويضعهم في مركز افضل من الناحية

(١٥) ليان مكاي ، نحو سيادة القانون ، استكشاف الاستجابات الفعالة للتحديات القائمة أمام تطبيق

العدالة والامن ، دليل عملي ، معهد الولايات المتحدة للسلام ، واشنطن ، ٢٠١٥ ، ص ١٦ .

(١٦) د. يسرى مهدي حسن السامرائي و زهرة خضير عباس العبيدي ، مصدر سابق ، ص ١٤١ .

المالية ، على عكس المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة الذي يقل دخولهم لما يتحملونه من فرائض مالية تجاه الدولة^(١٧).

فضلا عن ذلك، فإن التجاوزات الضريبية تديم وتفاقم انعدم المساواة الشديد اقتصادياً، إذ تُفيد الأغنياء على حساب الفقراء. وبينما لا ينطوي قانون حقوق الإنسان بالضرورة على توزيع الدخل والثروة توزيعاً متساوياً تماماً، فإنه بالفعل يتطلب توزيع الموارد في المجتمع توزيعاً يكفل للأفراد التمتع، على قدم المساواة فيما بينهم، بحقوقهم الأساسية دون وجود نتائج تمييزية وعندما يُسفر انعدام المساواة الاقتصادي عن هذه النتائج التمييزية^(١٨).

رابعا: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة .

أما بالنسبة للعدالة فإنها تعني المساواة التي تقوم عليها فكرة العدالة فهي مساواة واقعية تقوم على أساس التماثل في الأحكام المنصرفة إلى الحالات المتماثلة سواء من حيث شروطها أو الأشخاص المتشابهة ظروفهم متى ما تحقق التماثل بين هذه الحالات أو بين هؤلاء

(١٧) ينظر وثيقة الأمم المتحدة (A/HRC/31/61) ، الفقرة ٢٧ .

(١٨) ذكر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي أن أغنى ٨ في المائة من سكان العالم يحصلون على نصف مجموع الدخل العالمي، تاركين النصف الباقي للنسبة المئوية المتبقية وقدرها ٩٢ في المائة . وأظهرت منظمة أوكسفام أن أغنى ١ في المائة من سكان العالم كانوا، في عام ٢٠١٤، يمتلكون نسبة ٤٨ في المائة من الثروة العالمية - بالمقارنة مع نسبة ٤٤ في المائة في عام ٢٠١٠ - تاركين لنسبة الـ ٩٩ في المائة المتبقية ٥٢ في المائة من هذه الثروة. وتتنبأ منظمة أوكسفام بأنه بحلول عام ٢٠١٦، سيتركز نصف الثروة العالمية في أيدي أغنى ٨٠ فرداً. وخلال العقد الماضي، ازداد انعدام المساواة في الدخل بنسبة ٩ في المائة في البلدان المتقدمة وبنسبة ١١ في المائة في البلدان النامية ، ينظر وثيقة الأمم المتحدة (A/HRC/31/61) ، الفقرة ٢٨ .

الأشخاص في جزئيات المسائل والظروف التفصيلية الخاصة ، ففكرة العدل تعني المساواة المجردة.

فالعدالة جزء مهم من عمل الإدارة الضريبية والتي تسعى جاهدة لتحقيقه ولكن من الصعب جدا تحقيق العدالة الضريبية لأنها تخضع لاعتبارات مختلفة تتأثر بها، فالعدالة اصطلاح يخضع رغم العديد من المحاولات للتحليل الاقتصادي البحت. وتتحقق العدالة الضريبية في عمومية الضريبة، وشخصية الضريبة، ومنع الأزواج الضريبي أي التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد .

ان الجزء الأكبر للإيرادات يعود إلى القطاع النفطي وهو بأكمله خارج المظلة الضريبية وهناك أيضا قطاعات مشمولة بالاعفاء مثل القطاع الزراعي فضلا عن ضمور في القطاع الصناعي مما يجعله خارج الحدود الضريبية والمتبقي من الناتج الإجمالي يخص الضرائب وهذا يعكس حقيقة زيادة العبء الضريبي^(١٩).

اما بالنسبة للإيرادات الحكومية فالتهرب الضريبي يُسفر عن تكبد البلدان المتقدمة والبلدان النامية على السواء خسائر في الإيرادات الضريبية. وقد قدر الأونكتاد^(٢٠) أن الإيرادات الضريبية التي تضيع على البلدان النامية تبلغ ١٠٠ مليار دولار سنوياً، وهو ما يمثل نحو ثلث ضرائب الدخل التي كانت ستصبح مستحقة على الشركات لو لم يحدث تغيير لوجهة الأرباح.

أما مجموع الإيرادات الإنمائية المتسرّبة، بما في ذلك الإيرادات المفقودة بسبب ضياع فرص إعادة الاستثمار بالإضافة إلى الإيرادات الضريبية المفقودة، فتقدّر بمبلغ يتراوح بين ٢٥٠ مليار دولار و ٣٠٠ مليار دولار سنوياً. ويُحتمل أن تكون هذه التقديرات هي أرقام الحد الأدنى نظراً إلى أنها لا تشمل جميع أشكال تجنب دفع الضرائب من جانب الشركات. وقد قدرت دراسة حديثة أجراها صندوق النقد الدولي أن الخسائر السنوية في الإيرادات التي

(١٩) د حسين عاشور جبر العتابي ، مصدر سابق ، ص ٦٤ .

(٢٠) مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية : هو منظمة دولية تساعد على إيجاد بيئة ملائمة تسمح باندماج الدول النامية في الاقتصاد العالمي.

تتكبدها البلدان النامية في الأجل الطويل هي ٢٠٠ مليار دولار في العام (١.٧ في المائة من الناتج المحلي الإجمالي) والتي تتكبدها بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي هي ٥٠٠ مليار دولار في العام (٠.٦ في المائة من الناتج المحلي الإجمالي) . (٢١)

(٢١) ينظر وثيقة الأمم المتحدة (A/HRC/31/61) ، الفقرة ١٩ .

المحاضرة العاشرة

المبحث الثالث

وسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي

المطلب الاول

الوسائل الوقائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

الفرع الاول

على المستوى الداخلي

هنالك عدة إجراءات وجوانب يتم اللجوء اليها على الصعيد الداخلي نستطيع من خلالها الحد او التقليل من التهرب الضريبي لعل من ابرزها :

اولا : الاليات الوقائية لمعالجة التهرب الضريبي

لمعالجة التهرب الضريبي ينبغي الاحاطة بالوسائل التي تؤدي الى استفحاله

وذلك من خلال تبسيط النظام الضريبي والعمل على تحسينه واستقراره وكذلك العمل على تحسين كفاءة ومستوى الادارة الضريبية

١ : على مستوى التشريع الضريبي

لعل من ابرز واهم المواضيع المطروحة لمعالجة التهرب الضريبي هو اصلاح التشريعات الضريبية حيث انها غالبا ما تحتوي على ثغرات قانونية وغموض لعدد من نصوصها لذلك تتضمن عملية الاصلاح عدة جوانب منها :

أ- تحسين التشريع الضريبي والعمل على استقراره

تتمثل المعالجة لهذا الموضوع من خلال صياغة التشريعات الضريبية بلغة واضحة ومبسطة ومفهومة لدى اغلب شرائح المجتمع وبالأخص لدى عامة الافراد داخل المجتمع, حتى وان استعان المكلف بذوي الخبرة والاختصاص لا يكون تفسيرهم مغاير لما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي وينبغي لتحقيق ذلك ان تتضافر الجهود بين السلطتين التنفيذية والتشريعية حيث ان السلطة التنفيذية اكثر تماساً ومعرفة بأفراد المجتمع من غيرها وهي على علم بالضريبة وحيثياتها منذ لحظة فرضها وحتى لحظة تحصيلها كما لا يمكن ان نتجاوز دور السلطة التشريعية هنا من خلال اعادة صياغة النصوص المقترحة من قبل السلطة التنفيذية بلغة واضحة ومبسطة والذي من شأنه ازالة كل غموض او التباس في النصوص ويؤدي ذلك ايضا الى ثبات التشريع الضريبي واستقراره حيث ان استقرار التشريع الضريبي ضرورة ملحة كي يكون معروفا لدى مختلف الاطراف سواء كانوا موظفين او مكلفين , كما و تقوم السلطة التنفيذية ايضا بإدخال تلك التشريعات حيز النفاذ من خلال الاوامر والتعليمات التي تصدرها لتسهيل تنفيذ التشريع الضريبي .

ب - العدالة الضريبية

تعد العدالة الضريبية وسيلة يهتم بها المشرع الضريبي ومن خلال تلك العدالة يكتسب التشريع الضريبي النجاح والاستمرار في التطبيق ويسعى النظام الضريبي الى تحقيق العدالة الضريبية من خلال اعتماد شخصية الضريبة .

٢ : على مستوى الادارة الضريبية

لا يكفي لتحقيق الضرائب الغاية المرجوة منها وجود تشريع ضريبي فقط بل لا بد من وجود ادارة ضريبية تتمتع بمهنية وكفاءة عالية من ناحية التنظيم والتطبيق كما ان كفاءة النظام الضريبي هو الذي يقوم بتحويل الضريبة من سيئة الى ضريبة جيدة ومفيدة كما يمكنه

ايضا تحويل الضريبة السيئة الى اسوء منها لذلك وبناء على ما تقدم يمكن اصلاح الادارة الضريبية من خلال جانبين وكما يأتي :

أ- الجانب البشري

ان اتساع تدخل الدولة في مختلف الجوانب والنواحي داخل الدولة وتوسع النشاطات الاقتصادية وتزايد عدد المكلفين يجعل المكلفين يتهربون من دفع الضريبة مالم تتواجد لدى الادارة الضريبية بالوسائل البشرية الكافية حيث اصبح لا زما زيادة الامكانيات البشرية المتاحة للإدارة الضريبية وتحسينها كماً ونوعاً فالجانب البشري هو الاساس في تطبيق التشريعات الضريبية فهو يعد همزة الوصل بين الادارة الضريبية والمكلف فانه ان صلح صلحت الادارة الضريبية ومن ثم تطبق الادارة الضريبية التشريع الضريبي بصورة اكثر دقة وانسيابية وعدالة وبناء على ما تقدم ينبغي للإدارة الضريبية القيام بعدد من الاجراءات لرفع كفاءة موظفيها وذلك من خلال :

١- رفع مستوى موظفي الجهاز الاداري للإدارة الضريبية من خلال التركيز على ممارسة الاختصاص للموظف الذي يعمل على تطوير مهارات الموظف وزيادة الخبرة والكفاءة التي يتمتع بها .

٢- زيادة الراتب الممنوح للموظف اضافة الى زيادة المخصصات الممنوحة للموظف كي تكون حاجزاً يحول بين الموظف وبين الاغراءات المادية الممنوحة له بصورة غير شرعية من قبل المكلف .

٣- تأهيل وتدريب موظفي الادارة الضريبية من خلال ادخالهم في دورات وورش عمل من اجل تطوير مهارتهم في مجال الضريبة واستحصالها وكيفية التعامل مع المشاكل المصاحبة لها .

٤- توفير حماية لازمة لموظفي الادارة الضريبية خاصة عند اجراء الرقابة الميدانية لمعرفة دخل المكلف واحصاء دخله .

٥ - الاسراع بإنجاز معاملات الترفيع والعلوات للموظفين واعتماد نظام التحفيز والمنافسة للموظفين كنوع من التشجيع من اجل سرعة اداء الاعمال المكلفين بها وفي الوقت نفسه فرض عقوبات رادعة بحق الموظفين المتلاعبين بتقديرات دخل المكلف الخاضع للضريبة .

ب : الجانب المادي

من المعروف ان مهام الادارة الضريبية متعددة بتعدد اعمالها والتي منها احصاء عدد المكلفين الخاضعين للضريبة ومعرفة مقدار دخولهم وتحديد وعاء الضريبة ومقدار كمية السماح والاعفاء لكل منهم وكذلك عمليات الرقابة والتفتيش الميداني لمعرفة دخل المكلف كل هذه الامور تتطلب امكانيات ومقرات واجهزة وادوات ادخال واخراج للبيانات تتميز بالسرعة والدقة والحدثة بالإضافة الى توفر وسائل النقل المختلفة لنقل موظفي الادارة الضريبية للقيام بالأعمال المكلفين بها .

٣: على مستوى المكلف بالضريبة

يعد المكلف بالضريبة حجر الزاوية في اي نظام ضريبي لأنه هو من يقوم بدفع الضريبة لذلك ينبغي ان يتوفر لديه وعي وثقافة تجاه دفعه للضرائب وبانها اداة لتمويل الخزينة العامة وتنفيذ البرامج الحكومية المتعددة و التي تعود بالمنفعة الجماعية لكل افراد المجتمع وكذلك غرس الاحساس لدى المكلف بان دفع الضريبة واجب شرعي واخلاقي قبل ان يكون واجب قانوني , وتعمل الادارة الضريبية على ذلك من خلال :

أ- توعية المكلف بالضريبة

من الوسائل المهمة التي تعتمدها الدولة من اجل اقبال المكلفين على دفع الضريبة هو اسلوب توعية المكلف وايصال فكرة لديه مفادها ان دفعه للضريبة هو واجب شرعي

واخلاقي قبل ان يكون واجب قانوني وانه سيحقق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وكذلك في مختلف المجالات الاخرى , كما يتضمن اسلوب التوعية افهامه بحقه في طلب الاعفاء من الضريبة وحقه في الاعتراض عليها وعلى تقديرها وتحصيلها , وكذلك غرس فيه روح المواطنة والانتماء لهذه الوطن من خلال دفع الضريبة وان دفع الضريبة سيعود على مالية الدولة بالنتفوع وانشاء مختلف المرافق الادارية داخل الدولة حيث ستعود بالنتفوع على جميع افراد المجتمع داخل الدولة وعلى الدولة ايضاً انتهاج سياسة انفاق عادلة وتقليل النفقات بالقدر الضروري لتعيد ثقة المواطن فيها

ب - ازالة الخلاف او التوتر بين المكلف والادارة الضريبية

لمعالجة التهرب الضريبي ينبغي للدولة العمل على ازالة الخلافات والتوترات بين المكلف والادارة الضريبية حيث انها بهذا العمل ستجعل المكلف ينظر الى الادارة ككل والجهاز التنفيذي لا الى موظف قد اخطأ بحقه نتيجة لمشكلة ما او في تقدير الضريبة المفروضة عليه , وايجاد نوع من الاستقرار النفسي والاطمئنان لدى المكلف من خلال استحداث مراكز استقبال وارشاد يتم ادارتها من قبل موظفين يتمتعون اللباقة والدبلوماسية في التعامل مع المكلفين وذلك من خلال :

١ - الاستقبال الهاتفي

ويتم ادارة هذا المركز من كادر يتمتع بسلوب سلس ولباقة وكفاءة عالية ويقوم هذا المركز بتقديم خدماته لمدة ٢٤ ساعة في اليوم ولمدة ٧ ايام في الاسبوع للإجابة عن اسئلة المكلفين وتبسيط الامر على المكلف واختصاراً لوقت المكلف والاقتصاد في نفقات تنقله ومنع حالات الاكتظاظ .

٢ - الاستقبال الشخصي

ويتم عن طريق استقبال المكلفين بدفع الضريبة من قبل موظفي متمرسين في بناية الادارة الضريبية او في مبنى ملحق بها تكون مهمة هؤلاء الاشخاص توجيه المكلفين وتيسير وتسهيل عملية دفع الضريبة ومسك سجل للشكاوى وتدوين فيه الحالات التي تتنافى مع النزاهة والشفافية والثقة في التعامل والتي يجب ان يتحلى بها موظفي الادارة الضريبية .

المحاضرة الحادي عشر

ثانياً : الاليات الرقابية لمعالجة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الضريبية اجراء ضروري ومهم لمعالجة التهرب الضريبي حيث النظام الضريبي يعتمد على بيانات وتصريحات المكلف بالضريبة والتي قد لا تكون حقيقية فكان ضروريا تحسين وتنويع جهات الرقابة الضريبية للتأكد من هذه الحالات ومنع حالات التهرب الضريبي ويتم ذلك من خلال اجراء تنظيم قانوني لهذا النوع من الرقابة والتي من الممكن ان تكون رقابة جبائيه سابقة وقائية للتأكد من عمليات المكلف المالية وكذلك من الممكن ان تكون معاصرة تحقيقية تلافيا لإخفاء بعض مصادر الدخل الخاصة بالمكلف وكذلك اقتران هذا النوع من الرقابة بفرض العقوبات والغرامات المالية على المكلف المخالف .

الفرع الثاني

على المستوى الدولي

لمعالجة التهرب الضريبي لا تكفي الاجراءات والتدابير الداخلية لمعالجة هذه المشكلة بل لابد من ان تتضافر جهود الدول بينها للقضاء عليها من خلال التعاون على المستوى الدولي وذلك من خلال :

١ - الاليات الاتفاقيه لمكافحة التهرب الضريبي الدولي

تبرم الاتفاقيات الدولية بين الدول بمختلف المجالات لكن قدر تعلق الامر بموضوع التهرب الضريبي يجب ان تكون هذه الاتفاقيه الدولية موضوعها الاساس هو الضريبة ومعالجة العمليات الضريبية التي تتم بين الدول كقيام شخص بعمليات مالية يقيم في دولة بأعمال مالية داخل دولة ثانية ويكون هنا الدخل او راس المال خاضع للضريبة لكلتا الدولتين فتاتي تلك الاتفاقيات الدولية لتحدد وعلى وجه الدقة الدولة صاحبة الوعاء الضريبي لهذا الشخص

وتكون هذه الاتفاقيات وسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي والحد من حالات التهرب الضريبي من خلال التعاون وتنسيق الجهود بين الدول الاطراف في هذه الاتفاقيات .

٢- التنسيق الضريبي بين الدول

تسعى الدول لجذب الاستثمارات ورؤوس الاموال اليها وتقوم بمختلف الامور و التي من خلالها تقوم بمنح امتيازات وتسهيلات واعفاءات ضريبة ومع تراكم هذه المسائل تعرض الضريبة فيها ووعائها الى التآكل وهذا ينصب على مستوى الدولة وكذلك الحال يؤدي الى تسابق التنافس بين الدول من خلال تقديم المزيد من الاعفاءات والتسهيلات مقارنة بغيرها من الدول تشجيعا لجلب تلك الاستثمارات لكن من الممكن تلافي هذه المسائل من خلال التنسيق الضريبي بين الدول من خلال ابرام الاتفاقيات الدولية في حين يكون هدف التجانس الضريبي الى تحقيق تطابق في الاسس الضريبية وفرض معدلات ضريبية متساوية تحقيقا للتجانس الضريبي ومن ثم على الدول اعتماد سياسة ضريبية منسجمة ومتناسقة للتغلب على المنافسة الضريبية بين الدول وتحقيقا للتكامل الاقتصادي بينهم .

٤- الشفافية المصرفية

ان اكثر ما يعيق جهود الدول للحد من التهرب الضريبي هو مسالة السرية المصرفية والتي تنتهجها العديد من دول العالم ومصارفها الامر الذي يدعوها الى التكتم عن بيانات الزبون لديها ومصادر دخله والعمليات المالية التي يقوم بها حيث يستفيد من هذه الدول والتي تسمى الجنات الضريبية او دول الملاذ الامن العديد من المكلفين مبتغين في ذلك التهرب من الضرائب المفروضة عليهم في دولهم , لكن في الوقت الحاضر وتحت تأثير دوافع سياسية وامنية واقتصادية اصبحت العديد من بنوك دول العالم تعمل على التخفيف من مسالة السرية المصرفية واعتماد مبادا الشفافية والسماح للدولة التي ينتمي لها هذا الشخص

الاطلاع على بياناته ومصادر دخله لكن بموجب حدود مسموح بها وليس بصفة مطلقة واستنادا الى التعاون الاتفاقي الدولي بينهما وكذلك مبدا المعاملة بالمثل بين تلك الدول .

المصادر

- ١- د. رائد ناجي احمد , علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق , ط٣, دار السنهوري , بيروت , ٢٠١٨ .
- ٢- اسماء ابركان , صلاحيات مصالح الضرائب في قمع التهرب الضريبي , رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم الحقوق , جامعة العربي بن مهدي - ام البواقي , الجزائر , ٢٠١٩-٢٠٢٠ .
- ٣- أموقياس نهلة , عليليش كريمة , التهرب الضريبي في التشريع الجزائري , رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم الحقوق , جامعة محمد بن الصديق يحيى - جيجل , ٢٠١٥-٢٠١٦ .
- ٤- بودشيش عبدالوهاب , سواعدي عمار , العقوبات الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية جيجل , رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم الحقوق , جامعة محمد بن الصديق يحيى - جيجل .
- ٤- محمد بلول , التهرب الضريبي واليات مكافحته , رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية - قسم الحقوق , جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي , الجزائر , ٢٠١٦-٢٠١٧ .
- ٥- م.م حسن سالم , الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب , منشور في مجلة الدنانير , العدد التاسع , ٢٠٠١٦ .

٦- حسين حزام بدر , معالجة التهرب الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم ١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل , مجلة المستنصرية للدراسات العربية و الدولية , العدد ٧١ .

٧- حيدر عمران سهر , التهرب من ضريبة الدخل والعوامل المسببة له والية مكافحته بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب , مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية , المجلد ١٠ , العدد ٢ , السنة ٢٠١٨ .

المطلب الثاني

الوسائل العلاجية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

تمثل الوسائل العلاجية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي بمجموعة من الإجراءات والاحكام التي ينظمها المشرع لمعالجة جريمة التهرب الضريبي وتقوم بتنفيذها السلطات المختصة بالإضافة الى الإدارة الضريبية وتتمثل هذه الوسائل بالاتي: -

أولاً - الرقابة اللاحقة والمتابعة

تعد الوسائل الرقابية التي تضعها الإدارة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي من اهم الوسائل سواء قبل فرض الضريبة أو بعد فرضها إذ تعد وسيلة وقائية كما يمكن عدها وسيلة علاجية باعتبارها تقوم على الرقابة على صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة وتعتمد على صور مختلفة من الرقابة تتسع لتشمل الرقابة بصفة دورية أو عن طريق الانتقال الى الأماكن المراد مراقبتها فالوسائل الرقابية قد تمارس على المستوى الوطني وذلك بتطبيق القواعد الداخلية من اجل الرقابة والتحقق عن طريق التنسيق بين الإدارات لتبادل المعلومات والوثائق ومعرفة حقيقة التصريحات والاقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف بالضريبة، أو على المستوى الدولي وذلك بتكثيف العمل الثنائي عن طريق ابرام اتفاقات دولية تعتمدها هذه الدول من اجل فرض رقابة خارجية مشددة للحد من هذه الظاهرة التي باتت تهدد اقتصاد الدول النامية .

وتلعب الرقابة دوراً كبيراً في مطابقة ما تتضمنه الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلف مع بقية المعلومات المتوفرة عن المكلف وذلك بتدقيق ومتابعة المعلومات التي توفرها الجهات الداخلية الأخرى أو الجهات الخارجية كدائرة الجمارك والمصارف والجهات الصناعية والتجارية إذ لا بد من وجود مواثمة تشريعية تضمن وحدة النظام القانوني وضرورة

إعطاء أهمية للضريبة باعتبارها تمثل إيراد أساسي للدولة وتغليبها على ما تحتج به بعض المؤسسات ومنها قضية السرية المصرفية ومن ذلك ما نص عليه قانون الموازنة الاتحادية لعام ٢٠٢١ في المادة (١٦/رابعاً) إذ جاء فيه (رابعاً - على مجلس الوزراء أتمتة النظام الضريبي والكمركي واجازات الاستيراد وربط الرسوم الكمركية للبضائع المستوردة على أساس ما تم بيعه من العملة الأجنبية من خلال نافذة بيع العملة والاعتمادات المستندية الى مستوردي السلع على أن يتم تسوية الفروقات بعد دخول البضائع المستوردة والمدققة من قبل الجهات المعنية) إذ يتيح هذا الوضع لدائرة الضريبة الاطلاع على حجم تعامل ودخول المكلفين ويمثل صورة متطورة وضرورة استخدام الوسائل الإلكترونية الحديثة وتجنب التأخير لان المعلومات تصبح متاحة الكترونياً ولا تستطيع بعض الدوائر الاحتجاج بالسرية لوجود النص القانوني الذي يلزم الدوائر بالعمل به إلا أنه يؤخذ عليه إن قانون الموازنة قانون مؤقت يسري لمدة سنة واحدة وهذا الامر يقتضي معالجته في نصوص موضوعية منظمة لأوضاع قانونية دائمة .

إن المتابعة والرقابة والتدقيق لابد لها من وسائل لتفعيلها وتتمثل بسلطة الإدارة الضريبية من الكشف وتدقيق البيانات ومخاطبة الدوائر وتلقي الاخبارات فاذا ما كانت هذه الإدارة الضريبية دقيقة في عملها ومتابعة للمكلفين وحريصة فإنه يمثل عنصر مهم يؤخذ بالحسبان لدى المكلف ويدفعه لتجنب ارتكاب جريمة التهرب الضريبي وعلى عكس ذلك فغن اهمال الإدارة الضريبية للمتابعة يؤدي الى تشجيع المكلفين لارتكاب جريمة التهرب الضريبي ، وتمثل وسيلة الرقابة والمتابعة الوسيلة الأولى لكشف جريمة التهرب الضريبي تمهيداً لاتخاذ الإجراءات القانونية بحق المخالف سواءا كانت إجراءات جزائية أم إدارية .

المحاضرة الثالث عشر

ثانياً - المسؤولية الجزائية (العقوبة)

يترك التهرب الضريبي اثاره ونتائجه على مجالات عدة ومنها المجال القانوني وذلك من خلال الأسلوب الذي يتبع للقيام بفعل التهرب المتمثل بمخالفة النصوص القانونية التي تنظم فرض الضريبة ويمكن بيان اثر التهرب الضريبي من الناحية الجنائية وذلك من خلال اثره في قيام المسؤولية ، فالمسؤولية في القانون عموماً هي الالتزام بتحمل الجزاءات التي يقرها القانون لمن يخالف احكامه إذ أن لكل قانون التزاماته الخاصة به فالقوانين الضريبية وبالأخص قانون ضريبة الدخل واحد من هذه القوانين إذ تضمن التزامات اوجب على المكلفين القيام بها ومن خلالها تتمكن السلطة المالية من تحديد دينها من دخول المكلفين من أجل أن يتسنى لها بعد ذلك الحصول على الضريبة من الدخل الصافي وحينما يخرج أحد المكلفين عن هذا الالتزام تنهض مسؤوليته الجنائية والتي يحدد مفهومها بانها التزام الشخص بما فرض عليه القانون او الامتناع عن اتيانه ، فإن خالف هذا الشخص تعرض للمسائلة عن هذا الاخلال ويلتزم بتحمل تبعات الاخلال سواء أكان الفعل الاجرامي اتاه بنفسه ولشخصه أم بوصفه نائباً عن شخص ارتكب الفعل باسمه ولحسابه .

ومن ضمن الالتزامات التي نص عليها القانون الضريبي التزام المكلف بقطع الضريبة وادائها الى السلطة المالية وإن أي تصرف يخل بهذا الالتزام انما يمثل مخالفة لأحكام القانون الضريبي وقد رصد المشرع له جزاء معين، فالضريبة تمثل استقطاعاً الزامياً من دخول الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين وثرواتهم ومن المتوقع ان يلجأ بعض الأشخاص الى محاولة التهرب من دفعها بصورة كلية أو جزئية بشتى الوسائل والطرق الممكنة.

ويشكل وقوع الجريمة اضطراباً في امن المجتمع وسلامته ومساساً بالمصالح العامة والخاصة ومن ثم ردود فعل تصدر عن المجتمع باتجاه مرتكب الجريمة ويتمثل رد الفعل

هذا بالعقوبات والتدابير الاحترازية التي ترمي الى حماية أمن المجتمع وسلامته وحقوق الافراد.

فالعقوبة بصورة عامة هي جزاء يقرره القانون للجريمة المنصوص عليها فيه مصلحة للمجتمع الذي أصابه ضررها ويوقعه القاضي على مرتكبها فهي ألم يذيقه المجتمع للشخص الذي يخرق قوانين الدولة، وللعقوبة أهمية بالغة في إطار القانون الضريبي لما لها من دور كبير في ردع المكلف المخالف والمرتكب جريمة التهرب الضريبي وإدخال الخوف في نفوس الآخرين من الطابع الجزائي الذي تحمله هذه العقوبة وقد عد قانون ضريبة الدخل العراقي جريمة التهرب الضريبي جريمة من نوع الجرح لان العقوبة التي فرضها على مرتكب هذا الفعل أو الجريمة لم تتجاوز الحد الأقصى للمدة المقررة لعقوبة الجرح وهي الحبس اكثر من ثلاثة اشهر الى خمس سنوات.

وقد نص قانون ضريبة الدخل النافذ على جملة عقوبات والتي تتمثل بالحبس والغرامة وتقرض في حالة التهرب من الضريبة عمداً ويمكن تقسيمها الى عقوبات مقيدة للحرية وعقوبات مالية .

أ - العقوبات المقيدة للحرية

فرض المشرع العراقي العقوبة السالبة للحرية وهي الحبس في حالتين وهي: -

١ - عاقبت المادة ٥٧ من قانون ضريبة الدخل النافذ بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من ثبت أمام المحاكم المختصة وهي محاكم الجرح 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 الضريبة المفروضة عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها وكذلك عاقب المشرع بذات العقوبة أعلاه كل من ساعد أو حرض أو أشترك في تقديم تقارير كاذبة أو ناقصة.

٢ - وقد نصت المادة ٥٨ من قانون ضريبة الدخل النافذ على أن يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من ثبت عليه أمام المحاكم المختصة (محاكم الجنج) أنه استعمل الغش والاحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه بشكل كلي أو جزئي.

مما يلاحظ ان المشرع العراقي جعل جريمة التهرب الضريبي من جرائم الجنج إلا أنه يؤخذ عليه تحديد عقوبة خفيفة لها لا تتناسب مع جسامة الفعل والاثار المترتبة عليه لتكون رادعة للمكلف بصورة تامة عن ارتكاب الفعل الجرمي لا سيما وإن المجنى عليه هو المجتمع بأسره وليس شخصاً معيناً بالذات ، كما إن المشرع العراقي لم يقض بتشديد العقوبة في حالة العود مما ترك الباب مفتوحاً أمام المكلف المتهرب ان يرتكب فعل التهرب أكثر من مرة، كما لم يقرر المشرع العراقي أية عقوبات إضافية أو مكملة تذكر المتهرب بفعله وتشعره دوماً بفداحة وجسامة السلوك الذي انتهجه في حين قضت العديد من التشريعات بعقوبات إضافية وتبعية يحرم على أساسها المكلف المتهرب من بعض الحقوق والامتيازات مما يفقده الثقة والاعتبار في المجتمع ، إذ نص المشرع المصري على عقوبات إضافية الى جانب عقوبة السجن واعتبار جريمة التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والأمانة والتي يحرم المحكوم عليه بها من تولي الوظائف والمناصب العامة ، وكذلك قضى المشرع الفرنسي بعقوبات تبعية يحرم على أساسها المكلف المتهرب من ممارسة أوجه النشاط التجاري والصناعي إضافة إلى عقوبة نشر الحكم كذلك الحرمان من بعض المزايا الضريبية أو التمتع بعضوية بعض اللجان الضريبية.

وتجدر الإشارة هنا إلى إن عقوبة الحبس ثار بشأنها خلاف حول كيفية تطبيقها على الشخص المعنوي إذ لم يبين قانون ضريبة الدخل ما يجب أن يتبع في هذه الحالة مما يقتضي الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات إذ نصت المادة ٨٠ من قانون العقوبات على إنه لا يجوز الحكم على الشخص المعنوي بغير الغرامة والمصادرة والتدابير

الاحترافية المقررة للجريمة قانوناً فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة ولا يمنع من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون ، إذ ينصرف نص المادة المتقدمة الى فرض عقوبة الحبس على ممثل الشخص المعنوي بوصفه هو الذي ارتكب الفعل الجنائي أو تم تحت علمه مع تحميل الشخص المعنوي عقوبة الغرامة بدل الحبس.

ب - العقوبات المالية

تفرض العقوبات المالية على كل من يخالف أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ في الحالات الآتية: -

١ - العقوبات المالية التي تفرضها المحاكم المختصة (محاكم الجناح) - نصت المادة ٥٦ من قانون ضريبة الدخل على فرض عقوبة الغرامة على ان لا تقل عن ١٠٠ دينار ولا تزيد على ٥٠٠ دينار على من يثبت عليه أمام المحكمة ارتكابه أحد المخالفات الآتية: -

أ - من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق أحكام قانون ضريبة الدخل أو الأنظمة الصادرة بموجبه أو أمتنع أو تأخر في تقديم البيانات أو المعلومات إلى السلطة المالية كان من الواجب تقديمها أو طلب منه تقديمها .

ب - من وجدت لديه أوراق أو وثائق تختص بدخل شخص آخر أو أطلع عليها أو قام بإفشائها .

٢ - العقوبات التي تفرضها اللجنة الاستئنافية - كما أجاز المشرع العراقي للجنة الاستئناف فرض غرامة مالية تتراوح ما بين (١٠% و ٢٥%) لمن يخالف أحكام نظام مسك الدفاتر التجارية ، على أن تفرض هذه الغرامة قبل تنزيل السماحات القانونية وفي كل الأحوال لا ينبغي ان تقل عن ٥٠٠ دينار .

ومما يلاحظ على أن عقوبة الغرامة بسيطة في قيمتها ولهذا السبب حاول المشرع العراقي بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٩٩ أن يتدارك هذا الخلل بإعادة النظر في هذه العقوبة المفروضة على من يتأخر عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية (٥/٣١) من كل سنة والمذكورة في الفقرة (٤) من المادة ٥٦ ، إذ قرر فرض مبلغ إضافي بنسبة (١٠%) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد عن خمسمائة ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم أو يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل ، مع العرض بأنه تم تعديل مبالغ الغرامات بموجب القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٠٨ إذ أصبحت عقوبة الغرامة الخاصة بجريمة الجنحة مبلغاً لا يقل عن مئتي ألف دينار ولا يزيد عن مليون دينار.

إن الغرامة من وجهة النظر الضريبية هي جزاء مالي يتخذ صورة مبلغ نقدي تفرضه المحاكم الجنائية أو الهيئات الاستئنافية عن بعض المخالفات التي تتطوي على اعتداء على المصلحة المالية للدولة ، وتتميز هذه العقوبة (الغرامة) بأنها ذات طبيعة جنائية وذلك لكونها لا تصدر إلا بعد حكم جزائي صادر عن محكمة مختصة ، وعقوبة الغرامة في القانون الضريبي لا تتطوي على فكرة العقوبة البحتة أي أيقاع الألم أو الأذى بالمخالف وتحقيق الردع في نفسه بل تجمع بين فكري العقوبة والتعويض معاً وهذه الطبيعة المختلطة للغرامة نابعة من الطبيعة الخاصة للمخالفات الضريبية وذاتية أحكام القانون الضريبي التي لها مساس بمالية الدولة .

ثالثاً - العقوبات التي تفرضها السلطة المالية .

خول القانون السلطة المالية المتمثلة بدائرة الضريبة فرض العديد من العقوبات والمتمثلة بغرامات متعددة حسب كل حالة ومنها :-

أ - يلتزم المكلف بدفع إضافة مالية مقدارها (٥%) إذا تأخر عن تسديد الضريبة المقدرة عليه وذلك بعد مرور (٢١٩) يوماً من تاريخ تبليغه بالدفع ويضاعف هذا المبلغ إذا لم يدفعه

خلال ٢١ يوم بعد انقضاء المدة الأولى وإن للوزير أو من يخوله إعفاء المكلف من هذا الدفع إذا أقتنع بأن التأخير هو بسبب غيابه عن العراق أو لمرض أقعده عن العمل أو بسبب قهري آخر .

ب - كما فرض على المكلف الذي يتأخر أو يمتنع عن التسديد دفع فائدة معادلة للفائدة المصرفية السائدة لدى مصرف الرافدين والمفروضة على تسهيلات السحب على المكشوف وتحسب من تاريخ استحقاق الضريبة إلى تاريخ التسديد وذلك حسب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٧ بخصوص فرض ضريبة المبيعات على خدمات المرافق السياحية ذات الدرجتين الممتازة والأولى.

ج - العقوبات المالية المترتبة على تقديم بيانات كاذبة أو استعمال الغش والاحتيال ، إذ ألزم المشرع العراقي السلطة المالية بمضاعفة الضريبة على الشخص الذي ارتكب الأفعال المتعلقة بتقديم معلومات كاذبة أو إخفاء بيانات أو تلك المتعلقة باستعمال وسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة واكتسب الحكم الدرجة القطعية ، أي إن هذه العقوبة المالية هي عقوبة تبعية لا تفرض إلا على الشخص الذي ارتكب الأفعال المذكورة أعلاه وصدر بحقه عقوبة سالية للحرية من المحكمة المختصة وهي محكمة الجناح واكتسب القرار الدرجة القطعية .

رابعاً - التسوية الصلحية

أجاز المشرع العراقي في المادة ٥٩ من قانون ضريبة الدخل النافذ لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحية مع المكلف الذي ارتكب أحد الأفعال المعاقب عليها بالحبس وهي تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء معلومات أو استعمال وسائل الغش للتخلص من الضريبة ، بحيث يترتب على عقد التسوية الصلحية إلزام المكلف بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحقق عن الدخل موضوع الدعوى مقابل إيقاف الدعوى الجزائية المقامة ضده أمام

المحكمة المختصة إلا أنه يجب عليه تسديد هذا المبلغ في مدة أقصاها عشرة أيام من تاريخ حصول الموافقة على التسديد ، وبذلك يتضح إن المشرع قد راعى مصلحة السلطة المالية في الحصول على مبلغ الضريبة مقابل إيقاف الإجراءات القانونية ضد المخالف مراعاة للمصلحة المالية كما إنها تتضمن عقوبة ضد المخالف بمضاعفة مبلغ الضريبة .

وبغية إعطاء الفرصة لمرتكب الفعل المخالف في تصحيح تعامله مع السلطة المالية وبدء صفحة جديدة في العلاقات الضريبية مع المكلفين وتسهيلاً لتأثير التعاون معهم فقد صدر قرار مجلس قيادة الثورة المنحل قراره المرقم ٥ لسنة ١٩٩٩ اعفى بموجبه المخالف من العقوبات المنصوص عليها في المادتين (٥٧ و ٥٨) ومن الإجراءات المنصوص عليها في المادتين (٥٩) مضاعفة الضريبة و (٥٩) مكررة التسوية الصلحية في حالة مبادرته إلى إبلاغ السلطة المالية بالمخالفات المرتكبة من قبله خلال ستة أشهر من تاريخ نفاذ هذا القرار سواء أكانت هذه المخالفات غير مكتشفة من قبل السلطة المالية أم اكتشفت ولم يصدر بها حكم بات أو لم تجر تسوية صلحية مع فاعلها على أن تسدد الضريبة المتحققة مضافاً إليها فائدة سنوية بنسبة (١٠%) من مبلغ الضريبة المتحقق وتحتسب اعتباراً من تاريخ ارتكاب المخالفة لغاية تسديد الضريبة .

المصادر

- ١ - رائد ناجي احمد ، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق ، ط٣ ، دار السنهوري ، بيروت ، ١٨-٢ .
- ٢ - محمد بلول ، التهرب الضريبي واليات مكافحته ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق والعلوم السياسية ، قسم الحقوق ، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ، الجزائر ، ٢٠١٦ - ٢٠١٧ .

٣ - شهلاء جمعة منجي النصراوي ، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بابل ، ٢٠٠٣ .

٤ - د. أحمد الدخيل ، ضريبة المبيعات في العراق ، مجموعة محاضرات أقيمت على طلبه الماجستير في كلية القانون جامعة تكريت الفصل الأول العام الدراسي ٢٠١١ ، ٢٠١٢ .

٥ - خالد عيادة عليمات ، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه ، بحث منشور في مجلة المنارة ، المجلد ١٩ ، العدد ٢ ، ٢٠١٣ .

٦ - عذراء كاطع حنون ، التنظيم القانوني للإقرار الضريبي وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته ، بحث منشور في مجلة كلية التربية جامعة واسط العدد الثالث والعشرون .

المحاضرة الرابع عشر

الخاتمة

تطرقنا فيما سبق الى عدة مواضيع تمحورت حول التهرب الضريبي ، وقد تناولت الاوراق البحثية المقدمة مواضيع تركزت حول التهرب الضريبي ، فتناولت الورقة البحثية الاولى موضوع مفهوم التهرب الضريبي وانواعه ، اما في الورقة البحثية الثانية فقد تم تمييز التهرب الضريبي والوقوف على خصوصياته كجريمة في النظام القانوني للدولة ، اما في الورقة البحثية الثالثة فقد تم تناول الاسباب التي تؤدي بالضرورة الى التهرب الضريبي ، اما الورقة البحثية الرابعة فقد تناولت الاثار المترتبة على تلك الاسباب لذلك خصصت لمعالجة الاثار الناجمة عن التهرب الضريبي ، اما الورقة البحثية الخامسة فقد خصصت الى دراسة الوسائل التي يمكن من خلالها الوقاية من جريمة التهرب الضريبي ، اما في الورقة السادسة والاخيرة فقد خصصت لتناول الوسائل المتاحة لمكافحة التهرب الضريبي في التشريع العراقي ومن مجموع هذه الاوراق البحثية المقدمة تم التوصل الى النتائج التالية :

1. التهرب الضريبي هو لجوء المكلفين الى وسائل غير مشروعة للأمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم بصورة كلية او جزئية ، وهو جريمة يعاقب عليها القانون .
2. يقترب التهرب الضريبي من التجنب الضريبي في الهدف منه من ناحية التهرب من دفع المبالغ المالية وكونه خسارة للخزينة العامة ، الا انهما يختلفان من ناحية كون التهرب جريمة اما التجنب فليس كذلك ، وكذلك من ناحية التوقيت الزمني باعتبار ان التهرب ينهض بعد وقوع الواقعة المنشئة للتهرب الضريبي اما التجنب فيكون قبل تحقق الضريبة بذمة المكلف .
3. ينقسم التهرب الضريبي الى عدة انواع ، فيمكن ان يكون التهرب داخلي او خارج اقليم الدولة ، كما يمكن ان يكون التهرب الضريبي جزئي او بصورة جزئية او بصورة كلية .

٤. يتميز التهرب الضريبي كجريمة في كونها ذات طابع اقتصادي و ذات طبيعة مزدوجة

(لها علاقة بالادارة وذات طبيعة جنائية في نفس الوقت) وكذلك قبولها للصلح والتسوية .

٥. يتميز التهرب الضريبي عن التهرب الكمركي في محل الجريمة باعتبار ان محل جريمة التهرب الكمركي البضائع على العموم ، اما في التهرب الضريبي فهي الضريبة نفسها وكذلك في النطاق الزمني باعتبار ان التهرب الكمركي يقع على الحدود بينما التهرب الضريبي فقد يكون في داخل البلد او خارجه .

٦. ان اسباب التهرب اما تكون شخصية تتعلق بالمكلف بسبب سوء تصرفه وانعدام القيم الاخلاقية في المجتمع او بسبب احواله الاقتصادية او قلة الوعي الضريبي او اسباب ترجع الى الدولة تتعلق بسياستها الانفاقية او ضعف التشريعات الضريبية او قصورها او تتعلق بالادارة الضريبية كموارد بشرية او اجراءات ادارية فضلا عن تفشي ظاهرة الفساد الاداري .

٧. يترتب على التهرب من الضرائب عدد من الاثار اذ يتنوع تأثيرها من الناحية الاقتصادية من خلال زيادة اسعار الضريبة واعاقة التقدم الاقتصادي والاستثمار وظهور ازمات لرؤوس الاموال ، كما ان لها اثار مالية بما تلحقه من خسائر في الخزينة العامة واثار اجتماعية من خلال تدهور الحس الجبائي وعامل الصدق في المعاملات وتعميق الفوارق الاجتماعية كما انها لها اثار فيما يخص فاعلية النظام الضريبي .

٨. تنقسم الوسائل للوقاية من جريمة التهرب الى وقائية قبل وقوع الجريمة من خلال العناية بالتشريعات وفرض العدالة الضريبية ، وكذلك العناية بالادارة الجبائية من خلال ايلاء اهمية للموارد البشرية والهياكل الادارية ، كذلك توعية المكلف بمختلف

الطرق وازالة الخلافات بينه وبين الادارة الضريبية ، وكذلك من خلال الاليات الرقابية اي التي تعمل خلال او بعد جباية الضريبية .

٩. من الممكن الركون الى الاتفاقات الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي وكذلك العمل على توحيد التشريعات المتعلقة بجباية الضرائب على المستوى الدولي وكذلك العمل على الشفافية المصرفية .

١٠. تتنوع الوسائل العلاجية في التشريع العراقي من اثاره المسؤولية الجزائية وتاخذ شكل عقوبات سالبة للحرية وعقوبات مالية الى وسائل للضغط على ارادة المدين لجبره على الالتزام بدفع الضريبة المفروضة عليه .

التوصيات

١. من ناحية التشريعات الضريبية

أ. اعادة النظر في التشريعات المتعلقة بفرض الضرائب كافة والاهتمام فيها من ناحية الصياغة والوضوح والبعد عن النصوص التي تثير اللبس والتأويل .

ب. العمل على استقرار التشريعات الضريبية من خلال تحديد الخطوط العريضة لفرض الضريبة وتخويل الادارة الضريبية لاصدار التعليمات التفسيرية وعدم الركون الى القوانين الوقتية كقوانين الموازنة العامة في تحديد الضرائب .

ج. تشديد العقوبات المنصوص عليها في قانون الضريبة النافذ لاسيما الغرامات لتحقيق مفهوم الردع الخاص وزجر المكلف الذي يتهرب من الضرائب ، كذلك تشديد العقوبة في حالة ارتكاب الجريمة اكثر من مرة .

٢. فيما يخص الادارة الضريبية

أ. ضرورة رفع كفاءة الادارة الضريبية واجهزتها وموظفيها على المستوى العملي والعملي ورفد اقسام الهيئة العامة للضرائب بكوادر بشرية متخصصة التي تتمتع بالمؤهلات العلمية .

ب. رفع المستوى المعاشي والحالة المعنوية للموظفين في الادارة الضريبية من خلال الرواتب والحوافز والمكافآت لضمان عدم انجرافهم واغوائهم بالمغريات المالية .
ج. عقد الاتفاقيات الدولية والعمل على اتمتة جباية الضرائب وتبسيط الاجراءات للحد من خسارة الاموال الطائلة من جراء التهرب من الضرائب .

٣. من ناحية المكلف

أ. الاهتمام بالنواحي النفسية للمكلف واتخاذ مايلزم لتوجيه المجتمع لتفهم دور الضريبة في المجتمع والعمل من خلال وسائل الاعلام لتصحيح المفاهيم الخاطئة المتجذرة في المجتمع ونظرتة النافرة عن الضريبة .

ب. العمل على ايجاد نظام لاشعار المكلف بالمنفعة المعنوية للنفقات العامة وربط مصلحة المواطن باداء الضريبة من خلال شعوره بان حصول الاشباع من الحاجات العامة يتأتى من خلال الالتزام بدفع الضريبة .