

مدى فاعلية النصوص الجزائية
في مكافحة جريمة التهرب الضريبي
(دراسة مقارنة)

المدرس المساعد

زينة يونس حسين

بغداد

مدى فاعلية النصوص الجزائية
في مكافحة جريمة التهريب الضريبي
(دراسة مقارنة)

أ. زينة يونس حسين

المقدمة

تحتل الضرائب في كل دول العالم، كمورد سيادي، مركز الصدارة بالنسبة للإيرادات العامة في الدولة التي تدخل في الخزنة العامة للدولة. وهي وسيلة رئيسة يمكن للدولة اعتماد أموالها لأداء وظائفها اليومية وتمويل مشاريعها ومرافقها العامة، بغية تقديم أفضل الخدمات لعموم أفراد المجتمع^(١).

كما تُعد الضرائب محل اهتمام معظم دساتير دول العالم، ولها تشريعات خاصة تُنظم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها والظعن أمام الجهات المختصة، وهذا دليل على مدى أهميتها كإيراد عام وما تحمله في ثناياها من أهداف تسعى إلى تحقيقه كل دولة في سياستها المالية والضريبية، ولعل من أهم الضمانات التي تُحقق العدالة الاجتماعية والضريبية، وجود جزاءات جنائية مُقابل مخالفة المُكفّف لأحكام القانون الضريبي.

ويتجه الفكر الحديث في تحديد الأساس القانوني في فرض الضرائب والقيام بجبايتها إلى أنّ حق الدولة في ذلك ينبع من فكرة التضامن الاجتماعي، والتي تقوم على أساس تضافر جهود الأفراد في تحمل الأعباء العامة، بحيث يتاح للدولة، على أساس أنّها ضرورة اجتماعية، حماية المجتمع، توفير الخدمات العامة لجميع المواطنين بغض النظر عن مساهمة كل منهم في الاعباء العامة، لذلك على الدولة بما تملكه من سيادة وسلطان أن تلزم الأفراد بدفع ما يترتب عليهم من ضرائب^(٢).

١- للتفصيل في موضوع أهمية الضرائب، يُنظر إبراهيم خليل سمور، مُشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وقفاص لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والإلتزام (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة/الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٢٤ وما بعدها.
٢- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، توزيع المكتب القانونية، بغداد، بلا سنة نشر، ص ١٤٠.

ومن الطبيعي أن تثور ردة فعل لدى المكلف على الوسائل المستعملة من قبل الإدارة الضريبية من أجل الحصول على وارداتها، وذلك بمحاولاتٍ كثيرة من شأنها الحيلولة دون اقتطاع الواردات أو الإنقاص من حجمها، وهذا ما يطلق عليه تسمية بـ(التهرب من الضريبة)، أو ما أطلقنا عليه بـ"جريمة التهرب الضريبي" التي تُعد من إحدى أهم الجرائم الضريبية^(٣)، أو الجرائم المالية بشكلٍ عام.

وتكمن الأهمية البالغة لهذا الموضوع، في كون أن الجرائم الضريبية وعلى رأسها التهرب الضريبي، كلها تتصل بنطاق المال العام، فالموارد العامة للدولة تهم المجتمع وتعني كل فرد فيه على حدٍ سواء، لأنها تُجمع في شكل ضرائب ورسوم بقصد إنفاقها في وجوه الصرف العام وأداء الخدمة العامة، إذ أن هذه الجرائم تُعرض كيان الدولة الاقتصادي للخطر^(٤).

ولعل من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى البحث في هذا الموضوع، هو أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية، وتناميها بشكلٍ سريع بما لا يخدم النشاط الاقتصادي الموازي وزيادة العجز الميزانياتي، فضلاً عن كونها من بين أهم انشغالات المُشرع، إذ أنها تُقلص من أهمية النظام الضريبي وتُهدد وجوده. فضلاً عن ذلك أن التهرب الضريبي هو أحد مشاكل عدالة وزرع العبء الضريبي، بحيث يتحمل العبء البعض على حساب البعض الآخر، وبالتالي يجب تحقيق عدالة التوزيع في العبء الضريبي.

يضاف إلى ذلك أن التهرب الضريبي يُشكّل ضرراً بالغ الخطورة في المجتمع، وهو ما يمكن تحديده من خلال النظر إليه بوصفه ظاهرة مادية واقتصادية واجتماعية، أو من خلال طبيعته الجنائية، فالتهرب من الضريبة يلحق خسارة كبيرة بخزينة الدولة العامة،

٣- ويُشير الدكتور سمير عالية في هذا الصدد إلى عدة أنواع من هذه الجرائم الضريبية، كجريمة التزوير للتملص من الضريبة، وجريمة التخلف عن تسديد العائد المُقتطع للإدارة. للإطلاع على هذه الأنواع. يُنظر د. سمير عاليه، القانون الجزائي للأعمال (ماهيته-نظرية جريمة الأعمال- الجرائم المالية والتجارية) دراسة مقارنة، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ٢٠١٢، ص ٢٠٠-٢٠٥.

٤- صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، ٢٠٠٤، ص ١٠.

تتمثل بعدم دخول حصيلة الضريبة إليها، الأمر الذي يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بمواصلة انفاقيها على مختلف المرافق الضرورية للمجتمع.

وللوقوف على جريمة التهرب الضريبي إرتأينا، تناولها بمنهج قانوني تحليلي يعتمد على تحليل النصوص الجزائية للقوانين الضريبية، والوقوف على مدى فاعليتها من الحد من مخاطر هذه الجريمة، أو على أقل تقدير الحد من آثارها الاقتصادية، فضلاً عن اعتماد المنهج المقارن، وذلك من خلال عقد مقارنة بين النصوص الجزائية لقانون ضريبة الدخل العراقي، وما يماثلها من نصوص في القانونين اللبناني والمصري، والوقوف على مواطن القوة والضعف في هذه النصوص، وعليه سنتناول هذا الموضوع في مبحثين، إذ سنتناول مفهوم جريمة التهرب الضريبي في (مبحث أول)، وسنتناول الجزاءات المقررة لهذه الجريمة في (مبحث ثان).

المبحث الأول

مفهوم جريمة التهرب الضريبي

لم يظهر التهرب الضريبي بوصفه مصطلحاً؛ إلا في العصر الحديث، إذ أن أول من استعمله هو الفقيه الإيطالي (Bintluony) عام ١٨٧٧، غير أن هذا لا ينفي وجود هذه الجريمة منذ أن عرفت المجتمعات الإنسانية الضريبة^(٥).

وقد أشرنا سابقاً بأن جريمة التهرب الضريبي تنصدر رأس قائمة الجرائم الضريبية التي تُشكل خطراً مباشراً على خزينة الدولة واقتصاد البلاد، لكون أن موارد الجبايات هي المصدر الأساسي الممول لبرامج التنمية. وهذه الجريمة في تزايد مستمر، لكون الضريبة تُمثل عبئاً إضافياً على أي مُلزم بها، وبالتالي فهي إلتزام غير مرغوب فيه، لاسيما في ظل غياب الوعي الضريبي الكافي بدورها وهدفها في أي مجتمع.

وبالرغم من انتشار ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى العالمي؛ فإن تحديد مفهومه قد لا يجد خلافاً بين الفقهاء، فهناك اتفاق على أن التخلف عن الإلتزام بدفع الضريبة كُلاًها أو جزءاً منها بأي وسيلة من الوسائل، ولهذا لم تلجأ التشريعات الضريبية

٥- أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٤٣٠.

المُعاصرة إلى وضع تعريف دقيق لمعنى التهرب الضريبي، وتركت أمر تحديد وجوده أو عدمه للسلطة التنفيذية^(٦).

وبغية البحث في مفهوم جريمة التهرب الضريبي، لا بد من التطرق لتعريفها في (مطلب أول)، ومن ثم بيان أنواع التهرب الضريبي في (مطلب ثانٍ)، وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول

تعريف جريمة التهرب الضريبي

ابتداءً لا بد من إعطاء فكرة عن تعريف الضريبة، والجريمة الضريبية، لما لهما من صلة وثيقة بجريمة التهرب الضريبي، فبالنسبة لتعريف الضريبة؛ فقد تعددت التعريفات بهذا الشأن، فمنهم من عرّفها بأنّها: "مبلغ من المال يجب على الأفراد دفعة إلى السلطات العامة المختصة لجبايته، وفقاً لقواعد مقررّة قانوناً حتى تتمكّن هذه السلطات من القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها"^(٧).

إلا أنّ التعريف الأكثر شيوعاً هو تعريف Gaz، الذي عرّفها بأنّها: "مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجنّبه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل، في سبيل تغطية النفقات العمومية"^(٨).

أمّا بالنسبة للجريمة الضريبية، فيُقصد بها: "كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يُقرر القانون على ارتكابه جزاءً عقابياً". في حين ذهب

٦- يُنظر لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة- ولاية تيارت-، رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية- جامعة أب بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، ٢٠١١-٢٠١٢، ص٤٧.

٧- يُنظر د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، الجزء الأول، جامعة القاهرة، مصر، ١٩٨٥، ص١٠٠. كما عرّفها آخرون بأنّها: "فريضة مالية يدفعها الفرد إلى الدولة جبراً للمساهمة في تحمل الأعباء المالية العامة بصفة نهائية دون أن يكون هذا الدفاع مُقابل نفع خاص يحصل عليه مباشرة". يُنظر د. زين العابدين ناصر، علم المالية والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس، ١٩٨٢، ص١٥٦.

٨- يُنظر د. أحمد سامي منقارة، المفاهيم التقليدية والحديثة للأموال العمومية والموازنة العامة، مطابع دار البلاد، طرابلس، لبنان، ٢٠٠٠، ص٩٢.

البعض إلى توسيع مدلول هذه الجريمة بالقول إنَّها: "كُلُّ مُخالفة للقوانين الضريبية التي تُنظَّم الأعباء الضريبية على اختلاف أنواعها سواء أكانت ضريبة أم رسم أم تحسيناً ناتجاً بسبب وضع مُعَيَّن". كما عُرِّفت بأنَّها: "كُلُّ سلوك فعل أو إمتناع من شأنه أن يُشكِّل إعتداء على خزينة الدولة ومصصلحة الضرائب بحيث يُقرر القانون عقوبات مُعينة على مُرتكبي هذه الأفعال، لذا فإنَّ الجريمة الضريبية قد تكون من المُكلف نفسه وذلك بإتخاذ سلوكاً من شأنه أن يؤثر على الخزينة العامة وعلى الإيرادات العامة، كما أنه يُمكن أن يقع من غير الممول كما هو الحال في مُساهمة مُدقق الحسابات أو المُمثل القانوني للمُكلف بتنظيم حسابات غير دقيقة وغير صحيحة وهذه من شأنها أن تُقلِّل من إيرادات الدولة من الضرائب"^(٩).

أمَّا بالنسبة لتعريف جريمة التهرب الضريبي؛ فهناك العديد من التعاريف التي تناولها العديد من الباحثين، فمنهم من عرَّفها على أنَّها: "كُلُّ فعل أو امتناع يؤدي إلى عدم أداء المُكلف لإلتزاماته وإخلاله بأحكام القانون كلياً أو جزئياً وبصورة غير مشروعة". وبناءً على ذلك يُمكن أن تُميز بين التهرب من الضريبة وبين تجنبها، والذي يتحقق عند امتناع المُكلف عن القيام بتصرفات تجعل منه هو المُخاطب من قبل قانون الضريبة، وذلك من خلال استفادة المُكلف من الثغرات الموجودة في النصوص القانونية والتمكُّن من الإفلات منها، أو يتم من خلال نقل العبئ الضريبي منه إلى مُكلفٍ آخر^(١٠).

مع أنَّ البعض يرى أنَّ التجبُّب الضريبي أو نقل عبء الضريبة للغير يعد جريمة ضريبية، وهذا ما يؤكِّده البعض، إذ يعرِّف التهرب الضريبي أو التهرب من الضريبة بأنَّه التخلُّص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقُّق الضريبة باستخدام

٩- يُنظر محمد حسين قاسم، محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المُختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٩، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا- جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤، ص ٣٥.

١٠- يُنظر د. قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل- العراق، ٢٠١٠، ص ٢٢٢.

بعض الوسائل التي تحقق إلتزاماً على المُكَلَّف، أو بعد تحقُّق الضريبة بعدم أدائها إلى الخزينة^(١١).

ومنهم من عرّفها كذلك على أنّها: "امتناع الممول الذي توافرت فيه الشروط اللازمة لخضوعه لدفع الضريبة عن دفعها، مُستعيناً بكافة أنواع الغش"، وبعبارةٍ أخرى: "هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المُستحقة عليه قانوناً بصورةٍ كلية أو جزئية، وذلك باتباعه لأساليب مخالفة القانون وتحمل طابع الغش نحوه"^(١٢). وعلى أساس ذلك غالباً ما يُعرف التهرب من الضريبة (بالغش الضريبي)، وهو الذي يقصده علماء المالية العامة عند دراستهم للتهرب الضريبي^(١٣).

وعرّفها آخرون على أنّها: "عدم إقرار المُكَلَّف بواجبه لدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مُضلّلة للدوائر المالية، أو من خلال استخدام وسائل مشروعة وغير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة". وفي السياق نفسه عرّف بأنّه: "عدم قيام المُكَلَّف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً تجاه الدوائر المالية، ممّا يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة، ذلك لأنّ أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة"^(١٤).

١١- يُنظر عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، ١٩٩٣، ص ٣٢٢. نقلاً عن محمد حسين قاسم حسين، مرجع سابق، ص ٨١.

١٢- وقريب من هذا المعنى عرّف بأنّه: "محاولة الممول أو المُكَلَّف بالضريبة من التخلص من أعباء الضريبة، وعدم الإلتزام القانوني بأدائها، أو التخلص الأفراد من الإلتزام بدفع الضريبة بعد تحقُّق الواقعة المنشأة لها". يُنظر د. يحيى غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر الأول لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٠٨، ص ١٦.

١٣- عبد الله الصعيدي، مبادئ علم المالية العامة، النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة للدولة- مع الإشارة إلى قواعد إعداد الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة وتطورها، ط١، مكتبة الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٢١٠.

١٤- يُنظر خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد (٢)/المجلد (١٦)، ٢٠٠٠، ص ١٥٩-١٦٠.

كما عُرِّفت بأنها: "الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلية أو بعضها أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد"^(١٥). وعليه، نلاحظ أنَّ جريمة التهرب الضريبي بناءً على هذا التعريف تتضمن حالتين:

الأولى: وهي عدم أداء المُكَلَّف للضريبة نهائياً إلى الخزنة العامة، إذ أنَّ حق الدولة بتلك الضريبة لا يصلها.

الثانية: وهي حالة نقل عبء الضريبة من المُكَلَّف بها إلى شخصٍ آخر أو مُكَلَّف آخر يتحمل الأخير عبئها.

نفهم من ذلك، إنَّ التهرب الضريبي يتمثل في التخلص من عبء الضريبة باستخدام الوسائل التي حددها القانون على سبيل الحصر، إذ إنَّ استخدام أي وسيلة من تلك الوسائل من شأنه أن يحدث مخالفة لذلك القانون^(١٦).

بمعنى إنَّ التهرب قد انحصر في تلك الحالات التي يضيع فيها حق الدولة والخزنة العامة من الضريبة الواجبة على المُكَلَّف دفعها، كما أنَّ الأخير لا ينقل عبء تلك الضريبة لمُكَلَّف آخر؛ بل يُحاول باستخدام الوسائل المُحدَّدة بالقانون أن يتهرب من أداء دين الضريبة.

وعليه، فأطراف التهرب الضريبي تتمثل في الآتي^(١٧):

١. **التشريع الضريبي:** والذي قد يتيح التهرب من خلال الثغرات الموجودة فيه، كالجمود وعدم الوضوح، أو ارتفاع معدّلات الضريبة وغيرها.
٢. **الإدارة الضريبية:** وتساهم في التهرب الضريبي من ناحية إنَّ قلة كفاءة العاملين فيها تؤدي إلى عدم فهم النصوص الضريبية، بالإضافة إلى أخطاء الجباية، ومن جهةٍ أخرى فإنَّ قلة عدد الأشخاص العاملين في الإدارة الضريبية وضعف أجورهم؛

١٥- يُنظر محمد حسين قاسم حسين، مرجع سابق، ص ٨١.

١٦- صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٧٢.

١٧- يُنظر ريم عموره، الضريبة والتهرب الضريبي، ٢٠١٠، منشور على الإنترنت:

<http://www.tahasoft.com/library/370#.UaYLW9lwffK>

ينعكس على الأداء إذ أنّ زيادة المشاريع ليست مصحوبة بزيادة في عدد العاملين في الإدارة .

٣. **المُكَلَّف:** وهو العنصر الأكثر أهمية من الأطراف فهو الذي سيتخلى عن ماله لدفع المُستحققات، فيجب أن يكون مُقتنعاً بالمنافع العامة المُحقَّقة من هذا الدفع.

المطلب الثاني

أنواع التهرب الضريبي

هناك عدة معايير تُصنّف أنواع التهرب الضريبي، وتتمثل هذه المعايير في الآتي (١٨):

١. معيار الحجم، وهنا يُقسم التهرب الضريبي إلى:

أ. **تهرب ضريبي كلي:** يتمثل في إخفاء النشاط المُستحق للضريبة، فلا يدفعها مُطلقاً، بالاستعانة بوسائل الغش والاحتيال، ومن أمثلة ذلك إخفاء المكلّف جميع الدخل المُستحق له في سنة معينة عن دائرة الضريبة، وعد دفعه للمبلغ المقرّر عليه قانوناً (١٩).

ب. **تهرب ضريبي جزئي:** يتمثل في إسقاط جزء من النشاط الخاضع للضريبة أو بعض إيرادات هذا النشاط، من أمثلة ذلك تقديم المكلّف إقراراً غير صحيح يحتوي على معلومات وبيانات كاذبة، أو يقدر استهلاك الآلات بأكثر من استهلاكها الفعلي.

٢. **المعيار الإقليمي،** أو وفقاً لمكان وقوعه، أي بحسب حدود الإقليم التي يتم فيه التهرب ويُقسم نوعين هما:

أ. **تهرب ضريبي داخلي:** يكون داخل حدود الدولة، باستعمال المكلّف طرقاً احتيالية وغير مشروعة، ويعد هذا النوع من أكثر الأنواع شيوعاً وتوغلاً في جميع

١٨- يُنظر للتفصيل لايد لزرق، مرجع سابق، ص ٤٩ وما بعدها. **المعيار القانوني،** الذي يقسم إلى تهرب مشروع، وآخر غير مشروع.

١٩- يُنظر عبدالوهاب عبدالرزاق التحافي، من الرجائم الاقتصادية في التشريع العراقي، مجلة الشرطة، العدد (٢٨)، العراق، ١٩٨٥، ص ١٣٥.

الدول^(٢٠)، مهما كانت درجة تقدمها، إذ يصعب حصر وسائله بسبب اختلاف أنواع النشاط وتعدّد الأموال التي تفرض عليها الضريبة، غير أنه يمكن تقسيمه على ثلاثة فئات، هي^(٢١):

١. التهرب من حيث الفئات.

٢. التهرب من حيث نوع الضريبة.

٣. التهرب من حيث نوع الوعاء.

ب. تهرب ضريبي دولي: يكون خارج حدود الدولة، ويتم عن طريق استغلال الإرتباط بعلاقاتٍ داخلية وخارجية، كاستخدام المكلف طرقاً احتيالية غير مشروعة لنقل كل أو جزء من الأرباح أو الإيراد، والتي من المفروض خضوعها في داخل الدولة للضريبة إلى دولة أخرى لا تخضع فيها هذه الأرباح، أو الإيرادات للضريبة، أو تخضع لضريبة أقل وطأة على المكلف من تلك التي تخضع لها في الدولة الأولى^(٢٢).

٣. المعيار القانوني، الذي يقسم إلى تهرب مشروع، وآخر غير مشروع.

غير أن أهم هذه الأنواع هو (المعيار القانوني)، ونظراً لأهمية هذا المعيار، سنركز الضوء عليه، فقد سبق وإن أوضحنا بأن الضريبة تُشكل عبئاً على المكلف، ذلك فإنّه يعمل على مقاومتها من خلال التخلّص منها أو نقل عبئها إلى شخصٍ آخر، وهذا واضح عندما عرفنا التهرب الضريبي، على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المُستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى

٢٠- يُنظر أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٥١٢.

٢١- يُنظر شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٢٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية القانون/جامعة بابل، ٢٠٠٣، ص ٦٦-٦٨.

٢٢- يُنظر أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٥٠٦.

شخصٍ آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المُكَلَّف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعليه، نُمَيِّز بين شكلين للتهرب الضريبي^(٢٣):

أولاً: التهرب المشروع "غير المخالف للقانون"

يتمثل هذا النوع بتجنّب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها من دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، وذلك عن طريق الابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، بغية التخلّص من أداء الضريبة المستحقة عليه، أو جانب منها^(٢٤).

بعبارة أدقّ أنّ هذا النوع يتم عبر استغلال المُكَلَّف لبعض الثغرات القانونية، بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الإلتزام بدفعها^(٢٥). بمعنى استغلال الثغرات القانونية بهدف عدم مطابقة شروط الضريبة مع المُكَلَّف، وبالتالي عدم الإلتزام بدفعها.

وهذا يعني أنّ الشخص يتمكّن من التخلّص من الإلتزام بدفع الضريبة من دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، وذلك بتجنّب الواقعة المنشأة للضريبة، وبهذا الصدد يُشير أحد الباحثين بأنّه يُفضّل تسمية هذا النوع من التهرب بـ(التجنّب الضريبي (L'évasion fiscal)، وذلك لأنّ التهرب المشروع تسمية غير موفّقة لما يوجد من تناقض بين (التهرب والمشروعية)^(٢٦).

والتجنّب الضريبي ظاهرة سلبية أقرتها غالبية الدول فقهاً وقضاءً، ويُعبّر عنه آخرون بـ(تهرب النية)، لكون أنّ نية الشخص هي التخلّص من الضريبة، وإن كان يتدرّع في هذا ببعض الوسائل المشروعة في ذاتها، ومن دون أن يُخالف القانون^(٢٧).

٢٣- يُنظَر د. ناصر مُراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط١، دار قُرطبة الجزائر، ٢٠٠٤، ص١٥٣.

٢٤- ينظر جمال طارق محمد صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (٤٨)، العراق، ٢٠١٦، ص٣٨٥.

٢٥- عصام بشور، مرجع سابق، ص٣٢٣.

٢٦- عبد الله الصعيدي، مرجع سابق، ص ٢٠٩. وأيضاً صلاح قاسم، مرجع سابق، ص٧٦.

٢٧- يُنظَر لآبد لزرق، مرجع سابق، ص٤٩.

ويتحقق هذا النوع أيضاً من التهرب للشخص بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مُستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية، التي لم يتم صياغتها بإحكام ودقة، بحيث تترك وراءها ثغرات كثيرة يسهل على المُكفّن التخلّص بواسطتها من دفع الضريبة^(٢٨).

وهكذا لا يرتكب المُتهرب، على النحو سابق الذكر أي مخالفة قانونية، ولا يُمكن، بالتالي، مُلاحقته أو فرض أي عقوبة عليه. ومن أساليب التهرب المشروع، على سبيل المثال كما لو قام المُكفّن بعدم مُباشرة تجارة السيارات، وذلك بسبب إرتفاع الضرائب المفروضة عليها، أو لو قام المُكفّن باستخدام الثغرات الموجودة في القانون، لكي يحاول التهرب من الضريبة وذلك بتنظيم دفاتره الخاصة لدى أي مُختص، أو بإنشاء شركات وهمية وصورية بين أفراد الأسرة، وبالتالي تقسيم الدخل بين الأفراد لكي يستفيد كل فرد من الإعفاءات. وغيرها من الوسائل^(٢٩).

والواضح أنّ إهمال المُشرع ينصب وراء هذا النوع من التهرب، ويجتهد المُكفّنون (الأغنياء خاصة) في اكتشاف وسائل جديدة لتجنبهم دفع الضرائب، وذلك بصورة قانونية يصعب مكافحتها، مُستعينين بأصحاب الخبرة، وفي الوقت ذاته، مُستغلين وجود الثغرات المُشار إليها أعلاه في القانون^(٣٠).

ثانياً: التهرب غير المشروع (المخالف للقانون)

ويُسمى أيضاً بـ (العش الضريبي)، ويُقصد به تخلّص المُكفّن من دفع الضريبة عن طريق مخالفة القوانين، وذلك بالاستعانة بكافة الوسائل غير المشروعة للتهرب من فرض

^{٢٨} - ومن الجدير بالذكر أن تُشير إلى أنّ المُشرع الأميركي يعتمد على نيّة المُكفّن في فرض عليه غرامة إذا توافر لديه قصد الإساءة إلى الخزنة العامة، وفي ألمانيا يتخذ المُشرع موقفاً أكثر تشدداً، إذ يُقرر جزاءات معنية لمن يُسيء استخدام نصوص القانون الضريبي، وهناك في بعض الدول ما تعتمد الإدارة الضريبية عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون أو التوسّع في الاجتهادات والتفسير بشكّل يمنع التهرب. نقلاً عن لزرقي، مرجع سابق، ص ٥٠-٥١.

^{٢٩} - يُنظر محمد حسين قاسم حسين، مرجع سابق، ص ٨٢.

^{٣٠} - حسن عواضه، عبد الرؤوف كطيش، المالية العامة الموازنة والضرائب والرسوم دراسه مُقارنة، ط١، دار الخلود للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٥، ص ٣٩١-٣٩٢.

الضريبة عليه^(٣١)، كإن تكون بوسائل الغش والإحتيال، ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة^(٣٢)، وغيرها من وسائل التقرب غير المشروع^(٣٣)، وفي أغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة، وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، وقد تكون في أحيانٍ أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك^(٣٤).

ومن أمثلة هذا النوع من التهرب ما يلي^(٣٥):

١. عدم تقديم المكلف تقريراً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة، ومعتمداً في

ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد لنقل نشاطه من جهةٍ إلى أخرى.

٢. قيام المكلف بتقديم تقرير غير صحيح، بحيث لا يتضمّن جميع نشاطاته، أو لا

يرفق جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجّل في التقرير الضريبي، أو

يقوم بإرفاق بيانات أو وثائق غير صحيحة، وهو يهدف إلى التخلص من دفع

الضريبة، أو قد لا يدرج بعض إيراداته متعمداً تخفيض قيمة الضريبة المترتبة

عليه.

٣. المغالاة في إظهار الأعباء العامة التي ينبغي خصمها من وعاء الضريبة^(٣٦).

ومن الأمثلة الأخرى الشائعة؛ تعمد الكذب في محتوى الإقرار الضريبي، أو إغفال

متعمد للتصريح عن الضريبة، أو التمسك بدفاتر حسابية غير دقيقة أو قد تكون صورية

تجاه الإدارة الضريبية، أو القيام بإخفاء وعاء الضريبة إخفاءً مادياً، كما هو الحال في السلع

٣١- ريم عمورة، مرجع سابق، ص ٧.

٣٢- يُنظر مجلة الدفاع الوطني، تبييض الأموال دراسة مقارنة، بيروت، ٢٠٠٠، على الإنترنت:

<http://www.lebarmy.gov.lb/ar/news/?1303#.Ua5X2tlwffl>

٣٣- يُنظر في ذلك المادة (٦٧) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لعام ١٩٢٥، والتي بيّنت

الحالات التي يتم من خلالها التخلص من الضريبة جزئياً أو كلياً باستعمال إحدى وسائل أو الأفعال

أو الطرق الإحتيالية التي حددها ونصّ عليها القانون.

٣٤- لا بد لزرق، مرجع سابق، ص ٥١.

٣٥- ينظر جمال طارق محمد صبري، مرجع سابق، ص ٣٨٦.

٣٦- ينظر جمال طارق محمد صبري، مرجع سابق، ص ٣٨٦.

المُهرية من الخارج أو من المناطق الحرة^(٣٧)، أو إنشاء شركة وهمية بهدف إظهار المكلف على أنّ شركته السابقة تمت تصفيتها بسبب عدم تحقيقها للربح، مع أنّ الحقيقة هي أنّ الشركة الجديدة ما هي إلا استمرار للشركة السابقة، أو القيام بمشروعات جديدة والتستّر بأسم جمعية خيرية، كونها معفاة من الضريبة من خلال اتفاق مع إدارة الجمعية مقابل الحصول على نسبة معينة من دخل المشروع لصالح الجمعية... إلخ من الأمثلة^(٣٨).

إذ أنّ مثل هذه الحالات فإنّ التهرب الضريبي يحمل في طياته الاحتيال والغش للتخلص من العبء الضريبي، ولذلك يطلق على هذا النوع من التهرب بـ(الغش الضريبي).

عليه، فإنّ الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن الإطار القانوني. فالتهرب الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقّق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أنّ المكلف يقوم بالتهرب من دفعها وبصورةٍ كُليةٍ أو جزئية، وذلك عن طريق الاستفادة من الإعفاءات الضريبية والثغرات الموجودة في القانون والنقص الذي يعتري نصوصه. وبذلك يبرز جوهر التفرقة بين ظاهره التهرب الضريبي غير المشروع والتجنّب الضريبي السالف ذكرها.

فالغش الضريبي يُعدّ تصرفاً غير مشروعاً، ويُمثل عدم احترام إرادي لما يتضمّنه من انتهاك لروح النصوص القانونية وإرادة المشرع، وذلك عن طريق استخدام المكلف لطرق إحتيالية (تدليسية) بقصد تخلصه من العبء المُلقى على عاتقه إزاء الضريبة^(٣٩).

من هنا نلاحظ أنّ الأساليب المُستخدمة في التهرب غير المشروع تتعدد وتختلف تبعاً لاختلاف طرق الإحتيال والنقنن المُستخدمة من قبل المواطنين الراغبين في التهرب من الضريبة^(٤٠).

٣٧- يُنظر صلاح قاسم، مرجع سابق، ص ٧٨.

٣٨- يُنظر نائل عبد الرحمن، الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني، دار الفكر للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، ١٩٩٠، ص ٧٢-٧٧.

٣٩- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة-النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة، ط ٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩، ص ٢٠٨-٢٠٩.

لذلك فإنّ هذا النوع من التهرب الضريبي؛ ينقسم بدوره إلى عدة صور ونماذج منها^(٤١):

أ. الإخفاء المادي: ويُقصد به أن يقوم المتهرب من أداء دين الضريبة بإخفاء بعض مظاهر نشاطه عن الإدارة الضريبية، كما لو قام المُكَلَّف بإخفاء مصدر دخل أو نشاط يباشره عن الإدارة الضريبية.

ب. الإخفاء المحاسبي: إذ يلجأ بعض المُكَلَّفين إلى وضع نوعين من الحسابات: الأول خاص، الثاني تجاري، إذ يقوم بتنظيم وترتيب النوع الأول لكي يُحاول قدر الإمكان التهرب من أداء دين الضريبة.

ت. التكيف الخاطيء: إذ يُحاول المُكَلَّف أن يُخفي حقيقة الواقعة الفعلية خلف وضعية قانونية سورية.

ث. قرينة الغش: إذ تتلخّص هذه القرينة لمعرفة أنّ المُكَلَّف المتهرب قام بفعله بسوء. لذا فإنّ الشكل الواضح للتهرب غير المشروع هو تهريب السلع المدفوعة من الخارج إلى داخل حدود الدولة، ومن دون مرورها بمراكز دفع الضرائب الجمركية. وقد أفردت القوانين الضريبية؛ العديد من النصوص الجزائية التي تضع الجزاءات المناسبة لهذه الأفعال، كما سنوضحها لاحقاً.

المبحث الثاني

الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي

يُشكّل وقوع الجريمة بشكّلٍ عام؛ اضطراباً في أمن المجتمع وسلامته، ومساساً بالمصالح العامة والخاصة، ومن ثم ردود فعل تصدر عن المجتمع باتجاه مرتكب الجريمة، ويتمثّل رد الفعل هذا بالجزاءات التي ترمي إلى حماية أمن المجتمع وسلامته وحقوق الأفراد^(٤٢).

^{٤٠} - مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي الموازنة والنفقات والواردات والقروض

العامة دراسة مُقارنة، ط٢، بيروت، ١٩٩٧، ص ٣٧٩.

٤١ - عصام بشور، مرجع سابق، ص ٧٩.

٤٢ - يُنظر نائل عبد الرحمن، مرجع سابق، ص ٨٣.

وللجزاء أهمية بالغة في إطار القانون الضريبي، لما لها من دور كبير في ردع المكلّف المرتكب لجريمة التهرب الضريبي- الذي سنطلق عليه تسمية (المتهرب)-، فضلاً عن إدخال الخوف في نفوس الآخرين من الطابع العقابي الذي تحمله النصوص الجزائية.

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية المقارنة؛ نلاحظ أنّ نلاحظ أنّها تضمنت العديد من النصوص الجزائية التي تُجرّم صوراً ذات صلة بجريمة التهرب الضريبي، وقد جاءت هذه الجزاءات إما على نحو (جزاء مالية)، أو (سالبة لحرية المتهرب من الضريبة)، في حين نلاحظ وجود جزاءات مزدوجة (مالية وسالبة للحرية)، وهذا ما سنتناوله في مطلبين، وعلى النحو الآتي:

المطلب الأول

الجزاءات المالية والسالبة للحرية المقررة لجريمة التهرب الضريبي بالاطلاع على النصوص الجزائية للقوانين الضريبية المقارنة؛ نلاحظ أنّها أفردت في نصوصاً جزائية على شكل جزاءات مالية فقط، كما اشتملت بعض النصوص الجزائية الأخرى على جزاءات سالبة لحرية المتهرب من الضريبة فقط، وهذا ما سنتناوله على النحو الآتي:

أولاً: الجزاءات المالية المفروضة على المتهرب من الضريبة

بغية تحقيق أهداف القانون الضريبي؛ كان لا بد من وجود جزاء قانوني يفرض على من يخالف أحكامه، على اعتبار أنّ الجزاءات المالية هي المفضّلة في هذا المضمار، على أساس أنّها تقابل بالضد الفائدة التي ترجو مرتكب المخالفة الحصول عليها، فقد أخذ القانون في العراق، وفي غيره من القوانين العربية المقارنة بهذه الجزاءات^(٤٣).

٤٣- يُنظر د. صباح مصباح محمود-أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد (٢) المجلد (١٤)، العراق، آذار ٢٠٠٧، ص ٤٤٢.

فعند الاطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدّل؛ نلاحظ أنّ القانون أوجب عقوبة (الغرامة) بمبلغ يتراوح من (١٠٠-٥٠٠) دينار^(٤٤)، وذلك لكل من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب المخالفات التالية: (من لم يقم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون، أو الأنظمة الصادرة بموجب، أو امتنع أو تأخر في تقديم بياناً، أو معلومات إلى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها، أو طلب منه تقديمها وفق أحكام هذا القانون^(٤٥)).

وأهم ما يلاحظ في هذا النص؛ أنّ المشرع العراقي عدّ مجرد تأخر المكفّف من دون عذر مشروع في تقديم تقرير، أو حسابات الدخل في الموعد المعين؛ جريمة مادية مقترنة بجزاء مالي، مدفوعاً بالرأي الذي ذهب إلى أنّ ذلك يؤدي إلى تأجيل موعد دفع الضريبة، وهو شكل من أشكال التهرب الضريبي الذي يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة العامة جزئياً، لا سيما في أوقات التضخّم، إذ تتآكل قيمة الضرائب، كلما تأخر المكفّف في دفعها لانخفاض قيمة النقد^(٤٦).

٤٤- من الجدير بالذكر أنّ مبلغ هذه الغرامة عدّل إلى ما لا يقل عن (٥٠٠٠٠٠) ألف دينار، ولا يزيد عن (٢٥٠٠٠٠) ألف دينار في (جرائم الجنج)، وذلك بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (١٠٧) بتاريخ ٢٦/٤/٢٠٠١.

٤٥- يُنظَر المادة (٥٦/أولاً/١) من القانون.

يمكن أن نشير في هذا الصدد أنّ المشرع العراقي في صياغة المادة (٥٦) لم يكن موفقاً، إذ جعل من عقوبة الغرامة التي تتراوح من (١٠٠-٥٠٠) دينار؛ لجعلها عقوبة منطبقة على جميع الأفعال الواردة في فقرات هذا البند، ثم جاء في الفقرة (٤) من ذات المادة ليحدد عقوبة المبلغ الإضافي البالغ (١٠%) من الضريبة المتحققة، الأمر الذي يؤدي إلى كثرة الاجتهادات، ومن ثم وجود عقوبتين لجريمة واحدة، فهل يأخذ بهما معاً، أم بالعقوبة الأشد أم الأخف، إذ كنا نفضّل حسم هذا الإشكال؟

٤٦- يُنظَر في ذلك ياسمين الدبّاغ- د. طلال كداوي، قياس استجابة المكفّفين للعقوبات الضريبية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الشريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، جز ٢، محور التشريع الضريبي، تموز، ٢٠٠١، ص ٥٠.

إنَّ تحديد (الغرامة) بمبلغ نقدي أو يتراوح بين قيمتين؛ نظام لا يحقق الردع الفعلي تجاه المكلف لمخالفته أحكام القانون، نظراً لقيمتها المتدنية فعلاً، مقارنة بالوضع الراهن، ممَّا يتطلب تعديلها أو الاتجاه بنظام النسب المئوية، ذلك لأنَّ أثر الغرامة في هذه الحالة أكثر وقعاً وردعاً في المكلف من جهة، فضلاً عن تحقيقه إيراد أفضل للخزينة العامة من جهةٍ أخرى. ناهيك عن أنَّ هذه العقوبة البسيطة لا تتناسب مطلقاً مع الآثار الخطيرة التي يتركها ارتكاب مثل هذه الجرائم، بما تؤدي إليه من تهرب ضريبي، أو في أقل تقدير تقلل من الوعي الضريبي لدى المكلفين. وعليه، لا نرى ضرورة لهذا التباين في نظام فرض العقوبة بهذه الصورة في النص التشريعي أعلاه .

كذلك كلف القانون السلطة المالية بفرض مبلغاً إضافياً بنسبة (١٠%) من الضريبة المتحققة على أن لا يزيد على (٥٠٠,٠٠٠) ألف دينار على المكلف الذي لم يقدم، أو الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريبة الدخل لغاية (٥/٣١) من كل سنة، أو الذي يتسبب في تأخير إنجاز تقدير دخله، ما لم يثبت المكلف أنَّ التأخير كان لعذرٍ مشروع^(٤٧).

ولم يكتفِ المشرع العراقي بعقوبة المتهرب من الضريبة بأي صورة من صورها الآتفة الذكر؛ لهذا الحد؛ بل قرَّر كذلك عقوبة مالية تتمثل (بمضاعفة الضريبة على الدخل) الذي كان موضوع الدعوى الوارد بيانها في إحدى المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين، أي في جرمي- (إعداد أو تقديم بيانات ناقصة أو كاذبة، واستعمال الغش الضريبي أو الاحتيال الضريبي، أو بأي منهما)- بعد اكتساب الحكم الصادر فيها الدرجة القطعية، وأوجب على السلطة المالية تنفيذ ذلك^(٤٨).

ويُفهم من ذلك، أنَّه بعد ثبوت هاتين الجريمتين على المكلف بالضريبة، وصدور حكم من المحكمة المختصة بالجزاءات المقررة لهاتين الجريمتين؛ وصدور الحكم باتاً سواءً بسبب انتهاء مدد الطعن مُدد الطعن فيه، أو باستنفاد هذه الطرق بمضاعفة الضريبة محل الدعوى في كل من الجريمتين السابقتين، من دون أن يكون لها أي سلطة تقديرية في تحديد المبلغ الإضافي، فهو محدد قانوناً بمبلغ مساوي لمبلغ الضريبة.

٤٧- يُنظر المادة (٥٦/أولاً/٢) من القانون.

٤٨- يُنظر المادة (٥٩) من القانون.

وقد ذهب بعض الباحثين بالقول: إنّ هذا الجزاء؛ ليس سوى ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، يقرّها القانون الضريبي على مخالفة بعض أحكامه، ذلك أنّ دور السلطة المالية في تقريرها لا يعدو أن يكون مجرد دور تنفيذي كاشف لحق الدولة في هذه الضريبة^(٤٩).

غير أنّنا نلاحظ أنّ هذا الرأي محل نظر، وذلك لكونه أقتبس من بعض آراء الفقه المصري في تفسيره لطبيعة الجزاء الوارد في المادة (١) من القانون رقم (٤٧١) لسنة ١٩٥٢، قبل تعديلها، والخاصة برخص الأجهزة اللاسلكية التي كانت تنص على "زيادة الرسم المقرّر على الجهاز؛ إذا لم يسدّد في الميعاد القانوني"، من دون الأخذ بنظر الاعتبار الاختلاف بين النصين، إذ أنّ النص المصري فيه عبارة (زيادة الرسم)، في حين أنّ النص العراقي فيه عبارة (على السلطة المالية مضاعفة الضريبة)، ممّا يوحي بأنّ الأولى (نوع من أنواع الضرائب الإضافية)، في حين أنّ الثانية هي (نوع من أنواع الجزاءات القانونية).

ومن جهةٍ أخرى، أنّ القول بأنّ مضاعفة الضريبة هي (ضريبة إضافية)، يجعل المبلغ الإضافي جزء من الضريبة الأساسية، وبالتالي لا يكون من صلاحية السلطة المالية التصالح بشأنها، في حين أنّ الثابت أنّ المشرّع العراقي منح في المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل؛ السلطة المالية ممثلة بالوزير أو من يخوّله المصالحة مع المكفّف في شأن هذا الجزاء.

وعليه، نعتقد أنّ هذا الجزاء يُشكّل نوع من أنواع (العقوبات التبعية)، بدلالة أنّها تلحق المحكوم عليه بقوة القانون كنتيجة للحكم عليه بإحدى هاتين العقوبتين الأصليتين الواردتين في المادتين (٥٧-٥٨)، ودون الحاجة إلى النص عليها في الحكم الذي يصدر بالعقوبة الأصلية، وأنّها لا يمكن فرضها بمفردها، أي بمعزلٍ عن العقوبات الأصلية التي تلحقها.

٤٩- يُنظر آين خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمقارن، مطبعة الشرطة، بغداد، ١٩٨٤، ص ١١٤ و ص ١٢٢.

ولعل التساؤل الذي يُثار هنا قبل الختام، هو: هل أنّ السلطة المالية لها صلاحية

مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى، أم هي ملزمة بذلك؟

يمكن القول: بالاطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل، نلاحظ أنّها تضمّنت ألفاظاً بطبيعتها (الزامية)، بالرغم من وجود صلاحيات في فرض الغرامات أو في تقدير مدة الحبس حسب جسامه فعل المكلف وبوجه خاص في صريح نص المادة (٥٩) من القانون، وعليه، أنّ على السلطة المالية مضاعفة المبلغ أي إلزامها بمضاعفة مبلغ الضريبة، وذلك بشرط اكتساب الحكم في الدعوى الدرجة القطعية، وليس بتحويلها صلاحية المضاعفة أو عدم ذلك

أما بالنسبة لموقف التشريعات المقارنة، نلاحظ أنّ قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ المعدل^(٥٠)، أشار في العديد من نصوصه إلى (الجزاءات المالية فقط)، فقد عاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيّاً من الأفعال الآتية:

١. الامتناع عن تقديم إخطار مزاوله النشاط.

٢. الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.

٣. الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة ٩٦ فقرة ١.

ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين ٧٨ بند ١

و٨٣ فقرة ٣.

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب

ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات^(٥١).

٥٠- عدّل هذا القانون بالقانون رقم (٢٩) لسنة ٢٠١٨، منشور في الجريدة الرسمية لجمهورية مصر

بتاريخ ٢٣/٤/٢٠١٨، العدد (١٦)، السنة (٦١).

٥١- يُنظر المادة (١٣٥) من القانون.

كما أشار القانون في موضعٍ آخر، بأنه إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:

- أ. (١-٥%) من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من (١٠%) إلى (٢٠%) من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ب. (٢-١٥%) من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من (٢٠%) إلى (٥٠%) من الضريبة المستحقة قانوناً.
- ت. (٣-٨٠%) من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من (٥٠%) من الضريبة المستحقة قانوناً^(٥٢).

أما بالنسبة للقانون اللبناني؛ فنلاحظ أنّ القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالإجراءات الضريبية، أشار إلى موضوع التصاريح الضريبية غير الصحيحة، إذ فرض القانون على كل شخص يصرح بأقل من الضريبة الواجب التصريح عنها، غرامة قدرها عشرين بالمئة (٢٠%) من قيمة الفرق بين الضريبة الصافية المتوجبة والضريبة الصافية المصرح عنها، على أن لا تقل الغرامة عن:

- (٧٥٠٠٠٠٠ ل.ل. سبعمائة وخمسون ألف ليرة لبنانية)، للشركات المساهمة.
- (٥٠٠٠٠٠٠ ل.ل. خمسمائة ألف ليرة لبنانية) لشركات الأشخاص، والشركات المحدودة المسؤولية، وللمؤسسات المُستثناة من الضريبة.
- (١٠٠٠٠٠٠ ل.ل. مائة ألف ليرة لبنانية) للأفراد ولباقي المكلفين^(٥٣).

ثانياً: الجزاءات السالبة لحرية المتهرب من الضريبة

تضمن قانون ضريبة الدخل العراقي على بعض الجزاءات السالبة لحرية المتهرب من الضريبة، ففرض عقوبة الحبس لمدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب أحد الأفعال الآتية:

٥٢- يُنظر المادة (١٣٦) من القانون.

٥٣- يُنظر المادة (١١٠) من القانون.

١. من قَدَم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة، أو ضَمَّنْها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة، أو أخفى معلومات كان يجب عليه بياناً قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه، أو على غيره أو إسترداد مبلغ ما دفع عنها.

٢. من أعدّ أو قَدَم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً، ممّا يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعدَ أو حرَّضَ أو اشترك في ذلك^(٥٤).

وبتحليل النص أعلاه؛ نلاحظ أنّ هذه الجريمة من (الجرائم العمدية) التي تتطلب توافر ركنين:

١. مادي: يتحقق عند إعداد أو تقديم بيانات كاذبة أو ناقصة، كأن يدرج في تقرير الدخل أنّه لم يمارس أي مهنة خلال السنة المالية، أو أن يدرج نفقات وهمية بغية تنزيلها من الوعاء الضريبي، أو أن يقوم بعدم التصريح بالديون المستوفاة التي عدت متعذرة التحصيل في السنوات السابقة في تقريره الضريبي، ليفلت من إخضاعها للضريبة لهذا العام، علماً أنّ الركن المادي للجريمة يستوي ارتكابه من قبل المكلف أو غيره، نظراً لعمومية النص. ومن الأمثلة على إخفاء المعلومات؛ حالة ما إذا نجح المكلف في استيفاء الديون التي عدت متعذرة التحصيل في السنوات السابقة، وجرى خصمها من الدخل الإجمالي، إلّا أنّ المكلف يتستر على الديون المستوفاة ولا يصرح بها في تقاريره الضريبية، للحيلولة دون خضوعها للضريبة^(٥٥).

٥٤- يُنظر المادة (٥٧) من القانون.

٥٥- هناك العديد من التصرفات التي صدرت من المكلفين تجاه السلطة المالية، وعندئها الأخيرة أفعالاً متفكة وأحكام المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي، ففي تاريخ ١٢/٤/١٩٩٧؛ أحالت الهيئة العامة للضرائب/فرع الرصافة؛ إلى القسم القانوني في الهيئة إضبارة أحد المكلفين، بغية اتخاذ الإجراءات القانونية بحقه، وذلك بعد أن تبين للفرع المذكور إنّ المكلف لم يصرح في تقريره الضريبي لسنة ١٩٩٦/مالية عن ساحة زراعية مسجلة بأسمه. ومن الأمثلة الأخرى إحالة إضبارة إحدى الشركات التابعة للقطاع الصناعي الخاص من قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب إلى القسم القانوني بتاريخ ١٦/٢/١٩٩٧؛ وذلك لاتخاذ الإجراءات القانونية بحقه طبقاً لنص المادة (٥٧) من القانون، بسبب قيام الشركة بتقديم البيانات المالية لسنة ١٩٩٦/المالية، والادعاء فيها

٢. **معنوي:** يأخذ صورة القصد الجنائي في هذه الجريمة، فيتحقق بعلم الجاني أنه يقدم بيانات غير حقيقية أو ناقصة، مع انصراف إرادته إلى حدوث النتيجة الجرمية، وهي تضليل السلطة المالية، غير أن القصد العام هذا لا يكفي وحده لتحقيق هذا الركن؛ بل يتطلب قصدًا خاصًا، وهو اتجاه إرادة الجاني إلى الحصول على تخفيض أو سماح أو تنزيل من مقدار الضريبة المفروضة من دون اشتراط تحقق ذلك فعلاً، وهذا ما يفهم من صراحة نص الفقرة (١) من المادة (٥٧) من القانون المشار إليها في أعلاه.

ومن الجدير بالذكر بيان أن عقوبة الحبس البسيط الواردة أعلاه؛ تطبق هنا على المساهم الأصلي والتبعي على حدٍ سواء، وبصرف النظر عن كون أي منهما مكلف بالضريبة من عدمه، ومن دون الحاجة إلى النص على ذلك في متن القانون الضريبي، وإنما بالاعتماد على القواعد العامة الواردة في قانون العقوبات.

وبالرغم من تأييدنا للعقوبة الواردة في النص أعلاه؛ لكون أن المشرع في هذه العقوبة، لم يكتفِ بها في هذه الجريمة؛ وإنما فرض بالإضافة إليها عقوبة مضاعفة الضريبة المقدرة على المكلف بعد اكتساب الحكم فيها الدرجة القطعية، كما ورد في نص المادة (٥٩) من القانون؛ غير أن هناك من ينتقد المادة أعلاه؛ على أساس ابتعاد المشرع العراقي في فقرتيها (١-٢) عن الصياغة القانونية السليمة البعيدة عن التكرار والإطناب غير المسوّغ، إذ كرّر المشرع في الفقرة (٢) من هذه المادة؛ ذات عبارات الفقرة (١) بإعداد أو تقديم بيان كاذب أو ناقص، مما أسهم في إنضاج أو زيادة الاختلافات المتعلقة بالترقية بين الفقرتين، بالقول: إن هناك جريمتين في ذات المادة: الأولى (عمدية)، جاءت بها الفقرة (١)، والثانية (مادية)، جاءت بها الفقرة (٢)، لخلوها من عبارتي (عن علم) و(قاصداً)، إلا أننا لا ننتفح مع هذا الرأي، بتفضيل قيام

بأنها متوقّفة عن العمل، ولم تزاوّل أي نشاط خلال السنة المذكورة، غير أن الهيئة العامة اكتشفت بأن الشركة سبق لها أن تسلّمت سلفة مالية عن إحدى المقاولات التي أبرمتها عام ١٩٩٦م/مالية. شهلاء جمعة منجي النصراوي، مرجع سابق، ص ١٠٤.

المشرّع بتجريم الاشتراك في هذه الجريمة صراحة، إذ نرى أنّه كان حريّاً به الإكتفاء بالقواعد العامة في المساهمة التبعية.

كما لا نتفق معهم فيما يرونه في تفسير نص الفقرة (١) من المادة (٥٧)، بأنّها تخص (التهرب الجزئي) من الضريبة فقط، دون (التهرب الكلي)، إذ نرى أنّ النص كافي لشمول هذين النوعين من التهرب على حدّ سواء، ووذالك بدلالة عبارة (..... قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح.....)، إذ أنّ السماح قد يستغرق الضريبة بأكملها^(٥٦).

في حين تضمّن القانون عقوبة كل من استعمل (الغش أو الاحتيال الضريبي)، بغية التخلّص من أداء الضريبة المفروضة أو التي تفرض بموجب هذا القانون كلّها أو بعضها، وذلك بأن فرض عقوبة الحبس بمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على السنتين^(٥٧).

وبتحليل نص المادة أعلاه؛ نلاحظ أنّها هذه الجريمة من (الجرائم العمدية)، وتتكوّن من ركنين:

١. مادي: يتمثّل بقيام الفعل بإحدى طرق الغش أو الاحتيال المفصّلة أعلاه.
٢. معنوي: يتمثّل بالقصد الجنائي العام، وهو انصراف إرادة الجاني وعلمه إلى حصول النتيجة الجرمية، وهي تضليل السلطة المالية، والقصد الجنائي الخاص المتمثّل باتجاه إرادة الجاني إلى التخلّص من الضريبة كلّاً أو جزءاً، بصرف النظر عن صفة الفاعل، سواء أكان مكلفاً أو غير مكلف بالضريبة، وذلك لعمومية النص.

٥٦- للمزيد يُنظر حيدر وهّاب العززي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١، ص٥٢.

٥٧- يُنظر المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي. هناك العديد من التصرفات التي صدرت من المكلفين تجاه السلطة المالية، وعدّتها الأخيرة أفعالاً متفكّة وأحكام المادة (٥٨) من القانون، نذكر منها طلب القسم القانوني في الهيئة العامة للضرائب من المدعي العام بمحكمة جنائات الكرادة اتخاذ الإجراءات القانونية بحق أحد المكلفين وفق أحكام المادة (٥٨)، لقيامه بتزوير استسهاد بتعلق بعقار مملوك له في ١٩٩٧/٨/٦، إذ زوّر تاريخ التملك لغرض الحصول على الإعفاء المطلق. يُنظر شهلاء جمعة منجي النصاروي، مرجع سابق، ص١٠٨.

وحسناً فعل المشرع، إذ لم يورد في نص المادة (٥٨) موضوع البحث معاقبة المساهم التبعية في هذه الجريمة، مكتفياً بالقواعد العامة، للمساهمة التبعية في قانون العقوبات التي يمكن تطبيقها في هذا المجال^(٥٨).

ومن الجدير بالذكر هنا، أنّ على اعتبار العقوبة الواردة أعلاه تقضي بها المحكمة المختصة، فإنّ قواعد الطعن في قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لعام ١٩٧١ المعدّل، تكون هي السارية المفعول، وبالتالي يستطيع المحكوم عليه أن يسلك أيّاً من الطرق التي كفلها هذا القانون^(٥٩).

ومن خلال المقارنة بين (الجزاءات المالية، والجزاءات السالبة لحرية المتهم) بالنسبة للقانون العراقي؛ نعتقد إنّ المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل كان موقفاً في اتجاهه من حيث تدّرج الجزاءات تبعاً للأفعال المخالفة من قبل المكلف، وإنّ كان هناك تباين في مضمون هذه النصوص كما سبق توضيحه، فالمشرع درج الجزاءات حسب الأفعال وشدّتها.

كما نلاحظ كذلك، أنّ الجزاءات المالية الواردة في المادة (٥٦)، أخف وطأة وشدّة من الجزاءات السالبة لحرية المكلف الواردة في المواد (٥٧-٥٨-٥٩) من القانون^(٦٠). أمّا بالنسبة لموقف التشريعات العربية المقارنة كالقانون اللبناني والمصري؛ فنلاحظ أنّهما خلا من عقوبة سالبة لحرية المكلف محضّة، بل وردت على شكل جزاءات مزدوجة، كما سنتناولها في المحور التالي.

٥٨- يُنظَر المواد (٤٧-٥٤) من قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لعام ١٩٦٩ المعدّل.

٥٩- يُنظَر د.صباح مصباح محمود- أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص ٤٥٦.

٦٠- للمزيد يُنظَر حيدر نجيب أحمد المفتي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ (دراسة تحليلية)، مجلة ديالى، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة ديالى، العدد (٥٤)، العراق، ٢٠١٢، ص ١٦ وما بعدها.

المطلب الثاني

الجزاءات المزدوجة المقررة لجريمة التهرب الضريبي

نقصد بهذه الجزاءات أيضاً بـ(الجزاءات المركبة)، كونها تشتمل على نوعين من الجزاءات، (المالية، والسالبة لحرية المكلف) معاً، وبالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي؛ نلاحظ أنّ نصوصه خلت من هكذا جزاءات مركبة، في حين نلاحظ أنّ قانون رقم (٢٧٦) اللبناني لسنة ١٩٩٣ الخاص بفرض عقوبات على مخالفة القوانين المالية، نصت على مثل هكذا جزاءات، إذ جاءت على النحو الآتي: "من تملّص عمداً، أو حاول التملّص، ومن ساعد غيره على التملّص من دفع أي ضريبة أو رسم أو جزء منهما، بأن أغفل ذكر أي دخل من المداخل الخاضعة لأي من الضرائب والرسوم، أو نظم أو وقع، أو تقدّم بيانات ناقصة، أو كاذبة على أسئلة وجهتها إليه الإدارة، أو أعد أو سمح بإعداد أو أخفى سجلات أو قيوداً مزيفة أو تذرّع بأي وسيلة من وسائل الغش والإحتيال، عوقب على كل مخالفة من هذه المخالفات بغرامة تتراوح بين مليون ليرة وعشرة ملايين ليرة أو بالسجن من ستة أشهر إلى سنة. في حال التكرار تُفرض على المخالف العقوبتان معاً. وفي جميع الأحوال يتوجب على المخالف تأدية عشرين ضعف الضريبة أو الرسم المكتوم أو الناقص أو غير الصحيح"^(٦١).

ويُنضح من النص أعلاه؛ أنّ الجزاء المقرّر لجرائم التهرب من الضريبة هو مركّب، فإمّا أن يكون جزاء مالي متمثّل بـ(الغرامة) التي تتراوح بين مليون ليرة لبنانية وعشرة ملايين ليرة لبنانية، أو بجزاء سالب لحرية المكلف متمثّل بـ(السجن) من (٦) أشهر حتى سنة، وبالتالي تكون الجريمة المذكورة من "الجُنح"، كون العقوبة داخلية ضمن حديّ الجُنحة، طبقاً لقانون العقوبات اللبناني رقم (٣٤٠) لسنة ١٩٤٣ المعدّل، إذ تتراوح مدة الحبس بين ١٠ أعوام و ٣ سنوات، إلّا إذا أنطوى القانون على نصٍ خاص^(٦٢).

٦١- يُنظر المادة (١) من القانون، وتجدر الإشارة هنا إلى أنّ هذه المادة حلّت محل المادة (١) الملغاة من المرسوم الإشتراعي رقم (١٥٦) لعام ١٩٨٣.

٦٢- تنص المادة (٥١) من القانون على أنّه تُراوح مدة الحبس بين عشرة أيام وثلاث سنوات إلّا إذا انطوى القانون على نصٍ خاص... ويخضع المحكوم عليه بالحبس مع التشغيل للنظام الذي حدّدته المادة ٤٦ بشأن المحكوم عليهم بالاعتقال... لا يُجبر المحكوم عليهم بالحبس البسيط

ونعتقد أنّ المُشرّع اللبناني لم يكن مُوفّقاً في النص المذكور باستعمال هذا النوع من الجزاءات، ويبدو أنّه مُقتبس من تشريع عربي أو تُرجم خطأً. والصحيح أنّ المقصود به "عقوبة الحبس"، لما ذُكر أعلاه، كما أنّ الغرامة لا تخرج عما يُجيزه نص المادة (٥١) من قانون العقوبات اللبناني.

كذلك يُلاحظ على النص اللبناني تمايز في مجموعتين من القواعد :

الأولى: إنّه عملاً بالطبيعة الذاتية للقاعدة الجزائية الخاصة، فقد أوجب نص البند (أ) من المادة (١) المُتعلّقة بالتملّص من الضريبة أو الرسم أن تُجمع عقوبات المُخالقات جميعاً، في حين أنّ قانون العقوبات يُجيز للقاضي إمّا الاكتفاء بالعقوبة الأشد للجريمة أو جمع العقوبات، بحيث لا يتجاوز عقوبة الأشد في النص زائد النص عليها^(٦٣). ويفرض النص الخاص كذلك وجوب جمع عقوبات الجرائم حال التكرار، في حين أنّ نص قانون العقوبات يفرض قاعدة أخرى^(٦٤).

وأوجب على المُخالف أيضاً تأديّة ٢٠ ضعف الضريبة أو الرسم المُتهرّب منه، في حين لا ينطوي النص العام على مثل هذه الغرامة. كما وأنّه جازى جرم مُحاولة التملّص أو المُساعدة فيه بذات عقوبة الجُرم التام، في حين أنّ القاعدة العامة تُجيز تخفيض العقوبات إلى حدّ مُعيّن^(٦٥).

الثانية: إنّه تطبيقاً للقواعد العامة، فإنّ نص التملّص من الضريبة لم يتطرّق إلى المُحرّض، ممّا يوجب فيه تطبيق القاعدة العامة بمُعاقبته بذات عقوبة الجُرم محل التحريض.

على الشغل، على أنّه يمكنهم إذا طلبوا ذلك أن يستخدموا في أحد الأشغال المنظّمة في السجن وفقاً لخيارهم، فإذا اختاروا عملاً ألزموا به حتى انقضاء أجل عقوبتهم".

٦٣- تنص المادة (٢٠٥) من قانون العقوبات اللبناني، على أنّه: "إذا ثبتت عدة جنایات أو جنح قضی بعقوبة لكل جريمة ونفذت العقوبة الأشد دون سواها على أن يُمكن الجمع بين العقوبات المحكوم بها بحيث لا تزيد مجموع العقوبات المؤقتة على أقصى العقوبة المُعينة للجريمة الأشد إلا بمقدار نصفها ... إذا لم يكن قد قضی بإدغام أو بجمع العقوبات المحكوم بها أحيل الأمر على القاضي ليفصله".

٦٤- يُنظر المادتين (٢٥٨-٢٦١) من قانون العقوبات اللبناني.

٦٥- يُنظر المواد (٢٠٠-٢٠٢-٢١٩) من قانون العقوبات اللبناني.

كما أنه لم يمنع القاضي من منح الأسباب المُخفّفة، ولا من وقف التنفيذ، ممّا يعني الرجوع إلى القاعدة العامة المُجبرة لذلك. وكان يلزم النص على عدم جواز الاستفادة من هذه المزايا حرصاً على احترام الغاية من هذه النصوص، وتحقيقاً لفاعليتها^(٦٦).

فضلاً عن ذلك، أشار القانون (٢٧٦) لعام ١٩٩٣ إلى (جريمة مركّبة)، أي إتيان الجاني بجريمة بغية ارتكاب جريمة أخرى تتمثّل بالتملّص من الضريبة، فقد عاقب القانون كل من زور أو سمح بتزوير سجلات أو حسابات أو قيود للتملّص أو مساعدة غيره على التملّص من دفع ضريبة أو رسم أو جزء منهما عوقب بالسجن ستة أشهر إلى ثلاث سنوات أو بغرامة تتراوح بين ثلاثة ملايين ليرة وثلاثين مليون ليرة. في حال التكرار على المخالف العقوبتان معاً^(٦٧).

وفي هذا الصدد، تُشير إلى أنّ القانون اللبناني، قد تميّز هنا على القانون العراقي في ذكر الوسائل غير المشروعة للتملّص من دفع الضريبة، إذ أنّ القانون العراقي عاقب كل من استعمل الغش أو الإحتيال للتخلص من أداء الضريبة المفروضة بالحبس مدة لا تقل عن ٣ أشهر ولا تزيد عن سنتين^(٦٨).

أمّا بالنسبة لقانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ المعدّل^(٦٩)، فنلاحظ أنّه وسّع من دائرة الجزاءات المزدوجة التي تطل المتهرب من الضريبة، وذلك على النحو الآتي:

١. يعاقب (بالحبس وبغرامة) لا تقل عن عشرة آلاف جنيه، ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين، اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

٦٦- يُنظر د. سمير عاليه، مرجع سابق، ص ١٩٩-٢٠٠.

٦٧- يُنظر المادة (٢/١) من القانون.

٦٨- للبحث في هذه الجريمة، من حيث أركانها وجزاءها. يُنظر د. سمير عاليه، مرجع سابق، ص ٢٠٠-٢٠٢.

٦٩- عدّل هذا القانون بالقانون رقم (٢٩) لسنة ٢٠١٨، منشور في الجريدة الرسمية لجمهورية مصر بتاريخ ٢٣/٤/٢٠١٨، العدد (١٦)، السنة (٦١).

- أ. إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته، ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.
- ب. إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات، وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً^(٧٠).
٢. يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز خمس سنوات، ويغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- ويعد الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:
- أ. تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.
- ب. تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.
- ت. الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.
- ث. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.
- ج. إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.
- وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.
- وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من أداء الضريبة (جريمة مخلة بالشرف والأمانة)^(٧١).

٧٠- يُنظر المادة (١٣٢) من القانون.

٣. يُسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرّب من أدائها والغرامات المقضى بها في شأنها^(٧٢).

ونلاحظ أنّ المُشرّع المصري قريب من المُشرّع اللبناني، في ذكر بعض وسائل التهرّب الضريبي، كما نلاحظ أنّ المُشرّع المصري، شدّد العقوبة بالحبس من ٦ أشهر ولا تتجاوز ٥ سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها. كما نلاحظ أنّه عدّ جريمة التهرّب الضريبي، من (الجرائم المُخلّة بالشرف والأمانة)، على اعتبار أنّ هذه الوسائل تدخل ضمن نطاق (جريمة الغش الضريبي)، أي التهرّب الضريبي باستعمال وسائل التزوير والاحتتيال.

علاوة على ذلك، أنّ المُشرّع المصري، أفرد بصورةٍ مُستقلة مادة لمُعاقبة الشريك في نص المادة (١٣٤) من قانون ضريبة الدخل المصري، على خلاف النص اللبناني الذي جمع عقوبة الفاعل الأصلي والمُساهم في نص واحد.

في حين نلاحظ من جهةٍ أخرى، تشابه النص العراقي - إلى حد ما - بنص المادة (١) من القانون اللبناني، من حيث ذكر بعض وسائل العقوبة كـ"مُساعدة الغير على التملّص من دفع أي ضريبة ..، أو تقدّم ببيانات ناقصة، أو كاذبة على أسئلة وجهتها إليه الإدارة، أو أعد أو سمح بإعداد أو أخفى سجلات أو قيوداً مُزيّفة أو تدّرع بأي وسيلة من وسائل الغش والاحتتيال، وكذلك تشابهه من حيث العقوبة التي لا تزيد عن سنة ..".

كما نلاحظ عدم ذكر عقوبة المُساهم في نفس النص، إلّا أنّ النص اللبناني نراه أصاب الجريمة أكثر، سواء من حيث بيان وسائلها غير المشروعة، أو من حيث الصياغة اللغوية. إذ أنّ النص العراقي فضلاً عن كونه قرّر عقوبة "الحبس" فقط، ترك الباب مفتوحاً، ومنح سلطة تقديرية للمُشرّع في إيقاع أو تقرير العقوبة المُناسبة التي لا تتعدى السنة، ومن المُمكن أن يفرج القاضي عن المُجرّم أو على أقل تقدير تقرير عقوبة قد لا تتناسب مع خطورة الفعل المُجرّم.

٧١- يُنظر المادة (١٣٣) من القانون.

٧٢- يُنظر المادة (١٣٤) من القانون.

في حين أنّ المُشرّع اللبناني تدارك ذلك النقص، وذلك بإحاطة هذه الجريمة بعقوبتين، هما "السجن والغرامة"، تُفرض إحداهما، أو معاً في حال التكرار، هذا فضلاً عن تأدية عشرين ضعف الضريبة المكتوم أو الناقص أو غير الصحيح. علاوة عن كون أنّ النص اللبناني، حدّد العقوبة القصوى بالسجن "ستة أشهر"، وبالتالي فالنص لا يمنح للقاضي الجزائي سلطة تقديرية، تمنحه تقليل هذه المدة، إن إختار فرض هذه العقوبة ... وهذا كما أشرنا ميزة تُحسب للقانون اللبناني قبال القانونين العراقي والمصري.

من جانبٍ آخر، نلاحظ أنّ قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦^(٧٣)، قد شدّد من عقوبة جريمة التهرب، وذلك بعد أن عاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن (ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات)، وبغرامة لا تقل عن (خمسة آلاف جنية ٥٠٠٠ آلاف جنية)، (ولا تجاوز خمسين ألف جنية ٥٠٠٠٠ جنية)، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما بحسب الأحوال والضريبة الإضافية.

ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت أو أُجريت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض.

وتضاعف العقوبة في حالة تكرار الجريمة خلال الثلاث سنوات. وتنتظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال. وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة^(٧٤).

٧٣- نُشر القانون في الجريدة الرسمية، العدد (٣٥) السنة (٥٩)، بتاريخ ٧/٩/٢٠١٦. متاح على الرابط الآتي:

<https://drive.google.com/file/d/0B2uO1bKLxroyT0loRmVMMWpPdWc/view>

٧٤- يُنظر المادة (٦٧) من القانون.

ونلاحظ هنا أنّ المشرع المصري شدّد العقوبة السالبة لحرية المكلف من (٣-٥) سنوات، فضلاً عن تشديده للغرامة المالية من (٥٠٠٠٠-٥٠٠٠٠٠) جنية، وهنا ترك الباب واسعاً للقاضي، فإمّا أن يحكم (بكلتا العقوبتين) أو بإحدهما، بحسب الحالة المعروضة أمامه.

كما يلاحظ أنّ المشرع المصري في هذا النص فرض عقوبة أخرى تكميلية تتمثّل (بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات ما لم تكن أعدت أو أجّرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض. فضلاً عن ذلك نلاحظ مظاهر التشديد في هذا النص، بأن ضاعف المشرع العقوبة في حالة تكرار الجريمة خلال (٣) سنوات.

الخاتمة

في الختام؛ لا بد أن يُبيّن من مدى الأهمية التي ينبغي أن تحظى بها هذه الدراسة المتعلقة ببيان مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة التهريب الضريبي (دراسة مُقارنة)، لا سيما على المستوى التشريعي، الأمر الذي نجد أنفسنا مُلزمين بأن نشير إلى أبرز النتائج التي توصلنا إليها، وأهم المُقترحات التي يمكن أن تخدم مُشرعنا العربي عند صياغة نصوص تشريعية جزائية جديدة أو عند إعادة النظر بالنصوص القائمة، وذلك على النحو الآتي:-

أولاً: النتائج:

١. إنّ مفهوم التهريب الضريبي يطلق على كل تصرف يقوم به المكلف للتخلّص من عبء ضريبي ملقى على عاتقه، مستعيناً بوسائلٍ شتى من الحيل والخداع، ومن ثم يخرج عن هذا المفهوم التصرف الذي يقوم به المكلف بتجنّب دفع الضريبة، لأنّ التجنّب ينطوي على أفعال لا تستوي تحت وصف الغش والخداع؛ وإنّما هي في حدود القانون، ولا تتجاوز هذه الحدود بالخرق أو المخالفة لأحكام النصوص الناظمة للضريبة.

٢. إنّ التهاون في فرض الجزاءات الخاصّة بالتهريب الضريبي؛ يؤدي بلا أدنى شك إلى تشجيع المكلفين على التهريب الضريبي، إذ أنّ المكلف يوازن بين المبلغ المترتب

- عليه وبين العقوبة التي تفرض عليه إذا ما هو تهرب من الضريبة، فإذا كانت الجزاء شديداً تردّد في ارتكاب هذا الفعل والعكس صحيح.
٣. إنَّ تحديد (الغرامة) بمبلغ نقدي يتراوح من (١٠٠-٥٠٠) دينار؛ نظام لا يحقق الردع الفعلي تجاه المكلف لمخالفته أحكام القانون، نظراً لقيمتها المتدنية مقارنة بالوضع الراهن، ناهيك عن أنّ هذه العقوبة لا تتناسب مطلقاً مع الآثار الخطيرة التي يتركها ارتكاب مثل هذه الجرائم، وعليه، لا نرى ضرورة لهذا التباين في نظام فرض العقوبة بهذه الصورة في النص التشريعي أعلاه.
٤. نلاحظ أنّ المُشرّع المصري قريب من المُشرّع اللبناني، في ذكر بعض وسائل التهرب الضريبي، إذ أنّه شدّد العقوبة بالحبس من ٦ أشهر ولا تتجاوز ٥ سنوات، وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها. كما نلاحظ أنّه عدّ جريمة التهرب الضريبي، من (الجرائم المُخلّة بالشرف والأمانة)، على اعتبار أنّ هذه الوسائل تدخل ضمن نطاق (جريمة الغش الضريبي)، أي التهرب الضريبي باستعمال وسائل التزوير والاحتتيال.
٥. نلاحظ أنّ المُشرّع المصري، أفرد بصورةٍ مُستقلة مادة لمُعاقبة الشريك في نصّ المادة (١٣٤) من قانون ضريبة الدخل، على خلاف القانون (٢٧٦) لعام ١٩٩٣ اللبناني الذي جمع عقوبة الفاعل الأصلي والمُساهم في نصّ واحد. في حين نلاحظ من جهةٍ أخرى، تشابه النص العراقي- إلى حدّ ما- بنصّ المادة (١) من القانون اللبناني، من حيث ذكر بعض وسائل العقوبة المُشار إليه في البحث.
٦. لم يحط المُشرّع العراقي جريمة التهرب الضريبي بالجزاءات الكافية لردع المكلف بصورةٍ تامة من ارتكاب الفعل الجرمي، إذ أنّ عقوبة الحبس المقرّرة في القانون العراقي لا تتجاوز في أحسن الأحوال مدة السنتين، بخلاف القانونين اللبناني والمصري، فقد تصل في الأول ثلاث سنوات، وفي الثاني خمس سنوات.
٧. أخيراً، لم يقضِ المُشرّع العراقي بتشديد العقوبة في حالة العود، ممّا ترك الباب مفتوحاً أمام المكلف المتهرب أن يرتكب فعل التهرب أكثر من مرة، من دون أن

تردعه أي عقوبة مشددة، كما ولم يقض بأي عقوبة إضافية أو مكملّة تُذكر المتهرب وتشعره بجسامة السلوك الذي انتهجه.

ثانياً: المقترحات:

نتيجة لعدم فاعلية تلك النصوص الجزائية على وضعها الحالي، ارتأينا تقديم

المقترحات الآتية:

١. ضرورة تشديد الجزاءات الضريبية بالشكل الذي يخدم المفهوم الردعي الذي تحمله العقوبة، سواءً بالنسبة للجزاءات المالية أو السالبة للحرية، أو حتى تلك المزدوجة بين هذه الجزاءات.

٢. ضرورة أن يكون هناك تمييز فرض العقوبة بين الذي يرتكب جريمة التهرب لأول مرة، والذي يعتاد على ارتكابها لأكثر من مرة، وبالتأكيد سينصب ذلك على زيادة الأثر الردعي المالي والمعنوي الذي تحمله العقوبة.

٣. إلغاء التكرار غير المسوّغ لعبارات إعداد وتقديم البيانات الكاذبة أو الناقصة، وإزالة الغموض الذي اكتتف المادّة (٥٧) من القانون العراقي، والذي أفرزته إضافة المشرع عبارة (عن علم) في الفقرة (١) منها فقط، ممّا دفع البعض إلى القول: بأنّ الجريمة ذاتها تكون مرة (عمدية)، ومرة أخرى (مادية)، لذا وجب إعادة صياغتها بما يضمن الابتعاد عن ذلك.

٤. رفع عبارة: (أو ساعد أو حرّض أو اشترك في ذلك) الواردة في عجز الفقرة (٢) من المادّة (٥٧) من القانون العراقي، والاكتفاء بالقواعد العامة للمساهمة التبعية في قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدّل.

٥. تعديل نصوص التجريم والعقاب في التشريعات الضريبية النافذة، بالإضافة إلى وضع نصوص قانونية شُبه مُتكاملة خالية من الثغرات (لاسيما من حيث الصياغة)، التي يُمكن أن يستخدمها المُكَلّف للتهرب من الضريبة. وذلك لمنع التهرب الضريبي الذي قد يحصل لقصور وتباين ألفاظها ولتحقيق عدالة ضريبية في كل ما يدخل في نطاق إجراءات التجريم وعقاب المُكَلّف المُخالف، خاصة التشديد بالعقوبات، وتفعيل نصوصه، وعدم التساهل في تطبيق نصوصه أو تسييسها.

٦. من الضروري التأكيد على مبدأ العدالة الضريبية، مما يستدعي تحديد نسب ومقاييس معتدلة للضرائب حتى لا يتولد لدى المُكَلَّف شعور بأنه يقع تحت أعباء ضريبية تتجاوز طاقته المالية، ولكي لا يندفع بالتالي لممارسة أي حالة من حالات التهرب.

المراجع

أولاً: الكُتب

١. د. أحمد سامي منقارة، المفاهيم التقليدية والحديثة للأموال العمومية والموازنة العامة، مطابع دار البلاد، طرابلس، لبنان، ٢٠٠٠.
٢. أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥.
٣. آيدن خالد قادر، عقوبة الغرامة في القانون العراقي والمُقارن، مطبعة الشرطة، بغداد، ١٩٨٤.
٤. حسن عوضه، عبد الرؤوف كطيش، المالية العامة الموازنة والضرائب والرسوم دراسه مُقارنة، ط١، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٩٥.
٥. د. زين العابدين ناصر، علم المالية والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس، ١٩٨٢.
٦. د. سمير عاليه، القانون الجزائي للأعمال (ماهيته- نظرية جريمة الأعمال- الجرائم المالية والتجارية) دراسة مُقارنة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ٢٠١٢.
٧. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة- النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة، ط٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٩.
٨. صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ٢٠٠٤.
٩. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، بلا سنة نشر.
١٠. عبد الله الصعيدي، مبادئ علم المالية العامة، النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة للدولة- مع الإشارة إلى قواعد إعداد الميزانية العامة لدولة الإمارات العربية المتحدة وتطورها، ط١، مكتبة الإسكندرية، ٢٠٠٠.
١١. عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، ١٩٩٣.

١٢. د. قيس حسن عواد البدراني، المالية العامة والتشريع المالي، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠١٠.
١٣. د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، الجزء الأول، جامعة القاهرة، مصر، ١٩٨٥.
١٤. د. محمد صبحي نجم، المدخل إلى علم الإجرام وعلم العقاب، مكتبة دار الثقافة، عمان-الأردن، ١٩٩٨.
١٥. مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي الموازنة والنفقات والواردات والقروض العامة دراسة مقارنة، ط٢، بيروت، ١٩٩٧.
- ثانياً: الأطاريح والرسائل الجامعية
١. إبراهيم خليل سمور، مشكلات التقدير الذاتي لضريبة الدخل وفقاص لأحكام قانون ضريبة الدخل في فلسطين بين الإلزام والالتزام (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة/الجامعة الإسلامية، فلسطين، ٢٠٠٨.
٢. جواد العسري، علاقة إدارة الضرائب المباشرة بالملزمين وإنعكاساتها، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق/جامعة محمد الخامس، الرباط-السعودية، ٢٠٠٠-٢٠٠١.
٣. شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير في القانون العام، كلية القانون/جامعة بابل، ٢٠٠٣.
٤. صلاح قاسم، التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٣.
٥. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة- ولاية تيارت-، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية-جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، ٢٠١١-٢٠١٢.
٦. محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٩، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا-جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٤.

ثالثاً: البحوث والمقالات المنشورة

١. الجرائم الضريبية في قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، على الإنترنت: <http://www.aliahmedali.com/forum>
٢. التهرب الضريبي-الجرائم الضريبية، على الإنترنت: <http://www.blog.saeed.com/2011/03/tax-evasion-tax-offenses/>
٣. حيدر نجيب أحمد المفتي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراق النافذ (دراسة تحليلية)، مجلة ديالى، العدد (٥٤)، كلية القانون والعلوم السياسية/جامعة ديالى، العراق، ٢٠١٢.
٤. حيدر وهاب العنزي، الجرائم التي تقبل فيها التسوية الصلحية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الضريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، ج٢، محور التشريع الضريبي، ٢٠٠١.
٥. جمال طارق محمد صبري، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق (دراسة تحليلية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (٤٨)، العراق، ٢٠١٦.
٦. ريم عموره، الضريبة والتهرب الضريبي، ٢٠١٠، منشور على الإنترنت: <http://www.tahasoft.com/library/370#.UaYlW9lwffK>
٧. د. صباح مصباح محمود- أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد (٢) المجلد (١٤)، العراق، آذار ٢٠٠٧.
٨. عبدالوهاب عبدالرزاق التحافي، من الرجاء الاقتصادية في التشريع العراقي، مجلة الشرطة، العدد (٢٨)، العراق، ١٩٨٥.
٩. مجلة الدفاع الوطني، تبييض الأموال دراسة مقارنة، بيروت، ٢٠٠٠، على الإنترنت: <http://www.lebarmy.gov.lb/ar/news/?1303#.Ua5X2tlwffl>
١٠. ياسمين الدباغ- د. طلال كداوي، قياس استجابة المكلفين للعقوبات الضريبية، بحث منشور في مجلة المؤتمر العلمي الشريبي الأول للهيئة العامة للضرائب، جز ٢، محور التشريع الضريبي، تموز، ٢٠٠١.
١١. د. يحيى غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر الأول لهيئة النزاهة لسنة ٢٠٠٨.

رابعاً: القوانين

١. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لعام ١٩٦٩.
٢. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لعام ١٩٧١ المعدل.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لعام ١٩٨٢ المعدل.
٤. قانون العقوبات اللبناني رقم (٣٤٠) لعام ١٩٤٣.
٥. القانون (٢٧٦) لعام ١٩٩٣ اللبناني.
٦. القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠٠٨ الخاص بالإجراءات الضريبية في لبنان.
٧. المرسوم الإشتراعي اللبناني رقم (١٥٦) لعام ١٩٨٣.
٨. قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.
٩. قانون ضريبة الدخل المصري، رقم (٢٩) لعام ٢٠١٨.
١٠. قانون الضريبة على القيمة المضافة المصري الصادر بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.
١١. قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٢٥) لعام ١٩٢٥.