

الطبيعة الإدارية والجنائية للجرائم الضريبية

م. م. فاطمة جاسم محمد الدليمي

الجامعة الاسلامية- لبنان

fatimajasim144@gmail.com

تاريخ استلام البحث 2024/5/1 تاريخ قبول النشر 2024/5/23 تاريخ النشر 2024/6/24
الملخص:

من المعلوم إن الضرائب تشكل الممول الاساسي للخرينة العمومية، ولكن من جانب اخر نجد إن المكلفين بها يسعون لتفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالجريمة الضريبية. وعلى الرغم من وجود اجماع على إن الجريمة الضريبية تشكل خرقا للقانون الجبائي؛ الهدف منه عدم دفع مبلغ دين الضريبة كله أو جزء منه، الا انه لا يزال مفهوم الجريمة الضريبية يعرف اشكالا في تحديدها. فلم تكن الضريبة تهدف الى اية غاية اقتصادية أو اية تدخل في النشاط الاجتماعي، لكن الهدف منه تغذية خريزة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية النفقات، غير انه لما تخلت الدولة عن طابعها التقليدي والحيادي، لجأت الى توجيه الاقتصاد الوطني وادارة قطاعات اساسية فيه .
الكلمات المفتاحية: الجريمة- الضريبة- الجنائية.

The administrative and criminal nature of tax crimes

Fatimah Jasim Mohammed Al-Dulaimi

Islamic University of Lebanon

Abstract:

It has become known that taxes represent the main funder for the national treasury, but on the other hand, we find that those responsible tries to evade them in various ways, and this is called a tax crime. Although there is a consensus that a tax crime constitutes a violation of the tax law; Its goal is not to pay all or part of the tax debt, but the concept of tax crime still has problems in defining it. The tax was not aimed at any economic goal or any interference in social activity, but rather its aim was to provide the state treasury with the resources necessary to cover expenses. However, when the

state abandoned its traditional and neutral character, it resorted to directing the national economy and managing its basic sectors.

Keywords: crime - tax - criminal.

المقدمة:

أولاً- موضوع البحث

بالنظر لأهمية الإيرادات الضريبية ودورها في تمويل النفقات العامة، فقد بدأت الدول بفرض امتيازات القانون العام والسلطة العامة على كل ما له علاقة بالضريبة وضرورة تحصيلها في القواعد المحددة لها، وبالتالي فرض الجزاءات على من يخالف الالتزامات الضريبية ومن ثم تطور الأمر إلى فرض جزاء مالي على مخالفة الالتزام الضريبي ولكن لوحظ أن هذا الجزاء لم يقلل من حالات الغش والتهرب الضريبي وارتكاب الجريمة الضريبية مما عرض النظام الضريبي لأشد الأضرار ولتقع هذه الخطورة على الخزينة العامة وحمايتها من شحة الإيرادات، فلم يجد المشرع وسيلة سوى اللجوء إلى العقوبات الجزائية لحماية المصالح الضريبية وفرض العقوبات التي تصيب المكلف في ماله أحيانا وفي حريته أحيانا أخرى إذا ارتكب الجريمة الضريبية.

ثانياً- أهمية البحث:

ترتبط أهمية الكبرى للضرائب كونها مودا مهما للحزينة العامة للدولة من جانب وبوصفها أداة من أدوات السياسة المالية تحقق عن طريقها الدولة مجموعة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية من جانب آخر.

كما تكمن أهمية موضوع البحث من خلال سعيها لتحديد مفهوم الجريمة الضريبية وبيان خصائصها واركائها، فضلا عن بيان طبيعتها القانونية.

ثالثاً- مشكلة البحث:

تشكل الجريمة الضريبية أحد المشكلات التي تعاني منها المجتمعات، ومما زاد الأمر سوءا هو النظرة العامة لمرتكب هذه الجريمة على إنه انسان سوي وليس مجرم. بالإضافة إلى انخفاض الحصيلة الإيرادية للضرائب في العراق، وعدم تحقيقه للأهداف المقصودة، وعدم التناسب بين الجزاءات المفروضة في التشريعات الضريبية وبين الجريمة المرتكبة. كما أن النقص والقصور والغموض الذي يعتري النصوص الضريبية يقود إلى ضعف أداء النظام الضريبي وعدم تحقيقه

للأهداف المرجوة منه، الأمر الذي يتطلب استعراض النصوص التشريعية التي تعكس هذا الأمر وبيان ما يعتريها من نقص في الصياغة القانونية وغموض من أجل الوصول إلى تنظيم تشريعي متكامل يحقق جميع الأهداف الضريبية.

رابعاً- منهجية البحث:

وبغية الإحاطة بجميع الجوانب القانونية للبحث فسوف نعتمد على المنهج التحليلي، لفهم نصوص التشريع العراقي المتعلقة بالجرائم الضريبية، وتحديد أركانها وطبيعتها القانونية.

خامساً- هيكلية البحث:

نتناول دراسة هذا الموضوع في بحثين، إذ يتضمن المبحث الأول مفهوم الجريمة الضريبية. بينما نعرض في المبحث الثاني على الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية.

المبحث الأول

مفهوم الجريمة الضريبية

تشكل الجريمة الضريبية أحد مواضيع القانون الجنائي من خلال بيان الأفعال التي تعد جريمة والأفعال المباحة، فكل نشاط خارجي للإنسان يفرض له القانون عقاباً، سواء كان نشاطاً سلبياً أم إيجابياً ويتعلق بالالتزام الضريبي يعد جريمة. وعليه سنبين هذا المفهوم من خلال بيان تعريف الجرائم الضريبية وأركانها، وذلك على مطلبين وفق الآتي:

المطلب الأول

تعريف الجريمة الضريبية

الجريمة بشكل عام عبارة عن سلوك اجتماعي محدد ينظمه القانون، ويترتب على من يخالفه الجزاء الخاص. كما تعرف بأنها الانحراف والتجاوز على مختلف المعايير التي تتصف بكم ضخم من الجبرية والنوعية، فهي لا توصف بهذا الوصف إلا عند توافر القيمة التي تضعها الجماعة القانونية وتحترمها.⁽¹⁾

فالجريمة إذن فعل أو امتناع يعاقب عليه القانون وإن كان الغالب أن تقع الجريمة بفعل إيجابي. وليس امتناع، لكن لا مانع من أن يعاقب القانون على الامتناع عن الفعل.

أما الضريبة فهي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل أو منفعة خاصة⁽²⁾. أو هي اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية النفقات العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية مقدرتها التكليفية.⁽³⁾

فالضريبة إذن اقتطاع مبلغ من النقود بصورة جبرية من المكلف لمواجهة الاعباء العامة دون أن تلتزم الدولة برد ذلك المبلغ أو تقديم مقابل.

وبناء على ما تقدم فتعرف الجريمة الضريبية بأنها: كل نشاط ايجابي أو سلبي يتضمن اهدار مصلحة الضريبة⁽⁴⁾ أو تعريضها للخطر، ويرتب عليها القانون جزاء جنائيا.⁽⁵⁾

ويؤخذ على هذا التعريف بأنه وصف الجريمة بإهدار المصلحة الضريبية وكان من الأفضل وصفها بأنها اعتداء؛ لأن تعبير الاعتداء يشمل الفعل السلبي والإيجابي.

وتعرف أيضا بأنها: كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملا وامتناعا لتحديد وعاء الضريبة.⁽⁶⁾

ويؤخذ على هذا التعريف بأنه اغفل جانب الرقابة على تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، إذ اقتصر على تحديد وعاء الضريبة.⁽⁷⁾

كما عرفت بأنها كل فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة سواء كان المرتكب المكلف أو الموظف المختص بتقديرها وتحصيلها أو الشخص الذي يقوم بتنظيم سجلات المكلف لدفعها.⁽⁸⁾ ومما يؤخذ على هذا التعريف أنه حصر ذكر الموظف المختص بتقديرها وتحصيلها... الخ، وهذا يعني أن من غير هؤلاء لا يعد مرتكب لهذه الجريمة، خاصة وأن هذه الجريمة ترتكب من المكلف أو من غيره بغض النظر عن مرتكبها، إذ قد يكون فاعلا أصليا أو شريكا في الجريمة، فكلاهما يعاقبان وفق النصوص العقابية الخاصة بهذه الجريمة.

وتعرف أيضا بأنها (محاولة الشخص الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا متبعا بذلك طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش).⁽⁹⁾

أما على المستوى التشريعي، فلم تعرف معظم التشريعات الجريمة الضريبية، وإنما اكتفت بوضع نص خاص لكل جريمة وتحديد أركانها وظروفها، واقتصرت على تحديد الافعال التي تشكل

اخلا لا بالالتزامات الضريبية واطلقت عليها كلمة (جرائم)⁽¹⁰⁾، أما على صعيد تشريعات الضرائب المباشرة في العراق، فقد أطلقت على الجريمة الضريبية اصطلاح (المخالفة الضريبية). وهي حسب رأينا تسمية غير دقيقة؛ لأن الجريمة الضريبية قد تكون في بعض الأحيان جنائية أو جنحة وليس فقط مخالفة.

ونحن من جانبنا نعرف الجريمة الضريبية بأنها: كل فعل سلبي كان أم ايجابيا يشكل اعتداء على مصلحة الضريبة ويقرر المشرع له جزاء.

ومن خلال ما تقدم من تعاريف تتبين لنا خصائص الجرائم الضريبية وهي:

- 1- إن الجرائم الضريبية غير محصورة في قانون محدد إذ أن مصدر تلك الجرائم قد يكون أحد القوانين الضريبية، وقد يكون قانون العقوبات وقد يكون أي قانون آخر.
- 2- إن معظم الجرائم الضريبية هي من نوع الجنح والمخالفات فقط.
- 3- إن أهم ما تتميز به الجرائم الضريبية هو أنها تؤثر في الخزينة العامة.
- 4- يمكن تصور وجود الشروع في الجرائم الضريبية.

المطلب الثاني

أركان الجريمة الضريبية

إن أي جريمة تتكون من عدة أركان وإن هذه الأركان هي ما تشكل الجريمة وهذه الأركان هي الركن المادي ، الركن المعنوي، بالإضافة إلى الركن الشرعي.

والجريمة الضريبية بوصفها تنظيما قانونيا تتكون من أركان عامة تتدرج تحت جميع أركان الجرائم، وخاصة ترتبط بذات الجريمة حسب نوعها أو طبيعتها أو ظروفها، والأركان الخاصة في الجريمة الضريبية هي اعتداء على مصلحة الخزينة العامة، وهي نوع من المصالح العامة التي يحميها القانون، فضلا عن أن محلها هو عدم دفع دين الضريبة سواء كان كله أو جزءا منه، وهي بذلك تختلف عن الأركان الخاصة بالجرائم الأخرى. أما الأركان العامة للجريمة الضريبية فهي ثلاثة اركان: ركن مادي (السلوك الانساني)، والآخر معنوي (العلم والارادة) ، والثالث ركن مفترض يتمثل بالعبء الضريبي.⁽¹¹⁾

ونرى أن للجريمة الضريبية ركنين: أحدهما مادي والآخر معنوي، أما العبء الضريبي فلا يمكن عده ركنا في الجريمة الضريبية، فهو يقع على جميع أفراد المجتمع، أما الدين الضريبي فيقع

على المكلف القانوني بالضريبة فقط، والذي هو شرط مفترض لوقوع الجريمة الضريبية وليس ركنا من أركانها.

اولا: الركن المادي

ويقصد به السلوك الخارجي الذي ينص القانون على تجريمه، وبمعنى آخر هو كل ما يدخل في كيان الجريمة ، وتكون له طبيعة مادية وتلمسه بإحدى الحواس الخمسة وهي ضرورية لقيامها إذ لا يتصور جريمة من دون ركن مادي⁽¹²⁾، وعرفته المادة (28) من قانون العقوبات العراقي النافذ بأنه: (سلوك اجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل أمر به القانون).⁽¹³⁾

أما بالنسبة لطبيعة هذا الركن فإنها تتباين من جريمة إلى أخرى إذ أن طبيعة الركن المادي في جريمة القتل بالسكين هي ضرب المجني عليه من قبل الجاني بالسكين مما أدى إلى وفاته بينما طبيعة الركن المادي في جريمة السرقة تتمثل في نقل حيازة أموال الغير إلى الجاني من دون رضا صاحبها أو خطف أموال الغير بطريقة غير مشروعة.

والركن المادي في الجريمة الضريبية يتمثل بمخالفة الالتزام الضريبي، والالتزام الضريبي هو علاقة ضريبية طرفها الايجابي الدولة (شخصا معنويا) وطرفها السلبي المكلف بالضريبة.⁽¹⁴⁾

فالركن المادي لأي جريمة يشتمل على ثلاثة عناصر: الأول سلوك اجرامي، والثاني النتيجة، والعنصر الأخير العلاقة السببية وهي تربط بين كل من العنصر الاول والعنصر الثاني وسيتم توضيح هذه العناصر بالتفصيل الآتي:

1- السلوك الإجرامي: وهو النشاط المادي الخارجي المكون للجريمة وبالتالي فلا جريمة من دونه لأن القانون لا يعاقب على مجرد النوايا والرغبات والشهوات وأن هذا النشاط يختلف من جريمة لأخرى ففي الجريمة الضريبية يتمثل في فعل تقديم بيانات غير صحيحة إلى مصلحة الضرائب أو تزوير البيانات، وغيرها من الوسائل المستخدمة في ارتكاب الجريمة الضريبية. فأهم ما يشكل الجريمة هو السلوك الاجرامي الذي قام به الجاني ومن غير ذلك لا نستطيع القول بوجود جريمة؛ لأنه من المستحيل أن يرتكب انسان الجريمة من غير أن يباشر سلوكا معينا، وأن السلوك الإجرامي يقسم إلى سلوك ايجابي وآخر سلبي، فالإيجابي يتمثل بحركة عضوية تصدر عن الانسان وهو سلوك إرادي وعدم وجوده معناها لا وجود للجريمة، بينما العنصر الثاني (السلبي) فيتمثل في امتناع الجاني عن القيام بعمل كان عليه القيام به كامتناع الام عن ارضاع طفلها حتى الوفاة.

والسلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية، هي الأفعال التي تعد خرقاً للالتزامات الضريبية التي فرضها التشريع الضريبي وتكون أما بسلوك إجرامي إيجابي يتمثل في النشاط الإرادي الموجه إلى تحقيق جريمة يصدر من شخص ويتجه نحو القيام بعمل ينهي القانون عنه، كالإدلاء ببيانات كاذبة أو تزوير أو إخفاء معلومات صحيحة، أو بسلوك إجرامي سلبي يتمثل في امتناع الشخص عن فعل يفرضه عليه القانون الضريبي مثل الامتناع عن تقديم الاقرار أو الامتناع عن تقديم الدفاتر التجارية، أو سلوك إجرامي مركب مثل إخفاء بيانات كان يجب إعلانها بقصد الحصول على سماح أو تنزيل من مقدار الضريبة التي تفرض على المكلف.⁽¹⁵⁾

2- النتيجة: وهي التغير الذي يحدثه السلوك الاجرامي في العالم الخارجي فيحقق عدواناً ينال مصلحة أو حقاً أمر المشرع حمايته قانوناً، إذا فالنتيجة لها مدلولان: أحدهما مادي وهو التغير الناتج عن السلوك الاجرامي في العالم الخارجي، والآخر قانوني وهو ينال مصلحة أو حقاً يحميه القانون.⁽¹⁶⁾

وفي الجريمة الضريبية فالنتيجة وفقاً للمفهوم المادي للنتيجة الإجرامية لا يضيف شيئاً للجريمة الضريبية؛ لأن معظمها تتكون من سلوك سلبي، وعليه فهي لا تؤدي إلى تغيير في العالم الخارجي، أي لا تحدث إلا وضعاً سلبياً وهو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي، أما وفقاً للمفهوم القانوني فمعظم الجرائم تحققه لأنها من جرائم الضرر أو تكون نتائجها الحاق الضرر بالسياسة الاقتصادية للبلد عن طريق الضرر الذي يصيب المصلحة الضريبية مثل جرائم عدم أداء الضريبة.⁽¹⁷⁾

3- علاقة السببية: هي الصلة الرابطة بين كل من السلوك الاجرامي (الفعل) والنتيجة الاجرامية الضارة، وهي رابطة العلة بالمعلول بحيث تثبت بأن السلوك الاجرامي الواقع هو الذي أحدث النتيجة الاجرامية، وللسببية أهميتها لأنها تربط بين عناصر الركن المادي للجريمة.

وعلاقة السببية للركن المادي للجريمة الضريبية تتحقق عندما تكون النتيجة الاجرامية متحققة بمفهومها المادي، وبما أن معظم الجرائم الضريبية ذات مفهوم قانوني للنتيجة الاجرامية، فلا يشترط تحقق علاقة السببية بين السلوك والنتيجة الجرمية لقيام الجريمة الضريبية ومن الجدير بالملاحظة أن التشريعات الجزائية الضريبية ساوت بالتجريم والعقاب بين الجريمة التامة والشروع⁽¹⁸⁾، وعاقبت مرتكبها لمجرد البدء بالتنفيذ بالفعل، وإذا ما توافر القصد الجنائي لدى المكلف بالضريبة، على أساس أن الجرائم الضريبية تغلب عليها النتائج الخطرة غير المحددة.⁽¹⁹⁾

ثانيا: الركن المعنوي:

ويطلق عليه أيضا بالقصد الجرمي وقد نصت المادة (33) من قانون العقوبات العراقي النافذ على أنه: "القصد الجرمي هو توجيه الفاعلة ارادته لارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفا إلى النتيجة الجرمية التي وقعت أو أي نتيجة جرمية أخرى".

هناك نظريتان طرحهما الفقه الجنائي الغربي والعربي بخصوص تعريف القصد الجرمي: أولهما ما يطلق عليه الفقه الجنائي ومجموعة من التشريعات الجنائية بـ (القصد الجنائي / القصد العمد) على العلم فقط وعلى أساسه سميت بنظرية العلم، فالقصد الجرمي وفقا لوجهة نظر هذه المدرسة أراد الفعل وتصور النتيجة دون إرادتها، فالعلم بعناصر الجريمة مطلوب دون اشتراط ارادة النتيجة.

أما النظرية الثانية فتري أن العلم لوحده غير كاف إذ لا بد من وجود إرادة موجهة لذلك العلم نحو إرادة النتيجة كون العلم أمر نفسي ثابت ومعلوم وهو صفة مجردة عن الاجرام فلا يمكن للمشرع تجريم العلم لوحده، لأنه صفة مجردة الأمر الذي يجعله بحاجة إلى ارادة حرة مختارة توجهه الوجهة الجرمية نحو ارتكاب الجريمة وإتيان عناصرها مع إرادة النتائج المترتبة عليها أو قبولها على أقل تقدير وهي هنا الإرادة إذ تكون متغيرة وغير ثابتة بحكم العوامل والمؤثرات المختلفة، فالقصد وفقا لهذه النظرية هي إرادة الفعل وإرادة النتيجة أو على أقل تقدير قبولها وتكون هنا أمام صورتين: القصد الجرمي المباشر والقصد الاحتمالي. فهذا الركن من الجريمة يركز بشكل أساسي على الارادة الائمة للمجرم بعد افتراض توافر الاهلية الجزائية فيه⁽²⁰⁾. وقد أخذ المشرع العراقي بالنظريتين معا العلم والإرادة وهذا واضحا من نص المادة (33) أعلاه.

وهذا هو ركن المسؤولية الجزائية، إذ يشترط لتحقيقه ما يلي:⁽²¹⁾

1- الإدراك (التمييز): أي قدرة الإنسان على فهم ماهية افعاله وتقدير النتائج المترتبة عليه.

2- الإرادة (التمييز): أي قدرة الإنسان على توجيه نفسه إلى عمل معين أو الامتناع عنه.

وللركن المعنوي صورتان رئيسيتان هما:

1) الخطأ العمدي: ويتمثل بالقصد الجنائي وقد عرفته المادة (1/33) من قانون العقوبات العراقي

النافذ بأنه: (توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفا إلى تحقيق النتيجة

الجريمة التي وقعت أو أية جريمة أخرى).

2) الخطأ غير العمدى: فقد عرفته المادة (35) من قانون العقوبات العراقي النافذ بقولها (تكون الجريمة غير عمدية إذا وقعت النتيجة الاجرامية بسبب خطأ الفاعل سواء كان هذا الخطأ اهمالا أو رعونة أو عدم انتباه أو عدم احتياط أو عدم مراعاة القوانين والأنظمة والأوامر).

وفي الجرائم الضريبية فالركن المعنوي يتمثل بالقصد العام: وهو علم المكلف بالضريبة بأن فعله يجرمه القانون الضريبي، وما قد يسفر عنه من نتيجة أو اتجاه ارادته إلى هذا الفعل وإلى تحقيق النتيجة الجرمية. وقصد خاص: وهو التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها. وذهب البعض إلى عدم اشتراط القصد الخاص في الجرائم الضريبية سواء كانت سلبية أم ايجابية، بل يكفي لقيام الركن المعنوي فيها تحقق القصد العام، أي مجرد وقوع الفعل عن علم واردة. (22)

وبخصوص موقف تشريعات الضرائب المباشرة، اشترطت توافر الركن المعنوي لتوقيع الجزاءات الضريبية، فبخصوص الجرائم العمدية في تشريعات الضرائب المباشرة في العراق، نجدها أخذت تارة بالقصد العام، وتارة أخرى بالقصد الخاص، وهذا ما بينته الفقرة (1) من المادة (57) من قانون ضريبة الدخل النافذ بعبارة (قاصداً بذلك الحصول على سماح أو تنزيل)⁽²³⁾ فكلمة (قاصداً) تعني أن المكلف لا يعاقب على اعداد بيانات أو تزويرها بدون أن توفر لديه نية القصد الخاص، أما الفقرة (٢) من المادة نفسها، فعاقبت المكلف بمجرد قيامه بالتزوير دون أن تشترط نية خاصة لديه وهي التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

المبحث الثاني

الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

على الصعيد الفقهي هناك خلاف حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، من حيث هل إن هذه الجرائم تخضع لقواعد جنائية خاصة أم يطبق عليها قواعد قانون العقوبات العام، أم هي ذات طبيعة إدارية تختلف عن الجرائم وفق قانون العقوبات العام ولا تتمتع بطبيعة خاصة، خاصة وأن فقهاء المالية العامة ينادون باستقلال القانون الضريبي إذ أخذ بطابع التطور العلمي للعصر الحديث، أما فقهاء القانون الجنائي يطلقون عليه بالقانون الجنائي الضريبي والذي من خلاله تهدف الدولة الدائنة بالضريبة إلى تحقيق المصلحة العامة وهي تملك الوسائل المختلفة في اتخاذ الإجراءات الهادفة إلى ربط الضريبة وتقديرها وتحصيلها وتمسك بزمam السلطة في يدها الأمر الذي يمكنها من فرض العقوبات على من يمتنع عن أداء واجباته الضريبية.

وعليه سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين نبين في المطلب الأول الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية، أما المطلب الثاني فنبين فيه الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية.

المطلب الأول

الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية

يرى جانب من الفقه بأن الجريمة الضريبية تتميز بطابع إداري تختلف عن الطابع الجنائي، وذلك من حيث هدف كل منهما، كما أن القواعد التي تنظم العلاقة بين المواطنين تختلف تماما عن تلك التي تنظم العلاقة بين الدول والاشخاص كما هو الحال في العلاقة التي ينشئها القانون الضريبي، فمن حيث الهدف هناك اختلاف كبير في هدف قانون العقوبات عن هدف النصوص الجزائية في القوانين الضريبية، فقانون العقوبات يهدف إلى حماية المجتمع بدون استثناء فيعاقب كل شخص يعتدي على آخر سواء كان الاعتداء على ماله أو شرفه أو جسمه والمجرم وفق قانون العقوبات هو كل من يخالف قواعده ولا يحترم شخصية الغير أو أمواله، ويفرض على من يخالف أحكامه جزاء جنائي وهو بمثابة رد فعل عادل للمجتمع، يفرض على كل شخص يخالف أحكامه ويعكر أمن المجتمع، وهذا الجزاء يجب أن يحتوي على ألم يمس الجاني بسبب مخالفته لأحكام هذا القانون حتى يتم ردع وزجر الآخرين، وهذا لا يمكن تصوره إلا في العقوبات السالبة للحرية والعقوبات المالية.⁽²⁴⁾

أما القانون الضريبي فيهدف إلى تحصيل الضريبة وهو في هذه الحالة ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والمكلف (الممول) فقط وإن مخالفة الممول للقانون الضريبي تشكل مخالفة لأوامر إدارية صادرة من الجهة الضريبية، وبالتالي فالعقاب في مثل هذه الحالة يجب أن يكون بيد السلطة الإدارية مصدرة القرار بخصوص الضريبة، وحسب أنصار هذا الاتجاه فإن طبيعة الجريمة الضريبية ما هي إلا ذات طبيعة إدارية⁽²⁵⁾، بالإضافة إلى أنه لا مجال لتشبيه الغش الضريبي بجرائم الأموال الأخرى لأن الضرائب التي تحصلها الإدارة ما هي إلا أموالا تدخل في الذمة المالية للدولة، ومظهرها لسيادة الدولة، وعليه فالضريبة تدخل في إيرادات الدول باعتبارها شخصا عاما ولا تدخل ضمن إيرادات الدولة باعتبارها شخص معنوي من أشخاص القانون الخاص. وبالتالي لا يجوز تشبيه الجريمة الضريبية بجرائم الاعتداء على أموال الأشخاص واخضاعهم لنظام جنائي واحد.⁽²⁶⁾

ونرى أن التسليم بهذا الرأي يعني اخراج العديد من الأفعال الجرمية التي تمس الإدارة من نطاق القانون الجنائي وعدها مخالفات إدارية، وبالتالي اعدام دور قانون العقوبات الخاص، كما أن تسميتها بالمخالفة فيه مجانية للصحة، فقد تكون الجريمة الضريبية في بعض الأحيان جنائية أو جنحة، فهي ليست دائماً مخالفة.

ومن حيث القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين الأشخاص فحسب هذا الاتجاه هي تختلف عن القواعد القانونية الأخرى التي تنظم العلاقة ما بين الدولة والأشخاص إذ أن العلاقة بين المواطنين تحكمها الإرادة وتقوم على أساس المساواة القانونية ولا يجوز التمييز بين مواطن وآخر، أما فيما يتعلق بالعلاقة بين الدولة والأشخاص فإنها لا تكون كذلك وإنما تقوم على أساس تمتع الدولة بحق امتياز وعنصر القهر، وبالتالي فإن جميع الأشخاص يخضعون للقانون ويمثلون لأحكامه سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً. وبما أن القانون الضريبي يقوم على أساس التعامل أو ينظم علاقة ما بين الأفراد والدولة فهو يقوم على عنصر القهر وفي هذه الحالة _حسب رأي هذا الاتجاه_ هناك اختلاف في القيمة القانونية المتعلقة بالنصوص المطبقة في هذا المجال وهي تختلف عن القيمة القانونية للنصوص المطبقة في العلاقات الأخرى (أي العلاقات بين المواطنين فقط)، ولا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجريمة الجنائية⁽²⁷⁾، كما أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تتمتع بها النصوص الجنائية وأن الجريمة الضريبية لا تعتبر جريمة جنائية، وإنما هي جريمة إدارية تحتاج إلى قانون عقوبات خاص بها وهو قانون العقوبات الإداري، ويجب أن يتمتع هذا القانون بالاستقلال الخاص عن بقية القوانين العقابية إذ يعتمد على الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، وله مبادئ عامة تختلف عن مبادئ قانون العقوبات.⁽²⁸⁾

المطلب الثاني

الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية

يرى جانب آخر من الفقه أن الجريمة الضريبية هي ذات طبيعة جنائية كبقية الجرائم وليست إدارية، استناداً إلى أن هدف المشرع عند تجريمه المخالفة المكلف التزامه في تسديد ما بذمته من ضريبة هو نفس الهدف الذي يقصده المشرع في تجريم السلوك المخالف للقانون (الفعل المجرم)، أي أن كلاهما يهدف إلى حماية المصلحة العامة وهذا هو مبدأ عام، إذ أن المشرع عند قيامه بتشريع معين وتجريم فعل فإنه يجب أن يهدف إلى شيء معين، فمن غير الممكن أن يجرم فعل أو يعاقب

شخص من دون هدف؛ لأن ذلك غير معقول في التشريع⁽²⁹⁾. وعليه فهناك تشابه إلى حد ما بين هدف كل من القانون الضريبي وقانون العقوبات من حيث استخدامها لعقوبات متشابهة والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة، وكذلك يرى هذا الاتجاه أيضا بأن الأركان العامة للجريمة هي ذاتها تطبق على أركان الجريمة الضريبية بالإضافة إلى المبدأ العام الذي يستند إليه المشرع في القوانين الضريبية، إذ لا تفرض الضرائب ولا يعني منها الا بقانون⁽³⁰⁾ وهو يمثل الركن الشرعي للجرائم العادية؛ لأنه لا يتصور وجود جريمة ولا عقوبة إلا بنص. أما ما يخص تفسير النصوص فلو لجأنا إلى قانون العقوبات فإننا سوف نجد أنه على القاضي تطبيق النص إذ لا اجتهاد في مورده، إلا اذا استلزم الأمر أن يستجلي القاضي قصد المشرع في بعض الحالات لمعرفة الهدف من التشريع، وذلك من خلال الرجوع إلى الأعمال التحضيرية وغيره من الطرق التي من خلالها يتم الكشف عن نية المشرع والغاية من التشريع في وقتها وعلى القاضي ألا يتوسع في التفسير لكي لا يخلق لنا جرائم وعقوبات جديدة⁽³¹⁾، كما أن نطاق سريان كل من قانون العقوبات وقانون الضريبة كلاهما يخضعان لمبدأ سريان من حيث الزمان والمكان ففيما يخص الأولى (الزمان)، فإن النظرية العامة لقانون العقوبات بينت تلك إذ أن كل ما يتعلق من أحكام فيه تسري على تشريعات الضريبة فيما يخص مبدأ عدم الرجعية والأصلح للمتهم هذا من الجانب الأول.

أما الجانب الثاني وهو نطاق سريانه من حيث المكان فإن كلا القانونين بحاجة ماسة إلى اتباع هذه القاعدة، وكما هو ثابت فإن الدولة تتمتع بسيادة كاملة على اقليمها ولا يتخطى ذلك حدودها فيما يخص فرض القانون وتطبيقه ومعاقبة مخالفه وأجاز أن يتجاوز الحدود في بعض الاحوال استثناء من الأصل على بعض الجرائم التي تقع في الخارج أو المساهمة في جرائم وقعت داخل البلاد وأن الهدف من ذلك هو تحقيق هدف واحد وبالتالي فإن كلا القاعدتين من حيث نطاق السريان تطبق على كلا القانونين⁽³²⁾.

ومثلما يتصور الشروع في الجرائم العامة كذلك في الجرائم الضريبية، إضافة إلى المساهمة في الجريمة (المشاركة) العامة فبالإمكان تصور ذلك أيضا في الجرائم الضريبية. وبخصوص العقوبة فإن الجريمة الضريبية لا تختلف طبيعة عقوبتها عن الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات إذ بالإمكان اعتماد ذات العقوبة إضافة إلى ذلك يجوز للقاضي في الجريمة الضريبية الأمر بوقف تنفيذ العقوبة أو عدم مسؤولية الشخص مرتكب الجريمة الضريبية، كقيام شخص بارتكاب جريمة ضريبية

تحت الضغط أو التهديد أو القوة القاهرة (حالة الضرورة) والجنون أو ما إلى ذلك من أسباب عامة في العقل تنفي معها المسؤولية بالنسبة لمرتكب الجريمة الضريبية.

وحسب رأي هذا الاتجاه فالجريمة الضريبية هي من الجرائم المالية، والجريمة المالية بوجه عام هي بمثابة اعتداء على حق مالي للغير كالسرقة وخيانة الأمانة والاختلاس التي هي من قبل الجرائم المالية فكلاهما يعد اعتداء على حق مالي، يكون في الجرائم الضريبية اعتداء على حق الدولة والتي بدورها تتحمل النفقات العامة وتسير المرافق العامة، وأما الجرائم المالية الأخرى فهي اعتداء على الأفراد كالسرقة وخيانة الأمانة والاختلاس، وأن الاعتماد على هذا النهج يتطلب المساواة في المعاملة بين المجرم الذي يرتكب الجريمة العادية الواقعة على الأشخاص أو بمعنى أدق على أموال الأشخاص والمجرم الذي يرتكب الجريمة الضريبية وهو يعتدي على الأموال العامة، ونقصد هنا بالمساواة في المعاملة من ناحية العقاب والمسؤولية وغيرها.

فالمكلف حين يرتكب الجريمة الضريبية فإنه سوف يسعى إلى استخدام وسائل الغش والخداع محاولاً تضليل الإدارة وإبعادها عن التقدير الصحيح للضريبة المفروضة عليه، وهنا يهدف إلى تخليص أمواله من الانتقاص أي من الضريبة المرتفعة المستحقة عليه وهو هنا حاله حال مرتكب جريمة الاحتيال وهي من جرائم الأموال.⁽³³⁾

ونحن نرى أن هذا الرأي منتقد، إذ أن المصلحة المعتبرة في جرائم الأموال هي حماية أموال الأشخاص، بينما في الجرائم الضريبية فالمصلحة المعتبرة في التجريم هي حماية خزينة الدولة، والدولة شخصاً معنوياً عاماً ليست من أشخاص القانون الخاص، فلا يمكن في هذه الحالة تشبيه الجريمة الضريبية بجرائم السرقة مثلاً، إذ أن السرقة تمس المال الخاص بينما الجريمة الضريبية تمس المال العام؛ لذلك فالنظام القانوني لجرائم الأموال يختلف عن النظام القانوني للجريمة الضريبية. وعليه فالجريمة الضريبية هي جريمة جنائية لكن ذات طابع خاص للأسباب الآتية:

1- إن النص على هذه الجرائم يكون في تشريعات مختلفة خاصة بالضرائب، لكن في الأحوال التي يسكت عنها المشرع بالإمكان الرجوع إلى قانون العقوبات، فلا يتمتع التشريع الضريبي باستقلال تام عن القانون الجنائي.

2- فيما يتعلق بالعقوبة فهي ذات طبيعة مزدوجة، تجمع بين التعويض المالي والعقوبة الجنائية.

3- إن المصلحة المقررة لها هي حماية خزينة الدولة.

4- الجهات التي يعهد إليها بنظر الدعوى في بعض الأحيان تكون جهات غير قضائية.

5- للجرائم الضريبية نظام خاص يختلف عن النظام المقرر للجرائم الجنائية الأخرى.

الخاتمة:

بعد استكمال دراسة بحثنا الموسوم بـ "الجرائم الضريبية"، توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات والمقترحات نوجزها فيما يأتي:

أولاً - الاستنتاجات:

1- تشكل الضريبة موردا مهما من إيرادات الدولة؛ لذا فإن أي اعتداء على هذا الإيراد من شأنه حرمان خزينة الدولة من جزء من الإيرادات.

2- تعد الجريمة الضريبية كل فعل سلبي كان أم ايجابيا يشكل اعتداء على مصلحة الضريبة ويقرر المشرع له جزاء.

3- معظم الجرائم الضريبية من نوع الجرح والمخالفات فقط.

4- محل الجريمة الضريبية هو عدم دين الضريبة بشكل كلي أو جزئي.

5- دائما يلجأ المكلف الى استخدام الغش والخداع عند ارتكاب الجريمة الضريبية؛ لتضليل الادارة وإبعادها عن التقدير الصحيح للضريبة المفروضة عليه.

6- هناك خلاف فقهي حول الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية، فجانبا من الفقه يضيف عليها الطبيعة الإدارية وجانب آخر يذهب بالطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية.

7- يختلف النظام القانوني للجريمة الضريبية عن النظام القانوني لجرائم الاموال.

ثانياً - المقترحات:

1) ضرورة استقلال القانون الضريبي عن القانون الجنائي؛ وذلك لاختلاف هدف كل من القانونيين، اذ يهدف قانون الضريبة الى تعميم فرض الضريبة ع الجميع؛ لكي يساهم كل فرد و بحسب الامكان في تغذية موارد الدولة.

2) نقترح ضرورة تشريع قانون اجرائي للجرائم الضريبية والمحاكمة عليه؛ لان الجريمة الضريبية تمتاز بطبيعة خاصة فهي مفترضة بالمكلف بحكم القانون وان لم يقصد من خلالها تحقيق غاية جرمية.

(3) نأمل من المشرع العراقي ان يتشدد في تحديد صور الجرائم الضريبية ؛ لان ذلك سيسهم في وقاية الخزينة العامة للدولة وعدم ترك المجال للمكلف من هدر الاموال الضريبية دون رادع ، كما سيقطع الطريق امام اي اجتهاد في استحداث جرائم ضريبية لم ينص عليها القانون وتكييفها وفق النصوص القانونية الموجودة.

الهوامش

- (1) محمد ابراهيم خضير، الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية، العدد 49، الجزء 2، ص365.
- (2) د. رائد ناجي، المالية العامة، العاتك للكتاب، دون ذكر مكان وسنة الطباعة، ص74.
- (3) ينظر: في المادة (8/1) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982
- (4) المصلحة الضريبية: هي كل عبء ضريبي يحميه جزاء جنائي.
- (5) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية القانون، 2000، ص14.
- (6) محمد ابراهيم خضير، مرجع سابق، ص365.
- (7) الوعاء الضريبي هو المادة التي تفرض عليها الضريبة، وهو يختلف عن مصدر دفع الضريبة، فالوعاء هو المحل الذي تفرض عليه الضريبة أما مصدر دفع الضريبة فهو المال الذي تدفع منه الضريبة بغض النظر عن المادة الخاضعة لها، رائد ناجي، مرجع سابق، ص88.
- (8) احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص36.
- (9) د. حسن عواضه، المالية العامة ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٠ ، ص٤٦٠.
- (10) وهذا ما سار عليه قانون الضريبة الموحدة في مصر وتشريعات الضرائب المباشرة في الاردن وغيرها من الدول.
- (11) البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1972، ص38.
- (12) د. علي حسين الخلف، د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون ذكر المطبعة، بيروت، 2015، ص138.
- (13) المادة (28) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (111) لسنة 1969، المنشور في الوقائع العراقية بتاريخ 1969/1/1،
- (14) احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص بالجرائم الضريبية والنقدية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1960، ص105.
- (15) فخري الحديثي، قانون العقوبات (الجرائم الاقتصادية)، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1987، ص136.
- (16) د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، دار النهضة العربية، القاهرة، دون ذكر سنة الطباعة، ص60.
- (17) د. محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن (الأحكام العامة والإجراءات الجزائية)، ج2، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1979، ص104-105.

- (18) ينظر: المادة (30) من قانون العقوبات العراقي النافذ.
- (19) رفل حسن حامد، جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2003، ص50.
- (20) محمد ابراهيم خضير، مرجع سابق، ص366.
- (21) د. علي حسين الخلف، د. سلطان الشاوي، مرجع سابق، ص336.
- (22) حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الاسكندرية، 1963، ص154-155.
- (23) قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982، المنشور في الوقائع العراقية بتاريخ 1982/11/22.
- (24) د. عبد المولى محمد مرسي، الوسيط في النظام الضريبي المصري، شركة ناس، للطباعة، القاهرة، 2015، ص35.
- (25) د. عبد المنعم محمد داود، المالية العامة، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1990، ص105-106.
- (26) د. عبد المولى محمد مرسي، مرجع سابق، ص35.
- (27) محمد ابراهيم خضير عباس، مرجع سابق، ص372.
- (28) د. عبد المولى محمد مرسي، مرجع سابق، ص36.
- (29) محمد ابراهيم خضير عباس، مرجع سابق، ص373.
- (30) المادة (28) من دستور العراق النافذ لعام 2005.
- (31) د. علي حسين الخلف، د. سلطان الشاوي، مرجع سابق، ص43.
- (32) محمد ابراهيم خضير عباس، مرجع سابق، ص374.
- (33) د. عبد المنعم محمد داود، مرجع سابق، ص108.

المصادر والمراجع:

أولاً- الكتب:

- 1- احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 2- البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1972.
- 3- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الاسكندرية، 1963.
- 4- د. حسن عواضه، المالية العامة ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٠.
- 5- د. رائد ناجي، المالية العامة، العاتك للكتاب، دون ذكر مكان وسنة الطباعة.

6- د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، دار النهضة العربية، القاهرة، دون ذكر سنة الطباعة.

7- د. عبد المنعم محمد داود، المالية العامة، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1990.

8- د. عبد المولى محمد مرسي، الوسيط في النظام الضريبي المصري، شركة ناس، للطباعة، القاهرة، 2015.

9- د. علي حسين الخلف، د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون ذكر المطبعة، بيروت، 2015.

10- د. محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن (الأحكام العامة والإجراءات الجزائية)، ج2، مطبعة جامعة القاهرة، القاهرة، 1979.

11- فخري الحديثي، قانون العقوبات (الجرائم الاقتصادية)، مطبعة التعليم العالي، بغداد، 1987.
ثانيا - الرسائل والاطاريح:

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

2- رفل حسن حامد، جزاءات اخلال المكلف بالتزاماته بالضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل، 2003.

ثالثا - البحوث

1- محمد ابراهيم خضير، الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية، بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية، العدد 49، الجزء 2.

رابعا - الدساتير والقوانين :

1- قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (111) لسنة 1969.

2- قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982.

3- دستور العراق النافذ لعام 2005.

sources and references

First - Books:

1- Ahmed Fathi Sorour, Tax Crimes, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, 1990.

- 2- Al-Bashri Al-Shorbaji, Tax and Fee Crimes, Egyptian Universities House, Alexandria, 1972.
- 3- Hassan Sadiq Al-Marsafawi, Criminalization in Tax Legislation, Dar Al-Maaref, Alexandria, 1963.
- 4- Dr. Hassan Awada, Public Finance, a comparative study, Dar Al-Nahda Al-Arabi, Beirut, 1980.
- 5- Dr. Raed Naji, Public Finance, Al-Atak Book, without mentioning the place and year of printing.
- 6- Dr. Ramses Behnam, The General Theory of Criminal Law, Dar Al Nahda Al Arabiya, Cairo, without mentioning the year of publication.
- 7- Dr. Abdel Moneim Mohamed Dawoud, Public Finance, Ma'anshaat Al Maaref, Alexandria, 1990.
- 8- Dr. Abdel Mawla Mohamed Morsi, The Mediator in the Egyptian Tax System, Nass Printing Company, Cairo, 2015.
- 9- Dr. Ali Hussein Al-Khalaf, Dr. Sultan Al-Shawi, General Principles of the Penal Code, without mentioning the printing press, Beirut, 2015.
- 10- Dr. Mahmoud Mustafa, Economic Crimes in Comparative Law (General Provisions and Criminal Procedures), Part 2, Cairo University Press, Cairo, 1979.
- 11- Fakhri Al-Hadithi, Penal Code (Economic Crimes), Higher Education Press, Baghdad, 1987.

Second - Theses and dissertations:

- 1- Talib Nour Al-Sharaa, Tax Crime, PhD thesis, University of Baghdad, College of Law, 2000.
- 2- Rafal Hassan Hamed, Penalties for the taxpayer's breach of his direct tax obligations (comparative study), Master's thesis, College of Law, University of Mosul, 2003.

Third: Research

- 1- Muhammad Ibrahim Khudair, The Legal Nature of Tax Crimes, research published in the Iraqi University Journal, No. 49, Part 2.

Fourth - Constitutions and laws:

- 1- The effective Iraqi Penal Code No. (111) of 1969.
- 2- Effective Iraqi Income Tax Law No. (113) of 1982.
- 3- The Iraqi Constitution in force of 2005.