

معالجة مشكلة التهرب الضريبي في التشريع العراقي واللبناني (دراسة مقارنة)

م.م. حسين حزام بدر
الجامعة المستنصرية / كلية العلوم

مستخلص البحث:

إنّ من المشاكل الخطيرة التي انتشرت في جميع الدول هي التهرب الضريبي خصوصاً في الدول النامية، وتسعى جميع الدول ومنها العراق ولبنان للحد من هذه الظاهرة ومكافحتها بشتى الوسائل من خلال رصدتها ومعرفة أسبابها وأشكالها والآثار السلبية المترتبة عليها، إذا ان وجود هذه المشكلة يترتب عليه نقص حاد وكبير في الحصيلة الضريبية، وذلك من شأنه ان يضعف قدرة الحكومة المالية على تمويل التزاماتها المالية ان الحد من التهرب الضريبي يعمل على زيادة الإيرادات الضريبية وبالتالي ينعكس إيجاباً قدرة الحكومة على القيام بواجباتها وبالذات التنمية الاقتصادية، ويضر بالعدالة الضريبية ويدفع بالمواطنين الى السخط على حكوماتهم .

الكلمات المفتاحية : التهرب الضريبي ، التشريع العراقي ، التشريع اللبناني

المقدمة: Introduction

إنّ مشكلة التهرب الضريبي، هي من المشاكل الخطيرة، التي لا تقتصر على بلد دون آخر، فهي منتشرة في البلاد المتقدّمة، كما في البلاد النامية وعليه، فإنّ مسألة مكافحة هذه المشكلة هي من المسائل العامة، التي تهم جميع الدول في العالم . وإذا كانت وسائل مكافحة التهرب الضريبي تختلف من دولة إلى أخرى، تبعاً لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والنفسية، واختلاف الأسباب المؤدية لهذه الظاهرة في كل من تلك الدول؛ فهناك بعض الوسائل العامة التي تصلح لغالبية الدول في مكافحة التهرب من جميع جوانبه. وأياً كانت الوسيلة التي ستقرّها الدولة، فالمهم أن تكون النتيجة هي خفض نسبة التهرب الضريبي إلى أقل حدّ ممكن. فضلاً عما يجب أن تؤدّي إليه سياسة المكافحة في النهاية، من تنمية الوعي الضريبي. ومكافحة التهرب الضريبي، ليست بالأمر اليسير أو السهل، فهي معركة بين الدولة والمتهربين تأخذ اتجاهين: أحدهما يهدف للقضاء على التهرب محلياً، أي داخل حدود الدولة، والآخر يكون خارجياً أي خارج تلك الحدود، وبعيداً عن سيادة الدولة وسلطانها. وبما أنّ الدولة التي يلحق بها ضرر من جراء التهرب، لا تستطيع اللحاق بالمتهربين ومتابعة تصرفاتهم إلى بلدان أخرى؛ لذلك عمدت الدول إلى عقد اتفاقيات ضريبية بينها بقصد مكافحة التهرب والمتهربين.

أهمية البحث research importance

يأخذ هذا البحث أهميته من كونه يتصدى لمشكلة مهمة ومؤثرة على المستوى الاقتصادي والسياسي والاجتماعي والأخلاقي على مستوى الدولة والمجتمع. ولاشك أيضاً أن الضريبة تجد أهميتها باعتبارها داخلة في سياسة المشرع الضريبي، فهذه السياسة تؤدي دورها في جلب المال إلى خزينة الدولة،

بعد ذلك ظهرت الدولة بتوجيهها ضمن النفقات المرصودة لمرافقها العامة. فمعلوم أن الدولة شخص اعتباري أهم ما فيه حسن سير واضطراد عمل المرافق العامة على وجه منتظم، وهذا يستلزم إيجاد النفقات من أجل تسيير المرافق العامة وتجسيد مظاهر السيادة في الدولة.

هدف البحث Research goal

يهدف البحث الى بيان أسباب وأساليب تهرب المكلفين من دفع الضريبة المستحقة عليهم سواء كانت بالطرق المشروعة او غير المشروعة مع بيان الأساليب المقترحة لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي والقضاء عليه. والهدف من فرض العقوبات اللازمة هو ردع المكلف عن مواصلة القيام بعملية التهرب وإيقاف إضراره بالمجتمع والدولة. ولا تقف محاولات التهرب من الضريبة، والتصرفات المنبثقة عنها، عند حدود إقليم الدولة صاحبة العلاقة؛ بل قد تتعداها إلى أقاليم دول أخرى، يرتبط المكلف بها برابطة التعامل أو الإقامة. وتستهدف محاولة التهرب على الصعيد الدولي، إخفاء بعض عناصر التكليف، وإغراقها في حسابات ومعاملات متداخلة، بين بلدين، أو أكثر، وقد تستهدف أيضاً تهريب أموال المكلف، القابلة للحجز من قبل جباه الضرائب بنقلها إلى بلد آخر.

مشكلة البحث Research problem

تعاني الهيئة العامة للضرائب من مشكلة عدم دفع الضرائب جزئياً أو كلياً التي يدين بها مكلف الضريبة من خلال استخدام الأساليب غير القانونية، بسبب وجود العوامل المساعدة والثغرات في قانون ضريبة. تبقى مشكلة التهرب الضريبي الدولي وسبل مكافحته من المشاكل التي تؤثر على فاعلية أي نظام ضريبي مهما بلغ من تقدم التكنولوجيا فيه، ووعي المجتمع لأهمية الضريبة ومساهمتها في بناء الدول المتحضرة وتحقيق الرفاهية العامة لمواطنيها وبسبب الازمات الاقتصادية او السياسية احياناً أخرى؛ كذلك بسبب سلوكيات موظفي الإدارة الضريبية والسياسيين او التشريعات المنقوصة وغيرها كثير. وكذلك تتمثل إشكالية الدراسة بان هناك تهرب ضريبي مستمر ومتنامي في دولنا كالعراق ولبنان ما مدى فاعلية النظام القانوني في هذه الدول.

المحور الأول: مفهوم للتهرب الضريبي وأنواعه

The theoretical framework for tax evasion its types and causes

مع تحول مفهوم الدولة الحديث إلى دولة تدخلية، تغير مفهوم الضريبة، وذلك بسبب بروز أهداف جديدة للضريبة، لم تكن موجودة، مثل: الأهداف الاجتماعية، والاقتصادية، والتربوية، فعلى سبيل المثال: برزت الضريبة التصاعدية للحد من التفاوت الاجتماعي، وإعادة توزيع المداخيل. كما أصبح بإمكان الضريبة أن تؤمن للدولة رؤوس أموال إضافية، تسمح لها بإعادة توظيفها بالشكل الذي يحقق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية التي لا يمكن أن يحققها الأفراد.

أولاً- مفهوم التهرب الضريبي The concept of tax evasion

التهرب لغةً؛ هو اصطلاح اقتصادي: يقصد به التحايل عبر إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين؛ ولهذا يعتبر التهرب الضريبي: اعتداء على الحقوق العامة".

أما التهريب فهو إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد. والفعل منه (هَرَبَ): أي جعله يهرب الأشياء الممنوعة، و(المهرب) هو من يقوم بعملية التهريب¹.

لم تلجأ التشريعات الضريبية المعاصرة إلى وضع تعريف دقيق لمعنى التهريب الضريبي، وإنما اكتفت بتجريمه والمعاقبة عليه، تاركة مهمة تحديد وجود التهريب الضريبي أو عدمه إلى السلطة التنفيذية².

ولعل أبرز ما قاله أحد علماء المالية العامة التقليديين ومنهم Gasont (jeze) في تعريف الضريبة؛ هي مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجب عليه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية دون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية، ولقد رأى (Duverger) وهو من أبرز علماء المال المحدثين انه "مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لأجل تغطية النفقات العامة او تدخل الدولة"³.

أما التهريب الضريبي، فهو ذو مفهوم اقتصادي ويكون أوسع نطاقاً، إذ ينضوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة، أيّاً كان نوعها، (كلياً أو جزئياً) وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أو غير مشروعة، ومن ثم يدخل في إطارها ظاهرة التهريب الضريبي يقصد به، السلوك الذي يتخذه المكلف بهدف التخلص من الضريبة بصورة كلية أو جزئية⁴.

أما بالنسبة للمشرع العراقي، فإنه تبنى الاتجاه الغالب وأحجم في قانون ضريبة الدخل (رقم 113 لسنة 1982 المعدل) عن وضع تعريف للتهريب الضريبي يحدد معناه ومفهومه القانوني، حيث اكتفى بذكر بعض صور التهريب الضريبي ووضع الجزاءات المختلفة على كل من يرتكب مثل هذا السلوك الإجرامي المتمثل بالتهريب الضريبي⁵.

ثانياً: أنواع التهريب الضريبي Types of tax evasion

1- التهريب الداخلي والتهريب الخارجي

Internal evasion and external evasion

يستخدم دافعوا الضرائب وسائل احتيالية لتجنب دفع الضرائب داخل الحدود الوطنية. يُعتبر هذا النوع من أنواع التهريب الأكثر شيوعاً لأن جميع البلدان تعاني من هذا التهريب، بغض النظر عن درجة التقدم أو التخلف. و يقسم على النحو الآتي :-

1 - شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهريب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982)، رسالة لنيل الماجستير في القانون العام، كلية القانون جامعة بابل، 2003

2 - د. خالد الخطيب، التهريب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد 2، 2000، ص160.

3 - ينظر د. احمد سامي منقاره، المفاهيم التقليدية والحديثة في الأموال العمومية والموازنة العامة، ط 2 لسنة 2014 ص 92.

4 - انظر د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص9.

5 - يراجع في ذلك: المواد (56-59) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم 113 لسنة 1982 (الجرائم والعقوبات).

أ- **التهرب الداخلي:** هو الذي يقع على إقليم الدولة، وهو أكثر أنواع التهرب الضريبي انتشاراً في معظم دول العالم⁶. ويقصد به: استعمال المكلف أساليب احتيالية للتهرب من دفع الضريبة على أن يكون هذا التهرب داخل الدولة - وهو من أكثر أنواع التهرب شيوعاً - حيث تعاني منه جميع الدول، مهما اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها. وأمثلة هذا النوع من التهرب عديدة ومنها: زيادة النفقات باستخدام سندات وهمية مما يقلل من الدخل الخاضع للضريبة، وإن هذا النوع من التهرب غالباً ما يقع على أجزاء طفيفة من المبالغ المستحقة للخزانة العامة لكل ممول وإن كان مجموعها يمثل قدراً لا يستهان به بالنسبة إلى إيرادات الدولة. كما أنه في التجارة تزداد نسبة التهرب في حين تقل في الصناعة، لأن العمليات الصناعية تمر بعدة مراحل فتظل واقعة تحت عين الرقابة. وكذلك يزداد التهرب في المنشآت الصغيرة ويقل في المنشآت الكبيرة، وذلك لكونها تمسك دفاتر حسابية منتظمة عكس الأولى⁷.

ب - **التهرب الخارجي:** إن من أشكال التهرب الضريبي انه تهرب عابر للحدود أي خارج سيادة الدول الفارضة للضريبة. الا اننا عند الرجوع الى اهم أسباب التهرب، نجد انها بسبب القيود القاسية التي فرضتها السياسة الدولية وفي حالة ارادت الدول استحصال تلك الضرائب لابد لها من اتباع سياسة تعاونية فيما بينها من اجل السيطرة على التجارة الدولية ، ووضع اتفاقيات فيما بينها لتسهيل جباية الضرائب ، ووضع المعلومات حول التجارة الدولية لكل الأعضاء المشاركين في الاتفاقات ، والمشرع العام عليها هي الأمم المتحدة ومن تلك الاتفاقات نذكر منها :

- الاتفاقية المصرية المبرمة سنة 1997 بينها وبين دولة ماليزيا اضافة إلى ذلك التعاون مع المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وتهدف هذه الاتفاقيات إلى تعزيز التعاون بين السلطات الضريبية في الدول المتعاقدة من أجل تبادل المعلومات والمساعدة في تحصيل الضرائب التي تفرضها الدولة على دافعي الضرائب المعينين، وذلك ضمن الشريعة الدولية لقواعد سلوك الموظفين العموميين، والاتفاقيات ذات الصلة والمحافل الإقليمية والدولية. وبعد إعلان فيينا وضعت منظمة الأمم المتحدة صكاً قانونياً دولياً فعالاً لمكافحة الفساد⁸. أن هذه الاتفاقيات الدولية تسمح للدول المتعاقدة بطلب معلومات وبيانات عن بعض أوجه النشاط الخاصة بالمكلفين، وهو ما يؤدي إلى إفشاء أسرارهم المتعلقة بنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني، وهذا الأمر يؤدي إلى الإضرار بالاقتصاد القومي للدولة. وبناء على ذلك ترفض الكثير من

6 - ينظر - د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2005، ص 26

7 - قاسم محمد عبد الله - م. نجم عبد عليوي، التهرب الضريبي في العراق: الأسباب وسبل المعالجة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية، المجلد 13، العدد 3، 2011 ص 171

8 - إلياس أبو جودة، دور المجتمع الدولي في مكافحة الجريمة المنظمة، مجلة الدفاع الوطني اللبناني، ال عدد 87، كانون الثاني 2014، ص 20-21.

الدول الدخول طرفاً في مثل هذه الاتفاقيات، ولذلك جرت العادة - تفادياً لهذا الاعتراض- أن تنص اتفاقيات مكافحة التهريب الضريبي: على أن تكون الاتفاقيات المتبادلة سرّاً، ولا يجوز إفشاؤها لأي شخص أو هيئة، وعلى أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تقديم معلومات من شأنها كشف أسرار متعلقة بالتجارة أو الصناعة، أو النشاط التجاري أو المهني، أو الأساليب التجارية. ولا شك أن مثل هذه الشروط تقلل من فاعلية المعاهدات والاتفاقيات⁹.

المحور الثاني : معالجة مشكلة التهريب الضريبي الداخلي في العراق ولبنان

تسعى الدول إلى مكافحة التهريب الضريبي الداخلي والخارجي، باتخاذ العديد من الإجراءات، وتختلف فاعلية هذه الإجراءات باختلاف الطرق والوسائل التي يلجأ إليها المكلف للتهريب من الضريبة. وهي تعتمد في نجاحها على مدى كفاءة الأجهزة الإدارية، كما إنها تعتمد على عقد الاتفاقيات والمعاهدات التي تقوم بهذه المكافحة. ولغرض إعطاء بعض التوضيحات عن هذه الإجراءات سوف نبدأ ببيان الإجراءات الوقائية والعلاجية لمكافحة التهريب الضريبي الداخلي، باعتبار أنها تعدّ من أحسن الإجراءات وأنجحها، لأنّ الدول تقوم بها -عادة- قبل حصول التهريب فعلاً، ومما لا شك فيه أنّ الوقاية خير من العلاج. وتتمثل هذه الإجراءات بمحاولة القضاء على الطرق أو الوسائل التي يلجأ إليها المكلف للتهريب من دفع الضريبة، وذلك من خلال سدّ الثغرات التي تشكّل طريقاً للتهريب الكلي أو الجزئي. وسوف نورد في ما يأتي بعض الإجراءات الوقائية والعلاجية التي سلكها المشرّع الضريبي لمعالجة هذا النوع من التهريب.

اولاً : الإجراءات الوقائية لمعالجة التهريب الضريبي الداخلي

إنّ للقوانين طرائقها المختلفة في معالجة التهريب الضريبي على المستوى الوطني، وهي لذلك تنصّ على إجراءات وقائية؛ تعرّف المكلفين عليها، وتحاول من خلالها تدارك الأخطار المترتبة على التهريب الضريبي الممنوع (الغش الضريبي)، وذلك في سعي من المشرّع الوطني للحصول على الأموال اللازمة من الضرائب (حقّ الاطلاع)، وتسخيرها في خدمة السياسة العامة للدولة، التي تركز (مالياً) على الضرائب والجباية من أجل الإنفاق على المرافق العامة، وضمان حسن سيرها بانتظام واطّراد في خدمة الشعب، وكافة الوافدين إلى الدولة.

وعليه، سوف نعمل إلى تفصيل ما سبق وفق الآتي بيانه:

1- : تعريف المواطنين بالضريبة، ومشروعية جبايتها:

إنّ من المفيد استغلال وسائل الإعلام لإنماء الوعي الضريبي لدى المواطنين، فذلك ممّا يبعث الاطمئنان في نفوسهم، وذلك من خلال إقناعهم بأنّ ما يدفعونه من ضرائب سوف يعود عليهم، وعلى المجتمع

9 - سامي احمد الكركي، التهريب الضريبي وعوائق مكافأته في الأردن، أطروحة معدة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق- الجامعة اللبنانية، 2000ص221

بمنافع عامة؛ الأمر الذي يجعلهم يشعرون بواجبهم الوطني، ويدفعهم إلى المساهمة في الأعباء العامة للدولة بلا خوف أو تردد¹⁰ أما بالنسبة الى تحقيق مبدأ العدالة الضريبية؛ فالعدالة الضريبية تعتبر من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي؛ إذ يكتسب النظام الضريبي من خلالها، نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة. ونشير هنا إلى أن دور العدالة الضريبية في مكافحة التهرب. وفي ما يلي بعض الإجراءات والسبل الهادفة لمنع التهرب الضريبي مثل¹¹:

أ- **شمولية الضريبة**: تصيب جميع الدخول، حتى لا يشعر المكلف أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع ضريبة، مع الأخذ بالاعتبار الإعفاءات الضريبية.

ب- **معدل الضريبة**: يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول، لأن المعدل المرتفع يترك أثراً سلبياً في نفسية المكلف، ويدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة. كما يشترط في الضريبة أن تصيب رأس المال، ومؤدى هذا الشرط أن لا تصيب الضريبة الربح الناجم عن رأس المال.

ت- **الإعفاءات الضريبية**: إن معظم اتجاهات الإصلاح الضريبي، تؤكد على ضرورة الابتعاد - قدر الإمكان - عن استخدام الإعفاءات الضريبية، والحد من استخدام هذا النوع من الحوافز المالية،

ث- **تحقيق العدالة الضريبية في التطبيق**: وذلك عبر المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة، والقضاء على المحسوبية في التكاليف الضريبي، والعمل على جذب المواطنين. وهنا، لا بد من الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي ينال من العدالة الضريبية، وذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته، بحيث يجعل المساواة في التضحية شعاراً نظرياً. والازدواج الضريبي يعني فرض ضريبتين (أو أكثر) من النوع ذاته على الوعاء نفسه، وهذا، يؤدي -من الناحية العملية- إلى تكرار إجراءات تحقق تحصيل الضريبة، ما يدفع بالمكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب، ومن ثم يؤدي هذا التهرب الحاصل إلى حرمان الدولة من إيرادات مهمة¹².

2_ حق الإدارة الضريبية في الاطلاع

يحق للإدارة الضريبية من أجل القيام بعملية التدقيق، أن تطلب - خطياً ضمن إطار القوانين والأنظمة النافذة - من أي شخص، معلومات تفيد في التحقق من صحة الضريبة المتوجبة عليه. وعلى أي مكلف إعطاؤها المعلومات التي تحددها، وذلك ضمن مهلة تحددها الإدارة للأصل. كما يحق للموظف أن يطلب من صاحب العلاقة (أو ممن يمثله) الحضور في أماكن التدقيق، والإجابة على الأسئلة التي تُطرح عليه، من أجل حسن تنفيذ المهمة، والقيام بكل ما يوجبه

10 - شهلاء جمعة منجي النصاروي، مرجع سابق، 2003

11 - د. محمد خالد المهنايني وآخرون، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2010، ص 559.

12 - سالم الشوابكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة"، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (21)، العدد (2)، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، 2005، ص 64-65.

التعاون مع الإدارة الضريبية¹³. أما في العراق، فقد قضى قانون ضريبة الدخل النافذ (المعدل)، بمنح مكافأة نقدية لكل من يتقدم للسلطة المالية بمعلومات حقيقية - شفوية أو خطية - أخفاها أحد المكلفين، أو كان يحاول إخفاءها، فأدى ذلك إلى تقدير الضريبة، وفرضها أو زيادتها. ويتم تحديد مقياس هذه المكافأة من قبل الوزير، على أن لا تتجاوز الثلاثين في المائة من الضريبة المتحققة، مع ضرورة المحافظة على سرية الإخبار، واسم صاحبه¹⁴. وعلى ذلك، نرى أن هذه الإجراءات، وإن كانت تقلل من التهرب الضريبي، إلا أنها لا تعدو أن تكون وقائية فقط، ذلك أنها ليست لها قوة القضاء على التهرب الداخلي، وإنما قد تحد منه، وهذا لا يعني عدم الأخذ بها؛ بل يجب الاستمرار بتنفيذها، وتطويرها، لترتقي بمستوى الأساليب العلاجية الفعالة.

ثانياً - الإجراءات العلاجية لمعالجة التهرب الضريبي الداخلي

رغم السياسة الهامة التي تعبّر عنها النصوص التشريعية في مجال الضريبة؛ إلا أن هناك فارقاً واضحاً (دائماً) بين النص وتطبيقه، فالإدارة الموكلة بتحصيل الضرائب، يجب أن تكون خبيرة بالطرق التي يعتمد عليها المكلفون للتهرب من دفعها، وهي - بكفاءة عملها - تستطيع الحد من التهرب بوسائل عملية فعالة، وهذا علاوة على الإجراءات العلاجية التي يجب أن تكون على مستوى نص القانون الضريبي، الذي يجب أن ينهض على حسن الصياغة، التي تساعد بدورها في منع أي تفسير، أو تأويل قد يلجأ إليه المتهربون، أو قد تستخدمه الإدارة لزيادة صلاحيتها، وعليه ندرس الآتي:

1- فعالية الإدارة في الرقابة الضريبية:

إن خير وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي، تكمن في إتقان الرقابة الضريبية، فبقدر ما تكون هذه الرقابة متقدمة، بقدر ما يتلاشى عزم المكلف وقدرته على التهرب. وتعتمد الدولة - عادة - على الوسائل الرقابية من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة، التي تُعتبر من أفضل طرق مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من خلال إرساء قواعد التعاون بين الإدارات، خصوصاً في ما يتعلق بتبادل المعلومات. وتتحقق هذه الرقابة بأشكال متعددة منها:

أ- أن تلزم الإدارة الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكلفين بالإبلاغ عن المعلومات أو التصرفات التي تتم مع هؤلاء. كما إن للحكومة الحق أيضاً في الاستيلاء على البضاعة المستوردة بالقيمة، التي حددها لها المستورد، حتى لا يبالغ في تخفيض تلك القيمة¹⁵.

ب- علماً أن تقرير مثل هذا الحق يساعد على تقدير الضريبة بشكل عادل (للمكلف والخزينة على حد سواء). هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يجري التأكد

13 - المادة (48)، الفقرتان (1، 2) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (44) لسنة 2008 النافذ.

14 - راجع: المادة (54) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ.

15 - د. يسرى السامرائي، وزهرة العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مرجع سابق، ص 194. د. خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص 172-173.

من عدم وجود غش، أو تحايل، أو إخفاء للمعلومات بهدف التهرب من الضريبة¹⁶.

ج- أن تلجأ الإدارة المالية إلى إجراء الاختبار المالي، كوسيلة للرقابة على ضرائب الدخل. وأساس هذه الوسيلة هو مطالبة المكلف بتقديم قائمة تمثل مركزه المالي خلال عدد من السنوات، كي تقارن هذه القائمة بقائمة أخرى مقدّمة؛ لتتضح الزيادة التي طرأت على المكلف خلال تلك الفترة الزمنية. بعد ذلك تقارن الزيادة الملموسة في أمواله خلال تلك المدة، مع ملاحظة ما أسفرت عنه وسيلة الاختيار هذه. ويؤخذ بالاعتبار أيضاً تصريحاته السابقة، ويتم إجراء هذه المراقبة بمعرفة إدارة مكافحة التهرب الضريبي، مرة كل ثلاث سنوات مثلاً¹⁷.

د- إلزام المصارف بتزويد الإدارة الضريبية بنوع من البيانات المالية المتعلقة بالعملاء، الذين يتعاملون معها. فضلاً عن ذلك. إنّ بعض الدوائر والمؤسسات والهيئات العامة، تستطيع أن تساهم في إمداد الدوائر المالية بالبيانات الموجودة لديها، والتي تصلح كي تكون مصدراً من مصادر تقديرات الضرائب المستحقة على بعض المكلفين. ومن هذه الهيئات: الدوائر العقارية، ودائرة الجمارك، إضافة إلى المؤسسات العامة الأخرى¹⁸.

هـ- تعزيز دور هيئات الرقابة العامة، كمراقب الدولة، أو دواوين الرقابة المالية والإدارية، التي تتابع حالات سوء الإدارة، والتعسف في استخدام السلطة ضمن مؤسسات الدولة، وذلك بما يضمن عدم التهرب من الالتزام المالي والإداري، وعدم غياب شفافية الإجراءات المتعلقة بممارسة الوظيفة العامة.

و- يجب استخدام أساليب تكنولوجية حديثة في ربط الضريبة، وهو أسلوب يُستعمل في فرنسا، ويتلخص في تلقين الآلة جميع المعلومات التي تتناول المكلف من جميع النواحي: طريقة عيشه، مهنته، وضعه العائلي... الخ. ما يسهل اكتشاف الإقرارات التي يشوبها الخداع¹⁹.

وعلى هذا، نرى أنّ على الإصلاحات الضريبية تخفيف من حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية؛ إذ إنها تؤدي إلى التواصل الدائم بين المكلف والإدارة للتخفيف من تآزم العلاقة بينهما، ويتم ذلك من خلال اعتبار الإدارة الضريبية شريكاً موجّهاً، وليس سيفاً مسلطاً على المكلف. وعندما يشعر المكلف بأنه يؤدي واجباً وطنياً - بدفع الضريبة - وأنّ الإدارة تعمل على مساعدته للقيام بهذا الواجب التضامني، يزداد الوعي الضريبي عند المكلف، وتزداد الكفاءة الفنية للإدارة، ما يخفف بالتالي - من وطأة التهرب الضريبي.

16 - جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص145.

17 - د. يسرى السامرائي، وزهرة العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مرجع سابق، ص194.

18 - د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص80.

19 - د. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص345. خالد عليمات، "التهرب الضريبي: أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه"، مرجع سابق، ص118.

2- حسن صياغة التشريع الضريبي:

لا بدّ من التركيز على الصياغة الجيدة، فهي تجعل التشريع يتسم بطابع واضح ومختصر بحيث لا يتعارض مع القوانين الأخرى، سواء تعلقت هذه الصياغة بالدوائر الحكومية أم بدوائر المجلس النيابي، وذلك من أجل الحفاظ على وحدة المعايير. هذا بالإضافة إلى احترام القواعد المؤثرة في التشريعات، لجهة عدم مخالفة التشريع الجديد للدستور، لأنّه يجب أن تأتي الأحكام الجديدة منسجمة مع النصّ الدستوري بالدرجة الأولى، ومتوافقة مع المعاهدات والاتفاقيات الدوليّة ذات الأثر، والتي التزمت بها الدولة بالدرجة الثانية. أما عكس ذلك فمن شأنه أن يسمح باجتهادات عامّة، تؤدي إلى كثرة الثغرات، وارتفاع نسبة التهرب الضريبي، وفي الوقت نفسه، إنّ كثرة التعديلات التي تطرأ على التشريعات الضريبية باستمرار قد تزيد من فرصة التهرب²⁰. لكل ذلك، يجب توحيد التعديلات بتخفيض الإعفاءات ووضوحها، وإلغاء الامتيازات غير المجدية، والمبالغ فيها، كما يجب على التشريعات الضريبية إخضاع الرواتب والأجور العالية، ومخصّصات مجالس الإدارة لمعدّلات متعادلة مع المعدّلات الضريبية المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية؛ بأن تصيب الضريبة الأسهم المجانيّة، الموزعة على المساهمين، كزيادة رأس المال، مقابل الأرباح العائدة لهم²¹. ويجب أن يواكب التشريع الضريبي أيضاً التطوّر التكنولوجي، والثورة التكنولوجية الحاصلة، ولذلك، لا بد من إدراج تعديلات جذريّة عليه من نواح عديدة. فعلى سبيل المثال: تنتشر الأعمال التجارية الحاصلة على شبكة الإنترنت، في وقت لا يتضمّن قانون التجارة اللبناني أية أحكام خاصّة تتعلّق بالتجارة الإلكترونية وبذلك فقد بقي بعيداً عن التطوّر التكنولوجي الحاصل؛ الأمر الذي أدّى إلى ظهور التهرب الضريبي في المبادلات التجارية، التي تتمّ عبر شبكة الانترنت. وعليه، نقترح إدراج تعديلات، وأحكام خاصّة على قانون التجارة، تتعلّق بالعقود التجارية الإلكترونية، وتنظيمها بشكل دقيق: بدءاً من تحديد طبيعتها القانونيّة، والقواعد المتعلّقة بإبرامها، ومروراً بتنفيذها، ثم وصولاً إلى الآثار المترتبة عليها، مع ما يطلبه ذلك من تعديل في قانون العقوبات والعقود لهذه الناحية. كذلك نقترح إضفاء تعديلات على قانون العقوبات اللبناني، ليشمل بصورة مفصلة ودقيقة جرائم المعلوماتيّة، وبخاصّة تلك المتعلّقة بالتوقيع الإلكتروني، وصحّة البيانات الموضوعة على شبكة الانترنت²². وقد اعتمد القانون اللبناني طريقة الحجز عند المنبع على الرواتب والأجور؛ حيث نصّ على أن تقوم الإدارة الضريبية، بكافة إجراءات تحصيل الضرائب، بالطرق العادية، تجاه الشخص المعنوي أولاً. وفي حال عدم تسديده الضريبة المتوجّبة عليه، وفور استصدار قرار خطّي بتحصيل الضرائب جبرياً بموافقة مدير المالية العام

20 - د. رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مرجع سابق، ص 183.

21 - د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص 81

22 - جوزيف عجاقة، "القانون التجاري اللبناني والإنترنت"، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين، بيروت، 2013، ص 1737.

أو من يفوضه؛ تقوم الإدارة الضريبية (إذا لم يتبين وجود أموال للشخص المعنوي يمكن الحجز عليها، وتكفي لسداد المبالغ المتوجبة)؛ برفع دعوى بواسطة هيئة القضايا أمام القضاء المختص على المدير العام في الشركات المحدودة المسؤولة، و/أو رئيس مجلس الإدارة والمدير العام في الشركات المغفلة؛ حيث تقوم بإجراءات التحصيل من الشخص المسؤول بالتكافل والتضامن مع الشخص المعنوي، وفور صدور الحكم²³ أما في ما يخص موقف المشرع الضريبي في العراق؛ فإنه لم يكن بمعزل عن التشريعات السابقة؛ إذ ألزم قانون ضريبة الدخل المعدل (النافذ) المستخدم بفرض الضريبة المستحقة على مستخدميه، والتي تفرض على ما يدفعه لهم، أو لمن يقوم مقامهم من مبالغ نقدية وعينية ورواتب تقاعدية، وما في حكمها: عبر دفعها إلى السلطة المالية، اعتباراً من السنة التقديرية بالصورة التي يعيها الوزير. ومن الجدير بالذكر أن المشرع الضريبي العراقي قد ألزم المستخدم أيضاً بدفع مبلغ الضريبة المستحق على ما يدفعه للعاملين لديه، حتى وإن لم يقطع من الرواتب والمخصصات²⁴.

المحور الثالث : معالجة التهرب الضريبي الخارجي في العراق ولبنان

بما أن الدولة التي يلحق بها الضرر من جراء التهرب لا تستطيع اللحاق بالتهربين، وتصرفاتهم إلى بلدان أخرى؛ لذلك عمدت الدول إلى عقد اتفاقيات ضريبية بينها بقصد مكافحة التهرب والتهربين. وعليه، سنتعرف هنا على طرق معالجة التهرب الضريبي الدولي، وذلك من خلال الآتي:

أولاً: الاتفاقيات الدولية لمعالجة التهرب الخارجي:

يكمن سبب التهرب الضريبي الخارجي في القيد الدولي، الذي يفرض على كل مراقبة مالية. ولا يمكن كسر هذا القيد إلا باتفاقيات دولية، تسمح للإدارة الضريبية بتوسيع مراقبتها إلى ما وراء حدودها الوطنية. وقد أولت مجموعة من الدول هذا الأمر أهمية بالغة؛ فأوصت بمعونة إدارية دولية في مجال الضريبة، ثم قامت بإنشاء مشاريع نماذج لاتفاقيات دولية على المستويين الإداري والقضائي²⁵. يضاف إلى ذلك، التعاون مع المنظمات الدولية مثل: منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E)²⁶. وتهدف هذه الاتفاقيات إلى تدعيم التعاون بين الدوائر الضريبية للدول المتعاقدة، من أجل تبادل المعلومات، والمساعدة اللازمة لتحصيل الضرائب التي تفرضها إحدى الدول

23 - المادة (19) من القانون المتعلق بتحديد دقائق تطبيق قانون الإجراءات الضريبية وتعديلاته رقم (2488) لسنة 2009.

24 - المادة (17) الفقرة (الأولى والثالثة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ.

25 د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص 89.

26 - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: هي منظمة تجمع بين الدول الرأسمالية الكبرى السبع أو الثماني حالياً، وهي مجموع الدول المتقدمة تكنولوجياً وتضم الولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا وإيطاليا وألمانيا وكندا واليابان، ومعهم حالياً روسيا الاتحادية، وهي تجتمع للبحث في الدفاع عن مصالحها الاقتصادية أساساً؛ ينظر: إسماعيل عبد الفتاح كافي، مصطلحات عصر العولمة (عربي- إنكليزي)، الطبعة الأولى، الدار الثقافية للنشر، القاهرة، 2007، ص 180.

على بعض المكلفين، والتي لا يكون بمقدورها تحصيّلها، نظراً لوجودهم، أو وجود أموالهم في دولة أخرى²⁷. أما في ما يتعلّق بجهود منظمة الأمم المتّحدة في مكافحة التهرّب الضريبي الدولي، فقد اتخذت تدابير من أجل ذلك، تمثّلت في تحقيق عدد من الصيغ لاستخدامها في ممارسة مكافحة التهرّب الضريبي، خصوصاً في ما يخصّ التبادلات التجارية الجارية على المستوى الدولي، ودراسة الحلول الممكن تقديمها لحلّ مشكلة التهرّب الضريبي، كدراسة الأحوال التي يكون فيها تبادل المعلومات الخاصّة بالمسائل الضريبية ذات أهميّة لمكافحة التهرّب الضريبي. وتقوم فعاليّة الاتفاقيّات الثنائية، والنظم الأخرى سارية المفعول الخاصّة بالتبادلات، في إمكانيّة تشكيل تعاون مباشر في ميدان الضرائب. هذا وقد التزمت منظّمة الأمم المتّحدة باتخاذ تدابير دولية مشدّدة لمكافحة الفساد والرشوة في المعاملات التجارية الدولية، وذلك ضمن الشرعة الدولية لقواعد سلوك الموظّفين العموميين، والاتفاقيات ذات الصّلة، والمحافل الإقليمية والدولية. وقد وضعت منظّمة الأمم المتّحدة بعد إعلان "فيينا" صكاً قانونياً دولياً فعالاً لمكافحة الفساد²⁸. وقد استمرّت الجهود الدولية في هذا الخصوص- بتقديم نماذج للمعاهدات الدولية من أجل مكافحة التهرّب الضريبي الدولي، وكان آخرها: إقرار الأمم المتّحدة (عام 1980) نموذج اتفاق، يتضمّن المبادئ الأساسيّة ذات العلاقة بالمعاهدات الضريبية، التي تُبرم بين الدول المتقدّمة والدول النامية. وعلى ضوء هذه الأسس قامت العديد من الدول بإبرام اتفاقيات ثنائية، لتجنّب الازدواج الضريبي، أو لمنع التهرّب الضريبي، كما فعلت جمهورية مصر، عندما وقّعت اتفاقية مع ماليزيا عام 1997، وصودق عليها عام 2002. ورغم كل هذه الجهود، فإنها -على صعيد التنفيذ- جوبهت بصعوبات حالت دون تحقيق أهدافها، وذلك بالنظر إلى اعتبارات السيادة الضريبية، التي نتج عنها امتناع المحاكم الوطنية عن تطبيق تشريعات أجنبية، وكذلك للحفاظ على الأسرار المالية للممولين.. وثمة سبب آخر يقلّل من فاعليّة هذه الجهود، هو أنّ من مصلحة الشركات العابرة للحدود منع تفعيل الازدواج الضريبي، لأنّه يقلّل ضرائبها. وعليه، فليس من مصلحتها مكافحة التهرّب الضريبي. لذلك زاد الاهتمام بمنع الازدواج، ما أدى إلى انحسار التعاون الدولي في مجال التهرّب الضريبي، وقطع الطريق أمام المكلف الذي يبتغي التهرّب من الضريبة بسبب هذا الازدواج، الذي يستهلك جزءاً كبيراً من الأرباح المتأبّية له من الخارج²⁹. ولذلك تواجه هذه الاتفاقيات صعوبة من حيث تنفيذها، فنجد مثلاً أنّ سويسرا (التي هي عضو في منظمة O.C.D.E) ترفض توقيع مكافحة التهرّب الضريبي الموقعة بين الدول المنظّمة؛ إذ تعتبر سويسرا وغيرها من الدول التي ترفض

27 - محمد حسن عاكوم، التهرب الضريبي في لبنان وانعكاساته الاجتماعية الاقتصادية والمالية، مرجع سابق، ص 203.

28 - إلياس أبو جودة، "دور المجتمع الدولي في مكافحة الجريمة المنظمة"، بحث منشور في مجلة الدفاع الوطني اللبناني، العدد (87)، بيروت، كانون الثاني/يناير 2014، ص 20-21.

29 - جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص 147.

التعاون في إطار تبادل المعلومات أن هذا يمسّ بسيادة الدولة، وسلطتها، واستقلالها السياسي والاقتصادي وبسرية المعاملات. لكن رغم ذلك، يمكن أن تعطي هذه الاجتماعات والاتفاقيات صدى لدى بعض الدول، فنجد مثلاً أن إمارة "أندرو" وقعت في 2010/2/24 اتفاقيات تبادل المعلومات الضريبية مع اقتصاديات من بلدان الشمال، وذلك بعدما صوّتتها منظمة (O.C.D.E) غير متعاونة. وهناك أيضاً اتفاقية بين حكومة "لشتنشتاين" وحكومة الجمهورية الفرنسية تتعلق بتبادل المعلومات، وقد تضمنت هذه الاتفاقية (12) مادة، تعتبر المادة الخامسة منها الأهم؛ إذ أقرت بتبادل المعلومات عند الطلب، في حالة احتياج أحد الطرفين المتعاقدين إلى معلومات لها غايات ضريبية³⁰. إلا أن هذه الاتفاقيات لم يكن لها أي أثر يذكر في الواقع العملي بالنسبة للعراق في النظام السابق؛ إذ لم تستغل بالشكل الذي يمنع حصول التهرب الضريبي بعد فرض الحصار الجائر على النظام البائد، الذي نجم عنه هجرة العديد من رؤوس الأموال إلى خارج العراق، بعد الاحتلال، وحصولهم على أرباح ضخمة من دون أن يُعلموا الإدارة الضريبية. ويُعزى سبب عدم نجاح هذه الاتفاقيات أيضاً إلى عدم تعاون باقي الإدارات الضريبية في الدول المتعاقدة مع الإدارة الضريبية في العراق³¹. أما بالنسبة للبنان فإن الاتفاقيات الثنائية التي شارك فيها كثيرة، غير أن هذه الاتفاقيات لم يكن لها أي أثر يذكر في الواقع العملي بالنسبة للبنان؛ إذ لم تُستغل بالشكل الذي يمنع حصول التهرب الضريبي الدولي؛ والذي ازدادت مظاهره بعد هجرة العديد من رؤوس الأموال إلى خارج لبنان، إضافة إلى ممارسة أعداد كبيرة من اللبنانيين لأوجه نشاط مختلفة خارج لبنان، وحصولهم على أرباح ضخمة من دون أن يُعلموا الإدارة الضريبية.

ثانياً: مراقبة نقل الأموال إلى دولة أخرى:

أما في لبنان، فقد أوجب قانون تصريح نقل الأموال عبر الحدود، على كل شخص - عند نقله المادي لأمواله القابلة للتداول عبر الحدود - سواء أكان ذلك دخولاً أم خروجاً: أن يصرّح عنها للسلطات الجمركية، عبر إعطاء معلومات تفصيلية عن كلّ من يملك الأموال القابلة للتداول الجاري نقلها، أو من يقوم بنقلها، ومن يستلمها، ويضاف إلى ذلك قيمة الأموال، ونوعها، ومصدرها، ووجهة استعمالها، وطريقة نقلها، ووسيلة النقل، إذا كانت قيمة هذه الأموال تفوق (15) ألف دولار أميركي، أو ما يعادلها من عملات أخرى. ويشترط هذا القانون أيضاً: تعبئة استمارة تتضمن جميع المعلومات المطلوبة عن تلك الأموال، وهذه الأموال قد تكون أوراقاً نقدية وقطعاً معدنية قيد التداول بالعملة اللبنانية، أو أي عملة أخرى، أو سندات تجارية، وأوراقاً مالية، وقيماً منقولة، قابلة للتداول، كسندات السحب والشيكات وغيرها، إذا لم تكن منشأة، أو مظهره لصالح أو لأمر شخص مسمّى، وذلك عن طريق حملها، أو شحنها بأية وسيلة شحن، أو حتى بإرسالها بالبريد. وعند التحقق من حصول تصريح للسلطات الجمركية، (عبر

30 - زهرة حبو، "التهرب الضريبي الدولي"، مرجع سابق، ص 433-434.

31 - شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، مرجع سابق، ص 91

تعبئة الاستثمارات اللازمة أو الإفصاح للسلطات)، أو عند الشك في حصول تصريح أو إفصاح كاذب، أو في حال الامتناع عن التصريح، أو في حال الاشتباه بأن هذه الأموال هي أموال غير مشروعة؛ يكون للسلطات الجمركية صلاحية طلب معلومات إضافية عن الأموال الجاري نقلها. كما يكون من حقها حجز الأموال، وتنظيم محضر بهذا الشأن، وذلك بعد إعلام النيابة العامة التمييزية، التي يعود لها في مدة أقصاها يومان، أن تتخذ قرارها في ضوء المعطيات المتوافرة لديها، وذلك لجهة الاستمرار بحجز الأموال، أو تحريرها، مع إعلام هيئة التحقيق الخاصة فوراً بمحاضر الحجز المنظمة³². كذلك الأمر في العراق؛ فقد تم إقرار قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، وقد تناول هذا القانون الأصول أو الممتلكات التي يتم الحصول عليها بأي وسيلة كانت، كالعملة الأجنبية، أو العملة الوطنية، والأوراق المالية والتجارية، والودائع، والحسابات الجارية، والاستثمارات المالية، والصكوك، والمحركات أيضاً كان شكلها - بما فيها الإلكترونية أو الرقمية - والمعادن النفيسة، والأحجار الكريمة، والسلع، وكل ذي قيمة مالية، من عقار أو منقول، والحقوق المتعلقة بها، وما يتأتى من تلك الأموال من فوائد وأرباح، سواء أكانت داخل العراق أم خارجه. وهذا بالإضافة إلى أي نوع آخر، يقرره المجلس المختص لتنفيذ أغراض هذا القانون³³. هذه هي طرق مكافحة التهرب الضريبي الدولي. وبرأينا - وإزاء الآثار السيئة التي تنتج عن هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج في العراق ولبنان ودولنا العربية - من الضروري أن تتدخل الدول، وتتخذ تدابير وإجراءات تمكنها من الحد، أو اكتشاف الانتقال المادي للأموال.

المحور الرابع : اثر التهرب الضريبي على العدالة الضريبة وفرض العقوبات في العراق ولبنان

اولاً: دور العدالة التوزيعية في تقليل التهرب الضريبي، وموقف المشرعين العراقي واللبناني منها:

تقتضي العدالة التوزيعية توزيع الموارد والخيرات على جميع أفراد المجتمع بالتساوي، مع مراعاة إمكاناتهم، ومؤهلاتهم العلمية. وطبقاً للمبدأ المذكور أعلاه؛ ليس جميع الأفراد متساوين مثلاً - أمام شروط التعيين في الوظيفة العامة؛ بل يتساوى منهم فقط من يحمل الشروط والمؤهلات المطلوبة، كما إنه باختلاف المؤهلات والشروط، يختلف الراتب، وتختلف المخصصات الوظيفية؛ وهذا ما يعبر عنه في فقه القانون الإداري ب (السلم الوظيفي). وتتطلب العدالة التوزيعية منح الناس الخدمات الصحية والتربوية والاجتماعية والتعليمية، التي هي من صميم الحياة الاجتماعية بالتساوي؛ وهذا مع اشتراط مهم، هو عدم منح هذه

32 - البندان (2 و3) من المادة (1) من قانون التصريح عن نقل الأموال عبر الحدود اللبناني رقم (42) لسنة 2015 النافذ.

33 - المادة (1) من قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب العراقي رقم (39) لسنة 2015 النافذ.

الخدمات لفئة دون أخرى³⁴. ويلاحظ أنَّ المشرِّع العراقي قد أخذ بهذا الأسلوب في ظل الضريبة على الدخل، حيث يعدّ نظام الضرائب العامة على الدخل الذي طبَّقه المشرِّع العراقي الميدان الطبيعي للأخذ بنظام التصاعد، وذلك بالنظر إلى أن وعاء هذه الضريبة، هو الذي يمثل حقيقة مقدرة المكلِّف المالية؛ إذ إنَّ تجميع كل إيرادات المكلِّف في وعاء واحد، يوسِّع من هذا الوعاء، ويسمح -بالتالي- بتطبيق أسعار الضريبة العليا. وقد يبدو موقف المشرِّع العراقي أكثر عدالة في حالة إخضاع واردات العقار المملوك للمكلِّف لضريبة الدخل وجمعها في وعاء واحد. بيد أنَّ المشرِّع العراقي أخضع العقارات لضريبة مستقلة (ضريبة العقار)، وفرض عليها سعراً نسبياً مقداره (10%) من الواردات، مخالفاً بذلك العدالة الضريبية³⁵. في حين أنَّ المشرِّع اللبناني قد تناول التصاعد في نطاق ضريبة الأملاك المبنية، ووضع ضريبة إضافية تفرض، علاوة على الضريبة النسبية (المادة 54 من قانون ضريبة الأملاك لسنة 1962)، على كل ما يزيد على عشرين مليون ليرة من مجموع الإيرادات الصافية السنوية الخاضعة للضريبة النسبية، التي تعود للمكلِّف الواحد عن جميع ما يملكه، أو يستثمره في محافظة على حدة من عقارات مبنية³⁶. علماً أنَّ الضرائب المباشرة، تشعر المكلِّفين بها بواجباتهم الضريبية، وذلك مردّه إلى أنَّ المكلِّف يدفع الضريبة على شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة، كإسهام منه بوصفه فرداً من أفراد المجتمع، في تحمّل جزء من أعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة بمرور الوقت. ومن ثم، فإنَّ ذلك يدفعه للاهتمام بالمشكلات العامة، ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية، ما يخلق ذلك لديه نوعاً من الوعي الضريبي، تزامناً مع أهمية الدور الذي يقوم به، المتمثّل بتحمّل أعباء الدولة. إلا أنَّه -في الوقت ذاته- قد يكون لهذا الوعي جانب سلبي، يتمثّل في محاولة المكلِّفين التخلص من عبء الضريبة بالتهرب منها، كلياً أو جزئياً، ما يؤدي إلى نقص حصيلتها³⁷.

بالنسبة لعملية إخضاع رواتب موظفي الدولة للضريبة، يحمل الأمر في طياته عدولاً عن مبدأ استقرار في العراق زهاء (24) عاماً، وكانت له آثار إيجابية محمودة لدى موظفي الدولة، انعكست على أدائهم الوظيفي الإيجابي، خدمة للصالح العام. لذلك لم تكن هذه الخطوة موفقة بالنسبة للمشرِّع الضريبي العراقي. يضاف إلى ما سبق أنَّ الدولة هي وليس جهات أخرى؛ وبالتالي، تكون الدولة كمن أعطى بيده اليمنى وأخذ ما أعطاه بيده اليسرى³⁸.

34 - إحسان محمد الحسن، موسوعة علم الاجتماع، الطبعة الأولى، الدار العربية للموسوعات، بيروت، 1999، ص 460-461.

35 - المادة (13) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ.

36 - د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص 307.

37 - د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة: (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، مرجع سابق، ص 147-148.

38 - عبد الرؤوف الصافي، "ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل"، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، كلية القانون، بغداد، 2008، ص 37-38.

أما من ناحية الإعفاءات الضريبية، فالعدالة الضريبية تقتضي أن تقوم السلطة المالية بإعفاء المكلف من المبلغ الإضافي للضريبة، إذا كان عدم الدفع خلال المدة القانونية المحددة راجعاً إلى اعتقاله من قبل قوات الاحتلال الأمريكية، أو اختطافه من قبل جماعة إرهابية، أو المرض، أو السفر للعلاج، وغير ذلك من الأسباب، شريطة إثبات المكلف بالأدلة والبراهين التي تؤيد ادعائه³⁹. ويلاحظ أنه، لا يمكن التوسع في هذه الإعفاءات في لبنان؛ إذ يعتبرها القانون اللبناني استثناءً على مبدأ عمومية الضريبة، وقد استقر قضاء مجلس شوري الدولة على ذلك؛ حيث جاء في أحد قراراته الحديثة أنه: (يقتضي تفسير كل إعفاء من توجب الضريبة، أو الرسم بطريقة حصرية، كون هذه الإعفاءات استثناءً لمبدأ عام كرّسه الدستور والقوانين الضريبية المتعلقة بالانتظام العام)⁴⁰. أما في ظلّ القانون الدستوري العراقي فنجد أن سلطة الإدارة في تقرير هذا الإعفاء، هي سلطة مقيّدة، وليست سلطة تقديرية؛ ومن ثم فإن الإعفاء مقرر بموجب القانون مباشرة، باعتباره ليس مخولاً إلى السلطة الإدارية. ويؤيد ذلك المبدأ الدستوري. (لا ضريبة إلا بقانون)، ومن ثم فإنه لا إعفاء إلا بقانون، ويؤيد ذلك الدستور العراقي بنصّه على الآتي⁴¹:

- 1- لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدّل، ولا تجبى، ولا تُعفى إلا بقانون.
 - 2- يُعفى أصحاب الدخل المنخفضة من الضرائب، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة، وينظم ذلك بقانون.
- ومن الأمثلة كذلك، (نصّ قانون ضريبة الدخل العراقي لسنة 1982) الذي جاء فيه: (... تعفى من الضريبة المدخولات المتأتية من الرواتب والأجور والمخصّصات التي يتقاضاها منتسبو دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والمختلط من عملهم فيها. ولا يشمل الإعفاء المدخولات المتأتية لهم من غير هذه المصادر، وإخضاع الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقدرة للعمل بمقدار معيّن، لمدة محدودة، ومخصّصات المستخدمين والعمال في القطاع الخاص، والبعثات الممنوحة للطلاب، والتأمين الصحي، ورواتب أعضاء مجلس الجامعة وأعضاء لجانها، وكذلك الرواتب والمخصّصات التي تدفعها الممثلات الأجنبية لموظفيها الدبلوماسيين، أما ما تدفعه لغير الدبلوماسيين فيجوز إعفاؤهم بقرار من مجلس الوزراء، بشرط المقابلة بالممثل... الخ)⁴².

39 - أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2012، ص45.

40 - قرار مجلس شوري الدولة اللبناني رقم (101) الصادر بتاريخ 2006/11/13؛ منشور في مجلة القضاء الإداري، العدد (23)، بيروت، 2007، ص263.

41 - المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.

42 - المادتان (7) و(2) الفقرة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ؛ البند التاسع من تعليمات رقم (1) من التعليمات الخاصة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (3) لسنة 1983.

أما الإعفاءات من ضريبة الأرباح في قانون ضريبة الدخل اللبناني فتشمل (قانون ضريبة الدخل اللبناني رقم 58 لسنة 1967) :

أ- معاهد التعليم، المستشفيات، مستشفيات الأمراض العقلية، ومصحات السل، المياتم، الملاجئ - التي تقبل مرضى بالمجان - وما شاكلها من مؤسسات التمريض والإسعاف.

ب- شركات الاستهلاك التعاونية، والنقابات، والتعاونيات الزراعية، (إذا لم تكن لها صفة تجارية).

ج- المستثمرون الزراعيون، ما لم يعرضوا حاصلات أراضيهم، والمواشي التي يربونها، ونتاج هذه المواشي في محل مخصص للبيع، أو يبيعونها بعد التحويل.

د- مؤسسات الملاحة الجوية والبحرية، مع شرط المعاملة بالمثل، والمؤسسات السياحية ذات الطابع الحرفي.

هـ- المصالح العامة التي لا تنافس المؤسسات الخاصة.

و- الرسوم التي يجوز للمختارين استيفاؤها - بموجب المادة (17) من قانون المختارين- والمكافأة المنصوص عنها في المادة (20) من القانون الصادر بمرسوم (59/146)، وتعديلاته (رسم الانتقال)، والتعويضات التي قد تصرفها الدولة للمختارين.⁴³

ونلاحظ، أن الدخل التي يحصل عليها موظفو الدولة، غالباً ما تكون محدودة، ولذلك فإن العدالة الضريبية تستلزم رعايتهم في موضوع الإعفاء من الضريبة، فهم يتحملون العبء الضريبي من خلال الضرائب غير المباشرة. ويلاحظ أيضاً في القانون اللبناني أن المشرع قد اختطّ نهجه القاضي بإخضاع هذه الفئة لضريبة الباب الثاني (الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد)، وكذلك فعل المشرع العراقي، أسوة بالمشرع اللبناني في هذا المجال.

ثانياً : عدالة الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي في العراق ولبنان

يتكوّن مبدأ العدالة الضريبية من شقين متلازمين لا سبيل للتفريق بينهما هما: الشق الأول، ويتمثل بالعدالة القانونية، ويعود أمره إلى المشرع وحده. أما الشق الثاني، فهو يتمثل بالعدالة من حيث التطبيق، وهو مرهون بالإدارة الضريبية.

ولأجل تحقيق مبدأ (العدالة الضريبية) المهم في مجال القانون بصورة عامة، وفي المجال الضريبي بصورة خاصة، يتوجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تحقيق المساواة في جميع المعاملات والإجراءات، التي تقوم بها بين مختلف المكلفين، فلا تحابي شخصاً في المعاملة على شخص آخر، مهما كانت علّة الاختلاف، وسواء تمثلت في المستوى الثقافي، أم الاجتماعي، أم المادي، لأن أيّ تمييز في المعاملة، سوف يخلّ بالعلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ويجعل المكلف يشعر بعدم عدالة الضريبة، بما يكون له حافزاً كبيراً للتهرب من الضريبة. الجدير بالذكر هنا أن عدم خضوع الدخل غير المشروع للضريبة لا

43 - المادة (5) من قانون ضريبة الدخل اللبناني وتعديلاته رقم (58) لسنة 1967، وقانون رسم سنوي على محلات بيع المشروبات الروحية ضمن أوعية مغلقة اللبناني رقم (7) لسنة 1985، وقانون الموازنة العامة اللبناني رقم (392) لسنة 2002 النافذ.

يتفق مع العدالة، لأنه ليس من العدالة بشيء أن يدفع الضريبة كل شريف يحصل على دخله من طريق سوي وفي حدود القانون، وأن يُعفى من الضريبة الشخص الذي يخالف القانون، ويحصل على مكاسب غير مشروعة⁴⁴ ويلاحظ في هذا الصدد أن المحكمة العليا في العراق، لم تكن بعيدة عن توخي العدالة الضريبية، ويبدو هذا جلياً في متابعة بعض القرارات الصادرة من محكمة التمييز العراقية. فقد جاء في أحد قراراتها: "تفرض الغرامة البالغة (500) ألف دينار اعتباراً من السنة (2000) التقديرية، ولا تشمل السنوات السابقة لها، استناداً إلى القانون رقم (35) لسنة 1999؛ إذ قدرت السلطة المالية أرباح أحد المكلفين للسنتين 1998 و 1999، وفرضت عليه غرامة بنسبة (10%)، وذلك بموجب القانون (35) لسنة 1999، الذي نصّ على أنه إذا تأخر المكلف عن تقديم حساباته لغاية (5/31) من كل سنة مالية، يعدّ مخالفاً، وتفرض عليه الغرامة بنسبة (10%)، على أن لا تتجاوز عن (500.000) دينار، وبناءً على ذلك اعترض المكلف، وقدم لائحة استئنافية جاء فيها: إن السلطة المالية رجعت في تطبيق القرار إلى سنوات سابقة على نفاذه - في 1999/11/22 - وبما أن المخالفة مرتكبة قبل هذا التاريخ، فالمخالفة غير مشمولة بأحكام هذا القانون. وبعد التدقيق أصدرت اللجنة الاستئنافية قراراً تضمن رد الاستئناف، وتأييد قرار السلطة المالية.

وعلى إثره طعن المكلف أمام الهيئة التمييزية، وقدم لائحة ضمّنها مطالبه بأن تطبيق السلطة المالية لقانون (35) للسنوات السابقة على نفاذه، يتناقض مع ما جاء في الدستور، على أنه ليس للقوانين أثر رجعي؛ ومن ثم فقد أقرت محكمة التمييز عدم صحة القرار ومخالفته للقانون، وقررت عدم سريان القانون رقم (35) لسنة 1999 تماشياً مع العدالة الضريبية⁴⁵. أما في لبنان؛ فقد كان لمجلس شورى الدولة اللبناني دور فاعل في هذا الصدد، وذلك عن طريق استقرار اجتهاده على توخي العدالة الضريبية؛ إذ جاء في أحد قراراته: "إن ما تضمنه قرار وزير المالية رقم (1/49) بتاريخ 2013/1/26 لجهة سريان مفعول تعليق الغرامة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (113) من قانون الإجراءات الضريبية، وحق المكلف بإعادة النظر بها وتنزيلها، على الغرامات التي سبق تسديدها دون تلك المسددة، التي تعتبر حقاً للخزينة، ولا يمكن استردادها، يكون قد جاء متوافقاً وأحكام المادة السادسة من قانون الإجراءات الضريبية؛ وبالتالي، لا يجوز التذرع، في هذا المجال، بمبدأ العدالة والإنصاف، والمعاملة بالمثل للقول بعكس ذلك⁴⁶.

44 - جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص 278.

45 - راجع تفاصيل: قرار محكمة التمييز العراقية رقم (35) الصادر بتاريخ 2001/10/30.

46 - قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (128) الصادر بتاريخ 2015/11/30.

اما مضمون الدراسة فيمكن تلخيصها كما يلي:
أولاً: النتائج:

في الختام توصلت الدراسة لجملة من النتائج تخص التهرب الضريبي في كل من البلدين لبنان والعراق وعالية سنستعرض لنتائج في كل منها ثم سنتطرق الى جملة من التوصيات والمقترحات الخاصة بها وجملة من المقترحات العامة والتي نراها تساعد على تحقيق فائدة اكبر وكما يلي:

1- إنَّ المشرّع العراقي لم يعرف ظاهرة التهرب الضريبي ولو بصورة مبسطة، لذلك ينبغي على المشرّع العراقي: وضع تعريف خاصّ به للتهرب، وليس الاكتفاء فقط بتعريف الفقهاء، ووضع الجزاءات لمواكبة نظرائه (المشرعين الفرنسي واللبناني)، ووضع في تعريف جامع مانع لمواكبة تطورات المجتمع، وذلك عبر تحديد مفهوم التهرب الضريبي بصورة أكثر شفافية، ومعرفة الظواهر المالية والاجتماعية والاقتصادية المختلفة، لا سيما إذا كانت هذه الظواهر صعبة التحديد.

2- ان العولمة الاقتصادية ساعدت في انتشار التهرب الضريبي الدولي وهي من العوامل المساعدة في ابتكار ابرز الأساليب الحديثة والمحكمة للتهرب من الضرائب، لذا فإن الإدارة الضريبية قد يختلط عليها الامر ما بين الأساليب البسيطة والمعقدة للتهرب الضريبي، وكذلك يكون الحال في الأساليب الحديثة التي تتخطى حدود اكثر من دولة.

3- تشكل ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم معوقات عملية التنمية، وذلك بسبب قلة الإيرادات التي تدخل للخرينة العامة، كونها من اهم الوسائل في تمويل عملية التنمية حيث ان النقص يؤدي الى اضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها، فالعلاقة هذه عكسية كلما زاد التهرب الضريبي قلت عملية التنمية الاقتصادية.

4- ان مكافحة التهرب الضريبي الداخلي تقوم على دعامتين ؛ تتطلب الأولى اتخاذ ما يلزم من الوسائل العقابية التي تحول دون تبني المكلف السلوك الاجرامي، والثانية هي المنع والعلاج. وتقوم على ما يمكن ان تؤدي السياسة العقابية والرقابية في ردع الآخرين، وفي ما يتعلق بالتهرب الدولي فان مكافحته لا ترتبط بإدارة الدولة بقدر ما ترتبط بوجود تعاون دولي وتنسيق مترابط بين مختلف الدول.

5- إنَّ الإجراءات الوقائية الداخلية، وإن كانت تقلل من التهرب الضريبي، فإنها لا تعدو أن تكون وقائية فقط، وليس لها قوة القضاء على التهرب الداخلي، وإنما تحدّ منه، وهذا لا يعني عدم الأخذ بها؛ بل على العكس من ذلك، يجب الاستمرار بتنفيذها، وتطويرها لترتقي بمستوى الأساليب العلاجية النهائية الفعالة

ثانياً: التوصيات: يمكن اجمال اهم التوصيات بالاتي :

1- ان اغلب دول العالم ولبنان ايضا تستخدم شبكة المعلومات (الانترنت) لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة حيث يمكن للمواطنين ان يحصلوا على طلبات لخدمات ضريبية متنوعة من خلال هذه الخدمة وعليه،

نوصي باستخدام هذه التقنية في العراق لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

2 - زيادة التعاون المشترك بين العراق ولبنان من خلال الاتفاقات الثنائية للحد من التهرب الضريبي وتوفير الملاذات الضريبية للمتهربين وأصحاب رؤوس الأموال وسد الثغرات القانونية التي يمكن ان ينفذوا .

3-تبين بعد البحث وجود عقوبة الحبس في القانونين العراقي واللبناني (مع عقوبة الغرامة إن استوجبت الحالة)، كون الجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة يشكل أداة أكثر فاعلية في ردع الذين يخالفون الأحكام الضريبية. لكننا نرى أنَّ من غير المجدي أن تكون عقوبة المتهرب من دفع الضريبة هي إلزامه بدفع حفنة من المال، قد لا يكون لها محلّ اعتبار لديه، خاصة إذا كان المكلف المتهرب من الميسورين وعليه نفترح توقيع عقوبة الحبس فحسب إذ تمثل هذه العقوبة – مع الغرامة – رادعاً يمنع من إعادة التهرب من جانبهم.

4-توخي الدقة في صياغة التشريعات الضريبية بشكل لا يتيح للشركات المتعددة الجنسيات لاستفادة من ثغراتها ومن بعض عباراتها كما في تعريف أسعار التحويل والمنشأة الثابتة ومفهوم الأرباح المحققة في الخارج حيث يكتنفها عدم الدقة والوضوح بما يسمح باستغلالها بسوء النية.

5-معالجة الفساد الإداري المستشري في المنافذ الحدودية لبنانية والعراقية حيث اتخذت الأخيرة سنة 2020 إجراءات وتدابير عدة منها تطبيق نظام الأتمتة الالكترونية في تنظيم عمل المنافذ الحدودية لدخول وخروج السلع والبضائع وفرض ضرائب عليها ومن المتوقع ان يكون لهذه الإجراءات دور كبير في الحد من الفساد الإداري والمالي وتسهيل عملية دخول وخروج البضائع فضلاً عن توقع تحقيق زيادة في الإيرادات الكمركية بنحو 50% عن ما سبق ولما لهذا من دور كبير ويساهم في زيادة الإيرادات الضريبية العامة وتخفيض العجز في الموازنة العامة بالذات في البلدين.

المراجع

1-شهداء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة (1982)، رسالة لنيل الماجستير في القانون العام، كلية القانون جامعة بابل، 2003

2- د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد 2، 2000، ص160.

3-ينظر د. احمد سامي منقاره، المفاهيم التقليدية والحديثة في الأموال العمومية والموازنة العامة، ط 2 لسنة 2014 ص 92.

4-انظر د. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص9.

5-يراجع في ذلك: المواد (56-59) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل النافذ رقم 113 لسنة 1982 (الجرائم والعقوبات).

- 6- ينظر - د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2005، ص26
- 7- قاسم محمد عبد الله- م. نجم عبد عليوي، التهرب الضريبي في العراق: الأسباب وسبل المعالجة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة القادسية، المجلد 13، العدد 3، 2011 ص171
- 8- إلياس أبو جودة، دور المجتمع الدولي في مكافحة الجريمة المنظمة، مجلة الدفاع الوطني اللبناني، ال عدد87، كانون ال ثاني2014، ص20-21.
- 9- سامي احمد الكركي، التهرب الضريبي وعوائق مكافأته في الأردن، أطروحة معدة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق- الجامعة اللبنانية، 2000 ص221
- 10- شهلاء جمعة منجي النصراوي، مرجع سابق ، 2003
- 11- د. محمد خالد المهائني وآخرون، اقتصاديات المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2010، ص559.
- 12- سالم الشوايكة، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة"، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (21)، العدد (2)، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، 2005، ص64-65.
- 13- المادة (48)، الفقرتان (1، 2) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (44) لسنة 2008 النافذ.
- 14- راجع: المادة (54) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ.
- 15- د. يسرى السامرائي، وزهرة العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مرجع سابق، ص194. د. خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مرجع سابق، ص172-173.
- 16- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص145.
- 17- د. يسرى السامرائي، وزهرة العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مرجع سابق، ص194.
- 18- د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص80

- 19- د. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص345. خالد عليمات، "التهرب الضريبي: أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه"، مرجع سابق، ص118.
- 20- د. رانيا محمود عمارة، المالية العامة: الإيرادات العامة، مرجع سابق، ص183.
- 21- د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص81.
- 22- جوزيف عجاقة، "القانون التجاري اللبناني والإنترنت"، بحث منشور في مجلة نقابة المحامين، بيروت، 2013، ص1737.
- 23- المادة (19) من القانون المتعلق بتحديد دقائق تطبيق قانون الإجراءات الضريبية وتعديلاته رقم (2488) لسنة 2009.
- 24- المادة (17) الفقرة (الأولى والثالثة) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ.
- 25- د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص89.
- 26- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: هي منظمة تجمع بين الدول الرأسمالية الكبرى السبع أو الثماني حالياً، وهي مجموع الدول المتقدمة تكنولوجياً وتضم الولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا وإيطاليا وألمانيا وكندا واليابان، ومعهم حالياً روسيا الاتحادية، وهي تجتمع للبحث في الدفاع عن مصالحها الاقتصادية أساساً؛ ينظر: إسماعيل عبد الفتاح كافي، مصطلحات عصر العولمة (عربي- إنكليزي)، الطبعة الأولى، الدار الثقافية للنشر، القاهرة، 2007، ص180.
- 27- محمد حسن عاكوم، التهرب الضريبي في لبنان وانعكاساته الاجتماعية الاقتصادية والمالية، مرجع سابق، ص203.
- 28- إلياس أبو جودة، "دور المجتمع الدولي في مكافحة الجريمة المنظمة"، بحث منشور في مجلة الدفاع الوطني اللبناني، العدد (87)، بيروت، كانون الثاني/يناير 2014، ص20-21.
- 29- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص147.
- 30- زهرة حبو، "التهرب الضريبي الدولي"، مرجع سابق، ص433-434.
- 31- شهلاء جمعة منجي النصراوي، التهرب الضريبي وأثره في المسؤولية الجنائية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982، مرجع سابق، ص91.

- 32- البندان (2 و 3) من المادة (1) من قانون التصريح عن نقل الأموال عبر الحدود اللبناني رقم (42) لسنة 2015 النافذ.
- 33- المادة (1) من قانون مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب العراقي رقم (39) لسنة 2015 النافذ.
- 34- إحسان محمد الحسن، موسوعة علم الاجتماع، الطبعة الأولى، الدار العربية للموسوعات، بيروت، 1999، ص 460-461.
- 35- المادة (13) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ.
- 36- د. فوزت فرحات، المالية العامة: الاقتصاد المالي (دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية)، مرجع سابق، ص 307.
- 37- د. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة: (النفقات العامة- الإيرادات العامة- الميزانية العامة)، مرجع سابق، ص 147-148.
- 38- عبد الرؤوف الصافي، "ملاحظات حول قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل"، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، كلية القانون، بغداد، 2008، ص 37-38.
- 39- أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، بيروت، 2012، ص 45.
- 40- قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (101) الصادر بتاريخ 2006/11/13؛ منشور في مجلة القضاء الإداري، العدد (23)، بيروت، 2007، ص 263.
- 41- المادة (28) من دستور جمهورية العراق لسنة 2005 النافذ.
- 42- المادتان (7) و (2) الفقرة (5) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ؛ البند التاسع من تعليمات رقم (1) من التعليمات الخاصة بطريقة الاستقطاع المباشر رقم (3) لسنة 1983.
- 43- المادة (5) من قانون ضريبة الدخل اللبناني وتعديلاته رقم (58) لسنة 1967، وقانون رسم سنوي على محلات بيع المشروبات الروحية ضمن أوعية مقفلة اللبناني رقم (7) لسنة 1985، وقانون الموازنة العامة اللبناني رقم (392) لسنة 2002 النافذ.
- 44- جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص 278.
- 45- راجع تفاصيل: قرار محكمة التمييز العراقية رقم (35) الصادر بتاريخ 2001/10/30.
- 46- قرار مجلس شورى الدولة اللبناني رقم (128) الصادر بتاريخ 2015/11/30.

Addressing the problem of tax evasion in Iraqi and Lebanese legislation (A comparative study)

Hussein Hizam Badr

Mustansiriyah University / College of Science

hussein_hezam@uomustansiriyah.edu.iq

Abstract:

The phenomenon of tax evasion constitutes one of the most important obstacles to the development process, due to the lack of revenues entering the public treasury. Economic globalization has helped in the spread of international tax evasion and is one of the factors that aid in the innovation of the most prominent modern and precise methods of tax evasion. Therefore, tax administration may be confused. Between simple and complex methods of tax evasion, this is also the case with modern methods that cross the borders of more than one country.

key words : Tax evasion, Iraqi legislation, Lebanese legis