

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية
Attempting the crime of evading customs tax

م.د. محمد ابراهيم خضير عباس

D. Muhammad Ibrahim Khudair Abbas

قسم القانون العام، كلية القانون والعلوم السياسية، الجامعة العراقية،

mohammedibrahimkhudhair@aliraqia.edu.iq

تاريخ الاستلام: 2024/07/22 ؛ تاريخ القبول: 2024/07/25 ؛ تاريخ النشر: 2024/07/30

الملخص:

تعتبر الضريبة هي العمود الفقري لايرادات الدولة اذ انها تعد ايراداً سيادياً وبدون مقابل محدد ولا يكلف الدولة عند جبايته امولا على غرار الايرادات الاخرى، وللحفاظ على ديمومة هذا الايراد ومد الخزانة العامة بالاموال بصورة مستمرة، لا بد من الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصورة عامة، والكمركي بصورة خاصة، وعند خلو النص القانوني من محاسبة الشارع لارتكاب جريمة الهرب الضريبي لجأنا الى دراسة هذا الموضوع وبيننا مواطن الخلل وطرق معالجتها حتى يكون نظامنا المالي في العراق أكثر فاعلية، ونصوصنا القانونية أكثر نجاعة، هادفين من ذلك محاولة تأمين أكبر عدد ممكن من الايراد الضريبي لرفد الخزانة العامة بالاموال وديمومتها.

الكلمات المفتاحية: الشروع، التهرب الضريبي، الضريبة الجمركية، الاعمال التحضيرية، التهرب المشروع.

Abstract

The tax is considered the backbone of the state's revenues, as it is considered a sovereign revenue without a specific return, and it does not cost the state money when it is collected, like other revenues. To maintain the sustainability of this revenue and provide the public treasury with funds on an ongoing basis, it is necessary to reduce the phenomenon of tax evasion in general, and customs duties. In particular, when the legal text was devoid of holding the street accountable for committing the crime of tax evasion, we resorted to studying this issue and showed the shortcomings and ways to

¹ المؤلف المرسل: م.د. محمد ابراهيم خضير عباس، البريد المرسل: mohammedibrahimkhudhair@aliraqia.edu.iq

address them so that our financial system in Iraq would be more effective and our legal texts more effective, aiming to try to secure the largest possible number of tax revenues to support The public treasury contains funds and their continuity.

• **key words:** Getting started, Tax evasion, Customs tax, Preparatory work, Legitimate evasion.

المقدمة:

يراد بالشروع في الجريمة هو ذلك السلوك الذي يهدف به صاحبه الى ارتكاب جريمة معينة كانت لتقع بالفعل لولا تدخل عامل خارج عن ارادة الفاعل حال دون وقوعها، وان للشروع في اي جريمة ثلاثة اركان، وهو البدء في تنفيذ الجريمة والقصد في ارتكاب الجريمة وعدم اتمام الجريمة وذلك لاسباب لا ترجع لارادة الفاعل، وان التشريعات لا تجري على وتيرة واحدة فيما يخص الافعال المكونة للشروع، فهناك تباين في ذلك وخاصة في التشريعات الضريبية، اذ اختلفت التشريعات في رسم طريق الشروع بين جريمة واخرى كلاً حسب طبيعة الجريمة المرتكبة وضروفها، ومن بين تلكم التشريعات هو التشريع المالي، اذ تختلف حالات الشروع بين جريمة واخرى، ولم يتم تحديد ذلك بشكل واضح في التشريع الضريبي بصورة عامة، والتشريع الكمركي بصورة خاصة، لذلك ارتأينا ان نتناول هذا الموضوع وتسلط الضوء على الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية .

ولقد فرق البعض بين الشروع والمحاولة عند ارتكاب جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية ، وان المحاولة ما هي الا جريمة مستحدثة لا جذور لها في منطقة الاحكام العامة للجريمة، وانما تقتصر على عدد محدود من الجرائم، ونحن بدورنا لا نرى بأن هناك اي فرق بين مصطلح المحاولة والشروع اذ استعمل المشرع كلمة المحاولة باعتبارها مرادف للشروع لا تتغير عنه شيء على الاطلاق ونحتج بذلك بأنه القانون لا يعرف ثلاث درجات من الاجرام وانما يعرف درجتين فقط وهما الجريمة التامة والشروع فيها ونحن اخترنا في بحثنا هذا درجة الشروع في التهرب الضريبي.

● **هدف البحث:** ان الهدق من البحث هو بيان حالات الشروع وطبيعتها القانونية في

جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية من حيث الاعمال التحضيرية والافعال التنفيذية.

● **اشكالية البحث:** تبرز اشكالية بحثنا هذا في تحديد متى يبدأ الشروع في جريمة التهرب

من اداء الضريبة الجمركية هل في الاعمال التحضيرية ام في الاعمال التنفيذية التي يقف تنفيذها

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

بسبب عامل خارج عن ارادة المكلف في اداء الضريبة الجمركية ام لا يتحقق الشروع في هذه الجريمة بتاتاً.

● منهجية البحث: اعتمدنا في بحثنا هذا المنهج التحليلي للنصوص القانونية المقارنة بين عدة تشريعات وكذلك المنهج الوصفي.

المبحث الاول: التعريف بجريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

لتسليط الضوء على هذا الموضوع لا بد لنا من تقسيم هذا المبحث على مطلبين، الاول نخصه لبيان مفهوم الجريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية ، اما المطلب الثاني فنكرسه لبيان طبيعة جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية وحسب ما سنوضحه الان.

المطلب الاول: مفهوم جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

عند دراسة مفهوم جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية لا بد ابتداءً ان ندرس تعريف هذه الجريمة حتى تكون واضحة بصورة جلية للقارئ ومن ثم نبين انواع هذه الجريمة حتى يكتمل لدينا مفهوم هذه الجريمة من جميع الجوانب، اذاً في هذه الحالة لا بد لنا من تقسيم هذا المطلب على فرعين نخصص فرعاً مستقلاً لكل ما تقدم وحسب الترتيب الآتي:

الفرع الاول: تعريف جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

يقصد بالتهرب الضريبي هو كل شخص استعمل وسائل او طرق احتيالية للتخلص بصفة كلية او جزئية من دفع الضرائب الجمركية المنصوص عليها في القانون⁽¹⁾، ولقد عرفت ايضاً⁽²⁾ بأنها ظاهرة يحاول بواسطتها المكلف الذي الزم القانون عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها او بعضها، بمعنى اخر للتهرب وهو التخلص من الالتزام بدفع الضريبة، وعرفت ايضاً محاولة المكلف عدم دفع الضريبة عن طريق اخفاء بعض العناصر كلياً او جزئياً واستعمال طرق احتيالية او غش للتهرب من اداء الضريبة في اي مرحلة من مراحلها سواء عند الربط او في مرحلة التحصيل.

ولا بد لنا من الاشارة هنا الى عدم الخلط بين مفهوم التهرب من اداء الضريبة وتجنب مزاوله النشاط الذي تستحق عليه الضريبة والذي يخرج عن مفهوم التهرب الضريبي، فالتهرب من اداء الضريبة كما رأينا دائماً هو مخالف لاحكام القانون والاحذ بهذا الجانب يؤدي الى اعتبار المكلف الذي لم يخالف القانون متهرباً وهو معنى يخالف التهرب الضريبي اذ ذهب جانب من الفقه الفرنسي الى تعريف التهرب الضريبي بأنه عبارة عن التجاء المكلف الى وسيلة من شأنها ضياع حق الدولة في الضريبة⁽³⁾.

اما بخصوص الجريمة الجمركية فتعرف بأنها كل اخلال بالقانون او النظام الكمركي، وهو عمل او امسك (امتناع) عن عمل يتم من خلاله خرق النصوص الجمركية ونحن بدورنا نرى بأن تعريف جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية هو كل عمل سواء كان ايجابيا ام سلبيا يتضمن اخلالاً بالقوانين واللوائح الجمركية ويقدر المشرع عقوبة من اجله⁽⁴⁾.

ان الجريمة الجمركية معروفة منذ عهد بعيد وظلت معظم التشريعات محتفظة بمبدأ العقاب عليها حماية لنظامها الكمركي ومراعاة لكثير من الاعتبارات التي تمس مصالح الدولة وخاصة من الناحية الضريبية والاقتصادية.

لا بد من الاشارة هنا الى التهرب الكمركي من حيث الحق المعتدى عليه ان يتحقق هذا التهرب عن طريق ادخال بضائع او مواد من اي نوع او اخراجها بطريقة غير مشروعة دون اداء الضريبة الجمركية المقررة عليه وتتميز جريمة التهرب هذه بأنها توقع اضراراً بمصلحة ضريبية للدولة تتمثل في حرمانها من الحصول على الضريبة الجمركية المستحقة لها وهي من العناصر الرئيسية لمواردها المالية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: انواع جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

يعد التهرب الضريبي آفة شديدة الخطورة على اساس فرض الضريبة ولقد ذهب فقهاء المالية العامة الى تقسيم التهرب الضريبي الى عدة انواع بحسب الزاوية التي ينظر كل منهم اليها وتعد هذه الزاوية هي معيار التقسيم.

(1) التهرب الغير ضريبي: - لا بد لنا من تسليط الضوء هنا على هذا المفهوم اذ بالامكان ان توقع جريمة التهرب الغير ضريبي اضراراً بمصلحة اساسية للدولة غير مصلحتها الضريبية فهي ترد على منع بعض السلع التي لا يجوز استيرادها او تصديرها بقصد خرق الخطر المفروض بشأنها وقد جرى بعض الفقهاء على ان يطلقوا تسمية التهرب الاقتصادي على هذا النوع من التهرب تمييزاً له عن التهرب الضريبي.

ونحن بدورنا نرى ان التهرب الاقتصادي هو صورة من صور التهرب الغير الضريبي لا كلها لان الاسباب التي تفرض الرقابة الجمركية من اجلها غير محصورة في الازغراض المالية والاقتصادية بل تعداها الى اغراض اخرى متنوعة منها الاجتماعية والسياسية والاخلاقية والصحية او لاعتبارات تتعلق بأمن الدولة او بمركزها بين غيرها من الدول ولكننا نرى هنا بأن من الاجدر عدم تعدد التهرب الكمركي بتعدد المصالح المعتدى عليها ولا الى تجزئتها الى تهرب ضريبي وتهرب غير ضريبي لان التهرب الغير الضريبي ينطوي في غالب الاحوال على تهرب ضريبي اذ ان محل التهرب الضريبي كثيراً ما يكون وعاء للضريبة الجمركية لذلك ليس هناك فارق بين الاثنين فالتهرب الكمركي واحد وان تنوعت اسبابه.

لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. احمد فتحي سرور : الوسيط في قانون العقوبات - القسم الخاص ، 1972 ، ص 604 .
وايضاً د. عوض محمد : جرائم المخدرات والتهرب الكمركي ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 1995 ، ص 140 .

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

وقبل اللجوء الى انواع التهرب الضريبي لابد من الاشارة الى انه على الرغم من هذه المعايير التي يقوم عليها تقسيم التهرب الضريبي الى عدة انواع فأن كل نوع منها لا يعد نوعاً مستقلاً من التهرب الضريبي بل من الممكن ان يجمع التهرب أكثر من نوع في وقت واحد بحيث نجد تهرباً ضريبياً غير مشروع كلي او جزئي وقد يقع داخل الاقليم او خارجة كان يقوم المكلف بأخفاء بعض من انشطته لغرض التهرب من دفع الضريبة وقد يكون في ذات الوقت تهرب جزئياً او كلياً.

النوع الاول: التهرب المشروع والتهرب غير المشروع.

يعد التهرب المشروع هو تحايلاً على القانون ولا عقاب عليه ويطلق عليه ايضاً بالتجنب الضريبي وملخص هذا ان يقوم المكلف بتجنب الضريبة من خلال امتناعه عن مزاولة اي نشاط يخضع للضريبة ومعنى ادق الامتناع عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة وبالتالي فأن ذلك يؤدي الى عدم خضوع الشخص للضريبة وهو في هذه الحالة يعمل على الاستفادة من الثغرات الموجودة في النصوص القانونية⁽⁵⁾.

اما التهرب غير المشروع وهو يتحقق باستعمال المكلف وسائل مختلفة للتخلص من اداء الضريبة وبالتالي ضياع حق الخزانة العامة في جباية الضريبة المفروضة على المكلف ويؤدي الى الاضرار بالدولة ومن هذه الوسائل المستخدمة للتهرب هو استخدام المكلف وسائل الغش والاحتيال للتهرب من اداء الضريبة مثال ذلك تعمد المكلف اخفاء كل او جزء من نشاطه لغرض التهرب من دفع الضريبة.

ونحن هنا بدورنا نقول ان من غير المنطقي ان يكون هناك تهرب مشروع فكما اوضحنا سابقاً بأن المقصود به التجنب الضريبي وليس التهرب الضريبي وبالنتيجة فأنه لا يوجد تهرب غير التهرب غير المشروع وهو النوع المتعارف عليه ويخضع مرتكبه للجزاء الجنائي اذا ما قام به المكلف، وان الاخير عادة ما يقوم بالتهرب غير المشروع من خلال الغش وان الغش الضريبي يكون بالتعدي على احكام القانون الضريبي وله صورتان الاولى تعرف بالصورة العمدية والثانية تعرف بالصورة غير العمدية.

النوع الثاني: التهرب الضريبي من حيث حجمه.

ينقسم التهرب الضريبي في هذا النوع الى قسمين تهرب كلي وتهرب جزئي ويقصد بالاول هو افلات المكلف من سداد الضريبة المستحقة عليه كلياً وذلك من خلال استخدام طرق احتيالية منصوص عليها في القانون مثال ذلك قيام المكلف بأخفاء نشاطه كلياً عن علم الهيئة العامة للضرائب.

اما النوع الثاني وهو التهرب الضريبي الجزئي فهو يعني محاولة المكلف بأن يتخلص جزئياً من دفع الضريبة مثال ذلك قيام المكلف الذي لديه نشاط تجاري في مركز رئيسي مسجل لدى الهيئة العامة للضرائب وقام بممارسة ذات النشاط في فرع اخر ولكنه لم يبلغ عنه مصلحة الضرائب به.

النوع الثالث: التهرب الضريبي استناداً الى مكان وقوعه.

ويقسم التهرب الضريبي وفقاً لهذا النوع الى تهرب ضريبي داخل اقليم الدولة ويسمى بالتهرب الضريبي الداخلي وتهرب ضريبي خارج اقليم الدولة ويسمى او يعرف ب التهرب الضريبي الخارجي او الدولي ولقد ظهرت فكرة القسم الاول من هذا النوع الى التهرب الضريبي عند نشوء الالتزام الضريبي والتهرب الضريبي الداخلي هو الذي يقع داخل اقليم الدولة وهو اكثر انواع التهرب انتشاراً⁽⁶⁾.

اما القسم الثاني من هذا النوع من انواع التهرب فهو الذي يقع نتيجة امكانية المكلف من تهريب امواله الى خارج البلاد بطريقة غير مشروعة اذ يقوم بأخفاء هذه الاموال ولا يذكرها في اقراره الضريبي مثال ذلك ممارسة المكلف نشاط تجاري داخل العراق ويقوم في ذات الوقت بإنشاء مشروع اخر خارج العراق اي في دولة اخرى ولا يذكرها في اقراره محاولاً في ذلك كله التهرب الضريبي⁽⁷⁾.

المطلب الثاني: طبيعة جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

لا بد لنا من بيان طبيعة جريمة التهرب من اداء الضريبة اذ عند دراسة اي موضوع يجب ان نوضح طبيعته استناداً الى الاركان المفترضة لهذه الجريمة لذلك سنقوم بتقسيم هذا المطلب على عدة فروع نخصص فرعاً مستقلاً لكل قسم من اقسام طبيعة هذه الجريمة وحسب الترتيب الاتي:

الفرع الاول: طبيعة الجريمة بالنظر الى جسامتها

ليبين طبيعة هذه الجريمة بالنظر الى جسامتها لا بد لنا من الذهاب الى النص القانوني الذي يقضي بعقوبة هذه الجريمة سواء كانت جنائية او جنحة او مخالفة. وبالرجوع الى المادة (194)⁽⁸⁾ من قانون الكمارك العراقي النافذ في البند الاول اذ عاقبت مرتكب جريمة التهرب الكمركي في الفقرة (أ) بالسجن المؤبد او المؤقت وتصل العقوبة الى الاعدام اذا كان التهريب على قطعة اثرية او كان التهريب يلحق ضرراً فادحاً ومخرباً بالاقتصاد الوطني. وبخصوص البند ذاته في الفقرة (ب) فقد عاقب بالغرامة ايضاً واعتبرها بمثابة التعويض المدني لادارة الكمارك.

وبالنظر لما تقدم فإن جسامة هذه الجريمة وحسب العقوبة المحددة من قبل المشرع فهي من الجنائيات وذلك كون العقوبة تصل الى حد الاعدام في حال كون التهرب الكمركي على قطعة اثرية عراقية واي تهرب من شأنه ان يلحق ضرراً فادحاً في الاقتصاد الوطني وعملية تحديد كمية هذه الاضرار متروكاً للمحكمة المختصة وهذا على غرار المشرع المصري فانه عاقب بالسجن فقط ولم يصل في عقوبة التهرب الكمركي الى

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

الاعداد كما هو الحال في المشرع العراقي اذ نص عليها في المواد (10-11-12) من قانون العقوبات المصري.

وكذلك الحال اشار قانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 المعدل في المواد (141-142-143) ان يعاقب مرتكب الجريمة بالعقوبة الاشد في حال كون فعله ينتج عنه عدة جرائم او اذا كان قد ارتكب عدة جرائم ناتجة عن عدة افعال ولكنها مرتبطة كمن يهرب قطعة اثرية الغر ض منها اخفائها عن السلطات الى خارج العراق فإنه اضافة الى التهرب الكمركي كمادة مهربة فإنه ايضاً يرتكب التهرب الضريبي او ان يعمد الى تهريب مادة اخرى محظورة من الاستيراد الى داخل العراق فإنه بفعله هذا يرتكب اكثر من جريمة ومن بينها التهرب من اداء الضريبة.

الفرع الثاني: طبيعة الجريمة بالنظر الى ركنها الشرعي

ان الجرائم بصورة عامة تقسم بحسب طبيعتها بالنظر الى ركنها الشرعي فإن كانت مذكورة فقط في قانون العقوبات فلديها ركنان مادي ومعنوي اما اذا كانت مذكورة بقانون خاص مستقل عن القانون العام الا وهو قانون العقوبات فيذكر لها طبيعة خاصة بها ويسمى ذلك بالركن الشرعي لها وبما ان جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية هي جريمة مذكورة بقانون خاص منفرد مستقل عن قانون العقوبات اذ ان طبيعتها الخاصة هذه تتطلب ذلك القانون المستقل الخاص بها كما هو عليه الحال في العراق اذ ان هذه الجريمة محدد عقوبتها بقانون خاص مستقل ينظم مسألة التجريم والعقاب فهي في هذه الحالة تتطلب ركناً شرعياً وطبيعة خاصة بها وهو ذات الحال ايضاً لدى المشرع المصري في القانون رقم (157) لسنة 1981 والمعدل بالقانون رقم (187) لعام 1993 المسمى بقانون الضريبة الموحد.

الفرع الثالث: طبيعة الجريمة بالنظر الى ركنها المادي والمعنوي

اولاً: طبيعة الجريمة بالنظر الى ركنها المادي.

كما هو معلوم ان الجرائم بصفة عامة تقسم بحسب ركنها المادي الى الفعل او الامتناع عن الفعل ويقسم بدوره ايضاً الى جرائم ايجابية وجرائم سلبية وجرائم وقتية وجرائم مستمرة وجرائم بسيطة وجرائم اعتيادية وضابط التفرقة بينهم هو مظهر نشاط الجاني المعاقب عليه ومدى استمراره في الفعل وتكرار النشاط⁽⁹⁾.

ان هذه القاعدة تطبق على جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية اذ نجد ان هذه الجريمة ايجابية لان نشاط المكلف بدفع الضريبة الجمركية هو نشاط ايجابي يتمثل في القيام بعمل ايجابي ينهي القانون عنه وهو بصورة ادق كل فعل من شأنه التهرب من اداء الضريبة الجمركية او التخلص من ادائها كلها او جزء

منها باستعمال الطرق الاحتمالية من خلال تهريب مواد او اي فعل يروم من خلال تهريب كمكري تسري عليه الضريبة.

ونحن بدورنا نرى ان جريمة التهرب من اداء الضريبة هي جريمة من جرائم الاحتيال الضريبي ومخالفة الالتزام بالاداء الضريبي من خلال اللجوء الى طرق احتمالية تستخدم في التهرب الكمكري والتي حددها المشرع العراقي في قانون الكمارك المذكور سابقاً والتي حددت طرق التهرب الكمكري والمواد المحظورة والمواد التي تمنح بالدخول المؤقت وهو بالنتيجة تعتبر جريمة ايجابية فالمشرع قد اعتبر بعض الافعال الايجابية جريمة تستوجب العقاب حتى قصد بها التخلص من سداد كل او بعض الضريبة.

وبما ان جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية هي من طائفة الجرائم الايجابية فانها تقع بسلوك محظور قانوناً ويحدث نتيجة معاقب على احداثها ومن هذا السلوك هو اخفاء او تهريب بضائع محظور استيرادها او تصديرها او مرفوع عنها الحظر مؤقتاً او انها مواد تخطر بالامن الداخلي او مواد محظورة اخلاقياً فأن القيام بمثل هذه الافعال قاصداً من ذلك التهرب من اداء الضريبة الجمركية فأن تلك هي النتيجة الجرمية التي يرجو المكلف الضريبي الوصول اليها وان هذه النتيجة هي محل القصد الجرمي وان وقوع الجريمة رهين بحدوث نتيجتها الذي هو امر ايجابي يحدث تعديلاً في العالم الخارجي ينهي القانون عنه حفاظاً على حق الدولة في الضريبة.

ولا بد من الاشارة هنا الى ان جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية ماهي الا جريمة وقتية لانه تقع بمجرد ارتكاب فعل التهرب من اداء الضريبة وارتكاب فعل الاحتيال الضريبي ومخالفة الالتزام بأداء الضريبة باللجوء الى الطرق الاحتمالية⁽¹⁾.

(1) ويرى البعض ايضاً ان جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية هي من جرائم الطرق الاحتمالية وهي جريمة وقتية تم في اللحظة التي يقدم فيها الاقرار غير الصحيح لا في الوقت الذي ارتكب فيه التلاعب في الحسابات التي تسند اليها الاقرار ويترتب على ذلك فعند صدور قانون يشدد عقوبة هذه الجريمة اعتباراً في تاريخ معين فإنه يطبق على الاقرارات المقدمة ابتداءً من ذلك التاريخ ولو انها خاصة بحسابات السنة المالية السابقة عليها وهي السنة التي ارتكب التلاعب اثنائها كما يترتب عليها ايضاً سريان التقادم المسقط للدعوى الخاصة بهذه الجريمة فإنه يبدأ من وقت تقديم الاقرار غير الصحيح.

- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د. محمود رياض : الوسيط في شرح تشريع الضرائب ، دار المعارف في الاسكندرية ، مصر ، 1969 ، ص 829-830.

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

صفوة القول ان جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية (جريمة الاحتيال الضريبي) هي جريمة وقتية لانها تقع وتنتهي بمجرد تخلص الجاني من اداء الضريبة كلها او بعضها على ان الجاني يسأل في ذات الوقت عن جريمة الامتناع عن اداء الضريبة كلها او بعضها وهي جريمة مستمرة بطبيعتها⁽¹⁾.

ثانياً: طبيعة الجريمة بالنظر الى ركنها المعنوي.

ان الجرائم بصورة عامة تقسم بالاستناد الى ركنها المعنوي الى جرائم عمدية وجرائم غير عمدية وان معيار التمييز بين هذين النوعين هو القصد الجنائي ففي حال كون نشاط الجاني عمدياً يتطلب القانون فيه توافر القصد الجنائي وبالتالي تكون الجريمة عمدية اما اذا كان نشاط الجاني غير متصور فأن القانون لا يتطلب فيه توافر القصد الجنائي فالجريمة غير عمدية.

والسؤال الذي يثار هنا هل جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية جريمة عمدية ام غير عمدية؟ ان الاجابة عن هذا السؤال يكون من خلال تطبيق القاعدة اعلاه وعند تطبيقها والتحصن بها يظهر لنا جلياً بأن جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية هي جريمة عمدية لان نشاط الجاني المكلف الضريبي يتصور بتعمد الفعل الايجابي وذلك للاخلال بالالتزام باداء الضريبة الجمركية عن طريق استخدامه او استعماله لطرق احتيالية يباشرها المكلف متعمداً قاصداً نتيجة واحدة وهي التهرب الكلي او الجزئي من اداء الضريبة وان هذه تعد جريمة من الجرائم الاحتيالية ومن جرائم العمد ويتطلب القانون الضريبي في مثل هذه الجريمة فضلاً عن القصد الجنائي العام قصداً جنائياً خاصاً وهو قصد التخلص من الضريبة متعمداً التهرب من اداؤها⁽²⁾.

(1) د. احمد فتحي سرور ، مصدر سابق ، ص 316.

وعلى نقيض ذلك قضت محكمة النقض المصرية بأن [جريمة التهرب من اداء الضريبة هي جريمة مستمرة وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفي المبالغ التي تسري عليها الضريبة اذ مادام القانون قد جعل اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة جريمة معاقباً عليها فأن هذه الجريمة تتكون في حالة تقوم وتستمر مادام هذا الاخفاء المتعمد قائماً].

- نقض جنائي في 1992/2/27 في الطعن رقم (454) لسنة 21 قضائية.

(2) ان جريمة التهرب الكرمكي هي جريمة عمدية يتطلب القصد الجنائي فيها اتجاه ارادة الجاني الى ارتكاب الواقعة الاجرامية مع علمه بعناصرها والاصل ان القصد الجنائي من اركان هذه الجريمة فيجب ان يوثقها فعلياً ولا يصح القول بالمسؤولية الفرضية، اذ ان المقرر في التشريعات الجنائية ان الانسان لا يسأل بصفته فاعلاً او شريكاً الا عما يكون لنشاطه دخل في وقوعه من الاعمال التي نص القانون على تجريمها ولا مجال للمسؤولية المفترضة في العقاب الا استثناءً وفي الحدود التي ينص عليها القانون.

وهذا ما ذهبت اليه محكمة النقض المصرية في قرارها المرقم (34966) والصادر بتاريخ 1993/6/7 لسنة 59 قضائية.

الفرع الرابع: طبيعة الجريمة بالنظر الى الحق المعتدى عليه وخصوصيتها

اولاً: طبيعة الجريمة بالنظر الى الحق المعتدى عليه.

ان جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية ما هي الاجرمة مضرّة اولاً بالمصلحة العامة وثانياً بالخزانة العامة وثالثاً بالامن الاقتصادي للبلد وهذا ما اكده المشرع العراقي في قانون الضريبة وقانون الكمّارك المذكورين سابقاً.

وبما ان الجرائم تفسر بالنظرالى الحق المعتدى عليه فأن هذه الجريمة (جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية) هي جريمة تظر بالمصلحة العليا للدولة كما بينا قبل قليل كون ان اضرارها بالدولة تكون اكثر بكثير من الحاقها ضرراً بأي شخص منها كأحد الناس مثلاً.

وبالتالي فأن جريمة التهرب هذه تعدي على حق الدولة وفي صميم عملها سواء كان من الناحية الاقتصادية ام الامنية لذلك لفلها طبيعة خاصة تختلف عن غيرها من الجرائم المالية او جرائم الاعمال الاخرى بصورة عامة.

وبالنتيجة نجد ان هذه الجريمة هي من الجرائم المضرّة بالمصلحة العامة لان نشاط الجاني المكلف بها هو الاخلال بواجب اداء الضريبة من خلال استعمال طرق احتيالية تضر بالمصلحة العامة اكثر من اضرارها بالمصلحة الخاصة الفردية ان وجدت وهنا تدخل في مجال الحماية الجنائية للالتزامات الضريبية اذ تمثل قيمة مالية واقتصادية بالنسبة للثروة القومية والخزانة العامة للدولة وان مبلغ الضرر يصيب الموارد المالية للميزانية العامة ومصدر قلق في الحياة الاقتصادية مؤداها توفير الحماية الجنائية للضريبة وهذا يدل على الطبيعة الخاصة لهذه الجريمة وكما سنبينه في النقطة التالية.

ثانياً: الطبيعة الخاصة لجريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية .

ان هذه الجريمة تعد من الجرائم العادية ومن جرائم القانون العام لان نشاط الجاني فيها يقع من فرد من المدنيين اخلالاً بنظام المجتمع ومصالح الادارة الضريبية وهي مجرمة في تشريع من التشريعات الخاصة المكملة لقانون العقوبات ولكن تتميز هذه الجريمة بطبيعة خاصة تستلزم ان توفر فيها الاضرار فقط بالمصلحة العامة للدولة بدون البحث عن الاضرار الخاصة بالآخرين علماً ان الاضرار بالآخرين واقعة لا محال كامنافسة غير المشروعة.

المبحث الثاني: مراحل التهرب من اداء الضريبة الجمركية والشروع فيها

ان الجريمة تمر منذ البدء في التفكير بها حتى اتمامها بعدة مراحل ومن هذه المراحل هي مرحلة التفكير والتصميم عليها ولا عقاب على من يأتيه في هذه المرحلة حتى وان كانت هناك ادلة تدل على هذه

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

المرحلة كأعتراف الفاعل او حتى تسجيل نيته في محرر فقد اخذت الشرائع منذ القدم على ان النية الجرمية تفلت من العقاب مادامت كامنه في جسم الانسان ولم تتخذ مظهراً خارجياً ولم تمس علاقات الافراد بأدنى قلق او اضطراب.

اما المرحلة الاخرى وهي مرحلة الاعداد والتحضير لارتكاب جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية فإن المشرع هنا ايضاً لا يتدخل بالعقاب وعلة هذه القاعدة ان العمل التحضيري متجرد من الاهمية القانونية وان لا يتم الكشف بصورة اكدية عن النية الجرمية فأن عملية شراء السلاح يدل على الاتجاه الى ارتكاب الجريمة كما يمكن ان يدل ايضاً في الوقت ذاته على اتجاه الى استعماله في حالة الدفاع عن النفس.

اما المرحلة الثالثة وهي مرحلة البدء في تنفيذ الجريمة اي مرحلة الشروع وفيها لا تحدث النتيجة المقصودة ولكن السلوك الاجرامي قد يتم فينطبق على صورة الشروع (جريمة خائبة) وقد لا يكتمل سلوك الفاعل فيسمى حينها شروع (جريمة موقوفة) وهذا مانحن بصدد دراسته في الشروع عند ارتكاب جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية فهل يتصور وجوده من عدمه.

اما المرحلة الاخيرة وهي التي ينتهي فيها المجرم (الفاعل) وهو المكلف باداء الضريبة الى اتمام فعله وبلوغ غايته بأحداث النتيجة فتتم حينها الجريمة.

ولا بد لنا من الاشارة هنا الى ان القانون العام لا يتدخل بالعقاب على المرحلتين الاولى والثانية من مراحل الجريمة والسؤال المطروح هو معرفة المراحل التي يتدخل فيها التشريع الكمركي بالعقاب هل هي ذات المرحل التي يعاقب عليها القانون العام ام ان هناك خروج على احكام القانون العام بالنسبة الى الجريمة الجمركية ؟

وهنا سنرى ان خصوصية الجريمة الجمركية تفرض ترتيباً اخر للمراحل ينحصر في الافعال التحضيرية والافعال التنفيذية على ارتكاب الجريمة.

لذلك سنقسم هذا المبحث لحل اشكالية بحثنا على مطلبين نخصص المطلب الاول للاعمال التحضيرية او التمهيديّة للجريمة الجمركية ، اما المطلب الثاني فنكرسه لبيان الافعال التنفيذية لهذه الجريمة والذي يتخللها الشروع لتسليط الضوء بشكل واضح على الموضوع مدار البحث.

المطلب الاول: الاعمال التحضيرية (التمهيد لارتكاب الجريمة)

يراد بالاعمال التحضيرية هو كل فعل من شأنه ان يهدف به المجرم الى خلق الوسط الملائم لتنفيذ الجريمة وهي مجرد افعال غامضة في تحديد مراد المتهم منها وتقبل أكثر من تفسير او تأويل⁽¹⁾.

ان هذه الافعال تختلف باختلاف الجرائم وظروفها مثال ذلك (عند قيام شخص بتزكيب مادة سامة فإن ذلك يدل على نتيجتين الاولى وهو ارتكاب جريمة قتل باستخدام هذه المادة السامة، اما الثانية فقد تدل ايضاً على استخدام هذه المادة السامة في اباداة الحشرات) او قيام شخص بشراء كمية من البضائع الاجنبية على متن باخرة راسية في الميناء ومراقبة تحركات رجال الكمارك قد يدل على التحضير لادخال هذه البضائع الى البلاد بصورة التهريب وفي كثير من الاحيان لا تؤدي الاعمال التحضيرية في نهاية المطاف الى ارتكاب الجرائم المصمم عليها وذلك خاصة عند تخلي الفاعل عن عزمه الاجرامي وهذا هو السبب الذي على اساسه استند القانون العام في عدم العقاب عليه.

ولكن تجرد الاعمال التحضيرية من الاهمية القانونية انما هو بالنسبة الى الجرائم محل التحضير ويعني ذلك ان القانون العام يعاقب في صورة نادرة على الافعال تعد من قبيل الاعمال التحضيرية اذا قيست بنظائرها في معظم الجرائم لما تنطوي عليه من خطورة.

ولقد اتبع المشرع الكمركي ذات المبدأ من حيث عدم العقاب على الافعال التحضيرية بحد ذاتها ولكنه خلافاً للقانون العام وسع من نطاق الخروج عن هذا المبدأ بتجريم بعض الافعال التي هي ليست بحقيقتها الا اعمال تحضيرية لجرائم اخرى على انها جرائم مستقلة قائمة بذاتها وغالباً ما تعتبر هذه الاعمال مكونة للجريمة التامة وخاضعة لنفس العقوبة المفروضة عليها وتعتبر في حكم التهرب الكمركي تقدم مستندات او فواتير مزورة او مصطنعة او وضع علامات كاذبة او اخفاء البضائع او العلامات او ارتكاب اي فعل بقصد التخلص من اداء الضريبة الجمركية المستحقة كلها او بعضها او من خلال ارتكاب المخالفات للنظام المعمول به بشأن البضائع الممنوعة كحظر الاستيراد او التصدير او حرق للحظر المؤقت وان هذه الحالة لا تعتبر في حقيقتها تهرباً حكماً ولكنها شروع في تهرب حقيقي وقد تكون في ذات الوقت مجرد عمل تحضيرية لان من المحتمل ان يتخلى المكلف باداء الضريبة الجمركية عن قصد التهرب قبل ان تؤدي هذه الاعمال في نهاية المطاف الى ارتكاب جريمة التهرب الكاملة⁽²⁾.

(1) د.رؤوف عبيد : شرح قانون العقوبات التكميلي ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، 2009 ، ص 330.

(2) وهذا ما اخذ به المشرع الكمركي العراقي واللبناني والفرنسي الى اعتبار الافعال المذكورة جرائم مستقلة وليست من صور التهرب الحكمي.

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

وتجدر الاشارة هنا الى ان الاعمال التحضيرية ليست منظمة بشكل وافٍ لانها لا تظهر بصورة جلية الا عند التصدير لاجل التهرب من اداء الضريبة اما وحالة الاستيراد فأنها لا ترتكب داخل حدود الدولة اذ يتعذر هنا اثباتها لان المكلف قد بدء بالاعمال التحضيرية خارج القطر وقبل الاستيراد. ان فعل حيازة البضائع او نقلها خلافاً لانظمة الكمارك استعداداً للتهرب الضريبي الكمركي لا يشكل بحد ذاته سوى عمل تمهيدي للتصدير بصورة التهرب الا انه يخضع للعقاب بمجرد حصوله لانه يشكل جريمة خاضعة للقانون الكمركي ناهيك عن التهرب الضريبي، وهنالك اعمال اخرى تحضيرية يطلق عليها القانون وصف المخالفات القائمة بذاتها ومن امثلتها الزيادة او النقص في عدد الطرود المدرجة في قوائم الشخص علماً ان الزيادة قد يكون عملاً تمهيداً للتصدير تهرباً، وهناك حالات اخرى من الاعمال التحضيرية المعاقب عليها كجرائم قائمة بذاتها ورد النص عليها صراحة في التشريعات الجمركية كانت الغاية من تجريمها حرص المشرع على منع وقوع النتائج الضارة المترتبة على الاستمرار بها الى حد ارتكاب جريمة التهرب التامة.

المطلب الثاني: الافعال التنفيذية (البدء في تنفيذ الجريمة)

ان الافعال التنفيذية هي تلك الافعال التي تؤدي الى التنفيذ الفوري والمباشر للجريمة فحين تكتمل اركانها تكون عندئذ الجريمة التامة وان التام لا يثير صعوبة لان بمقتضاه يكون الجاني قد استنفذ نشاطه الاجرامي في الواقعة ووصل الى تحقيق هدفه المنشود وهو التهرب من اداء الضريبة الجمركية وقد يحدث ان لا تكتمل كل الافعال التنفيذية لسبب ما بتحقيق الغاية المتوخاة منها فيطلق عليها حينئذ تسمية الشروع. لم يفرق كل من المشرع العراقي والمصري والبناني وحتى الفرنسي في التفريق بين الشروع والمحاولة⁽¹⁾ اذ لم يعاقب على المحاولة ولكن ما يهمننا في بحثنا هنا هو الشروع في ارتكاب جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية وهو ما سندرسه الان بالتفصيل.

يراد بالشروع في الجريمة هو ذلك السلوك الذي يهدف به صاحبه الى ارتكاب جريمة معينة كانت لتقع بالفعل لولا قد تدخل عامل خارج عن ارادة الجاني حال دون وقوعها وعرف المشرع بأنه **[هو البدء**

- ينظر المواد 29/358 من قانون الكمارك اللبناني والمادة 3/421 من قانون الكمارك الفرنسي والمادة 194 من قانون الكمارك العراقي.

(1) وقد ذهب رأي بعض الفقهاء بالقول ان محاولة التهرب هي ذاتها المقصود بها الشروع وهو مصطلح استخدمه المشرع في بعض الاحيان مرادف للشروع ولا يتميز عنه بشيء على الاطلاق وحجتهم في ذلك ان القانون لا يعرف ثلاث درجات من الاجرام وانما يعرف درجتين فقط هما الجريمة التامة والشروع فيها وان الشروع والمحاولة لا يمكن ان يكون الا شيئاً واحداً.

في تنفيذ فعل بقصد ارتكاب جنائية او جنحة اذا وقف او خاب اثره لاسباب لا دخل لارادة الفاعل فيها].

ويعتبر شروعاً في ارتكاب الجريمة كل فعل صدر بقصد ارتكاب جنائية او جنحة مستحيلة التنفيذ اما بسبب يتعلق بموضوع الجريمة او بالوسيلة التي استعملت في ارتكابها ما لم يكن اعتقاد الفاعل صلاحية عمله لاجداث النتيجة مبنياً على وهم او جهل مطبق ولا يعد شروعاً مجرد العزم على ارتكاب الجريمة ولا الاعمال التحضيرية لذلك ما لم ينص القانون على خلاف ذلك⁽¹⁾.

ويستفاد من تعريف الشروع انه يلزم لتحقيقه توفر ثلاثة شروط وهي:

- 1- البدء في تنفيذ الجريمة.
- 2- القصد الجنائي.
- 3- عدم اتمام الجريمة لاسباب لا ترجع الى ارادة الفاعل.

اما صور الشروع فتحقق في حالتين او صورتين، فالصورة الاولى فتمثل بأيقاف نشاط الجاني عند حد معين فلا يبلغ مده او هدفه المنشود ويطلق على هذه الصورة اسم الجريمة الموقوفة، والصورة الثانية تتمحور حول استنفاد الجاني نشاطه الاجرامي كله ومع ذلك لا تتحقق النتيجة التي سعى اليها لسبب لا علاقة لارادته به وتعرف هذه الصورة بأسم الجريمة الخائبة والشروع بصورتيه هاتين يمكن ان يتحقق في التهرب الضريبي اما التهرب غير الضريبي فلا يمكن ان يتحقق الشروع فيه الا في صورة الجريمة الموقوفة لانه يفتقر الى النتيجة.

ان القواعد العامة تقضي بأنه لا شروع في المخالفات ولا عقاب على الشروع في الجنح الا اذا تقرر ذلك بنص خاص الا ان القانون اللبناني خرج على هذه القواعد فتضمن العقاب على المحاولة في المخالفات الواردة في قانون الكمارك اللبناني وذلك حسب ما جاء في المواد (1/358 و 27 و 28 و 29 و 1/362 و 368) ولا يبدو ذلك مستغرباً متى علمنا ان القانون يطلق على كل انواع خرق القيود الجمركية بما فيها التهرب من اداء الضريبة اذ تسمى بالمخالفات الجمركية .

ولقد اتسمت التشريعات الجمركية بذاتية متميزة فيما يتعلق بالمساواة بين عقوبة الجريمة التامة وبين عقوبة الشروع فيها وذلك تشديداً منه للحد من هذه الظاهرة وبالتالي التهرب من اداء الضريبة الجمركية وهذا ما سار عليه كل من المشرع الفرنسي صراحة في المادة (408) من قانون الكمارك الفرنسي اذ جاء

(1) ينظر المادة (30) من قانون العقوبات العراقي والمادة (45) من قانون العقوبات المصري والمادة (200) من قانون العقوبات اللبناني.

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

فيها ان كل شروع في الجنحة الجمركية يعتبر كالجنحة نفسها وكذلك الحال لدى المشرع المصري فإنه ايضاً ساوى بين الشروع في الجنحة والجنحة التامة في المادة (122) من قانون الكمارك المصري اذ اعتبر الشروع في التهرب الكمركي مساو للتهرب الكمركي التام وايضاً المشرع اللبناني في المواد (358 و 359 و 360) من قانون الكمارك اللبناني وكذلك ايضاً ما سار عليه المشرع العراقي بهذا الشأن فإنه قد ساوى بين عقوبة الشروع في التهرب الكمركي والجريمة التامة في التهرب الكمركي في العقاب واعتبر الشروع بمثابة الجريمة التامة وذلك ما نصت عليه المادة (194) من قانون الكمارك العراقي سابق الذكر حيث جاء فيها [اولاً: مع عدم الاحلال بأي عقوبة اشد تقضي بها القوانين النافذة يعاقب على التهرب وما في حكمه وعلى الشروع...].

وهذا يدل على ان المشرع العراقي سار على نهج المشرع الفرنسي والمصري واللبناني بشأن المساواة بين الشروع والجريمة التامة في العقوبة كمن يقوم بتقديم مستندات او فواتير مزورة او مصطنعة او وضع علامات كاذبة او اخفاء البضائع او العلامات او اي فعل بقصد التخلص من كل او بعض الضرائب الجمركية المستحقة كلها او بعضها او بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع المنوعة¹.

ان الذي يبدو من هذه الافعال متى ارتكب بقصد التهرب تعتبر بحد ذاتها شروعا في التهرب طالما لم يترتب عليها ادخال البضائع او غيرها من المواد او اخراجها دون اداء الضرائب الجمركية اذ ان الغاية من التهرب الكمركي للمواد غير المحظورة هو التهرب من اداء الضريبة الجمركية بصورة كلية او جزئية وبالتالي هل الشروع هنا يعتبر تام بشأن التهرب من الضريبة او فقط يقتصر على قانون الكمارك دون غيره ولا يتدخل المشرع الضريبي بهذا الشأن ويترك امر العقاب على قانون الكمارك؟

في هذه الحالة فان هناك نتيجة هامة تترتب وهي عدم تطبيق احكام الشروع على هذه الافعال وبالتالي فإن العدول الاختياري عن التهرب قبل اتمامه لا يحول في نظر القانون دون وقوع جريمة التهرب الكمركي كاملة متمثلة في مجرد ارتكاب احد الافعال المشار اليها قبل قليل، اي ان الشروع في التهرب الحقيقي من الناحية العملية يكاد يكون مستحيلاً لان الافعال التي رفعها القانون الى مصاف التهرب التام ليست في جوهرها الا شروعا في التهرب الحقيقي⁽²⁾.

(1) يعتبر في حكم التهرب ما جاء في المادة (192) من قانون الجمارك العراقي النافذ

(2) ولا بد من الاشارة هنا الى ان المشرع الكمركي في فرنسا قد خرج خروجاً بارزاً على احكام الشروع في لقانون العام فأورد حالات خاصة اعتبرها قرينة على الشروع مع انها ليست في الواقع سوى اعمال تحضيرية ولقد سايره القضاء بالتوسع في تحديد الافعال التي

وخلافاً لما يتطلبه قيام الشروع في قانون العقوبات من توافر الاركان المعروفة انطوى قانون الكمارك في كل من العراق وفرنسا ولبنان على حالات خاصة اعتبرها من قبيل الشروع وهي في حقيقتها لا تعدو ان تكون مجرد اعمال تحضيرية ومن امثلته ما جاء في المادة (192) من قانون الكمارك العراقي والمادة (418) من قانون الكمارك الفرنسي والمادة (300) من قانون الكمارك اللبناني حيث نستخلص من هذه المواد مثال ذلك فأن البضائع الممنوعة او الخاضعة للضريبة عند التصدير تعتبر محلاً للشروع في التصدير بصورة التهريب اذا ما وجدت داخل النطاق الكمركي البري غير مرفقة بأيصال الضريبة او اي مستند اخر صالح للتحوال بها.

ولا بد من الاشارة هنا الى ان الشروع في عملية التصدير تقع جميع افعاله داخل اقليم الدولة وبالتالي يكون من ضمن نطاق القانون العراقي النافذ لان كل افعال الجريمة سواء كان شروعاً ام جريمة تامة تقع داخل اقليم الدولة وهذا على عكس الحال في الاستيراد لان افعال الجريمة هنا (جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية) سواء كانت شروعاً ام جريمة تامة فأنها تقع خارج اقليم الدولة وبالتالي خارج اطار القانون النافذ ويصعب محاسبة المكلف بهذه الضريبة عند الاستيراد على عكس التصدير.

وفي الختام فأنا توصلنا الى ام الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية اعتبرها المشرع العراقي في قانون الكمارك حاله حال الجريمة التامة عند معاقبة القائم بالتهرب او حتى الشريك فأن بمجرد الشروع كالبداة بالتنفيذ او بمجرد التحضير واي عمل يعتبر من قبيل الاعمال التحضيرية فأنه يعاقب عليها حالها حال الجريمة التامة.

وقد اغفل المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل ايراد نص خاص بالشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة ولم يبين الحالات التي قد تعتبر شروعاً للتهرب الضريبي سواء كان ذلك في الضرائب الجمركية ام في الضرائب العادية الاخرى ولم يبين الاعمال التحضيرية لذلك فهل هي تعد شروعاً ام جريمة تامة ام لم يحاسب عليها اذ حددت المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي فقط الافعال التي تعتبر جريمة ضريبية محاسباً عليها بعقوبة الحبس التي لا تزيد عن سنة واحدة فقط او غرامة مالية دون الاشارة الى الشروع وهو اما ان يقصد من ذلك اللجوء الى القواعد العامة في قانون العقوبات بشأن الشروع او انه لا يحاسب على الشروع وهذا الاتجاه لا تؤيده.

تشكل بدءاً بالتنفيذ سواء لدى الاستيراد ام لدى التصدير وكذلك سار على ذات النهج المشرع اللبناني ولكن القضاء اللبناني لم يلحق بالقضاء الفرنسي في بعده عن القانون العام وان توسع بعض الشيء في مفهوم محاولة التهرب.

الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية

اذ كان على المشرع ان يحدد الشروع في قانون ضريبة الدخل العراقي حاله حال قانون الكمارك والتهرب من الضريبة الجمركية اذ كما بينا قبل قليل ان المشرع سار على نهج خاص في الشروع بهذه الجريمة وشدد فيه واعتبر الاعمال التحضيرية من قبل الشروع على غرار القواعد العامة في قانون العقوبات وهذا المسلك الذي سلكه المشرع يجب ان يكون ايضاً موجوداً في قانون ضريبة الدخل العراقي حتى نحد من جريمة التهرب الضريبي ويكون اكثر ردعاً ونجاعة ومن ثم تأمين افضل ايرادات لد الخزانة العامة بالاموال الكافية دون نقص.

الخاتمة:

بعد الانتهاء من كتابة بحثنا الموسوم بـ (الشروع في جريمة التهرب من اداء الضريبة الجمركية) توصلنا

الى مجموعة من التوصيات نذكرها كالتالي:

- 1- لابد من التمييز بين الشروع والجريمة الضريبية التامة وتحديد حالات الخاصة بالشروع والعقاب عليها حتى تكون اكثر وضوحاً وخاصة في قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار.
- 2- تحديد الوسائل القانونية الخاصة بالجمالية الضريبية بصورة عامة والضريبة الجمركية بصورة خاصة ورسم سياسة التسديد حتى يتم الحد من ضاهرة التهرب والشروع فيه.
- 3- اعتماد نظام او برنامج الكتروني خاص بالضريبة الجمركية لحصر المواد المعدة للتصدير بشكل دقيق للتخلص من عملية الشروع في التهرب الضريبي الكمركي.
- 4- تشديد العقوبة بالنسبة للجريمة الضريبة حتى تصل الى حد السجن وتكون عقوبة الشروع هي الحبس حتى تكون اكثر ردعاً .
- 5- نشر الوعي والثقافة الضريبية بين اوساط المجتمع بصورة عامة والمكلفين بصورة خاصة حتى يؤمن اغلب المواطنين بهدف الضريبة.
- 6- ضرورة التمييز بين الاعمال التحضيرية والاعمال التنفيذية للتهرب الضريبي وعد الاعمال التحضيرية من قبيل الشروع للتخلص من اللبس الذي يحدث بينهم بشأن تحديد العقاب.

الإحالات والمراجع

- (1) ابراهيم المنجي : جرائم التهرب الضريبي ، الطبعة الاولى ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، الاسكندرية ، 2000 ، ص 107 وما بعدها.
- (2) ان هذه التعاريف لجريمة التهرب من اداء الضريبة عرفت من قبل د.محمد رياض عطية و د.محمد حلمي مراد و د.زين العابدين ناصر و د.علي عبد العال و د.احمد جامع.
- لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع ينظر د.محمد حلمي مراد : تشريع الضرائب ، الجزء الاول ، الضرائب المباشرة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1958 ، ص 256. وايضاً د.زين العابدين ناصر : علم المالية – النظام الضريبي المصري ، عين شمس ، 2001 ، ص 45. وايضاً د.داود علي وعبد المنعم فوزي : مالية الدولة ، الطبعة الثانية ، مكتبة جامعة عين شمس ، مصر ، ص 120.
- (3) لمزيد من التفصيل حول هذا الموضوع يتظر د.حسن الجندي : القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الاول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2005-2007 ، ص 69.
- (4) د.احمد فتحي سرور : قانون العقوبات الضريبي ، الطبعة الاولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1969 ، ص 82-85.
- (5) د.آمال عبد الهادي محمد فودة : دور البيانات الحاسوبية لمفحة التهرب الضريبي في الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة – جامعة المنصورة ، مصر ، 1976 ، ص 8-10.
- (6) د.محمود رياض عطية : الموجز في المالية العامة وتشريع الضرائب ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1958 ، ص 274.
- (7) د.احمد خلف حسين الدخيل : المالية العامة من منظور قانوني ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، ط 1 ، لبنان ، 2019 ، ص 63.
- (8) ينظر البند (اولاً) من المادة (194) من قانون الكمارك العراقي رقم (23) لسنة 1984 المعدل.
- (9) د.احمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية والنقدية، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1999 ، ص 134.