

التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ
(دراسة تحليلية)

**Criminalization and punishment in the Income
Tax Act in force Iraq
(Analytical study)**

م. حيدر نجيب احمد المفتي

قسم القانون

كلية القانون والعلوم السياسية

- ملخص البحث باللغة العربية

الضرائب من الإيرادات السيادية العامة والتي لها اهمية لا تختلف عن الايرادات الاخرى التي تدخل في الخزنة العامة للدولة وهي محل اهتمام في معظم دساتير دول العالم ولها تشريعات خاصة تنظم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها والظعن امام الجهات المختصة وهذا دليل على مدى اهميتها كأيراد عام وما تحماه في ثناياها من اهداف تسعى الى تحقيقه كل دولة في سياستها المالية والضريبية، ولعل من اهم الضمانات التي تحقق العدالة الاجتماعية والضريبية وجود عقوبات جنائية مقابل مخالفة المكلف لاحكام القانون الضريبي اضافة الى عقوبات اخرى مقررة في تشريعات غير ضريبية مثل قانون العقوبات والمرافعات المدنية والتنفيذ وتحصيل الديون الحكومية وغيرها من التشريعات الضريبية العربية وقرارات قضائية مما يجمع مسؤولية المكلف بدفع الضريبة جزائيا ومدنيا قدر تعلق هذه القوانين بموضوع البحث والدراسة اضافة الى تفصيل دقيق لمدى اهمية نصوص التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل العراقي ودورها في حماية حق الدولة بتحصيل الضريبة وحق المكلف والافراد بالمجتمع ايضا وهذا ما سنتناوله في فصلين وكما ياتي :

- الفصل الاول/ نطاق المسؤولية الجزائية الضريبية:

إن تحديد مسؤولية المكلف بدفع الضريبة جزائياً يتطلب الخوض في قانونية التجريم والعقاب ومن المشمولون باحكام التجريم والعقاب في التشريع الضريبي العراقي الخاص بالدخل وما علاقة دين الضريبة باحكام التجريم ومفهوم هذا الدين وموقف المشرع العراقي حيال هذا المفهوم واسباب دفع دين الضريبة أساسا لاحكام التجريم ومن المشمولون بهذه الاحكام من حيث السلطة المختصة بتحديدهم وما المخالفات المجرمة في التشريع الضريبي العراقي وهل هناك افعال للمكلف لا تؤثر في حصيله الضرائب وما هذه الافعال وكيف يمكن تمييزها من غيرها من الافعال الاخرى وهل للشريك دور مع المكلف في وقوع الفعل المخالف لاحكام الضريبة وموقف المشرع العراقي الضريبي والجنايى تجاه ذلك مع حصر لحالات وصور الاشتراك.

فالضريبة إيراد تحصل عليه الدولة من الاشخاص الطبيعية والمعنوية بصورة جبرية تحقيقا للصالح العام، كما ان الفقهاء قد وضعوا العديد من التعاريف لتوضيح مفهوم الضريبة والتي تدل على انها إيراد مهم للدولة يدفع بصفة نقدية وبصورة جبرية دون مقابل مباشر ولها احكامها المتعلقة بتنظيمها في مختلف المجالات من حيث تقديرها وفرضها لغاية تسديد دينها.

ولم يضع المشرع العراقي تعريفا واضحا ومفصلا لمفهوم الضريبة على الدخل مقارنة بمصطلحات والفاظ اخرى، كما ان اسباب دفع الضريبة لها اهميتها في وضع احكام التجريم والعقاب مقابل التجاوز والمخالفة لاحكام دفع الضريبة وهي حماية حقيقية لحق الدولة والمجتمع على حد سواء، وهذه الاسباب منها ماله علاقة بالمكلف ذاته والمصلحة العامة وما يدعم التطور الاقتصادي والتنمية الاقتصادية في المجتمع وحتى ما يتعلق بالتضامن الاجتماعي وينصرف ايضا الى اسباب خدمية تحقيقا للصالح العام، وكذلك فان تحقيق العدالة الاجتماعية والتوازن بين المصالح يقتضي ايضا دعم وحماية دين الضريبة بتشريع احكام المسائلة للمكلف المخالف، ونجد ان التشريع الضريبي ينطوي على جوانب عديدة تدل على تطوره من حيث وجود عقوبات مقيدة للحرية واخرى مالية مع وجود بعض التباين في هذا المجال.

ويختص المشرع في جميع الاحوال في تحديد المكلفين بدفع الضريبة ولا نجد اختصاصا للسلطة المالية ولا حتى القضائية في هذا المجال وان ورد من الجهات الاخيرة تحديد فلا يكون الا بناء على النصوص القانونية ايضا، ويشمل مصطلح المكلف عدة صفات مثل الشخص الطبيعي والمعنوي والزوج والزوجة والنايب عن غيره والمستخدم وغيرهم، وقد يتصرف المكلف تصرفات يسأل عنها بحكم القانون جزائيا ومدنيا لمخالفته التشريع الضريبي وبالتالي يعاقب بعقوبات مالية كالغرامات او بعقوبات سالبة للحرية كالحبس وقد تكون تصرفاته مشروعة رغم ما تنطوي عليه من تهرب ضريبي ولا يحاسب قانونا عن ذلك لان تصرفاته لا تؤثر في حصيله الضرائب مثل نقل عبء الضريبة او تحويلها او استهلاكها.

اضافة الى ماتقدم نجد ان جرائم الضريبة لا تخلو من وجود دور للشريك فيها مع المكلف بدفع الضريبة وهذا ما اشار اليه التشريع الضريبي ويحاسب عليها في التشريع الجنائي ايضا ولجريمة الاشتراك او التحريض اركان لا بد من توافرها لقيام الجريمة ولها صورها كالصورية والتواطؤ في كل من المكلف (الفاعل الاصلي) والشريك والذي يجرم فعله ويسأل تبعا لارتباط فعله بنشاط المكلف المجرم اصلا عند مخالفته لقواعد واحكام التشريع الضريبي الخاص بالدخل.

- الفصل الثاني/ الوصف القانوني لجرائم وعقوبات الضريبة وأختصاص الفصل فيها: وصولا الى حكم عادل لمحاسبة المكلف المخالف وتحقيق الاهداف المنشودة من وضع نصوص في التشريع الضريبي تجرم فعل المكلف يتطلب ذلك بيان تصنيف لجرائم المكلف والعقوبات المقررة بحقه مع الاشارة الى بعض الحالات التي تخص المكلف بذاته ومدى تأثيرها على مركزه القانوني، وما الحالات الاخرى التي تحكم المكلف المخالف في تشريعات عراقية غير ضريبية اي خارج نطاق قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مثل قانون التنفيذ العقوبات وأصول المحاكمات الجزائية والمرافعات المدنية وتحصيل الديون الحكومية، كما نجد ضرورة لتوضيح المحاكم المختصة في حسم النزاعات الضريبية الجنائية اضافة الى الجهات المختصة في نظر الطعن الضريبي والمنع الوارد في التشريع الضريبي وكل مايتعلق بتنفيذ العقوبة الضريبية.

يتحدد نوع الجرائم التي يرتكبها المكلف ضربيا بجرائم المخالفات والجنح تبعا الى العقوبات المقررة لها في التشريع الضريبي وهي الغرامات والعقوبات السالبة للحرية واساس ذلك ما بينه المشرع الجنائي العراقي في قانون العقوبات عند تصنيف وتحديد نوع الجريمة على اساس العقوبة المقررة لها، علما ان المكلف قد يرتكب اكثر من فعل مجرم في التشريع الضريبي وبالتالي يتحمل لاكثر من عقوبة، ويخلو قانون ضريبة الدخل من الاشارة لحل مثل هذه الحالات وبالتالي يتم الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات وخصوصا اذا ارتكب المكلف فعلا واحدا ادى الى اكثر من جريمة او اذا ارتكب عدة افعال مرتبطة بوحدة الغرض او كانت غير مرتبطة بوحدة الغرض فيسأل عن كل حالة على حدة وفقا لاحكام القانون الجنائي العراقي، علما ان هناك حالات تسقط فيها العقوبة على المكلف مثل حالة وفاته وصدور قرار بالعمو العام او الخاص وعقد التسوية الصلحية وما يترتب عن كل ذلك من اثار لكل حالة تجاه المكلف او دين الضريبة وهذا ما يتقرر في تشريعات ضريبية وغير ضريبية .

فالمكلف يسأل وفقا لنصوص التشريع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي وبموجب قوانين اخرى كالحجز على امواله او التنفيذ عليها وحتى حبسه كوسيله اكراه بدني لاجباره على دفع دين الضريبة في حالات اخرى مماثلة ، وتختص عادة محاكم الجنح بنظر قضايا الضريبة جزائيا تبعا لنوع الجريمة وما اشارت اليه نصوص قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١، اما عن قضايا الاعتراض على التقدير والطعن فانها تكون امام جهات مختصة محددة قانونا مثل السلطة المالية او لجان الاستئناف او هيئة التمييز، وكذلك الحال بعد صور الحكم على المكلف المخالف فان تنفيذ العقوبة المقررة قانون لها احكامها الخاصة وصولا الى العدالة المنشودة من حيث تنفيذها او اطلاق سراح المكلف او تقديمه لكفالة ضامنة وما اشارت اليه نصوص قانون اصول المحاكمات الجزائية وقانون العقوبات في هذا الصدد.

- الخاتمة:

أولا : النتائج:

الضريبة إيراد عام وسيادي يلتزم بدفعها الشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء ووفقا لاحكام قانون ضريبة الدخل، وللدفع ضمانات عدة سواء كانت في قانون ضريبة الدخل العراقي اوفي تشريعات عراقية اخرى غير ضريبية وهي تشمل جميع المكلفين باختلاف صفاتهم الواردة في القانون الضريبي، ولا تؤثر بعض التصرفات للمكلف في حصيلة الضرائب، وتشمل العقوبات المكلف ومن معه من شركاء ان وجدوا، وان جرائم المكلف تتحدد بالجنح والمخالفات كونها تتمثل بالغرامات والحبس وتختص بنظرها محاكم الجنح عادة مع وجود حالات لسقوط العقوبة عن المكلف تبعا لاحكام القانون الجنائي وكذلك في قانون ضريبة الدخل العراقي.

ثانيا:التوصيات:

ضرورة تشريع قانون جنائي خاص بالضرائب بكل المجالات مع توحيد لنصوص التجريم والعقاب التي تضمنتها مختلف التشريعات العراقية الضريبية وغير الضريبية والسعي لإصلاح النظام القانوني الضريبي بالتعديل لبعض نصوصه منعا للتهرب الضريبي .

المقدمة

تحتل الضرائب في العراق مكانة بارزة من بين الإيرادات العامة كما هو الحال في اغلب دول العالم ، وهي وسيلة يمكن اعتماد أموالها في أداء الدولة لوظائفها اليومية وتمويل مشاريعها ومرافقها العامة لتقديم أفضل الخدمات لعموم أفراد المجتمع ، وفي ذات الوقت تلجأ إليها الدولة لدعم التنمية الاقتصادية فيها فتحقق بذلك من خلال الضرائب وما تدره من أموال لتغذية ميزانيتها العامة أهداف اجتماعية واقتصادية وحتى السياسية ، وتنظم جباية وتحصيل وتقدير الضريبة بموجب تشريعات متنوعة بحسب نوع الضريبة ان كانت ضريبة دخل او عقار وغيرها ، والذي يهمننا في هذا المجال هو الضمانات الحقيقية التي تؤمن دفع الضريبة بشكل منظم ودقيق في مواعيدها المقررة قانوناً وتحديداً في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، وهذه الضمانات ليست بمستوى واحد للضغط على المكلف بدفع الضريبة لاحترام نصوص التشريع الضريبي وتدخل في مجالات مختلفة عند ممارسته لنشاط اقتصادي تجاري كان او صناعي داخل او خارج إقليم الدولة ، ولعل أبرزها وأكثرها

تأثيراً على مركز المكلف المالي والبدني هي العقوبات المقررة مقابل مخالفته لنصوص وأحكام التشريع الضريبي ونخص منه قانون ضريبة الدخل فهي تأمين فعلي لدفع الضريبة على الدخل وردع المكلف المخالف وزجر غيره وما في ذلك من إصلاح له ولغيره وبالتالي حماية حق الدولة و المجتمع ، وهي الوسيلة الفعالة لشعور المكلف لضرورة احترام نصوص القانون الضريبي فلولا هذه العقوبات لما كان هنالك التزام بدفع مبلغ الضريبة وفقاً للأوضاع القانونية المقررة لها ، ناهيك عن الفائدة العملية للضمانات الأخرى التي اعتمدها المشرع الضريبي في هذا المجال وحسناً فعل المشرع بوضع نصوص تجريم وعقاب لاحترام أحكام القانون وتأمين دفع دين الضريبة في الوقت نفسه وما تضمنته المواد (٥٦-٥٧-٥٨-٥٩-٥٩ مكررة) في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والتي سيرد تفصيل لمضمون عباراتها وألفاظها في بحثنا تحت عنوان (التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل النافذ) .

وكان من ابرز واهم أسباب اختيارنا للبحث في هذا الموضوع وبدراسة تحليلية تفصيلية هو أهمية نصوص التجريم والعقاب في ضمان وتأمين احترام نصوص التشريع الضريبي وتحصيل دين الضريبة من الناحية النظرية والتطبيق العملي على ارض الواقع وكثرة المشاكل والقضايا الضريبية المتعلقة بهذه النصوص و اعتماد الفصل فيها على مضمونها وما انطوت عليه من أحكام وما يؤكد هذه الأهمية عدم خلو أي تشريع ضريبي من الإشارة إليها بنصوص خاصة او تشريع مستقل .

وتكمن مشكلة البحث بالقصور والتباين لأحكام هذه النصوص التي تضمن محاسبة ومعاقبة المكلف المخالف جزائياً ومسؤوليته المدنية أيضاً لضمان تطبيق أحكام التشريع الضريبي من حيث أفعال المكلف المخالفة للتشريع وعقوباتها وإجراءات فرضها والتخفيف والتشديد فيها وضرورة توحيدها نتيجة لصعوبة تحديدها ووجودها في تشريعات أخرى غير ضريبية وأثارها القانونية وتفسير لبعض جوانب الحكم فيها إضافة الى مسائل أخرى تستحق مناقشتها وصولاً الى معالجات وحلول قانونية يمكن الافادة منها لحسم قضايا النزاع الضريبي الجزائي والمدني .

واعتمدنا في بحثنا هذا على نصوص قوانين عراقية مثل قانون ضريبة الدخل وقوانين أخرى لا يمكن الاستغناء عن أحكامها في مجال البحث والتحليل كقانون الديون الحكومية والتنفيذ والمرافعات المدنية والعقوبات وأصول المحاكمات الجزائية إضافة الى مجالات قضائية بما تضمنته من قرارات نقص ومؤلفات وكتب قانونية واطاريج جامعية قدر تعلق الأمر بموضوع الدراسة والبحث .

ويتحدد الهدف من البحث في تحليل وتوضيح نصوص التجريم والعقاب الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على وجه الخصوص وأسباب دفع دين الضريبة وعلاقته بأحكام التجريم وسن العقوبات مما يقتضي التطرق لمفهوم الضريبة وأساسها القانوني والمشمولين بهذه الأحكام سواء كان المكلف او الشريك في الفعل المجرم وما الأفعال المجرمة دون غيرها ونوعها وتضييق عقوباتها والتعدد فيها وأثره في العقوبات تجاه المكلف وحالات سقوطها وعقوبات أخرى مقررة في تشريعات غير ضريبية وإجراءات العمل بنصوص التجريم والعقاب الضريبي بما في ذلك المحاكمة والحكم ان كان ما هو مقرر في التشريع الضريبي العراقي وتشريعات أخرى يمكن سحب أحكامها بالتطبيق على قضايا ضريبية متى ما كان المكلف مدين بدفع الضريبة او مخالف لأحكام القانون الضريبي وسواء كان ذلك في الجانب المدني او الجزائي .

وبناء على ما تقدم تم تقسيم هذه الدراسة والبحث الى مقدمة وفصلين تضمن الأول : نطاق المسؤولية الجزائية الضريبية ، وفي الفصل الثاني : توضيح الوصف القانوني لجرائم وعقوبات الضريبة واختصاص الفصل فيها ، وأخيراً خاتمة البحث لما توصلنا اليه ممن نتائج وتوصيات التي نتمنى ان تكون نافعة علمياً وعملياً في مجال علم المالية العامة والتشريع المالي بوجه عام وقانون ضريبة الدخل بوجه خاص ... ومن الله التوفيق ...

الفصل الأول

نطاق المسؤولية الجزائية الضريبية

يستلزم البحث في تحديد نطاق مسؤولية المكلف بدفع الضريبة جزائياً التطرق الى توضيح قانونية التجريم ومعاقبة المكلفين ومن هم المشمولون بهذه الأحكام المجرمة للفعل في قانون ضريبة الدخل العراقي وهذا ما سنبينه في المباحث الآتية:

المبحث الأول

قانونية التجريم والعقاب والمشمولين بأحكامهما

في قانون ضريبة الدخل

بهدف توضيح الإطار الذي يتضمن المخالفات بأركانها وما يقابلها من عقوبات باعتبار فعل المخالفة لأحكام نصوص التشريع الضريبي العراقي لضريبة الدخل هي في حد ذاته فعل مجرم من الناحية القانونية ، ولابد من بيان نطاق هذا التجريم من حيث علاقة هذا التجريم بأفعاله المختلفة بدين الضريبة في ماهيتها ، ومن هم الأشخاص الذين يخضعون لنطاق أحكام التجريم في نفس التشريع الضريبي العراقي لضريبة الدخل ، وما هو الأساس القانوني والسبب الواقعي الحقيقي الذي دفع المشرع الضريبي لوضع نصوص التجريم في حالة المخالفة من قبل المكلف بدفع الضريبة ، وهذا ما سنفصله في المطالب الآتية :

ان تحديد العلاقة بين دين الضريبة والأحكام العقابية لكل فعل مجرم في قانون ضريبة الدخل النافذ تتطلب بيان لمفهوم هذا الدين حتى ولو كان ذلك بشكل مختصر للوصول الى الهدف المنشود من هذه الفقرة لربط هذا الدين بنصوص وأحكام تجريم المخالفات والأفعال المهددة لهذا الدين ، وهذا ما سنبينه في الفروع الآتية :

الفرع الأول

مفهوم دين الضريبة من الناحية الفقهية

للضريبة نظام خاص بها كما هو الحال بالنسبة للأنظمة الأخرى الخاصة بكل مورد من موارد الدولة وهي بشكل عام أي الضريبة وسيلة وأداة تلجأ إليها الدولة لاستخدامها في تحصيل جزء من ثروات الأشخاص الطبيعية والمعنوية بشكل جبري لتحقيق الصالح العام ، وللضريبة عدة تعاريف نوجز أهمها وأكثرها وضوحاً بما

ذهبت إليه الاتجاهات الفقهية ، فمنهم من عرفها بأنها : فريضة مالية تحصل عليها الدولة من راعياها والقانطين في ديارها على قدر يسار كل مكلف يدفعها حتى تتمكن من إدارة مرافقها العامة^(١) .

واتجه آخرون الى ان الضريبة : فريضة إلزامية يلتزم المكلف بدفعها الى الدولة حسب مقدرة التكلفة بغض النظر عن المنافع التي ستعود عليه من الخدمات التي تؤديها الدولة ، وتستخدم مبالغها عادة في تغطية النفقات العامة من جانب ، وتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية من جانب آخر تسعى إليها الدولة^(٢) .

ويذهب رأي آخر الى تعريفها بأنها : مبلغ من المال يجب على الأفراد دفعه الى السلطات العامة المختصة لجبايته وفقاً لقواعد مقررة قانوناً حتى تتمكن هذه السلطات من القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها^(٣) .

ومنهم من يعرفها بأنها : فريضة مالية يدفعها الفرد الى الدولة جبراً للمساهمة في تحمل الأعباء المالية العامة بصفة نهائية دون ان يكون هذا الدفع مقابل نفع خاص يحصل عليه مباشرة^(٤) .

وللضريبة تعاريف لا حصر لها في كثير من المؤلفات الفقهية ونرى في ذلك أنها في جميع ما تضمنته من ألفاظ لتوضيح مفهومها هي مصدر أساسي من مصادر الإيرادات العامة للدولة تتخذ صفة النقود لا غيرها يدفعها المكلف المحددة صفاته في التشريع الضريبي بصفة إلزامية وجبرية ونهائية كنصيب عن الدخل الصافي الذي حققه خلال السنة المالية وبغض النظر عن النفع الذي يعود إليه مباشرة او بشكل غير مباشر من دفعها .

الفرع الثاني

موقف المشرع العراقي من مفهوم الضريبة على الدخل

بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ النافذ نلاحظ ان المشرع الضريبي قد أشار في المادة الأولى منه الى تعريف لعدة مصطلحات يرد ذكرها في القانون بشكل متكرر ، وقد فصل منها ما فصله بوضوح الا انه لم يسرد أي تعريف واضح لمعنى الضريبة في الفقرة الأولى من المادة نفسها ، فلا مبرر لهذا القصور في التشريع الضريبي من هذه الناحية ، فكان الأجدر وضع تعريف محدد

للضريبة طالما هي محددة بالأصل من حيث محلها وخصائصها ومضمونها في كل قواعدها حتى وان ذكر المشرع معنى للدخل الصافي في الفقرة الثانية من المادة نفسها ، فنعتقد ان توحيد المصطلحات أفضل من كثرتها كتحديد مصطلح (ضريبة الدخل الصافي) ثم يضع المشرع تعريفا واضحا ومحددا لهذا المصطلح بالجمع بين معنى الضريبة والدخل الصافي على حد سواء ، وبالتالي كان الفقه أكثر توفيقاً ووضوحاً في بيان معنى الضريبة وخصائصها ومعنى الدخل الصافي أيضاً من نصوص التشريع الضريبي الخاص بضريبة الدخل .

ومن خلال التعاريف التي سردت في معنى الضريبة نجد أنها تتميز ببعض الخصائص كالصفة النقدية والإلزام بدفع دينها للسلطة العامة وتدفع بشكل نهائي ومن دون مقابل محدد^(٥) ، وهذه الخصائص في نظرنا هي وليدة للأسباب الحقيقية للتشريع الضريبي أي أسباب دفع الضريبة من المكلف والتي سنسردها لاحقاً في مضمون بحثنا هذا .

وقبل الخروج من إطار مفهوم الضريبة لاحظنا مسألة مهمة نجد من الواجب الإشارة إليها وهي ان اغلب التعاريف الفقهية لمفهوم الضريبة تشير الى أنها مبلغ من المال يدفعه الفرد... الخ ، إلا ان حقيقة الأمر أنها تدفع من الشخص الطبيعي (الفرد) والشخص المعنوي ، وهذا أكثر دقة وحرص في تعريفها او من الأفضل ذكر مصطلح المكلف الذي يشمل الشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء ، فهي وان كانت تدفع من الأفراد المسؤولين عن إدارة الشخص المعنوي إلا ان المكلف بدفعها هو الشخص المعنوي من خلال أشخاصه الذين يعملون على إدارته وقضاء التزاماته المادية ، فهي ليست ضريبة على الفرد فقط بل تشمل الشخص المعنوي أيضاً فنجد ضرورة الاهتمام من جانب الفقه القانوني لهذه المسألة لتحديد دافع الضريبة عند وضع تعريف للضريبة .

المطلب الثاني

أسباب دفع دين الضريبة المولدة لأحكام التجريم والعقاب

لتوضيح العلاقة بين دين الضريبة الواجب الدفع من الكلف وبين الأحكام والنصوص المجرمة لأفعال الاعتداء على هذا الدين والتهديد به لا بد من التطرق لأهم الأسباب التي وجدت من اجلها الضريبة أصلاً والتي قد تكون أساساً للتشريع الضريبي على الدخل بكل نصوصه وأحكامه ومن شأن ذلك ، ولحماية هذا الدين العام وتنفيذ نصوص القانون الضريبي شرعت الأحكام والنصوص المجرمة لأي فعل يشكل تهديد او خطر في دفع دين الضريبة وبعبارة ثانية ان أسباب أداء ودفع دين الضريبة هي أساس أهمية الضريبة في موازنة الدولة ، ومن أجل ذلك نجد اغلب التشريعات بل معظمها تضمنت نصوص وأحكام تجرم أي فعل يشكل اعتداء على دفع دين الضريبة وفي ذلك تتوضح العلاقة بين دين الضريبة وأحكام التجريم في قانون ضريبة الدخل العراقي ، فأحكام التجريم هي ضمانات حقيقية لتنفيذ نصوص القانون والتطبيق الصحيح لأحكامه ومن بينها دفع دين الضريبة .

ولا تكفي الأسباب الموجبة لدفع دين الضريبة أساساً له بل ان العلاقة وثيقة بين الضريبة بأنواعها والأحكام الخاصة بالتجريم والعقاب لكل فعل يشكل اعتداء على دين الضريبة كحق للدولة وهذا ما سنحاول بيانه تباعاً .

ويلاحظ في هذا الجانب ومن خلال الاطلاع على نصوص التشريع الضريبي العراقي لضريبة الدخل وحتى أنواع الضريبة الأخرى او بتحليلها نجد ان أسباب دفع الضريبة من المكلف بها متنوعة البعض منها يرجع الى المكلف نفسه ، ومنها ما يتعلق بالموازنة العامة ومصلحة الدولة ، ومنها ما يمس مصلحة المجتمع والصالح العام ، ونعتقد ان ابرز هذه الأسباب تتلخص بالفروع الآتية :

الفرع الأول : أسباب تتعلق بالمكلف:-

يمثل المكلف بدفع الضريبة واحد من أفراد المجتمع وهو يساهم في تحمل تكاليف العامة مثل غيره ويتم تحصيلها منه بحسب مقدرته التكلفية لا بمقدار ما يعود عليه من نفع وبالتالي إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع الواحد والقضاء على التفاوت بين فئاته ولا يترك للفرد الحرية في تقدير نسبة ما يدفعه وإنما يكون ذلك بموجب قواعد مقرر قانوناً تضعها السلطة التشريعية .

الفرع الثاني : أسباب تتعلق بمصلحة الدولة والتنمية الاقتصادية:-

ان الدولة بحاجة الى أموال لإنفاقها على المرافق العامة لتوفير أفضل الخدمات لعموم أفراد المجتمع وهذه النفقات عادة لها دور كبير وفعال في تحقيق المنفعة الاجتماعية ودعم التنمية الاقتصادية .

الفرع الثالث : أسباب متعلقة بالاقتصاد والتضامن الاجتماعي:-

ان الضريبة تساهم في الحد من استهلاك بعض السلع الضارة بالأفراد حتى من الناحية الشرعية والصحية والأخلاقية ، وهي وسيلة لتحقيق التضامن الاجتماعي بين كافة المواطنين لمواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة من مواجهة أعبائها المالية وقيامها بوظائفها العامة .

الفرع الرابع . أسباب خدمية:-

يحتاج الفرد الى خدمات لا حصر لها من مرافق الدولة المتنوعة كالصحة والتعليم والدفاع والأمن والخدمات العامة الأخرى والدولة في ذلك تحتاج الى نفقات لعل من أهم ما يغطيها ويمولها الضرائب المتنوعة لتوفير الخدمات ولهذا نجد أهمية لدفع الضريبة أيضاً إضافة للأسباب السالفة الذكر .

ونرى أيضاً ان العدالة الاجتماعية التي يجب على الفرد أخذها بنظر الاعتبار تقتضي ان يراعي المكلف تحقيق التوازن بين مصلحته الشخصية ومصالح الدولة على حد سواء من خلال خلق معادلة توازن بين هذه المصالح من حيث ان الفرد يعمل ويمارس نشاط اقتصادي داخل إقليم الدولة او حتى خارجه كونه يرتبط برابطة الجنسية لدولة معينة يجب ان يدفع جزءا مما حصل عليه من أرباح لقاء انتمائه الوطني لدولته او افادته من إقليم دولته بمختلف الجوانب لدعم نشاطه او في مقابل حصوله على خدمات وحاجات مختلفة بصفته فرد من أفراد المجتمع وبالتالي وجوب تحمل التكاليف والأعباء المالية العامة ، وهذه معادلة نعتقد أنها تكفي لدعم أسباب دفع دين الضريبة وتدخل في إطارها ، فكما يحصل الفرد على منافع وخدمات لدعم نشاطه او في حياته العامة وتحقق له أرباح في كل الأحوال فلا نجد ما يمنع من دفعه لجزء بسيط من دخله كمساهمة منه في استمرار أداء وتوفير هذه الخدمات والمنافع العامة التي تلتزم الدولة بتقديمها له ولغيره في هذا المجال .

ويلاحظ ان العلاقة بين دين الضريبة وأحكام التجريم تتجلى بان هدف أحكام القانون المجرمة للأفعال المخالفة في تشريع ضريبة الدخل هو حماية المصالح الفردية والجماعية وهو ما يبرز من خلال التعرف على أهمية الضريبة من خلال أسباب دفعها والالتزام بإدائها التي سبق ذكرها أعلاه ، وهذا ما يصور حقيقة العلاقة بين ضرورة دفع هذا الدين وأحكام التجريم ، ومن خلال مطالعة نصوص تشريع ضريبة الدخل نجد ان معظم ألفاظ نصوصه تعبر على ان الضريبة هي فريضة يلزم ويجبر المكلف على دفعها ، وان دفعها في أوقاتها أمر في غاية الأهمية حتى تتمكن الدولة من أداء وظائفها وتحقيق خطط التنمية في المجتمع وبالتالي فان عدم دفعها وفقاً للقواعد القانونية المقررة يعطل هذه الوظيفة التي يحتاجها كل مواطني المجتمع لضمان توفير الحياة المناسبة لهم .

وبالإطلاع على نصوص قانون ضريبة الدخل العراقي نلاحظ ان المواد (٥٦-٥٧-٥٨-٥٩) الخاصة بالجرائم والعقوبات^(١) أشارت الى عقوبات مالية وأخرى مقيدة للحرية ، وهذا دليل على تطور التشريع في هذا المجال ، فنرى ان العقوبات المالية غير كافية لردع المخالف لأحكام التشريع الضريبي وإنما يلزم أيضاً وجود عقوبات أخرى اشد تطال حرية الجاني حتى تكون نصوص التشريع بدفع الضريبة أكثر فاعلية بأداء ما هو مستحق من قبل المكلف بدفع دين الضريبة فكان المشرع الضريبي لضريبة الدخل موقفاً من هذا الجانب في التدرج بتشديد العقوبة .

وخلاصة القول ان أسباب دفع الضريبة تبرز أهمية هذا الدين من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وهي تتضمن في الوقت ذاته حماية لمصلحة الفرد والدولة على حد سواء ، ويتجلى ذلك أيضاً في هدف أحكام التجريم في قانون ضريبة الدخل العراقي بوجودها لحماية هذه المصالح أيضاً مما يوضح العلاقة الوثيقة بين وجوب وأسباب دفع دين الضريبة وتجرم الأفعال التي تمثل اعتداء على هذا الدين وتعطيل تحقيق الهدف منه ، وان المشرع العراقي في ضريبة الدخل اوجب إيقاع نوعين من العقوبات وهي مالية كغرامات وبدنية متمثلة بالحبس المقيد لحرية المكلف المخالف ، وكان الهدف منها هو ردع المكلف ومحاسبته على فعله المجرم قانوناً للامتثال لأحكام القانون وحسن تنفيذ أحكامه ونصوصه وتحقيق الغاية المنشودة من

إلزام المكلفين لدفع دين الضريبة لأهمية هذه الضريبة في دعم وظيفة الدولة الواسعة النطاق في تدخلها بحياة أفضل لأفراد المجتمع .

المطلب الثالث

تحديد المشمولين بأحكام التجريم والعقاب في التشريع الضريبي

يهدف تحديد الأشخاص المشمولين بأحكام ونصوص قانون ضريبة الدخل العراقي والذين تتصرف إليهم وتطبق بحقهم القواعد الخاصة بالجرائم والعقوبات ، وهذا يشمل حالة المخالفة لنصوص القانون فقط دون غيره ، ولا بد من تحديد الجهة التي تحدد المشمولين بهذا النطاق أولاً ثم الدخول في تفصيل المكلفين الخاضعين لهذه الأحكام وسنبحث ذلك في الفروع الآتية :

الفرع الأول : السلطة المختصة بتحديد المكلفين :-

ان معظم التشريعات الضريبية الملغية منها والنافذة ونخص منها تشريعات الضريبة على الدخل تشير الى ان المشرع الضريبي ينفرد لوحده في تحديد المكلفين الخاضعين للضريبة وهم الذين يحملون هذا العبء والالتزام بأداء دين الضريبة فلا تتدخل السلطة المالية بتحديدهم ولا حتى السلطة القضائية تتوسع في هذا النطاق والاختصاص في ذلك ، وكذلك الحال في التشريعات الضريبية الأخرى والتي نجد فيها المخاطبة تتصرف الى شخص يطلق عليه مصطلح المكلف وفي بعضها الممول^(٧) .

ونخلص من ذلك ان المشرع هو صاحب الاختصاص في تحيد المشمولين بأحكام ونصوص التشريعات الضريبية ومن بينها أحكام التجريم والعقاب كتحويل حاصل وتفسير منطقي لهذا الاتجاه وهذا من جانب ، ومن جانب آخر كدليل يدعم اختصاص المشرع في تحديد المكلفين هو التشريع الضريبي ذاته في نصوصه وأحكامه الواسعة النطاق فلا نجد إشارة الى السلطة المالية او القضائية لها صلاحية تحديد المكلفين بدفع دين الضريبة وإنما يرد التحديد من قبلها عند محاسبة المكلف وفقاً لما حددته أصلاً نصوص التشريع الضريبي بان الشخص المعني هو مكلف وهذا من السلطة المالية او من خلال وجود نزاع قضائي ، فنجد ان السلطة القضائية تحدد هذا الشخص بأنه مكلف وفقاً لأحكام القانون أيضاً ، فإذا نصوص التشريع

الموضوعة من المشرع هي المرجع الأول والأخير لتحديد المكلفين والسلطة المالية والقضائية ليست الا جهات تطبق نصوص هذا التشريع .

الفرع الثاني:- المكلفين تبعاً لصفاتهم المشمولين بنصوص التجريم والعقاب:-

بالرجوع الى نصوص التشريع الضريبي العراقي لضريبة الدخل نجد ان المشرع الضريبي عرض في المادة الأولى منه المكلف في الفقرة (٨) منها بأنه : (كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون) وحسناً فعل المشرع في هذا الجانب ، ولكن من هو مكلف فعلاً والذي يخاطبه المشرع الضريبي في نصوص هذا القانون؟ وللإجابة عن هذا السؤال نقول ان الكلف كمصطلح لغوي وقانوني يشمل عدة أشخاص مختلفين في صفاتهم يرد ذكرهم في فقرات المادة نفسها أعلاه وهي (٤-٥-٦-٧-٩-١٠-١١) وكذلك في نصوص مواد أخرى من التشريع نفسه كالمواد (١٧-١٨-٢٢) وغيرها هم مكلفون بدفع دين الضريبة ، فلو اطلعنا على نصوص التي تحدد المكلف بالدفع نجدها كثيرة تكاد تشمل معظم التشريع فيرد ذكره بصفات لا حصر لها كالشخص المعنوي والزوج والزوجة والمقيم والمشاركة والوارث والمستخدم (بكسر الدال) والمستخدم (بفتح الدال) والنائب عن غيره وغير المقيم وغيرهم ممن كلفهم المشرع بتنفيذ التزامات وواجبات وفقاً لقواعد هذا القانون ، فأذن المكلف يشمل كل هؤلاء وأشخاص غيرهم اللذين وردت صفاتهم المتنوعة كمكلفين بدفع دين الضريبة^(٨) ، ويدخل في نطاق التجريم والعقاب إضافة للمكلف الشريك او المحرض او المساعد على ارتكاب الفعل المجرم ، وطالما كانت أحكام التجريم والعقاب عامة واسعة لم تحدد مكلف بصفته دون غيره فأذن آثارها تسري على كل من ورد ذكره في التشريع كمكلف باختلاف صفته تبعاً للتغير السالف الذكر هو مشمول في هذه العقوبات في حالة ارتكاب المخالفة او الفعل المجرم من الناحية القانونية أمام المحاكم المختصة او السلطة المالية .

ونعتقد في مجال التعاريف الواردة في نص المادة الأولى من التشريع الضريبي العراقي ان هناك بعض القصور للمشرع في التوضيح والدقة التي نجد ضرورة معالجتها في عدم بيان وتوضيح لمصطلحات أخرى وردت كمكلف بدفع الضريبة في نصوص التشريع كالنائب عن غيره والمستخدم وغيرهم .

المبحث الثاني

المخالفات المجرمة قانوناً وتمييزها من غيرها من الأفعال

قد يتصرف المكلف بدفع الضريبة أياً كانت صفته الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي يهدف من ورائها التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه أي يحاول من خلالها التهرب من دفع الضريبة بوسائل لو نظرنا إليها وجدناها مشروعة برغم نتيجتها وهي عدم دفع الضريبة وهي في ذات الوقت تختلف عن الأفعال التي اعتبرها المشرع مخالفة للقانون الضريبي ويحاسب عنها المكلف سواء بالغرامة أو بعقوبة مقيدة للحرية ، وهذا ما يتطلب منا بيان موقف المشرع العراقي تجاه ذلك من خلال تحديد الأفعال المجرمة قانوناً وتمييزها من غيرها من الأفعال الأخرى التي تتفق مع نتيجة فعل التجريم ، وهو محاولة عدم دفع دين الضريبة ناهيك عن الاستعانة بالاتجاهات الفقهية في هذا المجال وسنوضح ذلك في المطالب الآتية :

المطلب الأول

تحديد المخالفات والأفعال المجرمة قانوناً

أشار المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل الى مجموعة من الأفعال التي عدّها مخالفات تستوجب عقاب المكلف إذا ما قام بها ضمن نطاق نصوص المواد (٥٦-٥٧-٥٨-٥٩) والتي يمكن تقسيم ما تضمنته من أفعال مجرمة الى الفروع الآتية :

الفرع الأول: مجموعة الأفعال ذات الجزاءات المالية:-

وهذه الأفعال ما أشارت إليها المادة (٥٦) من القانون ويعاقب عليها بالغرامة وهي^(٩) :

أولاً . عدم قيام المكلف بالواجبات التي نص عليها القانون او الأنظمة الصادرة بموجبه او الامتناع والتأخير عن تقديم التقارير الى السلطة المالية .
ثانياً . إذا كانت لدى المكلف معلومات وبيانات وأوراق وغيرها خاصة بدخل شخص آخر أو اعطاه او بلغها لغير من فوض بها أو أفشى مضمونها كلها او بعضها بغير تفويض بذلك .

ثالثاً . مخالفة نظام مسك الدفاتر التجارية من قبل المكلف بمسكها .
 رابعاً . عدم تقديم المكلف للتقارير لغاية ٥/٣١، من كل سنة بغير عذر مشروع .
 خامساً . عدم تقديم الشركة الأجنبية للتقارير الخاصة بحساباتها الختامية بغير عذر مشروع.

وطالما لا تزال في إطار الأفعال المعاقب عليها بالغرامة نلاحظ ان هذه الغرامات متباينة في نصوص التشريع من حيث أنها تتراوح من (١٠٠-٥٠٠) دينار وفي أحيان أخرى نجدها محددة بنسب مئوية من (١٠-٢٥%) من مقدار الضريبة أو الدخل في التحقق أو التقدير أو بتحديد مبلغ الغرامة بمبلغ نقدي مثل العشرة آلاف دينار ، ونرى في هذا الجانب ان تحديد الغرامة بمبلغ نقدي أو يتراوح بين قيمتين نظام لا يحقق الردع الفعلي تجاه المكلف لمخالفته أحكام القانون نظراً لقيمتها المتدنية فعلاً مقارنة بالوضع الراهن مما يتطلب تعديلها أو الاتجاه بنظام النسب المئوية لان أثر الغرامة في هذه الحالة أكثر وقعاً وردعاً في المكلف من ناحية ويحقق إيراد أفضل للخزانة العامة من ناحية ثانية ، فلا نجد ضرورة لهذا التباين في نظام فرض الغرامة بهذه الصورة في النص التشريعي للمجموعة الأولى ، وكان الأفضل توحيدها بفرض غرامة بصيغة نسبة مئوية وهذا قطعاً ذات فائدة عملية للالتزام بأحكام التشريع الضريبي .

الفرع الثاني: مجموعة الأفعال ذات الجزاءات المقيدة لحرية المكلف:-

أشارت المواد (٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي لهذه المجموعة من الأفعال وهي معاقب عليها بالحبس وتتضمن الآتي (١٠) :

أولاً . تقديم المكلف لمعلومات أو بيانات كاذبة او ضمنها في تقرير خاص بالضريبة او إخفاءه لمعلومات بقصد كان يجب عليه بيانها للتلاعب بمقدار الضريبة في صورته المختلفة وسواء كانت خاصة به أو بغيره .

ثانياً . إعداد وتقديم بيانات أو تقارير كاذبة او ناقصة يجب تقديمها قانوناً او ساعد او حرض او اشترك في ذلك .

ثالثاً . استعمال المكلف الغش أو الاحتيال للتخلص من دفع كل مبلغ الضريبة او بعض قيمتها .

ويلاحظ ان عقوبات هذه الأفعال تتراوح من ثلاثة أشهر حتى السنتين او بمدة لا تزيد على سنة او بمضاعفة العقوبة وفقاً للتعديلات الصادرة في هذا المجال وحسب مبلغ الضريبة ، وسبب اختلاف هذه المدة برأينا هو الاختلاف في طبيعة الفعل المرتكب من قبل المكلف والذي يتدرج حسب جسامته ، علماً ان السلطة المالية يجب عليها مضاعفة مبلغ الضريبة في حالة المصادقة على الحكم في الدعوى واكتسابه الدرجة القطعية ، وهذا ما أشارت إليه المادة (٥٩) من القانون نفسه .

والسؤال الذي يرد في هذا الصدد هو هل ان السلطة المالية لها صلاحية مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى ام هي ملزمة بذلك؟

وللإجابة عن ذلك ان مطالعة نصوص تشريع ضريبة الدخل الخاصة بالتجريم والعقاب نجدها تتضمن في ألفاظها جميعاً الالتزام بالرغم من وجود صلاحيات في فرض الغرامات أو في تقدير مدة الحبس حسب جسامته فعل المكلف وبوجه خاص في صريح نص المادة (٥٩) من القانون للإجابة عن سؤالنا وذلك بأن على السلطة المالية مضاعفة المبلغ أي إلزامها بمضاعفة مبلغ الضريبة وذلك بشرط اكتساب الحكم في الدعوى الدرجة القطعية وليس بتحويلها صلاحية المضاعفة أو عدم ذلك. ونرى أيضاً ان مسألة مضاعفة الضريبة في مبلغها في الصورة أعلاه هي من العقوبات التكميلية لعقوبة الحبس كونها خصت النصوص المتعلقة بحبس المكلف تحديداً فنكون امام عقوبة مقيدة للحرية وعقوبة مالية في ذات الوقت وبعبارة ثانية يعاقب المكلف بعقوبة مشتركة عن الفعل نفسه أو الأفعال السالفة الذكر في المجموعة الثانية أعلاه وهي الحبس والغرامة .

إضافة لما تقدم ومن خلال مقارنة الأفعال الواردة في كلا المجموعتين نعتقد إن المشرع في قانون ضريبة الدخل كان موقفاً في اتجاهه من حيث تدرج العقوبات تبعاً للأفعال المخالفة من قبل المكلف وان كان هناك تباين في مضمون هذه النصوص كما سبق توضيح هذه الفقرة ، فالمشرع درج العقوبات حسب الأفعال وشدها ، إذ نلاحظ ان الأفعال الواردة في المجموعة الأولى ضمن نطاق المادة (٥٦) من القانون اخف وطأة وشدة من الأفعال التي تضمنتها المجموعة الثانية ضمن نص المواد (٥٧-٥٨) وحتى المادة (٥٩) من القانون نفسه .

المطلب الثاني

أفعال المكلف التي لا تؤثر على حصيلة الضرائب

يلجأ المكلف بدفع الضريبة والملتزم من الناحية القانونية بدفع دينها الى تصرفات وأفعال تؤدي نتيجتها الى التخلص من هذا الالتزام وهي غير محاسب عنها في قانون ضريبة الدخل العراقي ، ونحن بدورنا سنحاول ان نلخص أهم المعايير القانونية والاقتصادية لتمييز هذه الأفعال من الأفعال المجرمة قانوناً علماً ان كل منهما هو ذات نتيجة واحدة هي التخلص من دين الضريبة أي التهرب من الضرائب وعبئها ، ولعل أهم هذه الأفعال هو تحويل الضريبة ونقل عبء الضريبة واستهلاك الضريبة وهذا ما سنتناوله تباعاً في الفروع الآتية:

الفرع الأول: معيار تمييز الأفعال المجرمة قانوناً عن تحويل الضريبة:-

يقصد بتحويل الضريبة محاولة منتج السلطة ان يعوض مقدار الضريبة التي تفرض على السلطة من خلال تحسين عمليات الإنتاج او بإنتاج عدد من الوحدات المنتجة بثمان اقل كلفة وبالتالي تأتي الضريبة بنتيجة عكسية فتكون خسارة المكلف قد غطيت او قد حققت أرباح ، وهذا هو أصل الاختلاف عن محاولة المكلف للتهرب من الضرائب من خلال القيام بطرق غير مشروعة مجرمة ومعاقب عليها في قانون ضريبة الدخل^(١١) .

الفرع الثاني: معيار الأفعال المجرمة قانوناً عن نقل عبء الضريبة:-

ويراد بنقل عبء الضريبة ان يقوم المكلف قانوناً بدفع الضريبة وهو الملتزم بها أصلاً ان يلقي عبئها على شخص أو أشخاص آخرين غيره ، وذلك باستغلال سعر البيع والشراء بالسوق ، وقد يطلق مصطلح آخر على هذه الطريقة كعملية توزيع العبء الضريبي بين الممولين وكذلك انعكاس الضريبة^(١٢) ، وبالتالي نلاحظ ان المكلف الأصلي يدفع الضريبة بنقل عبئها منه الى غيره بطريقة غير مباشرة تدفع من الغير دونه .

إضافة لذلك فان عملية نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني الى المكلف الفعلي الذي يدفع دين الضريبة بطريقة غير مباشرة لها شروط وظروف يجب توافرها ولها أنواع أيضاً ، فمن شروطها ان تكون هناك علاقة مبادلة بين المكلف القانوني والمكلف الفعلي ، وكذلك ان تكون المبادلة في ضوء حرية تحديد الأثمان التي تحددها قوى السوق فلا وجود للشروط الأخير في ظل التحديد الجبري للأسعار ، علماً ان وعاء الضريبة له تأثير في عملية النقل فكما كان قريباً من المبادلات كان النقل أسهل إضافة الى عوامل أخرى مؤثرة في عملية النقل كسعر الضريبة وعموميتها والعلم بها من المكلف والمال الخاضع لها وطبيعة السوق والعرض والطلب وغيرها .

أما أنواع النقل لعبء الضريبة فمنها النقل الكامل والنقل الجزئي وهذا على إلقاء عبء الضريبة كله او البعض منه ومنها ما هو نقل العبء للأمام إذا نقلها المنتج الى المستهلك والنقل الى الخلف إذا استطاع المنتج تخفيض نفقات الإنتاج ، وهناك أيضاً النقل المقصود والنقل غير المقصود ، وفي كل الأحوال اذا توافرت هذه الشروط السالفة الذكر مع الظروف أعلاه فنكون أمام عملية نقل مباشرة عوضاً عن المكلف الأول^(١٣) .

الفرع الثالث: معيار تمييز الأفعال المجرمة قانوناً من استهلاك الضريبة:-

ان استهلاك الضريبة هو تعبير عن قيام المكلف الذي قد يشتري مالا له ثبات واستقرار على قدر معين بتخفيض ثمن شراءه بمقدار التزاماته الضريبية في المستقبل والهدف من ذلك هو تعويض ما يدفعه من ضرائب تفرض على ما ينتج من هذا المال خلال حياته الإنتاجية^(١٤) .

ولاستهلاك الضريبة عدة شروط يستلزم توافرها لتحقيق هذه العملية وهي ان يكون المال ذات إيراد متجدد والضريبة التي تفرض عليه متجددة أيضاً خلال مدة حياة هذا المال ، وكذلك ان تكون هذه الضريبة خاصة بهذا المال وليست ضريبة عامة تؤدي الى تخفيض الدخل المتحقق لهذه الأموال .

ويلاحظ ان استهلاك الضريبة يختلف عن نقل عبئها الى الغير بان الأول يكون من خلال جملة ضرائب مقررة لمدة طويلة مستقبلاً ، في حين نجد الثاني يكون من خلال ضريبة واحدة كما ان كل منهما لا يجتمعان في اتجاه واحد^(١٥) .

ومن خلال ما تقدم توضيحه نجد ان مفهوم هذه الأفعال في معايير التمييز لا تتدرج ضمن باب المخالفات والعقوبات في قانون ضريبة الدخل العراقي وان كان الملتزم بها أصلاً وقانوناً تهرب من دفع الضريبة ، إلا ان تهربه لم يؤثر على أموال الخزانة العامة بل تم دفع الضريبة فعلاً من خلال هذه الأفعال التي تعدّ مشروعة على عكس الأفعال المجرمة والمعاقب عليها قانوناً والتي تؤثر فعلاً على حصيله الضرائب وتنقص من أموال الخزانة العامة للدولة .

المبحث الثالث

دور الشريك في جرائم الضريبة ومسؤوليته الجزائية

لتحديد دور الشريك في جرائم الضريبة يستلزم أولاً بيان معنى الشريك وأفعاله التي تكون الاشتراك في تحقيق الجريمة وصدورها ثم توضيح موقف المشرع العراقي تجاه الاشتراك والتحريض لارتكاب جرائم الضريبة وفقاً للمطالب الآتية :

المطلب الأول

معنى الشريك وصور الاشتراك والتحريض لتحقيق جرائم الضريبة

يتطلب البحث في هذا المجال توضيح لمعنى الشريك وأركان هذا الاشتراك وصوره لتحقيق جرائم الضريبة وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول: تعريف الشريك وأركان الاشتراك و التحريض:-

معنى او لفظ الشريك في الجريمة : هو شخص غير الفاعل الأصلي لها أي من يقوم بدور ثانوي فيها فهو مساهم تبعي في الجريمة وان الأصل في القانون لا يجرم سلوك الشريك لذاته ، ولكن نظراً لعلاقته بنشاط غير مشروع يصدر من الفاعل الأصلي ومن ثم كان النشاط الأخير هو المصدر الحقيقي للصفة غير المشروعة

لنشاط الشريك أي مصدر الركن الشرعي للمساهمة التبعية ، علماً ان جريمة الاشتراك تدور وجوداً أو عدماً مع تحقيق الجريمة فعلاً ، فإجرام الشريك تابع لإجرام الفاعل الأصلي فلا بد من وقوع جريمة الفاعل الأصلي لتحقيق إجرام الشريك ومن ثم المسؤولية لكل منهما وسواء جريمة تامة ام شروع فيها مع وجود نص يجرم الفعل ويستوجب العقاب^(١٦) .

ويفهم من ذلك ان الفارق الحقيقي بين نشاط الفاعل الأصلي ونشاط الشريك هو ان نشاط الفاعل الأصلي هو صفة إجرامية مقررة قانوناً في حين نجد ان نشاط الشريك او المحرض غير مجرم لذاته وإنما ارتباطه وصلته بنشاط الفاعل الأصلي المجرم أدت الى تجريم نشاط الشريك ، وبعبارة ثانية لا يحتاج الفاعل الأصلي لتجريم فعله الى وجود شريك ولكن لا يتصور قانوناً وجود شريك إلا مع الفاعل الأصلي .

ولتحديد أكثر لمفهوم ومعنى الشريك والمحرض في جرائم الضريبة لابد من الإشارة لمعنى الشريك الذي ورد في نص المادة (٤٨) من قانون العقوبات العراقي قدر تعلق الأمر بهذا المعنى لاكتمال صورة البحث في هذه الفقرة ، فنص المادة يشير الى ان الشريك او المحرض هو من يتفق او يحرض غيره لارتكاب الفعل المجرم فتقع الجريمة بناء على هذا التحريض او الاتفاق او مساعدة الفاعل الأصلي بأية وسيلة مع علمه بذلك او أية طريقة لإتمامها ، وهذا ما ينطبق بحد ذاته على جرائم الضريبة عندما أشار المشرع في الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل العراقي الى لفظ الشريك او المحرض ، وهذا ما يدفعنا الى القول بان نص المادة (٤٨) يجد مجال لتطبيق ألفاظه على نص المادة (٥٧) في فقرتها الثانية لمعاقبة الشريك او المحرض بعقاب مماثل للمكلف (الفاعل الأصلي) ، ويهدف التوضيح بصيغة أكثر فاعلية نشير الى أركان الاشتراك في الجريمة الضريبية وهو ما يستدل عليه أيضاً من ألفاظ ومدلول نص المادة (٤٨) من قانون العقوبات وهي : أولاً . الركن الشرعي : ويتمثل بارتكاب الفاعل الأصلي سلوك غير مشروع يحقق الجريمة بأفعال مجرمة بصريح نصوص القانون أي وجود نصوص تجريم ، وهذا ما

ينطبق على ارتكاب المكلف بدفع الضريبة لإحدى الأفعال المجرمة في نص المادة (٥٧) .

ثانياً . الركن المادي : والذي يتضمن ارتكاب او القيام بإحدى أفعال الاشتراك مادياً كالتحريض او المساعدة او الاتفاق مع ارتباط ذلك الفعل بالنتيجة برابطة التبعية ، وهذا ما ينطبق أيضاً على الجرائم الضريبية .

ثالثاً . الركن المعنوي : وهو علم الشريك بأنه يرتكب سلوكاً يسهل وقوع الجريمة . وعلى العكس من ذلك فان عدم تحقق هذه الأركان او بعضها فلا نكون أمام جريمة يعاقب عنها الشريك فو كان الفعل غير معاقب عنه قانوناً فلا يسأل الفاعل الأصلي ولا حتى الشريك او كانت المساعدة او التحريض من دون قصد من الشريك مع إثبات ذلك فلا عقاب أيضاً^(١٧) ، علماً ان انتفاء القصد الجرمي لدى الفاعل الأصلي لا يؤثر في معاقبة الشريك إذا توفر تدبر ذلك القصد بدليل نص المادة (٥٠) من قانون العقوبات العراقي^(١٨) .

ويثور هنا التساؤل حول مركز الشريك في فعل الفاعل الأصلي هل هو متضامن معه في العقوبة فقط ام في العقوبة ودفع الضريبة أيضاً في حالة ثبوت فعل الاشتراك والتحريض بتحقيق الأركان الخاصة بجريمة الاشتراك؟

ان الاطلاع على عبارات وألفاظ الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل نجدها مؤكدة لتضامن كل من المكلف (الفاعل الأصلي) والشريك في الفعل المجرم والتضامن في العقوبة المقررة قانوناً ، ولكن لا نجد إشارة واضحة وصريحة للتضامن في دفع دين الضريبة ولذلك نعتقد انهما متضامنان أيضاً في حالة ثبوت الفعل وكان الأجدر بالمشرع الضريبي الالتفات لهذه المسألة بشكل دقيق وصريح وعدم إهمال ذلك للابتعاد عن الغموض وتفسير نص الفقرة لأكثر من معنى ، إضافة الى ان المشرع لم يحدد معنى الشريك او المحرض او نشاطه ليتصف بصفة الشريك مع الفاعل الأصلي وهذا بحد ذاته قصور في نصوص التشريع الضريبي العراقي يستوجب التعديل في ألفاظ نصوص التجريم والعقاب .

الفرع الثاني . صور الاشتراك والتحريض الضريبي:-

وتتحقق جريمة الاشتراك او التحريض في النشاط المادي لها في إحدى الصورتين وهما :

أولاً . فعل الصورية لتحقق الاشتراك او التحريض :

فعل الصورية هو التصرف الذي يقوم به طرفين بقصد إخفاء حقيقة تصرف محدد سواء كان هذا الإخفاء كلياً او جزئياً ، وكذلك يراد به خلق وضع قانوني في الظاهر يختلف عن الوضع القانوني الحقيقي^(١٩) ، وبعبارة ثانية لما تقدم ان الصورية هي اتفاق بين طرفين او أكثر الهدف منه إنشاء وضع معين مخالف او مغاير للوضع الحقيقي للوصول الى الغاية من الاتفاق ، وهي التهرب من الضريبة وغيرها مثل الرسوم ، وفي رأينا ان الوضع القائم في الصورية يمثل إبرام عقد بين عدة أطراف يكون الاتفاق فيه على شيء مستتر ومبطن لما يظهره الطرفان للعقد للغير بحيث يجعل هذا العقد ان هناك اتفاقاً لما يعبر عن إرادة المتعاقدين وما يعلنانه وهو في حقيقته يستتر على وضع آخر مغاير لما أعلن تجاه الغير .

ويستفاد مما تقدم ان الصورية بحد ذاتها في مجال الضريبة هي غش ضريبي وهي تصرف خطير طالما كانت متعلقة بحقوق الغير (حق المجتمع وحق الدولة على حد سواء) إذ أنها تحمل في ثناياها كذب وتغيير للحقيقة .

ويلاحظ ان الأصل في الصورية في مجال القانون المدني معترف بها كونها تخص وتتصب على حقوق المتعاقدين فقط دون حقوق الغير أو مراكزهم فلم الحق في إخفاء تصرفها الحقيقي وإعلانه ولا يعدّ تزويراً فيما يفعلاه إلا إذا تعلق الموضوع بحقوق الغير فالوضع يشكل تزويراً وجريمة يحاسب عنها القانون^(٢٠) .

فالصورية إذن كفعل اشتراك في مجال قانون ضريبة الدخل العراقي تشكل تزويراً طالما كان الموضوع يتعلق بتغيير الحقيقة ويضر بمراكز وحقوق الغير ولا تقتصر في هذه الحالة على حقوق المكلف والمشتراك او المحرض فقط .

ثانياً . فعل التواطؤ المحقق للاشتراك او التحريض :

التواطؤ هو الاتفاق بين شخصين لارتكاب الجريمة نفسها أي اتحاد إرادتين او أكثر لارتكاب الجريمة نفسها ، فيكون هناك عرض أي إيجاب من احد الأطراف ويلاقي قبولاً من الطرف الاخر ومضمون هذا العرض هو ارتكاب جريمة ، ولتحقيق

التواطؤ يكفي وجود تفاهم مسبق بين أطرافه الجناة لارتكاب الجريمة ، كما يمكن ان يتصف الفعل بالتواطؤ حتى وان لم يكن هناك اتفاق مسبق بينهم لكفاية توافق إرادات الجناة على هذا الفعل أي تجاه تحقيق وضع معين يشتركان فيه ، علماً ان الاتفاق وضعه وفي جوهره يختلف عن التوافق ، فالاتفاق اتحاد إرادة الطرفين وانعقادها لارتكاب جريمة في حين ان التوافق اتجاه إرادة أطراف الفعل نحو موضوع واحد دون ان تتلاقى فهو قيام فكرة الإجرام ذاتها لدى المتهمين أي توارد خواطرهم على الإجرام واتجاه خاطر كل منهم اتجاهاً ذاتياً الى ما تتجه إليه خواطر سائر الفريق تعتمد في أذى المجني عليه^(٢١) .

والسؤال الذي يرد هنا هو كيف يمكن كشف التواطؤ لتحقيق الاشتراك او التحريض طالما كان سرىا بين أطرافه؟

وللإجابة عن ذلك نقول ان التواطؤ من الأمور السرية الخفية بين المتواطئين ولا يوجد عليه دليل ظاهر مباشرة ولكن ذلك لا يمنع من الاستدلال عليه من خلال قرائن الإثبات او وقائع الدعوى وظروف القضية طالما كان هناك اعتقاد بوجوده وحتى يمكن التوصل إليه من خلال الاعتراف او بشهادة بعض المتواطئين على بعضهم الآخر او ضبط أوراق ومستندات تكشف عن وجوده^(٢٢) .

ويمكن من خلال ما تقدم في تفصيل مختصر لفعل الصورية والتواطؤ لتحقيق الاشتراك إدراج بعض صفات الشريك والتي يمكن من خلالها تحديد صفته لأغراض المسائلة الضريبية ، فهو شخص آخر غير المكلف بدفع الضريبة وهو أمر لا يتعارض مع طبيعة جرائم الضريبة ويقوم عادة بمساعدة الفاعل الأصلي (المكلف قانوناً) في ارتكاب الجريمة ويحاسب ويعاقب بعقوبة المكلف نفسها وله علاقة بتقدير الضريبة وحساباتها والدفاتر والمستندات الخاصة بالمكلف ، وقد يكون عاملاً لدى المكلف او موظفاً لديه يرشد المكلف بكيفية تغير البيانات والحقائق او يزود المكلف بمعلومات غير صحيحة ويجري عليها التعديلات بهدف تحقيق نفع للمكلف بتهربه من دفع دين الضريبة نقصاناً ، فإن تدد الغاية الحقيقية من هذه الأفعال في التخلص من الالتزامات الضريبية المقررة بموجب أحكام القانون الضريبي وتحقيق منفعة للمكلف مادياً مع تحقيق منفعة مقابلة لمصلحة الشريك .

المطلب الثاني

موقف المشرع الضريبي العراقي تجاه الاشتراك والتحريض والمساعدة

ذكرنا سابقاً ان المكلف أياً كانت صفته يكون مسؤولاً قانوناً عن أفعاله المجرمة في نصوص التجريم والعقاب الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي ولكن السؤال الذي يرد في هذا الصدد هو ما دور الأشخاص الآخرين الذين يساعدون المكلف مرتكبي الجريمة أو يحرضونه أو يشتركون معه في الفعل المجرم وهل يعاقبون بعقوبة المكلف نفسها ؟

وللإجابة عن ذلك نجد ان نصوص التشريع الضريبي واضحة في هذا المجال إذ ان المادة (٥٧) وفي فقرتها الثانية تحديداً تبين ان المكلف لا يكون وحده المشمول بالعقاب وإنما يعاقب معه كل من حرضه أو ساعده أو اشترك معه لارتكاب الفعل نفسه ، فإذا قام المكلف بتقديم أو إعداد تقرير أو حساب كاذب أو يتضمن معلومات ناقصة بشكل أو بصيغة مخالفة لما يتطلبه القانون الضريبي أو اشترك معه أو حرضه في هذا الفعل شخص آخر فان كلاهما متضامنين في الفعل نفسه ويسألان عن عقوبة الحبس تصل مدتها الى سنة كاملة^(٢٣).

ونعتقد ان اتجاه المشرع العراقي الضريبي بشديد هذه العقوبة يجعلها تصل الى سنة مقيدة لحرية كل منهما بدلاً من الحبس أو الغرامة هو اتجاه سليم ، لان التلاعب بالدين الذي يمثل مال عام يحقق منفعة عامة لكل أفراد المجتمع ويسلب حق الدولة في دعم ميزانيتها العامة ومن ثم الإضرار بمقومات التنمية الاقتصادية ، هو اعتداء على حق المجتمع والدولة على حد سواء .

ويلاحظ ان دور الشريك أو المحرض في لفظ الفقرة (٢) من المادة (٥٧) يقتصر على المساعدة أو التحريض أو الاشتراك مع المكلف في تقديم أو إعداد تقرير وحساب كاذب أو ناقص ، في حين ان الاطلاع على نصوص التجريم الأخرى نجد فيها من الأفعال التي يمكن ان لا تقتصر على المكلف وحده وإنما قد تدخل فيها الشراكة أو فعل التحريض أيضاً من أشخاص آخرين مثل فعل الغش أو الاحتيال أو مخالفة واجبات القانون المفروضة على المكلف نفسه أو إخفاء المعلومات وغيرها ، ولذلك نعتقد ان المشرع كان من الأفضل ان يعمم لفظ

التحريض او الاشتراك او المساعدة على بقية نصوص التجريم الأخرى ولا يحددها في هذه الفقرة فقط ، لان دور المحرض او الشريك لا يقتصر على هذه الأفعال وإنما أفعال أخرى أيضاً يستحق عليها العقاب لا المكلف وحده وهذا من جانب ، ومن جانب آخر في رأينا يمكن تعميم الفقرة (٢) من المادة (٥٧) فيما يتعلق بالاشتراك او التحريض على ارتكاب فعل التجريم مع المكلف على بقية نصوص التجريم الأخرى ، إذ ان الأفعال المجرمة في نصوص المواد (٥٦-٥٧-٥٨) هي في حد ذاتها تؤدي الى نتيجة واحدة وهي التهرب من دفع الدين والمقدار الحقيقي لمبلغ الضريبة أي فعل سلبى يعاقب عليه القانون وهي في مضمونها تؤكد ان التقرير او الحساب الذي يتم تقديمه او سيتم ذلك يتضمن معلومات كاذبة وناقصة وبالتالي يعاقب الشريك او المحرض إذا كان له دور في ذلك على ان لا يتعارض ذلك مع مبدأ (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص)^(٢٤) ، وسندنا في ذلك نصوص المواد (٤٨-٤٩-٥٠) من قانون العقوبات العراقي والتي تشير الى تحديد مركز الشريك في ارتكاب الجريمة والتي ينطبق على ضرورة تعميم عقوبة الاشتراك في ارتكاب الأفعال المجرمة في قانون ضريبة الدخل العراقي من دون قصرها على فقرة محددة بالذات ، وهذا ما يدعم وجهة نظرنا في هذا المجال^(٢٥) .

فالشريك او المحرض محدد في صفاته وأفعاله لاعتباره شريك أو محرض في المواد السالفة الذكر والتي تنطبق بحد ذاتها على أفعال المكلف فيما لو كان هناك شريك او محرض له في ارتكابها ومن ثم نجد مجال لهذا التطبيق و التعميم .

الفصل الثاني

الوصف القانوني لجرائم وعقوبات الضريبة واختصاص الفصل فيها

ان تحديد الوصف القانوني للجرائم الضريبية وما يقابلها من عقوبات مقررة قانوناً له أهمية بالغة للوصول الى الحكم العادل وتحقيق الغاية المنشودة من وضع هذه النصوص وهو ما له تأثير في تحديد المحاكم المختصة والحكم الصادر منها بتجريم المكلف المخالف المسؤول جزائياً او مدنياً وهذا ما سنوضحه في المباحث الآتية :

المبحث الأول

تصنيف جرام وعقوبات الضريبة وأثار بعض الحالات الخاصة

بالمكلف في الجانب العقابي

يستلزم البحث في هذا المجال توزيع وتقسيم جرائم المكلف ضريبياً والعقوبات التي تقابلها ومعالجة بعض الحالات المتعلقة بالعقوبات المفروضة على المكلف والتي لم يعالجها التشريع الضريبي العراقي وهي آثار تعدد جرائم الضريبة في العقوبة وسقوط العقوبة عنه قانوناً وإيقاف تنفيذ العقوبة وهذا ما سنبحثه في المطلب التالية :

المطلب الأول

أنواع جرائم الضريبة وعقوباتها المقررة قانوناً

لا نجد في قانون الدخل العراقي إشارة في نصوصه لتصنيف أنواع الأفعال المجرمة التي يأتيها المكلف وحتى عقوباتها وبالتالي لا بد من الرجوع الى مصدر هذا التصنيف في قانون العقوبات العراقي والذي قسم فيه المشرع الجنائي أنواع الجرائم حسب شدة عقوباتها وذلك في المادة (٢٣) من القانون نفسه التي بينت ان الجرائم ثلاثة أنواع هي (الجنايات ، والجناح ، والمخالفات) وتحدد كل جريمة حسب عقوبتها ثم كان المشرع الجنائي أكثر دقة ووضوحاً في تفصيل هذا الأنواع في المواد (٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧) من حيث كيفية تمييز كل نوع من أنواع الجرائم وعقوباتها طبقاً للوصف الذي تتخذه^(٢٦) ، وعند تطبيق نصوص القانون الجنائي المشار إليها على أفعال المكلف المجرمة في قانون ضريبة الدخل العراقي وهي ما سبق تفصيلها في الفرع الأول من المطلب الثالث وهي ما وردت في نصوص المواد (٥٦ - ٥٧ - ٥٨) من القانون الأخير نجد إنها جرائم مخالفات وجناح طالما كانت تتضمن غرامات تفرض على المكلف ، وكذلك الحبس الذي تصل مدته في أقصاها الى سنتين وحسب السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع المختصة التي تنفذ بنصوص القانون وظروف وملابسات القضية وفعل المكلف ، إضافة الى ذلك فان الجرائم المكلف بدفع الضريبة تحدد من حيث طبيعتها إنها جرائم عادية وليست سياسية استناداً لنص الفقرة (١) من المادة (٢١) من قانون العقوبات العراقي التي حددت الجريمة السياسية في معناها بأنها الجريمة التي ترتكب بسبب الباعث السياسي وتقع وتمس

الحقوق السياسية العامة او الفردية وما عدا ذلك تكون الجريمة عادية وهذا ما يشمل جرائم المكلف بدفع الضريبة لان أفعاله تخرج من نطاق الجريمة السياسية .

ومن خلال مقارنة أفعال المكلف المجرمة وعقوباتها بالجرائم والعقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات العراقي نجدها منسجمة من حيث طبيعتها وجسامتها إلا ان نصوص التشريع الأخير تقبل التشديد لبعض الحالات التي يمكن سحبها وتطبيقها على جرائم المكلف ، وهذا ما يدفعنا الى الاتجاه الى تشديد عقوبات المكلف الضريبية في ذات الوقت وما يتطلب ذلك من تعديل لبعض نصوص التجريم الضريبية في تضمنه من عقوبات أسوة بالتشريع الجنائي إذ ان أفعال المكلف سواء كانت معاقبا عليها بالغرامة او الحبس هي في حد ذاتها تعطيل لمصالح عامة ولوظائف الدولة وخطر يضر بمصلحة المجتمع في أي شكل من أشكالها طالما كان الأمر يتعلق بتقدير الضريبة ودفع دينها في وقتها المحدد قانوناً ، فنرى ضرورة التشديد بعقوبات الضريبة على المكلف المخالف تبعاً لهذا التبرير وان كان المشرع الضريبي موقفاً في تدرج هذه العقوبات حسب فعل المكلف ، فأهمية الضريبة كإيراد عام وما يترتب على تعطيل دفع دينها وعلاقتها بالتممية في أي دولة ومحاسن دفعها بشكل منظم وأثار الانتفاع بها بعد تحصيلها يحتم وضع عقوبة أشد من الغرامة التي قد يستهين بها المكلف ولا تؤثر في مركزه المالي نظراً لتدني قيمتها ولا تكون رادعة بما فيها الكفاية لإجباره على عدم مخالفة نصوص التشريع الضريبي واحترام التزاماته تجاه هذا القانون .

المطلب الثاني

تعدد الجرائم الضريبية وأثرها في تنفيذ العقوبة تجاه المكلف

اغفل المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل معالجة مسألة مهمة كان من الأفضل الاهتمام بها وهي ان المكلف قد يرتكب أكثر من فعل مجرم في نصوص التشريع الضريبي التي سبق الإشارة إليها مثل قيام المكلف بتقديم معلومات كاذبة في تقديره في ذات الوقت اتبع وسائل الاحتيال او الغش في مرحلة تقدير دخله والضريبة التي تفرض عليه ، علماً ان الفصل الأول يسأل المكلف به عن عقوبة

الحبس التي لا تزيد على سنة وعن فعله الثاني يسأل عن عقوبة الحبس التي لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنتين فما هو الحكم في هذه الحالة ؟ ومثال ذلك أيضاً لو قام المكلف بإفشاء معلومات تخص غيره او كانت لديه معلومات او قوائم وأوراق تخص دخل شخص آخر وأعطاهها او بعضها لغير من فوض بإعطائها ومن دون تفويض وفي ذات الوقت وقام أيضاً بتقديم معلومات كاذبة له علم بعدم صحتها ، وهذا في الفصل الأول يسأل عن عقوبة الغرامة في الثاني عن الحبس لمدة لا تزيد عن سنة فما الحكم في هذه الحالة أيضاً ؟ ففي الأمثلة السالفة الذكر نلاحظ ان المكلف يرتكب أكثر من فعل يستحق عنه أكثر من عقوبة وهي من الحالات الشائعة في الواقع العملي عند تقدير وفرض الضريبة ، ولعل أفضل معالجة لحل مثل هذه المسائل هي الرجوع الى التشريع الجنائي العراقي الذي تطرق فيه وبدقه متناهية المشرع الجنائي الى حالة تعدد الجرائم واثرت ذلك في معاقبة المتهم وهذا ما تضمنته نصوص المواد (١٤١ - ١٤٢ - ١٤٣) من قانون العقوبات العراقي^(٢٧) ، وعند تطبيق مضمون هذه النصوص تبعاً على أفعال المكلف بدفع الضريبة لمعالجة مسألة ارتكابه لأكثر من جريمة وتعدد العقوبات نتيجة لهذا التعدد بالأفعال المجرمة نجد ان الواجب يقتضي التصنيف في الفروع الآتية لتسهيل وتوضيح الحكم عند التطبيق القانوني :

الفرع الأول: ارتكاب فعل واحد أدى لأكثر من جريمة:-

إذا ارتكب المكلف بدفع الضريبة فعل واحد أدى بالنتيجة الى عدة جرائم فان الجريمة ذات العقوبة الأشد هي محل الاعتبار بالحكم وإذا تماثلت العقوبات في هذه الحالة فيحكم عادة بواحدة منها وهذه الحالة يمكن التمثيل لها بحضور المكلف بدفع الضريبة أمام السلطة المالية وتقديمه وصولات ووثائق مزورة بقصد تغيير حقيقة دخله الفعلي باستخدام الغش ونتج عن ذلك أيضاً توقيع المخمن على تقدير المكلف ذو المعلومات الكاذبة او الناقصة التي لا تفصح عن دخله الكامل الحقيقي ومن ثم نكون أمام تقدير غير صحيح لدخل المكلف ، فهنا قام المكلف بالتزوير مما ينتج عنه معلومات كاذبة وناقصة فيسأل عن العقوبة الأشد ، ولم يشترط المشرع الجنائي هنا وحده الغرض من الفعل او الأفعال لإيقاع العقوبة .

الفرع الثاني: ارتكاب عدة أفعال مرتبطة بوحدة الغرض:-

إذا ارتكب المكلف بدفع الضريبة لأكثر من فعل مجرم يعاقب عن كل واحد من أفعاله بعقوبة مع ارتباط هذه الأفعال نتيجة واحدة ويجمعها وحدة الغرض والهدف من ارتكابها فيحكم عليه بعقوبة كل فعل مجرم ارتكبه وينفذ بحقه العقوبة الأشد فيها فقط دون غيرها ولا يمنع ذلك من تنفيذ العقوبات التبعية والتكميلية والتدابير والاحترازية المقررة بحكم القانون او المحكوم بها نتيجة جرائم أخرى ، ومثال هذه الحالة لو قام المكلف بتعمد ويسوء قصد في التأخير في تقديم تقرير عن دخله رغم تبليغه بذلك ولم يحضر خلال المدة المقررة قانوناً لتقديم التقرير ثم حضر بعد فوات المدة ومن دون تقديم عذر مشروع وأدلى أمام ممثل السلطة المالية بمعلومات كاذبة وناقصة في تقديره عن دخله وأخفى بعض المعلومات عن حقيقة نشاطه وقدم وثائق مزورة وكان الغرض وهدف هذه الأفعال هو واحد ومشترك في جميعها وهو تهرب المكلف من دفع الضريبة لكل قيمتها او جزء منها ، هنا يسأل المكلف عن كل أفعاله وتوجه له جميع العقوبات المقررة لأفعال وتنفيذ فعلاً بحقه العقوبة الأشد فقط دون غيرها مع تنفيذ العقوبات التبعية والتدابير الاحترازية لهذه الجرائم وجرائم أخرى ان وجدت ، ولتطبيق هذا الحكم في مجال الضريبة نلاحظ اشتراط المشرع الجنائي الارتباط ووحدة الغرض من الأفعال في هذه الحالة السالفة الذكر مما يميز الحكم في الحالة الأولى أعلاه .

إضافة الى ذلك فان الحكم على المكلف بدفع الضريبة بعقوبة أخف لا يمنع المحكمة المختصة من استبدال عقوبته بعقوبة أشد ومحاكمته على هذا الأساس والأمر بإسقاط ما نفذ من الحكم الأول ذات العقوبة الأخف وتنفيذ حكم العقوبة الأشد بحقه .

الفرع الثالث: ارتكاب عدة أفعال غير مرتبطة بوحدة الغرض:-

في حالة ارتكاب المكلف بدفع الضريبة لعدة جرائم غير مرتبطة ببعضها ولا يوجد فيها وحدة الغرض وقبل الحكم عليه بواحدة منها فإنه يسأل عن عقوبة كل فعل

مجرم وتنفذ بحقه جميع العقوبات بالتعاقب على ان لا يزيد مدتها بمجموعها (٢٥) سنة ، ونعتقد ان مثل هذه الحالة نادرة جداً في الواقع العلمي لان أفعال المكلف المجرمة قانوناً في مجال الضريبة في حالة ارتكابها وتعددتها هي مرتبطة دائماً بوحدة الغرض والهدف منها وهو التهرب من الضرائب كلها او في جزء منها وان مثل هذه الحالة قد تطبق في مجال غير الضريبة أي في جرائم أخرى غير ضريبية او في جرائم أخرى يكون المكلف بدفع الضريبة طرفاً فيها بصفته مكلف بدفع الضريبة مع ارتكابه لجرائم أخرى بصفته فرد عادي مثل قيامه بالتزوير في جانب غير ضريبي وسرقه من احد الأفراد وفي ذات الوقت قدم معلومات كاذبة او ناقصة في تقريره مع احتياله على ممثل السلطة المالية عندها نكون أمام التعدد الخاص بهذه الحالة ويحكم على المكلف بعقوبة عن كل فعل وتنفيذ بحقه جميع العقوبات التكميلية والتدابير الاحترازية المقررة قانوناً .

ويستفاد من كل ما تقدم ان الحالة الأولى والثانية هي أكثر ما يؤخذ بنظر الاعتبار عندما نكون أمام تعدد الجرائم وبالتالي التأثير بالعقوبة المقررة قانوناً بحق المكلف ، أما الحالة الثالثة فهي من الحالات النادرة والقليلة في تحققها عملياً وواقعياً في مجال محاسبة المكلف ضريبياً أي أنها قد تكون موجودة من دون الجزم بنفيها نهائياً ومن ثم يمكن الافادة من الحكم فيها لمعالجة مثل هذه المسألة ان وجدت .

المطلب الثالث

سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية

حددت نصوص التشريع الضريبي وصفا لأفعال المكلف المجرمة قانوناً مع عقوباتها المقررة ولكن التساؤلات قائمة في هذا الصدد وهي هل ان هذه الجرائم والعقوبات تبقى سارية بحق المكلف دون غيره متى ما ارتكب فعل مجرم وثبت ذلك عليه فعلاً من دون ان يكون هناك بعض الاستثناءات التي تسقط هذه الجرائم والعقوبات وتمنع من تنفيذها؟ وإذا وجدت فعلاً فما هي حدودها ونطاق سريانها وشمولها للمكلف بدفع الضريبة؟ وهل تمتد في آثارها عند التطبيق الى غير المكلف؟

وللإجابة عن ذلك نسرد القول بالإيجاب الى ان نصوص التشريع الجنائي هي خير معين وأصدق دليل في مضمونها تجاه هذه التساؤلات ، حيث ان مطالعة نصوص قانون ضريبة الدخل توحى الى وجود عقوبات عن جرائم يرتكبها المكلف بدفع الضريبة ولا نجد فيه إشارة الى استثناءات تمنع تطبيقها وسريانها على المكلف والتي نجد البعض منها تنصرف الى المكلف ذاته والى غيره ولها حدود معينة ، وهذا قصور واضح في جانب التشريع الضريبي يقتضي المعالجة والتعديل عدا حالة (عقد التسوية) في المادة (٥٩ مكررة) من قانون ضريبة الدخل العراقي والتي سنبحثها ونفصل ألفاظها وعباراتها لاحقاً ، فنعتقد ان الأسلم والأفضل سحب حكم النصوص في التشريع الجنائي لمعالجة مسائل القصور والتباين في ظل التشريع الضريبي وإيجاد وسيلة لتطبيقها لحل هذه المشاكل التي قد ترد في قضايا الضريبة .

فالعقوبات عن الجرائم المرتكبة من المكلف يمكن ان تسقط في حالات محددة قانوناً وهي تمثل استثناءات من تطبيقها بحق المكلف والتي يمكن ان تطلق عليها مصطلح (موانع تنفيذ العقوبة الضريبية) ولها آثار تمتد الى المكلف والى غيره ومن هذه الموانع التي تسقط الجرائم والعقوبات هو ما تضمنته المواد (١٥٠ - ١٥١ - ١٥٢ - ١٥٣ - ١٥٤ - ١٥٥) من قانون العقوبات العراقي والتي تضمنت حالات سقوط الجرائم والعقوبات والتي يمكن سحب حكمها وتطبيقه على أفعال المكلف في مجال الضريبة طالما سكت المشرع الضريبي العراقي تجاه ذلك ، وقد ورد في مضمون هذه النصوص كحالات سقوط الجرائم والعقوبات وهي (وفاة المحكوم عليه ، صدور عفو عام ، صدور عفو خاص ، صفح المجني عليه ووقف الحكم النافذ)^(٢٨)

بناء على ما تقدم يمكن ان تحدد حالات سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية وهي تمثل استثناءات من سريانها بحق المكلف وفقاً للتصنيف في الفروع التالية :

الفرع الأول: وفاة المكلف المخالف:-

في حالة وفاة المكلف بدفع الضريبة قبل صيرورة الحكم نهائياً في الدعوى فتسقط الجريمة ويزول اثر حكمها وللمتضرر من الجريمة حق إقامة دعوى مدنية ، أما إذا كانت الوفاة بعد صيرورة الحكم نهائياً فتسقط العقوبة وتدابيرها الاحترازية باستثناء

الغرامة فيتم تنفيذها من تركة المتوفي المكلف من ورثته ، وهذا الحكم الأخير نجد له تطبيقاً في نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي من حيث تحمل الورثة مسؤولية المحاسبة الضريبية عن مورثهم المتوفي إذا لم تتم محاسبته خلال حياته فمضمون نص المادة قريب من حكم هذه الحالة بعد الوفاة إذا كان المكلف المتوفي محكوماً بجريمة ضريبية ، فالورثة في كل الأحوال مسؤولون عن تصفية الالتزامات الضريبية للمكلف المتوفي من دون تحمل عقوبة مقيدة للحرية لأنها خاصة بشخص المكلف المتوفي على أساس مبدأ شخصية العقوبة.

الفرع الثاني: صدور قرار بالعفو العام او الخاص:-

في حالة صدور عفو عام شمل المكلف المحكوم عليه ضريبياً عندها تسقط عنه جميع العقوبات أيّاً كان نوعها إلا إذا نص قرار العفو العام على خلاف ذلك ، وإذا تضمن قرار العفو العام عفواً عن جزء من الحكم فيكون عفواً خاصاً وتسري بذلك أحكام في الحالة الثالثة أدناه ، علماً ان قرار العفو العام في كل الأحوال لا يسري على حقوق غير الشخصية.

وإذا صدر عفو خاص بحق المحكوم ضريبياً فان ذلك يؤدي قطعاً الى سقوط العقوبة الأصلية كلها او البعض منها او استبدالها بغيرها مع عدم سقوط العقوبات التبعية والتكميلية والآثار الجزائية ولا التدابير الاحترازية ما لم ينص قرار العفو الخاص على خلاف ذلك .

الفرع الثالث: صفح المجني عليه تجاه الجاني ووقف الحكم النافذ:-

أحالت المادة (١٥٥) من قانون العقوبات العراقي موضوع صفح المجني عليه عن الجاني ومسألة وقف الحكم النافذ الى ما تضمنته نصوص قانون أصول المحاكمات الجزائية من توضيح في هذا الجاني فنجد نص المادة (٣٣٨) و (٣٣٩) عالجت جانب صفح المجني عليه تجاه الجاني وبشرط كتقديم المجني عليه لطلب الصفح تجاه المحكوم عليه بعقوبة في جريمة يجوز الصلح عنها وشروط أخرى^(٢٩) ، وعند تطبيق هذه المواد في حكمها في مجال الجرائم والعقوبات الضريبية نجد ان السلطة المالية الممثلة لحق الدولة هي المجني عليه وان المكلف يدفع الضريبة هو الجاني ، فإذن يجب على السلطة المالية تقديم طلب الى قاضي المحكمة المختصة

بالصفح عن المكلف الجاني او تقديمه من ممثلها القانوني وإذا كان الجناة هم ورثة المكلف المتوفي والذين قاموا مثلاً بفعل الاحتيال والتزوير عند محاسبتهم ضربياً وحكم عليهم على أساس ذلك فان الطلب المقدم بالصفح للبعض منهم لا يسري الى الآخرين وبشرط ان تكون الجريمة مما يجوز الصلح عنها وبعد تقديم الطلب لا يجوز الرجوع عنه ولا يمكن قبوله إذا كان معلقاً على شرط او مقترناً بشرط وفي حالة قبوله إضافة الى شروط وإجراءات أخرى فيتقرر إخلال سبيل المحكوم عليه ، وحتى يكون هناك تطبيق صحيح وسليم لنص هذه المادة ومضمونه في مجال الضريبية يقتضي النظر أولاً الى ان جرائم الضريبية هل هي من الجرائم التي يجوز او لا يجوز قبول الصلح والصفح فيها كما ان طلب الصلح لا يمكن تصور خلوه شرط او قيد في مجال الضريبية فهل يمكن للسلطة المالية تقديم طلب الصلح الى محكمة الموضوع من دون ان يدفع المكلف مبلغ الضريبة ويتم إطلاق سراحه من دون مقابل فلا يمكن تصوير ذلك .

ونرى صعوبة عملية في إمكانية تطبيق هذه الحالة في المجال الضريبي لهذه الأسباب ، ونعتقد ان ما يقابل هذه الحالة هو نص المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي التي تضمنت (عقد التسوية الصلحية) والتي سندرجها في حالة مستقلة^(٣٠) .

أما عن إيقاف او وقف التنفيذ فإنها من الحالات التي تؤدي منطقياً لإيقاف تنفيذ الحكم بالعقوبة حتى وان انصب ذلك في مجال العقوبة الضريبية ونكتفي بالإحالة لشروط هذا الإيقاف لتنفيذ العقوبة وآثاره الى نصوص المواد (١٤٤-١٤٥-١٤٦-١٤٧-١٤٨-١٤٩) من قانون العقوبات العراقية رقم ١١١ السنة ١٩٦٩ المعدل .

الفرع الرابع: عقد التسوية الصلحية:-

الحالة الوحيدة التي ورد ذكرها بشكل صريح ودقيق لسقوط الجرائم والعقوبات التي تقرر على المكلف في حالة ارتكابه لفعل مجرم ضربياً هي حالة عقد التسوية الصلحية وقد نظمها المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل العراقي من حيث السلطة المختصة بعقد التسوية وشروطها وآثارها والتي سندرجها في الفقرات التالية^(٣١) :

أولاً: ان يتم عقد التسوية الصلحية في مجال قضايا الضريبية من قبل الوزير (وزير المالية) .

ثانياً: ان تتصرف التسوية الصلحية لأفعال المكلف المجرمة قانوناً محدوداً نص المادة (٥٧ - ٥٨) حصراً أي إنها تشمل فقط جرائمه المعاقب عنها بالجنحة فقط وبذلك لا يمكن عقد التسوية الصلحية في أفعال المكلف المجرمة ضمن نطاق المادة (٥٦) .

ثالثاً: إن يتم تقديم طلب تحريري من المكلف المخالف بعقد التسوية الصلحية الى السلطة المالية ويجوز تقديمه ممن يمثله قانوناً .

رابعاً: ان يكون تقديم طلب التسوية الصلحية بعد ثبوت الفعل المجرم للمكلف وقبل إقامة الدعوى أمام المحكمة المختصة ويجوز تقديمه في أية مرحلة من مراحل الدعوى قبل صدور الحكم بها من المحكمة التي تنظر دعوى الجريمة الضريبية وبالتالي لا يجوز تقديم طلب التسوية الصلحية من المكلف المخالف بعد صدور الحكم من محكمة الموضوع وهذا ما يتضح من مفهوم عبارات وألفاظ نص المادة (٥٩) مكررة .

خامساً: لا يجوز العدول عن طلب التسوية الصلحية من قبل المكلف بعد حصول الموافقة على قبوله ، أي لا يحق للمكلف المخالف رفض التسوية بعد حصول الموافقة على عقدها من المرجع المختص ، ولا نعتقد ان العدول من مصلحة المكلف كون عقد التسوية الصلحية فيها فائدة عملية للمكلف قبل الفائدة المتحققة للدولة في هذا الصدد.

سادساً: في حالة صدور قرار من السلطة المختصة بعقد التسوية الصلحية مع المكلف المخالف فيجب على الأخير دفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبية المتحققة على دخله موضوع الدعوى في مقابل سقوط العقوبات المقررة بحقه والمحددة في المادة (٥٧ - ٥٨) ، على ان يتم دفع المبلغ المحدد قانوناً خلال مدة (١٠) أيام من تاريخ حصول الموافقة على التسوية الصلحية .

أما عن آثار عقد التسوية الصلحية من الناحية القانونية عند نفاذها فأنها تؤدي بعد تحقيق شروطها أعلاه الى سقوط العقوبات المقررة بحق المكلف المخالف وعدم

إقامة الدعوى الجزائية تجاهه من قبل السلطة المالية ، وإذا كان عقدها لا حق لإقامة الدعوى فتؤدي الى إيقاف الدعوى وإجراءاتها في أي مرحلة من مراحلها وقبل صدور الحكم بها من محكمة الموضوع .

ويفهم مما تقدم من شروط وآثار لعقد التسوية الصلحية ان مخالفة المكلف لشروط التسوية او تقديم الطلب بعد صدور الحكم بإدانته عن أفعاله المجرمة يمنع من تحقق التسوية وآثارها ولا يسقط العقوبات المقررة بحقه وتنفذ عليه ما حكمت به محكمة الموضوع من جزاءات ضريبية .

ولا نجد إشارة في نص قانون ضريبة الدخل لتعريف او مفهوم التسوية الصلحية على الرغم من وجود نص خاص في التشريع الضريبي لتعريف عدة مصطلحات وألفاظ واردة التشريع نفسه فإذا كان هذا المصطلح واضحاً لا يحتاج الى تعريف بنظر المشرع الضريبي إلا أننا نجد وضع تعريف له أمر بالغ الأهمية نظراً لضرورته العلمية في التطبيق وتغييره لمركز المكلف المخالف قانوناً وهو حالة تسقط فيها عقوبات المكلف بالاستعاضة عنها بالمال (لا يقل عن مثلي الضريبة المتحقق عن دخل المكلف موضوع الدعوى) وحتى يمكن تمييزها من غيرها من الحالات المتشابهة لها ليكون هذا المصطلح أكثر وضوحاً ودقة .

وبرأينا ان عقد التسوية الصلحية ليست إلا اتفاق وتوافق إرادة كل من ممثل السلطة المالية والمكلف المخالف على إجراء التسوية الصلحية بشروطها المحددة قانوناً والتي سبق الإشارة إليها ، فهي تصالح بين طرفين يتم بمقتضى إجراءات قانونية يترك أمر تقريرها والموافقة عليها جوازيلاً لا وجوبياً لوزير المالية وهذا ما يتضح من ألفاظ نص المادة (٥٩) مكررة بقولها (لوزير المالية ان يعقد تسوية صلحية....) فإن المسألة في عقد التسوية او عدمه جوازية وليست فرض ووجوب على الوزير المختص .

وإذا كانت هناك حالات أخرى مشابهة لحالة التسوية الصلحية مثل صفح المجني عليه عن الجاني والصلح في مجال ترك الحق والتنازل عنه تجاه الجاني وتقديم الطلب التحريري ومدة العقوبة وسقوط الدعوى الجزائية إلا ان ذلك لا ينفي وجود اختلافات جوهرية بين هذه الحالات وخاصة ان عقد التسوية الصلحية لا يتم

الا بالاستعاضة عن العقوبات المقررة بحق المكلف المخالف بمثلي مبلغ الضريبة المقدرة المتحققة ، وهذا ان دل على شيء فإنما يدل على إنها مشروطة ومقترنة بشرط استبدال العقوبات بالمال لصحة وسلامة عقد التسوية الصلحية ناهيك عن بقية الشروط الأخرى وهذا هو جوهر الاختلاف بينها وبقية الحالات الأخرى ، فلولا دفع مثلي الضريبة لبقيت العقوبات المقررة بحق المكلف الجاني ولا تعقد التسوية الصلحية أصلاً ، ولا موافقة على عقدها إلا بطلب وموافقة المكلف على الاستعاضة والدفع لمثلي الضريبة بعد موافقة السلطة المختصة .

ونرى ان اتجاه المشرع الضريبي العراقي في وضع نص خاص بالتسوية الصلحية اتجاه ايجابي من ناحية ولعدة أسباب وسلبى من ناحية ثانية ولعدة أسباب أيضاً ومن الأسباب الايجابية لوضع سماح التسوية الصلحية ان الصلح هو السلم بين الأطراف المتنازعة ووسيلة يستعين بها المكلف المخالف لمراجعة خطأه وحل مشاكله بشكل ودي بعيداً عن القضاء ويتخلص به من عبء الأموال التي ينفقها قبل الحكم والمحاكمة وبعدها عند تنفيذ العقوبة ولا تقوته مكاسب مادية او فرص عمل جديدة ولا ينبذه المجتمع واندماجه به من جديد دون اي رد فعل اجتماعي ضده بسبب العقوبة ويمنع الجريمة ويحسم الدعاوي الجزائية بسرعة ويخفف عن كاهل المحاكم كثرة الدعاوي والحكم ويخفف عن الدولة كثير من الأعباء المالية التي تنفقها على المتابعات القضائية وتنفيذ الأحكام وتقليل عدد المحكومين والتخفيف على كاهل المؤسسات العقابية ، ولكل هذه الأسباب برأينا نجدها كافية لدعم موقف المشرع الضريبي العراقي لتقرير جواز عقد التسوية الصلحية .

أما عن الأسباب السلبية لوضع مثل هذا السماح فان العمل بالتسوية واعدّها حقا للمكلف يطلبها من السلطة المالية سيدفعه الى التهرب من الضريبة طالما كانت العقوبات الواردة في نص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل غير مشمولة بنص التسوية غير مؤثره واردة لبعض المكلفين ولا تنقص كثيراً من إيراداته ودخله وما حققه من أرباح في حالة المحالفة لقلة مبلغ الغرامة وإذا ارتكب فعل مجرم يستحق عنه عقوبة الحبس وتقييد حريته يجد أمامه في الوقت نفسه طريقاً للتملص والتخلص من حكم القانون الأخير والوارد في المادة (٥٧-٥٨) من القانون نفسه فما العبرة إذن

من نصوص التجريم طالما كانت الغرامة عقوبة في الغالب غير مؤثرة بالمركز المالي للمكلف وبسيطة وان العقوبات المشمولة بالتسوية وهي الرادعة فعلاً وتقييد حرية المكلف لها طريق للتخلص منها بسهولة مقابل المال بل قد يؤدي ذلك الى عودة المكلف لارتكاب الجريمة مجدداً ولا يوجد رادع فعلي ومجدي يمنع قيامه من هذا الفعل بالأصل.

وعلى أساس ذلك نجد ان نص عقد التسوية الصلحية ضروري لا يمكن الاستغناء عنه وفي الوقت نفسه يحمل في ثناياه جوانب سلبية الا ان فائدته الايجابية هي المعول عليها وان أفضل وسيلة باعتقادنا لكي نتجاوز سلبياته هي التشديد بالعقوبات الضريبية سواء كانت الغرامات غير المشمولة بنص التسوية كونها طريق آخر للتهرب من الضرائب او العقوبات المشمولة بالنص نفسه وخاصة بمضاعفة مبلغ الضريبة التي يستعاض به بديلاً للعقوبات في حالة الموافقة على عقد التسوية حتى نكون أمام عقاب رادع وعملي تجاه المكلف المخالف في كل الأحوال مع وجود عقوبات تكميلية وتبعية للعقوبات الأصلية وهذا ما يقتضي تعديل التشريع هي هذا الجانب لتقويت الفرصة على المكلفين بعدم استغلال هذا السماح لغير أهدافه المنشودة .

المطلب الرابع

أثر سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية على دين الضريبة

قد يرد في الذهن سؤال مهم من الناحية العملية والعلمية وهو ان حالات سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية قد تتحقق فعلاً بشروطها القانونية وبالتالي يكون المكلف بدفع الضريبة المخالف بريئاً من أفعاله فما مصير دين الضريبة فيما لو سقطت الجرائم والعقوبات عن المكلف وهل هناك ضمانات لحفظ هذا الدين العام ؟ وللإجابة عن ذلك فان نصوص التشريع الضريبي العراقي والتشريعات الأخرى وتخص الجنائية منها تؤكد عدم ضياع حق الدولة والمجتمع ودينها تجاه المكلف المخالف فيما لو تحققت حالة من حالات سقوط الجرائم والعقوبات .

فالتشريع الضريبي العراقي نص في المادة (٥٩) مكررة على حالة عقد التسوية الصلحية الجوازية والتي تتضمن في ثاياتها دفع المكلف المبلغ مثلي الضريبة وبرضائه وموافقة السلطة المالية (وزير المالية) يتم استبدال العقوبات بهذا المبلغ فلا تعقد التسوية الصلحية ما لم يوافق المكلف ويضع هذا المبلغ فأذن حق الدولة محفوظ في تحصيل دين الضريبة متى ما طبقت هذه الحالة على ارض الواقع .

أما عن بقية الحالات الأخرى التي سبق ذكرها والتي من شأنها سقوط الجرائم والعقوبات والتي لم يتطرق إليها قانون ضريبة الدخل العراقي ووجدنا إمكانية سحب حكمها في النصوص المنظمة لها على قضايا الضريبة فان نصوص المواد (٣٠٤ - ٣٠٥ - ٣٠٦) من قانون أصول المحاكمات الجزائية هي جبر ضمان لحق الدولة في دينها الضريبي^(٣٢) .

ففي حالة وفاة المتهم (المكلف المخالف) او صدور العفو العام او الخاص في أي مرحلة من مراحل الدعوى او المحاكمة عندها يكون هناك حق للمتضرر بمراجعة المحاكم المدنية او عدم مساس الحكم بالرد او التعويض او المصادرة .

علماً ان الورثة في حالة وفاة المكلف المتهم هم المسؤولون عن تصفية التزامات مورثهم المتوفي طالما ألزم المشروع الضريبي الورثة بتصفية الحسابات الضريبية لمورثهم حتى وان لم يكن متهم بعد وفاته^(٣٣) ، أما بقية الحالات الأخرى فان المكلف المخالف هو المسؤول أمام السلطة المالية عن الالتزامات الضريبية (الدعوى المدنية) .

وقد بينا حالات سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية وآثارها القانونية على دين الضريبية نجد من الضروري الإشارة الى تمييز التسوية الصلحية من التنازل والعفو العام و الخاص طالما لا زلنا في إطار الآثار القانونية لهذه الحالات بغية التوضيح والدقة .

فالتسوية في كل الأحوال هي اتفاق وتصالح بين المجني عليه (السلطة المالية) والجاني (المكلف المخالف) وبشروط قانونية وإجراءات محددة في حين ان التنازل هو تصرف من جانب واحد وبإدارة واحدة دون ان يتوقف على موافقة المتهم يتضمن

ترك الحق والتنازل عنه وان كان يلزم ان يكون غير معلق على شرط في الغالب على عكس التسوية التي يكون فيها الشرط عنصراً أساسياً^(٣٤) .

اما العفو فهو التنازل المجتمع عن حقه في معاقبة الجاني الذي قد يكون شاملاً مجرد جميع تصرف المجرم من صفتها الإجرامية او مقتصر على في آثاره على سقوط العقوبة المحكوم بها كلها او البعض منها او استبدال العقوبة المقررة بعقوبة اخف منها وفقاً لأحكام القانون^(٣٥) .

المبحث الثاني

حالات مسائلة ومعاقبة المكلف المدين في تشريعات غير ضريبية

نبين في هذه المبحث حالات أخرى تمثل حق السلطة المالية لمحاسبة ومعاقبة المكلف المدين في التشريعات غير ضريبية وفي مجال الضريبية لمخالفة أحكام ونصوص التشريع الضريبي وامتناعه عن دفع دين الضريبة وفقاً لما يتطلبه القانون وهذه الحالات هي في الحقيقة عقوبات أخرى يمكن إضافتها الى العقوبات المحددة في نصوص المواد (٥٦-٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل بل انها ضمانات لا يمكن الاستغناء عنها يمكن ان تتدرج مع الضمانات التي عددها المشرع لتأمين دفع الضريبة والتي تضمنتها نصوص المواد (٢٨-٥٠-٥١-٥٢) من نفس القانون الأخير^(٣٦) ، وهذه الحالات التي نحن بصددتها مقررة في تشريعات غير ضريبية عراقية وهي قانون المرافعات المدنية وقانون أصول المحاكمات الجزائية وقانون التنفيذ وقانون تحصيل الديون الحكومية ولعل هذه من ابرز الوسائل والأساليب لمسائلة ومحاسبة المكلف المدين المخالف هو الحجز والتنفيذ على أموال المدين وفي حدود بحثنا هو (المكلف المخالف) وكذلك الإكراه البدني والذي نعبر عنه (حبس المكلف المخالف) وهذا ما سنحاول توضيحه في المطلبين الآتيين :

المطلب الأول

الحجز والتنفيذ على أموال المكلف المدين

وتقوم السلطة المالية عادة بتقدير دخل المكلف الكلي ومن ثم إتباع اجراءات محددة قانونا وصولا الى دخله الصافي وبعدها تحدد قيمة ومقدار الضريبة المستحقة على المكلف وتكون واجبه الدفع فتكون السلطة المالية الممثلة لحق الدولة في استيفاء مبلغ الضريبة دائنا اتجاه المكلف المدين بالدفع فتجيبها منه وفقاً لأحكام التشريع الضريبي وما تقتضيه أحكام ونصوص القانون تحصيل الديون الحكومية^(٣٧) ، فكانت نصوص القانون الأخير محددة للمبالغ التي تعدّ ديناً للدولة على الغير ، من الجهات الحكومية المختصة بتحصيلها من بينها السلطة المالية ووزير المالية والوكلاء والموظفين المخولين ، وما الصلاحيات المخولة لها في استحصال الدين في حالة عدم دفع الدين من جانب المدين واعدّ السلطة المالية جهة تنفيذية وتسري عليها القواعد التي تسري على الدوائر التنفيذ المقررة في قانون التنفيذ والمرافعات المدنية في حالة خلو النص القانوني في قانون تحصيل الديون الحكومية .

وفي حدود الحجز والتنفيذ على أموال المدين المنقولة دون أمواله غير المنقولة او حبسه لان ذلك يتطلب تدخل مديريات التنفيذ ومربوط بصلاحياتها وما الإجراءات المتبعة تفصيلا في هذا كله ويستدل على ما تقدم من خلال الاطلاع على مدلول الفاض وعبارات نصوص قانون تحصيل الديون الحكومية في نصوص المواد (١-٢-٥-٦-٧-٨-٩-١٠-١٢-١٣-١٤) منه^(٣٨) ، مع مراعاة ما جاء في نصوص قانون التنفيذ المرافعات المدنية للحجز والتنفيذ على أموال الدائن المكلف .

إضافة الى ما تقدم فان السلطة المالية كدائن لها الحق بإيقاع الحجز الاحتياطي الذي ينقلب الى التنفيذي متى ما تحققت شروطه والهدف من إتباع هذه الوسيلة إجبار المكلف المدين على دفع الدين ونخص منه دين الضريبة متى ما كان المكلف مماطلا ومتأخرا عن المدة المحددة للدفع الضريبي ، وقد نظمت المواد (٢٣١) الى (٢٥٠) كيفية ايقاع الحج الاحتياطي وشروطه وأثاره القانونية وما يجوز حجزه من أموال المدين دون غيرها في قانون المرافعات المدنية وكذلك نص مادة (٦٢) من قانون التنفيذ^(٣٩) ، وان قانون أصول المحاكمات الجزائية ضمن حق السلطة المالية في استيفاء حق الدولة من المدين المكلف المخالف جزائياً بإمكانية إيقاع الحجز

الاحتياطي على اموال المدين المنقولة وغير المنقولة في حالة تقديم السلطة المالية شكوى جزائية ضد المتهم المكلف بموجب نص المادة (٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي وطلبها من المحكمة المختصة حجز أموال المتهم (المكلف المخالف) استناداً لأحكام المواد (١٨٤-١٨٥-١٨٦) من القانون الأخير^(٤٠).

وبناءً على ما تقدم نكون أمام عقوبات أخرى تخولها تشريعات غير ضريبية تعطي الحق للسلطة المالية بمحاسبة المكلف والاقتصاص منه متى ما خالف أحكام التشريع الضريبي ولم يدفع دين الضريبة من خلال وسيلة الحجز والتنفيذ على أمواله سواء كانت منقولة او غير منقولة في الجانب المدني والجزائي ، وان المشرع الضريبي العراقي أشار بالنص الى جواز وضع الحجز الاحتياطي على أموال المدين المكلف بشروط محددة في نص المادة (٥٢) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ كضمان لتأمين دفع دين الضريبة ونعتقد ان هذه الصلاحية تستمد قوتها من نصوص قانون تحصيل الديون الحكومية السالفة الذكر ، وهذا ما يتضح من مفهوم نص المادة لكنها جاءت ضمانا لتأمين الدفع للدين وهي في حقيقتها عقوبة مدنية او جزائية حسب الاموال لان الحجز بهذا المعنى له تنظيم في المسائل المدنية لاستحصال الدين والجزائية عند الاقتصاص من المكلف المتهم .

المطلب الثاني

عقوبة الإكراه البدني (حبس المدين المكلف)

وفي هذا الصدد نبين وسيلة أخرى من الوسائل التي تستخدمها السلطة المالية للضغط وإكراه المدين المكلف الممتنع عن الدفع لمبلغ الضريبة ، وهي أيضاً ضمان لتأمين الدفع وحالة من حالات معاقبته ومسائلته مدنياً والتي لم يرد ذكرها في نصوص التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل ولا حتى في باب ضمانات تحصيل دين الضريبة وهي الإكراه البدني او حبس المدين المكلف المخالف في حدود المجال الضريبي ، فالدائن وهو السلطة المالية لها الحق بإيقاع هذه العقوبة عن طريقة الطلب بذلك في مديريات التنفيذ وهذا الحق المقرر في نصوص قانون تحصيل الديون الحكومية في المادة (١٣) منه وقد نظمت المواد (٤٠ الى ٤٩) من

قانون التنفيذ كيفية إتباع مثل هذا الإجراء كشروطه وحالاته وموانعه وآثاره القانونية ومدته القانونية وأسبابه^(٤١) .

ان حبس المكلف المدين بهذا المعنى من الوسائل التنفيذية مدنياً يختلف عن الحبس الجزائي الذي ينصرف في تطبيقه للمسائلة الجزائية من حيث سبب وغاية كل منهما ، فالأول حالته الدين وغايته إجبار المكلف المدين على دفع الدين ، أما الثاني فسببه ارتكاب جريمة كالجنحة او الجناية ولا تشمل الغرامة إلا في حالة عدم دفعها وغايته ردع المتهم وزجر غيره وإصلاحه إضافة لاختلافات أخرى في الآثار القانونية والموانع ومدة تنفيذه المقررة قانوناً^(٤٢) .

وهو يختلف أيضاً عن الحبس الاحتياطي الذي يمثل إجراء تحفظياً يقع على المتهم خلال مرحلة التحقيق الابتدائي^(٤٣) او هو الاحتجاز الواقع على المتهم خلال مراحل نظر القضية الجنائية لمقتضيات التحقيق والإجراءات ودواعي الأمن في الدولة^(٤٤) .

وحبس المدين يمثل جريمة يحاسب عنها القانون طالما كان حجزه وتقيده حرته بغير الأحوال المقررة والمصرح بها قانوناً وهذا ما نظمتها المادة (٤٢١) من قانون العقوبات العراقي النافذ^(٤٥) .

وان هذا الإجراء استيقاف ولا تعرض مادي ولا قبضاً او اعتقالاً لاختلاف إجراءاته عن إجراءاتها والسلطة الآمرة بتنفيذها وشروطها ومدتها أيضاً بحسب الأوضاع المقررة قانوناً^(٤٦) .

المبحث الثالث

الاختصاص بنظر قضايا الضريبة للتقدير والمسائلة الجزائية

يتضمن المبحث في الاختصاص بنظر قضايا الضريبة سواء بتقديرها او جبايتها وتحصيلها ومسائلة المكلف المخالف طبقاً لأحكام القانون الدخول لمناقشة عدة جوانب منها ما أشارت إليه نصوص التجريم الضريبي لكنها لم تكن واضحة بقدر متطلبات التطبيق ومنها ما يشكل تعارض في التفسير وأخرى بحاجة الى تفصيل في مجالات الحكم وإجراءاته وتنفيذه ناهيك عن الآثار المترتبة على كل ذلك ويتطلب ذلك التعمق بالمبحث والدراسة والاستعانة بنصوص أخرى غير ضريبية جنائية على وجه الخصوص لإزالة الغموض والدقة في التوضيح وصولاً الى الحكم العادل في جرائم الضريبة ، علماً ان نصوص التجريم في التشريع الضريبي كانت قاصرة ومتباينة في هذا المجال وعلى سبيل الحصر في المواد (٥٦-٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي وسنحاول التوضيح وبيان هذه الجوانب في المطالب التالية :

المطلب الأول

منع المحاكم من النظر في قضايا الضريبة

ورد في نص المادة (٥٥) من قانون الضريبة الدخل النافذ منع المحاكم النظر في الدعاوي التي لها علاقة بتقدير او فرض او جباية وتحصيل الضريبة ، وبذلك تكون المحاكم المدنية وحتى الجزائية منها ممنوعة بحكم القانون الضريبي من البت والحكم في دعاوي الضريبة والطعن بالتقدير وما له علاقة بالجباية والتحصيل ، فالقانون رسم طريق محدد لتقدير الضريبة وفرضها وهو ما تقوم به السلطة المالية من إجراءات مقرر قانوناً لتحديد وتقدير دخل المكلف والضريبة المفروضة عليه وكيفية جبايتها ، ولعل واجبات المكلف وغيره من أبرزها للوصول الى هذه الغاية وان مسألة الطعن بالتقدير بغض النظر عن طريقة هذا التقدير حدد له القانون إجراءات معينة وجهات مختصة تباشر مهمة نظر الطعن ولها صلاحيات لحسم موضوع النزاع الضريبي^(٤٧) .

يلاحظ ان أساس هذا المنع ينصرف الى عدم النظر في دعاوي الضريبة ذات العلاقة بالتقدير والفرض والجباية او أية معاملة أجريت على وفق قانون ضريبة الدخل الا ان تحليل نصوص التجريم الضريبي تؤكد اختصاص المحاكم بنظر الدعاوي المتعلقة بجرائم الضريبة فطالما كانت أفعال المكلف المجرمة تقع بسبب

التقدير وفرض الضريبة ، فلولا فرض الضريبة والتقدير لما أقدم المكلف على ارتكاب فعل مجرم ضريبياً وما يؤدي بنا الى القول ان اختصاص محاكم أخرى في نظر قضايا الضريبة هو أمر وارد وهذا ما يتعارض مع ألفاظ نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي الذي تضمن لفظ (لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها) ، فلفظ (أية دعوى) على وجه الخصوص يؤدي الى التعارض في ألفاظ نصوص المواد (٥٦-٥٧-٥٨) التي إشارة الى ان فعل المكلف المجرم يتحدد ويعاقب عنه أمام المحاكم المختصة التي سنتطرق إليها لاحقاً ، فهذا اللفظ الأخير يوحي بالمنع التام والبات حتى للدعوى التي تقام ضد المكلف جزائياً وهي بحد ذاتها من الدعاوي ذات العلاقة الوثيقة بتقدير وفرض الضريبة محل المنع فلا تقام ضد المكلف إلا بسبب ارتكابه فعل مجرم ضريبياً وهو لا يرتكب الفعل الأخير لولا وجود التقدير الضريبي وبسببه وما يدفعه للتهرب من الضرائب بالأفعال المجرمة قانوناً باختلاف أنواعها ، فالعلاقة إذن قائمة ووثيقة بين تقدير الضريبة والفعل المجرم للمكلف وهو محل الدعوى الجزائية التي تشكل (أية دعوى) ذات علاقة بتقدير وجباية وفرض الضريبة ، وبعبارة ثانية لما تقدم ان الدعوى الجزائية او حتى المدنية التي تقام بمناسبة الحجز على أموال المدين او حبسه او ارتكابه لفعل مجرم ضريبياً هي من الدعاوي المتعلقة بالتقدير وفرض الضريبة فلا وجود لها صلاً لولا هذا الإجراء الأخير ، وهذا ما يؤدي في نظرنا الى وجوب تعديل نص المادة (٥٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي لرفع وإزالة هذا التعارض الذي قد يحصل في تفسير ألفاظ النص مع روح وألفاظ نصوص التجريم في القانون نفسه وتشريعات أخرى غير ضريبية .

والتعديل المنشود من كل ذلك هو إعادة النظر بالعبرة او لفظ (أية دعوى) العام الذي يوحي بشمول المنع لجميع الدعاوي التي تتعلق بالتقدير او تحرك بسببه مباشرة او بصورة غير مباشرة .

إضافة الى ذلك فان المنع يشمل أيضاً بلفظ نص المادة نفسها (٥٥) (او أية معاملة أجريت على وفق أحكام هذا القانون) في حين ان المعاملات الضريبية تحديداً بما تضمنته من اعترافات المكلف ومعلومات تفصح عن حقيقة دخله وما

يرفق بها من وثائق ومستندات هي في حقيقتها خير دليل كتابي ومادي وأفضل سند يؤكد ويؤيد حق الدولة كدائن والذي تقوم السلطة المالية المتمثلة لهذا الحق بمتابعته واستيفائه يمكن الافادة منه عند المماطلة وعدم دفع الدين من قبل المكلف والاستعانة به للحجز على أمواله او المطالبة بحبسه أمام الجهات المختصة (المحاكم) لإجباره على دفع ما بذمته من دين (مبلغ الضريبة) وهذه المعاملات تعرض عادة في هذه الحالات وغيرها للنظر فيها من قبل المحاكم المدنية والجزائية للاقتصاص من المكلف حسب الأحوال وهذا ما يتعارض مع اللفظ المشار إليه في نهاية النص التشريعي مما يستوجب التعديل أيضاً .

المطلب الثاني

المحاكم المتخصصة لحسم النزاع الضريبي الجزائي

حسم المشرع في قانون ضريبة الدخل العراقي موضوع الاعتراض على تقدير الضريبة وحدد الجهات المخولة للبت بالاعتراض وصلاحياتها فيما يصدر عنها من قرارات وقد نظمت المواد (من ٣٣ الى ٤٠) جميع الجوانب والمسائل التي تدخل في هذا النطاق مع عدم إغفال ما جاء في نص المادة (٥٥) من القانون نفسه المبين حكمها في المطلب الأول مع بعض التحفظات لآثارها وأحكامها من وجهة نظرنا ، ولو رجعنا لنصوص المواد المشار إليها بالتحليل والتفسير لصلاحيات هذه الجهات وهي (السلطة المالية- لجان الاستئناف- هيئة التمييز) لا نجد فيها إشارة واضحة وصريحة الى إمكانية مسائلة المكلف المخالف جزائياً او رفض عقوبة جزائية مما قرره المواد (٥٦-٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي باستثناء ما جاء في ذيل الفقرة (٢) من المادة (٣٩) من نفس القانون بتحويله لجنة الاستئناف بفرض الغرامة عن مخالفات مسك الدفاتر التجارية مع إحالة موضوع المخالفة في حالة عدم الدفع الى المحكمة المختصة لاستبدالها بالحبس وهذا بحد ذاته إشارة صريحة من المشرع الضريبي الى ان العقوبات التي تفرض على المكلف هي من صلاحيات محاكم مختصة إلا إذا تم دفع مبلغ الغرامة في الحالة الأخيرة^(٤٨) .

وبناءً على ما تقدم نلاحظ ان الجهات المختصة أعلاه تملك من الصلاحيات ما ينبني على حكمها في نظر الطعن بالتقدير والاعتراضات على التقدير التحصيل لضريبة الدخل من دون إيقاع جزاء جنائي على المكلف الطاعن او المخالف عدا ما ورد في نص الفقرة (٢) من المادة (٣٩) .

وان نصوص التجريم والعقاب في المواد (٥٦-٥٧-٥٨) تؤكد بعباراتها وألفاظها ومضمونها بالتحليل وبشكل لا يقبل الشك وجود محاكم مختصة بنظر قضايا التجريم الضريبي ولها صلاحيات فرض عقوبات جزائية على المكلف المخالف والأمر بتنفيذ الحكم الصادر بحقه ، أما لو تحققت حالة من حالات سقوط الجرائم والعقوبات التي بينها سابقاً كوفاء المتهم او صدور قرار عفو عام او خاص او عقد تسوية الصلحية بالشروط والأوضاع المقررة قانوناً عندها نجد ان السلطة المالية لها حق الرجوع على المكلف او ورثته مدنياً لاستيفاء الدين الضريبي وهذا ما يؤكد تدخل المحاكم المدنية في حسم موضوع النزاع مدنياً^(٤٩) .

وتجدر الملاحظة الى إننا سنستعين بنصوص قانون أصول المحاكمات الجزائية لتوضيح بعض الجوانب المتعلقة بالمحاكمة أو المحاكم المختصة بحسم النزاع الضريبي الجزائي طالما كانت في صميم بحثنا ، علماً ان المشرع الضريبي العراقي لم يدرج نصاً يسمح بالإحالة الى نصوص القانون الأول رغم انه أساس هذا الاختصاص الجزائي والتجريم والعقاب .

فالمحاكم التي تحسم الدعوى الجزائية ضد المتهم المكلف تتحدد طبقاً لنوع الجريمة وطالما كانت الجرائم والعقوبات المحددة في النصوص التجريم والعقاب الضريبي هي جنح ومخالفات وليست جنائية فعندها تكون محاكم الجنح هي المتخصصة في هذا الجانب حتى أنها يجوز ان تختص بنظر قضايا المخالفات لوحدتها أو الجنح وحدها أيضاً^(٥٠) .

ويتبع عادة بعد تحريك الشكوى من السلطة المالية وإحالة المتهم المكلف الى المحكمة المختصة جميع الإجراءات المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الجزائية لمرحلة التحقيق والمحاكمة ، وان الدعوى التي تنظرها محكمة الجنح يتحدد نوعها بنوع المحكمة والعقوبة المقررة للجريمة ، وهذا ما يجعل من دعوى الضريبة

الجزائية من الدعاوي الموجزة وهو ما يستدل إليه من مفهوم نص المادتين (٢٠٢ و ١٣٤) من قانون أصول المحاكمات الجزائية .
فأذن محكمة الجناح المختصة بنظر قضايا الضريبة جزائياً وتتبع في ذلك إجراءات الدعوى الموجزة لإصدار الحكم الجزائي بحق المكلف المتهم .

المطلب الثالث

تنفيذ العقوبة الضريبية

تعدّ عقوبات المكلف الواردة في نصوص التجريم الضريبي في العقوبات السالبة للحرية والغرامات وان الأحكام الخاصة بالحبس لها مواعيد محدد فالحبس يبدأ من اليوم الأول لتنفيذ العقوبة وحتى ظهر اليوم الأخير لانتهائها ولا يجوز بقاء المكلف المحكوم أكثر من (٢٤ ساعة) إذا كانت عقوبته تقضي بذلك علماً ان هذه مدة التوقيف تنزل من مدة العقوبة أو التدابير السالبة للحرية ، وان الحكم على المكلف بغرامة وكان قد سبق ان تم توقيفه عن الجريمة نفسها فعندها تنزل به الغرامة نصف دينار عن كل يوم توقيف ، إضافة الى ان عدم دفع الغرامة يؤدي الى عقوبة الحبس على المكلف المخالف وتكون مدة الحبس عندها يوماً واحداً عن كل نصف دينار من مقدار الغرامة على ان لا تزيد مدة الحبس عن سنتين لهذه الحالة وهذا ما يستدل عليه من مفهوم نصوص المواد (٢٩٤ الى ٢٩٩) من قانون أصول المحاكم الجزائية^(٥١).

وتجدر الملاحظة الى تنفيذ العقوبة على المكلف المخالف وفي حدود عقوبات نصوص المواد (٥٧-٥٨) لا يتم في حالة عقد التسوية الصلحية او سقوط الجرائم والعقوبات الضريبية وفي حالة التنفيذ فعلاً فيجب ان يكون هناك حكم صادر من محكمة مختصة واجب التنفيذ ، وهذا المجال يشمل أيضاً الغرامات وبعدها يتم إرسال المحكوم عليه المكلف بعقوبة الحبس الى السجن أو لمؤسسة التي سيودع فيها لقضاء عقوبته ومعه مذكرة الحجز بكل تفاصيلها المقررة قانوناً ولا يجوز إخلاء سبيله إلا إذا استوفى مدة محكوميته^(٥٢).

ويبقى سؤال مهم قد يرد من الناحية العلمية هو هل ان الجرائم الضريبية تقبل إطلاق سراح المكلف المخالف من التوقيف او بعد القبض عليه من الجهات المختصة؟

وللإجابة عن ذلك نشير الى حكم نص المادة (١١٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية التي تدل مفهومها الى إمكانية إطلاق سراح المكلف المتهم بجريمة معاقب عليها بالحبس مدة (٣) سنوات او اقل او بالغرامة وبشرط تقديم المكلف المتهم تعهد مقترن بكفالة أو بدونها إلا إذا وجد القاضي إن إطلاق السراح سيضر بسير التحقيق او يؤدي الى هروبه ،وان المكلف المخالف إذا كان متهما بجريمة مخالفة فلا يجوز توقيفه إلا إذا لم يكن له محل إقامة معين^(٥٣).

إضافة الى ذلك فان جرائم وعقوبات الضريبة مشمولة أيضاً بأحكام النصوص المتعلقة بإيقاف تنفيذ العقوبة السالبة للحرية القاضية بالحبس مدة لا تزيد على سنة وفقاً لشروط وظروف تقديرها محكمة الموضوع ، ولها إلغاء الأمر الذي يقضي بإيقاف تنفيذ العقوبة وفقاً لحالات محددة قانوناً في قانون العقوبات^(٥٤) ، وهذا في أثره من مصلحة المكلف المحكوم عليه بعقوبة الحبس لمدة لا تزيد على سنة حتى بعد صدور قرار الإدانة .

الخاتمة

وفي ختام بحثنا بموضوع (التجريم والعقاب في قانون الدخل العراقي) نشير الى أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها من خلال البحث والتحليل القانوني وهي:
أولاً: النتائج :-

١. إن الضريبة إيراد عام له مركز ثقل وأهمية موازنة بالإيرادات العامة الأخرى لدعم ميزانية الدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية ويساعد الدولة في أداء وظائفها اليومية لإشباع حاجات عامة للمجتمع ، وهي إلزامية على الفرد المكلف والشخص المعنوي على حد سواء ولها مميزات وترتبط ارتباطاً وثيقاً بالحكمة ، والغرض من تشريع نصوص التجريم تبعاً لأهميتها وأسباب دفعها وهدف جبايتها وما في ذلك من حماية لمصالح الفرد والجماعة على حد سواء .
٢. تشمل نصوص التجريم والعقاب جميع المكلفين باختلاف صفاتهم الواردة في التشريع الضريبي وهي محددة بنصوص قانونية منها ما ينصرف آثاره الى المركز المالي او سالبة ومقيدة لحرية باستثناء الشخص المعنوي الذي تنصرف إليه الغرامة او الوقف والحل دون تقييد الحرية التي تقع على الأشخاص الممثلين له وبحسب الفعل المجرم والأوضاع القانونية المقررة .
٣. هناك بعض التصرفات والأفعال التي لا تؤثر على حصيلة الضرائب يقوم بها المكلف وأفعال لها آثار عكس ذلك مجرمة بنصوص تشريعية ضريبية.
٤. تنصب العقوبات الضريبية وتشمل المكلف ذاته وكذلك الشريك او المحرض او المساعد على ارتكاب الفعل المجرم ضريبياً وهما متضامان في العقوبة المقررة إلا ما أستثني بنص القانون ، وان صور هذا الاشتراك محددة في القانون الجنائي الضريبي وله أركانه التي تتحقق بها الجريمة والصور الخاصة بها .
٥. تنقسم جرائم الضريبة الى جنح ومخالفات لأنها تتضمن الحبس والغرامات ولتعدد العقوبات أحكام خاصة واجبة التطبيق في القانون الجنائي مع وجود حالات تسقط الجرائم والعقوبات جزئياً ولا يمنع ذلك من حماية حق الدولة المتمثل بدور السلطة المالية بمراجعة المحاكم المدنية .
٦. يسأل المكلف المدين بمبلغ الضريبة مدنياً أيضاً بموجب التشريعات غير الضريبية ولا تقتصر أفعاله على تحقق مسؤوليته الجزائية في نصوص التجريم الضريبي كما في قانون تحصيل الديون الحكومية وقانون التنفيذ

والمرافعات المدنية ومن ابرز هذه العقوبات الحجز والتفويض على أمواله والإكراه البدني .

٧. تختص جهات محددة قانوناً بالنظر في القضايا الضريبية للتقدير والجبابة في حين نجد ان الجرائم والعقوبات الضريبية اختصاص النظر في قضاياها يجري من قبل محكمة الجناح بدعاوي موجزة بإجراءات مقررة قانوناً مع مراعاة الأحكام الخاصة بتنفيذ العقوبة وإطلاق سراح المكلف المخالف طبقاً لما ورد في قانون أصول المحاكمات الجزائية .

ثانياً: التوصيات :-

١. تشريع قانون جنائي وعقوبات ضريبية يتضمن في أحكامه إضافة جميع الجرائم التي يرتكبها المكلف ويستحق عنها العقاب والعقوبات وبشكل تفصيلي من حيث أنواعها والإجراءات المتبعة في التجريم والعقاب وإجراءات المحاكمة وتنفيذ العقوبة بالنظر لأهمية الضرائب وأثرها الاقتصادي والاجتماعي وبدلاً من تحليل نصوص التشريع الضريبي لضمان حسن التطبيق من ناحية ومن ثم الرجوع الى القواعد العامة الواسعة في نطاقها والكثيرة في تفاصيلها عند وجود نقص في التشريع الضريبي جنائياً ومدنياً من ناحية اخرى فتكون كل هذه القواعد القانونية موحدة في تشريع جنائي ضريبي .

٢. ضرورة توحيد نصوص التجريم والعقاب الجنائي التي تضمنها التشريع الضريبي وتشريعات أخرى مدنياً وجزائياً في باب خاص بالجرائم والعقوبات الضريبية ضمن التشريع العراقي نفسه ليسهل عملية الرجوع إليها كلما اقتضت الحاجة لذلك من الناحية العلمية والعملية في حالة وجود العقبات والصعوبات العملية لوضع تشريع جنائي ضريبي موحد.

٣. تعديل نصوص التجريم والعقاب الضريبية في التشريع الضريبي النافذ بالإضافة والصياغة لمنع التهرب الضريبي الذي قد يحصل لقصور وتباين ألفاظها ولتحقيق عدالة ضريبية في كل ما يدخل في نطاق إجراءات التجريم وعقاب المكلف المخالف وعلى وجه الخصوص التشديد بالعقوبات.

٤. إضافة نصوص قانونية تتضمن كفالة حق التقاضي لكل من المكلف والسلطة المالية كضمانات تدخل في إطار الاتهام والتجريم والمحاكمة والحكم وتنفيذ العقوبة والحجز على أموال المكلف المنقولة وغير المنقولة وحبسه بما يحقق العدالة في المجال الضريبي.

Abstract

- Introduction:

Tax revenue sovereign public that are of significance not different from other income within the State Treasury is the subject of interest in most of the constitutions of the countries of the world and has specific legislation over the provisions of the terms imposed by the appreciation and appeal to the competent authorities and the evidence of the extent of its importance as income in what Thomas within them of the objectives sought to be achieved every State in the fiscal policy and tax, and perhaps the most important guarantees of social justice, tax and there are criminal penalties against the offense charged to the provisions of tax law in addition to other penalties prescribed in the legislation is not tax such as the Penal Code and Civil Procedure, implementation and collection of government debt and other tax legislation Arab and judicial decisions, which combines the responsibility assigned to pay the tax penalty and a civilian, as attached to these laws the subject of research and study in addition to detailing the exact extent of the importance of the texts of criminality and punishment in the Income Tax Act of Iraq and its role in protecting the State's right to collect the tax the right to designate individuals and society as well and this is what we shall in two Chapters, as follows:

-Chapter/scope of criminal liability of tax:

The identification of the responsible charge of paying the tax penalty required to go into the legality of criminality and punishment and who are covered by the provisions of criminalization and punishment in the tax legislation Iraqi your

income and what is the relationship of the tax debt to the provisions of criminality and the concept of this religion and the position of the Iraqi legislator about this concept and the reasons for payment of the tax debt as the basis of the provisions of criminality and who are covered by these provisions in terms of the competent authority designated by and what are the irregularities established in the tax legislation of Iraq and whether there are actions of a taxpayer does not affect the tax revenue and what are these actions and how they can be distinguished from others of the other acts and whether the partner role with the charge in the occurrence of the act is contrary to the provisions of the tax and what is the position of the Iraqi legislator tax and criminal about it with the inventory of cases and pictures of the subscription.

The tax revenue received by the state of natural and artificial persons for compulsory investigation of Sallh year, and that Avgahae have placed many of the definitions to clarify the concept of the tax, which indicates that it report the important state pays in cash and in algebraic free of charge and directly with its provisions on organized in different areas in terms of discretion to impose up to pay the debt.

Did not put the Iraqi legislator clear definition and a detailed concept of the tax on income compared to the terms and words again, and that the reasons for payment of tax is important in the development of the provisions of criminalization and punishment against the excess and contrary to the provisions of payment of tax is a real protection of the right of the state and society alike, and these reasons, including his relationship Balmily itself and the public interest and supports economic development and economic development in society and even with regard to social solidarity and leave also the reasons for service in the public interest, as well as the achievement of social justice and balance between the interests also requires support and protect the religion of the tax legislation the provisions of accountability to the taxpayer the violator, and we find that the tax legislation involves on many aspects indicate

the evolution in terms of the existence of sanctions tied to financial freedom and the other with some variation in this area.

And respect the legislator in all cases in determining the charge to pay the tax do not find the competence of financial power, not even the judiciary in this area, and received from those recent identification not only be based on legal texts as well, and the term in charge of several characteristics, such as a natural person and the moral and the husband and wife and the representative of other and the user and others, was acting in charge of the actions asked about the rule of law a criminal and a civilian for violating tax legislation and therefore punishable by financial penalties Kalgramat or penalties of deprivation of freedom Kasha's may be his actions are legitimate, despite what is involved in the tax evasion is punished legally responsible because his actions do not affect the tax revenues such as shift the burden of tax, transferor consumption.

In addition to the foregoing, we find that the crimes of the tax is not devoid of a role for the partner in which the charge to pay the tax and this is what he referred to tax legislation and held accountable in criminal legislation, too, and crime participation or instigation of staff must be provided for the crime and its forms Casoria and complicity me all of the charge (the effective the original) and the partner which criminalizes do and ask for a link depending on the charge of criminal activity to do when you already violating the rules and Provisions of the legislation on income tax.

- Chapter II / legal description of tax crimes and penalties and the jurisdiction of the Chapter:

Down to the just sentence of the accounting charge of the offender and the achievement of the objectives of the text in the tax legislation criminalizing the act of charge requires that a statement classification of the crimes charged and the penalties assessed against him with reference to some of the cases pertaining to charge itself and its impact on the legal status, and what are the other cases that govern the charge of offending In the legislation of Iraqi non-tax any outside income tax law the Iraqi force number (113) for the year 1982, as amended, such as

the law of the implementation of sanctions and Criminal Procedure and Civil Procedure and the collection of government debts, as we find necessary to clarify the competent courts in resolving conflicts criminal tax in addition to the competent authorities in the eyes of challenge and prevention of tax contained in the tax legislation and related activities of the penalty tax.

Determined by the type of crimes committed by the charge of tax crimes, offenses and misdemeanors depending on the penalties prescribed in the tax legislation are fines and penalties of deprivation of freedom and the basis of that is what the legislator Iraqi criminal in the penal code when classifying and identifying the type of crime on the basis of Alaqhobhalorteurh her, knowing that the taxpayer has committed more than offense in the tax legislation and therefore bear the lot of the sentence, and without the income tax law of reference to solve such cases and therefore are referenced to the general rules in the Penal Code, especially if committed in charge of a single act led to more than a crime or if he commits several acts related to the unity of purpose or was not linked to the unity of purpose, he should ask for a case by case basis, in accordance with the provisions of Iraqi criminal law, noting that there are cases fall the penalty on the taxpayer, such as the case of his death and the decision of amnesty or a private settlement agreement conciliation and the consequences for all of the effects of each state to designate or tax debt and that is what is decide dinthe tax legislation and tax

Valmklv asks, in accordance with the provisions of tax legislation in the Income Tax Act of Iraq and under the laws of other Kilda on his money or force them to his incarceration as a means compulsion of physical force him to pay the tax debt in the other cases are similar, and shall normally misdemeanor court Bnzerqzaia tax penalty depending on the type of crime and indicated to him the provisions of the law Iraqi Penal Procedures No. (23) for the year 1971, either on the issues of object recognition and appeal, they are in front of the competent authorities established by law, such as financial authority or appeals committees or the discrimination, as well as immediately after the images to

judge in charge of the violator, the implementation of the penalty the law with its provisions Private access to justice desired in terms of implementation or the release of the taxpayer or a guarantor to ensure the submission and indicated to him the provisions of the Criminal Procedure Code and the Penal Code in this regard.

-Conclusion: First results:

Tax revenue in the sovereign is committed to pay a natural person and moral alike, according to the provisions of the Income Tax Act, and to pay the guarantees of several, whether in the law of income tax Iraqi Use legislation other Iraqi non-tax and include all special in different qualities contained in the tax law, does not affect some of the actions of the taxpayer in taxes, including penalties in charge and his partners, if any, and that the crimes charged is determined misdemeanors and infractions as are fines, imprisonment, and specializes in its consideration of the court of misdemeanors usually with cases of the fall of the penalty charge according to the provisions of criminal Law as well as in the Income Tax Act of Iraq.

Second, the recommendations:

The need for special legislation of criminal law in all areas of taxation with the unification of the provisions of the criminalization and punishment contained in the various Iraqi legislation and tax is the tax and seeks to reform the legal system, tax amendment to some provisions to prevent tax evasion

الهوامش

١. د. محمد عبد الله العربي ، موارد الدولة ، جامعة القاهرة ، ١٩٤٩ ، ص ١٧ .
٢. د. محمد فؤاد إبراهيم عطية ، مبادئ علم المالية العامة ، جامعة القاهرة ، ١٩٦٠ ، ج ١ ، ص ٢٦١ .
٣. د. محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب جامعة القاهرة ، ١٩٨٥ ، ج ١ ، ص ١٠٠ .

٤. د. زين العابدين ناصر ، علم المالية والتشريع الضريبي ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٢ ، ص ١٥٦ .
٥. د. عبد الله الصعيدي ، التشريع الضريبي - قانون الضريبة على الدخل ، ط ١ ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، ٢٠٠٦ ، ص ١٥٣ .
٦. راجع في ذلك قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٧. د. رمضان صديق ، شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٦ ، ص ٦٩ وما بعدها .
٨. راجع في ذلك قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
٩. راجع نص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
١٠. راجع نص المواد (٥٧-٥٨) من قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
١١. د. محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، ط ١ ، ١٩٦٣ ، ص ٤٣ .
١٢. جمال فوزي شمس ، ظاهرة التهرب الضريبي ، أطروحة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، ١٩٨٢ ، ص ٤٠ .
١٣. د. محمد السعيد وهبة ، المصدر السابق ، ص ٢٣-٢٤ ؛ راجع أيضاً د. محمود الطنطاوي الباز - د. طارق محمود عبد السلام ، المالية والتشريع الضريبي ، مكتبة عين شمس ، ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ، ص ٢١٦ .
١٤. د. زين العابدين ناصر ، المصدر السابق ، ص ٢٨٤ .
١٥. د. محمد السعيد وهبة ، المصدر السابق ، ص ٣٢ .، راجع أيضاً د. محمود رياض عطية ، المصدر السابق ، ص ١٨٤ .
١٦. المستشار محمود إبراهيم إسماعيل ، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دار الفكر العربي ، ١٩٥٢ ، ص ٢٦٨ .
١٧. راجع نص المادة (٤٨) من قانون العقوبات ، مصدر سابق .
١٨. راجع نص الفقرة (٢) من المادة (٥٠) من قانون العقوبات ، مصدر سابق .
١٩. د. عمر السعيد رمضان ، شرح قانون العقوبات - القسم الخاص ، دار الفكر العربي ، ١٩٨٦ ، ص ٢٢٥ ، د. محمود نجيب حسني ، شرح قانون العقوبات - القسم الخاص ، ١٩٨٦ ، ص ٢٢١ .

٢٠. د. محمود نجيب حسين ، المصدر السابق ، ص ٢٢٣ .
٢١. راجع في ذلك قرار النقض في ١٥/٣/١٩٦٠ ، مجلة أحكام النقض س ١١ - ق ٥٢ - ص ٢٤٢ ؛ قرار النقض في ١٨/٤/١٩٦٧ ، مجلة أحكام النقض س ١٨ - ق ١٠٦ - ص ٥٤٤ .
٢٢. قرار النقض في ٢/١٠/١٩٨٠ ، مجلة أحكام النقض س ٣١ - ق ١٥٩ - ص ٨٢٦ ؛ قرار النقض في ١٩/٢/١٩٣٤ ، مجلة القواعد القانونية - ج ٣ - ق ٢١١ - ص ٢٧٢ .
٢٣. راجع نص الفقرة (٢) من المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
٢٤. راجع في ذلك نص المادة (١) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .
٢٥. راجع نصوص المواد (٤٨-٤٩-٥٠) من قانون العقوبات ، مصدر سابق.
٢٦. راجع نصوص المواد (٢٣-٢٥-٢٦-٢٧) من قانون العقوبات ، مصدر سابق .
٢٧. راجع نصوص المواد (١٤١-١٤٢-١٤٣) من قانون العقوبات ، مصدر سابق .
٢٨. راجع نصوص المواد (١٥٠-١٥١-١٥٢-١٥٣-١٥٤-١٥٥) من قانون العقوبات ، مصدر سابق .
٢٩. راجع نصوص المواد (٣٣٨-٣٣٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) السنة ١٩٧١ المعدل .
٣٠. يقابل عقد التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي التصالح في الجريمة الضريبية في المادة (١٣٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) السنو ٢٠٠٥ والمادة (٤٤) من قانون ضريبة الدخل الاردني رقم (٥٧) السنة ١٩٨٥ المعدل - لمزيد من التفاصيل عن التصالح راجع سر الختم إدريس ، النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي ، رسالة دكتوراه ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٢ وما بعد ها.

٣١. راجع نص المادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
٣٢. راجع نص المواد (٣٠٤-٣٠٥-٣٠٦) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق .
٣٣. راجع نص المادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
٣٤. د. رؤوف عبيد ، مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري ، دار منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٧٢ ، ص ٧٩ ؛ لمزيد من التفاصيل راجع مجدي محمد علي ، جريمة التهرب الضريبي ، رسالة دكتوراه ، القاهرة ، ١٩٩٥ ، ص ٣٨٦ .
٣٥. د. حسني الجندي ، شرح قانون العقوبات - القسم العام ، ١٩٩٧-١٩٩٨ ، ص ١٠٦٥-١٠٦٦ .
٣٦. راجع نصوص المواد (٢٨-٥٠-٥١-٥٢) من قانون الضريبة ، مصدر سابق ؛ لمزيد من التفاصيل عن الضمانات راجع د. طاهر الجنابي ، علم المالية العامة والتشريع المالي ، بغداد ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٥٦-٢٥٧ .
٣٧. راجع نص القانون (٤٧) من قانون ضريبة الدخل ، مصدر سابق .
٣٨. راجع نصوص المواد (١-٢-٥-٦-٧-٨-٩-١٠-١٢-١٣) من قانون تحصيل الديون الحكومية رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧ .
٣٩. راجع نصوص المواد (٢٣١ الى ٢٥٠) من قانون المرافعات المدنية رقم (٨٣) لسنة ١٩٩٦ المعدل ؛ راجع نص المادة (٦٢) من قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠ فيما يتعلق بالأموال الجائز حجزها دون غيرها ؛ لمزيد من التفاصيل راجع د. سعيد مبارك ، أحكام قانون التنفيذ ، مطبعة التعليم العالي في الموصل ، ط ٢ ، ٢٠٠٧ ، ص ١٣٥ ، ص ١٧٢ .
٤٠. راجع نص المادة (١٨٤-١٨٥-١٨٦) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق .
٤١. راجع نص المادة (١٣) من قانون تحصيل الديون الحكومية ، مصدر سابق ؛ راجع نصوص المواد (من ٤٠ الى ٤٩) من قانون التنفيذ ، مصدر سابق .
٤٢. لمزيد من التفاصيل راجع د. سعيد مبارك ، المصدر السابق ، من ص ٩١ الى ص ٩٤ .

٤٣. د.السعيد مصطفى السعيد ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، ط ٢ ، ١٩٥٣ ، ص ٦١٥ .
٤٤. د.عبد الرحيم صدقي ، الحبس الاحتياطي - دراسة تحليلية مقارنة ، مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٩٤ ، ص ١٠٩ .
٤٥. راجع نص المادة (٤٢١) من قانون العقوبات ، مصدر سابق .
٤٦. لمزيد من الإيضاح لتفاصيل هذه المصطلحات راجع د.احمد عبد اللطيف ، الحبس الاحتياطي ، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٣ ، ص ٦٤ وما بعدها .
٤٧. راجع المواد (٣٣ الى ٤٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي ، مصادر سابقة ؛ لمزيد من التفاصيل عن الاعتراض راجع د.طاهر الجنابي ، مصدر سابق ، ص ٢٤٧ الى ص ٢٥٠ .
٤٨. راجع نص المادة (٣٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي ، مصدر سابق ؛ راجع نص المادة (٢٩٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق والتي أشارت الى حكم استبدال الغرامة بالحبس في حالة عدم دفع مبلغ الغرامة.
٤٩. راجع المطلب الرابع من المبحث الأول للفصل الثاني بخصوص اثر سقوط الجرائم والعقوبات على دين الضريبة .
٥٠. راجع نص المادة (١٣٨) من قانون أصول المحاكمات الجزائية . مصدر سابق .
٥١. راجع نصوص المواد من (٢٩٤ الى ٢٩٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق .
٥٢. راجع نصوص المواد من (٢٨٠ الى ٢٨٤) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق .
٥٣. راجع نص المادة (١١٠) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق .
٥٤. راجع نص المادة (من ١٤٤ الى ١٤٩) من قانون أصول المحاكمات الجزائية ، مصدر سابق .

المصادر

أولاً: الكتب الأطاريح الجامعية:

- ١- د. احمد عبد اللطيف/الحبس الاحتياطي/دار النهضة العربية/٢٠٠٣.
- ٢- د.السعيد مصطفى السعيد/الأحكام العامة في قانون العقوبات/الطبعة الثانية/١٩٥٣.
- ٣- جمال فوزي شمس/ظاهرة التهرب الضريبي/رسالة دكتوراه/جامعة عين شمس/١٩٨٢.
- ٤- د.حسني الجندي/شرح قانون العقوبات-القسم العام/١٩٩٧-١٩٩٨.
- ٥- د.رمضان صديق/شرح أحكام قانون ضريبة الدخل الجديد/دار النهضة العربية/٢٠٠٦.
- ٦- د.رؤوف عبيد/مبادئ الإجراءات الجنائية في القانون المصري/دار منشأة المعارف بالإسكندرية/١٩٧٢.
- ٧- د.زين العابدين ناصر/علم المالية والتشريع الضريبي/جامعة عين شمس/١٩٨٢.
- ٨- سر الختم إدريس/النظرية العامة للصلح في القانون الجنائي/رسالة دكتوراه/القاهرة/١٩٩٧.
- ٩- د.سعيد مبارك/أحكام قانون التنفيذ/مطبعة التعليم العالي في الموصل/الطبعة الثانية/٢٠٠٧.
- ١٠- د.ظاهر الجنابي/علم المالية العامة والتشريع المالي/بغداد/٢٠٠٨.
- ١١- د.عبد الله الصعيدي/التشريع الضريبي - قانون الضريبة على الدخل/الطبعة الأولى/دار النهضة العربية/٢٠٠٦.
- ١٢- د.عمر السعيد رمضان/شرح قانون العقوبات - القسم الخاص/دار الفكر العربي/١٩٨٦.
- ١٣- د.عبد الرحيم صدقي/الحبس الاحتياطي/مكتبة النهضة المصرية/١٩٩٤.
- ١٤- د.محمد عبد الله العربي/موارد الدولة/جامعة القاهرة/١٩٤٩.
- ١٥- د.محمد فؤاد إبراهيم/مبادئ المالية العامة/الجزء الأول/جامعة القاهرة/١٩٦٠.

- ١٦- د.محمود رياض عطية/موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب/الجزء الأول/جامعة القاهرة/١٩٨٥.
- ١٧- د.محمد السعيد وهبة/صور التهرب الضريبي/ الطبعة الأولى/١٩٦٣.
- ١٨- د.محمود الطنطاوي- د.طارق محمود/المالية والتشريع الضريبي/مكتبة عين شمس/٢٠٠٢-٢٠٠٣.
- ١٩- المستشار محمود إبراهيم/شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات/دار الفكر العربي/١٩٥٢.
- ٢٠- د.محمود نجيب حسني/شرح قانون العقوبات- القسم الخاص/١٩٨٦.
- ٢١- د.مجدي محمد علي/جريمة التهرب الضريبي/رسالة دكتوراه/القاهرة/١٩٩٥.

ثانياً: القوانين والتشريعات العراقية والعربية النافذة:

- ١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٢- قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
- ٣- قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل.
- ٤- قانون تحصيل الديون الحكومية العراقي رقم (٥٦) لسنة ١٩٧٧.
- ٥- قانون التنفيذ العراقي رقم (٤٥) لسنة ١٩٨٠.
- ٦- قانون المرافعات المدنية العراقي رقم (٨٣) لسنة ١٩٦٩ المعدل.
- ٧- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- ٨- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.

ثالثاً: القرارات المنشورة في المجالات القضائية:

- ١- قرار النقض الصادر في ١٥/٣/١٩٦٠ المنشور في مجلة أحكام النقض (س١١-ق٥٢)
- ٢- قرار النقض الصادر في ١٨/٤/١٩٦٧ المنشور في مجلة أحكام النقض (س١٨-ق١٠٦)
- ٣- قرار النقض الصادر في ٢/١٠/١٩٨٢ المنشور في مجلة أحكام النقض (س٣١-ق١٥٩)

٤- قرار النقض الصادر في ١٩/٢/١٩٣٤ المنشور في مجلة الاحكام القانونية
(ج٣-ق٢١١)