

التجريم الضريبي في ظل القوانين العراقية

م.م زينب صبري محمد الخزاعي

كلية القانون جامعة القادسية

Zainab.sabri@qu.edu.iq

تاريخ الاستلام: ٢٠٢١-١٠-٢

تاريخ قبول النشر: ٢٠٢٢-٢-٦

المستخلص

تعتمد الدولة في سبيل تمويل نفقاتها العامة على جملة من المصادر المختلفة واهمها هي الضرائب والتي تحتل مكانة كبيرة في معظم دساتير الدول وتحرص على أن تنظمها في قوانين خاصة ومستقلة للحد من ظاهرة الجريمة الضريبية من خلال النص على الأفعال التي تعد مخالفات والجزاء المترتب عليها لحماية المصالح العامة وتوفير الحماية القانونية لإيرادات الدولة كونها من انجح وسائل تحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية العامة وتمثل في التشريع العراقي بقانون ضريبة الدخل وضريبة العقار وضريبة العرصات إضافة إلى القوانين العقابية غير الضريبية وبيان السلطة المختصة في فرض هذه الجزاءات واهم الضمانات القانونية المقررة ومدى تناسب هذه الجزاءات وفعاليتها في الحد من المخالفات الضريبية بدراسة تطبيقية وتحليلية .

الكلمات المفتاحية : المخالفة الضريبية - سياسة التجريم - ضريبة الدخل - القضاء الإداري - تهرب ضريبي .

Abstract.

In order to finance its public expenditures, the state relies on a number of different sources, the most important of which are taxes, which occupy a large place in most constitutions of states and ensure that they regulate them in special and independent laws to reduce the phenomenon of tax crime by providing for acts that are violations and the penalty they entail to protect public interests and provide legal protection for state revenues as one of the most successful means of achieving social justice and a tool to address various general economic phenomena, namely, the Iraqi legislation of the Income Tax Act. The property tax and the tax of the tax in addition to the non-tax penal laws and the statement of the competent authority in imposing these sanctions and the most important legal guarantees established and the extent to which these sanctions are appropriate and effective in reducing tax violations by practical and analytical study.

Keywords: tax violation - criminalization policy - income tax - administrative - justice- tax evasion

المقدمة

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، إن هذه الظاهرة قديمة، حيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية، إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، ومنذ نهاية التسعينيات ونظراً للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية، لذا يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها ولأن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة اقتصادية تمس بالدخل القومي للمجتمع، في حين أن الجرائم الأخرى التقليدية، هي جرائم فردية لا تتعدى دخل الفرد لذا كان لابد من بحث هذه الظاهرة وبيان مفهوم الجريمة الضريبية وأركانها وكذلك مفهوم الالتزام الضريبي والطبيعة القانونية له والبحث في السياسة التشريعية للمشرع العراقي من خلال بيان الجرائم والعقوبات الضريبية ومدى تناسبها مع المخالفات أو الجرائم الضريبية وكذلك تحديد السلطة المختصة بفرض هذه الجزاءات والمختصة بالفصل في المنازعات الناشئة عن ذلك ومدى أهمية النصوص العقابية ودورها في تطبيق النصوص الضريبية واحترامها وعدم وجود قانون مستقل بها أما مشكلة البحث فتكمن في تحديد ماهية الجريمة الضريبية وكيف تبناها المشرع العراقي ومدى كفاءة وضمانة القوانين الضريبية في الحد من المخالفات والجرائم في المجال الضريبي ومن هي الجهة المختصة قانوناً في الفصل بالنزاعات الضريبية والهدف من البحث هو إيجاد الحلول اللازمة للإجراءات والمعوقات التي تسبب الجريمة

الضريبية وأسبابها الحقيقية وتطبيق العدالة الضريبية على المكلفين كافة وقد تناولنا البحث بثلاث مباحث اتبعنا فيها المنهج الوصفي التحليلي لنصوص القوانين الضريبية في التشريع العراقي ووفقاً "للهيكلية المبينة في أعلاه على الرغم من عدم وجود نصوص قانونية صريحة وقوانين مستقلة تبنت ذلك .

المبحث الأول

ماهية الجريمة الضريبية وأركانها

تعد الجريمة الضريبية من الجرائم الخطيرة التي تظهر أثارها في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي انتشرت في جميع دول العالم على اختلاف مستويات تقدمها ومنها العراق ويتعدى إثار الجريمة الضريبية ألي المجتمع ككل إذ يتم الاعتماد بشكل كلي على الضرائب كإيراد مهم من إيرادات الدولة لتغطية النفقات العامة والتي تضطلع بها لضمان تلبية حاجات الأفراد وتسيير المرافق العامة في الدولة وما تخلفه من أثار سلبية بحق موازنة الدولة العامة. لذا لابد من تحديد مفهوم الجريمة الضريبية وبيان عناصرها والأركان العامة لها والوقوف على أهم الأسباب التي تؤدي ألي ارتكابها من قبل الأفراد.

المطلب الأول

مفهوم الجريمة الضريبية والطبيعة القانونية لها

الجريمة لغة هي كل امر إيجابي أو سلبي يعاقب عليه القانون سواء كان مخالفة أم جنحة أم جناية، وهي محظورات شرعية عاقب الله عليها بعقوبات الحد أو التعزير (١).

وفي القوانين العقابية هي كل فعل أو امتناع يصدر عن إرادة جنائية يحظره القانون ويقرر له عقوبة وفي القانون العراقي عرف الجريمة بانها (كل تصرف جرمه القانون سواء كان سلبياً أم إيجابياً"

هذه الجريمة بسبب عدم كفاءتها في أداء الأعمال المكلفة بها أو ارتكابها للأخطاء أثناء الجباية الضريبية، وبالدرجة الأولى يكون المكلف بأداء العبء الضريبي هو المتسبب الأول في ارتكاب هذه الجريمة الضريبية من خلال امتناعه عن أدائها بسبب رغبته في ذلك أو عدم اقتناعه بالمنافع التي يمكن أن يحصل عليها من هذا الالتزام. ولم يتضمن التشريع الضريبي العراقي تعريفاً للجريمة الضريبية كما هو الحال في التشريعات المقارنة، وقد اطلق عليها المشرع وصف المخالفة والتي تنطوي على ركنين مادي ومعنوي، وقد يختلط هذا المفهوم مع "التجنب الضريبي" وهو تهرب ولكن مشروع ولا يشكل مخالفة ضريبية أو قانونية من خلال الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي والتخلص من أداء الضريبة^(١).

بدون ارتكاب أي مخالفة للنصوص القانونية ولا يترتب على المكلف بذلك أي تبعات أو عقوبات قانونية. والتهرب الضريبي ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقهاً وقضاءً ويعبر عنه بأنه (تهرب النية) بسبب أن نية الشخص هي التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون من خلال الاستعانة بضيعي القانون لبيان مواطن الخلل والثغرات في القانون ويسهل بذلك على المكلفين التخلص من دفع الضريبة. ومن الأمثلة على ذلك إنشاء شركات وهمية أو تنظيم الدفاتر التجارية لدى المختصين. وعلى اختلاف الأسباب التي تدفع المكلفين للتهرب من دفع الضريبة كالرغبة في الملكية الفردية وعدم إدراك المواطنين بأهمية الضريبة والدور الذي تلعبه في التطور الاجتماعي وفي ضمان مستقبلهم إضافة إلى زيادة الأعباء الضريبية ورفع المعدلات الضريبية مما يدفع بالمواطنين على التهرب من دفع الضريبة خاصة في ظل تطور دور الدولة والحاجة المتزايدة للإيرادات وخاصة عندما تكون الضرائب المصدر

كالترك والامتناع ما لم يرد نص على خلاف ذلك^(٢).

كما عرفت بانها كل فعل أو قول أو إشارة افرد له عقوبة سواء كان هذا الفعل إيجابياً "أم سلبياً"، أما الجريمة الضريبية فهو مصطلح حديث العهد نادى به الفقيه البريطاني (بتلوني) bintlguony عام ١٨٧٧ فهي تشكل اعتداء على مصلحة مالية للدولة، لذا عرفها البعض بانها مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة، ألا أن القوانين الضريبية والتشريعات لا تقتصر على تحديد وعاء الضريبة بل تمتد إلى الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها^(٣).

لذا لجأ آخرون إلى تعريفها بانها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الأخلاص بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً^(٤).

وعرفها آخرون على أنها "عدم إقرار المكلف بواجبه لدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة وغير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة" أو هي "عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً" تجاه الدوائر المالية مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة وغير مشروعة^(٥).

فهذه الجريمة أما أن تؤدي إلى عدم أدائها من قبل المكلف نهائياً أو أن تنقل إلى مكلف آخر يتحمل أعبائها مما يؤدي إلى حرمان الدولة من الحصول على الضريبة وإدخالها في الخزنة العامة، وقد تسهم وسائل كثيرة في أحداث هذه الجريمة منها التشريع الضريبي نفسه بما فيه من ثغرات أو مواد غير مفسرة بشكل واضح مما يقبل التأويل كما يمكن أن تكون الجهات الضريبية نفسها هي وسيلة لأحداث

الجنائي كما أن العقوبة لا تختلف من حيث النوع والطبيعة عن العقوبة التي تنفذ بحق مرتكب الجريمة العادية كما يتشابهان في الاعتداء على نفس الحق المادي. ألا أن هذا الاتجاه قد وجهت له العديد من الانتقادات أهمها أن القانون الضريبي شرع لتحقيق أهداف معينة وينشئ علاقة ضريبية بين الأفراد والدولة كما أن المصلحة الضريبية للدولة تختلف عن مصلحة الأفراد مما يجب أن تكون لها أحكام خاصة تختلف عن الجريمة العادية^(٩).

كما أن الجرائم الضريبية لا تشبه جرائم الأموال كون الدولة تمارس مظاهر السيادة في جباية الضرائب ولا تستعمل حقاً من الحقوق الممنوحة لها^(١٠).

أما الاتجاه الثاني فيذهب إلى أن الجريمة الضريبية هي ذات طبيعة إدارية مستندين إلى جملة من الحجج منها أن النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات تختلف كلياً من حيث الغرض من الجزاءات الضريبية كما أنها جرائم مصطنعة لا تهتم بها البحوث الجنائية والاجتماعية. وإن قانون الضريبة ينظم العلاقة بين الدولة والأفراد والقائمة على أساس الجبر والفرص وسلطان الإرادة بحسب الطبيعة الأمرة للقاعدة القانونية لذا يعتبر المخالف مرتكب لمخالفة التزام إداري وليس مجرم بالمعنى الجنائي فهي ليست جريمة ضرر وإنما فقط امتناع يتمثل بالسلوك السلبي. ألا أن على الرغم من هذه الحجج والأسانيد التي استند عليها أصحاب هذه النظرية ألا أنها واجهت العديد من الانتقادات أهمها والتي كان على رأسها الفقيه (روكو) حيث بين أن قانون العقوبات الإداري يحمي مصلحة إدارية وإن إسباغ الحماية لا يسلب الأنشطة من الخضوع لقانون العقوبات كما أن المخالفات لا يشترط أن تكون بأسلوب الامتناع فيمكن أن ترتكب مخالفات بأفعال إيجابية^(١١) كما لا يمكن تشبيه المكلف بالموظف الإداري كون مخالفته هي مخالفة للقانون

الرئيسي لواردات الدولة كما يسهم ضعف الرقابة والكفاءة في الإدارة الضريبية على التهرب الضريبي وعدم قيام الدولة بأداء واجباتها بشكل منتظم ويتجسد ذلك من خلال عدم تقديم الخدمات الاجتماعية والضمانات الأساسية للمواطنين وضعف التشريع الضريبي من خلال وجود ثغرات قانونية تسمح بحدوث التجنب الضريبي وعم التطبيق العملي للعقوبات وعدم الولاء للنظام السياسي أو التقاطع الفكري بين المكلفين والنظام القائم مما يدعو إلى التهرب من أجل التأثير على ذلك النظام^(٧).

ويدور نطاق الجريمة الضريبية حول عملية الأخلال بالنص التشريعي الضريبي لذلك يكون لزاماً وضع سياسة ضريبية قادرة على التأكيد بضرورة ضمان حصيلة الدولة المالية وبالصيغة التي يقررها القانون خصوصاً وإن العالم اليوم يواجه تزايداً في ارتكاب هذه المخالفات^(٨). وبذلك يتمثل أثرها في الاعتداء على حقوق الدولية المالية من خلال عدم الالتزام بالواجبات والالتزامات الضريبية والمنصوص عليها قانوناً مما يدفع المشرع إلى فرض العقوبات المالية لتعجيل الحصول على الموارد المالية اللازمة للأنفاق العام لذا يقتصر أثرها في الجانب المالي ولا يتعدى إلى الجانب المعنوي والمتمثل بالقيم الاجتماعية والإنسانية للمجتمع، وإن تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية كان ولا يزال مسألة مهمة ناقشها العديد من فقهاء القانون الجنائي واختلفوا بين تكييفها على أنها جريمة جنائية عادية أم أنها ذات طبيعة إدارية. واستند أصحاب المذهب الأول برأيهم على جملة من الحجج منها أن الهدف من تجريم المخالفة الضريبية هو نفسه الهدف من تجريم السلوك العادي للأفراد ألا وهو حماية المصلحة العامة. وهي نفسها الغاية في القواعد العامة للقانون

الى الإدارة الضريبية مقابل إعفاءه من جزء مهم من الضريبة المستحقة من خلال رفع التكاليف أو إخفاء الأرباح أو بصورة الاحتيال القانوني من خلال تكييف التصرف لدى المكلف بأسلوب يؤدي الى تقليل قيمة الضريبة أو عدم دفعها كتغيير صيغة العقود القانونية . أما الركن المعنوي والقائم على العلم والإرادة أي أن يكون عالماً " بحقيقة أمواله وما حصل عليه من أرباح مع اتجاه أرادته الى التهرب من أداء الضريبة المكلف بها أو محاولة ذلك .

لذا فان الأركان العامة لهذه الجريمة هي الركن المادي المتمثل بالسلوك الإجرامي العام والنتيجة التي افضى اليها هذا السلوك والعلاقة السببية التي تربط بين السلوك والنتيجة الجرمية المتحققة وهذا السلوك غير المشروع والذي يشكل اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة والذي تكتمل به ماديات الجريمة سواء كانت بالصورة الإيجابية أو السلبية^(١٢).

من خلال قيام احد المكلفين بالإتيان بفعل يشكل جريمة كإخفاء وعاء الضريبة أو التقليل منه من اجل الأضرار بخزينة الدولة العامة^(١٣). باستعمال الغش والاحتيال بإرادة حرة ومتكاملة وبالتالي يؤدي ذلك الى التقليل من الحصيلة الضريبية للدولة أو قد يقوم المكلف بفعل مخالف لما هو مقرر قانوناً مما يشكل مخالفة صريحة لأحكام القانون من خلال فعل الامتناع أو التأخير في السداد على أن تثبت نية الفاعل وأرادته لارتكاب فعل غير مشروع قانوناً هدفه التخلص من أداء الضريبة كلاً أو جزءاً" ومتى ما ترتب على الفعل الإجرامي مساس بالمصلحة الضريبية للدولة لذا تتحقق النتيجة الجرمية وهي العنصر الثاني من عناصر الركن المادي متى ما كان هذا السلوك يتخذ صوراً ونماذج عدة تتمثل بالإخفاء المادي أو المحاسبي والتكليف الخاطيء بإخفاء حقيقة الواقعة

وليس لقرار أداري . ومن خلال ذلك ذهب اتجاه ثالث الى اعتبارها جريمة ذات طبيعة خاصة لا تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل ولأيمكن اعتبارها مخالفات وجرائم ضريبية خاصة لان لها طبيعة خاصة ويعتبر القانون الضريبي هو المصدر الرئيسي للجريمة الضريبية ويمكن الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات متى ما لم يرد نص فيه يعالج ذلك كما أن للقاضي أن يحكم بالعقوبة الضريبية من تلقاء نفسه دون طلب من أية جهة كانت كما أن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية ناشئة عن طبيعة الجزاءات والأحكام الخاصة.

المطلب الثاني

الأركان العامة والخاصة للجريمة الضريبية بعد أن تناولنا بالمطلب الأول من هذا المبحث مفهوم الجريمة الضريبية وبيان طبيعتها والتي حددت بانها ذات طبيعة خاصة لذا فهي تقوم على ثلاثة عناصر أو أركان أساسية عامة وهي الركن الشرعي والركن المادي والمعنوي ويتكون العنصر أو الركن الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلاً معيناً يعتبر جريمة وان هذه الجريمة تطبق عليها العقوبة المحددة أما الركن المادي فهو يقوم على السلوك الإجرامي والنتيجة الجرمية والرابطه السببية بين السلوك والنتيجة وهذه العناصر هي التي تتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ اليها المكلف أو الغير بهدف التملص من دفع الضرائب والمساهمات والقانون لم يحصر السلوكيات الإجرامية للجريمة ولكن ربطها بالغاية والتي هي التخلص من كل الجريمة أو بعضها بطريق الغش والتحايل كما يمكن تصنيفها الى الاحتيال المادي بالإخفاء للوعاء الضريبي سواء كان نشاط خاضع للضريبة أو سلع أو منتجات خاضعة لها أو بصورة الاحتيال المحاسبي حيث يرتبط ما يؤديه المكلف

بينما يذهب راي آخر لعدم اشتراط توافر القصد الجنائي الخاص لتحقق الجريمة الضريبية فالقصد العام من علم وإرادة وحده كافيا" لأحداثها أما بالنسبة للركن الثالث وهو الركن الشرعي أو القانوني ويتمثل بالقواعد الجنائية الموضوعية التي تحدد الأفعال التي تعتبر جرائم وتقرر العقوبات المناسبة لها والتي تكون إما شكلية أم موضوعية ، فالقواعد الشكلية هي عبارة عن مجموعة قواعد قانونية توضع من قبل السلطة المختصة والتي تحدد بدورها مجموعة الإجراءات التي تتبعها السلطة المختصة من ارتكاب الجريمة حتى المحاكمة وتنفيذ الحكم أما القواعد الموضوعية فهي القواعد التي تحدد ماهية الأفعال المجرمة والعقوبات المقررة لكل جريمة من الجرائم وهو ما يسمى بالفقه القانوني قانون العقوبات والجهة المختصة بذلك هي السلطة التشريعية وكل شخص متهم بجريمة برئ الى أن تثبت ارتكابه لها قانونا" في محاكمة علنية قد وفرت له فيها جميع الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه ولأيدان أي شخص بجريمة بسبب أي عمل أو امتناع عن عمل لم يكن في حينه يشكل جرما" بمقتضى القانون الوطني أو الدولي كما لا توقع عليه أي عقوبة اشد من تلك التي كانت سارية في الوقت الذي ارتكب فيه الفعل الجرمي (١٧).

المبحث الثاني

مفهوم الالتزامات الضريبية والضمانات القانونية لها يعتبر الالتزام الضريبي من اهم الالتزامات المقررة في التشريع الضريبي والذي يحدد مدى استجابة الأفراد والخضوع لأحكامه من خلال المساهمة في تغطية النفقات العامة من خلال دفع التكاليف والأعباء الضريبية خلال المدة المحددة لذلك ويتحمل من يخالف ذلك الجزاء الضريبي المقرر وستتناول هذا المبحث من خلال مطلبين نبين في الأول تعريف الالتزام الضريبي ومضمونه

الفعلية خلف وضعية قانونية صورية مرتبط بقريئة الغش . وقد يكفي مجرد الخطر لاعتبار ان الجريمة الضريبية متحققة ولو لم ينتج عنها ضرر مادي ملموس في العالم الخارجي وذلك لمجرد تعرض الواجبات التي نص عليها القانون للخطر نكون أمام الجريمة الضريبية وسبب كافي لفرض الجزاءات على مرتكبها (١٤).

على أن الركن المادي بطبيعة الحال لا يكتمل ألا اذا كان هناك ارتباط أو علاقة سببية بين الفعل المادي المرتكب سواء كان إيجابيا" أم سلبيا" والنتيجة الجرمية المتحققة وبخلافه تنتفي علاقة المكلف بالجريمة الضريبية المرتكبة متى ماستهم مع فعله سبب كافي وحده لأحداثها لان الإنسان لا يسأل ألا عن النتيجة المباشرة التي أحدثها فعله أو سلوكه، أما الركن الثاني فهو الركن المعنوي أو القصد الجرمي والذي عرفه المشرع العراقي في المادة (٣٣ / ١) من قانون العقوبات العراقي النافذ بانه" هو توجيه الفاعل أرادته الى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفا" الى نتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جرمية أخرى " وتكون للمكلف إرادة حرة عندما يتمتع بالأهلية الكاملة لتلقي الحقوق والمباشرة بالالتزامات وللإيصال جزائيا" ألا من كان وقت ارتكاب الجريمة فاقد الإدراك والإرادة لأي سبب من الأسباب التي تسمى عوارض الأهلية وقد ذهب راي الى أن الجريمة الضريبية تحتاج قصدا" جنائيا" خاصا" أي انصراف نية الجاني وأرادته الى عناصر ووقائع خارج ماديات الجريمة (١٥).

ويظهر ذلك من خلال امتناع المكلف عن مسك الدفاتر التجارية مما يدفع الإدارة الى التقدير الإداري والذي يكون في الغالب لمصلحة المكلف (١٦).

التهرب كما هو الحال في المؤسسات المالية التي يفرض عليها التزام تحصيل الضرائب والإدارة المالية لدى الجهات الحكومية التي تلزم بتحصيل ضريبة الرواتب والأجور، على أن يراعى في الالتزام الضريبي القواعد العامة من العدالة الضريبية واليقين والملاءمة في الدفع والاقتصاد في نفقات الجباية وتوضيح جميع الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وجبايتها وطرق دفعها أو الكيفية التي يتم فيها ذلك ولا يشمل هذا الالتزام التقييد بأحكام القانون الضريبي وحده وإنما يمتد ليشمل كافة القوانين الأخرى المرتبطة بأحكام التشريع الضريبي كقانون التجارة والشركات وأصول المحاكمات الجزائية ومجلس الدولة من خلال تحديد المحاكم المختصة للنظر في الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام القانون الضريبي وكيفية وسبل إجراءات التقاضي فيها، ويختلف مستوى الالتزام الضريبي من دولة إلى أخرى ومن وقت لآخر حسب الفرق بين مقدار الضريبة المحصلة فعلاً والتي يمكن تحصيلها متى ما لزم جميع المكلفون بتطبيق أحكام القانون الضريبي والخضوع له وما يتمتعون به من وعي ضريبي وثقافة ضريبية عالية. لذا لجأت أغلب التشريعات ومنها المشرع العراقي على فرض عقوبات نتيجة عدم الالتزام بأحكام القانون أغلبها عقوبات مالية لضمان تنفيذ القانون وحماية المصالح الجديرة بالحماية كون الجريمة الضريبية هي اعتداء على أموال الخزينة العامة ويقابلها في ذلك ضمانات دستورية مقررة لمصلحة المكلفين. وهذه الالتزامات قد تكون أصلية أو تبعية وإيجابية أو سلبية فالالتزام الأصلي هو الذي لا يتوقف فرضه على التزام آخر كالتزام المكلف بأداء دين الضريبة إلى الإدارة الضريبية عندما يحين أجلها أما الالتزام التبعية هو الذي يخضع في وجوده إلى نشوء التزام أصلي آخر كالتزام المكلف بدفع الغرامات التخيرية

وفي المطلب الثاني الضمانات القانونية للالتزام الضريبي.

المطلب الأول

تعريف الالتزام الضريبي ومضمونه
يتشكل النظام الضريبي في أي دولة من مكونات ثلاث مهمة هي الإدارة الضريبية والمكلف وقانون الضريبة ويسمى هذا النظام الهرمي بالالتزام الضريبي والذي يجب أن يرتكز على قانون ضريبي جيد ومكلف ملتزم بأداء ما بذمته من أعباء ضريبية إضافة إلى علاقة شفافة وسليمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين وبخلافه سيعاني هذا النظام من المشكلات والتي تؤثر سلباً على المصلحة المالية للدولة في الحصيلة الضريبية ويظهر ضعف الالتزام الضريبي وعدم إطاعة المكلفين للقانون وأحكامه^(١٨).

ولم يرد في التشريع العراقي أي تعريف للالتزام الضريبي وبذلك يتم الركون إلى القواعد العامة في تعريف الالتزام بأنه رابطة قانونية بين شخصين دائن ومدين يطالب بمقتضاه الدائن المدين بان ينقل حقاً عينياً أو أن يقوم بعمل أو يمتنع عن عمل لمصلحة الدائن^(١٩).

لذا يمكن أن يعرف الالتزام الضريبي بأنه رابطة قانونية ذات طبيعة مالية تقوم بين شخصين أو أكثر يلتزم بمقتضاها المدين بالقيام بعمل لمصلحة الدائن. أو هو التزام بدفع مبلغ معين من المال للخزينة ويدفع هذا المبلغ في شكل نفود أي بشكل عام يقع عبء الالتزام على المكلف بدفع مبلغ معين أو أداء عمل معين^(٢٠).

وبالمقابل فإن الإدارة الضريبية يقع عليها التزامات محددة في القانون الضريبي بتعيين القيام بها لضمان حقوق كل من المكلفين والخزينة العامة كما يمكن أن يمتد الالتزام الضريبي إلى غير المكلفين بهدف التعاون في تطبيق أحكام القانون الضريبي دون

مبررات عديدة فهو نتيجة منطقية لمبدأ التدرج القانوني وان الضريبة واجب وطني وأخلاقي لا بد أن تفرض بقانون يرسم السياسة الضريبية للدولة كونها تمثل إرادة الأمة^(٢٣).

كما أن القانون هو الذي يحدد العناصر الجوهرية للضريبة بعد أن تحول مفهوم الدولة من حارسة الى دولة متدخلة في مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية وأصبحت الضريبة أدواتها التوجيهية لتحديد السياسة المالية للدولة لذا لا بد أن يفرض بقانون ليصبح هذا التدخل مشروع^(٢٤).

ومن الضمانات المقررة أيضاً "للاللتزام الضريبي مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية ألا اذا نص القانون ذاته على ذلك ضمناً" لحقوق المكلفين ونجد أن المشرع العراقي نص على ذلك في الدساتير المتعاقبة وقد حصن النص الضريبي من الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ . وقد استقر الفقه والقضاء على أن القانون الضريبي الجديد يطبق فور العمل به على المراكز القانونية التي لاتزال في دور التكوين أو في دور الانقضاء وتمارس في القضايا الضريبية لجان الاستئناف والتمييز دوراً" مشابه لمحاكم الاستئناف والتمييز وقد دأبت على تطبيق مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية من خلال الأحكام والقرارات التي تصدرها ، إذ قضت " أن القرار المميز غير صحيح ومخالف للقانون وذلك لان نفاذ القانون (٣٥) لسنة ١٩٩٩ يكون بتاريخ ٨ / ٥ / ٢٠٠٠ وبما أن المكلف ملزم بتقديم حساباته في موعد لا يجاوز ٣١ / ٥ من السنة التالية وقد فرض القانون غرامة مقدارها ٥٠٠٠٠٠٠ الف دينار على من يتخلف عن تقديمها في الموعد المذكور وعليه تكون السنة ١٩٩٩ خاضعة للقانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٩٩ أما السنة السابقة ١٩٩٨ فتكون مشمولة بالقانون النافذ في حينه والذي كان مقدار الغرامة فيه ٥٠٠ دينار^(٢٥).

نظراً لامتناعه أو عدم التزامه بدفع دين الضريبة في الوقت المحدد لها، أما الالتزام الإيجابي هو الالتزام الذي يطلب فيه من المكلف القيام بعمل معين كما هو الحال في التزام المكلف بتقديم الإقرار في الميعاد المقرر قانوناً" وكذلك قيامه بمسك الدفاتر التجارية تحقيقاً " لأغراض القانون الضريبي^(٢١).

أما الالتزام الضريبي السلبي هو الذي يتمثل في عدم مباشرة الأفعال المنصوص عليها قانوناً" وان يعرض الموارد المالية للخطر مما يدفع المشرع الى تجريمه وفرض الجزاء عليه.

المطلب الثاني

الضمانات القانونية للالتزام الضريبي من اهم الضمانات القانونية المقررة للالتزام الضريبي هو مبدأ قانونية الضريبة والمساواة والعدالة الضريبية. ومفاده أن تفرض الضريبة بموجب قانون يصدر من السلطة التشريعية ويحدد أساسه القانوني من نظرية التضامن الاجتماعي ومبدأ سيادة الدولة وتعد هذه المبادئ قديمة منذ نشوء حركات التحرر ضد استبداد السلطات ففي العراق ومنذ بزوغ شرايعه القديمة في ظل الحضارة العريقة نشئت المبادئ القانونية ألا أنها لم تكن كما هو الحال في الوقت الحاضر ألا أن سيادة القانون في الشأن المالي موجودة منذ القدم ولأ يتم فرض أي ضريبة ألا بمقتضى النصوص القانونية^(٢٢).

ومنها شريعتا اشنونا وحمورابي إذ فرضت الضريبة على الأفراد بموجب النصوص القانونية والتي حدد فيها أيضاً " أسلوب فرضها وجبايتها والضمانات اللازمة لأدائها . وفي الوقت الحاضر توالت الدساتير منذ دستور عام ١٩٢٥ وحتى يومنا هذا بقي أيمان المشرع بدستور عام ٢٠٠٥ بجميع عناصر مبدأ قانونية الضريبة إذ نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٢٨) منه (لا تفرض الضرائب والرسوم ولأ تعدل ولا تجبى ولأ تعفى ألا بقانون) ولهذا المبدأ

والتي تختص بمتابعة قضايا الفساد الإداري والمالي في مختلف مفاصل الدولة^(٢٩).

الإدارية وكفلت بذلك النصوص الدستورية الدور الرقابي الفاعل للسلطة التشريعية في المجال الضريبي ألا أن الأزمات السياسية التي يمر بها البلاد تؤثر في مدى فاعلية هذا الدور مما قد يعرض حقوق المكلفين والضمانات القانونية الكفيلة لالتزاماتهم الضريبية للهدر والانتهاك .

المبحث الثالث

سياسة التجريم الضريبي في ظل القوانين العراقية تتمثل السياسة الجنائية في الجرائم الضريبية دراسة اهم السبل التي توصل من خلالها المشرع في تحديد الأفعال التي تشكل جرائم ضريبية وتحديد العقوبات لها المناسبة لها من اجل تحقيق غاية التجريم وحماية المصالح المالية للدولة وبالتالي تحقيق المنفعة العامة. ومن اجل التعمق في دراسة هذه السياسة لابد من بحثها من خلال أنواع الضرائب المفروضة وفق التشريعات العراقية وبيان اهم أسس ومحاور هذه النظرية القائمة على السياسة الجنائية والعقاب الضريبي وتحديد طرق التناسب بينهما وكذلك السلطة المختصة بالنظر في النزاعات الضريبية.

المطلب الأول

الجرائم والعقوبات في ظل قوانين الضريبة العراقية يتضمن قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ مجموعة من الالتزامات التي يجب على الفرد المكلف القيام بها وفي حالة مخالفته لذلك يتعرض للمسالة القانونية نتيجة ارتكابه المخالفات الضريبية والمشرع وحده هو صاحب الاختصاص في تحديد المشمولين بأحكام ونصوص التشريعات الضريبية فالمكلف هو كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون^(٣٠). وقد اختلفت صفات هذا المكلف كما ورد في مواد

كما يمثل مبدأ المساواة من الضمانات المهمة للالتزام الضريبي والذي يجد أساسه في الدساتير والنصوص القانونية وإعلانات حقوق الإنسان وهذا ما نص عليه الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١٤ على أن " العراقيون متساوون أمام القانون دون تمييز بسبب الجنس أو العرق أو القومية أو الأصل...." لذا فإن المساواة في المجال الضريبي يتحدد نطاقها في التكييف الضريبي والإعفاء الضريبي، وأخيراً العدالة الضريبية والتي لم تضع الدساتير مفهومًا "معنيًا" لها أو محددًا" وهي ضرورة قانونية تتحقق من خلال عمومية الضريبة وشخصيتها ومنع الازدواج الضريبي والتصاعد في سعرها. أما بالنسبة للضمانات الإجرائية فتتمثل بحق المكلف في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليه إذ نص المشرع العراقي على مصادر الدخل الخاضعة للضريبة^(٢٦).

ومصادر الدخل المعفاة كضمانات إدارية إجرائية تسهل على المكلف معرفة ما يجب أدائه من مبالغ مالية. وللمكلف حق الاعتراض على قرارات تقدير الوعاء الضريبي أمام السلطة الإدارية التي أصدرته وفي حالة رفضها ذلك يحق للمكلف الاستئناف أمام لجنة الاستئناف^(٢٧).

وبعدها التمييز أما هيئة التمييز وكذلك في قانون ضريبة العقار له الحق في طلب إعادة التقدير الذي أجرته اللجان ولها أن تعدل فيه أو ترفضه وإذا اقتنع المكلف بذلك قام بدفع الضريبة وبخلافه فيمكن له الطعن أمام ديوان ضريبة العقار^(٢٨).

وقد كفل المشرع للالتزام الضريبي ضمانات سياسية إجرائية لحقوق المكلفين حيث لا يمكن تحميل أي مواطن بضريبة أو إعفاء منها أو تعديلها إلا بقانون يشرع من قبل البرلمان والذي يمارس أيضاً رقابة برلمانية على أداء السلطة التنفيذية في المجال الاقتصادي والمالي من خلال لجنة النزاهة

ضريبة فمنها الجزاءات المالية وأخرى مقيدة للحرية كعقوبة اصلية أو تبعية، فقد نصت المادة (٥٦) من القانون على أفعال التي يعاقب عليها بالغرامة والتي تنطوي على أفعال سلبية كما بينا سابقاً^(٣٤).

وتفرض هذه العقوبات عادة من قبل المحاكم المختصة وبطبيعة الحال لا تمثل هذه العقوبات سواء كانت نقدية أم عينية أي عنصر ردع أو إيلام لمرتكب المخالفة. وقد تفرض هذه الجزاءات من قبل لجان الاستئناف عند النظر في المخالفات المرتكبة خلافاً لنظام مسك الدفاتر التجارية والتي تم أمالتها من قبل اللجان المالية المختصة^(٣٥).

كذلك سمح المشرع للجان المالية بفرض هذه الجزاءات على المكلف في بعض الحالات التي نص عليها القانون ومنها حالة تأخر المكلف بدفع مقدار الضريبة المفروضة عليه خلال الميعاد المقرر قانوناً ب ٢١ يوم وممكن مضاعفتها في حالة استمراره بعدم دفع الضريبة المقررة عليه وأيضاً في حالة عدم تقديم المكلف للتقارير الضريبية قبل يوم ٣١/٥ من كل سنة بنسبة ١٠٪ من الضريبة المتحققة ألا إذا كان لهذا التأخير أسباب مشروعة يمكن أن يحتج بها المكلف. إضافة الى منح اللجان المالية الحق في فرض الغرامات المالية على مشروع الشركة الأجنبية في العراق عند تأخرها بتقديم الحسابات الختامية بعد ستة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة^(٣٦).

وأيضاً في حالة إدانة المكلف وفرض عقوبة الحبس عليه للسلطة المالية مضاعفة الضريبة على الدخل موضوع الدعوى وتعتبر هذه العقوبة تبعية للعقوبة الأصلية المفروضة من قبل المحكمة المختصة. أما الجزاءات أو العقوبات المقيدة للحرية فتفرض في حالة ارتكاب المكلف للأفعال التي تمثل نشاط إيجابي وكما مر ذكره فيما سبق إذا شارح المواد ٥٧-٥٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي على هذه الأفعال والتي تتراوح عقوبتها من ٣ اشهر الى سنتين

التشريع فقد يكون هو الشخص الطبيعي أو المعنوي والزوج أو الزوجة والمقيم والمستخدم أو المستخدم بكسر الخاء وغيرهم المكلفين بدفع دين الضريبة^(٣١). وتنطوي المخالفة الضريبية على فعل مادي قد يكون سلبياً أو إيجابياً حسب طبيعة الفعل المرتكب أو النشاط الذي قام به المكلف. وكذلك تحديد اهم العقوبات التي تترتب على ذلك وسواء كان الفعل سلبياً أم إيجابياً يتضمن ركنين مادي ومعنوي كما سبق وان تم تناوله في أركان الجريمة الضريبية وقد وردت في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ مجموعة من الالتزامات التي يجب على المكلف القيام بها وفي حال مخالفتها تعرض للجزاءات المالية أو المقيدة للحرية ومن هذه الالتزامات واجب تقديم البيانات والمعلومات والتقارير الضريبية في الموعد المحدد لذلك وفي حال مخالفته لهذا الالتزام يعتبر مرتكباً للجريمة الضريبية وكذلك مسك الدفاتر التجارية والأحلال بواجب قطع الضريبة وأدائها الى السلطة المالية على أن تتجه أرادته الى أحداث هذا الفعل قاصداً النتيجة الجرمية التي تحققت. وقد ينطوي فعل المكلف على نشاط إيجابي يتمثل في تقديم بيانات أو معلومات كاذبة أو إخفاء معلومات يطلبها القانون^(٣٢).

إذ نص القانون على انه من قدم على علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو بيان بشأن الضريبة أو اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح أو تنزيل من مقدار الضريبة التي تفرض عليه أو استرد مبلغ مما دفع منها" أو قد يقوم المكلف باستعمال وسائل وطرق الغش والاحتيال من اجل التخلص من أداء الضريبة بشكل كلي أو جزئي^(٣٣).

وقد اختلفت الجزاءات التي نص عليها المشرع في القانون حسب الأفعال التي تمثل مخالفة

محل الحماية. وبصورة عامة للغرامات مزايا كثيرة كونها من الوسائل التموينية المباشرة للدولة والتي تحصل عليها من خلال فرض الجزاءات الضريبية كما أن نطاق تطبيقها يشمل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وعلى الرغم من ذلك توصف العقوبات المالية بأنها غير عادلة وفعاليتها قليلة ولأنها تتناسب مع الجريمة المرتكبة ويمكن أن يمتد أثرها إلى غير شخص المكلف. وهناك عقوبات أخرى تخولها تشريعات غير ضريبية تمكن السلطة من محاسبة المكلف المخالف والممتنع عن دفع الضريبة ومنها وسيلة الحجز والتنفيذ على أمواله المنقولة وغير المنقولة وفقا لشروط معينة أشار إليها المشرع في المادة ٥٢ من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ كضمان لدفع دين الضريبة مستندا إلى قانون تحصيل الديون الحكومية. أما بالنسبة لقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ فقد تضمن أيضا "جملة من الالتزامات تفرض على المكلف ويتعرض للجزاءات القانونية في حالة مخالفتها فقد نصت المادة (٣٠) من القانون أعلاه على أن (يعاقب بعد ثبوت الجرم عليه أمام المحاكم بغرامة لا تتجاوز مقدارها مائة دينار أو بالحبس لمدة لا تزيد على ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين كل من

١. رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز الأوراق التي تطلبها منه اللجان أو الديوان في المدة المعينة له بدون عذر مشروع.
٢. منع أعضاء اللجان أو الأشخاص المفوضين من دخول العقار للكشف عليه وفقا لنص المادة ١٣ من القانون.
٣. تزويد اللجان أو السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك.
٤. تأخر أو امتنع عن تقديم التقرير السنوي المنصوص عليه في الفقرة ٣ من المادة ٢٩ بدون عذر مشروع. كما بينت المادة (٤/٥/ب) من

حسب طبيعة الفعل المرتكب وجسامته ولم يكتف المشرع بتقرير عقوبة الحبس كجزاء اصلي بل يمكن أن تفرض كعقوبة بديلة في حالة عدم قيام المكلف بدفع الغرامة المفروضة عليه نظرا " لعدم مسك الدفاتر التجارية وتصدر هذه العقوبة المحاكم المختصة (٣٧).

وبعد أن بينا سياسة التجريم التي تتبعها المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل لا بد أن نبحت مدى ملائمة هذا التجريم مع العقوبات المفروضة عليه إذ نجد أن عقوبة التزوير الضريبي والاحتيال والتي تعتبر من الجرائم الخطيرة مقارنة مع المخالفات الضريبية الأخرى قد فرض المشرع عليها عقوبات لا تتناسب مع خطورة الفعل المرتكب وجسامته متمثلة بعقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنتين وكان الأولى بالمشرع فرض عقوبة أشد من ذلك لأهمية الفعل المرتكب وحماية الحق المعتدى عليه (٣٨).

ولعل المشرع اهتدى إلى هذا النص أخذاً بنظر الاعتبار أن العقوبات المقيدة للحرية وإن كان فيها عنصر الردع والإيلاء كبير إلا أنها في مجال الجرائم الضريبية تشكل ضرراً على الخزينة العامة للدولة إذ بالحس الطويل للمكلف تفقد الإدارة الضريبية مصدراً مهماً من مصادر الأموال التي تحصل عليها وكان الأولى بالمشرع النص على الجزاءات المالية والإدارية فقط في مجال المخالفات الضريبية كإلغاء رخصة مزاولة النشاط أو غلق المحل التجاري أو المؤسسة. أما مدى تناسب عقوبة الغرامة الجنائية مع التجريم الضريبي على اعتبار أن الغرامة الضريبية هي الجزاء الأنسب في حالة المخالفات الضريبية إلا أنه لا بد للمشرع من تعديل مبلغ الغرامة سواء بحديها الأدنى والأعلى بالحد الثابت من أجل أن تتناسب مع خطورة الجريمة الضريبية المرتكبة ووسيلة فعالة لردع هذا السلوك والحد منه وكذلك أن تتناسب مع المصلحة

تتجاوز مائتين وخمسين دينار في حالة قيامه بالأحوال الآتية :

١. إذا لم يقدم المعلومات المطلوبة تقديمها بموجب المادة الخاصة من هذا القانون.
٢. إذا رفض أو تأخر عن تقديم المعلومات أو إبراز المستندات التي تطلبها منه السلطة المالية أو اللجان المالية.

١. إذا أعاق اللجان أو الأشخاص المفوضين من قبلها في الكشف على العرصة.

٢. إذا زود السلطة المالية أو اللجان بمعلومات غير صحيحة مع علمه بذلك من خلال ما تقدم يمكن القول إن هناك تهاون كبير في الجزاءات المفروضة على المخالفات الضريبية مما يشجع على زيادة ظاهرة التهرب الضريبي إذ لم يوفق المشرع العراقي في تشديد العقوبات المفروضة على الجرم لتكون ضمانا كافية لردع المكلفين مما يترتب على التهرب الضريبي من انعكاسات سلبية تمس كيان الدولة من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية وإيجاد الحلول اللازمة لمكافحة هذه الجريمة، وفي سبيل تحقيق الغاية من التجريم الضريبي لابد من تحقيق هذه الأليات وتمكينها من حماية حقوق الأفراد وحريةهم فكان لابد أن يضع المشرع جملة من الضمانات الدستورية والقانونية للعقوبات الضريبية لتحقيق الغاية من ذلك ومكافحة التهرب الضريبي والحفاظ على الخزانة العامة للدولة لذا سنتناول هذه الضمانات في فرع مستقل لأهميتها.

الضمانات القانونية والدستورية للتجريم الضريبي

هناك جملة من المبادئ الدستورية والقانونية نص عليها المشرع العراقي لضمان حماية الحقوق والحرية العامة للأفراد ومنع تعارضها مع العقوبات الجنائية المفروضة في المجال الضريبي

القانون إذا تبين أن العقار المدعى بخلوه لم يكن خالياً أو إذا اشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك فلها أن تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية على الضريبة المتحققة في الحالة الأولى وما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ أشغال العقار وتاريخ اطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية. كما أشارت المادة (٧/٢) من القانون بان يعاقب كل من خالف أحكام الفقرة (١) من المادة ٧ يدفع مثل الضريبة الأساسية التي تحققت من المدة التي لم يخبر عنها ويعاقب بمثلها عند العودة الى المخالفة ذاتها. وقد أشارت المادة ٧ في فقرتها الأولى على جملة من الالتزامات على المكلف وكالاتي:

١. على المكلف بدفع الضريبة أن يبلغ السلطة المالية عن أي عقار منح الإعفاء بموجب المادتين الثالثة والرابعة من القانون ثم استعمل بصورة لم يعد يشمل الإعفاء وذلك خلال شهر واحد من تاريخ الاستعمال.

وأيضاً " أن يخبر عن أي تغيير في بدل الإيجار خلال شهر من تاريخ حصول التغيير في البدل. كما أشارت المادة ٢٢/١ من القانون الى انه في حالة عدم دفع الضريبة الأساسية خلال السنة المالية يضاف إليها ١٠٪ من مقدارها كل سنة أو جزء منها بما يزيد على نصف السنة وأشارت المادة ٢٩/٤ على انه في حالة قيام المكلف بإعطاء معلومات غير صحيحة فلها أن تفرض عليه إضافة قدرها ١٠٪ من مقدار الضريبة وللمكلف أن يعترض على ذلك لدى ديوان ضريبة العقار. كما ورد في قانون ضريبة العرصات رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ في المادة الثامنة منه على أن يعاقب المكلف في الأحوال التالية بغرامة لا

للمخالف أي مراعاة الظروف الشخصية للمكلف الذي يرتكب المخالفة الضريبية وان يكون على قدر كافي من تحمل هذه الأعباء والقيام بدفعها وبالرجوع الى القوانين الضريبية في التشريع العراقي نجد أن المشرع قد ابتعد في جوانب كثيرة عن هذه القاعدة المهمة في فرض العقوبات على المخالفين إذ لم يفرق المشرع بين المخالف المسجل وغير المسجل في الدائرة الضريبية بالنسبة لعقوبة الحبس أو الغرامة المقررة حسب الجريمة المرتكبة والأولى أن يتم تشديد عقوبة المخالف غير المسجل كونه قد ارتكب جريمة التزوير الضريبي ، فضلاً عن ضعف الردع الضريبي المطلوب لحمايته المصلحة الضريبية محل الحماية إذ طالما يتساوى المكلف الميسور مع المكلف متوسط الدخل بنسبة مبلغ الغرامة فان الأمر لا يعدو أن يكون ميزة غير مبررة ممنوحة للمكلف الأول دون المكلف الثاني^(٤١).

المطلب الثاني

السلطة المختصة بالنظر في المنازعات الضريبية بعد أن بينا في المطلب الأول سياسة التجريم والعقاب التي تبناها المشرع العراقي من خلال القوانين الضريبية لا بد أن نسلط الضوء على السلطة المختصة بالفصل في المسائل الضريبية من طعون وتنفيذ العقوبة المقررة وهل أن هذه السلطة تمثل محاكم القضاء الإداري أو القضاء العادي على اعتبار أن المسائل الضريبية هي ذات طبيعة إدارية تصدر من إحدى الهيئات التابعة للدولة وبالرجوع الى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نجد أن المشرع قد نص صراحة في المادة (٥٥) منه على منع المحاكم من النظر في الدعاوى المتعلقة بتقدير أو فرض الضريبة وتحصيلها وهو من سلطات الجهات المالية^(٤٢).

وبالرجوع الى المواد (٥٦-٥٧-٥٨) نجد أنها تنص صراحة على وجود محاكم مختصة تنظر في قضايا التجريم الضريبي على حسب نوع الجريمة

ومن أهمها مبدأ تناسب العقوبة مع الفعل وهو ما يمثل تطبيقاً لقاعدة العدالة الضريبية إضافة الى ضرورة عدم التوسع في فرض الجزاءات الضريبية وان يحدد الهدف من فرضها أي أن تكون لضرورة محددة^(٣٩).

ونجد أن المشرع العراقي قد خالف هذه الضمانة المهمة في قانون ضريبة العقار إذ عدّ التأخير أو الامتناع عن تقديم التقرير السنوي دون عذر مشروع بأنه جنحة يعاقب عليها بعقوبة مالية أو الحبس لمدة لا تزيد على ستة اشهر أو بكلاهما في حين أن إعطاء معلومات غير صحيحة يعاقب عليها بعقوبة مالية مقدارها ١٠٪ من مبلغ الضريبة وفي هذا الفرض عدم تناسب واضح بين الفعل المرتكب والعقوبة المقررة له . كما يعد مبدأ عدم رجعية العقوبات الجنائية الى الماضي من المبادئ الدستورية التي نجد لها حيز في التطبيق في التجريم الضريبي وكان الأولى بالمشرع العراقي النص صراحة على هذا المبدأ إذ يتم تحديد القانون الواجب التطبيق وقت وقوع المخالفة الضريبية^(٤٠).

وان مبدأ عدم الجمع بين العقوبات الجنائية هو احد المبادئ الدستورية التي يجب أن يتضمنها التشريع الضريبي وبالرجوع الى العقوبات المنصوص عليها في القوانين العراقية فيما يتعلق بالمجال الضريبي لا نجد فيها خروج عن هذا المبدأ على الرغم من الجمع بين عقوبتين الحبس والغرامة في اكثر من موضع وذلك لان غاية المشرع هو تعويض خزانة الدولة وتوجيه العقوبة لردع المخالفين في الوقت ذاته على الرغم من الانتقادات الكثيرة الموجهة الى العقوبات السالبة للحرية في المخالفات الضريبية ولما تسببه من أضرار في مصلحة الدولة وكما مر ذكره سابقاً . كما يجب أن تفرض العقوبات الجنائية على قدر من المساواة والعدالة في فرضها إذ يتم مراعاة الحالة الصحية والعمرية والجنس



التي يرتكبها أحد موظفي الإدارات الضريبية وأيضاً القرارات التنظيمية التي تصدر عنها والمنازعات التي لم يعين المشرع مرجعاً للطعن فيها وهنا على القضاء الإداري تسوية هذه المنازعات كافة كون اختصاصه ينسجم مع طبيعة المنازعات تلك. وبشكل عام لا بد أن نحدد المنازعات الداخلة في اختصاص الإداري والمنازعات الخارجة منه فالمعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها قد أسندت مهمة الفصل فيها إلى اللجان الإدارية والتي سبق ذكرها وهذا ما يعتبر قصور في التشريع العراقي كونها منازعات إدارية لا بد أن تدخل ضمن اختصاص القضاء الإداري أما بالنسبة لتحصيل الضريبة فأيضاً لم ينص المشرع على صلاحية لجان الاستئناف والهيئة التمييزية على النظر في هذه الاعتراضات. أما بالنسبة للقرارات الضريبية الصادرة عن الإدارة الضريبية أثناء تطبيق أحكام القانون الضريبي منذ بداية فرض الضريبة ولغاية تحصيلها وما يصدر عنها من قرارات فرعية وتكون هذه القرارات قابلة للطعن بالإلغاء أمام محكمة القضاء الإداري على اعتبار أنها قرارات إدارية لا بد من توافرها جميع الأركان والعناصر المطلوبة لصحة القرارات الإدارية ومع صدور قانون الغاء النصوص القانونية التي تمنع المحاكم من سماع الدعاوى التي تتعلق بالضرائب لا بد أن يتم الغاء هذه اللجان وتحديد جهة قضائية واحدة لحسم المنازعات الضريبية^(٤٧).

ألا أن هذا الإلغاء لم يدم طويلاً إذ تم إعادة العمل بالمادة ٥٥ وإلغاء القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣ بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٧ وقد ناقض بذلك المشرع مبدا استقلال القضاء وولايته العامة كما سمح قبول النظر فيها من قبل المحاكم القضاء الإداري وإن كانت القرارات خارجة عن سلطة اللجان الاستئنافية أو التمييز وعليه لا بد أن يتم تغيير النص المانع بالشكل الذي يتلاءم مع النصوص

المرتبكة والتي لا تخرج عن كونها جنح ومخالفات ويراعى في ذلك ما جاء في قانون أصول المحاكمات الجزائية والإجراءات المتبعة في ذلك على اعتبار أنها دعوى موجزة^(٤٣).

وبالرجوع إلى اعتبار أن القرارات الضريبية هي قرارات إدارية صادرة من جهة إدارية لا بد من مناقشة الاختصاص القضاء الإداري في النظر بهذه المنازعات في ظل قانون التعديل الأخير لمجلس الدولة العراقي رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧ فقد حدد المشرع الاختصاصات على سبيل الحصر بالنسبة لمنازعات معينة^(٤٤).

واستثنى أخرى حدد طرق و مرجع للطعن فيها وبعضها لم يعين جهة لها أي بمعنى آخر أبقى على النصوص القانونية السابقة. وتعتبر المنازعات الضريبية من الأمور التي قام المشرع باستثنائها من اختصاص القضاء الإداري من خلال تحديد اللجان الإدارية وصلاحياتها للبت في هذه المنازعات والتي اختلفت الآراء في تكييفها القانوني ألا أن الراي الراجح هي جهات إدارية ذات اختصاص قضائي تصدر منها قرارات إدارية أما أن تعدل أو تلغي أو تنشأ مراكز قانونية للمكلفين ، غير أنها لا تحوز حجية الشيء المقضي فيه كونها صفة لازمة للأحكام التي تصدر من المحاكم^(٤٥).

وهذا ما ذهب اليهم مجلس الدولة العراقي في فتوى له على اعتبار أن هذه الهيئات هي جهات إدارية ذات اختصاص قضائي^(٤٦).

وقد نظم كل من قانون ضريبة الدخل والعقار والعرضات إجراءات الاعتراض أما هذه اللجان والصلاحيات والسلطات الممنوحة لها . وهناك منازعات تخرج من اختصاص اللجان الضريبية كالتقدير بالاتفاق والمنازعات التي لا تتعلق بتقدير الدخل والضريبة كمنع السفر أو فرض الفوائد القانونية أو المسؤولية المدنية الناشئة عن الأخطاء

- الأخرى التي ينطوي عليها هذا القانون لكي تضمن حماية مصلحة المكلف اعتماداً على نظريات الاختصاص والدعوى الموازية وقاعدة الاستثناء الذي لا ينبغي التوسع فيه وعليه يمكن لمحكمة القضاء الإداري الفصل بالنازعات الضريبية في كل ما يخرج من الاختصاص اللجان الاستثنائية كونها الرقيب العام على جميع القرارات التي تصدر عن الجهات الإدارية وهذا ماكدته الدستور العراقي حيث نص على (يحظر النص في القوانين على تحصين أي عمل أو قرار إداري من الطعن)^(٤٨).
- ولابد أن يكون التفسير لهذا النص اعتماداً على الغاية الحقيقية للمشرع والذي يهدف الى التطبيق السليم لقواعد الاختصاص.
- الخاتمة**
- وفي نهاية بحثنا هذا توصلنا الى جملة من الاستنتاجات والمقترحات نأمل أن تأخذ نصيبها في التطبيق وكالاتي:
- الاستنتاجات:**
١. الجريمة الضريبية هي سلوك إيجابي أو سلبي غير مشروع يخل بالمصلحة العامة لخزينة الدولة ويرتب عليه القانون جزاء "معينا" على أن تتجه إرادة المكلف للقيام بهذا السلوك، وهي ذات طبيعة خاصة تختلف عن الجرائم العادية.
 ٢. تساهم أسباب كثيرة في زيادة الجريمة الضريبية أهمها الأسباب الاقتصادية إضافة إلى ضعف وعجز المؤسسات والإدارات الضريبية على ممارسة مسؤولياتها وكذلك ضعف الرادع المطلوب نظراً لعدم تشديد العقوبات الضريبية.
 ٣. لم يعرف المشرع العراقي الالتزام الضريبي وترك تحديد ذلك للقواعد العامة بانه رابطة قانونية بين شخصين يطالب بمقتضاه الدائن
- المدين بان ينقل حقاً "عينياً" أو أن يقوم بعمل أو يمتنع عنه لمصلحة الدائن.
٤. يحظى الالتزام الضريبي بضمانات عديدة أهمها العدالة الضريبية ومبدأ قانونية الضريبة والمساواة وعدم رجعية القوانين الضريبية إضافة إلى حق المكلف بالاعتراض على تقديرات الضريبة واللجوء إلى الطعن القضائي.
 ٥. كفل الدستور العراقي والتشريعات الضريبية الضمانات السياسية للمكلفين وعدم جواز تكليفهم بالالتزام ضريبي أو إعفائهم منه إلا بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية.
 ٦. تضمنت التشريعات الضريبية في القانون العراقي جملة من الالتزامات والعقوبات المترتبة على مخالفتها وهي الغرامات والعقوبات السالبة للحرية ولم ينص على حالة ارتكاب المكلف لأكثر من مخالفة ضريبية واحدة.
 ٧. تختص محاكم القضاء العادي بنظر قضايا التجريم الضريبي حسب نوع الجريمة المرتكبة والتي لا تخرج عن كونها جنح ومخالفات والأولى أن ينص على اختصاص محاكم القضاء الإداري للنظر فيها على اعتبار أنها قرارات صادرة من جهات إدارية.
 ٨. لا يتمتع قانون العقوبات الضريبي باستقلال تشريعي واضح ويتم اللجوء الى القواعد العامة في قانون العقوبات العراقي النافذ في حالة عدم النص على ذلك.
- المقترحات:**
١. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة تنظيم الإجراءات الضريبية كافة في قانون موحد لمنع التأويل والتفسير غير الصحيح للنصوص القانونية ويسمى قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

٢. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة تعديل العقوبات الضريبية وتشديدها حسب جسامه الفعل أو المخالفة المرتكبة أو تعددها والعود اليها لما يترتب عليها من أضرار الصالح العام ومنعاً للتهرب الضريبي.
٣. ندعو المشرع الى ضرورة تعديل القوانين الضريبية أو إصدار قوانين جديدة تتوافق مع حالة التطور الاقتصادي والسياسي والاجتماعي مع الالتزام بمراعاة الضمانات الدستورية للمكلفين من إقرار حق التقاضي ومنح المحاكم صلاحية النظر في الطعون الضريبية وماهي الإجراءات المتبعة في ذلك وعدم الرجوع الى القواعد العامة أو القوانين الخاصة بذلك.
٤. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة منح القضاء الإداري اختصاص النظر في الطعون الضريبية وذلك لحياذتيه واستقلاله على اعتبار أن القرارات الصادرة من الهيئات الضريبية هي قرارات إدارية يجب أن يوفر لها الحماية اللازمة ضد التعسف الصادر من الهيئات الضريبية وان تحدد إجراءات الطعن بعد التظلم من القرار الضريبي لدى الجهة التي أصدرته حسب المدد المحددة بالقانون.
٥. ندعو المشرع الى ضرورة تفعيل دور وكفاءة الجهاز الإداري الفني المسؤول عن تطبيق القوانين الضريبية من خلال رفده بذوي الخبرة والاختصاص والعمل على تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف من اجل منع المشكلات وتجاوزها وخلق حالة إيجابية تدفع المكلف الى القيام بالالتزامات المترتبة عليه وعدم التهرب منها.
٦. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة النص بشكل صريح على المخالفات الضريبية التي تصدر من الأشخاص المعنوية عند مخالفتهم للنصوص
٧. ضرورة استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة وتفعيل المنظومة الإلكترونية للضرائب بتوجيه الإخطارات الضريبية مما يساهم في تحديث الإجراءات الضريبية الموحدة بحيث تكون الوسائل الإلكترونية معتمدة في الأبحاث وتطبيق نظام التوقيع الإلكتروني.
٨. ندعو المشرع العراقي الى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للبرلمان على عمل السلطة التنفيذية في المجال الضريبي لان ذلك يعتبر من اهم الضمانات السياسية للمكلف والتي تحميه من تجاوز وتعسف السلطات على حقوقه.
٩. ضرورة تعاون جميع الفئات في المجتمع من هيئات إعلامية ومؤسسات تربوية وتثقيفية وكذلك مؤسسات المجتمع المدني من اجل توعية المكلفين بضرورة القيام بالتزاماتهم الضريبية وذلك تحقيقاً للصالح العام ولاستمرار المرافق العامة بتأدية خدماتها للأفراد ومنع ارتكاب المخالفات الضريبية والتعرض الى المسائلة القانونية من خلال حملات التوعية على اعتبار أن الجريمة الضريبية هي الجريمة مخلة بالشرف وفيها من الجسامه ما لا يقل عن الجرائم الأخرى وعدم التهاون في ارتكابها.
١٠. ندعو المشرع الى ضرورة الغاء الهيئات واللجان التي منحت صلاحية الفصل في الطعون والاعتراضات المقدمة من قبل المكلفين وإناطة الاختصاص بهيئة قضائية واحدة ومستقلة وإلغاء جميع النصوص القانونية التي تتعارض مع ذلك أو تعديلها.

١١. ندعو المشرع العراقي الى دراسة الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وتكييفها بشكل دقيق ومراجعة العقوبات ومدى تناسبها مع الطرق الاحتياطية التي يسلكها المكلف.



ملحق

مقترح نموذج قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

الباب الأول: الأحكام العامة

الفصل الأول: التعريفات

الفصل الثاني: اللغة

الباب الثاني: حقوق والتزامات المكلفين

وتنظيم الإدارة الضريبية

الفصل الأول: حقوق المكلفين

الفصل الثاني: التزامات المكلفين

الفصل الثالث: تنظيم الإدارة الضريبية

الباب الثالث: التسجيل الضريبي

الفصل الأول: التسجيل

الفصل الثاني: البطاقة الضريبية

الباب الرابع: الإقرارات الضريبية

الفصل الأول: المكلف الملتمزم بتقديم الإقرار الضريبي وألية تقديمه

الفصل الثاني: مواعيد تقديم الإقرار الضريبي

الفصل الثالث: الإقرار الضريبي المعدل

الباب الخامس: الرقابة الضريبية

الفصل الأول: الأثبات الضريبي

الفصل الثاني: الفحص الضريبي

الفصل الثالث: الإخطارات

الباب السادس: التحصيل الضريبي

الفصل الأول: الأداء الضريبي

الفصل الثاني: المقاصة وبراءة الذمة

الفصل الثالث: أسقاط الضريبية

الفصل الرابع: رد الضريبية

الباب السابع: إجراءات الطعن الضريبي

الفصل الأول: طرق الطعن

الفصل الثاني: ميعاد الطعن

الباب الثامن: مراحل الطعن الضريبي

الفصل الأول: المراحل الإدارية للطعن



الفصل الثاني: المراحل القضائية للطعن

الفصل الثالث: طلب الصلح

الباب التاسع: الجرائم والعقوبات الضريبية

الباب العاشر: أحكام ختامية

الهوامش

- (١) نزار داوود محمد، مبدأ الشرعية في التجريم والعقاب، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، الأردن، ٢٠٠٢، ص ١
- (٢) م/١٩/٤ من قانون العقوبات العراقي المرقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ المعدل النافذ
- (٣) د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط ١، ٢٠٠٨، ص ٣٠
- (٤) د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٣٦
- (٥) د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد ٢، المجلد ١٦، ٢٠٠٠، ص ١٥٩-١٦٠
- (٦) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بدون سنة مشر، ص ١٧٧
- (٧) د. كامل عيسى الخطيب، الوجيز في الضرائب بين الأسس النظرية والتطبيقات العملية، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٩، ص ٣١
- (٨) د. عبد الوهاب عبد الرزاق، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، مجلة المؤتمر العلمي الأول، عدد ١ ج ١، ٢٠٠١، ص ٣٧
- (١٠) د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط ١، مكتبة النهضة المصرية، ١٩٦٠، ص ٤٣
- (١١) د. طالب نور الشرع، مصدر سابق، ص ٤٨
- (١٢) د. احمد عوض بلال، الجرائم المادية والمسؤولية الجنائية بدون خطأ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ١٩٩٣، ص ٣٢٠
- (١٣) المادة ٢٨ من قانون العقوبات العراقي رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩
- (١٤) د. حسن صادق المرصفاني، مصدر سابق، ص ١٢١
- (١٥) م/٥٦/أولا من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢
- (١٦) د. إبراهيم طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، ص ١١٥
- (١٧) شهلاء جمعة، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، رسالة ماجستير، ص ١١٧، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠٠٣
- (١٨) م ١١ الفقرة ١ و ٢ من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام ١٩٤٨
- (١٩) د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٧، ص ٢٢٥
- (٢٠) الفقرة ١٦/٦٩ من القانون المدني العراقي رقم ٤٠ لسنة ١٩٥١
- (٢١) أبوذر عبد الكريم شاكر، مسلك المشرع العراقي من الجزاءات المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، كلية الحقوق جامعة النهرين، رسالة ماجستير، ٢٠٠٤، ص ٥ و ٦



- (٢٢) مثال ذلك ما جاء في نص المادة ٢٧/ ثانياً "من قانون ضريبة الدخل بقولها على كل شخص مسجل وله دخل يخضع للضريبة أن يقدم تقريراً" عن دخله قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية إذا لم يطلب منه تقديمه بأخطار خطي أو بإحدى طرق النشر
- (٢٣) د. ادم وهيب، تاريخ القانون، جامعة بغداد، ١٩٨٩، ص ٥٥
- (٢٤) د. سوزي عدلي ناشو، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان ٢٠٠٩، ص ٢٢٢
- (٢٥) د. عبد الكريم صادق بركات ود حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص ٣٧٥
- (٢٦) انظر قرار الهيئة التمييزية العراقية رقم ٣٥ لسنة ٢٠٠١ في ٣٠/١٠/٢٠٠١، الكتاب السنوي، وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ٢٠٠١، ص ١٢٣
- (٢٧) انظر المادة ٢ و٧ من قانون ضريبة الدخل النافذ
- (٢٨) انظر المادة ٣٥/١ من القانون نفسه
- ^{٢٨} المواد ١٧-١٨-٢٠ من ثمانون ضريبة العقار العراقي النافذ
- ^{٢٩} م ٩٢ من النظام الداخلي لمجلس النواب
- ^{٣٠} م ٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي
- ^{٣١} م ١٧-١٨-٢٢ من القانون نفسه
- ^{٣٢} انظر نص الفقرة (١) من المادة ٥٧ من القانون
- ^{٣٣} م (٥٨) من القانون أعلاه
- ^{٣٤} م/٥٦ /أولاً"
- ^{٣٥} م/ (٢/٢٩) من القانون
- ^{٣٦} المادة ٥٦ /ثانياً"
- ^{٣٧} (الفقرة ٢ من المادة ٣٩ من القانون
- ^{٣٨} د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام/ منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ١٠٧٧
- ^{٣٩} حسين كامل وداعة، مصدر سابق، ص ٢٤٠
- ^{٤٠} د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٣٧
- ^{٤١} (علي هادي عطية، ميثم حنظل شريف، تفعيل الردع الضريبي، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهريين، العدد ١٩، السنة ٢٠٠٧، كانون الأول، ص ٦٧
- ^{٤٢} نصت المادة ٥٥ من القانون "لا تسمع المحاكم أية دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها....."
- ^{٤٣} انظر نص المادة ٢٠٢ والمادة ١٣٤ من أصول المحاكمات الجزائية
- ^{٤٤} م ٧ من قانون مجلس الدولة رقم ٦٥ لسنة ١٩٧٩ المعدل
- ^{٤٥} م ١٠٥ من قانون الأثبات رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٩

^{٤٦} قرار مجلس شوري الدولة ٤٢/ ١٩٩٠ في ١٧/ ٩/ ١٩٩٠ / الكتاب السنوي لوزارة المالية / هيئة الضرائب العامة/ ص ٧٢-٧١

^{٤٧} القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٣ والمتضمن البغاء المادة ٥٥ من قانون ضريبة الدخل العراقي

^{٤٨} م ١٠٠٠ من الدستور العراقي النافذ لسنة ٢٠٠٥

المصادر

الكتب القانونية

١. د. إبراهيم طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦.
٢. د. احمد عوض بلال، الجرائم المادية والمسؤولية الجنائية بدون خطأ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ١٩٩٣.
٣. د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط ١، مكتبة النهضة المصرية، ١٩٦٠.
٤. د. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.
٥. د. ادم وهيب، تاريخ القانون، جامعة بغداد، ١٩٨٩.
٦. د. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
٧. د. حسن صادق مرصفاني، التجريم في التشريعات الضرائب، ط ١، دار المعارف، مصر.
٨. د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٧.
٩. د. سوزي عدلي ناسو، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان ٢٠٠٩.
١٠. د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ط ١، ٢٠٠٨.
١١. د. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، المكتبة العالمية للكتاب الجامعي، بدون سنة نشر.
١٢. د. عبد الكريم صادق بركات ود. حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
١٣. د. كامل عيسى الخطيب، الوجيز في الضرائب بين الأسس النظرية والتطبيقات العملية، منشورات زين الحقوقية، بيروت، ٢٠١٩.
١٤. د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات، القسم العام/ منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت.



الرسائل والاطاريح:

١. أبو ذر عبد الكريم شاكر، مسلك المشرع العراقي من الجزاءات المالية في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، كلية الحقوق جامعة النهريين، رسالة ماجستير، ٢٠٠٤.
٢. شهلاء جمعة، التهرب الضريبي وأثره في قيام المسؤولية الجزائية، رسالة ماجستير، ص ١١٧، جامعة بابل، كلية القانون، ٢٠٠٣.
٣. نزار داوود محمد، مبدأ الشرعية في التجريم والعقاب، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، الأردن، ٢٠٠٢.

البحوث:

١. د. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد ٢، المجلد ١٦، ٢٠٠٠.
٢. د. عبد الوهاب عبد الرزاق، التهرب الضريبي تحليله ومعالجته، مجلة المؤتمر العلمي الأول، عدد ١ ج ١، ٢٠٠١.
٣. علي هادي عطية ميثم حنظل شريف تفعيل الردع الضريبي، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهريين، العدد ١٩، السنة ٢٠٠٧، كانون الأول.

الدراسات والقوانين :

١. دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
٢. قانون العقوبات العراقي النافذ رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩.
٣. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٤. قانون ضريبة العرصات العراقي.
٥. قانون ضريبة العقار العراقي.
٦. قانون الأثبات العراقي.
٧. قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم ٢٣ لسنة ١٩٧١ المعدل.
٨. قانون مجلس الدولة العراقي رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧.

