



دور الضريبة في مكافحة الفساد (دراسة في التشريع العراقي والمقارن)

د. ابراهيم حميد محسن الزبيدي

مستشار / مكتب رئيس الوزراء

تاريخ استلام البحث 2020/11/1 تاريخ قبول النشر 2021/1/20 تاريخ النشر 2021/3/31

يسلط

هذا البحث الضوء على دراسة الدور غير التقليدي للضريبة بعدها وسيلت مهمة وفاعلت لمكافحة الفساد ، إذ اضحى للضريبة دور مهم في أكد من السلوكيات الفاسدة التي لم تجدي الوسائل الوقائية والتدابير الإدارية والاجرائية نفعاً في مكافحتها ، بل وحتى أكثر فاعلية ونجاعة من الوسائل العلاجية والعقابية التي تقرها التشريعات الوطنية والدولية ، لاسيما تلك التي تتعلق بجوانب ماليات استطاع الفاسدون النفاذ من بين نصوصها القانونية والافلات من احكامها و من اجراءات الاجرة الرقابية بشأنها . إذ استطاعت العديد من الدول استخدام الضريبة كوسيلة لاسترداد الأموال الناتجة عن الفساد منطلقين من فكرة خضوع الأموال غير المشروعة للضريبة ، ضمن آليات ونسب وتقديرات تختلف عن تلك التي تخضع لها مصادر الدخل الأخرى ، وهو ما يمكن إعماله وتطبيقه في العراق على وفق ما جاء به الرأى التي ينطلق منها هذا البحث.

This research sheds light on studying the unconventional role of tax, after which it is an important and effective means to combat corruption. The tax has become an important role in curbing corrupt behaviors, where preventive measures, administrative and procedural measures have not helped in combating them. This is more effective than the remedial and punitive measures approved by national and international legislation, especially those related to financial aspects. The genius of the makers and the enforcers of corruption managed to gain influence from among the legal texts and to evade the provisions of the law and the procedures of the regulatory authorities with their various work, as many countries were able to use the tax as a means to recover the money resulting from corruption. The hypothesis of the study is based on the idea that illicit funds are subject to tax within mechanisms, ratios and estimates that differ from those to which other sources of income are subject. This can be implemented and applied in Iraq according to the vision that this study is based on.

الكلمات المفتاحية: (الضريبة، التحاسب، المالي، مكافحة، الفساد، التسبب، غير المشروع).





المقدمة

أولاً: فكرة موضوع البحث:

إذا كان دور الضراب مالياً بحثاً ينصرف الى تمويل الموازنة العامة للدولة بالموارد المالية، فقد تطور هذا الدور الى تحقيق اهداف اخرى ذات طابع سياسي واقتصادي واجتماعي اذ تعتمد السياسات الحديثة للعمل على استخدام الضريبة وسيلة للضبط والردع بمكافحة بعض السلوكيات والافعال غير المجرمة قانونياً، لتلافي قصور النصوص القانونية وعجزها عن معالجة بعض السلوكيات المخالفة. ولعله تتعدد المظاهر العامة التي يمكن ان تتخذ من الضريبة وسيلة للحد منها أو مكافحتها⁽¹⁾ ، إلا أننا نجد أن جريمة الفساد تُعد من أخطر السلوكيات على الفرد والمجتمع والدولة برمتها، لذا اتخذت العديد من الدول الضريبة وسيلة لمكافحة الفساد واسترداد الأموال المتحصلة أو الناتجة عنه.

ثانياً: أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في أنه يركز الضوء على دراسة دور الضريبة في مكافحة الفساد واسترداد الاموال الناتجة عنه، لذا تظهر أهمية البحث من ناحية ندرة الدراسات القانونية العالمية، التي تبحث في هذا الموضوع ، فضلاً عن ركون العديد من الدول المقارنة الى اعتماد السياسة الضريبية وسيلة لمكافحة الفساد بخلاف النظام القانوني العراقي. كما تبدو أهمية البحث في اشكالية تطبيق آليات مكافحة الفساد التقليدية في الحد من جرائم الفساد ؛ لتعقد اجراءات التحري والتحقيق والتدقيق عن جرائم الفساد وصعوبة اثباته وبطء إجراءات الدعوى الجزائية في الجريمة المذكورة. من جهة اخرى، تمثل العلاقة بين الفساد والجرائم الضريبية أهمية خاصة في البلدان النامية. وتظهر الدراسات الاستقصائية التي أجرتها مؤسسة التمويل الدولية التابعة لمجموعة البنك الدولي أن من بين أكثر من (131000) شركة شملها الاستطلاع في جميع أنحاء العالم، يتوقع 29.4% منها تقديم هدايا لتأمين العقود الحكومية. وتتوزع هذه النسب من خلال ان 14.3% تعود لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ذات الدخل المرتفع و 45.6% لدول شرق آسيا ومنطقة المحيط الهادئ. كما أفادت الشركات أنه من المتوقع أن تقدم 13.3% هدايا في اجتماعات مع مسؤولي الضرائب في جميع أنحاء العالم ، و تُظهر الأرقام تبايناً مشابهاً لدول منظمة التعاون





الاقتصادي والتنمية ذات الدخل المرتفع وشرق آسيا والمحيط الهادئ (0.7% و 20.3% على التوالي). وتكشف هذه الأرقام أن الفساد يمثل تحدياً إنمائياً رئيسياً ، وتؤكد على أهمية التعاون بين الوكالات في هذه البيئات.²

ثالثاً: إشكالية البحث:

تتجلى إشكالية البحث في أنه يقوم على فرضية مفادها قصور الجوانب الحالية لمكافحة الفساد وعدم فاعليتها وضرورة الركوز صوب وسائل غير تقليدية في مكافحة الفساد، لعل من أبرزها الضريبة باعتمادها وسيلة للحد من السلوكيات الفاسدة واستعادة أموال العراق التي سرقت بأفعال الفساد على النحو الذي بينه قانون هيئة النزاهة و الكسب غير المشروع رقم (30) لسنة 2011 المعدل، ومدى امكانية اعمال النصوص القانونية الضريبية والجزائية الحالية في بلوغ هذه الغايات، فضلاً عن التحديثات التي تواجهها هذه الفرضية كون قطاع ادارة الضريبة هو في الاصل يعاني من مشكلات الفساد .⁽³⁾

رابعاً: منهج البحث:

أُعتمد البحث منهجين أولهما المنهج الوصفي المقارن بالتعرض لدراسة النظام الضريبي المقارن ودوره في مكافحة الفساد بالركوز صوب السياسة الضريبية، مع الإشارة إلى تطبيقاته في النظام القانوني العراقي، والمنهج الثاني التحليلي المقارن بالتعرض لتحليل النصوص القانونية ذات العلاقة في القانون العراقي والمقارن المتعلقة بمكافحة الفساد وإمكانية اعتماد الضريبة وسيلة للحد من جرائم الفساد تارة ، واسترداد الاموال الناتجة عنه تارة أخرى .

خامساً: هيكلية البحث:

وعلى ذلك لبيان هذا الموضوع ارتأينا تقسيمه على مبحثين ، نعالج في أولهما دور الضريبة في مكافحة الفساد، ونبحث في ثانيهما آليات أعمال الوسائل الضريبية في مكافحة الفساد.

المبحث الأول: دور الضريبة في مكافحة الفساد

بات من المسلم به بان للضريبة دوراً مهماً في مكافحة الفساد في الانظمة المقارنة، بعدها وسيلة لمكافحة الفساد ، سواء في الحد من السلوكيات الفاسدة أو استعادة الأموال الناتجة عن الفساد، ازاء قصور دور الوسائل الوقائية والعلاجية التجريبية والإدارية في مكافحته، لذا أضحت الضريبة واحدة من أهم وسائل مكافحة الفساد وأكثرها فاعلية .⁽⁴⁾



وسيتم تسليط الضوء على هذا الموضوع من خلال تقسيمه على مطلبين ، نعالج في المطلب الأول التعريف بدور الضريبة في مكافحة الفساد، وندرس في الثاني دور الضريبة في تلافي قصور أنظمة مكافحة الفساد.

المطلب الاول: التعريف بدور الضريبة في مكافحة الفساد

للتعرف على الدور الذي يمكن ان تقوم به الضريبة في مكافحة الفساد سنحاول توزيع هذا المطلب على فرعين، نعالج في الفرع الأول ماهية الضريبة، وندرس في الثاني العلاقة القانونية والمالية بين الضريبة والفساد.

الفرع الاول: ماهية الضريبة

ان البحث في ماهية الضريبة يتطلب بيان معنى الضريبة واهدافها من جهة ، وانواعها من جهة اخرى ، وهو ما سنتناوله على نحو موجز فيما يأتي:
أولاً: معنى الضريبة وأهدافها:

1. معنى الضريبة: يراد بالضريبة : "مبلغ من النقود تحصل عليه الدولة أو إحدى هيئاتها العامة، من الأفراد جبراً وبدون مقابل لتحقيق اهداف سياسية واقتصادية واجتماعية"⁽⁵⁾، أو أنها : " اقتطاع مالي من ثروة الاشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق هدف عام"⁽⁶⁾. وعلى ذلك فان المبلغ الذي يدفعه الفرد على شكل ضريبة ليس من اجل النفع الذي يعود عليه بالذات ، ولايقدر بذلك النفع أو يرتبط به ، بل يؤديه بصفته مواطناً في الدولة يخضع لسيادتها وسلطانها لتحقيق اهداف سياسية واقتصادية واجتماعية.

2. أهداف الضريبة: يقوم النظام الضريبي على ركنين اساسيين هما الهدف والوسيلة، فأما الهدف، فأن النظام الضريبي في مجتمع معين وفي وقت محدد يسعى لتحقيق الاهداف التي رسمتها الدولة تبعاً لفلسفتها ونظامها الاجتماعي والسياسي والاقتصادي ، وبذلك يكشف حقيقة الاهداف التي تبغي الدولة تحقيقها خلال حقبة زمنية معينة. أما الوسيلة فتتمثل في ان النظام الضريبي بمعناه الضيق يقوم على عنصرين هما (العنصر الفني والعنصر التنظيمي) ، ويشمل ذلك القواعد القانونية والتشريعات المنظمة للإدارة الضريبية وانواع الضرائب والمكلف بالضريبة وتحديداتها وتحصيلها.⁽⁷⁾

ويسلم الفقه بأنه لم يعد للضريبة هدفاً مالياً تقليدياً يسعى الى تغطية الموارد المالية للدولة وتمويل موازنتها العامة، بل تطورت وظيفة الضريبة بتطور وظائف الدولة وتعدد





نطاق اعمالها ومسؤولياتها العامة، فأخذت طابعاً سياسياً واقتصادياً واجتماعياً، بل وأداة للتخطيط والتنظيم الاقتصادي والاجتماعي في الدول الحديثة بحسبانها من أهم وسائل السياسة المالية والاقتصادية للدولة. (8)

ثانياً: أنواع الضريبة تبعاً لأهدافها:

يُمكن بيان هذا الموضوع في إطار الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وعلى النحو الآتي:-

1. أهداف الضريبة في تنظيم تشريعات الضرائب المباشرة: من الملاحظ من استقراء مجمل تشريعات الضرائب المباشرة العراقية - المتمثلة بقانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل، وقانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل، وقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل - أنها تزخر بالتطبيقات المجسدة للهدف غير التقليدي للضريبة. ولعلنا نجد ذلك واضحاً بشكله العام في تأكيد قواعد هذه التشريعات على اهدافها في تنظيم الشؤون الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لأفراد المجتمع. و تمثل هذه الضرائب دوراً مهماً في تقريرها للوسائل الضبطية باستخدام اسعار الضريبة وحالات الاعفاء منها، ومن ثم أضحت الضرائب المباشرة تمارس وسائل ضبطية مهمة⁽⁹⁾، من خلال تحليل معدلات الضريبة وأسعارها المفروضة على السلع والخدمات وحالات الإعفاء، ويُمكن أن تمارس من السلطة الضريبية المختصة على وفق مفاهيم السياسة الضريبية التي تقرها الدولة⁽¹⁰⁾. لذا فإن التشريعات الضريبية تمثل مصالح علياً للدولة يفترض تنظيمها بنصوص قانونية تسنها السلطة التشريعية المختصة على وفق الدستور وما استقر عليه النظام القانوني العراقي.⁽¹¹⁾

2. اهداف الضريبة في تنظيم تشريعات الضرائب غير المباشرة: تتمثل الضرائب غير المباشرة بالعديد من التشريعات ذات الصلة ، من ذلك على سبيل المثال: قانون الجمارك رقم (23) لسنة 1984⁽¹²⁾ وضريبة التركات والمواريث رقم (157) لسنة 1959⁽¹³⁾، والضرائب على المنتجات بموجب قانون مكس السمنت رقم (7) لسنة 1958⁽¹⁴⁾ بمبلغ مُعين، ورسوم أخرى⁽¹⁵⁾، والقانون رقم (27) لسنة 1962⁽¹⁶⁾. كما يمكن أن نجد للضريبة المذكورة دوراً في مكافحة التلوث متوخياً هدفاً ضبطياً للضريبة⁽¹⁷⁾، وكذلك الضرائب على المبيعات المقررة بموجب قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (36) لسنة 1997 (الملغى)⁽¹⁸⁾ وتعليماته رقم (7) لسنة 1997⁽¹⁹⁾، التي أعيد فرض





الضريبة المذكورة مجدداً بموجب قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (2) لسنة 2015 وتعليمات فرض ضريبة المبيعات وجبايتها رقم (5) لسنة 2015⁽²⁰⁾. وكرر ذات النص في قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة 2016. وأخيراً أشار قانون المشروبات الروحية رقم (17) لسنة 1937 إلى أن يستوفى المكس التالي على المواد المبينة أدناه عندما تكون منتجة في العراق مع مراعاة الإعفاءات والشروط الواردة في المواد (2، 4، 5، 40، 47) من قانون المشروبات الروحية رقم (3) لسنة 1931 المعدل⁽²¹⁾. كما تضمن قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (558) في 1981/8/2 تخويل وزير التجارة صلاحية تحديد رسم الإنتاج للمشروبات الروحية التي تنتج لأول مرة وتخويله كذلك صلاحية زيادة رسوم الإنتاج المفروضة على المشروبات الروحية كلما اقتضت الضرورة ذلك، وفي ذات الاتجاه تضمن قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم (652) لسنة 1982 استيفاء رسوم على المشروبات الروحية المنتجة في معامل القطاع الخاص⁽²²⁾.

الفرع الثاني: العلاقة التبادلية بين الضريبة والفساد

أن الضريبة بمفهومها السالف تتباين بشكل واضح عن غيرها من المفاهيم القانونية الأخرى التي قد تختلط معها، إلا أننا نجد ثمة علاقة بين جريمة الفساد والضريبة يمكن أن يظهر من جانبيين هما:-

أولاً: أوجه التمييز بين الضريبة وجريمة الفساد:

1. أوجه التشابه بين الضريبة وجريمة الفساد: تتماثل الضريبة مع جريمة الفساد في العديد من النواحي لعل من أهمها: أنهما يخضعان لمبدأ القانونية، حيث أن الضريبة تخضع لمبدأ قانونية الضريبة إذ (لا تفرض الضريبة وتعديل أو تلغى إلا بقانون)، وذات الأمر نجده في الجرائم الجزائية التي تخضع لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات بأن (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص)، كما أنهما يتعلقان بالمصالح المالية والاقتصادية، ويترتب على ارتكابهما عد الفعل مخالفاً للقانون موجباً للمسؤولية الجزائية، كما أن كليهما يؤثر على التنمية على حد تعبير البعض (corruption and tax evasion distort development)⁽²³⁾.

2. أوجه تباين الضريبة عن جريمة الفساد: تتمثل في أن الضريبة تفرضها الدولة بما لها من حق السيادة والسلطان على مواطنيها والاشخاص القاطنين ضمن اراضيها على الدخول والثروات، في حين ان الفساد يعد فعلاً مجرم قانوناً. و تمثل الضريبة مورداً





مالياً مهماً للدولة يتوخى تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية، في حين ان الفساد ظاهرة اجتماعية خطيرة تقوض النظام السياسي والاجتماعي والاقتصادي والاخلاقي للدولة ومؤسساتها العامة. كما ان الضريبة تفرض على جميع افراد الشعب من مواطنيها أو الاجانب متى تحققت فيهم الواقعة المنشئة للضريبة ممثلة بالنشاط الاقتصادي المدر للدخل، بخلاف الفساد فيصدر من الموظف أو المكلف بخدمة عامة أو من القطاع الخاص في بعض الحالات المقررة قانوناً⁽²⁴⁾. ويلاحظ ان اتفاقية الامم المتحدة لعام 2005 لم تغفل دور القطاع الخاص في مكافحة الفساد وهو ما تناولته بشي من التفصيل في المادة (12) من الاتفاقية.

ثانياً: العلاقة القانونية بين الضريبة والفساد:

1. الإيرادات المتحققة للموظف أو المكلف بخدمة عامة عن الفساد: من المسلم به ان حصول الموظف أو المكلف بخدمة عامة على اموال أو عوائد أو منافع مادية أو معنوية جراء انتهاج السلوكيات الفاسدة يشكل جرائم جنائية كالرشوة والاختلاس والكسب غير المشروع والانتفاع غير المشروع من المقاولات والتعهدات والاشغال العامة التي يكون له دور في اعدادها وتنفيذها والاشراف عليها ومراقبتها وغيرها من الصور الجرمية التي ينص عليها القانون . ولعل العائد المذكور باعتباره محلاً لجريمة فساد يخضع لإجراءات التحري والتدقيق من الجهات الرقابية والقضائية المختصة، فأن تم اكتشافه تخضع هذه الاموال للمصادرة باعتبارها محلاً للجريمة بيد ان الاشكال يثار في حالة عدم اكتشاف مصدر هذه الاموال أو تمكن الجناة من إتباع منهجية معينة في اخفاء المال محل الفساد بتغطيته أو ادخاله ضمن عمليات غسيل الاموال لاختفاء مصدره⁽²⁵⁾، او عدم كفاية الادلة لإدانة المتهم بارتكاب جريمة الفساد، لذا يثار التساؤل عن مدى امكانية اخضاعه للضريبة ، وهو أمر لم يكن محل اتفاق الفقه والتشريع العراقي والمقارن.

ويشير بعض الفقه الى فكرة امكانية معالجة الفساد من خلال الضرائب باعتباره

قوة للتعاون (Tackling corruption through taxation: The power of)

(26) co-operation، حيث تشير الدراسات الى أن الرشاوى تلتهم ما يقدر بـ (1500

إلى 2000) مليار دولار أمريكي، أي ما يعادل (2%) من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، وهو مجرد جزء ضئيل من الفساد الذي يلقي بثقله على الشركات المحلية





ويغذي الإرهاب ويبطئ التقدم في إصلاح تغير المناخ، ويقضي على الثقة ويشوه المنافسة و يمثل عبئاً على التنمية، لذا يتمتع مفتشو الضرائب بصلاحيات واسعة لاكتشاف المعاملات المشبوهة، ويشير الاستاذ دراغو كوس (Drago Kos) أن السلطات الضريبية ملزمة قانوناً بالإبلاغ عن المعاملات المشبوهة إلى محققى الفساد في العديد من البلدان⁽²⁷⁾، إلا أنه في بعض البلدان تكون سرية، يقول السيد (كوس) إن البلدان بحاجة إلى تفويض التعاون في تحقيقات الفساد وحث سلطات الضرائب والمسؤولين عن إنفاذ القانون على العمل معاً، كما يشير ريتشارد فينديل (Richard Findl) كبير المدعين في مكتب المدعي العام في ميونيخ أنه كان مفتشاً ضريبياً ، ومن بين القضايا الكبيرة التي تتعلق بالرشوة، بدأت الأمور تتغير في التسعينيات بتوقيع اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمكافحة الرشوة ، وهي صك وقع عليه الآن 43 دولة .⁽²⁸⁾

هذا ويشير الفقه الى وجود عناصر رئيسة من أجل فاعلية جهود الضريبة في الكشف عن الفساد ، أولها ضرورة وجود إطار قانوني فاعل يسهم في رفع القيود أمام محققى الضرائب وقضاة التحقيق، ثانيها: توثيق العلاقات والتنسيق بين الجهات الحكومية المختصة وتبادل المعلومات، و بث روح الثقة لدى المواطنين بصفة عامة والعاملين في المؤسسات الحكومية بنزاهة وعدالة المؤسسات الضريبية وجهودها في مكافحة الفساد، وتطوير قدرات مفتشي الضرائب ومحققيها على جمع الأدلة عن التعاملات المالية المشبوهة وتوثيق ادلتها. و من الأمثلة على الإيرادات غير المشروعة الحكم الذي اصدرته محكمة بريطانية في (2020/ 6/ 23) ضد المدير التنفيذي السابق لشركة(اونا اويل) لاستشارات الطاقة بالسجن ثلاث سنوات ،وذلك بعد ادانته برشوة مسؤول عراقي عام 2003 بمبلغ (500 الف دولار) مقابل الحصول على عقد نفطي قيمته 55 مليون دولار فضلاً عن استمرار التحقيق في دفع رشاوى من قبل هذه الشركة للحصول على عقود في العراق تبلغ قيمتها (733 مليون دولار) لصالح شركة (لايتون)الاسترالية لمد انبوبين لنقل النفط في جنوب العراق.²⁹

2. خضوع مصادر دخل الموظف أو المكلف بخدمة عامة للضريبة سواء كانت ناتجة عن أموال فساد أو أموال مشروعة:يؤيد العديد من الفقه أمكانية خضوع الاموال غير المشروعة للضريبة، منطلقين من اعتبارات تحقيق العدالة بين المكلفين الذين يخضعون





للضريبة عن مصادر النشاط الاقتصادي المشروعة، في حين يتملص منها اصحاب المصادر غير المشروعة فليس من العدالة اخضاع الفئة الاولى للضريبة دون الثانية، كما أن نصوص قوانين الضريبة عادة ما تأتي بتحديد وعاء الضريبة بعبارات عامة وفضفاضة لشمول اكبر قدر ممكن من مصادر الدخل منعاً للتجنب الضريبي ، وتمكن بعض المكلفين من النفوذ بين نصوص القانون بجعل انشطتهم الاقتصادية غير خاضعة للأوعية المالية التي تخضع للضريبة.

هذا وإن الاصل العام الذي تقره قوانين الضرائب العراقية والمقارنة بمبدأ قانونية الضريبة ، بأن تكون المصادر الخاصة للضريبة مقررة بموجب القانون ومحددة من حيث وعائها ومقدارها والجهات المكلف بأدائها ، مع تبيان الجهات المعفية منها وآليات التحصيل للدين الضريبي وجبايته. لذا نجد ازاء الركون صوب التحديد التشريعي لمصادر الدخل الخاضع للضريبة افلات العديد من مصادر الدخل التي يكون محلها مالا مشروعاً أو غير مشروع، نتيجة عدم احباك كتابة النص وصياغته، لذا يتم اللجوء الى التفسير الذي يجري على وفق مبدأ التفسير الحرفي للنص لتعلقه بالحقوق المالية لأفراد الشعب وحرمة اموالهم. بيد اننا نجد من جانب اخر سعي المشرع الى صياغة نصوص تشريعات الضريبة بصياغات عامة وفضفاضة تستوعب جميع مصادر الدخل وان كان غير مشروع بالركون صوب حرفية عبارات النصوص القانونية المطلقة التي تجري على اطلاقها ما لم يقد دليل التقييد عليها صراحة أو دلالة .⁽³⁰⁾

3. تكلفة الاموال محل الفساد المدفوعة من الشركات او المكاتب التجارية: تُعد الاموال المدفوعة من الشركات والتجار او الاشخاص الطبيعيين للموظف أو المكلف بخدمة عامة تكلفة على الدخل الاجمالي الذي تتكبده هذه الجهات من اجل توليد الدخل وانتاجه، لذا تسعى هذه الجهات الى اخفاء المبالغ المدفوعة (كرشاوى أو هبات غير مشروعة لبعض الموظفين أو المكلفين بخدمة عامة) عن أعين السلطات الضريبية ؛ بغية عدم كشف عملية الفساد، لذا ينطوي تصرفها على فعلٍ مزدوج فهو يمثل اخفاء اموال متحصلة من الفساد، كما يمثل جريمة تهرب ضريبي .⁽³¹⁾





المطلب الثاني: دور الضريبة في تعزيز منظومة مكافحة الفساد

إذا كان مسلماً بأن للضريبة هدفاً مالياً بحتاً ضمن إطار المنظور التقليدي للضريبة ، فضلاً عن توسع نطاق اهدافها الى غايات سياسية واقتصادية واجتماعية ، فان بعض الدول اتخذت من الضريبة وسيلة لمكافحة الفساد المالي والاداري أزاء الصعوبات العملية التي تواجه وسائل مكافحة الفساد في جانبها العقابي الناشئة في الغالب نتيجة الطبيعة الخفية لارتكاب جرائم الفساد من جهة، وتعذر توفير الادلة الكافية للإدانة من جهة أخرى³²، ويمكن بيان هذا الامر في تقسيم هذا المطلب على فرعين نعالج في الفرع الاول آليات مكافحة الفساد، وندرس في الثاني دور الضريبة في مكافحة الفساد.

الفرع الأول: آليات مكافحة الفساد

تتمثل أنظمة مكافحة الفساد ذات الطابع الجزائي في جانبين، هما تجريم السلوكيات الفاسدة، واسترداد أموال الفساد.

أولاً: جريمة الفساد:

عرف قانون هيئة النزاهة رقم (30) لسنة 2011 المعدل بالقانون رقم (30) لسنة 2019 قضية الفساد بأنها: "هي دعوى جزائية يجري التحقيق فيها بشأن جريمة من الجرائم (سرقة أموال الدولة، الرشوة، الاختلاس، الكسب غير المشروع، تجاوز الموظفين حدود وظائفهم، وفق المواد (328 و 329 و 330 و 331 و 334 و 335 و 336 و 338 و 340 و 341) من قانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969 المعدل)⁽³³⁾. لذا فإن جريمة الفساد هي واحدة من الجرائم المذكورة في النص السالف، علماً بأن القانون قد وسع نطاق الجريمة المذكورة لتشمل جميع جرائم الفساد وخيانة الأمانة التي تصدر عن المنظمات غير الحكومية الممنوحة صفة النفع العام والاتحادات والنقابات والجمعيات المهنية التي تسهم الدولة في اموالها او التي منحت اموالها صفة اموال عامة او التي منح منسوبها صفة المكلفين بخدمة عامة، وكذلك جرائم الرشوة في القطاع الخاص الوطني والاجنبي في الاعمال المتعلقة بالقطاع العام وجرائم رشوة الموظف الاجنبي.⁽³⁴⁾





ثانياً: الاموال غير المشروعة:

1. معنى الاموال غير المشروعة: عرف قانون هيئة النزاهة المذكور آنفاً الكسب غير المشروع بأنه: "كل زيادة تزيد على (20%) سنوياً في اموال المكلف او اموال زوجه أو اولاده لا تتناسب مع مواردهم الاعتيادية ولم يثبت المكلف سبباً مشروعاً لهذه الزيادة ، ويعد كسباً غير مشروع الاموال التي يثبت حصول الشخص الطبيعي عليها بالاشتراك مع المكلف بقرار قضائي بات"⁽³⁵⁾. والزم القانون كل من يشغل احدى الوظائف او المناصب المنصوص عليها في المادة (16/أولاً) اصالة او وكالة تقديم اقرار عن ذمته المالية. كما منح القانون هيئة النزاهة مكنة تكليف اي موظف او مكلف بخدمة عامة ترى ضرورة الكشف عن ذمته المالية بناءً على اخبار مقترن بأدلة معتبرة بحدوث كسب غير مشروع في أمواله او اموال زوجه او اموال اولاده لا ينسجم مع مواردهم الاعتيادية ، كما لها تكليف من يشتبه في حصوله على اموال بالاشتراك مع المكلف المنصوص عليها في البند (سابعاً) من المادة (1) من القانون المذكور.⁽³⁶⁾

2. اجراءات التحري عن الاموال غير المشروعة: بغية الكشف عن الاموال غير المشروعة اشار قانون هيئة النزاهة النافذ الى المكلف الذي عرفه انه: " هو الملزم قانوناً بتقديم تقرير الكشف عن الذمة المالية من المذكورين في المادة (16/أولاً) من هذا القانون"⁽³⁷⁾، بأن يلتزم المكلف بتقديم الاستمارة في مواعيد معينة وهي خلال (90) يوماً من تاريخ توليه الوظيفة أو المنصب وتاريخ انتهاء علاقته بهما، وخلال شهر كانون الثاني من كل سنة⁽³⁸⁾، كما يلتزم المكلف بالإجابة عن ملاحظات الهيئة خلال (60) ستين يوماً من تاريخ إشعاره بها⁽³⁹⁾، ولا يحول عدم تقديم المكلف الاستمارة دون قيام الهيئة بالتحري عن الذمة المالية له ولزوجه وأولاده وكل من ترى الهيئة ضرورة الكشف عن ذممهم المالية من المشار إليهم في البند (سابعاً) من المادة (1) من القانون المذكور⁽⁴⁰⁾، وتتولى الهيئة فحص الاستمارة وتدقيق البيانات المذكورة فيها⁽⁴¹⁾، وللهيئة الاستعانة بأية جهة مختصة رسمية للحصول على بيانات وإيضاحات ووثائق بما فيها تلك التي تعد سرية أو صور عن تلك الوثائق⁽⁴²⁾، إذا وقفت الهيئة على زيادة كبيرة في أموال المكلف أو أموال زوجه أو أموال أولاده لا تتناسب مع مواردهم الاعتيادية فعليها استدعاء المكلف لإعلامه بذلك وإيضاح الزيادة التي وقفت عليها⁽⁴³⁾، وترفع الهيئة أمر من يثبت وجود زيادة كبيرة في أمواله أو أموال زوجه أو أموال أولاده لا تتناسب مع





مواردهم الاعتيادية إلى قاضي التحقيق الذي يقيم المكلف ضمن اختصاصه المكاني ، لينظر في تكلفه بإثبات مصادر مشروعة لهذه الزيادة خلال مدة (90) يوماً⁽⁴⁴⁾، ويتولى ديوان الرقابة المالية الاتحادي فحص وتدقيق استثمارات كشف الذمة المالية لرئيس ونائب رئيس هيئة النزاهة والعاملين فيها⁽⁴⁵⁾، ويحظر إفشاء أي معلومات ووثائق وإجراءات فحص ترد على الاستثمار لغير الجهات المخولة قانوناً .⁽⁴⁶⁾

هذا ولقد قرر القانون المذكور بأن: "للهيئة استخدام وسائل التقدم العلمي وأجهزة وآلات التحري والتحقيق وجمع الأدلة واستدعاء المعنيين للتحقيق معهم بشكل مباشر بعد صدور قرار من القاضي المختص وعلى رئيسها توفير مستلزمات ومتطلبات استخدامها في ميدان الكشف عن جرائم الفساد أو منعها أو ملاحقة مرتكبيه".⁽⁴⁷⁾

3. تجريم الأخلال بواجبات تقديم كشف الذمة المالية: بغية الزام المشرع للمكلفين بالكشف عن اموال الفساد التي يستدل عليها من كشف الذمة المالية فقد أشار قانون هيئة النزاهة الى جانبين هما:-

1. تجريم الامتناع عن تقديم كشف الذمة المالية: فقد اشار الى أن : "دون الإخلال بأي عقوبة اشد منصوص عليها في أي قانون آخر يعاقب المخالفون لأحكام هذا القانون وفق الآتي: أولاً : يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة من امتنع عن تقديم الاستثمار دون عذر مشروع".⁽⁴⁸⁾

2. تجريم الحصول على الاموال غير المشروعة أو اخفائها أو تقديم معلومات غير صحيحة أو متعارضة: فقد نص القانون المذكور على أن : "يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن (7) سبع سنوات وبغرامة تعادل قيمة الكسب غير المشروع كل مكلف من المذكورين في المادة (16/ أولاً) من هذا القانون عجز عن إثبات السبب المشروع للزيادة الكبيرة في أمواله أو أموال زوجه أو أموال أولاده"⁽⁴⁹⁾، كما اشار الى أن : "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن (3) ثلاث سنوات وبغرامة تعادل قيمة الكسب غير المشروع كل شخص من غير المذكورين في البند (ثانياً) من هذه المادة ثبت للمحكمة عدم مشروعية الزيادة في أمواله"⁽⁵⁰⁾، كما جرم القانون اخفاء المعلومات فقرر: "يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن (1) سنة واحدة كل مكلف تعمد إخفاء معلومات مطلوبة في الاستثمار أو قدم معلومات كاذبة ثبت أن لها علاقة بتحقيق كسب غير مشروع"⁽⁵¹⁾، وكذلك تجريم افشاء مضمون المعلومات فقرر: "يعاقب





بالحبس مدة لا تقل عن (6) ستة أشهر ولا تزيد على (3) ثلاث سنوات كل من أفشى بحكم وظيفته معلومات تتعلق بالاستمارة⁽⁵²⁾، وأخيراً قرر: "يعاقب بالحبس كل من تخلف عن إزالة التعارض بين المصالح خلال المدة المذكورة في البند (ثانياً) من المادة (20) من هذا القانون ويستتبع الحكم بهذه العقوبة عزل الموظف عن الخدمة وإعفاء المكلف غير الموظف من منصبه"⁽⁵³⁾،

4. استعادة الاموال غير المشروعة: فقد قرر المشرع في قانون هيئة النزاهة المذكور على أن: "تحكم المحكمة برد قيمة الكسب غير المشروع ولا يطلق سراح المحكومين وفق البندين (ثانياً) و (ثالثاً) من هذه المادة ألا بعد سداد مبلغ الغرامة ورد قيمة الكسب غير المشروع ولا يحول انقضاء الدعوى الجزائية بالوفاة دون تنفيذ الحكم برد قيمة الكسب غير المشروع".⁽⁵⁴⁾

الفرع الثاني: مدى فاعلية السياسة الضريبية في مكافحة الفساد

لعل تساؤل يثار عن مدى فاعلية السياسة الضريبية وصلاحياتها في اتخاذها وسيلة لمكافحة الفساد سواء في الحد من السلوكيات الفاسدة أو استعادة الاموال المتأتية عن الفساد، وهو ما يمكن بيانه على النحو الآتي:-
أولاً: دور الضريبة في الحد من الفساد:

1. الجانب التشريعي للتشريع الضريبي: يتمثل بما يتوجب أن تكون عليه التشريعات الضريبية من الوضوح والبساطة لإضفاء اليقين لدى المخاطبين بالقاعدة القانونية الضريبية بغية فهمها والتمكن من تنفيذ الالتزامات المقررة فيها بدقة ووضوح وعدم الخضوع للابتزاز والاستغلال من الغير وتحقيق ارباح ومكاسب مالية غير مشروعة على حساب الافراد والمال العام، كما ان عدالة النظام الضريبي وواقعيته من حيث تحديد المكلفين واسعار الضريبة والسماحات المقررة والاعفاءات الممنوحة وبساطة اجراءات تقدير دين الضريبة وتحصيله بإجراءات مسيرة غير معقدة يسهمان بشكل كبير في الحد من التهرب من الضريبة وكذلك مكافحة الفساد.⁽⁵⁵⁾

2. الجانب التنفيذي للتشريع الضريبي: تتمثل بفاعلية النظام المطبق من الادارات المالية المختصة بان تعتمد ضوابط ومعايير مهنية في التعامل مع المكلفين بالضريبة من خلال كادر بشري مؤهل ومدرب قادر على التعامل مع المكلفين وبث روح الثقة





والطمأنينة في أنفسهم بعدالة وموضوعية وحيادية ، وكذلك فأن فاعلية النظام الضريبي وتكامل المعلومات تسهم في الحد من التهرب الضريبي أو ارتكاب جريمة الفساد.

3. الجانب الفني والعملي للتشريع الضريبي: بأن تكون الأحكام القانونية المنظمة لإجراءات تقدير وفرض الضريبة وتحصيلها، تتسم بالعدالة والواقعية والمساواة في تطبيقها.

ثانياً: دور الضريبة في استعادة اموال الفساد:

يتجلى دور الضريبة في استعادة أموال الفساد في جانبين هما:-

1. خضوع الدخل الناتج عن الفساد للضريبة: تشير اغلب التشريعات الضريبية الى المصادر الخاضعة للضريبة والتي تكون محلاً لها ووعاء لفرض الضريبة، ولعل من غير المفيد- في هذا المقام - الحديث عن الضرائب المفروضة على راس المال أو دخل العقار حيث يخضع الاول لقانون ضريبة العرصات رقم (26) لسنة 1962 المعدل وهي تفرض على ملكية العرصات غير المستغلة بالبناء، ويخضع الثاني لقانون ضريبة العقار رقم (162) لسنة 1959 المعدل حيث يكون الايراد المتحقق من استغلال العقار المبني ، وأياً كان شكل هذا الاستغلال والانتفاع خاضعاً للضريبة، فان الاشكال ينحصر في الضريبة المفروضة على الدخل بموجب المادة (4) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل التي عدت مصادر الدخل الخاضع للضريبة.

ولكن السؤال الذي يثار هنا هل بالإمكان اخضاع الاموال المتحصلة من الفساد للضريبة على الدخل؟.

للإجابة على هذا السؤال يمكن القول ان الاصل في الاموال الناتجة عن الفساد انها تعد محلاً لجريمة ارتكبت بالفعل كأن تكون اختلاس او رشوة او استيلاء على المال العام او التربح منه او اي فعل جرمي اخر، لذا تخضع لأحكام المصادرة بعدها عقوبة تبعية تفرضها المحكمة تبعاً للحكم الجزائي، الا انه في الغالب تعجز التحقيقات القضائية عن اثبات كون المال محل الجريمة الذي حصل عليه الموظف او المكلف بخدمة عامة محل لجريمة فساد، وهذا يؤدي بالنتيجة الى افلات الجاني من العقاب. ولتلافي هذه النتيجة الخطيرة، يمكن اعمال وسائل الضريبة بإخضاع هذه الاموال للضريبة ، انطلاقاً من نص الفقرة (6) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل المذكور آنفاً.





2. إعادة تقدير الضريبة عن الدخل الذي تم تنزيل تكلفة المال محل الفساد عنه وفرضها مجدداً: سلف القول، بأن الاموال المتحصلة من الفساد التي يحصل عليها الموظف أو المكلف بخدمة عامة بشكل غير مشروع من اصحاب المصلحة من الشركات أو المكاتب التجارية أو الافراد أو غيرهم، وهذه الاموال غير المشروعة يفترض اخضاعها للضريبة بعد الكشف عنها بوسائل عديدة لعل اهمها:-

1. الحكم على الموظف أو المكلف بخدمة عامة عن جريمة الفساد: بمقتضى هذه الفرضية يتم التحقيق مع الموظف أو المكلف بخدمة عامة فيثبت بحقه ارتكابه جريمة اخذ الرشوة أو الاختلاس أو غيرها من جرائم الفساد، فيتم الحكم عليه ويكتسب الحكم الدرجة القطعية ، فيتم الحكم بإخضاع المبلغ الذي يحصل عليه للضريبة .⁽⁵⁶⁾

2. الحكم على الشركة أو المكتب التجاري أو الفرد بالتهرب الضريبي لسداده مبالغ نقدية عن جريمة فساد: بموجبه تتولى السلطة المالية المختصة التحري عن اموال المكلف الخاضع لضريبة الدخل فيثبت ارتكابه جريمة تهرب من الضريبة كان قد سدد مبالغها او جزءاً منها للموظف او المكلف بخدمة عامة لارتكاب جريمة الفساد، عندها يمكن اعلام السلطة المالية والضريبة بالمبالغ المتحصلة واخضاعها للضريبة.





المبحث الثاني: آليات أعمال الوسائل الضريبية في مكافحة الفساد

إن الدور الذي تضطلع به الضريبة في مكافحة الفساد يتضمن عنواناً عاماً على النحو السالف بيانه ، يتضمن بين دفتيه جانبين أولهما مكافحة جريمة الفساد والحد منها، وثانيهما استعادة الاموال المتحصلة من الفساد، وهو ما يمكن بيانه من خلال تقسيم هذا المبحث على مطلبين نعالج في المطلب الأول دور الضريبة في مكافحة الفساد وندرس في الثاني دور الضريبة في استعادة الاموال المتحصلة من الفساد.

المطلب الأول: دور الضريبة في الكشف عن الفساد

من نافلة القول ان الضريبة تسهم في الحد من جريمة الفساد من خلال الكشف عنها ، وكذلك الحد من السلوكيات الفاسدة، وهو ما يمكن بيانه من خلال تقسيم هذا المطلب على فرعين نعالج في الفرع الأول دور المعلومات المتحصلة من الادارة الضريبية، وندرس في الثاني مدى صلاحية الاموال غير المشروعة للخضوع للضريبة.

الفرع الأول: أهمية المعلومات المتحصلة من الإدارة الضريبية

تلعب الضريبة دوراً مهماً في الكشف عن جرائم الفساد من جوانب عديدة لعل أهمها:
أولاً: دور المعلومات المتحصلة من الإدارة الضريبية:

تعتمد الإدارات الضريبية المختصة بممارسة مهامها وواجباتها في تقدير وفرض الضريبة وجبايتها بما تتمتع به من صلاحيات قانونية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة سواء أكان تقديراً ادارياً أو ذاتياً أو جزافياً على وفق احكام القانون، ولعل ذلك سلطة قانونية للإدارة الضريبية مقرر لها بموجب تشريع الضرائب المباشرة في العراق.

ثانياً: العلاقة القانونية بين قاعدة بيانات الضريبة ومكافحة الفساد:

ثمة علاقة عكسية بين المعلومات التي تتوافر لدى الادارة الضريبية المختصة ومكافحة الفساد. اذ كلما كانت الادارة الضريبية لديها قاعدة بيانات عن المكلفين بالضريبة محدثة ودقيقة وغنية بالمعلومات ، كلما قلت فرص ارتكاب الموظف او المكلف بخدمة عامة للفساد ، اذ سيتم الكشف بسهولة عن مصدر تضخم امواله المنقولة وغير المنقولة. والعكس صحيح كلما ضعف النظام الضريبي في معلوماته وبياناته وقل مستوى التنسيق بين الادارات الضريبية والجهات الساندة لها كلما زادت فرص ارتكاب جريمة الفساد من الموظف العام او المكلف بخدمة عامة، لسهولة تغطية الاموال الناتجة عنه .⁽⁵⁷⁾





الفرع الثاني: أهمية المعلومات المتحصلة من الجهات الساندة للإدارة الضريبية

تحضى المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها من جهة مساندة للإدارة الضريبية بأهمية كبيرة في إطار البحث عن دور الضريبة في مكافحة الفساد من خلال الجوانب الآتية:

أولاً : مصادر المعلومات للإدارة الضريبية:

إن سلطة التحري عن الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة بما يتوافر لديها من معلومات أو التنسيق مع الجهات الساندة لها في أداء مهامها من ذلك دوائر التسجيل العقاري ودوائر المرور العامة ومسجل الشركات والمصارف المختلفة والأسواق المالية وغرف التجارة وغيرها من الجهات الحكومية الرسمية، بل وقد يتسع نطاق التنسيق مع الجهات الدولية (الرسمية والخاصة) لمساندتها في التحري عن مصادر الدخل الخاضع للضريبة العائدة للمكلف بغية الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة بالاستعانة بوزارة الخارجية من خلال سفاراتها في الخارج⁽⁵⁸⁾، وعلى ذلك يمكن للإدارة الضريبية المختصة التنسيق مع الجهات الرسمية الوطنية والدولية بغية الوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف الخاضع للضريبة لضمان تقدير دين الضريبة تقديرًا حقيقياً ودقيقاً وتحصيله تحصيلًا كاملاً.⁽⁵⁹⁾

ثانياً : القيمة القانونية للمعلومات المقدمة من الجهات الساندة للإدارة الضريبية:

الاصل بان المعلومات التي تحصل عليها الادارة الضريبية سواء الهيئة العامة للضرائب او فروعها المنتشرة في عموم البلاد ممثلة بالوثائق والبيانات والتقارير والمحاضر والاشعارات والاذنات تعد محررات رسمية تعد حجة على كافة الا ان يتم الطعن بها في التزوير على وفق الاجراءات المقررة قانوناً. وذات الامر يمكن ان يقال فيما يخص الوثائق والمستندات الصادرة عن الجهات الحكومية الرسمية ، حيث تعد وثائقها وكتبها الرسمية محررات معتمدة يمكن الركون اليها لإصدار قرارات تقدير وفرض الضريبة على المصادر المالية العائدة للمكلف وتصنيفها وتطبيق الاسعار الضريبية بشأنها⁽⁶⁰⁾. وعلى ذلك فأن فكرة بناء بنك للمعلومات الضريبية تسهم الى حد كبير في الحد من جريمة الفساد، كما تسهم في الوقت ذاته في الحد من جريمة التهرب الضريبي ، مما يعزز منظومة مكافحة الفساد بالتوازي مع فاعلية نظام مكافحة التهرب الضريبي.



المطلب الثاني: دور الضريبة في استعادة الأموال المتحصلة عن الفساد

كما أن للضريبة دور مهم وفاعل في مكافحة الفساد بالحد من جريمة الفساد والحد من السلوكيات الفاسدة فأنها تسهم في استعادة الأموال المتحصلة عن الفساد من خلال اخضاع الاموال المتحصلة عنها للضريبة على وفق تنظيم قانوني معين ونسب ضريبة خاصة لضمان نجاعة النظام الضريبي وفاعليته .⁽⁶¹⁾

وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا المطلب على فرعين نعالج في الفرع الاول الاموال المتحصلة عن الفساد باعتبارها الوعاء الخاضع للضريبة، وندرس في الثاني نسب الضريبة المقررة على الأموال المتحصلة من الفساد.

الفرع الأول: الأموال المتحصلة عن الفساد باعتبارها الوعاء الخاضع للضريبة

ان اخضاع الاموال المتحصلة من الفساد يتطلب التعرض لمسائل مهمة ، وكما يأتي:
أولاً: الوعاء الخاضع للضريبة في جريمة الفساد:

1. مدى خضوع الاموال المتحصلة عن الفساد للضريبة: الاصل بأن وعاء الضريبة محدد بموجب نصوص قانونية واضحة وصريحة ، تشمل مصادر الدخل المشروعة التي يحصل عليها المكلف من مصادر الدخل المختلفة، بيد ان العديد من الدول اتجهت الى اخضاع الاموال المتأتية من مصادر الدخل غير المشروعة ومنها الاموال المتحصلة من الفساد- للضريبة باعتبارها مصدراً من مصادر الدخل الخاضع للضريبة التي يجب ان تستحصل عنه الضريبة.

لقد طورت كثير من الدول مجموعة من الأنواع المختلفة لمننديات التنسيق للجمع بين السلطات الضريبية وسلطات مكافحة الفساد وغيرها ، في فترات منتظمة للتحليل المنظم أو المناقشات حول القضايا التي تثير اهتمام الطرفين. ومن هذه الدول (67) فيها تعاون جيد هي: أنغولا ، الأرجنتين ، أستراليا ، النمسا ، أذربيجان ، بنغلاديش ، بلجيكا ، بوتان ، البرازيل ، بوركينا فاسو ، كندا ، تشيلي ، كولومبيا ، كوستاريكا ، جمهورية التشيك ، الدنمارك ، إكوادور ، السلفادور ، إستونيا ، فنلندا ، فرنسا ، جورجيا ، ألمانيا ، غانا ، اليونان ، المجر ، أيسلندا ، الهند ، إندونيسيا ، إيرلندا، إيطاليا ، اليابان ، كينيا ، كوريا ، لاقتيا ، ليتوانيا ، لوكسمبورغ ، مدغشقر ، ماليزيا ، المكسيك ، مولدوفا ، ميانمار ، هولندا ، نيوزيلندا ، نيجيريا ، النرويج ، باراغواي ، بيرو ، البرتغال ، رواندا ، صربيا ، سنغافورة ، جمهورية سلوفاكيا ، سلوفينيا ، جنوب إفريقيا ، إسبانيا ، السويد ، سويسرا ، تونس ، تركيا ، أوغندا ، أوكرانيا ،





المملكة المتحدة ، الولايات المتحدة ،فيتنام وزامبيا. بالإضافة إلى ذلك ، قدمت أرمينيا والبوسنة والهرسك دراسات حالة.⁶²

2. مبررات خضوع الاموال المتحصلة عن الفساد للضريبة:تجد فكرة اخضاع الاموال غير المشروع المتأتية من الفساد للضريبة منطقة من فكرة مفادها بأنه: كما ان اصحاب الدخل المشروع يخضعون للضريبة العامة والضرائب الأخرى المتنوعة ، فمن باب اولى اخضاع اصحاب الاموال الفاسدة تحقيقاً للعدالة، وتطبيقاً لفكرة سيادة الدولة وسلطانها التي تجسدها فلسفة النظام الضريبي وركائزه .⁽⁶³⁾

ثانياً: السند القانوني لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة في جريمة الفساد:

1. مدى خضوع الأموال المتحصلة عن الفساد للضريبة العامة: الأصل أن النسب الضريبية التي تنص عليها قوانين الضريبة المختلفة تشمل الأوعية المالية التي تتحصل من مصادر الدخل المشروعة المختلفة.

2. مدى خضوع الاموال المتحصلة عن الفساد للضريبة الخاصة: اتجهت العديد من الانظمة المقارنة الى اقرار نوع معين من الضريبة تفرض على الاموال غير المشروعة -ومنها الاموال المتحصلة عن الفساد- حيث ان الاموال المتحصلة عن الفساد لا تعد مصدراً من مصادر الدخل الخاضع للضريبة كون محله جريمة جزائية مخالفة للقانون لا تصلح لان ترتب اثرأ قانونياً عليها، ولا تصلح ان تكون اساسا لالتزام المكلف بسداد دين الضريبة بشأنه ، لذا اصبح لازماً ايجاد تنظيم قانوني لنوع معين من الضرائب التي تفرض على الاموال غير المشروعة، تمثلت في اغلب التطبيقات المقارنة بفرض نوع معين من الضريبة على الاموال غير المشروعة وفي نسب معينة تحقيقاً لغايات الضبط العام.





الفرع الثاني: اسعار الضريبة المقررة على الأموال المتحصلة عن الفساد

ان معرفة اسعار الضريبة اللازم فرضها على الاموال المتحصلة من الفساد تتطلب

التعرض للمسائل الآتية:

أولاً: خضوع الأموال المتحصلة عن الفساد للتقدير الإضافي وذات النسب المقررة ضريبياً:

1. الوعاء العام للضريبة المفروضة على الاموال المتحصلة عن الفساد: الاصل أن الضريبة تفرض على الدخل الاجمالي الذي يحصل عليه المكلف من مصادر الدخل المختلفة بعد تنزيل مصاريف الدخل ونفقاته والسماحات والتتزيلات وصولاً الى الدخل الصافي الذي تطبق بشأنه اسعار الضريبة ؛ بغية تحديد دين الضريبة وتحصيله لصالح الخزانة العامة للدولة. بيد ان ذلك الامر وان كان يصدق فيما يخص الضريبة على الاموال المشروعة ، فقد لا يكون الحديث عنه مألوفاً فيما يخص الضريبة المفروضة على الاموال غير المشروعة، التي تفرض على جميع الاموال غير ثابتة المصدر والمشروعية ، ولا يصح تنزيل النفقات والمصاريف التي تكبدها الموظف او المكلف بخدمة عامة في الحصول عليها كونها محلاً لجريمة يعاقب عليها القانون بعقوبة جنائية، كما لا يصح خصم التتزيلات والسماحات المعمول بها بشأن الدخول المشروعة التي يحصل عليها الموظف أو المكلف بخدمة عامة .⁽⁶⁴⁾
2. الوعاء الخاص للضريبة المفروضة على الاموال المتحصلة عن الفساد: لعل المنطلقات السالفة أملت الى ضرورة عد الاموال غير المشروعة وعاءً مالياً للدخل قائماً بذاته تفرض عليه الضريبة المقررة، انطلاقاً من الغايات التي تسعى اليها فلسفة الضريبة المذكورة في تحقيق الردع العام والردع الخاص واستعادة اموال الدولة المنهوبة بالركون صوب السياسات المالية والضريبية لاسيما عندما تأفل الوسائل الجزائية والعقابية والوقائية في بلوغ هذه الغايات وادراك نتائجها.





ثانياً: خضوع الاموال المتحصلة عن الفساد لتقدير خاص على وفق نسب ضريبية خاصة:

1. سعر الضريبة المفروض على الأموال المتحصلة عن الفساد: الأصل ان اسعار الضريبة التي تنص عليها تشريعات الضرائب تعد عامة وموحدة ، اي ان تطبيق على كافة الدخول الصافية التي يحصل عليها المكلف من مصادر الدخل المختلفة سواء كان محلها مالا مشروعاً او اموال غير مشروعة. بيد ان ذلك أمر محل نظر، حيث ان الدخل الصافي للمكلف يجب ان يتم الوصول اليه بعد تنزيل المصاريف التي ادت الى خلقه، وهو امر لا يمكن تصوره في الاموال المتحصلة عن الفساد، كما لا يصح المساواة في اسعار الضريبة بين الاموال المشروعة التي يحصل عليها المكلف من مصادر الدخل الطبيعية والمشروعة عن تلك التي يحصل عليها من مصادر الدخل غير المشروعة.

1. أسعار الضريبة الخاصة المفروضة على الأموال المتحصلة عن الفساد: يمكن للإدارة الضريبية المختصة اخضاع الاموال المتحصلة من الفساد الى ذات النسب المقررة في القانون التي تطبق بشأن بقية مصادر الدخل المشروعة. بيد ان عديد من الدول اقرت اسعاراً خاصة للضريبة تطبق بشأن الاموال المتحصلة عن الفساد، في حين اتجه البعض الاخر منها الى اقرار معالجة ضريبية خاصة تتمثل بخضوع المصادر المشروعة للمكلف للضريبة الاساسية، اما الاموال غير المشروعة فتخضع لضريبة اضافية ، لها محلها واسعارها الضريبية ، تتوخى استعادة الاموال التي تحصل عليها المكلف من مصادر غير مشروعة واستطاع ببراعته في التملص من احكام القانون الجزائي لتأتي هذه الضريبة متداركة للنقص المذكور باستعادة هذه الاموال العامة وتحقيق الردع العام والخاص.

و نحن نميل الى فرض اسعار الضريبة على الدخل غير المشروع في العراق بنسب مختلفة عن تلك التي يقررها قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل ؛ للمبررات المذكورة اعلاه ، اذ تعد اسعار الضريبة على الدخل في العراق متدنية وهي بنسبة (15%) كحد اعلى من دخل الفرد او الشركة⁶⁵. وهذه النسب لا تحقق الغرض من فرض الضريبة كوسيلة لمكافحة الفساد او استرداد الاموال. ونرى ان يكون سعر الضريبة على



الحالات المذكورة بين (60 - 70 %) من الدخل غير المشروع ، وهو ما يتناسب مع التجارب الدولية في هذا المجال.

الخاتمة:

في ختام هذا البحث يُمكن أن نقدم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وعلى النحو الآتي:-

أولاً: الاستنتاجات:

1- تبين لنا أهمية دور الضريبة في مكافحة الفساد بعد التعرض الى معناها واهدافها اذ لم يقتصر هدف الضريبة على الاهداف المالية التقليدية، بأن تسعى الى تغطية الموارد المالية للدولة وتمويل موازنتها العامة ، بل تطورت وظيفة الضريبة بتطور وظائف الدولة وتعدد نطاق اعمالها ومسؤولياتها العامة، فأخذت طابعاً سياسياً واقتصادياً واجتماعياً، فضلاً عن كونها أداة لإدارة التخطيط والتنظيم الاقتصادي والاجتماعي في الدول الحديثة بحسبانها من أهم وسائل السياسة المالية والاقتصادية للدولة.

2- اتضح من خلال البحث وجود علاقة تبادلية بين الضريبة وجريمة الفساد، من خلال عد الضريبة اداة للضبط الاداري بصفة عامة ولمكافحة الفساد بصفة خاصة، وذلك بتوجيه السلوكيات العامة للموظفين والمكلفين بخدمة عامة في الالتزام بأحكام القانون وعدم الاعتداء على المال العام والمصلحة العامة، وإن الاموال التي تحصل من الفساد يمكن تتبعها ومعرفة مصادرها من خلال قاعدة البيانات الضريبية وتكليف الموظفين بتقديم ما يثبت مشروعيتها ، وبخلافه يتم اخضاعها للمصادرة- طبقاً للقواعد العامة في القانون الجنائي - في حالة ثبوت عدم مشروعيتها من خلال حكم جزائي بات ، وفي حال عدم كفاية الادلة للإدانة يمكن كذلك اللجوء الى الضريبة لاسترداد الاموال المتحصلة من افعال الفساد .

3- وارتباطاً بالنقطة السابقة أثبتت الدراسة انه يمكن اعمال جانبين اولهما تتبع مصادر دخل الموظف او المكلف بخدمة عامة للتمييز بين المدخلات المشروعة التي يحصل عليها عن تلك غير المشروعة، وثانيهما تتبع مصاريف الشركات والمكاتب التجارية التي تتولى تقديم الاموال والرشاوى للموظف او المكلف بخدمة عامة وتمحيص هذه





المصاريف فيما اذا كانت مصاريف حقيقية تنسجم مع القانون وتتوافق معه عن تلك التي تدفع لتمييز العمليات الفاسدة.

4- كشفت الدراسة عن دور الضريبة في تعزيز منظومة مكافحة الفساد سواء في شقها التجريمي أو شقها المتعلق باستعادة الاموال غير المشروعة، وقد تبين لنا إمكانية اخضاع الاموال التي اثبت المكلف بانها مشروعة للضريبة ضمن وعاء معين واسعار ضريبية معينة.

5- بينت الدراسة أن اسعار الضريبة على الدخل في العراق متدنية وهي بنسبة (15%) كحد اعلى من دخل الفرد او الشركة. وقد اثبت الواقع العملي ان هذه النسب لا تحقق الغرض من فرض الضريبة كوسيلة لمكافحة الفساد او استرداد الاموال.

6- كشفت الدراسة بأن من الممكن التغلب على العديد من المشاكل الناشئة عن سرقة ونهب الاموال العامة من خلال اليات ووسائل مبتكرة فرضتها الحاجة لمواجهة تلك المشاكل، فقد وجدنا أن كثير من الدول أوجدت مجموعة من الأنواع المختلفة لمنتديات التنسيق للجمع بين السلطات الضريبية وسلطات مكافحة الفساد وغيرها.

ثانياً: المقترحات:

في ضوء ما تقدم من استنتاجات يُمكن أن نوصي بعدد من المقترحات، وعلى النحو الآتي:

1. تشريع قانون جديد او تعديل قانون ضريبه الدخل النافذ رقم (113) لسنة 1982 المعدل) يتضمن فرض ضريبة على الاموال غير المشروعة او التي لا تتناسب مع دخل الموظف او المكلف بخدمه عامة بنسبة (60 - 70 %) من اجمالي مصادر الدخل المذكورة.

2. استحداث قسم في الهيئة العامة للضرائب يسمى (قسم التحقيقات الضريبية) يرأسه موظف من ذوي الخبرة و الكفاءة و النزاهة يضم مجموعة من الشعب المختصة بالتحري والتدقيق والتحقيق في قضايا التحري عن الاموال غير المشروعة سواء اكانت متحصلة من جرائم الفساد او جرائم التهرب الضريبي. و يعمل في القسم المذكور مجموعة من المحققين من ذوي الخبرة والكفاءة والتخصص في الشؤون المالية والضريبية اضافة الى خبراء ماليين ومصرفيين. فضلا عن امكانية الاستعانة





بالخبرات الدولية في هذا المجال لا سيما التجارب الدولية الناجحة في قضايا مشابهة للقضية التي يجري التحري او التحقيق بشأنها.

3. التنسيق الفعال بين القسم المذكور اعلاه ومحاكم التحقيق المختصة بنظر قضايا الفساد لاسيما جريمة غسيل الاموال وجريمة الكسب غير المشروع استنادا لأحكام قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (30) لسنة 2011 المعدل ، فمخرجات كل جهة يمكن ان تكون مدخلات للجهة الاخرى، ولا يوجد تداخلاً وتقاطعاً بينهما.

4. منح ارباح او حوافز مالية بنسب معينة من الاموال التي يتم استحصالها فعلا وفقا للقانون لجميع العاملين في القسم المذكور والجهات الساندة ؛ لتشجيعهم على العمل بجد واخلاص من جهة، وفرض رقابة دقيقة على اعمالهم بهذا الاتجاه من جهة اخرى.

5. ايقاف جميع المعاملات للموظفين والمكلفين بخدمة عامة الذين تتولد مبررات مقنعة لدى الهيئة العامة للضرائب بامتلاكهم دخول غير مشروعة ،وامكانية منع سفرهم وفق القانون ، على ان يحدد القانون مدة معقولة كأن تكون لمدة لا تتجاوز ثلاثة اشهر لحسم الموضوع.

6. انشاء بنك معلومات في الهيئة العامة للضرائب يتضمن قاعدة بيانات جميع الموظفين والمكلفين بخدمة عامة فضلا عن المكلفين بالضريبة ايا كان نوعها، مع ربط البيانات المتعلقة بالمكلفين بدوائر التسجيل العقاري والمصارف الحكومية والاهلية والهيئة العامة للجمارك وهيئة المنافذ الحدودية والبنك المركزي/ دائرة غسيل المعلومات، وهيئة النزاهة لتتبع اموال الموظف والمكلف بخدمة عامة واموال غيرهم ممن تتوافر مبررات على تعاونهم بطريقة ما مع ذلك الموظف او المكلف بخدمة عامة في التعدي على الاموال العامة او اخفائها او تهريبها او غسلها.

7. الاستفادة الفعالة من الامكانيات التي توفرها الاتفاقيات والمبادرات الدولية والاقليمية المعنية بمكافحة الفساد والجريمة المنظمة لاسيما اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2003 التي اصبح العراق طرفا فيها منذ عام 2008 بموجب القانون الذي اقره مجلس النواب رقم (35) لسنة 2007، فضلا عن مبادرة استرداد الاموال المنهوبة (ستار StAR) التي انشئت عام 2007 من خلال شراكة بين البنك الدولي ومكتب الامم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة.





8. وارتباطاً بالنقطة السابقة من المهم للعراق – بوصفة احد اكثر الدول تضرراً من الفساد والتهرب الضريبي – الاستفادة من المبادرات الدولية المعنية بموضوع مكافحة التهرب الضريبي لا سيما في اطار منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) والمنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية الذي تأسس عام 2009 من قبل مجموعة ال (20) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، بهدف تطوير المعايير الدولية لتبادل المعلومات ، بعد ان اصبحت ظاهرة التهرب الضريبي خطراً يهدد إيرادات كثير من دول العالم.

المصادر والمواشم

¹ من ذلك مثلاً حماية البيئة، بفرض نسبة معينه على بعض القطاعات الاقتصادية التي تحدث نشاطاً ملوثاً بغية تحفيز هذه القطاعات لتطوير نشاطها والحد من التلوث.

² *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption.*

دراسة منشورة على الرابط الاتي : <https://creativecommons.org/licenses/by-ncsa/3.0/igo-> تاريخ زيارة الموقع 2020/11/15.

³ ينظر:

Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs, Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East, November 2007. P3.

⁴ ينظر: هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، بغداد، مطبعة سليمان الاعظمي، 1961، ص80.

⁵ ينظر: طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، بغداد المكتبة القانونية، 1991، ص245.

⁶ ينظر: خليل عواد ابو حشيش، حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص3.

⁷ ينظر: د. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية العامة في العراق، ج1، ط2، الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، 1977، ص159.

⁸ ينظر: د. السيد عبد المولى، المالية العامة، القاهرة، دار الفكر العربي، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، 1977، ص219.

⁹ ينظر:

Enrique q. Mendoza, Assaf Razin, Linda L. Tesar, effective tax rates in macroeconomic, cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption, NBER work paper series, national BUREAU of economic research, 1994, p2-3.

¹⁰ من ذلك الإعفاءات التي يضمنها قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل للمعدات الإنتاجية والإنشائية، وكذلك الإعفاءات الضريبية المقررة في قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2006 المعدل للمستثمرين.

¹¹ انظر: د. شريف رمسيس تكلأ، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، القاهرة، دار الفكر العربي، 1978-1979، ص129-130.

¹² أشار إلى الرسوم الجمركية التي تفرض على البضائع والسلع التي تدخل إلى أرض الوطن وتضمن جدولاً للتعريفات الجمركية محدداً مسميات البضائع ومعدلات الرسوم الجمركية الخاضعة لها، كما جاء





قانون التعرفة الجمركية رقم 22 لسنة 2010 المعدل متضمناً أسعاراً للرسوم الجمركية عن السلع والبضائع التي تدخل العراق.

¹³ تُعد ضريبة التركات من الضرائب القديمة في التشريع العراقي، إذ فرضت ضريبة لأول مرة في العراق بموجب قانون ضريبة التركات والمواريث رقم 157 لسنة 1959 بما ينسجم مع الفلسفة الاقتصادية التي تنتهجها الدولة ذات تأثير جوهري في سياستها الضريبية والمالية، وقد تأرجح وجودها في النظام القانوني العراقي بحسب سياسة الدولة ورعايتها للمصالح المحمية، حتى ألغيت بالقانون رقم 22 لسنة 1994، ومن ثم لم تُعد ضريبة التركات قائمة في العراق منذ عام 1994.

¹⁴ يُنظر: نص م/2 من قانون المذكور.

¹⁵ يُنظر: نصوص المواد 3-4 من ذات القانون.

¹⁶ يُنظر: نص م/1 من قانون المذكور.

¹⁷ يتجلى الأثر الضيبي للضريبة من خلال بعض التشريعات الضريبية التي تقرر ضرائب بنسب معينة على التلوث البيئي وهو أمر متبع في العديد من التشريعات المقارنة من ذلك سعت دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE إلى فرض ضريبة على التلوث البيئي لتحديد على أساس كلفة الضرر الحدي الذي يسببه الملوث مع التكاليف الجدية لمكافحة التلوث بمعنى أن الضريبة تساوي تكلفة الضرر أو تكلفة إزالته، وقد لاقت هذه السياسة ترحاباً من لدن الفقه المقارن بحساباتها مبدأ اقتصادياً كون مبلغ الضريبة يتحدد في ضوء الضرر الحاصل وكلفة إزالته مما يكفل وضع سياسة مالية لمكافحة التلوث والحد من آثاره السلبية، كما أنه يعد من أفضل الحلول للتعويض المالي المتعلق بالأضرار البيئية دون أي مسؤولية أو تكاليف على الدولة لإزالة التلوث. د. محمد صالح الشيخ، الآثار الاقتصادية والمالية لتلوث البيئة ووسائل الحماية منها، ط1، بدون مكان نشر، دار الإشعاع القانوني، 2002، ص17.

¹⁸ فقد أشار القرار أنفاً إلى فرض ضريبة تُسمى ضريبة المبيعات بنسبة 10% على أقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والأولى على وفق م/1 منه، تكون إدارة المرافق السياحية صاحبة القرار مسؤولة عن جباية ضريبة المبيعات وتحويلها شهرياً إلى وزارة المالية خلال الأيام العشرة الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه على وفق م/2 منه.

¹⁹ نشرت في جريدة الوقائع العراقية العدد 4004 في 2005/9/22.

²⁰ نشرت هذه التعليمات في جريدة الوقائع العراقية العدد 4363 في 2015/5/4.

²¹ يُنظر: نص م/1 من القانون المذكور.

²² نشر في جريدة الوقائع العراقية العدد 2887 في 1982/6/7.

²³ وفي دراسة حديثة أشار مسؤولون في صندوق النقد الدولي، إن "الفساد في القطاع العام يمتص نحو 1.5 إلى 2 تريليون دولار سنوياً، بما يمثل 2 في المائة من الناتج الإجمالي العالمي، والذي يتمثل معظمه في صورة رشاًوى، فضلاً عن أنه يقلل من فرص النمو الاقتصادي في الدول التي تعاني من انكماش، ذلك في ظل فقد عائدات الضرائب واستمرار الفقر مما يعيق تحقيق زيادة في معدلات النمو". وتقدر منظمة الشفافية الدولية أنه في البلدان النامية وحدها، يتلقى المسؤولون الفاسدون رشاًوى كل عام تصل إلى 40 مليار دولار، ونحو 40 في المائة من رجال الأعمال يدفعون الرشاً عند التعامل مع مؤسسة عامة.

وبعض التقديرات تضع التكلفة الإجمالية للفساد أكثر من 5 في المائة من الناتج المحلي الإجمالي العالمي كل عام، وذلك الرقم يصل إلى 2.6 تريليون دولار، أو أكبر بنحو 19 مرة، نحو 138.8 مليار دولار تم إنفاقها على المساعدة الإنمائية الرسمية على الصعيد العالمي في عام 2013. ينظر: الرابط الاتي:

<https://arabi21.com/story/908812> تاريخ الزيارة 2020/11/15.

²⁴ ينظر: Abed, George T., and Gupta, Sanjeev, eds., 2002, Governance, Corruption, and Economic Performance Washington, DC: International Monetary Fund.

²⁵ يُنظر: د. موفق سمير المحاميد، الطبعة القانونية لقرارات تقدير الدخل، ط1، عمان، الدار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2001، ص13.





²⁶ ينظر:

OECD 2017, Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>, تاريخ الزيارة 2020/11/16

²⁷ ينظر:

Dos Santos, P.S., 1995, "Corruption in Tax Administration," presented at the Twenty-Ninth Annual Assembly of the Inter-American Center of Tax Administrators CIAT, Lima, Peru, March 29, 1995.

²⁸ ينظر:

OECD 2017, The Detection of Foreign Bribery, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/corruption/anti-bribery/The-Detection-of-Foreign-Bribery.pdf>

²⁹ منشور على شبكة الانترنت، تاريخ الزيارة 2020/11/10 على الرابط: www.mawazin.net

³⁰ ينظر: د. حسن احمد غلاب، الأصول العلمية للضرائب، القاهرة، مكتبة التجارة والتعاون، مطبعة المدني، 1977، ص 15-16.

³¹ ينظر: د. محمد وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، القاهرة، دار المعارف بمصر، 1966، ص 105-106، د. عبد العال الصكبان، مصدر سابق، ص 159.

³² ينظر: د. خالد خضير دحام، تجريم الكسب غير المشروع ومبدأ البراءة، مجلة رسالة الحقوق، السنة السابعة، العدد الاول، 2015، ص 159.

³³ ينظر: نص المادة 1/ثالثاً/أ من القانون المذكور.

³⁴ ينظر: نص المادة 1/ثالثاً/ب من القانون المذكور.

³⁵ ينظر: نص المادة 1/سابعاً من القانون المذكور.

³⁶ ينظر: نص المادة 16/ثانياً من القانون المذكور.

³⁷ ينظر: نص المادة 1/رابعاً من القانون المذكور.

³⁸ ينظر: نص المادة 17/أولاً من القانون المذكور.

³⁹ ينظر: نص المادة 17/ثانياً من القانون المذكور.

⁴⁰ ينظر: نص المادة 17/ثالثاً من القانون المذكور.

⁴¹ ينظر: نص المادة 17/رابعاً من القانون المذكور.

⁴² ينظر: نص المادة 17/خامساً من القانون المذكور.

⁴³ ينظر: نص المادة 17/سادساً من القانون المذكور.

⁴⁴ ينظر: نص المادة 17/سابعاً من القانون المذكور.

⁴⁵ ينظر: نص المادة 17/ثامناً من القانون المذكور.

⁴⁶ ينظر: نص المادة 17/تاسعاً من القانون المذكور.

⁴⁷ ينظر: نص المادة 12 من القانون المذكور.

⁴⁸ ينظر: نص المادة 19/أولاً من القانون المذكور.

⁴⁹ ينظر: نص المادة 19/ثانياً من القانون المذكور.

⁵⁰ ينظر: نص المادة 19/ثالثاً من القانون المذكور.

⁵¹ ينظر: نص المادة 19/خامساً من القانون المذكور.

⁵² ينظر: نص المادة 19/سادساً من القانون المذكور.

⁵³ ينظر: نص المادة 19/سابعاً من القانون المذكور.

⁵⁴ ينظر: نص المادة 19/أربعاً من القانون المذكور.

⁵⁵ ينظر: د. رشيد الدقر، النظرية العامة للضرائب، دمشق، مطبعة جامعة دمشق، بدون سنة، ص 36-37.



- ⁵⁶ ينظر: د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، ط2، الإسكندرية، دار المعارف بمصر، مطبعة معهد دون بوسكو، 1962، ص174-175 .
- ⁵⁷ ينظر: د. محمد طه بدوي ود. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، ط1، الإسكندرية، دار المعارف بمصر والدار الجامعية، 1959، ص16 و103 .
- ⁵⁸ ينظر: Gray, Cheryl, Joel Hellman, and Randi Ryterman, 2004, Anticorruption in Transition 2, Corruption in Enterprise-State Interactions in Europe and Central Asia 1999–2002 Washington, DC: World Bank .
- ⁵⁹ ينظر: د. رمسيس شريف تكللا، مصدر سابق، ص132 .
- ⁶⁰ ينظر: د. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بدون سنة، ص174-176 .
- د. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، ط1، القاهرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1973، ص103-105 .
- ⁶¹ ينظر: قدرى نيقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته، القاهرة، بدون دار نشر، 1960، ص98 وما بعدها .
- ⁶² *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in* مصدر سابق، ص20 .
- ⁶³ ينظر: زهراء قدرى منهي السهلاني، تحقق دين الضريبة على دخل العمل في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق جامعة النهرين، 2003، ص7-8 .
- ⁶⁴ ينظر: د. عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، القاهرة، مؤسسة الاهرام للطباعة، 1986، ص108-109 .
- ⁶⁵ المادة 13 من قانون ضريبه الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل .

