

**ذاتية العقوبات الضريبية والاستثناءات
الواردة عليها في ظل القوانين العراقية
النافذة والقوانين المقارنة**

**Self-imposed tax penalties and
exceptions to them under the Iraqi
laws in force and comparative laws**

م.د. نور عدنان داخل

Dr.noor adnan dakel

كلية القانون / جامعة الامام جعفر الصادق 

College of Law/ University of
Imam Jaafar Al-Sadiq (peace be upon him)

الكلمات المفتاحية:

ذاتية، العقوبات، الضريبية، المكلف، النائب

Keywords:

Resume, Penalties, tax, taxpayer, deput

الملخص

تهدف التشريعات الضريبية الى ضمان تحصيل الايرادات الضريبية وتوريدها الى الخزينة العامة للدولة باعتبارها من الايرادات البالغة الاهمية لمساهمتها الفعالة في تغطية النفقات المتزايدة للدولة في سبيل تحقيق اهدافها السياسية والاجتماعية والاقتصادية...الخ، من اجل ذلك تضمنت تلك التشريعات طائفة من الالتزامات تمثلت بالاوامر والنواهي التي يلتزم المكلفون بالضريبة بأدائها او تجنبها، ولا يتأتى ذلك الا من خلال قيام المشرع الضريبي بإحاطة التشريع الضريبي بجدار من الحماية ضد اي انتهاك لأحكامه، لذا فإن انتهاك المكلف لتلك الاوامر والنواهي يدخله في دائرة التجريم والعقاب، والتي تتمثل بالعقوبات الجنائية والادارية التي تفرض على المكلفين المخالفين والتي تشكل الضمانة الاساسية والجوهرية لضمان التزامهم بتسديد دين الضريبة بالسعر والمواعيد التي نص عليها القانون، فلا يتصور وجود التزام ضريبي من جانب المكلف او من ينوب عنه دون وجود عامل ردع يحفزهم للوفاء بالالتزامات المنوطة بهم فقد يمنح المكلف او من ينوب عنه الى التحايل والتنصل من تسديد الضريبة، وهنا تظهر اهمية العقوبات الضريبية التي تكون عنصر ايلام، وعقاب، وسلاحا رادعا يدفع المكلف والغير(النائب) للالتزام بالواجبات المنوطة بهم قانونا من اجل الحفاظ على المصلحة العامة للدولة المتمثلة بالخزينة العامة.

Abstract

Taxpayers are obligated to pay or avoid them, and this can only be achieved through the tax legislator's surrounding the tax legislation with a wall of protection against any violation of its provisions. Which constitutes the basic and essential guarantee to ensure the commitment to pay the tax debt at the price and dates stipulated by law. It is not imaginable that there is a tax obligation on the part of the taxpayer or his representative without a deterrent factor that motivates them to fulfill the obligations entrusted to them. The taxpayer and others (the deputy) to abide by the duties entrusted to them by law in order to preserve the public interest of the state represented by the public treasury.

المقدمة

ان المشرع الضريبي يلتزم بأن تكون تلك العقوبات متناسبة مع الجريمة سواء كانت العقوبة الضريبية جنائية ام ادارية وان كان يملك تحديد الجرائم والعقوبات. وهذا ما يطلق عليه تفريد العقوبة، فلا يمكن المساس بحقوق المكلفين وحررياتهم من خلال السياسة التي ينتهجها المشرع في التجريم، فهو يرمي الى حماية المصلحة العامة والتي تتمثل بمصلحة خزينة الدولة، وهو مقيد بتحقيق التناسب والمعقولية بين المصلحة المحمية للدولة وبين حقوق المكلفين وحررياتهم، فالعقوبات الضريبية يجب ان تقدر بقدرها وان تكون بالقدر المتناسب لتحقيق الاغراض التي ترمي اليها. كما يجب ان تكون تلك العقوبات شخصية بمعنى ان تفرض وتطبق على من يرتكب الجرائم دون ان تمتد إلى غيره، ولكن هناك استثناءات ترد على تلك القاعدة، إذ إن العقوبة قد تسري على الغير في جرائم التهرب الضريبي والكمركي.

إن المشرع الضريبي ومن خلال سلطته التقديرية يتقيد بتحديد الافعال المجرمة والتي تشكل انتهاكاً لاحكام التشريع الضريبي، بتفريد العقوبات وتناسبها ضابطاً لتحديد اساس التجريم والعقاب مع مراعاة ان الاختلاف في المعاملة العقابية لا يعني الاختلال بمبدأ المساواة اذا كان هذا الاختلاف مبني على تفاوت المراكز القانونية للمكلفين المخالفين، وبذلك فالمشرع يحدد العقوبات الضريبية التي تطبق على كل من المكلف المخالف والغير بحسب حالة كل منهم، وظروفه، وملابسات المخالفة، او الجريمة المرتكبة.

وبناء على ما تقدم، ارتأينا تقسيم هذا البحث على مطلبين، نتناول في المطلب الاول مفهوم ذاتية العقوبات الضريبية، وفي المطلب الثاني سنبحث في الاستثناءات الواردة على ذاتية العقوبات الضريبية وفق التفصيل الاتي:

.....م.د. نور عدنان داخل

«المطلب الأول»

مفهوم ذاتية العقوبات الضريبية

يعد التهرب الضريبي احد المشكلات الرئيسة التي تعاني منها الادارات الضريبية في دول العالم كافة، اذ يحرم الخزينة العامة للدولة من استيفاء ايراداتها الضريبية، مما ينعكس سلبا على تحقيق الدولة لاهدافها المرسومة في الميادين كافة، فالجريمة الضريبية كل سلوك ايجابيا كان ام سلبيا ينطوي على اهدار المصلحة الضريبية للدولة او يعرضها للخطر ويرتب له المشرع الضريبي العقوبات كجزاء مباشر لذلك الاعتداء.

فقد يقوم المكلف، او يمتنع عن عمل، وفي ذلك السلوك يعد اخلا لا وانتهاكا للمصلحة الضريبية للدولة التي قرر لها المشرع الضريبي حماية خاصة، فالمشرع الضريبي يردع المكلف عن القيام بأفعال، وتارة اخرى يلزمه بالقيام بأفعال اخرى، ووسيلته في ذلك القواعد القانونية المجرمة ولكن هذا التجريم لا يكفي لتحقيق غايته في الحفاظ على المصلحة المعبرة للدولة، بل لا بد من وجود جزاء (عقوبة) يكون امتدادا لذلك التجريم.

ان الجريمة الضريبية لا تنفصل عن عقوبتها، وكما ان هذه الجريمة لا ينشأ الا قانون كذلك تتحدد عقوبتها بالطريقة ذاتها، وهما بذلك كل لا يتجزأ. فلا جريمة، ولا عقوبة الا بقانون، فلا يجوز انشاء جريمة، او تقرير عقوبة الا بتشريع يصدر من المشرع المختص وبذلك تمتنع الجهة المختصة بتطبيق العقوبة بإدانة المكلف عن جريمة، او ان توقع عليه عقوبة مالم يكن قد صدر تشريع يحدد الجريمة، والعقوبة المترتبة على ارتكابها.

كما لا يكفي ان تكون العقوبة الضريبية التي حددها المشرع بقانون، بل لابد ان تكون العقوبة الضريبية شخصية (ذاتية)، فهي جزاء المسؤولية ومن ثم لا توقع الا على من يعده القانون مسؤولاً عن ارتكابها فلا تضامن فيها، ولا مسؤولية عن فعل الغير.

كما ان العقوبة الضريبية الاصل فيها انها تصدر بحكم قضائي من المحكمة المختصة بإيقاعها بعد تحريك الدعوى الجزائية من قبل الادارة الضريبية بحق المكلف المخالف، الا ان هناك عقوبات ضريبية ذات طبيعة ادارية تصدرها الإدارة الضريبية بقرارات ادارية بوصفها سلطة عامة في مواجهة المكلفين المخالفين لأحكام التشريع الضريبي.

ان المشرع الضريبي يرمي من وراء العقوبات الضريبية الى تحقيق غايات، وتتمثل تلك الغايات بحماية المصلحة العامة للدولة التي تتمثل بحماية إيرادات خزيتها العامة من اي انتهاك، كما يرمي الى تحقيق الردع بنوعيه، والى تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين، فمن غير العادل ان لا تفرض عقوبة على المكلف المخالف، فمن يلتزم بتسديد الضرائب ليس كمن يتهرب منها، وبإيقاع تلك العقوبات يتحقق الردع للمكلف والزجر لغيره.

لذلك قسم هذا المطلب على فرعين، سنتناول في الفرع الاول تعريف العقوبات الضريبية لغاً واصطلاحاً، وسنبحث في اهداف العقوبات الضريبية وفق التفصيل الاتي:

الفرع الأول: تعريف العقوبات الضريبية لغة واصطلاحاً

ان العقوبات الضريبية تمثل الجزاء الذي يفرضه المشرع الضريبي من اجل حماية مصلحة يراها جديرة بالحماية القانونية، فالمشرع ومن اجل حماية إيرادات الخزينة العامة فرض العقوبات على كل جريمة تشكل مساساً، او انتهاكاً لتلك المصلحة. فالعقوبة هي الغاية الاساسية التي يصبو اليها المشرع في تقويم سلوك المكلفين، واجبارهم على

احترام التزاماتهم الضريبية الملقاة على عاتقهم، وبالتالي فهي الوسيلة التي يعبر من خلالها عن اللوم الموجه الى المكلف لإضراره بمصلحة الخزينة العامة للدولة^(١). في ضوء ما تقدم سنعرض للتعريف اللغوي والاصطلاحي للعقوبات الضريبية وفق البيان الاتي:

اولاً: التعريف اللغوي لمصطلحي (العقوبة والضريبة)

يراد بالعقوبة لغة: اسم مصدر من عاقبت اللص معاقبة وعقاباً، والجمع عواقب وعقب. والعقبى جزاء الامر. فتطلق هذه الكلمة ويراد بها الجزاء على الفعل السيء والمؤاخذة به. وقيل العقاب هو ما يلحق الانسان بعد الذنب^(٢).

والعقوبة هي الجزاء بالشر^(٣).

اما معنى (الضريبة)^(٤) فيراد به المعاني الاتية:

- ما يفرض على الانسان من جزية وغيرها من ضريبة العبد، اي غلته التي يؤديها لسيده من الخراج المقرر عليه.
- ومن معانيها (الالزام)، ومن ذلك يقال اضرب فلان في بيته اي لزمه ولم يبرحه، وهي كذلك من الناحية المالية، فالضريبة يصاحبها معنى الالزام، اذ لا تبرأ ذمة المدين بها، حتى يؤديها للخزينة العامة للدولة.
- تأتي بمعنى المضاربة اي اعطاء الغير مالا للتجار فيه مقابل نصيب من الارباح، وفي هذا معنى النفع، والتعاون، والتكافل.

(١) د. رائد ناجي احمد الجميلي: سياسة التجريم والعقاب في اطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت، المجلد ١٤، العدد ٦، ٢٠٠٧، ص ٥٠٥.

(٢) ابو الحسين احمد بن فارس: معجم مقاييس اللغة، دار الفكر للطباعة والنشر، ط ١، ١٩٧٩، ص ٧٧.

(٣) جبران مسعود: معجم الرائد، ط ٨، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٩٥، ص ٥٥٩.

(٤) ابو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم الافريقي (ابن منظور): لسان العرب، المجلد الاول، دار صادر للطباعة والنشر ودار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٥٥، ص ٥٥٠.

ثانياً: التعريف الاصطلاحي للعقوبة الضريبية

العقوبة بشكل عام يراد بها جزاء يقرره المشرع لمصلحة المجتمع ينطوي على ألم يلحق بالمجرم لقيامه او امتناعه عن فعل يعده القانون جريمة^(١).

وتعرف كذلك بأنها جزاء قانوني يفرضه المشرع على من يأتي سلوكا مجرماً، وتوقعه السلطة القضائية وفق الاجراءات المنصوص عليها قانوناً^(٢).

فالعقوبة تطبق جبراً على من ارتكب فعلاً، او امتنع عن فعل يعده القانون جريمة، وان جوهرها هو الايلاام الذي يلحق بالمحكوم عليه ويتمثل ذلك بالألم الذي يصيب حق من حقوقه سواء في بدنه، او ماله، او حريته، او اعتباره لتأديبه، واصلاحه، وردع غيره وتحقيق العدالة^(٣). فالعقوبة هي الاثر الذي رتبته المشرع على مخالفة القواعد القانونية والتي بدونها لا يستقيم وجود تلك القواعد^(٤).

اما العقوبة الضريبية فهي جزاء مقترن بإيلاام يفرضه التشريع الضريبي وتطبقه الجهة المختصة على المكلف المخالف الذي يرتكب فعلاً يعد جريمة ضريبية. ولا يقصد بالأيلاام هنا اهانة المكلف المخالف او اذلاله، وانما يراد به تحقيق الغاية من العقوبة سواء بالنسبة للمجتمع او المحكوم عليه^(٥). فالعقوبة هي الاثر الذي يربته التشريع الضريبي على مخالفة احكامه، كما تعد الوسيلة الفعالة للحد من الجرائم الضريبية او

(١) د. جاسم خريط خلف: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ط١، ٢٠١٧، ص٢٧١.

(٢) د. محمد ظاهر معروف: علم العقاب، بلا مكان طبع، بلا سنة نشر، ص٤٥.

(٣) د. فتوح الشاذلي: قانون العقوبات المصري، بلا مكان طبع، ٢٠١٠، ص١٥٥.

(٤) د. نوار دهام مطر الزبيدي: الحماية الجنائية للبيئة، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠١٤، ص٥٤٦.

(٥) د. حسين كامل وداعة: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠١٧، ص٢٢٦.

التقليل منها، وهذا ما حدا بالمشرع الى تقرير العقوبات عند مخالفة المكلف لأحكام التشريع، فلا فائدة من التجريم دون ان يقترن بعقاب، فالعقاب لا بد منه لحماية المصلحة الضريبية للدولة، وبالتالي حماية مواردها^(١).

ومن جانبنا يمكن ان نعرف العقوبة الضريبية بأنها الجزاء الذي يقرره المشرع الضريبي على المكلف لمخالفته احكام التشريع الضريبي لقيامه، او امتناعه عن عمل يترتب عليه ضررا يلحق بالمصلحة المالية للدولة.

الفرع الثاني: اهداف العقوبات الضريبية

لقد حدد المشرع الضريبي الهدف من وراء فرض الالتزامات الضريبية على المكلفين ويتمثل هذا الهدف بحق الدولة وخزيتها في استيفاء الضرائب، لذلك نجده يضع مجموعة من العقوبات سواء في قانون ضريبة الدخل ام قانون الكمارك النافذين، اذ يفرضها على المكلفين المخالفين لتلك الالتزامات.

ان العقوبة الضريبية هي الجزاء الذي يقرره المشرع على المكلف اذا ما ارتكب فعلا، او امتنع عن فعل يعده القانون جريمة ضريبية. وتتمثل العقوبة بالألم الذي يقع على من يثبت ارتكابه لها بهدف تقويمه ومنع غيره من المكلفين من الاقتداء به. فالمشرع الضريبي يهدف من وراء العقوبة الضريبية الى تحقيق غاية عامة تتمثل بمكافحة الجريمة الضريبية والحد منها لما تعكسه من اثار سلبية تلحق الخزينة العامة للدولة، ولكن الى جانب ذلك توجد اغراض تسعى العقوبة الضريبية الى تحقيقها تتمثل بالعدالة الاجتماعية، اذ لا بد من ان تطبق العقوبة على جميع المكلفين المخالفين بدون تمييز مما يخلق الثقة بين الدولة، والمكلفين، فلا تحقق العقوبة الضريبية غرضها اذا ما وقعت العقوبة على مكلف دون اخر، كذلك تسعى العقوبة الى تحقيق الردع الخاص، وذلك برّدع

(١) د. سامي احمد غنيم: جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية الاخرى، مؤسسة الطوبجي للتجارة والطباعة والنشر، القاهرة، ٢٠١٤، ص ٢٢٥.

المكلف المخالف، وتقويمه من خلال حثه على احترام احكام التشريع ومنعه من العودة الى مخالفته. كما يبتغى من وراء تلك العقوبة الى تحقيق الرد العام، اي منع المكلفين الاخرين من الاقتداء بالمكلف المحكوم عليه، او محاكاة السلوك الذي سلكه، وهذا لا يتحقق اذا لم تكن العقوبة الضريبية المفروضة على المكلف المخالف رادعة بحيث تحقق الاغراض التي تسعى الى تحقيقها، وهذه الاغراض تتمثل بالمصلحة العامة، والعدالة الاجتماعية والردع الخاص والردع العام، وستتناول ذلك على وفق التفصيل الاتي:

اولاً: المصلحة العامة

ان الجريمة هي سلوك غير مشروع يمثل اعتداءً او مساساً بمصلحة من المصالح التي نص القانون على احاطتها بالحماية، ويعاقب على ارتكابها، سواء كان السلوك في صورة نشاط ايجابي كجريمة التهرب الضريبي، ام اتخذ صورة سلوك سلبي كالامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي في الميعاد المحدد قانوناً^(١). وهذا يعني ان المشرع الضريبي يبغى من وراء تجريم بعض الافعال وتقرير الجزاء لارتكابها، الى حماية مصلحة يراها جديرة بالحماية القانونية من اي اعتداء يقع عليها.

ان التشريعات الضريبية تنشئ علاقة ضريبية بين الدولة والمكلفين، اذ تفرض عليهم بمقتضاها المساهمة في الايرادات العامة والقيام بالالتزامات التي تضمن تحقيق ذلك، فالضريبة هي مصلحة الخزينة في كسب مواردها، فالاخلال بتلك الالتزامات ينعكس سلباً على المصلحة الضريبية للدولة وبالتالي مصلحة الخزينة العامة^(٢)، اذ ان المكلف بالضريبة ملزم بتسديد ما بذمته من ضرائب في المواعيد المحددة وانتظامه في ذلك يمكن الدولة وبشكل فعال من القيام بواجبها واداء وظائفها، اما اذا تهرب من دفعها، او تأخر عن سدادها، او ارتكب اي سلوك من شأنه الحيلولة دون استيفائها منه

(١) د. عماد الفقي: المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤، ص ٣، ص ٤.

(٢) د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مصدر سابق، ص ٤٤.

فأن ذلك سيعطل تلك الوظيفة لذا كان لزاما على التشريعات ان تفرض على المكلفين العقوبات لضمان تحصيلها^(١).

ان لكل عقوبة يقررها المشرع الضريبي مصلحة يراها جديرة بالحماية، والعقوبات المقررة في التشريعات الضريبية تهدف من ورائها الى حماية المصلحة العامة. فالجريمة الضريبية تشكل اعتداءً على حق الخزينة العامة في الحصول على الموارد التي يتم اقتطاعها من المكلفين^(٢). الا ان المشرع وبما له من سلطة تقديرية يحظر عليه التعسف في فرض العقوبات وان كان يسعى من وراء ذلك الى حماية مصلحة الخزينة العامة، فلا يملك تقييد حقوق المكلفين وحررياتهم الا اذا تطلبت ذلك ضرورة مطلقة وبما يتناسب مع الجريمة المرتكبة، فلا يمكن التضحية بتلك الحقوق والحرريات في غير ضرورة تملئها مصلحة لها اعتبارها^(٣).

يتضح مما تقدم ان التشريع الضريبي كسائر التشريعات العقابية يرمي من وراء فرض العقوبات الضريبية الى حماية مصلحة يراها جديرة بالحماية القانونية تتمثل بمصلحة الخزينة العامة في الحصول على ايراداتها الضريبية الا انه مقيد في مباشرة سلطته التقديرية بعدم المساس بالحقوق والحرريات المكفولة دستوريا الى حد الانتقاص منها، او اهدارها، وذلك من خلال اجراء المؤامة التشريعية بين حقوق المكلفين، وحررياتهم من جهة، ومصلحة خزينة الدولة من جهة اخرى، فيلتزم بحماية الاخيرة وبالشكل الذي لا يهدر معه حقوق وحرريات المكلفين.

(١) د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مصدر سابق، ص ٢٣٤.

(٢) د. كامل حسين وداعة، المصدر السابق، ص ٢٣٥.

(٣) د. احمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، مصدر سابق، ص ١٧٧.

ثانياً: العدالة الاجتماعية

لما كانت الضريبة تشكل مبلغاً نقدياً تقتطعه الدولة او احدى هيئاتها جبراً من الافراد وبدون مقابل من اجل تغطية الاعباء العامة^(١). فقد يلجأ المكلف الى التخلص من عبء الضريبة، وهذا يتعارض مع عدالتها والتي تقوم على اساس فرض الضريبة على جميع الاشخاص المكلفين الموجودين داخل الدولة سواء كانوا مواطنيها ام الاجانب وبما يتناسب مع مقدرتهم التكليفية لا بقدر انتفاعهم من الخدمات التي تقدمها الدولة، حتى يتحقق التضامن والتكافل الاجتماعي بين الافراد في تحمل الاعباء العامة. وبذلك يتسنى للدولة حماية المجتمع، وتوفير الخدمات العامة لجميع الافراد بصرف النظر عن مدى مساهمة كل فرد بالاعباء العامة^(٢).

فالضريبة تمثل اقتطاع جزء من دخل المكلف ليتم توريدها الى الخزينة العامة للدولة، وبالتالي فإنها تشكل عبئاً على المكلف لكونه سيتخلى عن جزء من امواله وهذا ليس بالامر اليسير، لكون المكلف يسعى وبشتى الطرق الى زيادته والمحافظة عليه، مما يدفع البعض الى التخلص من الضريبة المفروضة عليه اما بنقل عبئها الى الغير، او بالتهرب منها كلياً، او جزئياً اما عن طريق الاستفادة من الثغرات التي يتضمنها التشريع الضريبي، او عن طريق استخدام الغش والخداع^(٣)، وبالتالي عمد المشرع الضريبي الى وضع عقوبات تفرض على المكلف اذا ما أخل بالتزامه الضريبي، كجزاء ينطوي على الايلام يقرره المشرع وتوقعه الجهة المختصة بفرض العقوبة على من تثبت مسؤوليته بارتكاب احدى الجرائم الضريبية. وهذا الايلام لا يعني اذلال المكلف

(١) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنيهوري، بيروت، ٢٠١٢، ص ١٣٦.

(٢) د. عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي، ط ٢، مطبعة طربين، بلا مكان نشر، ١٩٧٧، ١٩٧٨، ص ١٦٥.

(٣) د. جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ١، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠١٠، ص ٢٢١.

المخالف، او اهانتته، بل يقصد من وراء ذلك الايلاء لتحقيق العدالة الاجتماعية، اذ ان التغاضي عن المكلفين المتهريين من الضرائب دون معاقبتهم يعد انتهاكا واهدارا للعدالة الاجتماعية، لأن غيرهم من المكلفين ملتزمون بدفع الضرائب المفروضة عليهم، وبالتالي يشكل ذلك اخلاقا بقاعدة العدالة الضريبية التي تأبى ان يتحمل العبء الضريبي اشخاصاً دون غيرهم، لما يترتب على ذلك من القضاء على التضامن بين افراد المجتمع، كما يدفع المكلفين الملتزمين بالتهرب من الضرائب او استخدام وسائل اخرى لكي لا يدفعوا الضرائب على غرار المكلفين المخالفين^(١).

وبذلك فان العقوبة تعمل على اعادة التوازن القانوني الذي اختل بسبب ارتكاب الجريمة. كما وتشعر المحكوم عليه بأنها جزاء ضروري لسلوكه المجرم، كما وتعمل على زرع الشعور بالرضا العام لدى الجماعة، وبالتالي تتحقق عدالتها. فضلا عن ذلك فإن العقوبة تعيد للقانون هيئته التي ترعزت بسبب انتهاك احكامه^(٢).

لذلك لا بد لنا من طرح التساؤل الاتي: هل المشرع الضريبي قد حقق العدالة من وراء فرضه للعقوبات الضريبية سواء في قانون ضريبة الدخل ام في قانون الكمارك ؟

ان المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لم يحقق العدالة بين المكلفين، فيما يتعلق بالمادة (١٣٥) منه، اذ ساوى في العقوبة بين الممول (المكلف) الذي يخفي وقائع ضرورية تكشف عن نشاطه للسلطة الضريبية وبين من يتأخر في تقديم البيانات والدفاتر والمستندات الى السلطة المذكورة خلال ١٥ يوماً^(٣).

(١) د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، المصدر السابق، ٢٢٧.

(٢) د. جاسم خريط خلف، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مصدر سابق، ص ٢٧٥.

(٣) نصت المادة (١٣٥) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على ان: (يعاقب بغرامة لا تقل عن الف جنيه ولا تتجاوز عشرة الاف جنيه كل من ارتكب ايا من الافعال الاتية:

١) الامتناع عن تقديم اخطار مزاولة النشاط.

نلاحظ ان المشرع المصري قد ساوى بين المكلفين في فرض العقوبة ذاتها، اذ ساوى بين من يخفي البيانات والتقارير التي تبين حقيقة نشاطه للسلطة الضريبية مع من يتأخر في تقديم تلك البيانات والتقارير والمستندات. ونرى ان المشرع لم يكن موفقا في تحديد العقوبة، اذ جعلها متساوية والفرق بين الاخفاء والتأخير شاسع، حتى وان كان التأخير متعمد من جانب المكلف، فإنه ايضا لا يرقى الى مستوى الاخفاء، فالاخفاء اشد من التأخر وان كان متعمدا، فالمشرع قد خالف مبدأ تفريد العقوبة، ولم يحقق العدالة الاجتماعية. وكان الاجدر بالمشرع ان يتلافى ذلك ويقرر عقوبة اخفاء البيانات والتقارير تختلف عن التأخر في تقديمها.

اما في قانون الجمارك المصري النافذ، فلم يحقق العدالة ايضا بين المكلفين، اذ فرض العقوبة ذاتها وهي الغرامة في حالة عدم تقديم قائمة الشحن (المنافست)، او عدم وجودها، او تعددها، او التأخير، او الامتناع عن التقديم اي مستندات تطلبها دائرة الكمارك^(١)، اذ ان الامتناع عن تقديم القوائم والمستندات يختلف عن التأخير، فالمكلف الممتنع لديه نية عدم الامتثال لاحكام القانون، وبالتالي فهو ممتنع عن دفع اي رسوم او

(٢) الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي.

(٣) الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية.

كما ويعاقب بذات العقوبة كل من خالف احكام المادة (٩٦) من هذا القانون.

وعند الرجوع الى المادة (٩٦) من القانون فإنها تنص على ان: (يلزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها مالم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التي واجهها في اعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة. ولرئيس المصلحة او من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة اذا قدم الممول دليلا كافيا على ما يعترضه من صعوبات في تقديم تلك البيانات والصور).

(١) نصت المادة (١١٤) من قانون الكمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ على ان: (.... تفرض

غرامة بواقع خمسمائة جنيه في الاحوال التالية:

(١) عدم تقديم قائمة الشحن (المنافست) او عدم وجودها او تعددها او التأخير في تقديمها او الامتناع عن تقديم أي مستند اخر عند طلب الكمارك).

ضرائب كمركية. اما المتأخر، فعكس الممتنع، حيث تكون لديه نية الالتزام وتقديم ما يطلب منه من قوائم وتقارير ومستندات، ولكنه تكاسل في تنفيذ التزامه. وهذا يعكس عدم مراعاة المشرع المصري تفريد العقوبة الضريبية في المواد اعلاه في كلا القانونين المذكورين.

اما المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ لم يحقق العدالة بين المكلفين^(١)، ففي المادة (٥٦) منه ساوى في فرض العقوبة على كل من المكلف الممتنع والمكلف المتأخر عن دفع الضريبة، وهذا يتعارض مع مبدأ تفريد العقاب ومع العدالة الاجتماعية، فهل يمكن ان يتساوى المكلف الممتنع مع المكلف المتأخر؟

ان تقرير العقوبة ذاتها من قبل المشرع يعد عيبا تشريعيا ينبغي على معالجته، من خلال تقرير عقوبة للمكلف الممتنع تختلف عن العقوبة للمكلف المتأخر، بل يجب ان تكون عقوبة الممتنع اشد من عقوبة المتأخر فالامتناع اشد من التأخير، لذلك على المشرع تقرير عقوبة للمكلف الممتنع تكون اشد من العقوبة المقررة للمكلف المتأخر، لكي تتحقق العدالة بين المكلفين وبالتالي تتحقق الثقة والانسجام بين المكلفين والتشريع.

في حين ان العقوبات الضريبية التي اوردها المشرع العراقي في قانون الكمارك النافذ نجدها اكثر تلاؤما وانسجاما مع طبيعة الجرائم المرتكبة خلافا لاحكام القانون المذكور سواء فيما يتعلق بالعقوبات السالبة للحرية، او العقوبات المالية، ولكن عند الرجوع الى التطبيق العملي لتلك العقوبات نجد ان المحكمة الكمركية المختصة وفي

(١) نصت المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ على ان: (اولا: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات الاتية: ١) من لم يقيم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون او الانظمة الصادرة بموجبه او امتنع او تأخر في تقديم بيانا او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون مع مراعاة الفقرة (٣) من هذه المادة).

اغلب قراراتها تفرض العقوبة السالبة للحرية ذاتها وهي الحبس، فلا يتصور ان المكلفين المخالفين لهم الظروف ذاتها حتى وان كانت القضايا متشابهة، وهذا يشكل اهدارا لتفريد العقوبات، كما ينعكس سلبا على تحقيق العدالة بين المكلفين.

ثالثا: الردع الخاص والعام

ان جوهر العقوبة الضريبية يتمثل بالايلام الذي يلحق بالمكلف المخالف بحريته او بماله وهو ما يطلق عليه الردع والذي يمثل غرضا نفعيا للعقوبة^(١)، فقد ينصرف الاخير الى تحقيق الردع العام الموجه للمكلفين كافة، من خلال انذارهم من السير على خطى المكلف المحكوم عليه او تقليده او الاقتداء به، وذلك من خلال العقوبة التي تم توقيعهها عليه نتيجة ارتكابه الجريمة الضريبية، وهذا الامر يتطلب الاخذ بعين الاعتبار الجريمة التي ارتكبها وظروف الجريمة وملابساتها، لكي يتم من خلال ذلك اختيار العقوبة التي تحقق الغاية من توقيعهها في ردع غيره من المكلفين وزجرهم اذا ما حاول احدهم ان يسلك سلوكه^(٢). فتقوم فكرة الردع العام على مواجهة الجرائم الضريبية بعقوبات مضادة لها، كي يتحقق التوازن بينهما او ترجح العقوبة على الجريمة فلا تتولد الاخيرة. فالعقوبة لها دور اجتماعي اساسي، اذ تنحصر وظيفة الردع في الوقاية والمنع من ارتكاب جرائم مستقبلية، ويتحقق ذلك عن طريق منع الآخرين وردعهم وتهديدهم بانزال العقوبة عليهم اذا ما خالفوا النص التجريمي^(٣).

اما الردع الخاص فيراد به منع المكلف المخالف من العودة الى ارتكاب الجريمة مرة اخرى، اي ان الردع ينصب على شخص مرتكب الفعل من اجل اصلاحه وتقويم

(١) د. احمد عبد اللاه المراغي، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مصدر سابق، ص ٤٠.

(٢) د. جاسم خريط خلف، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مصدر سابق، ص ٢٧٥.

(٣) د. طلال ابو عفيفة: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١٢، ص ٥٧٠، ص ٥٧١.

سلوكه^(١). وتتجلى وظيفة الردع هنا في القضاء على الخطورة الاجرامية للجاني، وبالتالي فلا يمكن القضاء على تلك الخطورة الا من خلال علاج الخطورة الاجرامية الكامنة في شخصه، اذ يتجه الى الشخص بالذات ليعير من معالم شخصيته، ويحقق التألف بينه، وبين القيم الاجتماعية^(٢).

ولتفعيل الردع بنوعيه في التشريع الضريبي، فلا بد من وضع نظام محكم للعقوبات الضريبية، لكي يجبر المكلفين على احترام الالتزامات المفروضة عليهم، فلا يتصور وجود نظام ضريبي ناجع لا يراقب التزام المكلفين وانضباطهم، فضلا عن ان الادارة الضريبية تحتاج الى نوعا من الاليات والسلطات لكي تتمكن من انفاذ ذلك الالتزام. فالعقوبات الضريبية ليست هدفا وانما وسيلة لتحقيق غاية معينة تتمثل بضمان الالتزام بالتشريعات الضريبية^(٣)، ويشبه البعض تلك العقوبات بالعصا الغليظة، اذ كلما كانت العصا غليظة، كلما قلت احتمالات استخدامها. فتلك العقوبات لا تهدف فقط لتحقيق الردع، وانما تهدف الى تنبيه المكلفين واشعارهم بأن هناك مكلفين ملتزمين، وان هناك الية للرقابة على ذلك الالتزام^(٤). كما ان عدم التزام بعض المكلفين بدفع الضرائب المفروضة عليهم وتهريبهم منها، وعدم تعرضهم للعقوبة المتناسبة مع تلك المخالفة بسبب عدم وجود رقابة فعالة لضمان تنفيذ المكلفين للالتزامات الملقاة على عاتقهم، او لضعف العقوبات المقررة لتلك المخالفات، يؤدي ذلك الى فقدان الثقة بالادارة

(١) د. عبد الستار البزركان، قانون العقوبات (القسم العام)، بلا مكان طبع، بلا سنة نشر، ص ٤٤٠.

(٢) د. طلال ابو عفيفة، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، المصدر السابق، ص ٥٧٢.

(٣) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي: الاصلاح الضريبي مع التطبيق على الادارة الضريبية، ط ١، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، ٢٠١٤، ص ٢٧٢.

(٤) د. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المصدر السابق، ص ٢٧٢.

الضريبة مما يترتب عليه ارتفاع معدلات التهرب الضريبي، مما يستوجب ان تفعل الرقابة على المكلفين وتطبيق العقوبات الرادعة بحق المكلفين غير الملتزمين^(١).

ويتمثل الردع بنوعيه بالايلام الذي يحققه فرض العقوبة، فقد يتخذ هذا الايلام صورة عقوبة تسلب حرية المكلف المحكوم عليه كعقوبة الحبس، وقد يتخذ صورة مادية كالعقوبات المالية مثل الغرامة، وهذه العقوبة من شأنها تحقق الايلام الذي يلحق بالمحكوم عليه، والمعيار هنا هو الشخص المعتاد، ولذلك فالعقوبة لا تفقد صفتها في عدم شعور بعض المكلفين المحكومين بألمها، لان العقوبة المهدف من ورائها هو الألم، وبذلك يتولد الشعور لدى الجماعة بالخوف من توقيع العقوبة عليهم اذا ما خالفوا الالتزامات المفروضة عليهم، وبالتالي يضمن احترامها^(٢).

فإذا رجعنا الى قانون ضريبة الدخل النافذ نلاحظ ضعف العقوبات الضريبية التي تطبق على المكلفين غير الملتزمين، ففي بعض العقوبات كالغش، والاحتيال يعاقب عليها بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر، ولا تزيد عن سنتين^(٣)، اذ لا تتناسب مع الجريمة المرتكبة في حين ان تلك الجريمة في قانون العقوبات تكون العقوبة المقررة لها اكثر شدة مما يحقق المهدف من فرض العقوبة. فالمرشح عندما يقرر العقوبة الضريبية كجزاء للجريمة المرتكبة لا ينبغي من وراء ذلك الانتقام من مرتكبها، بل يكون غرضه ردع المخالف، وزجر غيره، فإذا لم تكن تلك العقوبات بالمستوى الذي يحقق الردع فسيُدفع مرتكبها الى العودة الى ارتكابها مرة اخرى، بل سيدفع غيره من المكلفين من السير على خطاه.

كذلك الحال بالنسبة للعقوبات المالية، نلاحظ ان الغرامة كعقوبة تصيب الذمة المالية للمكلف لا تحقق الردع، لكون ان مبالغها ضئيلة جدا ولم تعد تواكب ارتفاع

(١) د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مصدر سابق، ص ٢٢٧.

(٢) د. حسين كامل وداعة، المصدر السابق، ص ٢٢٧.

(٣) المادة (٥٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

الاسعار، وبالتالي فإنها لا تتناسب مع المخالفة المرتكبة. لذلك كان لزاما على المشرع الضريبي تفعيل نظام العقوبات الرادعة والتشديد في فرض العقوبات الضريبية، لكي يتحقق الردع بنوعيه العام والخاص، لان المكلف المخالف اذا ما رأى ان العقوبة التي تترتب على سلوكه ليست رادعة، فأن ذلك سيدفعه الى ارتكاب المخالفات ويشجع غيره من المكلفين على السير على خطاه، وبذلك لا تحقق العقوبة الضريبية اهدافها.

.....م.د. نور عدنان داخل

«المطلب الثاني»

الاستثناءات الواردة على ذاتية العقوبات الضريبية

ان العقوبات الضريبية لها ذاتية خاصة تنسجم وخصوصية التشريع الضريبي واحكامه، كما انها تتميز كما ذكرنا بأنها لا تفرض ولا يحدد مقدارها الا بقانون يصدر من المشرع الضريبي، فيلتزم الاخير بخطاب المشرع الدستوري من حيث انشاء الافعال المجرمة، ومن ثم تحديد العقوبات الملائمة لها عن طريق تشريع يتسم بالعمومية والتجريد والوضوح حتى يكون المكلفين على علم بالافعال المجرمة وبالعقوبات المترتبة على ارتكابها. كما انها من حيث الاصل لا توقع الا على مرتكب الفعل المجرم، فلا تسري على غيره ولكن قد تمتد العقوبة الضريبية الى اشخاص اخرين على سبيل الاستثناء كالنائب، والوارث، والشخص المعنوي. كما تتميز بخصيصة فريدة من نوعها، اذ يجري تطبيقها من قبل القضاء المختص ليصدر بحق مرتكبها الجزاء الملائم، وقد تطبقها الادارة الضريبية بما لها من سلطة تقديرية، اذ تفرضها من خلال القرارات الادارية التي تصدر عنها في مواجهة المكلفين المخالفين.

ان العقوبة هي جزاء المسؤولية ومن ثم لا توقع الا على المكلف الذي ارتكب الجريمة، او من ساهم معه في ارتكابها سواء بصفة اصلية ام تبعية، وكان مسؤولاً جزائياً^(١). ويسري هذا المبدأ على جزاء يتخذ صورة العقوبة، ولو عهد به المشرع الى جهة غير قضائية، كما هو الحال في الجزاءات الادارية التي تفرضها الإدارة.

(١) د. جلال هاشم طبانة: تفريد العقاب، دار الكتب العلمية، بغداد، بلا سنة نشر، ص ٢١٥.

وقد نصت على ذلك غالبية الدساتير^(١). وبمقتضى ذلك ان العقوبة لا تلحق الا بمرتكب الفعل، او من ساهم فيه، وبالتالي لا تمتد اثارها الى اشخاص اخرين مهما كانت صلتهم بالمكلف المخالف، حيث ان المكلف وحده يكون محلا للمسؤولية دون غيره^(٢).

ان مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات يرتبط بمبدأ خضوع الدولة للقانون، بحيث لا يجوز للمشرع الضريبي الاخلال بحقوق المكلفين وحياتهم، فالعقوبة الضريبية يجب ان تتوازن شدتها مع وزن الجريمة، لذا فأن شخصية العقوبة الضريبية وتناسبها مع الجريمة محلها، مرتبطان بمن يعد مسؤولاً عن ارتكابها، فلا يجوز ان تكون تلك العقوبة مهينة في ذاتها، او كاشفة عن قسوتها، او منطوية على تقييد الحرية الشخصية للمكلف بغير انتهاج الوسائل القانونية السليمة^(٣).

ان الاصل في العقوبة الضريبية لا يتحملها الا المكلف المخالف، ولكن قد تمتد اثارها الى الغير بشكل غير مباشر كعقوبة السجن التي تفرض على معيل العائلة، يكون لها تأثير على افراد عائلته الذين يعولهم، فيفقدون مصدر رزقهم بسبب سجن معيلهم^(٤).

-
- (١) نصت المادة (٩٥) من الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤ على ان: (العقوبة شخصية....)، وكذلك المادة (١٩) الفقرة (تاسعا) من دستور العراق ٢٠٠٥ التي نصت على ان: (العقوبة شخصية).
- (٢) د.السعيد مصطفى السعيد بك: الاحكام العامة في قانون العقوبات، المطبعة العالمية، بلا ذكر مكان النشر، ١٩٥٢، ص٥٢٤. كذلك ينظر د. عبد الرحمن توفيق احمد: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢، ص٤١٩.
- (٣) د. محمود علي احمد مدني: دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية (دراسة مقارنة)، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦، ص٣٠٤.
- (٤) د. حسن صادق المرصفاوي: الاجرام والعقاب في مصر، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٧٣، ص٢١٣.

وإذا بحثنا في العلاقة بين هذا المبدأ، والعقوبات الضريبية، نلاحظ ان العقوبات المنصوص عليها في اطار قانوني ضريبة الدخل، والكمارك النافذين تصيب المكلف ولا تمتد الى غيره. اي ان العقوبة تكون شخصية، فالعقوبات السالبة للحرية كالحبس مثلاً تصيب المكلف المخالف نفسه ولا تمتد الى غيره.

فالمسؤولية لا تقوم الا اذا ارتكب الجريمة احد الاشخاص المكلفين بنص القانون، والذين يقع على عاتقهم الالتزام بأحكام ذلك القانون، وبالتالي تنهض مسؤوليته ويوجب عليه العقاب اذا ما اخل بما كلف ولا يمتد ذلك الى اشخاص غيره^(١). ويتفق المشرع الضريبي مع السياسة الجنائية في التمسك بشخصية المسؤولية الجنائية الضريبية، الا ان هناك من يذهب الى الاعتراف بالمسؤولية الجنائية عن فعل الغير في مجال التجريم الضريبي، اذ تمتد تلك المسؤولية الى اشخاص اخرين، وعلى سبيل الاستثناء، كالورثة او النائبين، او الاشخاص المعنوية^(٢). اذ قد تأمر المحكمة بالرد في مواجهة الورثة والموصى لهم وكل من افاد جدية من الجريمة ليكون الحكم نافذا في اموال كل منهم بقدر ما استفاد، وفي هذه الحالة لا يوجد اخلال بشخصية العقوبة على اساس ان الاموال غير المشروعة التي استفاد منها الورثة، او الموصى لهم او غيرهم بسبب الجريمة لا تؤول اليهم بل تبقى محملة بحق الدولة ويكون لها حق التتبع على هذه الاموال قبل الورثة والموصى لهم والمستفيدين بها، وبالتالي فأن الرد لا يرد على الملكية الخاصة لهؤلاء مما تنتفي معه شبهة العقوبة بالنسبة لهم^(٣).

وفي ضوء ما تقدم سنتناول مسؤولية كل من الوارث، والنائب، والشخص المعنوي، وفق التفصيل الاتي:

(١) د. جاسم خريط خلف، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مصدر سابق، ص ٢٧٤.

(٢) د. طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ٢٠٠٨، ص ١٢٣.

(٣) د. احمد فتحي سرور: القانون الجنائي الدستوري، ط ٤، دار الشروق، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٢٤٨.

الفرع الأول: مسؤولية الوارث عن مخالفة مورثه الالتزام الضريبي

ان التشريع الضريبي قد فرض على المكلف عبء الالتزام بالضريبة وتسديدها في مواعييدها المقررة قانونا فهو محلٌ للمسؤولية طالما هو على قيد الحياة، ولكن هذا الالتزام ينتقل الى الورثة بحكم القانون اذا ما توفي المكلف، فتنتقل جميع الالتزامات التي كانت على عاتق المكلف المتوفى الى ورثته^(١). فإذا كانت هناك ضريبة مفروضة على المكلف قبل وفاته، ولم تستوفها منه الادارة الضريبية لسبب ما فيلتزم الوارث بتسديد تلك الضريبة، وهذا ما اتجهت اليه التشريعات الضريبية، اذ ألقت عبء الالتزام على الوارث كما في المادة (٧٩) من التشريع الضريبي المصري النافذ^(٢)، والمادة (١٧/ب) من القانون الضريبي الاردني^(٣)، والمادة (٢٤) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ^(٤).

(١) د.أعاد حمود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ٨، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١، ص ١٣٧

(٢) نصت المادة (٧٩) من قانون الضرائب على الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على ان: (....) واذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، او اذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لتقديم الاخطار عن التوقف، التزم ورثته بالاخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم وبتقديم الاقرار الضريبي خلال تسعين يوما من هذا التاريخ). كذلك نصت المادة (٨٣) من القانون المذكور على ان (....) في حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة او وصي التركة او المصفي ان يقدم الاقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوما من تاريخ الوفاة وان يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة).

(٣) نصت الفقرة (ب) من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ على ان: (يلتزم الورثة او من يمثلهم بتقديم اقرار ضريبي عن المتوفى خلال تسعين يوما من تاريخ الوفاة).

(٤) نصت المادة (٢٤) من قانون الضريبة على الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على ان: (اذا مات شخص ولم تفرض الضريبة على دخله في السنة التقديرية الاخيرة او خلال خمس سنوات سبقتها يعتبر الوارث ومن انتقلت اليه التركة او تولى توزيعها مسؤول عن متطلبات تقدير الضريبة التي تترتب على المتوفى ودفعها من مال التركة وفي حدودها ويعامل كما لو كان المتوفى على قيد الحياة).

في حين ان قانون الكمارك المصري النافذ رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لم يشر الى تحمل الورثة الالتزامات التي تقع على عاتق مورثهم بعد وفاته ومنها مبالغ الضريبة المفروضة عليه، وهذا يعني الرجوع الى المبادئ العامة في ما لم يرد به نص صريح، كذلك الحال في قانون الجمارك الاردني النافذ رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨ فلم يرد فيه هو الاخر نصا صريحا بالشأن ذاته.

في حين ان قانون الكمارك العراقي النافذ قد الزم نقل عبء الالتزام الى الورثة بعد وفاة مورثهم عن المبالغ المترتبة في ذمة مورثهم^(١).

وفي هذا كان المشرع العراقي اكثر توفيقا من المشرعين المصري والاردني، اذ اورد نصاً صريحاً عالج فيه انتقال كافة الالتزامات ومنها المبالغ المستحقة الى الورثة في حال وفاة مورثهم قبل الوفاء بها.

إن القاعدة العامة في قانون أصول المحاكمات الجزائية تقضي بأن (اذا لم تحرك الدعوى الجزائية فلا يجوز تحريكها في حالة وفاة المتهم)^(٢). اما اذا تم تحريك الدعوى وتوفى المتهم اثناء السير في اجراءاتها، فإذا كانت في مرحلة التحقيق والمحاكمة توقف الاجراءات^(٣). اما اذا صدر حكم بحقه عقوبة سالبة للحرية ثم توفى، فإن تلك العقوبة تنقضي بوفاة، لأن الوفاة تحول دون اتخاذ الاجراءات القانونية بحق المكلف المخالف^(٤). وهذا لا ينطبق على عقوبة الغرامة، فقد اختلفت التشريعات العقابية،

(١) نصت المادة (٢٢٧) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ على ان: (يكون الورثة مسؤولين عن دفع المبالغ المترتبة على المتوفي في حدود ما يتلقاه كل منهم من التركة).

(٢) المادة (٣٠٠) من اصول المحاكمات الجزائية العراقي النافذ رقم ٢٣ سنة ١٩٧١ المعدل.

(٣) نصت المادة (٣٠٤) من قانون اصول المحاكمات الجزائية العراقي النافذ (اذا توفى المتهم اثناء التحقيق او المحاكمة فيصدر القرار بايقاف الاجراءات ايقافاً نهائياً..).

(٤) نصت المادة (١٥٢) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ على ان (.....) اما اذا توفي (المحكوم عليه) بعد صيرورة الحكم نهائياً فتسقط العقوبة والتدابير الاحترازية المحكوم بها....).

فالبعض اجاز سقوطها في حال الوفاة على اساس ان العقوبة شخصية وتنقضي بوفاة المحكوم عليه، وهذا ما استقر عليه قانون العقوبات الاردني النافذ^(١).

في حين ذهبت تشريعات اخرى الى انتقال الغرامة الى الورثة على اساس ان الغرامة تصبح ديناً للدولة تأخذ صفة التعويضات والمصاريف وما يجب رده وتنفذ في تركة المتوفى وهذ مسلك المشرعين المصري والعراقي^(٢).

وبذلك نرى ان كل من المشرع العراقي والمصري كان اكثر توفيقا من المشرع الاردني من حيث استيفاء الغرامة من الورثة كونها حقاً لخزينة الدولة.

اما عند الرجوع الى قوانين ضريبة الدخل والكمارك العراقي والمصري نلاحظ انها جاءت خلوا من اية اشارة الى تحمل الورثة للغرامة المحكوم بها على مورثهم قبل وفاته نتيجة مخالفته احكام القانون، في حين كان المشرع الاردني موفقا عندما نص على المسؤولية التي يتحملها الورثة بعد وفاة مورثهم كل بحدود نصيبه من التركة^(٣).

(١) نصت المادة (٤٩) من قانون العقوبات الاردني النافذ رقم (١٦) لسنة ١٩٦٠ على ان: (وفاة المحكوم عليه:

١) تزول جميع النتائج الجزائية للحكم بوفاة المحكوم عليه.

٢) تحول الوفاة دون استيفاء الغرامات المحكوم بها والرسوم.

٣) لا تأثير للوفاة على المصادرة العينية وعلى اقفال المحل).

(٢) المادة (٥٣٥) من قانون الاجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة ١٩٥٠ النافذ على ان: (اذا توفي المحكوم عليه بعد الحكم عليه نهائيا تنفذ العقوبات المالية والتعويضات وما يجب رده والمصاريف في تركته). كذلك المادة (١٥٢) من قانون العقوبات العراقي النافذ كما نصت المادة (١٥٢) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ على ان اذا توفي المحكوم عليه بعد صيرورة الحكم نهائيا فتسقط العقوبة والتدابير الاحترازية المحكوم بها فيما عدا العقوبات المالية كالغرامة والرد والتدابير الاحترازية المالية كمصادرة واغلاق المحل فأنها تنفذ في تركته في مواجهة ورثته).

(٣) المادة (٢٢٠) من قانون الكمارك الاردني النافذ رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨.

لابد من الاشارة الى اننا ومن خلال المراجعة للهيئة العامة للضرائب، وجدنا ان الاخيرة تطبق المادة (١٥٢) من قانون العقوبات العراقي، التي تقضي بسقوط المخالفة او الجريمة المرتكبة من قبل المكلف بمجرد وفاته، الا انها تطالب ورثته بتسديد الضريبة المستحقة عليه وكذلك الفوائد المترتبة عليها من تاريخ تحقق المخالفة ولغاية تاريخ الوفاة^(١).

عليه نقترح على المشرع العراقي اضافة نص الى قانون ضريبة الدخل وقانون الكمارك النافذين على غرار النص الوارد في قانون العقوبات العراقي النافذ في المادة (١٥٢) بفرض عقوبة الغرامة وتحصيلها من تركة المحكوم عليه بعد وفاته لان حق الدولة حق عام يجب استيفاؤه، وبذلك ينتقل الالتزام بدفعها الى ورثته ويعاملون كما لو كان المكلف على قيد الحياة.

ان العقوبات السالبة للحرية كالحبس، والسجن تنقضي بوفاة المكلف المخالف، لأنها عقوبات شخصية بحته لا يمكن إيقاعها الا على المخالف نفسه وبشكل مباشر، فلا يمكن ان تفرض تلك العقوبات على ورثته من بعده، لانها عقوبات تسلب حرية المحكوم عليه دون ان تمتد الى غيره. اما العقوبات الاخرى كالغرامة فيمكن استيفائها من ورثته وذلك بعد تقسيم التركة، لأنها تعدّ عقوبة تفرض على اموال المكلف المخالف بعد وفاته، اذ تعتبر تعويض للخرينة العامة للدولة عما لحقها من ضرر جراء الجريمة المرتكبة، كما ان الغرامة الضريبية هنا لا تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة، لانها يتم استيفاءها من اموال المكلف بعد وفاته ومن تركته كما لو كان على قيد الحياة.

(١) تعليمات وضوابط الهيئة العامة للضرائب، الكتاب الرسمي الرقم ١٢٤٧/٥ / ٢١٤٣٠ تاريخ ٢٣/٥/٢٠٠٢، القسم القانوني، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، بغداد، ٢٠٠٢.

الفرع الثاني: مسؤولية النائب عن الالتزام الضريبي للمكلف

ان المشرع الضريبي قد الزم المكلف بتنفيذ الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه كالالتزام بتقديم الاقرار الضريبي في الميعاد المحدد قانونا والالتزام بتسديد الضريبة المكلف بها والامتناع عن ادخال البضائع واخراجها خلافا للقانون الا بشروط معينة والعدول عن ادراج معلومات، او بيانات غير حقيقية عن البضائع بقصد التهرب من الضرائب وغير ذلك.

ولكن المكلف قد لا يستطيع مباشرة تلك الالتزامات بنفسه لوجود مانع، فقد يكون صغير السن، او مجنوناً او مقيماً في الخارج، او لأي سبب اخر، من اجل ذلك لابد من وجود من ينوب عنه في الوفاء بتلك الالتزامات^(١).

والنيابة يراد بها حلول ارادة النائب في مباشرة التصرف القانوني محل ارادة الاصيل، و اضافته الاثار التي تنشأ من ذلك التصرف الى ذمة الاصيل^(٢). فالنيابة لها اهمية كبيرة، اذ من خلالها يستطيع ناقص الاهلية مباشرة التصرف القانوني، وبالتالي يصبح القاصر، او المجنون مديناً او دائناً للغير الذي تعاقد معه نائبه القانوني. ولكن هذا لا يقتصر على ناقص الاهلية، بل ان حتى كامل الاهلية قد يلجأ الى النيابة عندما لا يستطيع لسبب، او لأخر مباشرة التصرف القانوني بنفسه^(٣). فالنيابة اما تكون قانونية والتي تقرّر بحكم قضائي كنيابة الولي والوصي والقيم عن ناقص الاهلية، وقد تكون اتفاقية كالوكالة^(٤).

(١) د. جمال مرسي بدر: النيابة في التصرفات القانونية (طبيعتها واحكامها)، ط ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨، ص ١١٣، ص ١١٤.

(٢) د. سمير عبد السيد تناغو: نظرية العقد واحكام الالتزام، منشأة المعارف، الاسكندرية، بلا سنة نشر، ص ٢٢، ص ٢٣.

(٣) د. حسن علي الذنون: النظرية العامة للالتزام (مصادر الالتزام)، ج ١، بلا مكان طبع، ١٩٤٦، ص ٥٢.

(٤) د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مصدر سابق، ص ١٦٧.

ان النيابة القانونية يقررها القانون بحكم قضائي، اذ تتقرر هذه النيابة عن الاشخاص ناقصي الاهلية، او فاقدتها، والذين لا يستطيعون مباشرة التصرفات القانونية بأنفسهم، فيعين لهم القانون اشخاصا ينوبون عنهم في مباشرة تلك التصرفات كالالتزامات الضريبية^(١). واذا بحثنا في احكام التشريع الضريبي نلاحظ انها جاءت خالية من من النص على تقرير المسؤولية الجزائية للممثل القانوني، الا اننا عند الرجوع الى المادة (٢٠) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نلاحظ انها نصت على ان (كل من يتولى ادارة، او مراقبة اموال، او اعمال تعود لشخص اخر كالحارس القضائي (السنديك) والامين، والولي، والوصي، والقيم مسؤول عن تقدير الضريبة ودفعها عمن ينوب عنه بعين الطريقة وبنفس المقدار الذي يكون فيها ذلك الشخص خاضعا للضريبة لو لم يكن فاقدًا الاهلية).

اما قانون ضريبة الدخل المصري النافذ، فلقد أشار الى هذا النوع من النيابة. فقد نصّ على (يوقع الاقرار من الممول او من يمثله قانونا...)^(٢).

في حين ان المشرع الضريبي الاردني اشار الى هذا النوع من النيابة، اذ يلتزم الولي، والوصي، والقيم، والمصفي، ووكيل التفليسة بتقديم الاقرار الضريبي عمن يمثله^(٣).

يتضح لنا ان المشرع الضريبي العراقي والاردني كانا اكثر توفيقا من المشرع الضريبي المصري في النص على النيابة القانونية وتقرير مسؤولية النائب في الوفاء بالالتزامات الضريبية نيابة عن الغير، ولكنها اغفلا النص على تقرير المسؤولية الجزائية التي تلحق بالنائب في حال الاخلال بتلك الالتزامات، لذا فإن ذلك يعد نقصاً تشريعياً لا بد للمشرع الضريبي من معالجته والنص صراحة على تلك المسؤولية.

(١) د. جمال مرسي بدر، النيابة في التصرفات القانونية طبيعتها واحكامها، المصدر السابق، ص ١١٣، ص ١١٤.

(٢) المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) الفقرة (ج) من المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤

اما قانون الكمارك العراقي النافذ، فلم يشر الى النيابة القانونية، وهذا نقص تشريعي ينبغي بالمشرع العراقي الالتفات اليه، مما يدفعنا ذلك الى القواعد العامة في القانون المدني^(١). فالصغير، والمجنون، والمعتوه، والسفيه، والغائب لا يمكن ان يباشروا الالتزامات التي يقررها القانون، لذلك لابد من وجود من ينوب عنهم في ذلك. كذلك مسلك المشرع المصري في قانون الجمارك النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣، والمشرع الاردني في قانون الكمارك النافذ رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨ فقد اغفلا الاشارة الى هذا النوع من النيابة.

اما النيابة الاتفاقية في مباشرة الالتزام الضريبي والتي تتم عن طريق الاتفاق بين المكلف بالضريبة والنائب، فهذه النيابة تكاد محدودة في التشريع الضريبي، لان تشريعات الضرائب تلقي بعبء الالتزام بالضريبة الى المكلف استنادا الى مبدأ شخصية الضريبة، ولا يمكن نقل ذلك العبء الضريبي الا بتوافر نص قانوني يجيز ذلك^(٢).

لقد اشار المشرع الضريبي الاردني الى هذا النوع من النيابة، اذ الزم النائب بتقديم الاقرار الضريبي الى الادارة الضريبية^(٣)، في حين ان المشرع الضريبي المصري لم يشر الى هذا النوع من النيابة.

اما في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، فنلاحظ وجود اشارة الى هذا النوع من النيابة، اذ يلتزم الشخص الذي ينوب عن شخص مكلف بالضريبة، باستقطاع نسبة من الضريبة وتوريدها الى السلطة المالية، ولا تقوم مسؤوليته عما دفعه وفق القانون، على ان يلتزم بتقديم

(١) المواد (٩٣-١٠٥) من قانون المدني العراقي النافذ رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.

(٢) عثمان سلمان غيلان: الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠، ص ١٤٤.

(٣) نصت الفقرة (أ) من المادة (٢٦) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤ على ان: (يقدم الاقرار الضريبي الى الدائرة من المكلف شخصيا او من ينوب عنه....).

..... ذاتية العقوبات الضريبية

تقريراً لمن هو نائب عنه بالضريبة التي دفعها والمبلغ الصافي المتبقي له^(١). ولقد اجازت الهيئة العامة للضرائب في العراق قبول الوكالة من اقرباء المكلف الى الدرجة الرابعة^(٢).

اما فيما يتعلق بالمسؤولية الجزائية، فالجريمة الضريبية يشترط لقيامها توافر العلم والارادة، وعليه لو ارتكب الوكيل (النائب) جريمة ضريبية عمدية فالمكلف لا يسأل الا اذا كان عالماً بها، فإذا قام الوكيل بتقديم بيانات ومستندات غير صحيحة وكان المكلف على علم بذلك، فتقع مسؤوليته الجزائية ويخضع للعقوبات المنصوص عليها قانوناً^(٣).

ان تشريعات الضريبة في كل من مصر، والاردن، والعراق لم تتناول المسؤولية الجزائية في حالة النيابة الاتفاقية، فإذا ما وقعت الجريمة الضريبية لم يحدد المشرع الضريبي من يتحمل المسؤولية أهو الاصيل او النائب (الوكيل) وهذا ايضا يعد نقصاً تشريعياً ينبغي على المشرع معالجته والنص بشكل صريح على تلك المسؤولية.

(١) نصت المادة (٢٣) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على ان: (لكل شخص مسؤول عن دفع الضريبة نيابة عن شخص اخر ان يستقطع من النقود التي تسلمها بالنيابة مقدارا كافيا لدفع تلك الضريبة ويكون مصونا من الملاحقة عما دفعه من المبالغ وفقا لأحكام هذا القانون على ان يقدم لمن ناب عنه حسابا عن مقدار الضريبة المدفوعة ونسبتها والمبلغ الصافي المتبقي له). كذلك نصت الفقرة (٢) من المادة (٥٠) على ان: (اذا لم يكن لصاحب واسطة النقل وكيل في العراق ويعتبر ربانها او سائقها وكيلا لصاحبها او مستأجرها).

(٢) (لوحظ ان بعض الفروع ترفض مراجعة الوكلاء من غير المحامين ولعدم وجود سند قانوني يبرر ذلك، حيث بوسع الموكل ان يوكل زوجته وصهره وقريبه من الدرجة الرابعة دون ان يشترط القانون كون الوكيل محاميا لذا تنسب التأكيد على قبول مراجعة هؤلاء الوكلاء....)، الكتاب الرسمي المرقم ٦١/س/٢٠٢٢ في ٦/٦/٢٠٢٢، القسم القانوني، الهيئة العامة للضرائب، وزارة المالية، بغداد، ٢٠٢٢.

(٣) د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر سابق، ص ١٢٨.

اما في قانون الجمارك المصري فيلتزم صاحب البضاعة او وكيله او المخلص الكمركي بتقديم جميع المعلومات والبيانات التي تتعلق بالبضاعة، لكي يتم فرض الضريبة عليها، ويكون مقدم تلك البيانات والموقع عليها مسؤولا عن ما يرد فيها من معلومات في حال اذا ما استخدم وسائل الاحتيال، او الغش، او قدم معلومات غير صحيحة، ولا يخل ذلك بمسؤولية صاحب البضاعة، اذا ما قدم تلك المعلومات وكيله^(١). كذلك مسلك المشرع الاردني في قانون الجمارك النافذ^(٢).

في حين ان قانون الكمارك العراقي النافذ، قد اوكل للنائب مسؤولية دفع الضرائب والرسوم والغرامات الملقاة على عاتق من ناب عنه^(٣). كما توجه المشرع الى القاء عبء المسؤولية الكاملة على النائب عن الجرائم الكمركية التي يرتكبها في البيانات الكمركية، او التي يرتكبها مستخدموهم الذين فوضوهم. ولهم الرجوع على اصحاب البضاعة بنسبة الضرر الذي لحقهم^(٤)، ولا يقتصر ذلك على المسؤولية الجزائية

(١) نصت المادة (٤٤) من قانون الجمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ على ان: (يكون تقديم البيانات المنصوص عليها في المادة (٤٣) من اصحاب البضائع او وكلائهم المقبولين لدى الجمارك او من المخلصين الجمركيين المرخص لهم، ويعتبر الموقع على البيان مسؤولا عن صحة ما يرد فيه وذلك مع عدم الاخلال بمسؤولية صاحب البضاعة).

(٢) ينظر نص المادة (٢١٧) من قانون الجمارك الاردني النافذ رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨.

(٣) نصت على ذلك المادة (٢٢٥) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ على ان: (يكون الكفلاء مسؤولين بالصفة ذاتها التي يسأل بها الملتمزمون الاصيلون وذلك فيما يتصل بدفع الرسوم والضرائب والغرامات وغيرها من المبالغ المتوجبة وفق احكام هذا القانون والقوانين النافذة الاخرى).

(٤) نصت الفقرة (اولا) من المادة (٢٢٦) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ على ان: (يكون وكلاء الاخراج الكمركي مسؤولين بصورة كاملة عن الجرائم الكمركية التي يرتكبونها في البيانات الكمركية او التي يرتكبها مستخدموهم المفوضون من قبلهم، ولهم ان يرجعوا على اصحاب البضائع والمستخدمين بالضرر الذي سببه لهم هؤلاء). كذلك نصت المادة (٤٤) من قانون الجمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣ على ان: (يكون تقديم البيانات المنصوص عليها في المادة (٤٣) من اصحاب البضائع او وكلائهم المقبولين لدى الجمارك او من المخلصين الجمركيين المرخص لهم،

..... ذاتية العقوبات الضريبية

فحسب، بل ان المشرع الكمركي قرر المسؤولية المدنية ايضا على مرتكبي الجريمة الكمركية واصحاب البضاعة، والشركاء، والناقلين والموكلين والوسطاء والمتفعين ومرسلي البضائع كلا في حدود مسؤوليته^(١).

مما سبق يتضح لنا ان مسلك المشرع العراقي في قانون الكمارك النافذ كان اكثر توفيقا من قانون الجمارك المصري، عندما قرر وبشكل صريح المسؤولية الجزائية والمدنية المترتبة على الوكيل والملتزم الاصلي (الموكل) معا في حال الاخلال بالالتزامات المنصوص عليها قانونا.

الفرع الثالث: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

يراد بالشخص المعنوي مجموعة من الاشخاص، او الاموال المرصدة لتحقيق غاية معينة، ومن اجل ذلك يمنحها القانون الشخصية القانونية لتحقيق ذلك، وبذلك يكون اهلا لتحمل الالتزامات والقيام بالواجبات واكتساب الحقوق^(٢).

ان التشريع الضريبي يخاطب المكلفين بالضريبة سواء كانوا اشخاصاً طبيعية ام معنوية (اعتبارية) وتفرض عليهم الالتزامات الضريبية وفي حال مخالفتها تترتب عليهم المسؤولية. وهذا ما نصت عليه المادة (١) / الفقرة ٥) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، اذ نصت على (كل ادارة او مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف انواعها والشركات المعروفة في الفقرة السادسة من هذه المادة)، وقد نصت

ويعتبر الموقع على البيان مسؤولا عن صحة ما يرد فيه وذلك مع عدم الاخلال بمسؤولية صاحب البضاعة).

(١) المادة (٢٢٢) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢) لسنة ١٩٨٤ النافذ.

(٢) د. فتوح الشاذلي، قانون العقوبات المصري (القسم العام)، مصدر سابق، ص ٢٧. كذلك ينظر د. شوقي رامز شعبان: النظرية العامة للجريمة الكمركية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ٢٠٠٠، ص ٣١٣، كذلك ينظر:

G.DU Puis، M. Guedon، P. ،Chretien: Droit administrative، Armand Colin، Paris، 1999، P.204.

الفقرة السادسة على ان (الشركات المساهمة او ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او في خارجه وتتعاطى الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق).

ان نصوص التشريع الضريبي المتعلقة بالتجريم تخاطب الشخص المعنوي كما تخاطب الشخص الطبيعي، وتفرض الالتزام الضريبي على كليهما، خصوصا وان اغلب النشاطات المفروضة عليها الضريبة تمارسها اشخاصاً معنوية كالشركات والمؤسسات، بالتالي فالشخص المعنوي ملزم بتوريد الضريبة المكلف بها الى خزينة الدولة. فإذا ما خالف الشخص الطبيعي ذلك الالتزام الضريبي تنهض مسؤوليته الجنائية^(١)، فهل يسأل الشخص المعنوي ايضا اذا ما اخل بذلك الالتزام؟

لابد من القول انه لا خلاف في تقرير مسؤولية الشخص المعنوي مدنيا اذا ما ارتكب فعلا غير مشروع، حيث تتم مسألتة عن تلك الافعال^(٢)، ولكن الخلاف يدق حول مسؤوليته اذا ما ارتكب احدى الجرائم الضريبية، والتي ترتكب من قبل ممثليه اثناء مباشرتهم لأعمالهم. فذهب رأي من الفقه الى انكار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية، وحجتهم في ذلك ان الشخص الطبيعي وحده يكون محلا للمسؤولية، حيث تتوافر لديه حرية الارادة والاختيار اللذان يشكلان اساس المسؤولية الجنائية، وهذا الامر لا يمكن تصوره بالنسبة للشخص المعنوي، حيث لا سبيل لمسألتة الا بنص قانوني صريح^(٣). فلكي تقوم المسؤولية الجزائية لابد من ان تتوافر القدرات النفسية لكي تقوم الاهلية الجنائية ومن ثم تقوم مسؤولية الشخص

(١) د. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، مصدر السابق، ص ١٢٩.

(٢) د. عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، ج ١، ط ٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤، ص ٨٠٦.

(٣) د. حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦، ص ١٣٤. كذلك ينظر البشري الشوربجي: جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، بلا سنة نشر، ص ٧٣.

المعنوي، في حين ان ذلك لا يتوافر بالنسبة للشخص المعنوي. اصف الى ذلك ان الشخص المعنوي افتراض قانوني من قبل المشرع وهو افتراض اقتضاه الواقع لكي يتسنى للشخص المعنوي ان يباشر نشاطه، وبالتالي لا يسأل الشخص المعنوي جزائياً، لأن القانون الجنائي يقوم على الحقيقة وليس افتراضاً. كما ان توقيع العقوبة عليه سيضمن ذلك الاشخاص الطبيعيين المكونين له، وقد يكون بينهم من لم يساهم في الجريمة، وهذا يتعارض مع شخصية العقوبة^(١).

في حين يتجه فريق اخر من الفقه الى القول بقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، ويبررون ذلك في حجج منها ان الشخص المعنوي يتمتع بالأرادة ذاتها التي يتمتع بها الشخص الطبيعي، وتتقرر هذه الارادة من خلال ممثليه. وهذه الارادة تمكنه من مباشرة التصرفات التي توجب في ذمته الالتزامات وتقرر له الحقوق. وهذه الارادة قد تنحرف عن مسارها، فتقوم نتيجة ذلك المسؤولية المدنية للشخص المعنوي. وبما ان الخطأ قد اسس لقيام المسؤولية المدنية له، فهذا الامر يستتبع مسألته جنائياً استناداً الى ذلك الخطأ^(٢). كما ان الحجة الخاصة بشخصية العقوبة وان كان لها مقدار من الصحة، الا انه اذا رجعنا الى العقوبات التي يتم فرضها وتطبيقها على الشخص الطبيعي، نلاحظ انها ترتب اثار في مواجهة اشخاص اخرين لم يرتكبوا الجريمة. فالأب الذي يرتكب الجريمة وتفرض عليه عقوبة بالحبس، فأن لهذه العقوبة اثاراً غير مباشرة على افراد عائلته الذين يعيلهم بسبب حبس معيلهم^(٣). لذلك يرى انصار هذا الرأي بإمكانية مساءلة الشخص المعنوي من خلال فرض العقوبات عليه كالغرامة والمصادرة

(١) د. ابراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لايادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، القاهرة، ص ٩١.

(٢) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، مصدر سابق، ص ١١٣.

(٣) د. حسن صادق المرصفاوي، المصدر سابق، ص ١١٣.

ونشر الحكم، بل قد يتعدى الامر ذلك وتصل العقوبة الى اعدامه وانهاهه من الوجود وذلك عن طريق حله^(١).

اما عن موقف قانون الضرائب العام في فرنسا النافذ فقد اخذ بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ومثليه^(٢)، وقد عاقب كلاً من رئيس المؤسسة، او الجمعية، او المدراء العامين، او الأشخاص المعينين بالإدارة، او كل شخص يحمل صفة تؤهله بتمثيل الشركة، او الجمعية القانونية في حالة كون مرتكب الجريمة شركة او جمعية^(٣).

اما بخصوص موقف المشرع المصري، فلم يتضمن قانون العقوبات نصاً يميز مساءلة الشخص المعنوي، وبالتالي لا بد من وجود نص يقرر تلك المسؤولية^(٤). وهذا ما جاء به قانون ضريبة الدخل المصري، فقد ساوى بين الشخص الطبيعي، والمعنوي من حيث المسؤولية عن الجرائم الضريبية^(٥). كما ان القانون المذكور وردت فيه نصوص تضمنت عقوبات ذات طابع مالي، كالغرامة، وزيادة الضريبة، وبالتالي يمكن فرضها على الشخص المعنوي^(٦). على اساس ان الشخص المعنوي لا يمكن ان تفرض عليه العقوبات السالبة للحرية كالحبس والسجن، لكونه افتراض قانوني وجد لتحقيق غرض معين، فإذا ما خالف الالتزامات المفروضة عليه بواسطة ممثله، وجب عندها توقيع العقوبات المتناسبة مع طبيعته وهي العقوبات المالية او الحل.

(١) د. حسن صادق المرصفاوي، المصدر السابق، ص ١١٣.

(٢) المادة (١٧٤٤) من قانون الضرائب العام الفرنسي النافذ لسنة ١٩٩٥.

(٣) المادة (١٧٧٧) من قانون الضرائب العام الفرنسي النافذ.

(٤) د. ابراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لادارات الدولة من الضرائب على الدخل، مصدر سابق، ص ٩٢، ص ٩٣.

(٥) نصت المادة (١) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على ان: (الممول: الشخص الطبيعي او الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لاحكام هذا القانون).

(٦) د. ابراهيم حامد طنطاوي، المصدر السابق، ص ٩٢، ص ٩٣.

اما في ظل قانون الكمارك المصري النافذ، فإذا ارتكب الشخص المعنوي احدى الجرائم المنصوص عليها قانونا، فيعاقب المسؤول عن الادارة الفعلية للشخص المعنوي متى ثبت انه عالم بها، وانها وقعت بسبب اخلاله بواجباته الوظيفية، ولكن المشرع لم ينف المسؤولية عن الشخص المعنوي نفسه، بل جعله متضامنا مع المسؤول عن ادارته في تحمل الغرامات التي يحكم بها^(١).

في حين ان المشرع الاردني رتب المسؤولية على الشخص المعنوي في حال عدم تقديم الاقرار الضريبي في ميعاده المقرر^(٢). اما في قانون الجمارك النافذ فلم ينص على المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، فيتم الرجوع الى القواعد العامة والتي تقرر مسؤولية الشخص المعنوي عن اعمال ممثليه^(٣).

اما بالنسبة للتشريع الضريبي العراقي، فقد سكت عن بيان المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي بشكل صريح، ولكنه نص على تحمل ممثليه الالتزامات الضريبية، اذ نصت المادة (١٤) على ان (تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع أي شيء منه الى اصحاب الاسهم وتعتبر الشركة ومديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة

(١) كما ساوى قانون الكمارك المصري النافذ بين مسؤولية الشخص الطبيعي والاعتباري حيث نصت على ذلك المادة (١١٨) مكررة منه على ان: (في الاحوال التي ترتكب فيها الجرائم المنصوص عليها في المواد (١١٤، ١١٥، ١١٦، ١١٧، ١١٨) من هذا القانون بواسطة شخص اعتباري، يعاقب المسؤول عن الادارة الفعلية للشخص الاعتباري المخالف بذات العقوبات المقررة على الافعال التي ترتكب بالمخالفة لأحكام هذه المواد، مثبت علمه بها وكانت الجريمة قد وقعت بسبب اخلاله بواجبات وظيفته. ويكون الشخص الاعتباري مسؤولا بالتضامن معه عن الوفاء بما يحكم به من غرامات، اذا كانت الجريمة قد ارتكبت من احد العاملين بأسمه ونيابة عنه. كما تكون البضاعة ضامنة لما عليها من غرامات في حالة وقوع المخالفة من مالكيها او ممثله).

(٢) ينظر نص المادة (٦٣) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ.

(٣) نصت الفقرة (٢) من المادة (٧٤) من قانون العقوبات الاردني النافذ رقم (١٦) لسنة ١٩٦٠ المعدل على ان: (يعتبر الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن اعمال رئيسه او أي من اعضاء ادارته او مديره او أي من ممثليه او عماله عندما يأتون هذه الاعمال بأسمه او بأحدى وسائله بصفته شخصا معنويا).

ودفعها للسلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضية وكافة الامور المطلوب القيام بها عملاً بأحكام هذا القانون)، كما نصت المادة (٢٥) على ان (يعتبر المدير أو المحاسب أو احد كبار موظفي الشخص المعنوي المكلف بالضريبة مسؤولاً عن جميع الاعمال والامور التي يجب القيام بها وفق احكام هذا القانون لتقدير الضريبة ودفعها).

وعلى الرغم من ان قانون ضريبة الدخل العراقي لم ينص صراحةً على المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الا ان المادة (٥٦) من القانون نفسه، جاءت بعقوبة كل من لم يقوم بالواجبات المترتبة عليه على وفق هذا القانون، أي ساوى بين الشخص الطبيعي والمعنوي^(١)، وعليه فعند ارتكاب الجريمة الضريبية من الشخصية المعنوية تقع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي نفسه، وعلى المدير المفوض، او المحاسب، او احد كبار موظفي الشركة، اذ يحكم على كل منهم حسب طبيعته، استناداً الى المادة (٨٠) من قانون العقوبات العراقي النافذ، فتعاقب الشركة بعقوبة الغرامة، او التدابير الاحترازية فقط ويعاقب ممثل الشركة حسب الجريمة المرتكبة والعقوبة المقررة لها^(٢).

(١) نصت الفقرة (١) من البند اولا من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ على ان: (اولا: يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احدى المخالفات الآتية: ١) من لم يقوم بالواجبات المترتبة عليه وفق هذا القانون او الانظمة الصادرة بموجبه او امتنع او تأخر في تقديم بيان او معلومات الى السلطة المالية كان يجب عليه تقديمها او طلب منه تقديمها وفق احكام هذا القانون مع مراعاة احكام الفقرة (٢) من هذه المادة).

(٢) نصت المادة (٨٠) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ على ان: (الاشخاص المعنوية، فيها عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية مسؤولة جزائياً عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها او مديروها او وكلاؤها لحسابها او بأسمها. ولا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانوناً، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة ابدلت بالغرامة ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصياً بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون).

يتضح مما تقدم ان المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ قد سكت عن تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي بشكل صريح، اذا ما خالف الالتزامات المفروضة عليه بموجب القانون وارتكب جريمة ضريبية، وبالتالي قرر هذه المسؤولية بالرجوع الى الاحكام العامة في قانون العقوبات، بأعتبره المرجع في كل ما لم يرد به نص.

اما في مصر وفرنسا فقد سلك المشرع مسلكا اخر، وقرر وبشكل صريح المسؤولية الجزائية على كل من الشخص المعنوي نفسه وممثله القانوني، اذ قرر العقوبة لكل منهما بما يتفق مع طبيعته الخاصة في حين ان المشرع الاردني قرر مسؤولية الشخص المعنوي عن اعمال ممثليه.

اما قانون الكمارك العراقي النافذ، فلم يشر الى تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، او ممثله، مما يعني الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات باعتباره المرجع في ما لم يرد به نص صريح^(١).

كما تجدر الاشارة الى ان قد يقوم احد الاشخاص الطبيعيين العاملين لدى الشخص المعنوي بالسلوك المادي للجريمة لحسابه الشخصي، فعندئذ فيسأل عن الجريمة مستقلا عن الشخص المعنوي، اي يكون مسؤولا بمفرده، ولا مسؤولية على الشخص المعنوي. ولكي تقوم المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي مع الشخص الطبيعي مرتكب الجريمة، لابد من ان يكون ذلك الشخص يعمل بأسم ولحساب الشخص المعنوي. كصاحب الشركة الذي يوجه تعليمات الى مديرها بأخفاء الدفاتر والسجلات، او قد يقوم بأخفاء نشاط يلزمه القانون بأخطار الادارة الضريبية عنه^(٢).

(١) ينظر نص المادة (٨٠) من قانون العقوبات العراقي النافذ.

(٢) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، مصدر سابق، ص ١٣٦.

عليه نخلص الى ان الشخص المعنوي يسأل جزائيا وفق قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين، الا ان هذه المسؤولية تقتصر على فرض العقوبة المالية كالغرامة، او عقوبة المصادرة، او فرض تدابير احترازية دون العقوبات السالبة للحرية، فالاخيرة تمس ممثلي الشخص المعنوي كمدير الشركة، او محاسبها، او احد كبار موظفيها على اساس ان عقوبة الحبس لا تتناسب وطبيعة الشخص المعنوي، فهذه العقوبة لا يتصور تطبيقها الا في مواجهة الشخص الطبيعي، فإذا ارتكب الشخص المعنوي فعلا يستوجب معاقبته بالحبس فيتم استبدالها بعقوبة الغرامة.

الخاتمة

بعد ان تم بحمد الله وتوفيقه الانتهاء من البحث في (ذاتية العقوبات الضريبية والاستثناءات الواردة عليها في ظل القوانين العراقية النافذة والقوانين المقارنة) وكما معروف في نهاية كل دراسة فلا بد من ان تتضمن جملة من الاستنتاجات التي تم التوصل اليها والاشارة الى اهم ما يستحق ان يطرح من توصيات تحقيقا للفائدة العلمية والتي سنبينها وفق التفصيل المبين في ادناه:

اولاً: الاستنتاجات

- (١) لم يعالج المشرع الضريبي العراقي في قانون ضريبة الدخل وقانون الكمارك النافذين عقوبة الغرامة بعد ادانة المكلف المتوفى من المحكمة المختصة، وبذلك نلاحظ تطبيق القواعد العامة في قانون العقوبات والتي تقضي باستيفاء الغرامة من الورثة كل بحسب حصته استنادا الى لا تركة الا بعد سداد الدين، كما ان تحميل الورثة لمبلغ الغرامة لا يعد انتهاكا لمبدأ شخصية العقوبة على اساس ان مبالغ الغرامة التي تنفذ في تركة المكلف المتوفى كما لو كان على قيد الحياة تعد تعويضاً للخزينة العامة للدولة من الضرر الذي اصابها بسبب الجريمة.
- (٢) فيما يتعلق بالنيابة القانونية، الزم المشرع في قانون ضريبة الدخل النافذ كل من الولي، والوصي، والقيم، والحارس القضائي بالقيام بالالتزامات الضريبية نيابة عن فاقد الاهلية ولكنه لم يشير بنص صريح الى المسؤولية الجزائية المترتبة على النائب في حال الاخلال بتلك الالتزامات

اما في اطار قانون الكمارك النافذ، فإن المشرع اغفل الاشارة الى النيابة القانونية، و المسؤولية الجزائية المترتبة على النائب في حال الاخلال بالالتزامات المترتبة على من ناب عنه. فيما يتعلق بالنيابة الاتفاقية، فلم يحدد المشرع في كل من قانون ضريبة الدخل النافذ المسؤولية الجزائية في حالة النيابة الاتفاقية، وتحديد من يتحمل المسؤولية هل المكلف او

الوكيل، في حين انه حدد المسؤولية الجزائية عن الجرائم التي تقع خلافا لاحكام قانون الكمارك، اذ يتحمل المسؤولية الجزائية، والمدنية كل من الوكيل، وصاحب البضاعة كل بحسب مسؤوليته.

٣) فيما يتعلق بالمسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي فقد نص عليها المشرع الضريبي صراحة في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين، الا انه اغفل المسؤولية الجنائية المترتبة على الشخص المعنوي اذا ما خالف الالتزامات المترتبة عليه في القانونين المذكورين، وبذلك لاحظنا تطبيق القواعد العامة في قانون العقوبات المتمثلة بالمادة (٨٠) منه التي تقضي بتحمل الشخص المعنوي المسؤولية الجزائية عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوه بأسمه ولحسابه، وتوقيع عقوبة الغرامة التي تتناسب مع طبيعته كما لا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصا.

ثانياً: التوصيات

١) نوصي المشرع العراقي بمعالجة الاغفال التشريعي فيما يتعلق بتحصيل الغرامات بعد وفاة المكلف المحكوم عليه في قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين ووضع نص بسقوط العقوبات السالبة للحرية كالحبس ماعدا العقوبات المالية كالغرامات، والتدابير الاحترازية المالية كالمصادرة، التي تنفذ في تركة المتوفى وفي مواجهة ورثته استنادا الى قاعدة لا تركة الا بعد سداد الدين بدلا من الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات.

٢) فيما يتعلق بالنيابة القانونية، نقترح على المشرع في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين، بالنص صراحة على تحمل النائب القانوني (الوصي، القيم، الولي) المسؤولية الجزائية المترتبة عن الاخلال بالالتزامات الضريبية، والتي يتمخض عنها جريمة ضريبة يعاقب عليها القانون.

٣) اما فيما يتعلق بالنيابة الاتفاقية، فندعو الى اضافة نص صريح الى قانون ضريبة الدخل النافذ يحدد على من تقع المسؤولية الجزائية، هل تقع على الوكيل ام الموكل كل حسب مسؤوليته.

اما في قانون الكمارك النافذ يلاحظ ان المشرع قد القى عبء المسؤولية الجزائية على وكيل الاخراج الكمركي عن الجرائم التي يرتكبها في البيانات الكمركية على الوكيل، ولم يشر صراحة الى المسؤولية الجزائية لصاحب البضاعة فيما لو كان عالما بتلك الجرائم، فأكتفى المشرع بالنص على منح وكيل الاخراج الرجوع الى صاحب البضاعة (الموكل) بالضرر الذي وقع عليه

٤) نهيب بالمشرع الضريبي العراقي تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي على غرار المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك، واطافة نص يقضي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وتقرير عقوبة له تنسجم مع طبيعته مع عدم الاخلال بالمسؤولية الجزائية لمديره، او ممثله كل بقدر مسؤوليته بدلا عن الرجوع الى القواعد العامة.

.....م.د. نور عدنان داخل

المصادر

اولاً: الكتب والمراجع

- (١) ابراهيم حامد طنطاوي: الحماية الجنائية لايادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، ٢٠٠٦، القاهرة.
- (٢) ابو الحسين احمد بن فارس: معجم مقاييس اللغة، دار الفكر للطباعة والنشر، ط١، ١٩٧٩.
- (٣) ابو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم الافريقي (ابن منظور): لسان العرب، المجلد الاول، دار صادر للطباعة والنشر ودار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٥٥.
- (٤) البشري الشوريجي: جرائم الضرائب والرسوم، ار الجامعات المصرية، الاسكندرية، بلا سنة نشر.
- (٥) احمد فتحي سرور: القانون الجنائي الدستوري، ط٤، دار الشروق، القاهرة، ٢٠٠٦.
- (٦) همود القيسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، ط ٨، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١.
- (٧) حسن صادق المرصفاوي: الاجرام والعقاب في مصر، منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٧٣.
- (٨) حسن علي الذنون: النظرية العامة للالتزام (مصادر الالتزام)، ج ١، بلا مكان طبع، ١٩٤٦.
- (٩) حسني الجندي: القانون الجنائي الضريبي، ج ١، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦.
- (١٠) جاسم خريط خلف: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ط ١، ٢٠١٧.

- ١١) جبران مسعود: معجم الرائد، ط٨، دار العلم للملايين، بيروت، ١٩٩٥.
- ١٢) جلال هاشم طبانة: تفريد العقاب، دار الكتب العلمية، بغداد، بلا سنة نشر.
- ١٣) جهاد سعيد خصاونة: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، ط١، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠١٠.
- ١٤) جمال مرسي بدر: النيابة في التصرفات القانونية (طبيعتها واحكامها)، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٨.
- ١٥) رائد ناجي احمد الجميلي: سياسة التجريم والعقاب في اطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت، المجلد ١٤، العدد ٦، ٢٠٠٧.
- ١٦) حسين كامل وداعة: العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠١٧.
- ١٧) سامي احمد غنيم: جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية الاخرى، مؤسسة الطوبجي للتجارة والطباعة والنشر، القاهرة، ٢٠١٤.
- ١٨) سمير عبد السيد تناغو: نظرية العقد واحكام الالتزام، منشأة المعارف، الاسكندرية، بلا سنة نشر.
- ١٩) عبد الرزاق السنهوري: الوسيط في شرح القانون المدني، ج١، ط٢، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ٢٠) عبد الستار البزركان، قانون العقوبات (القسم العام)، بلا مكان طبع، بلا سنة نشر.
- ٢١) عصام بشور: المالية العامة والتشريع المالي، ط٢، مطبعة طربين، بلا مكان نشر، ١٩٧٧، ١٩٧٨.
- ٢٢) عماد الفقي: المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤.

- (٢٣) عبد الرحمن توفيق احمد: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢.
- (٢٤) السعيد مصطفى السعيد بك: الاحكام العامة في قانون العقوبات، المطبعة العالمية، بلا ذكر مكان النشر، ١٩٥٢.
- (٢٥) طالب نور الشرع: الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، ٢٠٠٨.
- (٢٦) شوقي رامز شعبان: النظرية العامة للجريمة الكمركية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ٢٠٠٠.
- (٢٧) طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، مكتبة السنهوري، بيروت، ٢٠١٢.
- (٢٨) طلال ابو عفيفة: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١٢، ص ٥٧٠.
- (٢٩) فتوح الشاذلي: قانون العقوبات المصري، بلا مكان طبع، ٢٠١٠.
- (٣٠) محمد ظاهر معروف: علم العقاب، بلا مكان طبع، بلا سنة نشر.
- (٣١) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي: الاصلاح الضريبي مع التطبيق على الادارة الضريبية، ط ١، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، ٢٠١٤.
- (٣٢) محمود علي احمد مدني: دور القضاء الدستوري في استجلاء المفاهيم الدستورية (دراسة مقارنة)، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٦.
- (٣٣) نوار دهام مطر الزبيدي: الحماية الجنائية للبيئة، ط ١، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠١٤.

ثانياً: الرسائل والاطاريح

- (١) عثمان سلمان غيلان: الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٠.

ثالثاً: الدساتير والقوانين

- (١) دستور العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥.
- (٢) الدستور المصري النافذ لسنة ٢٠١٤.
- (٣) قانون الاجراءات الجنائية المصري رقم (١٥٠) لسنة ١٩٥٠ النافذ
- (٤) قانون المدني العراقي النافذ رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١.
- (٥) قانون العقوبات الاردني النافذ رقم (١٦) لسنة ١٩٦٠
- (٦) قانون الكمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣
- (٧) قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩
- (٨) اصول المحاكمات الجزائية العراقي النافذ رقم ٢٣ سنة ١٩٧١ المعدل.
- (٩) قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.
- (١٠) قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤
- (١١) قانون الضرائب العام الفرنسي النافذ لسنة ١٩٩٥.
- (١٢) قانون الكمارك الاردني النافذ رقم (٢٠) لسنة ١٩٩٨.
- (١٣) قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
- (١٤) قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم ٣٤ لسنة ٢٠١٤.