



ISSN:1815- 6630

AL-NAHRAIN UNIVERSITY
THE COLLEGE OF LAW JOURNAL

DOI:10.58255

مجلة كلية الحقوق – جامعة النهرين

العدد: 4 المجلد: 25 كانون الاول 2023

Received:1/8/2022

Accepted: 26/9/2022

Published: 1/12/2023

This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

Tax Amnesty Effects- A study in the Tax Penalty Amnesty Law No. (9) of 2019

Sura Ali Hussien

Prof. Dr. Sanaa Muhammad Sadkhan

College of Law/Al-Nahrain University

sanaa@law.nahrainuniv.edu.iq

Abstract:

The amnesty from the tax penalty relates to crimes prior to its issuance, and if it is issued before the tax criminal case is filed, it is prevented from filing it, and if it is issued after its filing, it prevents proceeding in its procedures, and the tax amnesty does not have any significant effect, The tax penalty against the convicted taxpayer, and the tax amnesty erases all tax penalties and does not preclude the implementation of a penalty imposed on the taxpayer who committed another crime not covered by the tax amnesty, The tax amnesty also affects the two parties to the tax dispute, as it provides the state's public treasury with a tax proceeds that could have been obtained By the state, were it not for the taxpayer's refusal to pay the tax. The tax amnesty affects the taxpayer who is exempted from punishment, so the amnesty allows him to reintegrate him into the tax society and settle his position with the financial authority and rid him of a tax penalty that was a barrier to moving on his right path, and that the tax amnesty generates a feeling of tax unfairness to others and those who pay the tax legally and without evade.

Keywords: Tax - Amnesty - Penalty - Penalties – Disputes.

آثار العفو الضريبي - دراسة في قانون العفو من العقوبات الضريبية

رقم (9) لسنة 2019

سرى علي حسين أ.د. سناء محمد سدخان

كلية الحقوق / جامعة النهرين

sanaa@law.nahrainuniv.edu.iq

مستخلص البحث:

أن العفو من العقوبة الضريبية يتعلق بجرائم سابقة لصدوره، وإذا صدر قبل تحريك الدعوى الجزائية الضريبية فإنه يمنع رفعها وإذا صدر بعد رفعها يمنع السير في إجراءاتها، ولا يرتب العفو الضريبي أي أثر يذكر إذا كانت الدعوى الجزائية الضريبية أنقضت بصدور حكم قضائي بات، فلا يزال الحكم وتنفيذ العقوبة الضريبية بحق المكلف المحكوم عليه، كما ويمحو العفو الضريبي جميع العقوبات الضريبية ولا يحول دون تنفيذ عقوبة تقع على المكلف مرتكب جريمة أخرى غير مشمولة بالعفو الضريبي، كما يؤثر العفو الضريبي على طرفي المنازعة الضريبية فهو يرفد الخزينة العامة للدولة بحصيلة ضريبية كان من الممكن أن تحصل عليها الدولة لولا امتناع المكلف عن دفع الضريبة. ويؤثر العفو الضريبي على المكلف المعفى من العقوبة فيسمح له العفو بإعادة اندماجه في المجتمع الضريبي وتسوية موقفه مع السلطة المالية وتخلصه من عقوبة ضريبية كانت حاجزاً أمام المضي في طريقه السليم، وإن العفو الضريبي يولد شعور بانعدام العدالة الضريبية لدى الغير ومن يدفع الضريبة بشكل قانوني ومن دون تهرب.

الكلمات المفتاحية: الضريبة – العفو الجزاء – العقوبات المنازعات.

المقدمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، إذ لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافاً اقتصادية، واجتماعية، وسياسية، ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وإعادة توزيع الدخل، ولغرض تحقيق هذه الأهداف لجأ المشرع الضريبي في معظم دول العالم ومنها العراق إلى إصدار العديد من التشريعات الضريبية ومنها العفو الضريبي، إذ يعد العفو الضريبي أحد أدوات السياسة الضريبية التي تسعى عن طريقها السلطة المالية لتحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والحد من الجرائم الضريبية، كما إن العفو جاء لتخفيف الأعباء التي تقع على كاهل القضاء من خلال النظر بالقضايا المتعلقة بالمنازعات الضريبية بين المكلف والإدارة المالية إذ أن العفو الضريبي يهدف لتسوية موقف المكلفين المخالفين والحد من الجرائم الضريبية، ولأهمية الموضوع سوف نبجته وفقاً للآتي:

أولاً: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في أن العفو الضريبي من الحوافز التي يمنحها المشرع لحث المكلفين على تسوية موقفهم الضريبي وتسديد المبالغ الضريبية العالقة في ذمتهم، من أجل ردف الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة التي تساعد على تحقيق أهدافها المختلفة فضلاً عن دوره في الحد من الجرائم الضريبية وتوعية المكلفين بأن الضريبة مسؤولية وليتهم أتجاه مجتمعهم.

ثانياً: هدف البحث

يسعى البحث الى معرفة:

- 1- أثر العفو الضريبي في المسائل الجزائية، وما يترتب عليه من انقضاء للدعوى الجزائية الضريبية وسقوط للعقوبات الضريبية كافة.
- 2- أثر العفو الضريبي في المسائل الضريبية، ومدى مساهمته في حل المنازعات الضريبية بين المكلف والسلطة المالية وأثره على الآخرين.

ثالثاً: إشكالية البحث

تبرز إشكالية الدراسة من خلال طرح الأسئلة الآتية:

- 1- ماهو أثر العفو الضريبي على الدعوى الجزائية الضريبية؟ وهل يؤدي الى سقوط العقوبات الضريبية بكافة أنواعها؟
- 2- ما أثر العفو الضريبي على الحصيلة الضريبية للدولة أذ أن بواسطته تعفى الدولة المكلف من أموال كانت من الممكن أن تحصل عليها لولا تهرب المكلف من الضريبة والمتمثلة بالفوائد والغرامات الضريبية.
- 3- مدى قدرة العفو الضريبي على تحقيق الردع العام؟ حين يشعر الغير بغياب العدالة الضريبية عندما يدفع الأخير الضريبة بصورة نزيهة وقانونية ودون تهرب.

رابعاً: هيكلية البحث

تقوم هيكلية الدراسة على مبحثين: سنخصص الأول منهما لبيان أثر العفو الضريبي في المسائل الجزائية، سيقسم بدوره الى مطلبين، الأول يتناول أثر العفو الضريبي في الدعوى الجزائية الضريبية، والثاني يخص لبيان أثر العفو الضريبي في العقوبات الضريبية. أما المبحث فسوف يبحث في أثر العفو الضريبي في المسائل الضريبية، ويقسم الى مطلبين: الأول منه سيكون مخصصاً للبحث في أثر العفو الضريبي على طرفي المنازعة الضريبية، والثاني سيكون مخصصاً للبحث في أثر العفو الضريبي على الغير.

المبحث الأول**أثر العفو الضريبي في المسائل الجزائية**

يمحو العفو الضريبي الجريمة محواً ذا أثر رجعي، فيما عدا ما سبق تنفيذه من العقوبات الضريبية لذا فللعفو أثر في العديد من المسائل الجزائية فتتقضي به الدعوى الجزائية الضريبية كما يؤثر على العقوبات الضريبية التي تفرض على المكلف المخالف، وهذا ما سنبحثه في هذا المبحث أذ سنقسم الدراسة الى مطلبين نبحث في الأول أثر العفو الضريبي في الدعوى الجزائية الضريبية ثم نتناول في المطلب الثاني أثر العفو الضريبي في العقوبات الضريبية.

المطلب الأول**أثر العفو الضريبي في الدعوى الجزائية الضريبية**

يتطلب قيام الدعوى الجزائية وقوع فعل مجرم قانوناً ومقرر له عقوبة معينة، سواء عقوبة مالية أم عقوبة غير مالية وطالما قام الدليل على وقوع جريمة ضريبية ونسبتها الى شخص معين مكلف بدفع الضريبة أو غيره لذا تلتزم الإدارة المالية بتحريك الدعوى الجزائية الضريبية ضده، فالدعوى الجزائية هي الوسيلة التي يستطيع من خلالها المجتمع الدفاع عن أمنه واستقراره وصيانة مصالحه من خطر الجريمة ومعرفة فاعلها بغية محاكمته وتنفيذ العقوبة بحقه.⁽ⁱ⁾

ويمكن لنا أن نعرف الدعوى الجزائية الضريبية أنها الوسيلة التي تتخذها السلطة المالية لتوقيع العقاب على المكلف المخالف أو أي شخص آخر مرتكب لفعل يُعد جريمة ضريبية.

وان تطبيق قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم ٩ لسنة ٢٠١٩ يجعل الدعوى الجزائية الضريبية منقضية فيما يخص الجرائم التي نص قانون العفو الضريبي على شمولها بأحكامه، ولقد ارتأينا تقسيم هذا الفرع الى نقطتين نبحث في أولهما أثر العفو الضريبي قبل رفع الدعوى الجزائية الضريبية، وثانيهما أثر العفو الضريبي بعد رفع الدعوى الجزائية الضريبية.

أولاً: أثر العفو الضريبي قبل رفع الدعوى الجزائية الضريبية

يمكن ان يصدر العفو الضريبي في أي مرحلة تكون عليها الدعوى الجزائية الضريبية، فإذا كانت لم تحرك بعد بحق المكلف المخالف فإن صدور العفو الضريبي يحول دون تحريكها من السلطة المالية ولا اتخاذ أي إجراء فيها،⁽ⁱⁱ⁾ ولا بد من الإشارة الى أن قانون العفو الضريبي يسري الى تاريخ ارتكاب الجريمة الضريبية وليس الى تاريخ اتخاذ الاجراءات القانونية أو تحريك الدعوى الجزائية بحق المكلف.

وخلاصة القول ان تقديم الطلب للشمول بقانون العفو الضريبي يحول دون رفع الدعوى الجزائية الضريبية من قبل السلطة المالية وبذلك لا يكون لفعل المكلف أثراً من الناحية الجزائية لشموله بالعفو الضريبي واعفائه من العقوبة الضريبية أو محوها.

ثانياً: أثر العفو الضريبي بعد رفع الدعوى الجزائية الضريبية

قد يصدر قانون العفو الضريبي في بعض الأحيان أثناء السير بالدعوى الجزائية الضريبية ولكن قبل الفصل فيها، ففي هذه الحالة تقضى المحكمة بسقوط وانقضاء الدعوى، وإذا كان المكلف المخالف موقوفاً فيجب الإفراج عنه في حدود نطاق سريان العفو الضريبي وتوافر الشروط التي تطلبها القانون لغرض الشمول بالعفو، أما إذا كان موقوفاً عن جريمة أخرى فلا يخلو سبيله من التوقيف،⁽ⁱⁱⁱ⁾ ولقد نص قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم ٩ لسنة ٢٠١٩ على ان توقف اجراءات الدعوى المتخذة بحق المكلف نهائياً بعد شموله بأحكام هذا القانون في أية مرحلة من مراحلها قبل صدور حكم بات فيها.^(iv) لذا بمجرد اظهار المكلف رغبته بالاستفادة من العفو الضريبي تتوقف الاجراءات الجزائية أيقافاً نهائياً^(v) ولا يتم الفصل في الدعوى ولا التعرض الى موضوعها ولا يمكن للمحكمة أن تستمر بإجراءات المحاكمة مادامت العقوبة الضريبية التي ستحكم بها مشمولة بالعفو الضريبي لأن القانون أمتنع عن معاقبة المتهم ومن ناحية أخرى لا يمكن الاتفاق بين أطراف الدعوى الجزائية الضريبية على خلاف ما ورد في قانون العفو الضريبي. ومما تقدم نجد أن العفو الضريبي سبباً ينقضي به حق الدولة بالعقاب، وبانقضاء حق الدولة في العقاب تنقضي معه الوسيلة القانونية المعدة لحمايته وهي الدعوى الجزائية الضريبية،^(vi) والعفو الضريبي الذي تنقضي به الدعوى هو العفو الحائز لشروطه فلا عبرة بعفو ضريبي وقع مخالفاً للشروط القانونية كتقديم طلب العفو عن جريمة ضريبية غير مشموله بأحكامه فأن ذلك لا يؤثر على الدعوى الجزائية الضريبية ويتعين على السلطة المالية اقامة الدعوى رغم حدوثه،^(vii) والعفو الضريبي المقصور على جريمة ضريبية معينة لا يمتد أثره الى غيرها من الجرائم ويترتب عليه نفس الأثر المترتب على الحكم بالبراءة،^(viii) فالعفو الصادر وفقاً لقانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٩ أقتصر فقط على الجرائم والعقوبات الواردة في تشريعات الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل - ضريبة العقار - ضريبة العرصات) كما ذكرنا سابقاً ولا يمتد أثره الى غيرها من الضرائب كغير المباشرة، و خلاصة القول أن صدور العفو الضريبي قبل رفع الدعوى الجزائية الضريبية فيحول دون رفعها، وإذا صدر بعد رفع الدعوى الجزائية الضريبية فتسقط الدعوى ولا تحكم المحكمة بأي عقوبة ضريبية، ولكن إذا صدر العفو الضريبي بعد انقضاء الدعوى الجزائية بحكم بات فلا يمحى الحكم ولا يستفاد المكلف المحكوم من العفو الضريبي لعدم شموله به.^(ix)

المطلب الثاني

أثر العفو الضريبي في العقوبات الأصلية والتبعية

يجب أن يحدد بموجب العفو الضريبي الجرائم المعفو عنها وتتوقف بموجب صدور التعقيبات القانونية ويعد صدور العفو الضريبي مسقطاً للعقوبات الأصلية والتبعية المحكوم بها على المكلف المخالف، وقد نص المشرع على أن قانون العفو لا يسري على الماضي بمعنى أن العفو لا يكون له أثر على ما سبق تنفيذه من العقوبات مالم ينص القانون على خلاف ذلك.^(x)

أولاً: أثر العفو الضريبي على العقوبات الأصلية

تعرف العقوبة الأصلية هي الجزاء الذي يتضمنه القانون العقابي بمفرده دون ربطه بجزاء آخر، ولقد نصت المادة (1) من قانون العفو من رقم 9 لسنة 2019 على العقوبات الضريبية الأصلية المشمولة بأحكامه وقد سبق الإشارة إليها في هذه الدراسة وهي العقوبات الواردة في قوانين الضرائب المباشرة، وأن صدور العفو الضريبي يعطل شق الجزاء في القاعدة الجنائية خلال فترة محددة، لا يؤثر على ما تم تنفيذه من عقوبات قبل صدوره فلا يلغيه بأثر رجعي. وبذلك فإن العفو الضريبي يمحى العقوبة الأصلية^(xi) وبالتالي لا يجوز للسلطة المالية اتخاذ أي إجراء يستهدف تنفيذ أي عقوبة^(xii) بحق المكلف على أن يكون الحكم غير مكتسب الدرجة القطعية بالعقوبة، فيؤدي العفو

الضريبي الى انقضاء الالتزام بتنفيذ العقوبة وقد يكون إعفاء كلياً عن العقوبة أو جزئياً ولا يؤثر العفو الضريبي على حكم الادانة فيظل منتجاً لآثاره، ولا ينفي عن الفعل الصفة الجنائية، وتقتصر آثاره على العقوبة الضريبية الأصلية فلا يؤثر على التعويضات والمصاريف المحكوم بها لعدم توفر الأساس الذي يبني عليه العفو بشأنها.^(xiii)

ثانياً: أثر العفو الضريبي في العقوبات التبعية

عرف المشرع العراقي العقوبة التبعية بأنها التي تلحق المحكوم عليه بحكم القانون دون الحاجة الى النص عليها في الحكم،^(xiv) فالعقوبات التبعية هي تتبع العقوبة الأصلية بقوة القانون فتلتزم السلطة المختصة بتنفيذها دون حاجة الى صدور حكم قضائي بها. وأشار المشرع العراقي الى أن العفو العام يسقط جميع العقوبات الأصلية والتبعية والتكميلية والتدابير الاحترازية ولا يكون له أثر على ما سبق تنفيذه من العقوبات ما لم ينص قانون العفو على غير ذلك،^(xv) وكذلك الحال بالنسبة للعفو وفقاً لقانون رقم (9) لسنة 2019 باعتباره عفو ضريبي عام صادر بقانون فإن أثره يمتد ليشمل العقوبات بكافة أنواعها الأصلية كما ذكرنا سابقاً والتبعية التي لا بقاء لها بعد سقوط العقوبة الأصلية فيعد العفو سبباً لسقوط العقوبات الضريبية كافة. وبالرجوع الى أحكام قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار وقانون ضريبة العرصات نجد أنه ينص على أي عقوبة تبعية أو تكميلية التي تنص عليها القوانين العقابية الأخرى والتي هي الحرمان من بعض الحقوق والمزايا ونشر الحكم وغيرها من العقوبات التي تمس مكانة المكلف الاجتماعية والاقتصادية فهي تفرض الى جانب العقوبات الأصلية ويحقق بموجبها المشرع أغراضاً تتراوح بين ضمان احترام المكلفين للالتزامات المفروضة عليهم في التشريع الضريبي من جهة وصولاً الى ردع وعقاب المكلف المتهرب من جهة أخرى،^(xvi) وبالرجوع الى قانون ضريبة الدخل المصري نجده نص على هذه العقوبات في المادة (133)^(xvii) منه فتضمن عقوبات اضافية وتبعية ذات طابع اقتصادي واجتماعي، ولم نجد مثل هذا النوع من العقوبات في القوانين الضريبية في الأردن وبذلك فإن المشرع المصري تفوق على كل من المشرع العراقي والأردني بالنص على هذه العقوبات في طيات نصوصه لما لها من تأثير على المكلف فهي تمس سمعته ومكانته الاجتماعية وتعتبر عقاب متناسب مع الخطورة التي تتركها الجرائم الضريبية على المالية العامة للدولة. لذا نحبذ لو أخذ المشرع العراقي بهذا النوع من العقوبات مثل حرمان المكلف المخالف من الحقوق والمزايا عند الحكم عليه مدة أكثر من سنة في جريمة الاحتيال الضريبي، وبما أن هذه العقوبات جزء لا يتجزأ من العقوبة الأصلية لذا فإنها لو وجدت لكان تأثير العفو الضريبي عليها بسقوطها وانقضاءها.

المبحث الثاني

أثر العفو الضريبي في المسائل الضريبية

نظراً لأهمية الآثار التي تترتب على العفو في محوه للآثار الجنائية للجرائم والأفعال المرتكبة بأثر رجعي وانقضاء الدعوى الجنائية الضريبية بصدوره ومحوه للعقوبة الضريبية فهو ينتج أثراً في المسائل الضريبية لا تقل أهمية عن آثاره الجنائية فالدولة تستخدمه في تمويل الموازنة وتقليل العجز فيها، للحصول على إيرادات ضريبية كانت قد حُرمت منها بسبب الجرائم الضريبية وتهرب المكلف من دفع الضريبة ويعد العفو الضريبي وسيلة لحل المنازعات الضريبية بين المكلف والسلطة المالية وادخال المكلف المخالف الى دائرة الامتثال الضريبي فهو يساعد في تعزيز الإيرادات قصيرة الأجل، فالعفو الضريبي وسيلة حديثة تبناها المشرع العراقي في قانون العفو رقم 9 لسنة 2019 لحل المنازعات الضريبية دون اللجوء الى القضاء بعد ان كانت الوسيلة القانونية المتبعة في حل المنازعات هي التسوية الصلحية الواردة في قانون ضريبة الدخل النافذ وفي كلاهما كانت غاية المشرع فيهما التخفيف عن كاهل القضاء وما تتكبده إجراءات التقاضي من جهد ووقت إضافة الى النفقات الباهظة التي تتحملها الأجهزة التنفيذية، ولضرورة البحث في آثار العفو الضريبي في المسائل الضريبية لذا سنبحث في هذا المبحث آثار العفو الضريبي بالنسبة لطرفي المنازعة الضريبية في المطلب الأول وآثار العفو الضريبي تجاه الآخرين في المطلب الثاني.

المطلب الأول

آثار العفو الضريبي تجاه طرفي المنازعة الضريبية

لما كان التشريع من صنع البشر فلا يمكن أن يكون كاملاً حيث لا بد أن تعثره النواقص والثغرات والغموض، ولقد فوضت السلطة التنفيذية بصلاحيات تشريعية تتضمن وضع تنظيمات تفصيلية للنصوص والمبادئ القانونية لسد الثغرات وإكمال ما نقص فيها، ولما كان للسلطة المالية هذه الصلاحيات الواسعة جعلت تخويل المشرع لها بمعالجة نصوص القانون الضريبي بمثابة سلطة تمتلكها تجاه الأفراد العاديين وهم ممن تنطبق عليهم القوانين الضريبية لذلك تنشأ خلافات بين المكلف والسلطة المالية فيما يخص فرض الضرائب و تقديرها وطرق تحصيلها وهي ما يطلق عليها المنازعة الضريبية. ويقصد بالمنازعة الضريبية (هي المراجعات التي ترفع أمام قاضي الضرائب تظلماً من أعمال الدائرة الضريبية بمناسبة قيام الإدارة بالأعمال والإجراءات التي تؤدي إلى التحقق من الضريبة وربطها والتكليف بها، وهي الخصومات القضائية التي تنشأ عن نشاط الإدارة الضريبية أثناء تطبيقها الفردي للقوانين الضريبية وأنظمتها بحق الفرد).^(xviii) كما وتعرف المنازعات الضريبية أنها (كل تنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة ومهمة القاضي تُكمن في البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع ربطت وفق القوانين أو اللوائح أو لم تربط وفقاً لها).^(xix) وحتى تعتبر المنازعة ضريبية يجب أن تكون الإدارة المالية طرفاً فيها، وبالتالي فإن حدوث أي نزاع بين المكلف وبين أي موظف تابع للإدارة الضريبية ولكن النزاع خارج إطار العمل الوظيفي الخاص بالضريبة فلا تعتبر منازعة ضريبية،^(xx) وأن تتعلق المنازعة بالأعمال الضريبية وأن يكون المرجع فيها القانون الضريبي^(xxi) وتتدخل العملية الضريبية إلى ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في الهدف الذي تسعى الإدارة إلى تحقيقه وهو ربط وتحصيل الضرائب ووسائل تحقيق الهدف وأن تكون وسائل تحقيق هذا الهدف مترابطة وغير قابلة للانفصال عنها، فالمنازعات الضريبية هي منازعات إدارية ما دامت تتصل بأعمال السلطة العامة أو الأعمال الإدارية،^(xxii) فيؤثر العفو الضريبي على طرفي المنازعة الضريبية وذلك لذا فإن الآثار التي يولدها العفو الضريبي تمس المكلف المخالف المستفاد من العفو الضريبي والسلطة المالية وسوف نتناول هذه الآثار.

أولاً: آثار العفو الضريبي على المكلف

المكلف هو كل شخص طبيعي أو معنوي يلتزم بأداء الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة أرباحه أو عمله أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس الأموال العائدة له، والتشريعات القانونية الضريبية تحدد المكلف بشكل دقيق دون أن تترك للإدارة الضريبية الحرية في تحديد نطاق المكلفين ولا يمكن للإدارة أن تفرض على شخص ضريبة لم ينص عليها القانون،^(xxiii) ولكن يعتمد هذا المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة بسبب قلة الوعي الضريبي لديه وعدم اهتمامه بالمصلحة العامة ويقل إحساسهم بالمسؤولية اتجاه الخزينة العامة للدولة واعتبارهم أن الضريبة شر لا بد منه،^(xxiv) والعفو الضريبي وسيلة لتخلص المكلف المتهرب ضريبياً من العقوبة وتسوية نزاعاته مع السلطة وهو ينطوي على نزول متبادل من جانب المكلف والسلطة المالية.

والآثار التي يربتها العفو الضريبي على المكلف هي:

1- تسديد مبلغ الضريبة الذي في ذمته خلال فترة زمنية محددة،^(xxv) ففي حالة قبول السلطة المالية طلب العفو الضريبي الصادر من المكلف ينبغي على الأخير أن يبادر إلى تسديد مبلغ الضريبة خلال المدة المحددة قانوناً وبخلاف ذلك أي في حالة عدم تسديد المكلف ما بذمته خلال سنة من تاريخ نفاذ القانون فتضاف إلى المبلغ فائدة بنسبة (10%) من مبلغ الضريبة المتحقق ويحتسب من تاريخ إرتكاب المخالفة ولغاية تاريخ التسديد^(xxvi) ومن البديهي أن العفو الضريبي لا يتم ولا ينتج آثاره إلا بتمام سداد كامل المبلغ فهو شرط أساسي لاستفادة المكلف من العفو الضريبي، ولا بد هنا من الإشارة أن قبل صدور العفو الضريبي بموجب قانون رقم 9 لسنة 2019 كان الأثر المترتب على المكلف عن عقد التسوية الصلحية^(xxvii) مع السلطة المالية هو دفع مبلغ لا يقل عن مثلي

الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى،^(xxviii) لذا فإن غاية المشرع من حل المنازعات بطريقة إدارية لرفد الخزينة العامة للدولة بإيرادات ضريبية.

2- **إعفاء المكلف من العقوبة الضريبية:** يعفى المكلف من العقوبة الضريبية حين استفادته من العفو سواء المالية أو غير المالية وتجنبه مسألة اعتباره محكوماً عليه بحكم جزائي وانقضاء الدعوى الجزائية.^(xxix) ولكن هذا الأثر لا يتعدى سوى العقوبة التي تم العفو عنها، فإذا كان على المكلف عقوبة ضريبية عن جريمة ضريبية أخرى غير مشمولة بالعفو الضريبي تنفذ بحقه ويبقى مذنب.^(xxx) أن أثر العفو الضريبي على المكلف يثير الشكوك لأن المكلفون الذين يستفادون من الإعفاء من العقاب إذا دفعوا المبالغ المستحقة عليهم يبدو كما لو كان المخالف يدفع ثمن إطلاق سراحه في الوقت نفسه يتوقع المكلفين بوجود عفو ضريبي في المستقبل مما يقلل التزامهم بدفع الضريبة،^(xxxi) كما أنه يمنح المتهربين من دفع الضريبة بالعودة إلى النظام الضريبي لتخلصهم من الغرامات العالقة في ذمتهم، ويمكن لهؤلاء تصفية حساباتهم دون تحملهم لأي غرامات أو عقوبات،^(xxxii) وبالتالي خضوع المكلفين المتهربين من جديد للالتزامات الضريبية لتجاوز السلطة المالية عن المخالفات السابقة.

3- **أن العفو الضريبي يعالج تهرب المكلف غير المقصود:** قد يكون المكلف غير قاصداً التهرب من الضريبة أما بسبب تعقد إجراءات التصريح الضريبي أو عدم وضوح التشريع.... الخ،^(xxxiii) فهو بمثابة وسيلة لتصحيح خطأ غير مقصود وقع به المكلف مما أدى إلى عدم دفعه الضريبة وبالتالي اعتباره مذنب لدى السلطة المالية.

4- **إنقضاء الدعوى الجزائية تجاه المكلف:** أن العفو الضريبي سبب من أسباب انقضاء الدعوى الجزائية الضريبية تجاه المكلف وإيقاف السير في إجراءاتها إن كانت مقامة ضد المكلف المخالف.

5- **يعتبر العفو الضريبي وسيلة لاختصار الوقت والإجراءات:** يوفر العفو الضريبي للمكلف ميزة التخلص من الجهد والوقت والمال الذي تستلزمه إجراءات الدعوى الجزائية الضريبية، وما ينطوي عليه العفو من المرونة والبساطة في إجراءه دون تعقيد ومشقة أو تكاليف باهظة.

ثانياً: آثار العفو الضريبي على السلطة المالية (الحصيلة الضريبية)

نصت الفقرة أولاً من المادة (1) من قانون العفو رقم (9) لسنة 2019 على: (.....على أن يسدد مبلغ الضريبة المترتب بذمته)، نلاحظ من الفقرة أعلاه أن العفو الضريبي يولد حقاً للسلطة المالية بتحصيل مبلغ الضريبة ويعتبر هذا الأمر الغرض الأساس من تقديم العفو للمخالفين، وبذلك فهو طريقة عملية وفعالة لحصول السلطة المالية على مستحقاتها المالية دون اللجوء إلى الإجراءات القانونية التي تتطلب وقت وجهد وما يشوبها من تأجيل وطعون، فالعفو الضريبي يفسح المجال للدولة لزيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي تغذية الخزينة العامة بمبالغ مهمة تدعم الدولة في الإنفاق العام تحسين خدماتها العامة. وتعرف الحصيلة الضريبية أنها المبالغ التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب بمختلف أنواعها في نظامها الضريبي، وبعبارة أخرى هي المبالغ التي تجبى من الأشخاص (الطبيعيين والمعنويين) عن طريق الإدارة الضريبية بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة.^(xxxiv) وأن أغلب الدول تسعى إلى زيادة الحصيلة الضريبية من خلال جمع أموال كانت خارج سيطرة النظام الضريبي، والتي لم يكن من الممكن جمعها من غير إصدار عفواً ضريبياً، على الرغم من صعوبة تقدير المبالغ العائدة للعفو الضريبي خلال فترة العفو المؤقتة ألا أن هذه الزيادة يمكن أن تتحقق بتوسع الوعاء الضريبي لكون المكلفين المستفيدين من العفو يمكنهم جذب مكلفين آخرين كانوا خارج دائرة الامتثال الضريبي،^(xxxv) وتشجيعهم على تسوية موقفهم الضريبي على الرغم من كون الإيرادات الضريبية تنتج زيادة على المدى القصير حين يصاحبها خسارة الدولة إذا أصدرت عفو ضريبي على المدى الطويل.^(xxxvi) فآثار العفو الضريبي على الدولة يتمثل في زيادة الإيرادات الضريبية وتشجع الهيئة العامة للضرائب على إصدار مثل هذه القوانين وذلك لغرض إعطاء فرصة للمكلفين لحسم موقفهم وتسوية جرائمهم الضريبية مع السلطة المالية وتقليل العبء عن كاهل المكلفين بتقليل الفوائد والمخالفات التي تشجع المكلف على مراجعة الضريبة ودفع

ما بذمته من ضريبة، مع أن قانون العفو رقم (9) لسنة 2019 لم يشمل شريحة كبيرة من المكلفين المخالفين وبسبب الظروف التي كان يمر بها البلد خلال فترة صدور القانون من مظاهرات شعبية وانتشار وباء كورونا فكان أقبال المكلفين المشمولين ضعيفاً على الرغم من تمديد القانون، لذا تأمل الهيئة العامة للضرائب عند اصدار قانون عفو ضريبي جديد ان يكون شامل لشريحة أكبر من التي نص عليها قانون رقم (9) لغرض فتح صفحة جديدة بين المكلف والسلطة المالية ولغرض زيادة الإيرادات الضريبية واستحصال أموال شبه معدومة، ولا بد من تشجيع كبار المكلفين سواء أفراد او شركات عن طريق تقديم التسهيلات لهم مثل تقسيط مبلغ الضريبة في ذمة المكلف على شكل دفعات وحسب شروط معينة تضعها السلطة التشريعية.^(xxxvii) ويتغير تأثير العفو الضريبي عندما يتم تقديمه أكثر من مرة، وحسب رأي الباحثين يجدون أن كلما كانت مصلحة الضرائب في دولة ما نشطة فأنها أقل احتمالية في تقديم العفو الضريبي عن غيرها وأن اصدار العفو في سنة معينة في دولة ما يزداد كلما كانت الحكومة في هذه الدولة غير مستقرة، مثل ما لاحظنا الظروف التي تزامنت مع صدور العفو الضريبي بموجب قانون (9) لسنة 2019 وما كان يمر به البلد من عدم استقرار سياسي واقتصادي وعجز في الموازنة العامة للدولة. ويساعد العفو الضريبي في جذب رؤوس الأموال ويكون ذلك بإعادة دمج رؤوس الأموال العاملة في دائرة الاقتصاد الخفي الى دائرة الاقتصاد الرسمي، وعودة الأموال المهاجرة الى الخارج،^(xxxviii) فالعفو يساعد في دعم النمو الاقتصادي والخروج عن الركود الاقتصادي الناجم عن الأزمات المالية، ولكون العفو الضريبي إجراء طارئ تتخذه الحكومة لإعادة جدولة مدفوعات الضرائب ولكن توقع عفو ضريبي من قبل المكلفين قد يساهم في انخفاض الإيرادات الضريبية لذا فتستطيع الدولة حث المكلفين المتهربين على دفع الضرائب وذلك بتحذيرهم بفرض غرامات أو احتجاز أموالهم فأن ذلك سيساعد زيادة الإيرادات الضريبية أكثر من اللجوء الى العفو الضريبي.^(xxxix) كما وأن العفو الضريبي يفسح أمام السلطة تحقيق الردع للمكلف، إذ أنه يلتزم بمحض أرائته بتنفيذ شروط العفو الضريبي بسبب سلوكه المخالف للقانون. وهناك شكوك كثيرة حول مدى فاعلية العفو الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية ففي العراق بصدر قانون العفو رقم (9) لسنة 2019 على الرغم ان الدولة خسرت أموال كان من الممكن الحصول عليها من المكلف المتهرب ضريبياً والتي هي الفوائد والغرامات التي بذمته ألا ان العفو الضريبي خطوة نحو صلاح للنظام الضريبي والجدير بالذكر أن كفاءة الجهاز الإداري وقدرته على التصحيح والتكيف يعتبر العنصر الأهم لنجاح أي مخطط اصلاحي ضريبي^(xl) وصولاً الى الهدف الأساس وهو زيادة الحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني

آثار العفو الضريبي تجاه الغير

كما تطرقنا سابقاً أن العفو الضريبي من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية ويقع في ظل ظروف معينة وبالنسبة لجرائم معينة، وأن سياسة الإعفاء من العقاب تنطوي على أن الفعل الذي يقوم به المخالف يظل له وصفه القانوني ولكن يعفى من العقوبة الضريبية وهذا يقودنا الى التساؤل هل يعفى الغير أيضاً من العقوبة الضريبية أم يسري أثر العفو الضريبي على المكلف فقط؟ للإجابة عن التساؤل لا بد لنا من ايضاح أن الغير بالنسبة للعفو الضريبي هو غير المكلف المستفاد من العفو وغير الإدارة الضريبية فهو بمثابة شخص ثالث وأجنبي لا يستفاد من العفو الضريبي ويمكن تعريف الغير (الشخص الآخر) هو كل شخص أجنبي لا تربطه علاقة التزام بأحد أطراف العقد لا في الحاضر ولا في المستقبل،^(xli) وهذا التعريف على صعيد القانون العام وتحديداً الغير بالنسبة للعقد الإداري، ولم نجد تحديد لمعنى الشخص الآخر بالنسبة للقوانين الضريبية.

لذا ارتأينا الى تعريف الغير بالنسبة للعفو الضريبي هو كل شخص طبيعي أو معنوي غير مشمول بالعفو الضريبي أما بسبب كونه غير متهرب ضريبياً أو قد يكون متهرباً ولكن عقوبته غير مشمولة بالإعفاء وفقاً لقانون العفو من العقوبات الضريبية، وبذلك فأن الغير بالنسبة لقانون العفو الضريبي ينطوي على معنيين فقد يكون الغير هو الشخص المساهم مع المكلف في

الجريمة الضريبية وقد يكون الغير هو المكلف الذي يدفع الضريبة بدون تهرب أي بصورة قانونية منتظمة، وكلاهما يؤثر عليهم العفو الضريبي بصورة مباشرة أو غير مباشرة، لذا سوف نبحث في أثر العفو الضريبي تجاه المساهم في الجريمة الضريبية وأثر العفو الضريبي على عموم المكلفين.

أولاً: أثر العفو الضريبي على المساهم في الجريمة الضريبية

غالباً ما تقع الجريمة من قبل شخص واحد وهو المكلف بدفع الضريبة وهناك حالات أخرى تقع من قبل مجموعة من الأشخاص يتعاونون على ارتكابها، فحالة اشتراك أكثر من شخص في جريمة واحدة تسمى المساهمة الجنائية. فالمساهمة الجنائية هي تعدد الجناة الذين ارتكبوا الجريمة، فهي تطبيق لمبدأ تقسيم العمل على المشروع الإجرامي، ومن ذلك يتضح أن الضرر الذي لحق بالمجتمع لم يكن ثمرة نشاط شخص واحد فقط بل نتيجة تعاون عدة أشخاص لكل منهم دوره المادي الذي قام به.^(xliii) وأن أكثر التشريعات الضريبية مضت في اتباع القواعد العامة في قانون العقوبات على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية الكاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، والجدير بالذكر أن المساهم قد يكون المكلف الخاضع للضريبة عندما يحرض أو يساعد غيره على ارتكاب الفعل المكون للجريمة كما لو كان المكلف عاملاً وحرض صاحب العمل على تقديم معلومات غير صحيحة عن الرواتب التي يستلمها العمال، وقد يكون الشريك شخصاً آخر لا يقع عليه العبء الضريبي يشترك مع المكلف في تقديم أو أعداد البيانات الناقصة أو الكاذبة.^(xliv) وأن القانون الضريبي يأخذ بوحدة الجريمة الضريبية حتى مع تعدد المساهمين فيها، وعلى ذلك فإن وحدة الجريمة تتحقق في حال استعمال الشركاء المتضامنين في شركة التضامن أساليب وطرق احتيالية للتهرب من الضريبة وذلك بتقديم اقرارات ضريبية مغايرة للحقيقة أو اخفاء نشاط خاضع للضريبة، ومن الجدير بالذكر إذا كان الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية هو المكلف أو الشخص الذي تقع عليه الالتزامات الضريبية فإن الشريك هو الذي يرتكب الجريمة دون أن يكون ملتزماً بالقانون الضريبي ويرتكبها مع شخص مخاطب بالقانون الضريبي.^(xlv) فإذا تعدد المساهمون في الجريمة الضريبية فهل يقتصر أثر العفو الضريبي على المكلف أم يمتد ليشمل غيره من المخالفين المساهمين معه في الجريمة الضريبية؟

لابد من الإشارة الى أن القانون الضريبي قبل صدور قانون العفو رقم 9 لسنة 2019 كان يعاقب المساهم في الجريمة الضريبية نفس عقوبة الفاعل الأصلي ما لم ينص على خلاف ذلك وحتى لو عرض على الفاعل مانع عقاب أو مانع مسؤولية، ولا يقصد بالمساواة بين الفاعل والشريك في العقوبة هو التطابق التام بين عقوبة كل منهما ولكن المقصود هنا خضوع كل منهما لذات نص التجريم والعقاب فإذا ما شكل الفعل جريمة وكان هناك مانع من العقاب أو مانع مسؤولية للفاعل كأن يكون مجنون فإن مسؤولية الشريك تبقى مع عدم مسؤولية الفاعل الأصلي، وكذلك الحال في حالة استفادة الفاعل من أي سبب يمنع عقابه، ولكن المشرع العراقي جعل الشريك فاعلاً أصلياً للجريمة إذا كان الفاعل الأصلي غير مسؤول عن الجريمة لأي سبب كالجنون أو صغر السن، في حين أن المسألة ستكون مختلفة لو عرض للفعل سبب من أسباب الإباحة فأثر هذا السبب يستفاد منه الفاعل والشريك وتفقد المساهمة التبعية ركنها الشرعي وكذا الحال مع العفو الشامل عن الجريمة.^(xlv) وبالنسبة الى أثر التسوية الصلحية على الغير باعتبارها نظام قانوني سابق على صدور العفو الضريبي نجد أن النصوص القانونية المتعلقة بالتسوية الصلحية خالية من الاجابة على هذا التساؤل، وفي رأينا أن التسوية الصلحية اتفاق بين طرفين الإدارة المالية والمكلف فلا ينصرف أثرها الى غير المخالف استناداً الى:

1- بالرجوع الى قانون أصول المحاكمات الجزائية باعتباره القانون الأساس الذي يستلزم الرجوع إليه لسد أي نقص يشوب القوانين الخاصة، ونجد ان الفقرة 1 من المادة 196 نصت على (طلب الصلح مع مُتهم لا يسري الى متهم آخر) وذلك يعني أن أثر التسوية الصلحية مع المخالف في جريمة تعدد فيها المخالفون لا يسري الى غيره من المخالفين.

2- أن التسوية الصلحية مانعاً من موانع العقاب وأن الأخيرة تتعلق بالشخص الذي تتوفر فيه ولا تتعداه إلى غيره،^(xlvii) وبذلك فإن لو ساهم في الجريمة الضريبية فاعل أصلي وشريك وتصلح الفاعل مع السلطة المالية، أنتفع وحده من التسوية الصلحية وبقيت مسؤولية الشريك كاملة ومستقلة.^(xlviii)

وبالرجوع إلى قانون العفو الضريبي نجد أن المشرع العراقي ألتزم الصمت في نصوص قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم (9) لسنة 2019 ولم يفصح عن موقفه، فجاءت نصوصه خالية من الإجابة على هذا التساؤل، ولكن نجد أن العفو الضريبي يكون بين طرفين الدولة والسلطة المالية بموجب الطلب الذي يقدمه المكلف المخالف ولا ينصرف أثره إلى غيره من المخالفين والدليل في ذلك أن قانون العفو الضريبي في المادة الأولى منه نص على (يعفى المكلف المخالف....)،^(xlviii) فهذا يعني أن أثره يقتصر على المكلف فقط فلو كان النص (يعفى مرتكب الأفعال المنصوص عليها في....) ففي هذه الحالة لكان بإمكاننا القول أن أثر العفو يتعدى المكلف ليشمل المخالفين المساهمين في الجريمة هذه من ناحية ولكن من ناحية أخرى نجد أن نص المادة 1/أولاً من القانون أعلاه نجدها شملت المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي المعدل.^(xlix) مما تقدم يتضح لنا أن العفو الضريبي وفقاً لقانون رقم 9 لسنة 2019 شمل الشريك بالاستفادة من أحكامه أذ أن مرتكب الأفعال المنصوص عليها في المادة (57) من ضريبة الدخل مشمول بالعفو من العقوبة الضريبية بموجب نص المادة (1/أولاً) من قانون العفو، ولم نجد هذا الأثر في قانون ضريبة العقار أو قانون ضريبة العرصات العراقي النافذ مما يجعل الفراغ التشريعي الذي تركه المشرع في قانون العفو رقم 9 لسنة 2019 ثغرة يمكن اللجوء إليها لشمول عدد كبير من المخالفين بالعفو الضريبي، لذا كان الأجدر بالمشرع تحديد موقف الشريك بالاستفادة من العفو الضريبي من عدمه حتى لا يتسنى لأي شخص أو جهة خرق الالتزام بالنص القانوني.

ثانياً: أثر العفو الضريبي على عموم المكلفين

لقد مرت العقوبة بمراحل متعددة على مر العصور، واتجهت التشريعات الحديثة من القسوة إلى التخفيف من العقوبة وغلب عليها الطابع الانساني وتحقيق غرض العقوبة المتمثل بالإصلاح والتأهيل بعد أن كان غرضها الإيلاء والتعذيب، فأنا الغاية الحديثة من فرض العقوبات يتمحور حول منع ارتكاب جرائم جديدة أي حول عملية الردع العام والردع الخاص، فالتجريم يجب أن يقتصر على الأفعال الضارة بالمصلحة العامة وفي هذا النطاق يبقى غرض العقوبة إصلاح الضرر الذي يلحق بالجماعة ولا بد من تبني فكرة إلغاء العقوبات التي يكون ضررها أكبر من نفعها، وبما أن العفو الضريبي وسيلة الدولة لتحصيل ديون ضريبية عالقة في ذمة المكلفين المخالفين وتسوية موقفهم مع السلطة المالية فالسؤال الذي يطرح هنا ما هو تأثير العفو الضريبي على باقي المكلفين؟ وما هو أثر العفو الضريبي في تحقيق الردع العام؟ يعرف الردع العام أنه انذار للناس كافة عن طريق التهديد بالعقاب بسوء عاقبة الأجرام، لكي يفرهم بذلك منه، وهو بهذا المعنى أشعار لكافة الأفراد بالألم الذي يلحق بهم إذا أقدموا على ارتكاب الجريمة.⁽ⁱ⁾ وبما أن العقاب وسيلة لتحقيق الردع العام، ولكن بعض أنواع العقاب لا تمنع المجرمين من العودة إلى الأجرام، فأنا درجة تهريب العقوبة متفاوتة وغير متساوية في سائر العقوبات. كما نعلم أن الجرائم الضريبية تؤدي إلى نتائج سلبية على الخزنة العامة أذ تؤثر على الحصيلة الضريبية وتمتد آثارها لتصيب الغير وهم المكلفون الذين يتحملون عبء الضريبة ولا يتهربون من دفع الضريبة بينما يفلت الآخرون من دفع الضريبة دون ترتب عقوبة عليهم باستفادتهم من العفو الضريبي مما يؤدي إلى الشعور بعدم العدالة في توزيع العبء المالي على جميع الأفراد ويسبب التهرب قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص الحاصل في خزينة الدولة.⁽ⁱⁱ⁾ فالعفو الضريبي يشعر الغير بأن التهرب من دفع الضريبة لا يرتب عليه أي عقوبة ضريبية، وفي حالة منح الدولة عفو ضريبي في المستقبل فقد ينتج عن التهرب بدلاً من أن يدفع الضريبة، وبالتالي فهو يحمي سياسة العقاب القائمة على تحقيق الردع العام كهدف أساسي من تطبيق العقوبات الضريبية.

فضلاً عن ان قلة الوعي الضريبي وعدم وصوله الى المرحلة التي يقتنع بها كل فرد بأن عليه واجب تجاه الجماعة التي يحتمي بظلمها فيساهم في جزء من ثروته في أعبائها العامة لتستطيع القيام بمختلف الواجبات المفروضة عليها من قبل المواطنين.⁽ⁱⁱⁱ⁾ فشعور الغير بانعدام العدالة الضريبية من الأسباب الرئيسية للتهرب والذي يتحتم علاجه والسعي وراء التخلص منه،⁽ⁱⁱⁱ⁾ والعفو الضريبي قد يكون سبب في تهرب الغير من دفع الضريبة فيشعر الغير بوطأة الضريبة ويدفعهم دفعاً حثيثاً نحو الغش والتهرب لشعورهم بعدم المساواة،^(iv) فالمساواة هي التعامل مع الأشخاص معاملة مماثلة على حد سواء، وما يبرر الخروج عن مبدأ المساواة هو المعاملة غير المتكافئة بين المتهربين من الضرائب وبين دافعي الضرائب ففي العفو الضريبي تمتنع الدولة عن العقاب اذا تخطى الشخص عن عدم الكشف عن ثروته ودخله فيتعين عليه دفع الضريبة كاملة للاستفادة من العفو الضريبي.^(iv)

وبموجب العفو الضريبي يستطيع الأثرياء أن يدفعوا ثمن حريتهم وتخلصهم من العقاب ومن ناحية أخرى أن هذا النظام لا يحقق احترام الغير للقوانين الضريبية فالردع الخاص من مقتضاه أن يقف المتهم لدى القضاء علناً وأن يصدر بحقه حكم، ثم أن الردع العام لا يتحقق إذا ما أنقضت الدعوى الجزائية الضريبية بعفو ضريبي يجري بعيداً عن نظر الجمهور وسمعه وبالتالي يكون للغير (الجمهور) كل العذر إذا اعتقد أن الجرائم الضريبية التي يتم حسمها على هذا النحو (أي بالعفو الضريبي) ليست من الجرائم الخطيرة التي ينبغي تجنبها ولا يخفى ما ينطوي على ذلك من أثر على السياسة المالية للدولة.^(vi) وأن الأثر السلبي الذي يتركه العفو الضريبي على المكلفين غير المستفيدين منه إنما يرجع سببه الى ضعف الوعي الضريبي فهي عملية اجتماعية تتطلب وقتاً وجهداً وهي مسألة لا تخص الإدارة الضريبية فحسب وإنما هي مهمة المجتمع و الدولة أساساً لأنها تشكل ركيزة أساسية في عملية الإصلاح الضريبي.^(vii) فالوعي الضريبي هو (الادراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية تجاه المجتمع والدولة أذ كلما نضج شعور الأفراد بواجباتهم تجاه المجتمع وكلما كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة، كلما زاد الأقبال على دفع الضرائب من قبل الأفراد).^(viii) ولذا فإن مسألة الوعي الضريبي يقودنا الى انتقال فكرة الضريبة من فكرة الجباية المجردة بقوة القانون الى فكرة المواطنة وعندها يكون الالتزام الضريبي اختياراً حراً ويشعر الأفراد أن الضريبة واجباً وطنياً يعود الى نفع المجتمع بأكمله وأن نجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي يعتمد بدرجة كبيرة على مستوى الوعي الضريبي الذي وصل إليه الفرد.

وخلاصة القول نجد من الضروري أن تعمل الدولة على تنمية الوعي الضريبي كون ذلك يقودنا الى الانتقال من فكرة الضريبة كفريضة اجبارية الى فكرة الالتزام الضريبي اختياراً حر يمارسه الأفراد وبالتالي يشعر الأشخاص أنها واجب وطني يؤول نفعها الى الجميع بصورة عامة، فالوعي الضريبي من العوامل المهمة والمؤثرة في زيادة العوائد الضريبية وأنه يقلل من التهرب الضريبي وبالتالي فاذا منحت الدولة المتهربين من دفع الضريبة عفواً ضريبياً لا يؤثر على عموم المكلفين وبالتالي لا يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية، ولا بد أن لا يكون تقديم الدولة عفواً ضريبياً للمكلفين الا للضرورة القصوى ولحالات محددة حتى لا يتلاشى الهدف من العقوبة الضريبية وهو تحقيق الردع العام للغير ومنعه من الأقبال على ارتكاب الجريمة الضريبية.

الخاتمة:

بعد ان تكلمنا عن آثار العفو الضريبي وفقاً لقانون العفو رقم (9) لسنة 2019 والذي هو من الأنظمة الحديثة التي عرفتها الدول ومنها العراق فقد توصلنا الى مجموعة من الاستنتاجات والمقترحات التي تتمثل بالآتي:

أولاً: الاستنتاجات

1- يمنع العفو الضريبي من اقامة الدعوى الجزائية ضد المكلف المخالف وذلك اذا صدر قبل اقامة الدعوى، أما اذا كانت الدعوى مقامة فيرتب العفو منع الاستمرار فيها وتوقفها، وفي كلتا الحالتين يحقق العفو الضريبي فائدة وهي تخفيف العبء على القضاء والتقليل من الدعاوى المعروضة عليه مما يساهم في توفير الوقت والجهد الذي تتطلبه اجراءات التقاضي.

2-يلغي العفو الضريبي العقوبات الضريبية ومنها الأصلية والعقوبات الفرعية التي ما هي إلا مجرد عقوبات مرتبطة بالعقوبة الأصلية ومتلازمة معها.

3- رغم ما يعود للدولة بالنفع من جراء تطبيق العفو الضريبي ألا أنه قد يسبب في زيادة التهرب من دفع الضريبة خاصة بالنسبة للغير أي عموم المكلفين ممن يدفعون الضريبة عادةً بطريقة قانونية ودون تهرب أن العفو الضريبي يجعلهم يشعرون بانعدام العدالة الضريبية وبالتالي يتهربون ضريبياً وانتظارهم لصدور عفو آخر مستقبلاً

3- غياب الوعي الضريبي لدى أغلب المكلفين جعل من جرائم التهرب الضريبي عادة مجتمعية فالمكلفين يشعرون أنهم يدفعون الضرائب دون عدالة ودون أي نفع لهم.

ثانياً: المقترحات

1- ضرورة زيادة الوعي الضريبي بين المكلفين، وذلك من خلال وسائل الإعلام المختلفة والإعلانات التي تنشرها الهيئة العامة للضرائب بصورة مستمرة لتصحيح مفهوم المكلفين عن الضريبة وإشعارهم بأهميتها لأنها تساهم في تقديم الخدمات الأساسية لهم.

2- توضيح موقف الشريك (غير المكلف) في الجريمة الضريبية ومدى استفادته من العفو الضريبي، إذ أن قانون رقم (9) لسنة 2019 لم يوضح ذلك وإنما أكتفى بالنص على المكلف في نصوص مواده من الممكن إضافة نص أو فقرة في القانون تنص على (يعفى المكلف والشريك غير المكلف من).

3- نرتأي من المشرع العراقي تعديل بعض النصوص العقابية في القوانين الضريبية لإدخال العقوبات الفرعية (التبعية والتكميلية) ذات الطابع الاجتماعي والاقتصادي كالحرمات من تولي بعض المناصب والوظائف وحرمان المكلف المخالف من بعض الحقوق والمزايا ونشر الحكم (حكم أدانة المكلف المخالف) لتأثيرها المباشر على نفسية المكلف ومكانته الاجتماعية فتحقق بذلك الحماية الجنائية للمصلحة الضريبية.

الهوامش:

(i) خطاب زهير لطيف، تأثير وسائل انقضاء الحق في العفو والتقادم الجنائي، رسالة ماجستير، كلية القانون

والعلوم السياسية، جامعة الأنبار، ٢٠٢١، ص ١١٣.

(ii) نصت المادة ٢ من قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم ٩ لسنة ٢٠١٩ على: تسري أحكام هذا القانون

على ما يأتي أولاً: الجرائم التي لم تحرك الدعوى الجزائية في شأنها.

(iii) رعد طعمة عواد، إشكالية العفو العام بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/جامعة

تكريت، 2020، ص ٢١٥.

(iv) ينظر المادة (3) من قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم 9 لسنة 2019.

(v) ومثال على ذلك حين قام مكلف بتقديم معلومات غير صحيحة أثناء ترويج معاملات نقل ملكية العرصات العائدة

له حين قدم تعهد بأنه لا يملك عرصه أخرى في حين تبين للسلطة المالية بعد ذلك انه يملك عرصه أخرى قاصداً

من وراء ذلك التهرب الضريبي، وعندما بدأ القضاء باتخاذ الإجراءات القانونية بحق المكلف المتهم استناداً الى

الفقرة (4) من المادة (8) من قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962 قدم المكلف طلباً الى السلطة المالية

لشموله بقانون العفو من العقوبات الضريبية رقم 9 لسنة 2019 وسدد ما بذمته من ضرائب ولم يصدر حكم

قضائي بات ضده فترتب على ذلك إيقاف الإجراءات القانونية بحقه. (الكتاب الصادر من الهيئة العامة

للضرائب/قسم اللجنة التحقيقية الى دائرة المدعي العام/قصر القضاء/الكرخ ، بالعدد 19348/4342/5 ، بتاريخ

2019/10/7.

(vi) د. عبد الفتاح مصطفى الصفي، حق الدولة في العقاب، دار المطبوعات العربية، الإسكندرية، 2010، ص

٣٧٩.

(vii) د. حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، المركز القومي للاصدارات

القانونية، ط١، القاهرة، 2016، ص ١٥٦.

(viii) ياسر خميس محمد العامري، الحماية الجنائية لضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة القانون

المقارن، 2019، ص 204 و ١٧٨.

- (ix) نصت المادة ٢/ثانياً من قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم ٩ لسنة ٢٠١٩ على تسري أحكام هذا القانون على ما يأتي: ثانياً: الجرائم التي لم يصدر في شأنها حكم قضائي بات.
- (x) أمير طاهر الكناني، المصلحة المعتبرة في تشريع قانون العفو العام، رسالة ماجستير، كلية القانون/الجامعة المستنصرية، 2013، ص 145.
- (xi) تجدر الإشارة الى أن المشرع العراقي أشار الى أثر العفو العام على العقوبات في المادة (154) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 وأشارت المادة الى أن العفو العام يرتب سقوط جميع العقوبات الأصلية.
- (xii) د. غسان رباح، الاتجاهات الحديثة في قانون العفو العام- دراسة مقارنة في التشريعات العربية والأوربية، ط2، دار الخلود للنشر، بيروت، 1992، ص 72.
- (xiii) د. محمد عبد اللطيف فرج، شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة والتدابير الاحترازية، دون دار نشر، 2012، ص 242.
- (xiv) المادة (95) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.
- (xv) المادة (153) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.
- (xvi) زينب عبد الكاظم حسن، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، المركز العربي للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2021، ص 164.
- (xvii) غدت المادة (133) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل أن الجرائم الضريبية من الجرائم المخلة بالشرف والأمانة، ويترتب على ذلك مجموعة من الآثار التي تنحو نحو العقوبات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي كما في : 1- عدم قبول الترشيح في عضوية المجالس التشريعية المحلية 2- الحرمان من العضوية في أي من النقابات والاتحادات العامة 3- الحرمان من تولي الوظائف الحكومية أو وظائف القطاع العام. نقلاً عن زينب عبد الكاظم، مصدر سابق، ص 165.
- (xviii) يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، دار الحسيني للطباعة والنشر، بيروت، 1994، ص5 وما بعدها.
- (xix) د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة، 1990، ص7.
- (xx) د. محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية/جامعة بيروت العربية، 2015، ص 40.
- (xxi) د. أبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص11.
- (xxii) د. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، دون سنة نشر، الإسكندرية، ص 18.
- (xxiii) د. محمد العمودي وديما الفتى، حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري، بحث منشور في مجلة تشريين للبحوث والدراسات، مجلد 37، عدد6، 2015، ص 313.
- (xxiv) د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، علم المالية والتشريع الضريبي، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، الأردن/عمان، 2010، ص 227.
- (xxv) المادة (1/أولاً) من قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم (9) لسنة 2019.
- (xxvi) المادة (1/ثانياً) من قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم (9) لسنة 2019.
- (xxvii) وتعرف التسوية الصلحية أنها: نظام قانوني يهدف الى وضع حد للنزاع الحاصل بين الإدارة المالية والمخالف تعرض بموجبه الإدارة التسوية على المخالف الذي له القبول أو الرفض وفي حالة رفضه تستمر الدعوى، وفي حالة قبوله يلتزم بشروط التسوية التي حددها القانون مثل دفع المبلغ المقرر قانوناً ويترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية. نقلاً عن ممدوح بن رشيد العنزي، التسوية الصلحية في الجرائم الاقتصادية، بحث منشور في مجلة جامعة الشقراء، جامعة الشقراء، العدد 7، 2017، ص 43.
- (xxviii) ينظر المادة (59مكرر) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.
- (xxix) زينب عبد الكاظم حسن، مصدر سابق، ص 201.
- (xxx) د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012، ص 186.
- (xxxi) Martin Kellner, tax amnesty 2004/2005- an approoaraite revenue tool, German law journal , March, 2004, p 343.
- (xxxii) Hari Luitel and Russell s.Sobel, the revenue impact of repeated tax amnesties, published search in public Budgeting & Finance, September 2007, p20.
- (xxxiii) د. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011، ص 243.

- (xxxiv) فوزي عبد المنعم البطريق ويونس أحمد، النظم الضريبية، الدار المصرية للطباعة والنشر، 1971، ص 153.
- (xxxv) يعني الامتثال الضريبي التزام المكلفين بالضريبة بالتصريح بموجوداتهم وحساباتهم والقوائم المالية ونتائج أعمالهم بشكل سليم وخلال الآجال القانونية ودون احتيال في ذلك، بالإضافة الى الالتزام بدفع الضرائب المستحقة في آجالها القانونية دون تأخير يترتب عليه دفع الغرامات، ونشير في ذلك أن السويد من أكثر الدول التزاماً بهذا المفهوم. نقلاً عن أ. مليكاوي مولود، برنامج العفو الجبائي: مقارنة جبائية لضبط اقتصاد الظل في الجزائر استناداً الى التجارب الدولية، بحث منشور في مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد 3، العدد 2، الجزائر، 2014 ص 320.
- (xxxvi) د. عبد المجيد قدي، مصدر سابق، ص 241.
- (xxxvii) مقابلة أجرتها الباحثة مع السيد محمد قاسم محمد / رئيس قسم التخطيط والمتابعة بتاريخ 2022/4/2، في الهيئة العامة للضرائب.
- (xxxviii) د. عبد المجيد قدي، مصدر سابق، ص 242.
- (xxxix) أحمد أسماعيل أبراهيم المشهداني، أثر العولمة على هيكل النظام الضريبي (الولايات المتحدة الامريكية ومصر)، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد، 2004، ص 79.
- (xl) د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2014، ص 59.
- (xli) أنعام عبد ثجيل، العقد الإداري مع غير المتعاقد مع الإدارة، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2017، ص 10.
- (xlii) د. محمود نجيب حسني، المساهمة الجنائية في التشريعات العربية، دار النهضة العربية، ط2، القاهرة، 1992، ص 1.
- (xliii) د. حيدر وهاب العنزي، مصدر سابق، ص 91.
- (xliv) د. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2015، ص 114.
- (xlv) د. أحمد الدخيل ود. صباح مصباح محمود، الاشتراك في الجرائم الماسة بضريبة الدخل دراسة في القانون العراقي النافذ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والانسانية، العدد 9، 2011، ص 9.
- (xlvi) نصت المادة 1/50 من قانون العقوبات العراقي المعدل على: (يعاقب الشريك بالعقوبة المنصوص عليها قانوناً ولو كان فاعل الجريمة غير معاقب بسبب عدم توفر القصد الجرمي لديه او لأحوال أخرى خاصة به).
- (xlvii) د. حيدر وهاب العنزي، مصدر سابق، ص 170.
- (xlviii) المادة (1/ أولاً) من قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم (9) لسنة 2019.
- (xlix) ينظر المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
- (l) د. فهد يوسف الكساسبة، وظيفة العقوبة ودورها في الإصلاح والتأهيل-دراسة مقارنة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2010، ص 117.
- (li) د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 224.
- (lii) د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، ط1، الاسكندرية، 1963، ص 4.
- (liii) د. أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، الكتاب الأول، القاهرة، 1985، ص 423.
- (liv) د. عبد الكريم صادق بركات و د. يونس أحمد البطريق و د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، دون مكان نشر، 1986، ص 283.
- (lv) Martin Kellner, Op.cit , p 343.
- (lvi) د. فخري عبد الرزاق الحديثي، أصول الاجراءات في الجرائم الاقتصادية، دون دار نشر، بغداد، 1987، ص 37.
- (lvii) د. رفاه شهاب الحمداني و د. نسرين رياض شنشول، سياسات الإصلاح الضريبي للمؤسسات الدولية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، جزء أول، طبعة أولى، دار الشؤون الثقافية العامة، العراق، 2018، ص 373.
- (lviii) فريد جاسم الخفاجي، السياسة الضريبية في العراق واقعها ومتطلبات اصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، الطبعة الأولى، مكتبة القانون المقارن، 2021، بغداد، ص 205.

المصادر والمراجع

*القرآن الكريم

*الكتب القانونية

1. د. أبراهيم عبد العزيز النجار، نحو تفعيل المرحلة الإدارية لتسوية المنازعات الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. د. أحمد ماهر عز، التشريع الضريبي المصري، دار النهضة العربية، الكتاب الأول، القاهرة، 1985.
3. د. السيد أحمد محمد علام، الجرائم الضريبية والتصالح الضريبي، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2012.
4. د. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، ط1، الاسكندرية، 1963.
5. د. حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون ضريبة الدخل العراقي، المركز القومي للإصدارات القانونية، ط1، القاهرة، 2016.
6. د. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، علم المالية والتشريع الضريبي، دار وائل للطباعة والنشر، ط1، الأردن/عمان، 2010.
7. د. رفاه شهاب الحمداني و د. نسرین رياض شنشول، سياسات الإصلاح الضريبي للمؤسسات الدولية وأثرها في تحقيق العدالة الاجتماعية، جزء أول، طبعة أولى، دار الشؤون الثقافية العامة، العراق، 2018.
8. د. زكريا بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة، مطبعة جامعة القاهرة 1990،
9. زينب عبد الكاظم حسن، التناسب بين التجريم والعقاب في قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، المركز العربي للنشر والتوزيع، ط1، القاهرة، 2021.
10. د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2014.
11. د. عبد الفتاح مصطفى الصيفي، حق الدولة في العقاب، دار المطبوعات العربية، الإسكندرية، 2010.
12. د. عبد الكريم صادق بركات و د. يونس أحمد البطريق و د. حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، دون مكان نشر، 1986.
13. د. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.
14. د. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011.
15. د. غسان رباح، الاتجاهات الحديثة في قانون العفو العام- دراسة مقارنة في التشريعات العربية والأوربية، ط2، دار الخلود للنشر، بيروت، 1992.
16. د. فريد جاسم الخفاجي، السياسة الضريبية في العراق واقعها ومتطلبات اصلاحها في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، الطبعة الأولى، مكتبة القانون المقارن، 2021، بغداد.
17. د. فخري عبد الرزاق الحديثي، أصول الاجراءات في الجرائم الاقتصادية، دون دار نشر، بغداد، 1987.
18. د. فهد يوسف الكساسبة، وظيفة العقوبة ودورها في الاصلاح والتأهيل-دراسة مقارنة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2010.

19. د. محمد عبد اللطيف فرج، شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة والتدابير الاحترازية، دون دار نشر، 2012.
20. د. محمود نجيب حسني، المساهمة الجنائية في التشريعات العربية، دار النهضة العربية، ط2، القاهرة، 1992.
21. د. ياسر خميس محمد العامري، الحماية الجنائية لضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة القانون المقارن، 2019.
22. د. يحيى مصطفى المبشر، المنازعات الضريبية في القانون اللبناني، دار الحسيني للطباعة والنشر، بيروت، 1994.
- *الرسائل والاطاريح الجامعية:**
- *الرسائل الجامعية**
- 1- أحمد أسما عيل أبراهيم المشهداني، أثر العولمة على هيكل النظام الضريبي (الولايات المتحدة الأمريكية ومصر)، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد، 2004.
- 2- أمير طاهر الكفاني، المصلحة المعتبرة في تشريع قانون العفو العام، رسالة ماجستير، كلية القانون/الجامعة المستنصرية، 2013.
- 3- أنعام عبد ثجيل، العقد الإداري مع غير المتعاقد مع الإدارة، رسالة ماجستير، كلية القانون، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2017.
- 4- خطاب زهير لطيف، تأثير وسائل انقضاء الحق في العفو والتقادم الجنائي، رسالة ماجستير، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة الأنبار، ٢٠٢١.
- *الاطاريح الجامعية**
- 1- رعد طعمة عواد، إشكالية العفو العام بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق/جامعة تكريت، 2020.
- 2- محمد عبد الرضا حسين السيلوي، المنازعة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية/جامعة بيروت العربية، 2015.
- *البحوث والمجلات**
- 1- أحمد الدخيل ود. صباح مصباح محمود، الاشتراك في الجرائم الماسة بضريبة الدخل دراسة في القانون العراقي النافذ، بحث منشور في مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والانسانية، العدد 9، 2011.
- 2- محمد العمودي وديما الفتى، حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري، بحث منشور في مجلة تشرين للبحوث والدراسات، مجلد 37، عدد6، 2015.
- 3- مليكاوي مولود، برنامج العفو الجبائي: مقارنة جبائية لضبط اقتصاد الظل في الجزائر استناداً الى التجارب الدولية، بحث منشور في مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، المجلد3، العدد2، الجزائر، 2014.
- 4- ممدوح بن رشيد العنزي، التسوية الصلحية في الجرائم الاقتصادية، بحث منشور في مجلة جامعة الشقراء، جامعة الشقراء، العدد 7، 2017.
- 5- محمد العمودي وديما الفتى، حل المنازعات الضريبية بالطريق الإداري، بحث منشور في مجلة تشرين للبحوث والدراسات، مجلد 37، عدد6، 2015.

***القوانين**

1. قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.
2. قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
3. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005 المعدل.
4. قانون العفو من العقوبات الضريبية رقم 9 لسنة 2019.

***المصادر الأجنبية**

1. Martin Kellner, tax amnesty 2004/2005- an appropraite revenue tool, German law journal , March, 2004.
2. Hari Luitel and Russell s.Sobel, the revenue impact of repeated tax amnesties, published search in public Budgeting & Finance, September 2007.

***المقابلات**

- 1- مقابلة أجرتها الباحثة مع السيد محمد قاسم محمد / رئيس قسم التخطيط والمتابعة بتاريخ 2022/4/2، في الهيئة العامة للضرائب.