



السلطة التقديرية للمشرع الضريبي في تفريد العقوبات الضريبية

نور عرنان واخيل

أ.م.و. سناء محمد سرخان

كلية الحقوق - جامعة النهدين

المستخلص

لما كان فرض الضرائب على الفرد من جانب الدولة يمس حقه في ماله ذلك الحق الذي تكفله غالبية الدساتير، لذلك كان لزاما ان يتم ذلك المساس عن طريق قانون تصدره السلطة المختصة المنتخبة في الدولة الا وهي السلطة التشريعية التي تمثل الفرد صاحب الحق استنادا الى نص دستوري، للحيلولة دون التعسف في سلطة فرضها لكون الدولة صاحبة السيادة على رعاياها تملك فرض الضرائب لمواجهة التكاليف المتزايدة من اجل الوفاء بالحاجات العامة المتجددة ولتفعيل مبدأ التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع الذين يتشاركون بالتضامن في تحمل تلك التكاليف. ولذلك كان لا بد من ان توظف عملية فرض الضريبة وجبايتها وتعديلها والاعفاء منها بإطار من الشرعية الدستورية، للحيلولة دون المساس بذلك الحق ولا يتحقق ذلك إلا بالنص في الدستور على ان لا ضريبة الا بقانون، لكي تكتسب قدسية القواعد الدستورية من الناحيتين الشكلية والموضوعية، اذ انها من ناحية شكلها تعد مدرجة ضمن نصوص الوثيقة الدستورية، اما من ناحية موضوعها فأن تعكس مبدأ الفصل بين السلطات كونها تمثل اختصاصا حصريا لأهم السلطات في الدولة، فالمشرع يستمد سلطته في تنظيم شؤونها من حيث الفرض والجباية والاعفاء والتعديل من وثيقة الدستور، حيث يحدد نوعها ومقدار وعائنها والأشخاص المكلفين بها واسعارها والوقت الملائم لتحويلها وكذلك الاعفاء منها بقانون.

Abstract

Since the imposition of taxes on the individual by the state violates his right to his money that right guaranteed by most constitutions, so it was imperative that this prejudice be done through a law issued by the competent elected authority in the state, namely the legislative authority that represents the individual who has the right based on a constitutional To prevent arbitrariness in the power to impose it because the state with sovereignty over its citizens has the power to impose taxes to meet the increasing costs in order to meet the renewed public needs and to activate the principle of social solidarity among members of society who jointly share in bearing those costs . Therefore, the process of taxation, tax



collection, amendment, and exemption from it had to be framed within a framework of constitutional legitimacy, in order to prevent prejudice to that right, and this can only be achieved by stipulating in the constitution that there is no tax except by law, in order to acquire the sanctity of the constitutional rules in terms of form and substance. In terms of its form, it is included in the texts of the constitutional document. As for its subject matter, it reflects the principle of separation of powers, as they represent the exclusive jurisdiction of the most important authorities in the state . Its container, the persons responsible for it, its prices and the appropriate time for its collection, as well as the exemption from it by law ..

الكلمات المفتاحية: (السلطة، التقديرية، المشرع، التفريد، العقوبات، الضريبية، الضريبي)
المقدمة

ان المشرع وهو بصدد تنظيم شؤون الضرائب كان لابد من الاعتراف له بهامش من حرية التقدير، بحيث يستطيع من خلالها المواءمة بين البدائل المطروحة عليه ليختار من بينها ما يراه ملائماً لمعالجة المسألة محل التنظيم، وبذلك يتمكن من مواكبة التطور الذي نشهده في مناحي الحياة كافة من جهة، ومن جهة اخرى ممارسته لأختصاصه بشكل ينسجم مع احكام الدستور، فيعمل على اجراء توازن بين التشريع الذي يصدره والظروف السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية التي يصدر فيها والتي تتصل بأسباب التشريع، وظروف اصداره، والخيار الذي تبناه المشرع لتنظيم المسألة محل تدخله. كما ويسري ذلك على تحديد العقوبات الضريبية التي تترتب على مخالفة الالتزامات الضريبية، اذ يملك المشرع الضريبي في المرحلة التشريعية سلطة تقديرية في جعل العقوبة متناسبة مع الجريمة المرتكبة، ذلك ان المكلفين غير متساوين بل انهم متفاوتون في ظروفهم، لذا كان لابد ان تكون العقوبة متناسبة مع ظروف كل مكلف على حدة، او بالفعل الجرمي الذي ارتكبه.

اهمية البحث

من المعلوم ان الجرائم التي ترتكب خلافا لاحكام قانوني ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وقانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ من التأثير ما يمس كيان الدولة المالي وبالتالي المصلحة العامة، وهذا يعني ان الجرائم الضريبية لا تقل تأثيرا عن الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، لذا سيكون اهتمامنا في هذه الدراسة منصبا على سياسة المشرع الضريبي في التجريم والعقاب في اطار القانونين المذكورين الا ان تقرير العقوبات الضريبية لا يعني شيئا مالم يتبع المشرع سياسة التفريد العقابي لتلك العقوبات وبالشكل الذي يتناسب مع خطورة وجسامة الجريمة المرتكبة من جهة ومساسها بمصلحة الخزينة من جهة اخرى.



مشكلة البحث

تبرز مشكلة البحث في مدى توفيق المشرع الضريبي في وضع العقوبات الضريبية الملائمة وصبها في قالب قانونية، وفسح المجال امام كل من القاضي، والادارة الضريبية في تطبيقها على المكلف المخالف لجعل العقوبة الضريبية ملائمة لجسامة الجريمة الضريبية المرتكبة وخطورة مرتكبها.

اهداف البحث

يهدف البحث بشكل عام الى تسليط الضوء على مفهوم السلطة التقديرية للمشرع الضريبي في تفريد العقوبات الضريبية من حيث التطرق الى تعريفها والى حدودها، كما يهدف للتعرض الى النطاق القانوني للتفريد التشريعي للعقوبات الضريبية .

منهجية البحث

لقد اعتمدنا من خلال بحثنا هذا الموضوع على المنهج الاستقرائي للتشريعات الضريبية العراقية، والمقارنة، وللاراء الفقهية التي تصدت لموضوع الاطروحة، وما صدر من احكام دستورية للقضاء الدستوري المقارن في محاولة للتوصل الى حلول للمشكلة البحثية التي تم التعرض لها في ثنايا هذا البحث.

خطة البحث

ستكون دراستنا منصبة على اعتماد خطة تتكون من مطلبين ،اذ سنبحث في المطلب الاول مفهوم السلطة التقديرية للمشرع الضريبي في تفريد العقوبات الضريبية ، وفي المطلب الثاني سنعكف لدراسة النطاق القانوني للتفريد التشريعي للعقوبات الضريبية وفي ختام بحثنا تناولنا بالذكر جملة من النتائج والمقترحات.

المطلب الاول: مفهوم السلطة التقديرية للمشرع الضريبي

لقد حدد المشرع الضريبي الالتزامات الضريبية على المكلف لضمان مصلحة الدولة المالية واستيفاء حقها من الضريبة، ولتأكيد هذا الضمان ولإضفاء جدار من الحماية لهذه المصلحة من التجاوز، او الخرق، او العبث من جانب بعض المكلفين المخالفين، وضع المشرع العقوبات الضريبية اللازمة للحيلولة دون ذلك^(١)، اذ تكون له سلطة تقديرية في ممارسة اختصاصه التشريعي، وله الحرية في المفاضلة بين بدائل متعددة لتنظيم التشريع وتحقيق الغاية منه بأستخدام الوسائل التي تمكنه من ذلك، ولكن هذا لا يعني ان هذه الحرية بالمفاضلة بين البدائل والخيارات للمشرع ان يكون بحالة من السلطة المطلقة من كل قيد، بل ان هذه السلطة يمارسها في اطار التنظيم التشريعي، ولا

(١) د. احمد فتحي سرور: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية ، ط١ ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٦٠ ، ص١٩١.



يتعدى ذلك الى المساس بأصل الحق، او الحرية موضوع التنظيم سواءً بالانتقاص، او الاهدار، والا عد ذلك انتهاكا لأحكام الدستور^(١).

ان المشرع الدستوري بين ان لا جريمة ولا عقوبة الا بنص ولكن لم يحدد مسارا للمشرع الضريبي في تحديد الجرائم ومن ثم وضع العقوبات التي تتلاءم معها، فترك مسألة تنظيم التشريع الذي يحدد تلك الجرائم والعقوبات للمشرع، فالأخير له سلطة تقديرية في تنظيم تشريع يحدد الجرائم الضريبية ويرسم عقوباتها، ولكن هذه السلطة مقيدة في اطار الدستور، فلا يخرج عن حدوده وهو بصدد تقرير العقوبات، فيلتزم بعدم انتهاك او المساس بالحقوق والحريات المكفولة دستوريا، حتى وان كانت الغاية من وراء ذلك حماية المصلحة العامة للدولة التي تتمثل بالخزينة العامة، فيستند في ذلك الى مبدأ تفريد العقوبة الضريبية ومدى تناسبها مع الجريمة المرتكبة وعدم رجعية هذه العقوبة الى الماضي والتقييد بالعدالة والمساواة في فرضها، ويتحقق ذلك من خلال استخدام المشرع سلطته التقديرية في اجراء الموازنة التشريعية بين المصلحة التي يراها جديرة بالحماية وبين اصل الحق، او الحرية المراد تنظيمها.

ومن اجل الاحاطة بالموضوع قسمنا هذا المطلب على فرعين، سنتناول في الفرع الاول تعريف السلطة التقديرية للمشرع الضريبي، وسنعكف في الفرع الثاني على البحث في حدود السلطة التقديرية للمشرع الضريبي في تفريد العقوبات الضريبية وفق التفصيل الآتي :

الفرع الاول: تعريف السلطة التقديرية للمشرع الضريبي

السلطة في اللغة هي التسليط وتعني السيطرة واطلاق القدرة، فمن يعطي السلطة في امر انما يقدر عليه ويمكن منه ويحكم فيه^(٢)، اما التقديرية فهي من التقدير مصدر الفعل قدر ويعني قاس الشيء بالشيء وجعله على مقداره^(٣).

ومن الناحية القانونية تعني اخضاع ارادة شخص لأرادة شخص اخر، اي انها علاقة قانونية بين ارادتين احدهما خاضعة، والاخرى تفوقها وتسمو عليها^(٤).

فالسلطة التقديرية بوجه عام تعني حرية الاختيار، اي التصرف تبعا للارادة الذاتية المحضة لصاحب التصرف، اذ تملك سلطة ما اتخاذ تصرف معين، او الامتناع عن اتخاذه، او تسويته على نحو معين، وتحديد وقت تدخلها دون الالتزام بأرادة شخص او هيئة اخرى^(٥).

اما بالنسبة للسلطة التقديرية للمشرع الضريبي فيمكن تعريفها بأنها (حرية المشرع الضريبي في المفاضلة على وفق اسس منطقية بين بدائل تتراحم جميعا على تقديم حلول

(١) عمار طعمة حاتم : الامتناع التشريعي والرقابة عليه ، اطروحة دكتوراه ، جامعة النهدين ، ٢٠١٨ ، ص ٥٣.

(٢) احمد حسن الزيات ، حامد عبد القادر ، محمد علي النجار : المعجم الوسيط ، مجمع اللغة العربية ، ج ١ ، مطبعة مصر ، ١٩٦٠ ، ص ٣٧٩.

(٣) مجد الدين محمد بن يعقوب : قاموس المحيط ، ج ١ ، ط ٢ ، مطبعة مصطفى الحلبي واولاده ، مصر ، ١٩٥٢ ، ص ١١٨.

(٤) د. يوسف جوادي ، حدود سلطة القاضي الجنائي في تقدير العقوبة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠١١ ، ص ٩.

(٥) د. دريد عيسى ابراهيم ، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته ، دار الكتب والدراسات العربية ، الاسكندرية ، ٢٠١٨ ، ص ٩٨.



مختلفة في الموضوع الواحد، وان جميعها يدور في اطار المصلحة العامة فيختار من بينها اقلها تقييدا للحقوق واعمقها اتصالا بالاغراض التي تستهدفها وبالمصالح التي تعطيها فاعليتها^(١).

ان المشرع الضريبي وهو بصدد تحديد العقوبات التي تترتب على مخالفة المكلف لألتزاماته الضريبية يملك هامشاً من حرية التقدير تمكنه من اجراء مفاضلة بين العقوبات، ليختار من بينها ما يكون ملائماً لحالة كل مكلف وظروفه، وظروف الجريمة المرتكبة، والاضرار التي ترتبت عليها، فالمشرع يسعى من وراء ذلك الى تحقيق المصلحة العامة وذلك بوضع العقوبات الضريبية التي تشكل رادعا لكل من تسول له نفسه ارتكاب الجريمة، ولكنه في الوقت عينه مقيد بأستخدام سلطته التقديرية بأطار الدستور وحدوده وهو الا يمس الحقوق والحريات المكفولة، لذا لا بد ان يكون تدخله التشريعي متقفا مع مبدأ المشروعية.

فالدستور عندما يؤكد على حماية الحقوق والحريات ويضفي عليها جداراً من الحماية، انما يمثل ذلك قيذا على المشرع الضريبي يجب عليه التقيد به وهو بصدد ممارسته لسلطته في التجريم والعقاب، وفي ذلك اتجهت المحكمة الدستورية العليا في مصر الى ان (السلطة التي يملكها المشرع في مجال التجريم والعقاب محددة بقواعد الدستور، فلا يجوز ان يؤتم المشرع افعالا في غير ضرورة اجتماعية ولا ان يقرر عقوباتها بما يجاوز قدر هذه الضرورة)^(٢).

فالمشرع يستخدم سلطته التقديرية في تنظيم أية مسألة من غير ان يفرض عليه المشرع الدستوري طريقا، او اسلوبا معين او يملى عليه شروطا تحدد طريقة تدخله في تنظيم المسألة محل التنظيم، وبالتالي فإنه يباشر اختصاصاته بحرية دون تدخل، او تعقيب من سلطة اخرى طالما انه يعمل بأطار الدستور، فهو يسعى الى تحقيق المؤامة التشريعية بين الموضوع محل التنظيم وبين الحقوق والحريات، اي يخلق نوعا من التوازن بين المصالح المتضاربة اي مصلحة الدولة من جهة وحقوق المكلفين وحرياتهم من جهة اخرى^(٣).

الفرع الثاني: حدود السلطة التقديرية للمشرع الضريبي في تفريد العقوبات الضريبية

ان المشرع الضريبي يهدف من وراء ممارسته لأختصاصه التشريعي وبما يملك من سلطة تقديرية الى تحقيق المصلحة العامة، ولكنه مقيد بحدود رسمها له المشرع الدستوري، فيسعى ومن خلال ممارسته لسلطته التقديرية في تنظيم مسألة ما الى اقامة نوع من التوازن بين المصلحة العامة من جهة والحفاظ على الحقوق والحريات من جهة اخرى^(٤). وللحيلولة دون تحول سلطته التقديرية الى سلطة تعصف بالحق، او الموضوع

(١) عمار طعمة حاتم ، الامتناع التشريعي والرقابة عليه ، مصدر سابق ، ص ٣٦ .

(٢) قضية رقم ٣٣٢ لسنة قضائية دستورية جلسة ٨ مايو لسنة ٢٠٠٥ منشور على موقع جامعة منيسوتا على الموقع الالكتروني hrlibrary.umn.edu/Arabic/Egypt تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٧/١٥ .

(٣) د. عبد المجيد ابراهيم سليم ، السلطة التقديرية للمشرع ، مصدر سابق ، ص ٣٧٤ .

(٤) د. رفعت عيد السيد ، الوجيز في الدعوى الدستورية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٥٤ .



محل التنظيم، فقد قيده الدستور ورسم له حدودا معينة يمارس في اطارها اختصاصه بالتنظيم، لان السلطة ايا كان مصدرها يتعين ان تكون منضبطة وليست تعسفية، فالسلطة التقديرية للمشرع ليست استهواءً او تشفي، اذ ان حدها عدم التعارض مع المبادئ الدستورية^(١). فالتشريع الذي يهدف الى زيادة موارد الدولة من الضرائب فإنه بدون شك يحقق المصلحة العامة، لما يترتب على ذلك من زيادة الانفاق العام وزيادة في موارد الدولة وبالتالي تحسين الخدمات لجموع المواطنين. ولكن المعادلة تتغير اذا كانت تلك الزيادة في الايرادات الضريبية يترتب عليها تقييد بعض الحريات، او ارهاق المواطنين بالضرائب^(٢). فيأتي دور المشرع الضريبي ومن خلال سلطته التقديرية ليقيم توازن بين مصلحة الدولة وخزيتها وبين الحقوق والحريات التي سيجري تقييدها، ليقرر ما اذا كان سيرجح كفة المصلحة العامة ام كفة الحقوق والحريات.

وهذا الامر ينطبق ايضا في ميدان العقوبات الضريبية، اذ ان المشرع الضريبي يستمد اختصاصه في تشريع العقوبات الضريبية من صلب الدستور، اذ يرمي من وراء النص على تلك العقوبات الى حماية مصلحة يراها جديرة بالحماية، لكون الجريمة الضريبية تشكل اعتداءً على حق الخزانة العامة في الحصول على الضرائب التي يتم اقتطاعها من المكلفين بها قانونا^(٣)، ففي الوقت الذي تعتبر فيه تسديد الضريبة التزاما تفرضه الدولة على المكلف، فإن الاخير له من الحقوق والحريات، اذ ان الدولة وهي بصدد تحصيل تلك الضرائب او المحافظة عليها قد تصطدم بتلك الحقوق والحريات، مما دفع المشرع الدستوري الى كفالتها في صلب الوثيقة الدستورية كالعادلة والمساواة و ضرورة التناسب بين الفعل المرتكب والجزاء المترتب عليه^(٤)، فسلطة المشرع الضريبي مؤطرة في حدود تلك الضمانات، اذ يتحتم عليه عدم المساس بها، فهو يتقيد بالمساواة والعدالة في فرض العقوبات الضريبية على جميع المكلفين المخالفين بدون تمييز، اما بشأن التناسب بين الفعل المرتكب والجزاء فهنا يستخدم المشرع الضريبي سلطته في صياغة النصوص بحيث يراعي التناسب بين الجريمة التي ارتكبها المكلف واستوجبت عقوبته وبين العقوبة المفروضة، فالعقوبة يجب ان تكون ملائمة للفعل المرتكب. لذلك كان لزاما وضع المحددات والضوابط على سلطة المشرع الضريبي لضمان احترام حقوق المكلفين وحرياتهم المكفولة دستوريا في المجال الضريبي، فالاخير عند تقريره للعقوبات الضريبية على المكلفين المخالفين ينبغي عليه ان يقيم توازناً بين المصلحة الجديرة بالحماية الا وهي مصلحة الخزانة العامة من جهة وبين حقوق وحريات المكلفين من جهة اخرى، فلا يجنح بالمساس بتلك الحقوق والحريات ويتعسف في سلطته في فرض العقوبات تحت مبرر حماية المصلحة العامة. لذلك كان لزاما وضع المحددات والضوابط على سلطة المشرع الضريبي لضمان احترام حقوق

(١) د. عبد المجيد ابراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع، المصدر سابق، ص ٥١٨.

(٢) د. عبد المجيد ابراهيم سليم، المصدر السابق، ص ٤٠٣.

(٣) د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مصدر سابق، ص ٢٣٦، ص ٢٣٧.

(٤) د. حسين كامل وداعة، المصدر السابق، ص ٢٣٧.



المكلفين وحررياتهم المكفولة دستوريا في المجال الضريبي. ومن خلال ما تقدم فلا بد من ضوابط او قيود ترد على السلطة التقديرية للمشرع الضريبي، اذ يمكن اجمالها بما ياتي:

اولا: عدم رجعية القوانين الى الماضي :

ان النصوص الجنائية عامة والنصوص العقابية الضريبية خاصة تسري من تاريخ نفاذها، اي من تاريخ نشرها، حيث تسري على الوقائع التي تلي صدورها، وهذا ما نصت عليه غالبية الدساتير^(١)، اذ ان المسؤولية الجنائية تتحدد بالقانون الساري وقت وقوع الجريمة، ولذلك لا بد من وجود نص يجرم الفعل المرتكب ويعاقب عليه، فأذا ما جرم القانون فعل ما وقرر له عقوبة معينة فلا يسري هذا على الماضي، كما لا يجوز ان تطبق العقوبة المنصوص عليها في القانون الجديد على جريمة ارتكبت في ظل قانون سابق وكانت العقوبة اخف مما ورد في القانون الجديد^(٢)، وهذا يعد نتيجة مباشرة لقاعدة الشرعية، فلا يجوز ان يطبق القانون بأثر رجعي، والغاية من وراء ذلك هو احترام الحقوق المكتسبة واستقرار المراكز القانونية التي تنشأ في ظل قانون معين، مما يحقق العدالة والاستقرار والطمأنينة في نفوس افراد الجماعة^(٣).

واستثناءً من ذلك فإن النصوص الجنائية يمكن ان تسري بأثر رجعي^(٤) اذا كان القانون اللاحق يلغي الجريمة او يخفف العقوبة بأن يجعلها جنحة بدلا عن الجنائية، او مخالفة بدلا عن الجنحة، او يقرر سببا للإباحة، او مانعا للمسؤولية او العقاب^(٥)، اي اذا كانت تؤدي الى تحسين المركز القانوني للمتهم وتجعله في وضع افضل من ذلك الذي كان يضعه فيه القانون الملغى الذي ارتكبت الجريمة في ظله، فعندئذ يطبق القانون الجديد بأثر رجعي بأعتبره اصلح له^(٦). ويشترط لكي يستفيد المتهم من القانون

(١) لقد نصت المادة (٨) من دستور فرنسا النافذ لسنة ١٩٥٨ على ان: (.... لا يجوز ان يعاقب احد الا طبقا لقانون نشأ وصدر قبل ارتكاب الجريمة ومطبق بطريقة شرعية)، كذلك المادة (٩٥) من دستور مصر النافذ لسنة ٢٠١٤ حيث نص على ان: (.... لا عقاب الا على الافعال اللاحقة لنفاذ هذا القانون)، اما دستور العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ فقد نص في المادة (١٩) منه على ان: (ليس لقوانين اثر رجعي مالم ينص على خلاف ذلك، ولا يشمل هذا الاستثناء قوانين الضرائب والرسوم).

(٢) د. ابراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لأيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ٣٠٦.

(٣) د. عماد الفقي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية الواردة في قانون الضريبة على الدخل الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤، ص ١٥.

(٤) تنص المادة (٢) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩ على ان (١- يسري على الجرائم القانون النافذ وقت ارتكابها ويرجع في تحديد وقت ارتكاب الجريمة الى الوقت الذي تمت فيه افعال تنفيذها دون النظر الى وقت تحقق نتائجها).

٢- اذا صدر قانون او اكثر بعد ارتكاب الجريمة وقبل ان يصبح الحكم الصادر فيها نهائيا فيطبق القانون الاصلح للمتهم). كذلك نصت المادة (٥) من قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣ على ان: (يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها ومع هذا اذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائيا قانونا اصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره).

(٥) د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج ١، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥ - ٢٠٠٦، ص ٣٦.

(٦) د. عماد الفقي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية الواردة في قانون الضريبة على الدخل الجديد، المصدر سابق، ص ١٨.



الاصحح، ان يصدر هذا القانون قبل ان يحكم عليه نهائيا، اي قبل صدور حكم نهائي بات في الدعوى، اذ يكون الحكم وقتها غير قابل للطعن بأي طريق من طرق الطعن^(١).
فهل من الممكن تطبيق قاعدة الرجعية على العقوبات الضريبية اذا كانت اصحح للمكلف المخالف كما هو معمول به بالنسبة للعقوبات الجنائية؟
بالنسبة للعقوبات ذات الطبيعة الجنائية، فالأصل في هذه العقوبات انها تسري بأثر فوري، ولكن من الممكن ان تطبق بأثر رجعي اذا صدر فيما بين وقوع الجريمة الضريبية وبين صيرورة الحكم الصادر بشأنها نهائيا، قانونا يخفف من عقوبتها او يلغي هذه العقوبة تماما، فلقد جرى العمل في بعض التشريعات بالعمل بهذا القانون ولا يعمل بالقانون السابق عليه كون الاول اصحح للمكلف المخالف^(٢).
ففي قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نلاحظ انه لم يأخذ برجعية العقوبات الاصحح للمكلف، اذ نلاحظ ان العقوبات التي وردت فيه^(٣). اشد من العقوبات التي نص عليها القانون الملغى لسنة ١٩٥٩^(٤).

اما في قانون الكمارك النافذ، فلم يأخذ هو الاخر برجعية العقوبات الاصحح للمتهم لكون ان العقوبات الواردة فيه ومنها عقوبة الاعدام التي تترتب على الاضرار بالاقتصاد الوطني والتي جعلت عقوبتها الاعدام، في حين ان العقوبة في ظل القانون الملغى كانت الاعدام او الاشغال الشاقة، وبالتالي فان العقوبات الواردة في القانون النافذ اشد من العقوبات التي وردت في القانون الملغى^(٥). في حين نلاحظ ان العقوبات الضريبية الواردة في قانون ضريبة الدخل المصري النافذ اصحح للمكلف المتهرب من اداء الضريبة من القانون الملغى، لكون القانون الجديد قد غير الوصف القانوني لجريمة التهرب وجعلها من الجرائم الداخلة في مصاف الجنيح وقرر لها عقوبة الحبس والغرامة او احدى هاتين العقوبتين بحسب تقدير القاضي^(٦)، بينما القانون الملغى اعتبر هذه

(١) د. ابراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لأيرادات الدولة من الضرائب على الخل، المصدر السابق، ص ٣٢.

(٢) د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مصدر سابق، ص ٢٣٨.

(٣) اما قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فلقد نص على ان: (يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال):

١- من قدم عن علم بيانات او معلومات كاذبة او ضمنها في تقرير او حساب او بيان بشأن الضريبة او اخفى معلومات كان يجب عليه بيانها قاصدا بذلك الحصول على خفض او سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه او غيره او استرداد مبلغ مما دفع عنها

٢- من اعد او قدم حسابا او تقريرا او بيانا كاذبا او ناقصا عما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك.

(٤) نصت المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي الملغى رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩ على ان: (يعاقب بغرامة لا تقل عن الخمسين دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار او بالحبس مدة لا تزيد عن سنة واحدة من يثبت عليه امام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال الآتية.....).

(٥) نصت الفقرة (ب) من المادة (١٤٤) من قانون الكمارك العراقي الملغى رقم ٥٩ لسنة ١٩٣٧ على ان: (يعاقب بالاعدام او الاشغال الشاقة المؤبدة).

(٦) نصت المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على ان (يعاقب كل ممول تهرب من اداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم اداؤها بموجب هذا القانون او بأحدى هاتين العقوبتين. ويعتبر الممول متهربا من اداء الضريبة باستعمال احدى الطرق الآتية.....).



الجريمة من الجنايات وعاقب عليها بعقوبة السجن^(١). اما فيما يتعلق بسريان القانون الاصلح للمتهم على العقوبات الواردة في قانون الجمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣م، فنلاحظ ان القانون النافذ اصح من القانون الملغى رقم (٦٢٣) لسنة ١٩٥٥م، لكون ان نصوصه اخف فيكون واجب التطبيق عملا بالمادة (٥) من قانون العقوبات.

اما فيما يتعلق بعقوبة الغرامة فلقد ثار خلاف بشأن رجوعها الى الماضي، فهل من الممكن تطبيق الغرامة، وسريانها بأثر رجعي الى الماضي ؟
— بالنسبة للغرامة التي تفرضها المحاكم المختصة كعقوبة جنائية مع عقوبة الحبس، أو بدونها، فلم تتطرق التشريعات الضريبية العراقية والمقارنة الى تطبيق مبدأ الرجعية في الغرامة اذا كانت اصح للمكلف، وهذا يقتضي الرجوع الى القواعد العامة في ما لم يرد به نص^(٢).

— بالنسبة للغرامة التي تفرضها المحاكم كعقوبة تكميلية، فلقد ذهب جانب من الفقه المصري والفرنسي الى عدم جواز تطبيق القانون الاصلح على الغرامة وذلك لصفتها التعويضية^(٣). كما استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على تطبيق القانون الاصلح للمتهم بالنسبة للعقوبات السالبة للحرية، واستثنت من ذلك عقوبة الغرامة، لان في ذلك اهدارا لحق الدولة في التعويض جراء الضرر الذي لحق خزانتها، كما ان القانون الاصلح للمتهم جاء على سبيل الاستثناء، والاستثناء لا يجوز التوسع فيه الى حد اهدار حق الخزينة العامة للدولة^(٤). وهذا ما اخذ به قانون الكمارك العراقي النافذ، اذ اعتبر الغرامة التي تفرضها المحكمة الكمركية مع العقوبة السالبة للحرية بمثابة تعويض مدني لأدارة الكمارك^(٥).

(١) نصت المادة (١٧٨) من قانون ضريبة الدخل المصري الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م على ان: (يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاوله النشاط طبقا للمادة (١٣٣) من هذا القانون وكذلك كل من تهرب من اداء احدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون باستعمال احدى الطرق الاحتمالية الآتية.....).

(٢) نصت الفقرة (ثانيا) من المادة (٢) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩م على ان: (اذا صدر قانون او اكثر بعد ارتكاب الجريمة وقبل ان يصبح الحكم الصادر فيها نهائيا فيطبق القانون الاصلح للمتهم). كما نصت المادة (٥) من قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣م على ان: (.... اذا صدر قانون بعد حكم نهائي يجعل الفعل الذي حكم على المجرم من اجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي اثاره الجنائية ...). كما نصت المادة (٥) من قانون العقوبات الاردني النافذ رقم ١٦ لسنة ١٩٦٠م على ان: (كل قانون جديد يلغي عقوبة او يفرض عقوبة اخف يجب ان يطبق على الجرائم المقررة قبل نفاذه واذا صدر قانون جديد بعد حكم مبرم يجعل الفعل الذي حكم على فاعله من اجله غير معاقب عليه يوقف تنفيذ الحكم وتنتهي اثاره الجزائية).

(٣) د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مصدر سابق، ص ٧٣، ص ٧٤، كذلك ينظر: *Donnedieu de vabers, traite du droit criminel et de legis ation penal comparce, 3emeed, Paris, 1974, p.376.*

كذلك ينظر: *Marcel Rousse, et Maurice Patin, Precise drot penal spcial librairie du. Reculcil sirey,1950, p. 36.*

(٤) د. احمد فتحي سرور: الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الثاني، السنة الثلاثون، ١٩٦٠، ص ٤٦٨، ص ٤٦٩.

(٥) ينظر نص البند (ب) من الفقرة (اولا) من المادة (١٩٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤م.



— بالنسبة للغرامة التي تفرضها الادارة الضريبية كعقوبة مالية، فإن تطبيق القانون الاصلح للمتهم وان كان جائز التطبيق على العقوبات ذات الطبيعة الجنائية، الا انه لا يمكن تطبيقه على العقوبات التي تفرضها الادارة الضريبية لطبيعتها الادارية البحتة، لان يشترط في تطبيق العقوبة بأثر رجعي لمصلحة المتهم ان لا يكون قد صدر بالعقوبة حكم نهائي^(١) والاحكام النهائية لا تصدر الا من القضاء المختص، في حين ان الادارة الضريبية تفترض عقوبات ذات صبغة ادارية غايتها التعويض عما لحق خزينة الدولة من ضرر، فلا يمكن معها تطبيقها بأثر رجعي.

ومن جانبنا نرى ان قاعدة رجعية القانون الاصلح للمتهم وردت بشكل مطلق، فمن غير المقبول التمييز بين عقوبة الحبس، والغرامة من حيث سريانها بأثر رجعي اذا كانت اصلح للمكلف، لان كليهما عقوبات ذات طبيعة جنائية تفرضها المحكمة المختصة.

ان المشرع الضريبي وبما له من سلطة تقديرية في تحديد العقوبات الضريبية مقيد بقيد دستوري وهو سريان هذه العقوبات بأثر فوري وعدم رجوعها الى الماضي الا اذا كانت اصلح للمكلف الضريبي شأنها شأن العقوبات الجنائية، فليس من العدالة بشيء ان يعاقب المكلفين عن سلوكهم الذي كان مباحا قبل سريان القانون الذي يعاقب عليه، كما لا يجوز ان يعاقبوا بعقوبات اشد من العقوبات التي كانت مقررة وقت ارتكاب الجريمة، لان الغاية من تقرير مبدأ عدم الرجعية في الدستور هو لحماية الحقوق والحريات المقررة للمكلفين وعدم المساس بها .

ثانيا: العدالة الاجتماعية

ان العدالة تعد من اهم المبادئ التي تستند اليها الضريبة في جميع مراحلها ابتداء من فرضها مرورا بتحصيلها وانتهاءً بتوقيع الجزاءات على مخالفة احكامها، او التهرب منها^(٢)، لذلك يجد هذا المبدأ اساسه في دساتير غالبية الدول^(٣).

لقد اتخذت المحكمة الدستورية العليا المصرية من مبدأ العدالة الاجتماعية مبدأ دستوريا عاما وطبقته في مجالات متعددة ولم تقصره على مجال النظام الضريبي الذي

(١) الحكم النهائي هو الحكم الذي اكتسب الدرجة القطعية، بحيث لا يمكن الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن في الاحكام . ينظر د. جاسم خريبط خلف ، شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، مصدر سابق ، ص ٥٤ .

(٢) د. اكرامي بسبوني عبد الحي خطاب، المبادئ الدستورية في قضاء المحكمة الدستورية ، المكتب الجامعي الحديث ، ٢٠١٢ ، ص ١٤٨ .

(٣) نصت المادة (١٩) من دستور العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ على ان: (لكل فرد الحق في ان يعامل معاملة عادلة في الاجراءات القضائية والادارية...)، كما نصت الفقرة (ثانيا) من المادة (٢٨) منه على ان: (يعفى اصحاب الدخول المنخفضة من الضرائب، بما يكفل عدم المساس بالحد الأدنى اللازم للمعيشة وينظم ذلك بقانون). كما نصت المادة (٨) من دستور مصر النافذ لسنة ٢٠١٤ على ان: (يقوم المجتمع على النظام الاجتماعي وتلتزم الدولة بتحقيق العدالة الاجتماعية وتوفير سبل التكافل الاجتماعي بما يضمن الحياة الكريمة = لجمع المواطنين على النحو الذي ينظمه القانون)، كما نصت المادة (٣٨) منه على ان: (يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة الى تنمية موارد الدولة ، وتحقيق العدالة الاجتماعية.....)، اما الدستور الفرنسي فعلى الرغم من عدم وجود نص صريح يشير الى العدالة، الا ان فكرة العدالة الاجتماعية في المجال الضريبي اشار اليها الدستور ضمنا من خلال اشارته الى مبدأ المساواة بين جميع المواطنين، اذ نصت المادة الاولى منه على ان: (الجمهورية الفرنسية ، جمهورية غير قابلة للتجزئة.... تكفل المساواة بين جميع المواطنين امام القانون دون تمييز في الاصل او العرق او الدين) .



نص الدستور صراحه على انه يقوم على العدالة الاجتماعية، وانما فسرت نصوص الدستور التي اشارت الى هذا المبدأ تفسيراً واسعاً بحيث اقامت عليه بنیان الحقوق الاجتماعية وربطت المحكمة برابط وثيق بين العدالة الاجتماعية والتضامن الاجتماعي والسلام الاجتماعي، كما جعلت من هذه القيم اساساً للمساواة بين الافراد في مجال الحقوق الاقتصادية والاجتماعية^(١)، اذ اكدت على (... ان العدالة الاجتماعية انما تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم والمصالح الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة، ومن ثم تتباين معانيها ومراميها تبعاً لتغير الظروف والامور، ويتعين بالتالي ان تتوازن علائق الافراد ومصالحهم، بمصالح المجتمع في مجموعه، توصلنا الى عدالة حقيقية تتفاعل مع الواقع وتتجلى كقوة دافعه لتقدمه، واذا كان العدل مهيمنا على الضريبة التي تتوفر لها قواها الشكلية واسسها الموضوعية، فأن ذلك يشكل ضماناً توفر الحماية القانونية التي كفلها الدستور للمواطنين جميعاً....^(٢).

ان المشرع الضريبي عند تحديد العقوبات الضريبية، لا بد ان يستند الى مبدأ العدالة بين جميع المكلفين المخالفين بدون تمييز مهما كان مكانتهم او مركزهم الاجتماعي او المالي^(٣). لذا عند فرضها من قبل الجهة المختصة (الادارة الضريبية او القاضي)، ينبغي ان تكون واحدة بحق جميع المكلفين المحكوم عليهم بجريمة واحدة، لان تلك الجهة تأخذ بالاعتبار ظروف كل مكلف وسنه وجنسه وحالته الصحية والاجتماعية، وهذا التباين بينهم يقود الى تباين العقوبة المفروضة على كل منهم، وهذا ما يسمى بتفريد العقوبة.

فبالنسبة للضرائب هناك قاعدة تحكم فرضها الا وهي قاعدة العدالة الضريبية، والتي تتلخص بأن الافراد جميعهم يتحملون العبء الضريبي ويساهمون في تحمل التكاليف والاعباء وبما يتناسب مع مقدرتهم التكليفية، وهذا يؤدي بنا الى تحقيق العدالة بين افراد المجتمع في تحمل الاعباء الضريبية من جهة، ومن جهة اخرى تتحقق المساواة فيما بينهم. وتماشياً مع هذه القاعدة التي تحكم فرض الضرائب، فلا بد ان يكون فرض العقوبة الضريبية وتطبيقها على المكلف المخالف محكوماً بالقاعدة ذاتها، حتى يتحقق التناغم بين فرض الضريبة وعقوبتها^(٤).

ان المكلف بالضريبة قد ينتهك الالتزام الضريبي بدون قصد، اذ قد يتأخر في تقدير دخله وتقديمه الى السلطة المالية لسبب خارج عن ارادته كتوقيفه، او حجزه، او سفره لغرض العلاج، وغيرها من الحالات، فليس من العدالة بشيء ان تفرض عليه العقوبة بسبب تأخر المشروع تتساوى مع العقوبة التي تفرض على من يمتنع عن ذلك الالتزام

(١) د. شعبان احمد رمضان : الجزء الضريبي كأحد البات مبدأ عدالة الضريبة ، قضاء المحكمة الدستورية العليا ، دراسة تحليلية ، ط١ ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٧ ، ص٢٧.

(٢) حكم المحكمة الدستورية العليا في القضيتين رقم (١٨٤) ، (١٨٥) لسنة ٢١ قضائية دستورية جلسة ١٣ / ٥ / ٢٠٠٧ . اشار الى ذلك د. شعبان احمد رمضان ، الجزء الضريبي كأحد البات مبدأ عدالة الضريبة ، المصدر السابق ، ص٣٠.

(٣) د. عباس مفرج الفحل ، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي ، المصدر السابق ، ص١٣١ .

(٤) د. حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة ، مصدر سابق ، ص٦٦ .



(١). فكان من الافضل لو ان المشرع الضريبي افرد عقوبة ضريبية للمكلف الممتنع تختلف عن العقوبة التي يفرضها على المكلف المتأخر مما يحقق العدالة الاجتماعية. كما لا يجوز ان تستخدم تلك العقوبات كأداة للإضرار بالمكلفين، فلا يجوز على سبيل المثال ان تقوم الادارة الضريبية بالحجز على جميع الاموال التي يملكها المكلف لمجرد انه لم يقم بتسديد الضريبة، لكون ذلك التصرف لا ينسجم مع تفريد العقوبة، حيث يندم التناسب بين الفعل المرتكب والعقوبة المقررة، بل يكفي ان تحجز على مصدر واحد من مصادر دخله يكون كافيا لاستيفاء دين الضريبة (٢).

كما ان العقوبات الضريبية لا بد من ان تخضع لمعيار منضبط، الغاية من فرضها حماية المصلحة العامة، وبالتالي المحافظة على ايرادات الخزينة العامة، فلا يمكن ان يكون فرض العقوبة انتقاما من المكلف والا فإنها تكون غير عادلة، فلا بد ان تفرض بشكل لا يتقل كاهله ويرهقه بشكل مبالغ فيه، كأن تضاعف مبلغ الضريبة الى عشرين ضعفاً او ثلاثين ضعف الضريبة المترتبة عليه. لانه اساسا قد تهرب من الضريبة المفروضة عليه، فكيف السبيل اذا ما تضاعف مبلغ الضريبة الى اضعافها حتما سيؤدي ذلك الى ارهاقه من ناحيه وتذمره من ناحيه اخرى. فلا بد من ان تكون العقوبة عادلة، وهذا الامر تتكفل به التشريعات الضريبية، لكي يؤدي ذلك الى خلق نوع من التفاهم، والانسجام بين المكلف، والادارة الضريبية (٣).

ولكن عند رجوعنا الى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ، نلاحظ ان المشرع الضريبي لم يحقق العدالة، اذ حدد الغرامة بنسبة معينة على جميع المكلفين سواء كانوا مسجلين ام غير مسجلين، وهذا لا يتفق مع تفريد العقوبة الضريبية، كما ويتعارض مع العدالة الضريبية، وما يترتب على ذلك من اضعاف الردع الضريبي، طالما يتساوى المكلفين جميعهم وبصرف النظر عن مقدرتهم التكليفية بنسبة الغرامة التي حددها المشرع الضريبي. لذا لا بد من معالجة هذا العيب الواضح في التشريع ليتماشى مع العدالة الضريبية (٤).

اما في قانون الكمارك العراقي النافذ ، فلم يحقق المشرع العراقي العدالة بين المكلفين ، فيما يتعلق بالشروع (٥)، اذ ساوى في فرض العقوبة الضريبية بين الجريمة التامة والشروع فيها (٦).

وهذا يتنافى مع تفريد العقاب، فمن يشرع في ارتكاب جريمة ويوقف اثرها ليس كمن يرتكبها وتصبح تامة، فلا بد للمشرع الضريبي معالجة ذلك من خلال افراد نص خاص

(١) ينظر البند (١) من الفقرة (اولا) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢.

(٢) د. حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة ، مصدر سابق ، ص ٢٣٨.

(٣) د. حسين كامل وداعة ، المصدر سابق ، ص ٢٣٤.

(٤) د. حسين كامل وداعة ، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة ، المصدر السابق ، ص ٢٣٤.

(٥) لقد عرفت المادة (٣٠) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ بانه: (البدء بتنفيذ فعل بقصد ارتكاب جنائية او جنحة اذا وقف او خاب اثره لأسباب لا دخل لارادة الفاعل فيها....)، كذلك عرفته المادة (٤٥) من قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣.

(٦) تنظر الفقرتين (اولا وثانيا) من المادة (١٩٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤.



يعالج جريمة الشروع كما هو الحال في قانون العقوبات ، اذ ان المشرع جعل عقوبة الشروع في الجريمة تختلف عن عقوبة الجريمة التامة، اذ تكون عقوبة الاخيرة اكثر شدة من الاولى^(١).

كما لم يراع المشرع العدالة في العقوبة ايضا، من خلال ما قرره من غرامة كتعويض مدني لأدارة الكمارك يعادل ستة امثال قيمه او اربعة او ثلاثة امثالها^(٢). وهذا ما اخذت به المحكمة الكمركية للمنطقة الوسطى فقد ذهبت الى (ادانة المتهم ه،ح،ح وفقا لأحكام المادة ١٩٤/اولا /أ من قانون الكمارك رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤..... لكفاية الأدلة ضده عن جريمة حيازة العجلة المرقمة (٠٠٠٠٠٠) في منطقة الخالص محملة بالاسمنت الايراني ممنوع الاستيراد حكمت عليه المحكمة بالحبس البسيط لمدة ستة اشهر واستدلالاتا بالمادة ٣/١٣٢ من قانون العقوبات..... والزام المدان بدفع غرامة مالية (....) وهي تمثل ستة اضعاف قيمة البضاعة المضبوطة وفقا لاحكام المادة ١٩٤/اولا /ب من قانون الكمارك كتعويض مدني لادارة الكمارك.....)^(٣). يلاحظ مما نتقدم:

اولا: ان مبلغ الغرامة المحكوم به على المدان جاء مبالغا فيه، ومناهضا لروح العدالة التي يقوم عليها النظام الضريبي ويؤكد عليها الدستور. ثانيا: ان المشرع الضريبي لم يمنح المحكمة الكمركية (القاضي) اية سلطة تقديرية في تحديد التعويض الذي يتناسب ومقدار الضرر الذي لحق الخزينة العامة للدولة، فقد حدد عقوبة الغرامة بشكل مقطوع (ستة امثال القيمة) سواء كان المدان قد ارتكب الجريمة عن عمد، او اهمال قاصدا ام لم يقصد وهذا يتنافى مع تفريد العقوبة وبالتالي العدالة. كما يلاحظ ايضا ان المشرع لم يحقق العدالة، عندما وجه بتشديد تلك الغرامات الى الضعف اذا كان المدان من ذوي السوابق^(٤)، ولم يفرق على سبيل المثل بين من يرتكبها للمرة الثانية وبين من يرتكبها للمرة الثالثة، وهذا اخلال واضح بالعدالة من جانبه، فكان يتعين على المشرع ان يفرق في فرض تلك العقوبة بين الحالات المختلفة، فيقدر كل سلوك بقدره، مما يجعلها متفقة والغاية التشريعية من وراء اقرارها.

نستخلص مما سبق ان المشرع الضريبي ملزم بتحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين المخالفين، وفرض العقوبة الضريبية الملائمة بدون محاباة، او غلو، او افراط بالشكل الذي يتناسب وخطورتها ووطنها على المصلحة المحمية قانونا، فالعقوبة لا

(١) نصت المادة (٣١) من قانون العقوبات العراقي النافذ على ان (يعاقب على الشروع في الجنايات والجنح بالعقوبات التالية مالم ينص القانون على خلاف ذلك:

أ. السجن المؤبد اذا كانت العقوبة المقررة للجريمة الاعدام.

ب. السجن لمدة لا تزيد على خمس عشرة سنة اذا كانت العقوبة المقررة للجريمة السجن المؤبد.

ج. السجن مدة لا تزيد على نصف الحد الاقصى للعقوبة المقررة للجريمة اذا كانت العقوبة المقررة للسجن المؤبد.

د. الحبس او الغرامة التي لا تزيد على نصف الحد الاقصى للحبس او الغرامة المقررة للجريمة اذا كانت العقوبة المقررة للجريمة الحبس والغرامة) ، كذلك ينظر نص المادة (٤٦) من قانون العقوبات المصري النافذ.

(٢) ينظر البند(ب) من الفقرة (اولا) من المادة (١٩٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.

(٣) قرار المحكمة الكمركية للمنطقة الوسطى بالعدد ٢٠١٧/ك/١٣٧ تاريخ ٢٠١٧/٩/١٢ غير منشور.

(٤) تنظر الفقرة (ثانيا) من المادة (١٩٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.



يمكن ان تكون انتقاما من مرتكبها وبالتالي فإن ادراج مبدأ العدالة في صلب الدستور يعد قيذا على سلطة المشرع الضريبي وهو بصدد فرض العقوبات على المكلفين المخالفين، فيلتزم بتحقيق العدالة ولا يحيد عنها.

ثالثا : المساواة

ان مبدأ المساواة يعد اصل الحريات، واسباس كل تنظيم قانوني، فمن دون المساواة لن يستطيع المكلف ان يتمتع بحقوقه وحرياته. ولذلك يتصل هذا المبدأ اتصالا وثيقا بالسلطة التقديرية للمشرع ويعد من اهم الضوابط التي يتقيد بها بأعتبره من اكثر المسائل التي تتبدى فيها حالات عدم الدستورية^(١). فيلتزم به المشرع وهو بصدد ممارسته لأختصاصه التشريعي، وبالتالي لا يتخذ من السلطة التقديرية ذريعة للتصل، او لتجاوز القيود التي فرضها عليه المشرع الدستوري والتي تلزمه بتحقيق المساواة بين المكلفين، فالمشرع ملزم بمعاملة المراكز المتماثلة بطريقة متماثلة وان يعامل المراكز المختلفة بطريقة مختلفة وفقا لطبيعة كل حالة على حدة فتتحقق المساواة بينهم عندما تتم المساواة بين من تتماثل مراكزهم القانونية^(٢).

لقد اكدت المحكمة الدستورية العليا المصرية على كفالة المساواة بين المراكز القانونية المتماثلة (...). وحيث ان قضاء هذه المحكمة جرى على ان المساواة المنصوص عليها في الدستور ليست مساواة حسابية، اذ يملك المشرع بسلطته التقديرية ولمقتضيات الصالح العام وضع شروط موضوعية تتحدد بها المراكز القانونية التي يتساوى بها الافراد امام القانون بحيث اذا توافرت هذه الشروط في طائفة من الافراد وجب اعمال المساواة بينهم لثماثل مراكزهم القانونية، فأذا انتفى مناط التسوية بينهم بأن توافرت الشروط في بعضهم دون البعض الاخر كان لمن توافرت فيهم الشروط دون سواهم ان يمارسوا الحقوق التي كفلها القانون لهم...^(٣).

اما في ميدان العقوبات الضريبية، فالمساواة كمبدأ من المبادئ الدستورية يقصد بها عدم التمييز بين المكلفين في التمتع بالحقوق والحريات او في تحمل الالتزامات والواجبات، فهم سواسية لا فرق بين مكلف واخر، وبين دفتي هذا المبدأ تنهض كافة الحقوق والحريات الاساسية، وان زوال المساواة يترتب عليها تلاشي تلك الحقوق والحريات، لان البناء الديمقراطي لا يقوم الا على لبنة المساواة^(٤). فالعقوبات الضريبية التي يقررها المشرع الضريبي على من يرتكب الجريمة الضريبية، يكون ملزما بمراعاة مبدأ المساواة في فرضها على الجميع بدون تمييز، فالمساواة في العقوبة أمر تفرضه اعتبارات العدالة ولكن هذا لا يعني تطبيق العقوبة الضريبية ذاتها على كل من يرتكب جريمة من نوع معين. فيأتي دور الجهة المنفذة للعقوبة الضريبية (القاضي او

(١) د. عبد المجيد ابراهيم سليم ، السلطة التقديرية للمشرع ، مصدر سابق ، ص ٥٤٨.

(٢) د. عبد المجيد ابراهيم سليم ، المصدر السابق ، ص ٥٤٨.

(٣) قضية رقم ١٥٢ لسنة ٢٧ قضائية دستورية جلسة ١٣ مايو ٢٠٠٧ منشور على موقع جامعة منيسوتا على الموقع الإلكتروني hrlibrary.umn.edu تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٣/٧.

(٤) د. دريد عيسى ابراهيم ، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته ، مصدر سابق ، ص ١٧.



الإدارة الضريبية) حيث تمارس سلطتها التقديرية في وزن العقوبة الضريبية وفرضها على المكلف المخالف بحسب ظروف الجريمة الموضوعية والشخصية^(١)، ولكن عند رجوعنا الى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نلاحظ ان العقوبات الضريبية التي حددها المشرع الضريبي تفرض على المكلف المسجل الذي لديه اضبارة ضريبية فقط دون المكلف غير المسجل، وهذا يعد نقص تشريعي، كما ان ذلك يتعارض مع عمومية الضريبة، حيث ان الضريبة يجب ان تفرض على جميع المكلفين سواء كانوا مسجلين ام غير مسجلين حتى يتحقق مبدأ العمومية. وهذا يعد عيباً في التشريع لابد من معالجته من خلال قيام المشرع بتقرير عقوبة اشد للمكلف الغير المسجل، كأن تكون عقوبته الحبس بدلا عن الغرامة^(٢).

ان مبدأ المساواة من المبادئ الاساسية في الدستور التي قرر لها حماية، والمساواة وردت بشكل مطلق، اي ان المشرع الدستوري لم يحدد المساواة بين المكلفين، اذ اوردها بشكل مطلق فالجميع متساوون امام القانون سواء فيما يتعلق بالمساواة في دفع الضرائب ام في المساواة في تحمل العقوبات التي تترتب على مخالفتهم لالتزاماتهم الضريبية المكلفين بها، لذا فالمشرع الضريبي مقيد بقيد المساواة في تحديد العقوبات الضريبية.

رابعاً: التناسب والمعقولة

فالتناسب يعد من اهم خصائص العقوبة في السياسة الجنائية الحديثة، فعندما تكون العقوبة متناسبة مع الجريمة المرتكبة يتحقق الجزاء العادل، وبذلك تحقق العقوبة اغراضها المتمثلة بالردع العام والخاص وارضاء العدالة وتحقيق الاستقرار في المجتمع^(٣). وبما ان الدستور هو الحامي للحقوق والحريات، فإنه يمنح المشرع السلطة لتنظيم هذه الحقوق والحريات من جهة واعمال التوازن بينها وبين المصلحة العامة من جهة اخرى، فالتناسب يمثل قيدياً على الاخير عند تنظيمه موضوع معين، فيعمل على التوفيق بين النص الذي يضعه وبين حقوق المكلفين وحرياتهم المكفولة دستوريا صراحة او ضمناً^(٤). فالدستور عندما يخول المشرع الضريبي صلاحية تشريع العقوبات الضريبية حماية للمصلحة الضريبية للدولة، انما يضع قيدياً على الاخير لكي يلتزم به، فأعتبر التناسب قيد يرد على سلطة المشرع التقديرية فيما يتعلق بتقدير العقوبات المناسبة للجرائم او الافعال التي اثمها، والى ذلك ذهبت المحكمة الدستورية العليا في مصر الى (

(١) د. جاسم خريبط خلف، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ٢٠١٧. ص ٢٧٤.

(٢) د. علي هادي عطية ود. ميثم حنظل: تفعيل الردع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠٠٧، ص ٢٤١.

(٣) د. حسين بني عيسى و د. خلدون قندح و م. علي طوالبية: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، دار وائل للنشر، الاردن، ٢٠٠٢، ص ٨٩.

(٤) د. عبد المجيد ابراهيم سليم، السلطة التقديرية للمشرع، مصدر سابق، ص ٥٤٠.



ان الاصل في العقوبة معقوليتها، فلا يكون التدخل بها الا بقدر لزومها نأيا بها عن ان تكون ايلاما غير مبرر يؤكد قسوتها في غير ضرورة^(١).

يتضح مما سبق ان مبدأ التناسب والملاءمة بين الجريمة المرتكبة، والعقوبة الضريبية المترتبة عليها يعد قيدا على المشرع الضريبي، فالتجريم والعقاب وان كانا قد تقررا لحماية المصلحة العامة وبالتالي مصلحة الخزينة العامة في المحافظة على ايراداتها الضريبية فانه لا بد ان يكونا فرض تلك العقوبات بقدر من التناسب والملاءمة بحيث لا يمس ذلك حقوق المكلفين وحررياتهم المكفولة دستوريا .

المطلب الثاني: النطاق القانوني للتفريد التشريعي للعقوبات الضريبية

ان المشرع الضريبي وهو بصدد صياغة النصوص التجريبية وبما له من سلطة تقديرية يسعى من خلالها جعل العقوبة الضريبية متناسبة مع الخطورة المادية للجريمة المرتكبة من خلال التدرج بها بحسب ظروف الجريمة وظروف مرتكبها، وبالتالي فإنه يرسم الاطار العام الذي تعمل بموجبه الجهة المختصة بتطبيق العقوبة الضريبية (القاضي والادار الضريبية)، فلا يمكن للقاضي ان يستخدم سلطته في تطبيق عقوبة ما لم يكن المشرع قد قررها سلفا^(٢). فضلا عن العقوبة الجزائية التي يفرضها القاضي على المكلف، فإن المشرع الضريبي حدد عقوبات ذات طبيعة ادارية بحته تختص بفرضها الادارة الضريبية بما لها من سلطة اذا ما اخل المكلف بالالتزامات المفروضة عليه^(٣)، ولا يكفي ان يحدد المشرع نوع العقوبة الضريبية المقررة لكل جريمة ومقدارها، وانما لا بد من ان تكون هذه العقوبة تتلاءم وظروف المكلف المخالف، وخطورته الاجرامية، وظروف الجريمة، اي ان المشرع الضريبي يفرد العقوبات الضريبية حسب ظروف كل مكلف على حدة وبما يتناسب مع الجريمة الضريبية المرتكبة^(٤). فيستخلص بعض الاعتبارات التي تؤثر في مدى مسؤولية الجاني وخطورته الاجرامية كأن يجعل تكرار الجرائم، او الاعتياد عليها سببا لتشديد العقوبة الضريبية، او ان يجعل من صغر السن سببا لتخفيفها، او الاستعاضة عنها بمعاملة خاصة ترمي الى اصلاح الجاني وتقويمه^(٥). ولكنه لا يتمكن من ان يحيط سلفا بكل الاعتبارات المتقدمة، لكونها تتفاوت بحسب كل جاني وظروفه الخاصة وخطورته الاجرامية، لذا كان لزاما عليه ان يضع من النظم المرنة التي تسمح لجهة تطبيق العقوبة (القاضي والادارة الضريبية) ان تجعلها متناسبة ومتلائمة مع ظروف كل جاني على حدة^(٦).

(١) حكم المحكمة الدستورية العليا المصرية في القضية رقم ٥ لسنة ١٥ قضائية دستورية في ١٤/١/١٩٩٧. اشار الى ذلك د. عبد المجيد ابراهيم سليم، المصدر سابق، ص ٥٤١، ص ٥٤٢.

(٢) د. فهد هادي حبتور، التفريد القضائي للعقوبة، مصدر سابق، ص ٤١، ص ٤٧.

(٣) د. حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة (دراسة مقارنة)، مصدر سابق، ص ٢٢٩.

(٤) د. محمود محمود مصطفى: الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج ١، ط ٢، الاحكام العامة والاجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، ١٩٧٩، ص ١٧٩، ص ١٨٠.

(٥) د. سمير عالية: شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، ٢٠٠٢، ص ٤٨٣.

(٦) د. فهد هادي حبتور، التفريد القضائي للعقوبة، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠١٤، ص ٤٥.



ان المشرع الضريبي يستخدم وسائل مختلفة للقيام بعملية التفريد التشريعي للعقوبات الضريبية ومن هذه النظم المرنة وضع حدين ادنى واعلى للعقوبة الضريبية تستخدم خلالهما الجهة المطبقة للعقوبة سلطتها التقديرية في اختيار العقوبة الملائمة تخفيفا او تشديدا، او وضع عقوبات متعددة لجريمة واحدة ليتم اختيار العقوبة الملائمة من بينها، او النص على ظروف مشددة يعمل بها القاضي وجوبيا، او جوازيا، او النص على الاعذار المعفية، او المخففة تلتزم جهة تطبيق العقوبة بالاعفاء من العقوبة، او تخفيفها عند توافرها في الحالة المعروضة امامها كذلك السماح للقاضي ان ينطق بالعقوبة ثم يوقف تنفيذها^(١).

في ضوء ما تقدم سنتناول الاعذار القانونية المعفية من العقوبات الضريبية في الفرع الاول، وسنعرض للظروف القانونية المشددة لتلك العقوبات في الفرع الثاني وفق التفصيل الاتي:

الفرع الاول: الاعذار القانونية المعفية من العقوبات الضريبية

سنتناول تعريف الاعذار القانونية المعفية من العقوبات الضريبية وتطبيقاتها في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك الناقلين على وفق التفصيل الاتي:

اولا : تعريف الاعذار القانونية المعفية من العقوبات الضريبية

ويراد بها الاسباب المنصوص عليها قانونا والتي من شأن توافرها رفع العقوبة الضريبية واسقاطها في مواجهة مرتكبها. وتسمى بموانع العقاب، لأنها تحول دون توقيع العقوبة على الرغم من ثبوت الجريمة بكافه اركانها وملاساتها^(٢). ولقد تقررت هذه الاعذار لغايات نفعية، حيث يقدر المشرع بأن منفعة المجتمع بعدم العقاب في حالات معينة اجدى له من اقتضاء العقاب، فيقرر المشرع استبعاد العقاب مراعاة للمنفعة الاهم اجتماعيا^(٣). عندئذ تلتزم جهة تطبيق العقوبة ببيان العذر الصادر بالاعفاء من العقوبة^(٤).

يترتب على توافر العذر المعفي، الاعفاء من العقوبة الضريبية سواء كانت اصلية ام تبعية، ولكن لا يؤثر العذر في طبيعة الجريمة الضريبية، كما لا يؤثر في المسؤولية المدنية، اذ يبقى مرتكب الجريمة مسؤولا عن تعويض الاضرار التي ترتبت عن جريمته^(٥). كما يقتصر اثر الاعفاء في من توافر فيه دون غيره، فلا يستفيد منه من

(١) د. سمير عالية، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، المصدر السابق، ص ٤٨٤.

(٢) د. محمد علي السالم الحلبي ود. اكرم طراد الفايز : شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨، ص ٢٨٨.

(٣) د. سمير عالية، شرح قانون العقوبات، مصدر السابق، ص ٤٨٦.

(٤) نصت الفقرة (ثانيا) من المادة (١٢٨) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ على ان: (يجب على المحكمة ان تبين في اسباب حكمها العذر المعفي من العقوبة).

(٥) د. طلال ابو عفيفة : شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط ١، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١٢، ص ٦٠٨.



ساهم معه في ارتكابها، فإذا اغفلت المحكمة توافر العذر يمكن لصاحب المصلحة (المكلف) ان يدفع بتوافره، لأن المحكمة غير ملزمة بتقصي الاعذار من تلقاء نفسها^(١). في ضوء ما تقدم تتمثل الاعذار المعفية في قانون ضريبة الدخل وقانون الكمارك النافذين في حالة ابلاغ الفاعل (المكلف المخالف) عن نفسه. لذا سنعرض لذلك وفق التفصيل الآتي :

ثانيا : تطبيقات الاعذار المعفية من العقوبات الضريبية

تتمثل تطبيقات الاعذار المخففة للعقوبات الضريبية بأبلاغ المكلف المخالف عن نفسه ، لذا سنتناول ذلك في كل من قانون ضريبة الدخل والكمارك النافذين وفق التفصيل الآتي :

أ. اخبار الفاعل (المكلف المخالف) عن نفسه في ظل قانون ضريبة الدخل النافذ :

ان العذر المعفي من العقوبة الضريبية ممكن ان يتوفر في الجريمة الضريبية، اذا بادر المكلف الى ابلاغ الادارة الضريبية بوجود خطأ، او سهو في البيانات او التقارير التي قدمها، فلقد ورد في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ (كل تقرير، او بيان، او استمارة تقدم وفق هذا القانون تعتبر مقدمة من الشخص الذي طلبت منه، او ممن هو ملزم بتقديمها، او ممن ينوب عنهما الا اذا اثبت خلاف ذلك وكل شخص يوقع او يختم او يبصم تقريراً او بياناً او استمارة يعتبر عالماً ومعترفاً بجميع الامور الواردة فيها)^(٢). في حين ان قانون ضريبة الدخل المصري النافذ نص على ان (اذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً، او خطأ في اقراره الضريبي الذي تم تقديمه الى مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم اقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو او الخطأ، واذا قام الممول بتقديم الاقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الاقرار، يعتبر الاقرار المعدل بمثابة الاقرار الاصلي.... وفي حالة تقديم اقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة، لا يعتبر الخطأ او السهو في الاقرار مخالفة او جريمة جنائية)^(٣).

اما قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ، فقد نص على ان (للمكلف تعديل الاقرار الضريبي اذا تبين له وجود خطأ فيه سواء بالزيادة او بالنقص وسواء كان ذلك بالدخل أم بالضريبة وفي هذه الحالة يلزم المكلف بدفع الضريبة وغرامة التأخير المستحقة ان وجدت ولا يعتبر المكلف مرتكباً لمخالفة او جرم ما لم تكن الدائرة قد سبقته الى اكتشاف هذا الخطأ، او ما لم يكن المدقق ق اصدر مذكرة تدقيق بشأن ذلك الاقرار)^(٤).

يلاحظ ان المشرع الضريبي العراقي لم يشير الى امكانية قيام المكلف بتعديل او تصحيح الاقرار المقدم من قبله الى الادارة الضريبية خلال مدة معينة، واكتفى بتقرير

(١) د. احمد عبد اللاه المراغي ، شرح قانون العقوبات ، النظرية العامة للعقوبة ، ط ١ ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، مصر ، ٢٠١٧ ، ص ١٧٥ .

(٢) المادة (٢٩) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .

(٣) المادة (٨٧) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل الاردني النافذ رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤ المعدل.



مسؤولية مقدم الاقرار عن المعلومات الواردة في اقراره، وكان من الافضل لو ان المشرع الضريبي العراقي سلك مسلك المشرعين المصري والاردني في فسح المجال للمكلف في تصحيح الاقرار المقدم من قبله اذا ما شابه خطأ او عيب خلال المدة المقررة قانوناً، لكي يتحلل من المسؤولية التي تقع عليه، فيما لو ثبت ان الاقرار المقدم فيه سهواً، او خطأ، ولم يبادر المكلف الى تعديله، او تصحيحه ويعتبر عندئذ جريمة جنائية يعاقب عليها القانون.

ب - اخبار الفاعل (المكلف المخالف) في ظل قانون الكمارك النافذ :

في الجرائم عامة والكمركية خاصة لا يعد الندم او التوبة مانعا من العقاب حتى ولو تعهد مرتكبها بتعويض الاضرار التي نجمت عن سلوكه لان ذلك السلوك يبقى مجرماً، ولكن التشريعات استثنت حالة ابلاغ او اخبار الجاني عن نفسه^(١). فمن حيث الاصل ان الشخص اذا ما قدم البيانات الكمركية، فلا يستطيع تغيير شئنا فيها لأي سبب كان، فيعتد بالبيانات التي تم تقديمها سواء تضمنت بيانات صحيحة ام خاطئة^(٢). ولكن يجوز تعديل تلك البيانات والمعلومات الواردة، وهذا ما ذهب اليه قانون الكمارك العراقي النافذ، اذ نص على ان(لا يجوز تعديل ما ورد في البيانات الكمركية بعد تسجيلها ويسمح لمقدم البيان ان يتقدم بطلب التصحيح فيما يتعلق بالعدد او القياس او الوزن او القيمة بشرط ان يتم ذلك قبل احالة البيان الى جهاز المعاينة وخلال ٢٤ ساعة من تقديم البيان)^(٣).

كذلك مسلك قانون الجمارك المصري النافذ، اذ اشار الى ان (يكون تقديم البيان المنصوص عليه في المادة السابقة من اصحاب البضائع او وكلائهم المقبولين لدى الجمارك من المخلصين الجمركيين المرخص لهم و يعتبر الموقع على البيان مسؤولاً عن صحة ما يرد فيه وذلك مع عدم الاخلال بمسؤولية صاحب البضاعة)^(٤)، كما نص على (يجوز تعديل الايضاحات الواردة في البيان الجمركي المقدم للجمارك قبل تحديد الطرود المعدة للمعاينة، كما يجوز تعديل الاخطاء المادية في اي مرحلة من مراحل الاخراج)^(٥).

اما عن موقف المشرع الاردني، فقد سار على نهج سابقه، وازاح لمقدم البيانات تقديم طلب من اجل السماح له بتعديل تلك البيانات التي قدمها لكي يعفى من المسؤولية التي تترتب عليه^(٦).

(١) د. معن الحياوي: جرائم التهريب الجمركي، ط١، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٧ ص١٢٩.

(٢) د. معن الحياوي، المصدر السابق، ص١٢٩.

(٣) تنظر المادة (٥٨) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤.

(٤) المادة (٤٤) من قانون الجمارك المصري النافذ رقم (٦٦) لسنة ١٩٦٣.

(٥) المادة (٤٦) من قانون الجمارك المصري النافذ.

(٦) نصت المادة (٦٤) من قانون الجمارك الاردني النافذ على ان: (يسمح لمقدم البيان بناء على طلبه بتعديل واحد او اكثر من تفاصيل البيان بعد ان يتم قبوله من قبل الجمارك، بحيث لا يكون لذلك التعديل أي اثر لجعل البيان ينطبق على بضاعة غير تلك التي يعطيها اصلاً، وفي جميع الاحوال لا يسمح بالتعديل اذا قدم الطلب بعد ان قامت السلطات الجمركية بأحدى الاجراءات التالية

أ - ابلاغ مقدم البيان بأنها تنوي فحص البضاعة او



في ضوء ما تقدم يعد ابلاغ المكلف عن الاخطاء الواردة في البيانات التي قدمها، عذر قانوني معفي من العقوبة الضريبية، التي ستفرض عليه فيما لو ان الادارة الضريبية اكتشفت ذلك بنفسها، فالمشرع الضريبي استعان بالعدر المعفي من العقوبة من اجل التمييز بين من يرتكب الجريمة ويستمر فيها للنهائية، وبين من يبادر الى الابلاغ عنها قبل الكشف عنها، من اجل ذلك اعفاه المشرع من العقوبة الضريبية، مما يحقق ذلك التفريد في فرضها، والعلة في الاعفاء ان مرتكب الجريمة ليس لديه اي قصد في ارتكاب الجريمة او تراجع عنها، وهذا دليل لعدم وجود نية الاجرام والدليل على ذلك مبادرته الى ابلاغ الجهة المختصة قبل اتصاليهم بالجريمة.

الفرع الثاني: الظروف القانونية المشددة للعقوبات الضريبية

يراد بالظروف المشددة تلك الظروف التي يتدخل المشرع في تحديدها بنص القانون، وعند اقترانها بالجريمة، يلزم القاضي او يجوز له تجاوز الحد الاعلى المقرر لعقوبة الجريمة، او احلال محلها عقوبة اشد^(١). وهذه الظروف قد تكون خاصة تتوافر في جرائم معينة وقد تكون عامة تتوافر في جميع الجرائم ومنها الضريبية، فالذي يهمننا في موضوع البحث هو الظروف المشددة العامة والتي تتمثل بظرف العود، لذا سنتناول المقصود بظرف العود كظرف مشدد عام يسري على جميع الجرائم، ومن ثم سنبحث في تطبيقاته في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين بالنسبة للجرائم التي ترتكب خلافا لاحكامهما :

اولا: تعريف العود الى الجريمة الضريبية

ان العود يعد مؤشرا سلبيا ودليلا قاطعا على مدى الخطورة الاجرامية لمرتكب الجريمة بشكل عام والجريمة الضريبية بشكل خاص، فهو كل وصف قانوني يلحق بشخص عائد الى الاجرام بعد ادانته بعقوبة بموجب حكم سابق ضمن الشروط التي حددها القانون واقترافه جريمة جديدة بعد الحكم عليه^(٢)، كما عرفه البعض بأنه (العودة الى الجريمة من قبل شخص سبق حكم عليه نهائي بالادانة من اجل جريمة اخرى)^(٣).

ومن جانبنا يمكن ان نعرف العود بأنه (عودة مرتكب الجريمة الى ارتكاب جريمة اخرى بعد ان صدر عليه حكم نهائي بالادانة عن جريمة ضريبية سابقة خلال مدة محددة قانونا) . فمرتكب الجريمة حتى يعتبر عائدا لايد من ان يتجه سلوكه الى ارتكاب جريمة اخرى بعد صدور حكم نهائي بأدانته، ويكون هذا الحكم مكتسب الدرجة القطعية، اي لا يمكن الطعن به.

ب - قررت ان الجزئيات او التفصيلات مدار البحث ليست صحيحة او

ج - تحرير البضاعة او الافراج عنها) .

(١) د. اكرم نشأت ابراهيم ، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت ، لبنان ، بلا سنة نشر ، ص ٣٥٢.

(٢) الاستاذ عثمانية فريد: العود في ظل احكام القانون ٢٣/٠٦ ، ط ١ ، المركز القومي للادارات القانونية ، القاهرة ، ٢٠١٧ ، ص ٢١.

(٣) د. مأمون محمد سلامة: قانون العقوبات (القسم العام) ، ط ٣ ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٢ ، ص ٥٦.



ان علة تشديد العقوبة الضريبية على المجرم العائد لا تعود الى الفعل المرتكب، وانما يعود الى شخص الجاني على اساس ان عودته الى ارتكاب الجريمة بعد الحكم عليه دليل على ان العقوبة لم تكن كافية لردعه، فالمجرم العائد اكثر خطورة من المجرم الذي يرتكب الجريمة للمرة الاولى، ومن اجل ذلك اصبح العود سببا لتشديد العقوبة لا ينتج اثره الا فيمن توافرت فيه سواء كان فاعلا للجريمة ام كان شريكا فيها يؤثر فيه لوحده ولا يتعداه الى غيره^(١).

ثانيا: تطبيقات ظرف العود في الجرائم الضريبية :

بما ان ظرف العود ظرف عام مشدد يسري على جميع الجرائم فهل له تطبيقات في كل من قانوني ضريبة الدخل والكمارك الناقدين ؟

١- تطبيقات ظرف العود الى الجرائم المرتكبة خلافا لاحكام قانون ضريبة الدخل النافذ:

ان الجرائم الضريبية ترتب اثارا سلبية وضررا جسيما على الخزينة العامة للدولة، وبالتالي المصلحة العامة للمجتمع، لذلك تنفرد تلك الجرائم بطبيعة خاصة تميزها عن غيرها من الجرائم نظرا لخصوصية المصلحة المحمية التي تهدرها تلك الجرائم الا وهي مصلحة الخزينة العامة للدولة^(٢). لذلك اتجهت غالبية التشريعات الضريبية الى تنظيم مسألة العود الى الجريمة الضريبية، فنلاحظ ان بعضها نص عليه وبشكل صريح كقانون ضريبة الدخل المصري النافذ، اذ نص على (يعاقب كل ممول تهرب من اداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم ادائها بموجب هذا القانون او بأحدى هاتين العقوبتين.... وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا...)^(٣).

يفهم من النص المتقدم ان المشرع الضريبي المصري الزم القاضي بتشديد العقوبة الضريبية في حالة تكرارها، اذ نص على (. وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا..)

اما عن موقف المشرع الفرنسي في قانون الضرائب العام الفرنسي فقد شدد العقوبة في حالة العود، اذ تصل العقوبة من ١٥٠.٠٠٠ الى ٧٠٠.٠٠٠ فرنك اذا عاد المكلف الى ارتكاب الجريمة الضريبية خلال خمس سنوات^(٤). في حين ان البعض الاخر لم ينص على العود بشكل صريح، وهذا مسلك المشرعين الاردني والعراقي .

يفهم مما تقدم ان المشرع الضريبي المصري الزم القاضي بتشديد العقوبة الضريبية في حالة تكرارها، اذ نص على (... وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا..) ولم يمنحه سلطة تقديرية في تشديد العقوبة من عدمه فسلطته مقيدة في حدود النص

(١) د. السعيد مصطفى السعيد بك: الاحكام العامة في قانون العقوبات، المطبعة العالمية، بلا مكان طبع، ١٩٥٢، ص ٦٨٠.

(٢) د. احمد فتحى سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، مصدر سابق، ص ٣٠.

(٣) الفقرة (الخامسة) من المادة (١٣٣) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. كذلك نصت المادة

(٩٠) من قانون ضرائب الدخل اليمني النافذ على ان: (..... يعاقب عند ادانته عن كل جرم من هذه الجرائم بالحبس او بالغرامة وتضاعف العقوبة في حالة العودة او التكرار) .

(٤) للمزيد ينظر: Jean Gosson, Fraude Fiscale, Encyclopedic, Dalloz, droit Penale



التشريعي لا يملك معها اي سلطة في التقدير، لما تعكسه الجريمة الضريبية من خطورة على المصلحة العامة، وبالتالي مصلحة خزينة الدولة. كما ان هذا التشديد الذي اورده المشرع الضريبي المصري لا يقتصر على العقوبات ذات الطبيعة الجنائية التي تفرضها المحكمة المختصة^(١)، بل يسري على العقوبات ذات الطبيعة الادارية البحتة التي تفرضها الادارة الضريبية^(٢).

في حين ان المشرع الضريبي الاردني والعراقي لم ينصا على هذا الظرف المشدد، وهذا مسلك غير موفق. فكان لا بد من أن ينص المشرع الضريبي على ظرف العود بشكل صريح والزام الجهة المطبقة للعقوبة بتشديدها اذا ما توافر هذا الظرف على غرار المشرع المصري، اذ الزم جهة تطبيق العقوبة بتشديدها اذا ما توافر ظرف العود. لذا يجدر بالمشرع الضريبي العراقي ان ينص على العود في صلب التشريع الضريبي لخصوصية المصلحة التي يحميها المشرع، على غرار التشريعات الضريبية المقارنة المذكورة، التي كانت اكثر توفيقا من المشرع العراقي في هذا المجال.

٢- ظرف العود في الجرائم المرتكبة خلافا لاحكام قانون الكمارك النافذ :

يراد بالجريمة الكمركية كل سلوك ايجابي او سلبي يتضمن اخلالا بالقوانين واللوائح الجمركية ويقرر له المشرع عقوبة^(٣). فالجريمة الجمركية تمس النظام الاقتصادي للدولة، لكونها تمثل خرقا للسياسة التجارية والنقدية وبالتالي تعد مشكلة تواجه السياسة الاقتصادية للدولة ويترتب عليها ضرر يلحق بالاقتصاد الوطني، ومن اجل ذلك احاطها المشرع بجدار من الحماية، فقرر لها جزاءات تترتب على مخالفة القوانين الجمركية^(٤). كما شدد العقوبة على مرتكب الجريمة في حالة تكرارها^(٥)، ففي قانون الكمارك العراقي النافذ اشار وبشكل صريح الى جواز تشديد العقوبة المقررة للجريمة اذا كان مرتكبها من ذوي السوابق^(٦). اما قانون الجمارك المصري النافذ، فلم يشر بشكل صريح الى ظرف العود، وعند رجوعنا الى قانون العقوبات بأعتبره المرجع العام في كل ما لم يرد به نص، فلقد اشار وبشكل صريح الى ذلك الظرف

(١) ينظر نص المادة (١٣٢) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ .

(٢) ينظر نص المادة (١٣٥) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ .

(٣) د. شوقي رامز شعبان ، النظرية العامة للجريمة الجمركية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ٢٠٠٠ ، ص ٢٧ .

(٤) د. عبود علوان منصور: جرائم التهريب ، ط ١ ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد ، ٢٠٠٠ ، ص ٤٠ .

(٥) نصت المادة (٥٠) من قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣ على ان: (يجوز للقاضي في حال العود المنصوص عليه في المادة السابقة ان يحكم بأكثر من الحد الأقصى المقرر قانونا للجريمة بشرط عدم تجاوز ضعف هذا الحد ومع هذا لا يجوز في حال من الأحوال ان تزيد مدة السجن المشدد او السجن على عشرين سنة) .

(٦) نصت الفقرة (ثانيا) من المادة (١٩٤) من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ على ان: (يجوز الحكم بضعف العقوبات المشار اليها في البندين (أ) و (ب) من الفقرة (أولا) من هذه المادة عندما يكون المسؤولون عن التهريب من ذوي السوابق فيه) .



المشدد^(١) في حين ان قانون الجمارك الاردني النافذ، اجاز للقاضي تشديد العقوبة الضريبية اذا اقترنت بظرف العود^(٢).

يلاحظ ان المشرع قانون الكمارك العراقي النافذ، اشار بشكل صريح الى ظرف العود، لخصوصية تلك الجرائم وهذا مسلك يثنى عليه، اذ اشار اليه ولم يحيله الى القواعد العامة كما هو الحال في قانون الجمارك المصري، ولكن يؤخذ على المشرع انه لم يلزم الجهة المطبقة للعقوبة بالتشديد عند توافر ظرف العود في الجريمة الكمركية، وانما اجاز لها ذلك. وهذا يعني ان التشديد يرجع الى السلطة التقديرية لجهة تطبيق العقوبة فلها ان تشدها، او تطبقها كما كما هي.

الخاتمة

بعد ان تم بحمد الله وتوفيقه الانتهاء من البحث في (السلطة التقديرية للمشرع الضريبي في تفريد العقوبات الضريبية) 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: الإستنتاجات

١- ان تفريد العقوبات الضريبية اما ان يكون تفريد تشريعياً الذي يتبناه المشرع الضريبي في المرحلة التشريعية ويحدد على اساسه عقوبة ملائمة لكل جريمة ضريبية وبما يتلاءم مع مادياتها وظروفها وما تحدثه من ضرر، فالمشرع الضريبي في هذه المرحلة لا ينظر الى سلوك المكلف المخالف وانما يفتقر الى السلوم المجرم فيضع جسامة السلوك وخطورة النتيجة في احد كفتي الميزان ويزن في الكفة الاخرى العقوبة التي يراها تتناسب معه.

٢- ان المشرع الضريبي وهو بصدد تحديد العقوبات الضريبية التي تترتب على مخالفة المكلف لالتزاماته الضريبية يتمتع بسلطة تقديرية يسعى من خلالها الى جعل تلك العقوبة ملائمة مع الجريمة الضريبية المرتكبة من خلال التدرج بها بحسب مادياتها وجسامتها. فالمشرع يحدد لكل جريمة عقوبة ولكنه لا يجعلها ثابتة الا ما استثنى منها، وانما يضع العقوبات الضريبية بين حدين او يضع اكثر من عقوبة للجريمة الواحدة، او قد يشدد العقوبة، او يخففها، او يعفي منها وبالتالي يرسم الاطار العام الذي تعمل بموجبه الجهة المختصة بتطبيق العقوبة الضريبية فلا يمكن للقاضي او الادارة الضريبية فرض عقوبة ضريبية لم يحددها لهما المشرع سلفاً.

(١) نصت المادة (٥٠) من قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣ على ان: (يجوز للقاضي في حال العود المنصوص عليه في المادة السابقة ان يحكم بأكثر من الحد الأقصى المقرر قانوناً للجريمة بشرط عدم تجاوز ضعف هذا الحد ومع هذا لا يجوز في حال من الاحوال ان تزيد مدة السجن المشدد او السجن على عشرين سنة).
(٢) نصت الفقرة (أ) من المادة (٢٠٦) من قانون الجمارك الاردني النافذ رقم ٢٠ لسنة ١٩٩٨ على ان: (يعاقب على التهريب وما في حكمه وعلى الشروع وفي أي منهما بما يلي
أ - غرامة لا تقل عن (٥٠) دينار ولا تزيد على (١٠٠٠) دينار، وعند التكرار الحبس من شهر الى ثلاث سنوات بالإضافة الى الغرامة المذكورة او بأحدى هاتين العقوبتين....).



٣- ان ظرف العود من الظروف المشددة العامة التي تسري على جميع الجرائم ومن ضمنها الجريمة الضريبية، والتي يترتب عليها تشديد العقوبة في حال توافره، الا اننا وجدنا موقف المشرع الضريبي العراقي متذبذب من حيث النص عليه، فتارة ينص عليه وبشكل صريح في اطار الجرائم التي ترتكب خلافا لاحكام قانون الكمارك النافذ رقم ٢٣ لسنة ١٩٨٤ م . تارة اخرى نجده يغفل تنظيم احكامه بصورة صريحة ومستقلة في قانون ضريبة الدخل النافذ رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ م .

٤- ان مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، يعد مبدأ دستورياً يخول المشرع الضريبي سلطة في انشاء الافعال التي تعد جرائم ضريبية وتقرير العقوبات التي تناسبها، ويتم ذلك بقانون يصدر عنه، الا ان حقوق وحررياتهم المكفولة دستوريا تشكل قيوداً على سلطة المشرع الضريبي يلتزم بصونها وعدم المساس بجوهرها، من اجل ذلك قرر المشرع الدستوري ان لا جريمة، ولا عقوبة الا بنص، والزم المشرع الضريبي بسن تشريع يحدد فيه تلك الجرائم، ومن ثم يحدد العقوبات الضريبية المترتبة عليها مع اجراء الموازنة بين الحق، او الحرية وبين مصلحة خزينة الدولة في استيفاء ضرائبها، فلا يرجح احدهما على الاخرى، والا وقع المشرع الضريبي في حومة المخالفة الدستورية.

٥- ان سلطة المشرع الضريبي في سن نصوص التشريع الضريبي، اما تكون مقيدة بالقيود التي رسمها له المشرع الدستوري لا يملك ازاءها اي اختيار، او مفاضلة، كعدم رجعية النصوص الجنائية الضريبية الا اذا كانت اصلح للمتهم، وشخصية العقوبة الضريبية ولا عقوبة الا على الافعال التي يعدها القانون جريمة بعد صدوره. .. فهنا لا يتصور تحقق حالة انحراف المشرع الضريبي بسلطته التشريعية. واما تكون سلطته تقديرية، عندما يمنحه المشرع الدستوري سلطة تنظيم حقوق وحرريات المكلفين، فتكون له ازاءها سلطة تقديرية في تنظيمها بشرط عدم المساس بأصل الحق او الحرية.

٦- ان المشرع الضريبي لا يملك ان يتدخل بتنظيم تشريع يتضمن عقوبات تشكل اعتداء على حقوق المكلفين وحررياتهم، ولو كان يسعى من وراء ذلك الى تحقيق المصلحة العامة باعتبارها الهدف العام من وراء ذلك التنظيم، كأن يستخدم سلطته التقديرية في تقدير عقوبة غليظة لجريمة ما من دون ان يكون هناك تناسب بينهما

ثانياً: المقترحات

١- نوصي المشرع الضريبي العراقي بإفراد نص خاص بظرف العود في قانون ضريبة الدخل النافذ يقضي بتشديد العقوبة على مرتكب الجريمة الضريبية على غرار مسلكه في قانون الكمارك النافذ، اضافة الى النص على وجوب تشديد العقوبة الضريبية اذا ما اقترنت بهذا الظرف المشدد، وعدم ترك ذلك للسلطة التقديرية لجهة تطبيق العقوبة لخصوصية المصلحة المحمية قانوناً، لكون ان العود يعكس خطورة مرتكب الجريمة الضريبية، اذ ان اعطاء السلطة الجوازية لجهة تطبيق العقوبة في تشديد العقوبة، او الحكم بالعقوبة المقررة للجريمة يتعارض مع عدالة العقوبة، وبالتالي مع تفريدها، فمن



غير العادل ان تطبق العقوبة ذاتها على من يرتكب الجريمة للمرة الاولى، وعلى من يرتكبها للمرة الثانية.

٢- ندعو المشرع الضريبي الى اعادة النظر بسياسة التجريم والعقاب في ظل قانوني ضريبة الدخل والكمارك النافذين، فبالنسبة لقانون ضريبة الدخل ينبغي للمشرع تعديل النصوص المتعلقة بالعقوبات الضريبية وتشديدها كالعقوبات السالبة للحرية الواردة في المادتين (٥٧) والمتعلقة بتقديم البيانات الكاذبة عن علم الى السلطة المالية، او اخفاء تلك البيانات، او المعلومات التي تعكس حقيقة دخل المكلف والمادة (٥٨) المتعلقة بأستعمال الغش، او الاحتيال، للتخلص من اداء الضريبة المستحقة، اذ تعد ان هذه العقوبات غير متناسبة مع جسامة الجرائم المرتكبة في كلتا المادتين المذكورتين. كذلك نهيب بالمشرع الضريبي تعديل النصوص المتعلقة بفرض الغرامة على المكلفين المخالفين، اذ تميزت مبالغها بأنها ضئيلة، وتافهة، وغير متناسبة مع الضرر الذي يلحق الخزينة العامة للدولة بسبب انتهاك احكام التشريع الضريبي من قبل بعض المكلفين، كما ان هذه العقوبات الضريبية غير المتناسبة تفسح المجال للتهرب من الضريبة واخفاء مصادر الدخل وتشجع الغير الى السلوك ذاته مما ينعدم تحقيق العدالة بين المكلفين من جهة، والحاق الضرر بخزينة الدولة.

اما في قانون الكمارك النافذ فدعو المشرع الى تحديد الحدود الدنيا والعليا للعقوبات السالبة للحرية (السجن المؤبد، السجن المؤقت) الواردة في المادة (١٩٤/أ/أ) بنص صريح مما يتيح للمحكمة الكمركية المختصة تطبيقه بشكل مباشر دون حاجة الى الرجوع الى القواعد العامة في قانون العقوبات لتحديد حدود تلك العقوبات.

٣- على المشرع الضريبي تفريد عقوبة للمكلف الممتنع تختلف عن المكلف المتأخر عن تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للسلطة المالية، فليس من العدالة ان يتساوى الممتنع عن المتأخر، اذ قد يكون الاخير تأخر بسبب مرض، او ظرف طارئ، او سفر اقعده عن الوفاء بالتزاماته الضريبية.

المصادر

اولاً: الكتب

- ١) ابراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لأيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- ٢) احمد حسن الزيات، حامد عبد القادر، محمد علي النجار: المعجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، ج١، مطبعة مصر، ١٩٦٠، ص٣٧٩.
- ٣) احمد فتحي سرور: قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية والنقدية، ط١، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٦٠.
- ٤) احمد عبد اللاه المراغي، شرح قانون العقوبات، النظرية العامة للعقوبة، ط١، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠١٧.
- ٥) السعيد مصطفى السعيد بك: الاحكام العامة في قانون العقوبات، المطبعة العالمية، بلا مكان طبع، ١٩٥٢.
- ٦) اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الدستورية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠١٢.



مجلة كلية الحقوق – جامعة النهدين

- ٧) اكرم نشأت ابراهيم ، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت ، لبنان ، بلا سنة نشر.
- ٨) جاسم خريبط خلف ، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، ط١، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان ، ٢٠١٧.
- ٩) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج١، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
- ١٠) حسين بني عيسى و د. خلدون قندح و م. علي طوالبه : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ، ط١ ، دار وائل للنشر، الاردن ، ٢٠٠٢ .
- ١١) دريد عيسى ابراهيم ، مبدأ المساواة امام الضريبة وتطبيقاته ، دار الكتب والدراسات العربية ، الاسكندرية ، ٢٠١٨ .
- ١٢) رفعت عبد السيد ، الوجيز في الدعوى الدستورية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٩ .
- ١٣) سمير عالية : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع ، بيروت ، لبنان ، ٢٠٠٢ .
- ١٤) شعبان احمد رمضان : الجزاء الضريبي كأحد اليات مبدأ عدالة الضريبة ، قضاء المحكمة الدستورية العليا ، دراسة تحليلية ، ط١، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٧ .
- ١٥) شوقي رازم شعبان ، النظرية العامة للجريمة الجمركية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ٢٠٠٠ .
- ١٦) عبود علوان منصور: جرائم التهريب ، ط١ ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد ، ٢٠٠٠ .
- ١٧) عماد الفقي ، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الضريبية الواردة في قانون الضريبة على الدخل الجديد ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٤ .
- ١٨) طلال ابو عيفة : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ط١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠١٢ .
- ١٩) فهد هادي حبتور ، التفريد القضائي للعقوبة ، ط١، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ٢٠١٤ . مأمون محمد سلامة: قانون العقوبات (القسم العام) ، ط٣ ، دار الفكر العربي ، القاهرة ، ١٩٨٢ .
- ٢٠) مجد الدين محمد بن يعقوب : قاموس المحيط ، ج١ ، ط٢ ، مطبعة مصطفى الحلبي واولاده، مصر ، ١٩٥٢ .
- ٢١) محمد علي السالم الحلبي ود. اكرم طراد الفايز : شرح قانون العقوبات (القسم العام) ، ط١ ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠٠٨ .
- ٢٢) محمود محمود مصطفى : الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن ، ج١، ط٢ ، الاحكام العامة والاجراءات الجنائية ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، ١٩٧٩ .
- ٢٣) معن الحيازي: جرائم التهريب الجمركي، ط١، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، ١٩٩٧ .
- ٢٤) يوسف جوادي ، حدود سلطة القاضي الجنائي في تقدير العقوبة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، ٢٠١١ .
- ثانياً: الاطاريح والرسائل**
- عمار طعمة حاتم : الامتناع التشريعي والرقابة عليه ، اطروحة دكتوراه ، جامعة النهدين ، ٢٠١٨ .
- ثالثاً: الدساتير والقوانين**
- ١) دستور فرنسا النافذ لسنة ١٩٥٨
- ٢) دستور العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٣) قانون الكمارك العراقي الملغى رقم ٥٩ لسنة ١٩٣٧
- ٤) قانون ضريبة الدخل العراقي الملغى رقم (٩٥) لسنة ١٩٥٩
- ٥) قانون العقوبات العراقي النافذ رقم ١١١ لسنة ١٩٦٩
- ٦) قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ (١١٣) لسنة ١٩٨٢ .
- ٧) قانون الكمارك العراقي النافذ رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ .



- ٨) قانون العقوبات المصري النافذ رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٣
٩) قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
رابعاً: المواقع الالكترونية
١) الموقع الالكتروني hrlibrary.umn.edu/Arabic/Egypt تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٧/١٥ .
الموقع الالكتروني hrlibrary.umn.edu تاريخ الزيارة ٢٠١٩/٣/٧ .
خامساً: المجلات والدوريات
١) احمد فتحي سرور : الغرامة الضريبية ، مجلة القانون والاقتصاد ، العدد الثاني ، السنة الثلاثون ،
١٩٦٠ .
٢) علي هادي عطية ود. ميثم حنظل : تفعيل الردع الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣)
لسنة ١٩٨٢ المعدل ، بحث منشور في مجلة كلية الحقوق ، جامعة النهريين ، ٢٠٠٥ .

