مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية

اسم المقال: العود في الجرائم الضريبية
اسم الكاتب: م.م. عبد الستار حمد أنجاد الجميلي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/490
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 09:26 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية والسياسية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

العـــود
فـــي الجرائـــم الضريبية

م. م. عبد الستار حمد أنجاد الجميلي
كلية القانون – جامعة كركوك

ABSTRACT

The state when the estimated revenue، it is trying to care for the severe legislation of the relationship and may be straight-great ones، and enjoyed by the tax legislation to make it in the introduction of legislation that underpin the national economy، because of its sensitivity and developed by a reflecting mirror for measuring the stability of capital and stability or attempts to escape and smuggled outside the territory of the State.

Crimes of tax is one of the most serious crimes facing structure of the State Financial Lack of income would mean a direct lack of income will tend then to be spent on public services and public expenditures such as salaries and other is what causes the result to the disruption of the state functions، and the increase in such crimes، and prepared by the holders often it is not criminal acts as long as they do not abuse the right of others، but rather keep the money from the coercive state levy may result if not a criminal offense or placed with appropriate punishment than growing between the holders and thus their impact on state finances public.

الملخص

إن الدولة عندما تقدر إيراداتها ، فإنها تحاول العناية الشديدة بالتشريعات ذات العلاقة ولعل القسط الكبير منها ، و الذي يتمتع به التشريع الضريبي جعله في مقدمة التشريعات التي يرتكز عليها الاقتصاد الوطني ، لما يتمتع به من حساسية وضعته بمثابة المرآة العاكسة لقياس مدى ثبات رؤوس الأموال و استقرارها أو محاولات تهريبها و الفرار بها خارج إقليم الدولة.

فالجرائم الخاصة بالضريبة هي من أخطر الجرائم التي تواجه هيكل الدولة المالي ، فنقص الإيرادات سوف يعني بشكل مباشر قلة الإيرادات التي سوف تتجه بعد ذلك للإنفاق

على الخدمات العامة و النفقات العامة كالرواتب و غيرها و هو ما يؤدي بالنتيجة إلى إخلال الدولة بوظائفها، وان ازدياد مثل هذه الجرائم ، و التي يعدها المكلفون غالبا أنها أفعال غير جرمية طالما أنهم لا يعتدون على حق الآخرين و إنما هي حفاظ على أموالهم من قسرية الدولة في جبايتها قد يؤدي إذا لم تجرم أو يوضع العقاب المناسب لها من ازديادها بين المكلفين و بالتالي تأثيرها على مالية الدولة العامة.

المقدمة

إن الدولة عندما تقدر إيراداتها ، فإنها تحاول العناية الشديدة بالتشريعات ذات العلاقة ولعل القسط الكبير منها ، و الذي يتمتع به التشريع الضريبي جعله في مقدمة التشريعات التي يرتكز عليها الاقتصاد الوطني ، لما يتمتع به من حساسية وضعته بمثابة المرآة العاكسة لقياس مدى ثبات رؤوس الأموال و استقرارها أو محاولات تهريبها و الفرار بها خارج إقليم الدولة.

وقد يقال: انه ليس هناك أصعب على الإنسان من شيئين الموت و الضريبة ، وهذا القول متأتٍ من مقت المكلف للضريبة النابع من اعتقاده أن الضريبة تجبى منه بغير وجه حق ، فهو قد أضناه الجهد في سبيل الحصول على الأموال ، ومن ثم فهو ليس لديه أي استعداد بأن يعطي ولو جزءا منها للدولة ، معتقدا أن هذه الأموال تجبى منه دون أي فائدة ترصد قد تعود عليه بالنفع ، إذ ينظر للأمور من زاوية ضيقة وهي زاوية المنفعة الشخصية المباشرة ، وهذه نظرة الفرد غالبا وهو لا يمكنه استيعاب ما تقدمه الدولة له من أمن و من خدمات عامة لهما الأساس في طمأنينته و في توفير الأجواء الملائمة له لممارسة نشاطه وتوسعه في الكسب و الربح .

و هذا المكلف ذو الأفق الضيق سيحاول و يجاهد و يبذل قصارى جهده لإخفاء مصادر دخله معتبرا أخذ الدولة منه الضريبة إنما هو إتاوة من جانب الدولة ، مما يدفع المشرع إلى مقابلة هذا السلوك اللامسؤول بوسائل ردع ، تحول بين المكلف وما يروم إليه ، فيلجأ إلى أداته الفعالة ، فيجرم بعض الأفعال التي يأتيها المكلف ، ويقرر العقاب لكل من تسول له نفسه القيام بهذه الأفعال التي جرمت و يشرع السبل الكفيلة بالقضاء على هذا النوع من الجرائم ، و لعل عودة المكلف لممارسة مثل هذا النوع من الأفعال المجرمة بعد معاقبته عليها دليل على أنه لم يتعض من العقوبة السابقة و لم يفهم منها عدم تكراره الجريمة و من ثم وجب تشديد العقوبة على هذا العائد لثنيه بصورة نهائية لمعاودة مثل هذا الفعل المجرم ، لأن الجرائم الخاصة بالضريبة هي من أخطر الجرائم التي تواجه هيكل الدولة المالي ، فنقص الإيرادات سوف يعني بشكل مباشر قلة الإيرادات التي سوف تتجه بعد ذلك للإنفاق على الخدمات العامة و النفقات العامة كالرواتب و غيرها و هو ما يؤدي بالنتيجة إلى إخلال الدولة بوظائفها، وأن ازدياد مثل هذه الجرائم ، و التي يعدها

المكلفون غالبا أنها أفعال غير جرمية طالما أنهم لا يعتدون على حق الآخرين و إنما هي حفاظ على أموالهم من قسرية الدولة في جبايتها قد يؤدي إذا لم تجرم أو يوضع العقاب المناسب لها من ازديادها بين المكلفين و بالتالي تأثيرها على مالية الدولة العامة.

أولا – أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث و التي دفعتنا لاختياره للآتي:

1. قلة اهتمام الباحثين في العراق خاصة بالتجريم الضريبي رغم أهمية هذا النوع من
الجرائم و لاسيما أنها تتصل بالمالية العامة و انتشار التهرب الضريبي ليس في العراق فقط و إنما في العالم اجمع و التفنن في عمليات التهريب.
2. بيان موقف التشريعات الضريبية من العود في الجرائم الضريبية و التشديد في العقوبة
في حالة العود.
3. بيان طبيعة هذه الجرائم لمعرفة الأحكام العامة التي يمكن الرجوع إليها في حالة عدم
وجود نص يبين العقوبة الخاصة بالجريمة و خاصة في حالة العود .
4. هل أحكام العود في الضريبة هي نفسها في قانون العقوبات ؟ أم إنها تختلف عنها مما يعزز من ذاتية القانون الضريبي ؟

ثانيا – منهجية البحث :

لقد جاءت الدراسة في معرفة الطبيعة القانونية لهذا النوع من الجرائم للتمكن بعد ذلك من أركان هذه الجريمة و تحليل العقوبة المناسبة في حالة العود.

و اعتمدنا في بحثنا هذا أسلوب البحث التحليلي القائم على أساس تحليل الأفكار و الآراء و ترجيح الراجح منها ، و في مسألة العود فقد قمنا بعمل دراسة مقارنة بين القانونين العراقي و المصري.

ثالثا – أهداف البحث :

يهدف البحث للإجابة عن التساؤلات الآتية

- ماهية الجريمة الضريبية و ماهية أركانها .
- ماهية طبيعة هذا النوع من الجرائم.
- المسؤولية في الجرائم الضريبية .
- عودة المخالف في الجرائم الضريبية .
- موقف التشريع الضريبي من المخالف العائد.

رابعا – هيكلية البحث :

سيتم تقسيم البحث كالآتي :-

- المبحث الأول / ماهية الجريمة الضريبية :- و يضم مطلبين :-
- المطلب الأول / الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية .

- المطلب الثاني / المسؤولية في الجرائم الضريبية .
- المبحث الثاني / نظرية العود في الجرائم الضريبية :- و يضم مطلبين :-
- المطلب الأول / المفهوم العام للعود في الجرائم .
- المطلب الثاني / العود في الجرائم الضريبية .

المبحث الأول

ماهية الجريمة الضريبية

للجريمة الضريبية مقومات تميزها عن غيرها من الجرائم رغم ارتباطها مع باقي صور الجرائم الأخرى من حيث أركانها ، لكنها تختلف عنها من حيث خصوصية أركانها و محل هذه الجريمة وهذا ماسنحاول الوصول إليه في هذا المبحث و كالآتي :-

المطلب الأول

الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية

الجريمة الضريبية هي جريمة مثل باقي الجرائم من حيث خطورتها ، وقد جرم المشرع مثل هذه الأفعال لخطورتها الماسة بأموال الدولة ، لكنها تختلف عن باقي الجرائم من حيث خصوصيتها فهي جريمة لا تعتدي على حق شخصي أو مال خاص أو عام ، و إنما هي تعتدي على حق الدولة في أموال المكلف نفسه ، لذلك سنحاول في هذا المطلب تسليط الضوء على تعريف الجريمة الضريبية ، ثم نحاول بيان أركان تلك الجريمة .

الفرع الأول

تعريف الجريمة الضريبية و أركانها

أولاً – تعريف الجريمة الضريبية :

قبل تعريف الجريمة الضريبية لابد من تعريف الجريمة بشكل عام حيث تعرف الجريمة بأنها (فعل غير مشروع ايجابيا كان أو سلبيا يصدر عن إرادة و يفرض له القانون جزاءً جنائيا).[1]

أما الجريمة الضريبية فقد اختلف الفقهاء في تعريفها ، فبعضهم عرفها على أنها (الجريمة التي تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المولين عملا أو امتناعا لتحديد وعاء الضريبة).[2]

وذهب البعض الآخر إلى تعريفها بأنها (كل نشاط ايجابيا كان أو سلبيا ينطوي على إهدار لمصلحة ضريبية أو تعرضها للخطر يرتب له القانون جزاءً جنائيا ، و المقصود بالمصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحميه جزاء جنائي).[3]

وعرفت الجريمة الضريبية كذلك بأنها (كل سبيل يلجأ إليه الممول أو غيره ابتغاء ضياع حق الخزينة في اقتضاء الضريبة عليه ، فيقصد به الإضرار بالدولة و الإضرار بمصلحة الجماعة ويستوي أن تكون الغاية منه التخلص من الضريبة كلها أو بعضها)[4].

ومن جملة ما ذكر من تعريفات يمكننا تعريفها بأنها

(اعتداء على مصلحة ضريبية قرر المشرع جزاءً جنائيا له) .

ثانياً – أركان الجريمة الضريبية: كقاعدة عامة إن القانون الجنائي لا يهتم بنية الفرد عند تحديد الجريمة ، لكنه يهتم بها إذا ما ظهرت كفعل خارجي ملموس ؛ لذلك لابد من وجود ركن مادي – بشكل عام – لكل جريمة ، إلا أن التطور الذي لحق العلم الجنائي لم يعد يكتفي بهذا الركن بل تعداه ليشمل ركنا معنويا ، فلا يمكن فرض عقوبة على الجاني بمجرد وجود ركن مادي فقط بل لابد أن يلحق هذا الركن المادي ركن معنوي يمثل الإرادة الآثمة للجاني ، إذ لا جريمة بلا خطأ ، و الجريمة الضريبية حالها حال باقي الجرائم يجب أن تحوي على هذه القاعدة بشكل عام و بالتالي يجب امتلاكها ركني الجريمة و هما الركن المادي و الركن المعنوي .

1.الركن المادي للجريمة الضريبية: يتمثل الركن المادي في الجريمة الضريبية في الاعتداء على المصلحة الضريبية ،[5] و يقع هذا الاعتداء بمخالفة النظام الضريبي و الذي يفرضه القانون على المكلف ، فالجريمة الضريبية يفترض لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل (المكلف) و بين الدولة ، فيقع على المكلف التزام ضريبي بالقيام بعمل أو امتناع عن عمل ، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية .

وبشكل عام ، فالركن المادي يتكون من ثلاثة عناصر هي السلوك ، و النتيجة و العلاقة السببية بين السلوك و النتيجة ، أما في الجرائم الضريبية فيكفي ظهور السلوك دون حاجة إلى بحث النتيجة ، و بالتالي إلى البحث في إمكانية توافر علاقة سببية من عدمها ، ذلك لأن أغلب الجرائم الضريبية من الجرائم التي تكون محدودة النتائج .[6]

فالسلوك، و الذي يشكل في حقيقته النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية ، يتمثل في اعتداء الجاني على المصلحة الضريبية للدولة ، و الذي يكون على صور عدة تختلف باختلاف الجريمة ، و يمكن تصنيف صور الركن المادي إلى الآتي:

أ. الشروع // تقضي القواعد العامة في قانون العقوبات أن يكون العقاب على الشروع في الجنح و الجنايات[7] و أغلب الجرائم الضريبية هي نوع من أنواع الجنح و التي تصل أحيانا إلى مرتبة الجناية .[8]

وطالما أن الجريمة الضريبية جريمة تختص بالأموال العامة للدولة فالمكلف الذي لم يرتكب الجريمة بعد و إنما حاول ارتكابها من خلال استعماله أساليب محاسبية أو وصولات مزورة يعاقب لان أفعاله الأولية هي التي تدل على نيته الإجرامية ، فكل تحايل يلجأ إليه

المكلف ومن شأنه أن يؤدي إلى إعطاء معلومات غير حقيقية عن أوضاعه المالية تشكل جرائم مستقلة ولو أراد المشرع العراقي أن يورد هذه الجرائم كجرائم مستقلة لما تركت دون تجريم تحت هذا الوصف ؛ و لوصفت بأنها شروع أو محاولة لارتكاب جريمة[9].

ب. المساهمة // المساهمة في الجريمة هو قيام شخصين أو أكثر بارتكابها ، فالمساهمة هي سلوك إجرامي لم يقع بفعل شخص واحد ، بل وقع بتضافر نشاط فاعلين أو أكثر يسهم في ارتكاب الجريمة ، [10] وكقاعدة عامة تتحق المساهمة في الجريمة بتوافر شرطين أساسيين هما وحدة الجريمة المرتكبة و تعدد المساهمين فيها، و المقصود بوحدة الجريمة هنا هو وحدة ركنيها المادي و المعنوي ، فالجريمة تعد واحدة إذا كان الركن المادي تتوقف وحدته على وحدة النتيجة و ارتباطها بجميع الأفعال المرتكبة في سبيل تحقيقها بالرابطة السببية ، و يلتزم أن يتوحد مع الركن المعنوي وهو مايلتزم قيام رابطة ذهنية تجمع بين المساهمين في الجريمة[11].

و المشرع العراقي بشكل عام يأخذ بمبدأ الاستعارة النسبية ،[12] ويستلزم المشرع العراقي ممن يكون فاعلا أصليا لجريمة أن يقوم بعمل مما يدخل في تنفيذ الجريمة ، أما من يرتكب أعمالا تحضيرية أو ثانوية في الجريمة فيعد شريكا ، و بالتالي فالمشرع العراقي يميز بين الفاعل و الشريك بمعيار مادي يتصل بالفعل المرتكب ، فيعد مرتكب الفعل الجرمي فاعلا أصليا متى ما كان ذلك الفعل يعد بدءا بتنفيذ الجريمة ، أما الشريك فهو من كان فعله لا يعاقب عليه إلا بانضمامه إلى عمل أو فعل آخر يتصل بالفعل الأصلي للجريمة[13].

وبما أن الجريمة الضريبية كغيرها من الجرائم تخضع – بشكل عام – للقواعد الأساسية الجنائية في قانون العقوبات العراقي نتيجة لذلك فيمكن الاستفادة من المواد (47–54) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 لملاحقة أو معرفة الفاعل الأصلي للجريمة و من يعد شريكا فيها .

2. الركن المعنوي للجريمة الضريبية: إن وجود الركن المادي وحده لا يكفي لوقوع الفعل الجرمي وإنما يجب أن تتحقق الإرادة الآثمة لدى الجاني ، فلا تقع الجريمة دون توافر قصد الجاني لإيقاعها ، فيمكن أن يقع الفعل المادي عند توافر الخطأ سواء أكان عمديا أم غير عمدي ، إذ إن المشرع لا يعنى بماديات الفعل الجرمي ، إلا إذا صدر من إنسان يسأل عنه ويتحمل العقاب المقرر له ، و إثبات إن أصول هذا الفعل ممتد من نفسية الجاني وأن يكون مسيطراً على كل أجزائها ، لذلك يمكن عد الركن المعنوي روح الجريمة أو الوسيلة التي تؤدي إلى تحديد المسؤول عنها .[14]

فلا يمكن وقوع الجريمة إلا بوجود الإرادة الآثمة لدى الجاني ، وهذه الإرادة يمكن

إيجادها لدى الجاني إذا ما توافرت الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية بحيث تصدر الإرادة عن حرية و وعي كاملين من قبل الجاني عند ارتكابه للفعل الجرمي ، لذلك فالبعض يذهب إلى وصف الركن المعنوي للجريمة بركن المسؤولية الجزائية[15].

وطالما أصبح وصف الركن المعنوي يرتبط بالمسؤولية الجنائية ، فهذه الأخيرة تتميز في القانون الجنائي بأنها شخصية فلا يمكن أن يسأل جنائيا إلا من باشر بسلوكه و إرادته النشاط الإجرامي وفق العناصر التي حددها نص التجريم ، رغم إن هناك من يقر بخروج المشرع عن هذه القاعدة من خلال إقراره بالمسؤولية عن فعل الغير.[16]

الفرع الثاني

المسؤولية في الجرائم الضريبية

إن وقوع الجريمة – بشكل عام – لا يكفي بوجود ركنها المادي – كما أسلفنا سابقا – وإنما يجب أن تتحقق – غالبا – الإرادة للقيام بالجريمة لدى الجاني ، فلا يتصور وقوع الجريمة دون وجود خطأ ابتداءً لوقوعها ، سواء أكان هذا الخطأ عمداً أم غير عمد و بالتالي فالجرائم غالبا لا تعني المشرع إلا إذا صدرت عن إنسان يسأل عنها و يحتمل العقوبة المقررة لها ، فالمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية ، فالأصل أن لا يسأل جزائيا إلا من باشر بسلوكه و إرادته الحرة النشاط الإجرامي ، ولكن هناك من الفقهاء من يقر خروج المشرع عن هذه القاعدة بتقرير المسؤولية عن فعل الغير.[17]

لذلك سنحاول في هذا الفرع بيان المسؤولية عن الخطأ الشخصي و بعدها تفصيل المسؤولية عن فعل الغير و كالآتي:

أولاً – المسؤولية عن الخطأ الشخصي في الجرائم الضريبية: لحقت صفة المسؤولية في الجرائم الضريبية تطورات ، إذ إن العصر الحديث قد أفرز التزامات ضريبية واسعة ، تقابلها تطور أساليب التخلص من الضريبة ، والتي أدت بصورة آلية إلى تضاعف و تطور وسائل الرقابة لضبط التهرب الضريبي و وضع السبل المناسبة لمكافحته .مما أدى بشكل عام إلا تناقص و انكماش القول بان الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طبيعة محدودة يكفي فقط وجود ركنها المادي لوقوعها دون الحاجة إلى تحقق الخطأ فيها[18].

فمسؤولية الشخص عن الخطأ في الجرائم الضريبية – بشكل عام – يحدد من خلال القانون ويجرم هذا الفعل من خلال النصوص التشريعية ، أما في حالة عدم النص على تجريم الفعل فأنه يعامل معاملة المخالفات ، أما بالنسبة للمشرع العراقي فقد اختلف نهجه بالنسبة لاشتراطه العمد في ارتكاب الجريمة الضريبية ، فذهب تارة إلى تحديد الركن المعنوي – كمسؤولية – في اشتراطه العمد في ارتكاب الجريمة الضريبية ، و تارة أخرى لم يحدد ذلك

الركن ، و سنحاول أن نبحث مدى صلاحية الجرائم التي فقدت في تحديدها الركن المعنوي ، وأصبحت تعامل كمخالفات من حيث ركنها المعنوي ، ثم سنعالج القصد الجنائي في الجرائم التي تتطلب توافر هذا القصد و كالآتي:

1. الجنح المخالفات: ظهر هذا الاتجاه أول الأمر في فقه القضاء الفرنسي وخلص إلى أن ثمة جرائم لا يعاقب عليها القانون بعقوبة المخالفات رغم اتفاقها مع هذه العقوبة في ركنها المعنوي ، و مال هذا الفقه إلى اعتبار القانون الضريبي هو قانون موضوعي و تنتمي جرائمه إلى ما يسمى بجنح المخالفات ، أي إضفاء الصفة المادية على الجرائم الضريبية هو لأن المشرع – بشكل عام – يهدف إلى حماية بعض المصالح الضرورية للمجتمع و عدم تعريضها للخطر ، الأمر الذي يقتضي عدم الاعتداد بشخصية الجاني إلا بالقدر اللازم لترتيب المسؤولية الجزائية له وبعبارة أكثر وضوحا ، لا يهتم المشرع في هذه الجرائم إلا بمراعاة مصلحة اجتماعية معينة بحيث لا يستلزم القانون فيها حدوث ضرر بالفعل كما هو الحال بجرائم الخطر ،[19] بخلاف باقي الجرائم و التي تستمد خطورتها من تعمد الجاني ارتكابها ، فقد يرى المشرع في بعض الأحوال إن قصد الجاني ارتكاب نوع معين من المخالفات هو الذي يضفي عليها الخطورة المبررة للتجريم فينص صراحة أو ضمنا على وجوب توافر القصد الجنائي.

وكان الفقه الفرنسي هو أول من أورد مصطلح الجريمة المادية ، و التي تقع بثبوت ارتكاب الفعل ماديا ، وقد أثار مصطلح الجريمة المادية خلافا عميقا في الفقه لتوضيح معنى هذا المصطلح ، فذهب بعضهم إلى أن هذه الجريمة لا تشترط وجود ركنها المادي،[20] و يذهب هذا الرأي إلى إن الجريمة المادية جريمة موضوعية و يعاقب فيها الجاني بالنظر إلى ماديات فعله، و ليس بناءً على رابط معنوي بين الجاني و فعله ، لأن ما يميز هذه الجرائم عن غيرها بأنها تخالف قواعد الضبط وهي بعيدة الصلة عن النظام القانوني و الأخلاق العامة التي تتكفل الجنايات و الجنح بحمايتها.

أما الرأي الثاني فقد ذهب أنصاره إلى إقرار نظرية الخطأ المفترض ، أي يفترض هذا الرأي وجود الخطأ لدى الجاني ، ويذهب القائلون به إلى أن الخطأ المقصود في هذا المجال لا يتحدد على وفق قانون العقوبات ، بل يتحدد على وفق ماديات القانون ، ويجوز دفعه بظروف القوة القاهرة المانعة من المسائلة الجنائية ، إذ إن الانصياع لأوامر القانون و نواهيه ، وعدم مخالفتها يتطلب أن يكون الشخص قادرا على ذلك ، فإذا انتفت المقدرة – كما هو الحال في القوة القاهرة – عد ذلك دليلا على براءته .[21]

أما بالنسبة للرأي الثالث ، فقد ذهب مؤيدوه إلى الأخذ بنظرية الخطأ الثابت ، فقد ذهب أنصاره إلى ضرورة ثبوت الخطأ الشخصي لدى الجاني وفقا للقواعد العامة ، بمعنى إن هذا

الرأي يستلزم وجود ركنا معنويا في هذا النوع من الجرائم ، ويثبت هذا النوع من الجرائم قرينة بسيطة قابلة لإثبات العكس ، وقد أيد القضاء الفرنسي هذا الرأي من خلال قبوله نفي الجريمة عن طريق إثبات إن الجاني قد وقع في خطأ لا يمكن تجنبه فانتفاء الخطأ على هذا الأساس يأتي بسبب إن الغلط الذي وقع من الجاني قد تجاوز إمكانيات الاحتياط لدى الإنسان البالغ الحذر،[22] ونحن نرى أن هذا الرأي يتماشى مع أصول القانون الجنائي بشكله الحديث .

2. الجرائم الضريبية العمدية: وهذه الجرائم قد عبر المشرع صراحة فيها عن وجوب وجود القصد الجنائي فيها ، كجريمة التزوير الضريبي ، إذ إن المشرع قد استخدم عبارة (عن علم) عند صياغة النص الخاص بجريمة التزوير الضريبي في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 النافذ ، فهذه العبارة تدل بصورة لا تقبل الشك عن عمدية هذه الجريمة ، [23] وقد استخدم المشرع في جريمة الاحتيال الضريبي كلمة (استعمل) و المقصود بهذه الكلمة هي (ارتكب) و الارتكاب – كما هو معلوم – فعل إيجابي لا يقع إلا بصورة عمدية ، وقد اتجه المشرع اتجاها يؤيد هذا التفسير ، فيذهب المشرع إلى اشتراط نتيجة معينة من الضروري أن ينصرف إليها قصد الجاني وهي (التخلص من أداء الضريبة) .[24]

ولكن السؤال الذي يثار ، هل يكفي وجود القصد العام والذي ينطوي على علم الجاني بأنه يوجه نشاطه إلى تحقيق نتيجة معينة ؟ أم القصد الجنائي الخاص و الذي يندرج بالباعث الذي يقصد به القانون ؟.

لقد اتجه البعض إلى القول بوجوب توافر القصد الجنائي الخاص لوقوع الجريمة ، وقد عبر هؤلاء عنه بأنه قصد التهرب من الضريبة ، حيث اتجهت نية الجاني إلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها ،[25] بينما اتجه البعض الآخر إلى أنه يكفي القصد العام و الذي هو قائم على العلم والإرادة ، أي إدراك الفاعل أن فعله من شأنه أن يتجه إلى التخلص من الضريبة المفروضة قانونا من خلال توجيه إرادته للوصول لهذا الفعل ،[26] ومن ثم تقوم الجريمة دون اشتراط القصد الخاص ، لكن التخلص من الضريبة هو الباعث على الفعل و الذي يمكن أن يصرف الإرادة إلى نية خاصة ، إلا أن فصل استعمال الطرق الاحتيالية عن هذه النية أمر لا يكمن تصوره .

و نرى بصواب الرأي الثاني و خاصة فيما يخص جريمة الاحتيال الضريبي ، فالقصد الجنائي الخاص – باعتقادنا – يكون متداخلا مع إرادة الجاني فلا نتصور بدواعي فصله عنه ، وحسب علمنا وان عناصر القصد الجنائي هي توجه إرادة الفاعل إلى ارتكاب الفعل الجرمي ، و هذه الإرادة لا تكفي لقيام القصد الجرمي ، بل لابد من توجه إرادة الفاعل إلى تحقيق النتيجة الجرمية ، وهذه النتيجة تتجه بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .[27]

أما فيما يخص جريمة التزوير الضريبي ، فالملاحظ من نص المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ رقم (113) لسنة 1982 ولاسيما في الفقرة الأولى منها ، نلاحظ أن المشرع اتجه من خلال لفظه و لاكتمال هذه الجريمة لابد أن تتجه إرادة الجاني إلى غش الإدارة الضريبية ، فمجرد فعل التزوير نفسه لا يعاقب عليه المشرع ، بل لابد أن يقصد الجاني من التمويه على الإدارة الضريبية لإيقاعها في غلط.

ثانياً – المسؤولية الجنائية الضريبية عن فعل الغير: الأصل في المسائلة الجنائية أن يسأل الشخص عن الخطأ الواقع منه ، فلا يجوز مسائلة شخص عن فعل شخص آخر ، فأحكام القانون الجنائي تقوم على مبدأ أساس ألا و هو مبدأ شخصية المسؤولية الجنائية ، فالمتهم يسأل عن عمله ولا يسأل عن فعل غيره ، [28] ومسؤولية الشخص الجنائية عن فعل الغير كانت من المسائل التي شغلت فقهاء القانون الجنائي ، فقد أوجد الفقهاء أمثلة تطبيقية على هذه الجرائم ، ولكنهم يذهبون إلى أن هذه الحالات هي استثناء من الأصل ولا يجوز التوسع في تفسيرها.

أما المشرع الضريبي فقد أخذ بهذا المبدأ في بعض الجرائم الضريبية ، وأوجد لها حالات يصلح أن تكون تطبيقا لها كتلك المتعلقة بالورثة و النيابة ، وكذلك ما يخص مسؤولية الشخص المعنوي لذلك سنحاول البحث في هذين المجالين باعتبار أنهما أكثر استخداما في المجالات الضريبية و كالآتي:

1. مسؤولية الوريث أو النائب: يكاد يجمع الفقه الضريبي على مسؤولية الورثة عن أداء دين الضريبة[29] لكن الملاحظ أن الفقه قد عارض بشدة تحمل الورثة الجزاءات الجنائية في حالة مخالفة الموروث الالتزامات الضريبية ، وحقيقة هذا الاعتراض تعود بشكل عام إلى طبيعة النظام الجنائي ، إذ إنها تختلف عن طبيعة النظام المدني ، فالملاحظ أن نظام التوريث المقر في النظام المدني يمنع نقل التركة إلى أشخاص الورثة إلى حين إتمام تصفية التركة[30] إلا أن وفاة الموروث تقطع جميع الالتزامات الجنائية التي كانت على عاتقه بالنسبة للعقوبات المقيدة للحرية كالحبس مثلا[31].

لكن الخلاف يثار في مسألة تحميل الورثة العقوبات المالية بالنسبة للجرائم الضريبية كالغرامة الجزائية ؟ لقد أجاز البعض للدولة تحصيل الغرامة الجزائية المحكوم عليها في تركة المتوفى قبل وفاته ، وقد أقر المشرع العراقي هذا الاتجاه في المادة 24 من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ ، إذ أقر بمسؤولية الوارث أو متولي توزيع التركة أو من انتقلت إليه التركة ، حيث أمر القانون متولي توزيع التركة دفع الضريبة المتبقية بذمة المتوفى خلال حياته ، و بالتالي فالوريث يكون ملزماً بدفع الغرامة الجزائية تباعا إذا كانت نتيجة مخالفة الموروث

القانون الضريبي[32] وقد أكد هذا الاتجاه ما أقره قانون العقوبات العراقي من إمكانية تنفيذ العقوبة المالية في تركة المحكوم عليه بعد صيرورة الحكم نهائيا[33].

أما بالنسبة لمسؤولية النائب الجزائية ، فالفقه المدني يقسم النيابة إلى نيابة قانونية ينظمها القانون كالولي ، ونيابة قضائية كالوصي أو القيم ، ونيابة تعاقدية اتفاقية متمثلة بالوكيل [34].

فالجريمة لا تقوم إلا إذا قام الشخص بإتيان مكونات الجريمة ، و الأكيد أنه لا يمكن أن يكون لعديم الأهلية أو ناقصها مسائلة جنائية ، فلا يمكن عده فاعلا أو شريكا لاسيما أنه لا توجد علاقة قانونية بينه و بين الإدارة الضريبية ، فلابد لتبرير مسائلة الولي أو الوصي عن الجريمة فالنائب أو الوصي هو المستخدم الفعلي لأموال من أصبح نائبه ، وأنه لا يمكن أن يترك هذا النائب يفلت من المسائلة الجنائية الضريبية لكون أفعاله هي المعتبرة قانونا كتصرفات واقعية كونه مفوضا عن وكيله في القيام بإدارة أمواله ومن ثم هو المسؤول عن بيان ما عليها من حقوق لصالح الخزانة العامة على شكل ضرائب .

ومما يؤيد رأينا قيام المشرع الضريبي العراقي بايلاء اهتمامه للشخص الذي ينوب عن المكلف في تقدير الدخل وربط الضريبة ودفعها ، حيث أورد المشرع العراقي في القانون الضريبي نصوصا كثيرة و تفصيلات مطولة وضعها بهذا الصدد ، حتى يقف بهذه النصوص حائلا دون التهرب الضريبي[35].

2. مسؤولية الشخص المعنوي: والأصل في هذه المسؤولية أنها تقوم على الشخص الطبيعي الذي يوجه المشرع إليه أوامره و نواهيه ، فلهذا الشخص من الإرادة و الإدراك ما يجعله محلا لقيام المسؤولية ، لكن النص التجريمي يمكن أن يخاطب علاوة على ذلك الشخص المعنوي ، فهناك الكثير من النشاط الذي يمكن خضوعه للضريبة تمارسه منشآت تتمتع بالشخصية المعنوية و من ثم هي ملزمة بأداء الضريبة المفروضة على نشاطها ، فإذا كان إخلال الشخص الطبيعي يعرضه للجزاء الضريبي ، فهل يسري هذا الجزاء على إخلال الشخص المعنوي؟.

إن البحث في السؤال المطروح يقودنا إلى البحث في كيفية مسائلة الشخص المعنوي ، فإذا كان بالإمكان محاسبة الشخص المعنوي جزائيا ، فهل هذه المسؤولية تقع على عاتق من يقوم بإدارته و العاملين فيه أو الأعضاء الداخلين في تكوينه ، أم إن المسؤولية تقع على عاتق ممثله القانوني ؟.

وهذا الخلاف قد ثار بين شراح القانون الجنائي ، فذهب بعضهم إلى القول بأهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجنائية ، بينما ذهب آخرون إلى القول بانتفاء هذه المسؤولية[36] .

وقد تجاوز تحديد ماهية المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية نطاق الفقه وبحث في مؤتمرات دولية ،[37] وقد ذهبت هذه المؤتمرات لعدم مسؤولية الشخص المعنوي إلا في الأحوال التي يحددها القانون، أي لا سبيل إلى تقرير مسؤولية الشخص المعنوي الجنائية إلا في الحالات التي يقررها القانون .

فبالنسبة إلى مسائلة الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية ، فهناك من يقول بهذه المسائلة على أساس أنه لا يوجد داعٍ للاعتراض عليها ، فالجزاء الذي يتحمله الشخص المعنوي و المتمثل غالبا بالغرامة، وهي من طبيعة مختلطة ، فهي تتضمن تعويضا مدنيا أكثر مما هي عقوبة لأن غايتها الأساسية ضمان جباية الحقوق الضريبية ، وليس هدفها هو إيلام الجاني أو إصلاحه.

إلا أن هذا الرأي لم يسلم من النقد على أساس أنه يسلم بالطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية ، فلو إن فكرة عنصر التعويض الذي يقول به الرأي يتطابق معه ، فبالمقابل ستكون فكرة الجزاء الجنائي الذي تضمنها هذا الرأي تتنافى مع فرضها على غير المسؤولين عنها وهو الجاني في الجرائم الضريبية ، وبناءً عليه فإن منتقدي هذا الرأي يذهبون إلى أن المسؤولية الجنائية الضريبية للشخص المعنوي تعد استثناء من القاعدة العامة والتي تقتضي بعدم قيام تلك المسؤولية إلا إذا نص المشرع على خلاف ذلك .[38]

و نرى في هذا الموضوع أن نصوص التجريم الضريبي تخاطب أشخاصا لهم إرادة قانونية و أن الفقه و القضاء قد استقر على وجود هذه المسؤولية للشخص المعنوي كحال الشخص الطبيعي ، بغض النظر عن كون إرادته جماعية أو ممثلة بشخص طبيعي واحد ، و الشخص المعنوي مطالب بالالتزام الضريبي المقرر للشخص الطبيعي بمقتضى القانون ، والشخص المعنوي هو المسؤول في هذا الأساس عن هذا الالتزام ، إلا أن طبيعته المعنوية تحول بينه و بين القيام به ، ولذلك فهو يقع على عاتق ممثله الذي يكون مسؤولا عن إدارته .[39]

و نتفق مع الرأي القائل إن إرادة الشخص الممثل ليست مستقلة عن إرادة الشخص المعنوي في خصوص إدارته له[40] فلا يمكن أن توجد إرادتان مستقلتان لشخصين يمثلان شخصاً واحداً ، بل الصحيح في الموضوع أن إرادة الشخص الممثل لا تعدو أن تكون امتداداً لإرادة الشخص المعنوي يتم من خلالها إدارة شؤونه وإكمال أعماله في المحيط الخارجي ، فلا يمكن أن يتم هذا إلا عن طريق آدمية ذلك الممثل ، لذلك فالعقوبات المالية و التدابير الوقائية بالإمكان فرضها على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الحقيقي عن الالتزام الضريبي ، أما بالنسبة للعقوبات المقيدة للحرية مثل الحبس ، فيتبين من الاطلاع على نصوص التجريم الضريبي العراقي فهي لا تفرض إلا في جرائم معينة ، كالتزوير و الاحتيال الضريبي وهي تستلزم قصدا

جنائيا من آدمي ، ولا يمكن أن تتأتى من سلوك الشخص المعنوي ذاته بل يمكن تحققها من ممثله[41].

المطلب الثاني

الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية

من المسائل المهمة و المثيرة للجدل و التي شغلت فكر فقهاء القانون الجنائي تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ، وهل تعد جريمة جنائية أم إنها ذات طبيعة إدارية ؟ فالجريمة الضريبية لم تكن مستقرة على وضعها بين الجرائم في قانون العقوبات ، وكان الفقه يختلف دائما حول انتمائها إلى القانون الجنائي ، فاتجه الفقه اتجاهين في تفسير طبيعة الجرائم الضريبية ، اتجاه يقول بالطبيعة الجنائية للجرائم الضريبية ، والآخر يذهب إلى اعتبارها جريمة ذات طبيعة إدارية وكلا الفريقين يستند إلى حجج و مبررات يستدل بها على صحة الاتجاه ، وحديثاً اتجه بعض الفقه إلى اعتبارها جريمة ذات طبيعة خاصة، وسنحاول البحث في هذه الاتجاهات ثم بيان الاتجاه الراجح و كالآتي:

الفرع الأول

الطبيعة الإدارية للجرائم الضريبية

ظهر هذا الاتجاه في نهاية القرن الثامن عشر في الفقه الألماني ، وقد ذهب للقول بأن هناك جرائم لا تعد من طبيعة جنائية بالمعنى المفهوم في قانون العقوبات ومنها الجرائم الضريبية ،[42] فقد أخرج هذا الفكر الجريمة الضريبية من نطاق الجرائم الجنائية و اكتفى بإلحاقها في القانون الإداري ، وقد استند أصحاب هذا الفكر للمبررات الآتية :-

1. إن النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات تختلف من حيث الغرض عن النصوص الجزائية الواردة في القوانين الضريبية ، إذ إن القاعدة القانونية الجزائية الضريبية تهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة في ميعاد محدد ، ولا شأن لها بالدرجة الأولى بحماية الجماعة فحماية الجماعة تشكل الهدف الأساس في قانون العقوبات من خلال إيراده لنصوص تنطوي على تجريم الاعتداءات الواردة على جسم الإنسان وحريته وشرفه وماله ، ويعد المجرم حسب منظور قانون العقوبات الشخص الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تتضمن حماية شخصية الغير وحرمة ماله بما يعني في نهاية الأمر أن مخالفة الواجب الأخلاقي يؤدي إلى ردة فعل اجتماعية تتمثل في الجزاء الجنائي.
2. إن العلاقة الضريبية تختلف عن العلاقة بين الأفراد ، إذ إن القانون الضريبي ينطوي على قواعد قانونية تنظم العلاقة بين الأفراد و الدولة وهي بطبيعتها تختلف عن تلك القواعد التي تنظم العلاقة ما بين الأفراد بعضهم ببعض ،

فهذه الأخيرة تقوم على مبادئ مهمة كالمساواة القانونية وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية و الخلقية وأموال الغير أما العلاقة الأولى فتقوم على عنصر القهر .

وقد تعرض هذا الرأي لانتقادات عديدة .[43]

الفرع الثاني

الطبيعة الجنائية العدية للجرائم الضريبية

ذهب فريق من الفقهاء الألمان إلى القول بأن الجريمة الضريبية هي من طبيعة جنائية عادية وعليه فان قانون العقوبات هو الذي يطبق ،[44] وقد استند أصحاب هذا الرأي للحجج الآتية :-

1. إن الغرض الذي يتوخاه المشرع الضريبي من تجريمه لمخالفة المكلف لالتزامه الضريبي هو عينه الذي يهدف المشرع من تجريمه بعض السلوك في قانون العقوبات متمثلا بحماية المصلحة العامة ،[45] ويذهب أنصار هذا الرأي للقول بأن أركان الجريمة الضريبية هي نفسها في الجرائم العامة ولا يوجد هناك فارق كبير يذكر بينهما ، فبالنسبة للركن المادي للجريمة فهو نشاط يباشره الجاني سواء أكان إيجابيا أم سلبيا لتحقيق نتيجة معينة كان يبتغيها من وراء ممارسته لنشاطه ، ويمكن أن يكون هذا النشاط تاما أو يقف عند الشروع ، وممكن أن يرتكبها الشخص بنفسه أو يساهم معه آخرون مساهمة أصلية أو تبعية أو بإحدى وسائل الاشتراك التي نص عليها القانون العقابي .

أما الركن المعنوي فيقتضي وجود شخص يصلح أن يسند إليه ارتكاب الجريمة و يتوافر فيه جانب الخطأ بصورة العمد أو الإهمال .[46]

2. لا يوجد فرق في الواقع بين الجريمة الضريبية و بين جرائم الأموال التي نص عليها

قانون العقوبات العام ، استنادا لكونهما ينطويان على اعتداء على حق مالي يكون في الجريمة الأولى على أموال الدولة التي ستذهب للإنفاق على المرافق الحيوية كالدفاع والتعليم و الصحة ...الخ ، أما الثانية فهي جرائم تقع على أموال الأفراد أو الدولة متمثلة بالسرقة و الاحتيال أو خيانة الأمانة ، والتسليم بهذا التقارب يدعو للمساواة في معاملة مرتكب الجريمة العادية و مرتكب الجريمة الضريبية .[47]

وقد انتقد هذا الاتجاه أيضا ، ولكثرة الانتقادات التي وجهت لهذين الاتجاهين بدأ بعض الفقهاء باتخاذ اتجاه آخر لتطبيقه على هذه الجريمة ، وهذا ما سنتناوله في الفرع الثاني.

الفرع الثالث

الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

ابتداءً لابد من القول إن ما قيل بصدد الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية هو قول أقرب للسداد منه إلى الخطأ ، لكن من الصعب التسليم بالنتيجة التي توصل إليها أصحاب هذا الرأي من كون هذه الجريمة هي جريمة عادية بحتة ، رغم قرب مظاهر هذا الرأي لمطابقته القواعد العامة للقانون لكن هذا الرأي قد أغفل جوانب من طبيعة هذا النوع من الجرائم لظهور اختلاف في عديد من القواعد العامة التي تخضع لها الجريمة الضريبية عن تلك التي تحكم الجريمة العادية ، ومن تلك القواعد نبذ فكرة الشروع في الجرائم الضريبية لكونها جرائم سلبية ليست لها نتائج محددة ، وفي إطار الجريمة الضريبية تقرر أيضا المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، وتعدي نطاق المسؤولية الجنائية الضريبية المسؤول عن الالتزام الضريبي إلى المستفيد فعلا من الجريمة الضريبية ، كما أن التشريع الضريبي بمقتضى هذه الذاتية قد عرف نوعا من الجزاءات لا مثيل لها في قانون العقوبات كعقوبة الحرمان من الإعفاء ، فهذا التباين بين الجريمة الضريبية و الجريمة العادية لم يقتصر على الأحكام الموضوعية فقط ، بل تعداها إلى خضوع الجريمة الضريبية لأحكام إجرائية خاصة كالإجراءات المتعلقة برفع الدعوى الجزائية أو انقضائها عن طريق التسوية[48].

ولكن ما سبب انفراد الجريمة الضريبية بمثل هذه الأحكام ؟

رغم ذهاب بعض الفقه إلى أن تمتع الجريمة الضريبية بتلك الأحكام لكونها ذات طبيعة جنائية خاصة ،[49] وهذه الخصوصية تكمن في كون الجريمة الضريبية تحمي مصلحة اقتصادية ومن ثم فهي جريمة اقتصادية ، رغم أن البعض يذهب للتشكيك في كون هذه الجريمة جريمة اقتصادية .[50] فالتشريعات الضريبية ليست ذات أهداف اقتصادية وإنما هدفها مالي يتمثل في زيادة موارد الدولة .

نرى أن الجريمة الضريبية هي صورة خطيرة من صور الجرائم الاقتصادية ، فهي تشل قدرة الدولة على توليد إيرادات كافية لتصريف شؤونها بصورة مناسبة ومواجهة نفقاتها المتزايدة وأحيانا تتعدى إلى إحباطها في بعض الحالات الغايات الاجتماعية التي تفرض الضريبة لأجلها ، فالضريبة في الوقت الحاضر أصبحت وسيلة من وسائل الدولة لتحقيق سياساتها الاجتماعية ، كالوقاية من استهلاك بعض المواد الضارة بالصحة كالكحول و التبغ ، أو مايؤثر بالبيئة كأول أكسيد الكربون الخارج من مداخن المعامل أو المواد الضارة بيئيا ، وقد تهدف الدولة من الضرائب تطوير بعض الخدمات التي تعود بالفائدة للمواطن كتطوير شبكات الطرق أو المجاري أو الكهرباء ، فالدولة لا تخسر بعض إيراداتها عند التهرب الضريبي وحسب بل أيضا تعجز عن تحقيق بعض الغايات الاجتماعية

المنشودة ، فالإجراءات الضريبية هي وسيلة مهمة من وسائل السياسة العامة التي تلجأ إلى تحقيقها الدولة من إيرادات الضرائب .

لذلك يصعب الذهاب إلى عدم عد الجريمة الضريبية من الجرائم الاقتصادية لكون التشريعات الجنائية الضريبية تتأثر بشكل كبير بالحالة الاقتصادية وما ذلك إلا تطبيق لنظرية تساند و تكامل القوانين في النظام القانوني الواحد ، فهي تساعد بذلك على استقرار السياسة الاقتصادية وتحميها من التذبذبات ، وتجعل جريان النفقات الاقتصادية بسرعة و حسب المواعيد المحددة في الخطة الاقتصادية للدولة .

فبناءً على ما تقدم الجريمة الاقتصادية تكون من جرائم قانون العقوبات تسري عليها أحكامه الخاصة وقد تستقل بدورها بأحكام معينة ، وفيما عدا هذا تسري عليها أحكام قانون العقوبات طبقا للقواعد العامة .

المبحث الثاني

نظرية العود في الجرائم الضريبية

لقد قامت التشريعات الجنائية ببحث موضوع العود في الجرائم بالتفصيل الذي يبين كيفية اعتبار الجاني عائداً في الجريمة ، وعدت العود في الجريمة ظرفا مشددا للعقوبة على اعتبار إن الجاني لم يرتدع من العقوبة التي فرضت عليه لارتكابه الجريمة في المرة الأولى و من ثم وجب تشديد العقوبة عليه لاعتباره خطرا على المجتمع لقابليته بالاعتياد على الإجرام .

وفي الجرائم الضريبية ظلت مشكلة اعتياد الجاني في ارتكاب جرائم ضريبية تأخذ حيزا كبيرا من اهتمام الفقهاء و المشرع رغم اعتراض الكثير من الفقهاء على اعتبار العود في الجرائم الضريبية واجب لتشديد العقوبة ، ونحن بدورنا سنحاول في هذا المبحث بيان المفهوم العام للعود في الجرائم وذلك في المطلب الأول، ثم نحاول تفصيل العود في الجرائم الضريبية وذلك في المطلب الثاني و كالآتي:

المطلب الأول

المفهوم العام للعود في الجرائم

إن مسألة عودة الجاني وتشديد العقوبة عليه عند عودته للجريمة لاقت مجادلات فقهية كبيرة بين مؤيد لها و معارض لها ،[51] ورغم هذا الجدال فقد شرعت معظم التشريعات الجنائية مسألة العود ونظمت كيفية اعتباره عائدا ، وفي ضوء هذا حاول الفقهاء القانونيون بيان هذا العود من خلال تحليل مفهومه وأركانه و تعداد أنواعه وآثاره ، وهذا ما سنحاول بيانه في هذا المطلب من خلال بيان معنى العود و أركانه وذلك في الفرع الأول منه ، أما الفرع الثاني فسنخصصه لصور العود و آثاره و كالآتي:

الفرع الأول

معنى العود و أركانه

لا يمكن وضع تعريف جامع ومحدد للعود ، إذ إن العود نظرة مختلفة من فقيه إلى آخر ، وكذلك له صورة مختلفة بالنسبة للقائمين

على التنفيذ العقابي ، فقد عرف بشكل عام بأنه المعاودة ،[52] كما يعرف بأنه (ارتكاب جريمة جديدة ، والعائد هو الشخص الذي يعود ثانية لارتكاب جريمة من نفس نوع الجريمة التي سبق الحكم من اجلها) ،[53] وقد عرف العود من ناحية الشخص القائم به بأنه (حالة الشخص الذي يرتكب جريمة جديدة بعد سبق الحكم عليه بعقوبة في جريمة أو جرائم أخرى).[54] وقد عرف كذلك بأنه (السجين الذي سبق إيداعه في السجن من قبل بسبب الحكم عليه في جريمة سابقة) .[55]

وعرف العود كذلك بأنه (عودة الجاني إلى ارتكاب جريمة بعد سبق الحكم عليه نهائيا بجريمة أخرى).[56]

ولم يعرف قانون العقوبات العراقي النافذ العود ، ولكنه أشار إليه في المادة (139) بأنه (يعتبر عائدا: أولا.... من حكم عليه نهائيا لجناية وثبت ارتكابه بعد ذلك وقبل مضي المدة المقررة لرد اعتباره قانونا جناية أو جنحة) ومن خلال هذه التعريفات السابقة يمكننا أن نبين أركان هذه الجريمة كالآتي:

أولا- أن يقوم بالجريمة شخص كامل الأهلية:

يجب أن يقوم بالجرائم شخص كامل الأهلية و كامل الإرادة لكي يعد عائدا ، لان ارتكاب الحدث لجريمة معينة ثم ارتكابه جريمة أخرى لا يعد عودا للجريمة.[57]

ثانيا- سبق صدور حكم على الجاني بالإدانة:

فيشترط للاعتداد بالحكم السابق كأساس للعود أن يكون صادراً من محكمة لها ولاية الفصل في القانون الجنائي العام ، ويكون بعقوبة جنائية أصلية ، ويجب أن يصدر الحكم بعقوبة من العقوبات التي حددها المشرع ، فالاعتياد يعد في عقوبات الجرائم الأصلية دون غيرها كالتدابير الاحترازية فلا يعتبر صدور حكم آخر مشابه له عوداً للجاني ، هذا الحكم الصادر يجب أن يكون باتا أي قد استنفذ جميع صور الطعون ، أي أنه حكم لا يمكن الطعن فيه مرة أخرى ، إذ لو كان الحكم قابل للطعن فلا يعتد به كجريمة اعتياد .[58]

وهذا الحكم البات يجب أن يكون مستقرا و منتجا لآثاره الجنائية عند ارتكاب الجريمة الجديدة فلو تم العفو عن الشخص عفوا عاما عن الجريمة السابقة و قام بارتكاب جريمة جديدة فلا تعد عودا لوقف آثار استمرارية الجريمة الأولى ، إذ إن انتهاء آثار الجريمة يكون بالعفو أو سقوط العقوبة بمضي المدة أو صدور قانون جديد لا يجرم الفعل الذي ارتكبه الجاني و كان مجرما وقتها .

ثالثا- أن يصدر الحكم من محكمة وطنية /

نص المشرع العراقي صراحة وذلك في المادة (139/ ثالثا) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 على عدم الاعتداد بالحكم الأجنبي في تطبيق أحكام العود ، إلا أنه استثنى

جرائم التزييف أو تقليد أو تزوير العملة العراقية أو الأجنبية ، و مما لا شك فيه أن هذا الاستثناء سببه أن مثل هذه الجرائم ترتبط بالاقتصاد الوطني من جهة و باقتصاد الدولة صاحبة الحكم في مثل هذه الجرائم من جهة أخرى باعتبارها جرائم دولية تتخطى آثارها حدود و إقليم الدولة الأصلية .

وقد أخذ المشرع العراقي في هذا الإطار بمبدأ إقليمية النص الجنائي ،[59] ولعل المشرع العراقي قد انتهج هذا المبدأ لعدة أسباب لعل من أهمها أن هذا المبدأ يظهر سيادة الدولة ، وكذلك إن هناك اختلافات متباينة بين تشريعات الدول المختلفة ، إذ إن لكل دولة قانوناً عقابياً يراعي الظروف الخاصة لهذه الدولة لحماية المصالح المعتبرة فيها ، وهي تختلف باختلاف النظام السياسي أو النسيج الاجتماعي بتلك الدول المختلفة ، وعدم الثقة في التنظيمات القضائية الموجودة في الدول الأخرى ،[83] وعدم وجود هذه الثقة ترجع لاعتبارات سياسية تخص سيادة الدولة إضافة للخوف من عدم توافر ضمانات قضائية جدية تحمي المتهم من التحكم أو الإخلال بحقه في الدفاع .

رابعا– أن يرتكب نفس الجاني جريمة جديدة / إن ارتكاب جريمة ثانية من قبل نفس الجاني هو شرط أساسي لقيام العود ، ويشترط القانون العراقي أن تكون الجريمة جناية أو جنحة إذ لا تنطبق أحكام العود في المخالفات ،[60] فارتكاب الجاني لجريمة جديدة يكشف عن عدم ارتداع الجاني بالحكم السابق و هو ما يبرر تشديد العقاب عليه ، ولكن يشترط في الجريمة الجديدة أن تكون مستقلة عن الجريمة السابقة ،[61] لكن هذا الاستقلال ما بين الجريمتين إذا كان الهدف منه هو التخلص من الآثار المترتبة على الجريمة الأولى، ففي هذه الحالة لا تعد الجريمة الجديدة سابقة على التكرار. [62]

من كل ما تقدم يمكننا تعريف العود بأنه (ارتكاب شخص ما جريمة بعد الحكم عليه حكما نهائيا عن جريمة أولى من قبل محكمة وطنية مختصة خلال فترة زمنية محددة) .

الفرع الثاني

أنواع العود و آثاره

للعود أنواع عدة اختلفت باختلاف الجريمة و ظروفها أو شخصية الجاني و تركيبته الاجتماعية و النفسية و كذلك مدى خطورته على المجتمع ، ولهذا العود آثار تخص الجاني أو العقوبات المترتبة عليه و نحاول بيانها كالآتي:

أولا – أنواع العود: لا تأخذ ظاهرة العود صورة واحدة ، بل تتعدد أنماطها و صورها ، باختلاف طبيعة الجريمة أو التكوين النفسي أو الاجتماعي للمجرم العائد ،[63] ودرجت الكثير من التشريعات على التمييز بين نوعين من العود ، العود العام و العود الخاص ،[64] و العود المؤبد و المؤقت ، و العود البسيط و المركب، و العود الوجوبي و الاختياري و كالآتي:

1. العود العام و العود الخاص: لم تكن التشريعات القديمة تعترف بالعود إلا إذا كانت الجريمة الجديدة من نوع واحد ،[65] ، أي لا وجود لما يسمى العود العام ، أما غالبية التشريعات الحديثة فقد ذهبت إلى النص على أحكام العود الخاصة إضافة لوجود العود العام ،[66] فالعود العام هو ارتكاب الجاني جريمة جديدة أيا كان نوعها ، فلا تشترط التشابه أو التماثل من حيث النوع و لا من حيث الطبيعة بين الجريمتين الجديدة و القديمة ،أما العود الخاص فلا يتحقق إلا إذا حصل تشابه أو تماثل بين الجريمتين.

ويذهب البعض إلى اعتبار العود العام هو أشد خطورة حيث إن خطورة الجاني الإجرامية لا تقف عند صورة واحدة ، فتعدد الجرائم التي يرتكبها الجاني تدل على فساده والنزعة الإجرامية المتأصلة في نفسيته و استخفافه بالقانون[67].

أما الرأي الثاني فيرى أن العود العام لا يمثل خطورة من قبل الجاني خاصة و أنه ارتكب جريمة أخرى من نوع مختلف عن الأولى فلا داعي للتشدد معه طالما أنه لم يرتكب جريمة مشابهة للجريمة الأولى التي ارتكبها سابقا و هو دليل على أنه اجتنب تكرارها .[68]

ويذهب آخرون إلى اعتبار العود الخاص أشد خطورة من العود العام ، فارتكاب الجاني لجريمة مشابهة للجريمة الأولى إنما يدل على عدم اتعاظه من العقوبة الأولى ويكون من الضروري أن توقع على الجاني عقوبة أشد ، فالاعتياد الذي يدل على خطورة الجاني لا يمكن القول به إلا إذا كانت الجرائم المرتكبة من نوع واحد .[69]

ونحن نرى أن العود الخاص هو أشد خطورة من العود العام ، فقد يمر شخص بظرف معين أو قوة قاهرة تجبره على ارتكاب جريمة ثانية ، و من ثم لا يمكن القياس على هذا الوضع في معرفة خطورة الجاني و لا سيما أن قيام الشخص بارتكاب جرائم مختلفة لا تمت إحداهما للأخرى بصلة هو مقياس غير دقيق لمعرفة خطورة الجاني ، أما قيام الشخص بارتكاب جريمة مشابهة للجريمة الأولى التي ارتكبها فهو دليل على عدم اعتباره من العقوبة على الجريمة الأولى و من ثم عدم احترامه للقانون.

2. العود المؤبد و العود المؤقت: العود المؤبد يتحقق عندما يرتكب الجاني جريمة جديدة مهما طال الزمن بينها و بين الحكم في الجريمة السابقة ، أي لا يشترط وقوع الجريمة الجديدة خلال فترة معينة من تاريخ الحكم السابق .

أما العود المؤقت فلا يتحقق إلا إذا ارتكب الجاني الجريمة الجديدة خلال مدة محددة قانونا من تاريخ الحكم الصادر في الجريمة الأولى .[70]

3. العود المركب و العود البسيط: يتحقق العود المركب عندما تتعدد الأحكام التي سبق صدورها

ضد الجاني قبل ارتكابه الجريمة الجديدة ، كما لو سبق الحكم عليه بعقوبتين أو أكثر مقيدة للحرية.

أما العود البسيط فيتحقق عند الحكم على الجاني نهائيا بعقوبة واحدة من أجل جريمة واحدة سابقة قبل ارتكابه الجريمة الجديدة .

و قد أخذت بعض التشريعات بالعود المركب إلى جانب العود البسيط ،[71] في حين قصرت بعض القوانين العود على حالة العود البسيط كالقانون العراقي .

ثانياً – آثار العود: إن الأثر الأساس للعود هو جواز تشديد العقوبة المقررة أصلا للجريمة غير أن القانون يرتب آثاراً أخرى للجريمة و هذه الآثار هي:

1. تشديد العقوبة جوازي للمحكمة: إن الأصل في تشديد العقوبة هو جوازي للمحكمة ،[72] رغم أن بعض التشريعات العقابية لازالت تتمسك بجعل التشديد وجوبياً ،[73] وجعل التشديد وجوبيا جوبه باعتراض البعض معللين إن إسراف المحاكم في تطبيق قواعد الظروف المخففة على العائدين يؤدي إلى توقيع عقوبات بسيطة عليهم لا تتناسب مع درجة خطورتهم[74].

وقد اتخذت بعض التشريعات حلاً وسطاً فعدت التشديد و جوبياً إذا كانت الجريمة من صورة واحدة ، أما إذا كانت الجرائم ليست من طبيعة واحدة أجاز للقاضي ألا يعتد بالعود.[75]

ونحن نرى إن الأصل في التشديد هو أن يكون جوازياً ، فظروف العائد قد تختلف من شخص إلى آخر و من حالة إلى أخرى و بالتالي إعطاء مجال للمحكمة في التشديد يجعلها توازن بين العقوبة و ظروف كل جريمة على حدا.

2. تشديد العقوبة يتجاوز الحد الأقصى: يجيز القانون تشديد العقوبة على الجريمة الجديدة يتجاوز الحد الأقصى للعقوبة المقررة عنها[76] وتشديد العقوبة هنا يقتصر على رفع الحد الأقصى للعقوبة فهو لا يؤدي إلى رفع درجة العقوبة بتقرير عقوبة أخرى أشد ، فالتشديد في العود يرجع لعلة في الجاني و لا شأن للجريمة المرتكبة ، لذلك وجب أن يكون الأصل في زيادة قدر العقوبة دون تغيير نوعها ،[77] و التشديد لا يقتصر على العقوبة الأصلية ، بل يجوز أن يشمل التشديد العقوبات التكميلية فيجوز تشديد فترة وضع العائد تحت مراقبة الشرطة ، لذلك ذهب بعض الفقهاء إلى إمكانية مضاعفة عقوبة المنع من مزاولة مهنة كلياً أو جزئياً في حالة العود ، ومضاعفة مدة الحرمان من بعض الحقوق[78].

المطلب الثاني

العود في الجرائم الضريبية

إن الجرائم الضريبية هي جرائم مشابهة للجرائم الجنائية بشكل كبير من حيث أركانها ومن حيث آثارها ، وكذلك بالنسبة للجاني فيها فتطبق عليه الأحكام العامة في قانون العقوبات

العام ، ولكن تثار مسألة الاعتياد في تكرار مثل تلك الجرائم ؟ فما موقف التشريعات الجنائية من عودة المجني عليه في الجرائم الضريبية ، وهذا ما سنحاول بحثه في هذا المطلب و كالآتي:

الفرع الأول

المبادئ العامة للعود في الجريمة الضريبية

لما كانت الجريمة الضريبية تتميز بطبيعتها الخاصة و لخطورتها لذلك فتنظيم العود في الجرائم الضريبية تنظيماً يختلف عن العود في الجرائم الجنائية ، و لما كانت معظم التشريعات الجنائية تميز بين العود العام و الذي لا يشترط أن يكون هناك تماثل بين الجرائم ، و العود الخاص و الذي يتطلب تشابهاً بين الجريمتين ، فشرط التماثل يكاد يكون قاعدة في العود الضريبي،[79] أو يكون حكمياً لغرض تطبيق العود عليه.[80]

و التماثل الضريبي بشكل عام لا يقوم إلا بين جريمتين منصوص عليهما في نفس القانون ، و لا يتصور العود بين جريمتين ضريبيتين مختلفتين لأن الخاص يقيد العام و الحكمة من التشديد في حالة العود في جريمة ضريبية معينة هو عدم تكرارها لما لها من مضار على الاقتصاد الوطني لذلك فالواجب أن يكون العود الضريبي عوداً خاصاً يختص بالتشديد في حالة ارتكاب جريمتين متماثلتين أو مذكورتين في قانون واحد ،[81] و رغم ذلك فإننا نرى إن العود في الجريمة الضريبية إذا ما طبق في العراق فمن الممكن تطبيقه على جرائم أخرى ارتكبت بعد الجريمة الأولى وان لم ينص عليها في قانون خاص مادام أن تنظيم العود قد أدرج في قانون العقوبات العام و عدم وجود تقييد في قانون آخر خاص ، فأصبح بإمكاننا تطبيق العود على الجرائم وأن تماثلت حكميا .

و الملاحظ أن المشرع العراقي لم ينظم العود في جرائم المخالفات ، عكس ما اتجه إليه المشرع الفرنسي عندما جعل التشديد في المخالفات إجبارياً ،[82] و ربما يعود سبب عدم وضع قواعد عود للمخالفات كون المشرع يعد المخالفة جريمة تافهة لا تعد إنذارا كافيا للمتهم ، إذ إن بساطة العقوبة قد تدفع بعض الناس إلى ارتكاب المخالفة أو عدم بذل قدر كاف من الاحتياط يحول دون وقوعها .[83]

و العود الضريبي يتميز بأنه إجباري في أغلب الأحوال بخلاف العود في القانون العام.[84]

الفرع الثاني

عودة المخالف في الجرائم الضريبية

الأصل أن تخضع عقوبة الجريمة الضريبية للأحكام العامة للعقوبة الواردة في قانون العقوبات العام[85] و الملاحظ على العود في الجرائم الضريبية أنه عود خاص مؤقت ،[86] فكونه خاصاً أي أنه يشترط لاعتبار الشخص عائدا تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها ، وأما توقيته فيأتي من أنه يلزم لاعتبار الجاني عائدا أن تكون

الجريمة الجديدة قد وقعت خلال مدة معينة ، وهنا يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد به نص إلى حكم المادة (139) من قانون العقوبات العراقي ، وبشكل عام فإنه يشترط لاعتبار الجاني عائدا في الجريمة الضريبية ثلاثة شروط أساسية وهي:

1. صدور حكم بات سابق بالإدانة في جناية أو جنحة ضريبية، أي لا يكفي هنا الحكم بجريمة عادية ، بل لابد أن تكون جريمة ضريبية .
2. أن يكون المكلف كامل الأهلية أو خاضع للضريبة .
3. أن يصدر الحكم من محكمة عراقية مختصة .
4. ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابقة و التي تم الحكم فيها .

من خلال مراجعتنا لقانون العقوبات العراقي رقم (111) لسنة 1969 النافذ لم نجد أي توضيح للمقصود بالعود أو مدة العود اللازمة سوى ما نصت عليه المادة (139) من هذا القانون (من حكم عليه نهائيا لجنحة وثبت ارتكابه بعد ذلك وقبل المدة المقررة لرد اعتباره قانونا ..... الخ) ، ومدة رد الاعتبار هي بصورة عامة ثلاث سنوات بالنسبة للجنايات و سنتان بالنسبة للجنح من تأريخ اكتساب الحكم الدرجة القطعية[87].

ولو عدنا إلى قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فإننا لا نجد أي إشارة إلى العود في الجرائم الضريبية لكن هذا لا يعني أنه لا يعاقب على العود في الجرائم الضريبية وإنما يعاد إلى الأحكام العامة في العقوبة ، وحبذا لو يأخذ المشرع الضريبي العراقي بما أخذ به المشرع الضريبي المصري الذي أشار في قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم (91) لسنة 2005 على عقوبة العود ، إذ أشارت المادة (132) من القانون المصري على أنه (في حالة العود يحكم بالحبس و الغرامة معا) أي تشدد العقوبة من خلال معاقبة الجاني بعقوبتي الحبس و الغرامة معا ، ودرجت على ذلك المادة (133) من القانون نفسه إذ عاقبت بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر و لا تزيد عن خمسة سنوات و بغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون ، وفي حالة العود يحكم بالعقوبتين معا ، فلم يشر قانون ضريبة الدخل العراقي لحالة العود ، وكذلك قانون ضريبة العقار العراقي ، لكن أشار إليه في قانون الكمارك العراقي رقم (23) لسنة 1984 في المادة (194/ثانيا) منه إلى مضاعفة العقوبة المشار إليها في البند أولا من هذا القانون عندما يكون المسؤولين عن التهريب من ذوي السوابق فيه ، حيث أشار المشرع إلى مضاعفة العقوبة على الشخص المهرب وذلك لكونه قد مارسه قبلا و تم القبض عليه بسببه أي كونه عائدا في تلك الجريمة .

من كل ما تقدم نلاحظ إن المشرع الضريبي العراقي لم يشر إلى العود في الجريمة

الضريبية ولكن يمكننا الاستشفاف بأنه يعاقب العائد في بعض هذه الجرائم وفق القواعد العامة للقانون الجنائي ، أي ما ورد في المادة (139) من قانون العقوبات العراقي ، إذ تعد الجرائم الواردة في نص المادة جرائم متماثلة لغرض تطبيق العود ، وقد عدد المشرع الجنائي تلك الجرائم و يعد تعداده على سبيل الحصر لا المثال ، و قد أورد المشرع جريمة الاحتيال و جريمة السرقة في هذه المادة و الجرائم العمدية التي يضمنها باب واحد من قانون العقوبات ،[88] إذ يمكن درج بعض الجرائم الضريبية العمدية ضمن هذا الباب .

الخاتمة

يعد العود صورة مشددة للعقوبة يفرضها القانون على الشخص عندما يرتكب جريمة جديدة بعد معاقبته على جريمة سابقة سواء أكانت من نفس نوع الجريمة الأولى أم لا ، وعد الشخص العائد خطيرا على النظام العام كونه لم يرتدع من معاقبته عن جريمته الأولى فتشديد العقوبة عليه ليس هدفه الانتقام منه و إنما محاولة إصلاحه أو منعه من ارتكاب جريمة مستقبلاً ، ومن خلال بحثنا في موضوع العود في الجرائم الضريبية توصلنا الى الآتي :-

أولاً – الاستنتاجات

من خلال دراستنا لموضوع العود في الجرائم الضريبية نلاحظ :-

1. أن أغلب الفقه قد أيد كون الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية من نوع خاص تسمى بالجرائم الاقتصادية ، و هي جرائم خطيرة لأنها تتصل اتصالا مباشرا بالاقتصاد الوطني ، إذ إن هذه الجرائم – عند انتشارها و عدم معالجتها – سوف تؤدي إلى اقتطاع جزء كبير من إيرادات الدولة و التي تستخدم في تمويل الخزانة العامة بالأموال لتغطية النفقات التي تقدمها الدولة للخدمات العامة و توفير الحاجات الأساسية للمواطنين ، فكان لابد من تجريم هذا النوع من الأفعال التي يحاول من خلالها المكلف التهرب أو الاحتيال في سبيل عدم دفعه 0
2. إن الهدف من تجريم هذا النوع من الأفعال هو الحصول على حق الخزانة العامة و بالتالي ليس الهدف منها هو معاقبة الجاني جسديا بقدرما يتعلق بأخذ الحق العام من أمواله ، لكن عودة الجاني لمثل هذه الجرائم مرة أخرى يدل على عدم اتعاظ الجاني من العقوبة و بالتالي يدل على مسار خطير قوامه استعداد هذا الشخص لتكرار تهربه الضريبي أو احتياله الضريبي لذلك لابد من تشديد العقوبة على هذا الشخص لمنعه عن ممارسة هذه الجرائم مستقبلا .

3. لقد حاولت معظم التشريعات بيان تشديد العقوبة الضريبية في حالة العود كما درج على ذلك – كما أسلفنا – القانون المصري ،لكن عند عودتنا للقانون الضريبي العراقي النافذ نلاحظ أنه لم ينص على حالة العود ، وإنما ترك تنظيمها لما ورد من أحكام العود في قانون العقوبات العراقي ، رغم أنه في حالة العود سيعاقب الجاني عقوبة سالبة للحرية دون مضاعفة الضريبة كما درج عليه القانون المصري ، وكان أولى بالمشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل العراقي أن ينص على معاقبة العائد في الجرائم الضريبية بالحبس و الغرامة معا لردعه عن هذه الجريمة .

ثانياً – التوصيات: من خلال بحثنا هذا فإننا توصلنا للتوصيات الآتية :-

1. أن تضم المادة (56) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ نصا (وفي حالة العود يعاقب بالغرامة و الحبس معا)
2. إدراج نص (وفي حالة العود يعاقب بالحبس بضعف العقوبة الواردة في نص المادة) وذلك في المادة (57) من نفس القانون .
3. أن تنص المادة (58) على (و في حالة العود تضاعف مدة العقوبة المنصوص عليها في هذه المادة) .

الهوامش

1. ينظر في د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، بغداد ، مطبعة الزمان ، 1992، ص 3.
2. د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، ط2، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990، ص36.
3. د. عبد الفتاح الصيفي ، قانون العقوبات الضريبي ، بلا مكان طبع ، 1960 ، ص39.
4. د. حسن المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط1، دار المعارف ، الإسكندرية ، 1963، ص17.
5. د.أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مصدر سابق ، ص163.
6. المصدر السابق ، ص164.
7. نصت المادة (30) من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 على الشروع بأنه البدء في تنفيذ فعل بقصد ارتكاب جناية أو جنحة إذا أوقف أو خاب أثره لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها .
8. بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 134 في 3/9/ 1983 و التي عدت جريمة الاحتيال الضريبي جناية.
9. نصت المادة (57) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 على أنه (يعاقب بالحبس من يثبت عليه .... ارتكاب أحد الأفعال الآتية .. 2. من أعد .... حسابا أو تقريرا أو بيانا كاذبا أو ناقصا .....)
10. د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، شرح قانون العقوبات ، مصدر سابق ، ص 98.
11. نفس المصدر السابق ، ص229.
12. ويعد الشريك بمقتضاه من يستمر إجرامه من الفاعل بنسبة مخففة ، ويقوم بالأعمال الثانوية ويجب أن يكون لها اعتبار في تقدير المسؤولية و في تخفيف عقوبته و هو متأثر بالظروف الشخصية الخاصة به ، كما انه يأخذ بقصده ، وليس بقصد الفاعل ، للمزيد ينظر د. أكرم نشأت إبراهيم ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ،ط1، مطبعة الفتيان ، بغداد ، 1991، ص 235.
13. د.فخري عبد الرزاق الحديثي ، مصدر سابق ، ص239.
14. د. أحمد فتحي سرور ، مصدر سابق ، ص 322 .
15. ينظر في د. علي حسون خلف و د.سلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مطابع الرسالة ، الكويت ، 1982، ص148 .
16. د. محمود عثمان الهمشري ، المسؤولية الجزائية عن فعل الغير ، ط1، بلا مكان طبع ، 1969 ، ص441 وما بعدها .
17. نفس المصدر السابق ، ص 441.
18. ينظر رأي جاك ميشيل نقلا عن د. أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص173 .
19. نفس المصدر السابق ، ص179.
20. نادى به العميد هوريو ، أنظر houriou، note au recheil ، sirey ، 3،1897، p113
21. mayer، d.le droi penal administratif all mand، paris، p276-277

22. R.plancher، la force majeure fiscal ، encuclopedie ، dalloz، 1957 ، p410
23. أنظر نص المادة (57) من هذا القانون .
24. نص المادة (58) من نفس القانون .
25. أنظر د.أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص316 و ص358 .
26. د. حسن المرصفاوي ، المصدر السابق ، ص155.
27. محمود داوود يعقوب ، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي ، منشورات دار الحلبي ، بيروت ، بلا سنة ، ص97.
28. وهذا المبدأ قد جاءت به الشريعة الإسلامية منذ أكثر من 1431عاما ، فقد جاءت آيات القرآن الكريم بأساسيات هذا المبدأ كما في قوله تعالى في سورة فاطر الآية 189 (ولا تزر وازرة وزر أخرى) وقوله تعالى في سورة البقرة الآية 141 (ولا تسألون عما كانوا يعملون) وغيرها من آيات القرآن الكريم .
29. د. صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية و الاقتصادية ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، 1965 ، ص 539.
30. استنادا لمبدأ شخصية لعقوبة (و لا تزر وازرة وزر أخرى) سورة فاطر ، الآية 189.
31. رنا إبراهيم العطور ، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، مطابع الشمس ، عمان ، 1993 ص153.
32. ينظر في قرار اللجنة الفنية للهيئة العامة للضرائب رقم 66 في 1997/7/13و المنشور في الكتاب السنوي للهيئة لعام 1997 ، ص 173.
33. نصت المادة (152) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 على (..... أما إذا توفي المحكوم عليه بعد صيرورة الحكم نهائيا فتسقط العقوبة و التدابير الاحترازية المحكوم بها فيما عدا العقوبة المالية كالغرامة و الرد و التدابير الاحترازية المالية كالمصادرة و إغلاق المحل فإنها تنفذ في تركته في مواجهة ورثته).
34. للمزيد من التفصيل ينظر في د.عبد الرزاق السنهوري ، الوجيز في نظرية الالتزام ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، مصر ، 2004، ص340 وما بعدها.
35. ينظر في الفصل الثاني عشر من قانون الضريبة الدخل بخصوص واجبات الشخص النائب عن غيره في المواد 19 و 20 و كذلك المادة 3/أ من قانون استقطاع ضريبة الدخل رقم 1لسنة 2005.
36. ينظر بهذا الصدد د. محمد مصطفى القللي ، المسؤولية الجنائية ، مطبعة جامعة فؤاد الأول ،1928، ، ص76 و د. محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، ط10، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1982 و د.رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام في التشريع العقابي ، ط4 ، دار الفكر العربي ، بيروت ، 1975 ، ص592 ود. حسن المرصفاوي ، مصدر سابق ، ص111 و د. فخري الحديثي ، مصدر سابق ، ص 353 و محمود داوود يعقوب ، مصدر سابق ، ص233.
37. ومنها المؤتمر الدولي لقانون العقوبات المنعقد في بوخارست سنة 1939 و المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في أثينا سنة 1957.
38. د. أحمد فتحي سرور ، مصدر سابق ، ص169.

39.رنا إبراهيم العطور ، المصدر السابق ، ص160.

40.ينظر في د. حسن المرصفاوي ، مرجع سابق ص111.

41.وهذا ما ذهب إليه قانون العقوبات العراقي في المادة (80) منه إذ نصت على (الأشخاص المعنوية فيما عدا المصالح الحكومية ودوائرها الرسمية و شبه الرسمية مسؤولة جزائيا عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلائها لحسابها أو باسمها ، ولا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة و المصادرة و التدابير الاحترازية المقررة للجريمة قانونا ، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بالغرامة و لا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصيا بالعقوبات المقررة للجريمة في القانون).

42.ومنهم spiegal، binding ، goldsmith، blumenstien وقد أشار إليهم د. أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص43.

43.للمزيد من التفصيل ، أنظر د. سمير الجنزوري ، الغرامة الجنائية ، دار العهد الجديد ، القاهرة ، 1967 ص103.

44.منهم harmann، schwaiger ، goorg، mayer أنظر د. أحمد فتحي سرور ، مصدر سابق ، ص73.

45.نفس المصدر السابق، ص41.

46.د. حسن المرصفاوي ، المصدر السابق، ص50.

47.د.أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص42.

48.للمزيد ينظر في المصدر السابق ، ص

49.نفس المصدر السابق ، ص 49.

50.د. خالد الشاوي ، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي ، ط1، منشورات جامعة بنغازي ، 1975 ، ص341.

51.د. صباح عريس ، الظروف المشددة في العقوبة ، منشورات المكتبة القانونية ، بغداد ، 2002 ، ص270.

52.عرفه قاموس اوكسفورد بأنه recidivism أي عادة الارتداد relapsing و العائد هو الشخص الذي يرتد عادة للجريمة ، وهو السقوط ثانية بالخطأ أو الضلالة أو المرض بعد الصلاح أو الشفاء المؤقت ، لكن المأخوذ على هذا التعريف انه وقوع بعد تحسن مؤقت وهذا ما لا يؤخذ به لأنه يكتفي بالسقوط ثانية لاعتباره عائدا . قاموس أكسفورد ، انكليزي انكليزي ، عربي ، نيويورك ، oxford university press، printed in china، 2008 ،p298

53.قاموس لاروس larousse ، معجم فرنسي عربي ، تأليف جان دوبوا ، تعريب بسام بركة ، مؤسسة أكاديميا انترناشيونال ، بيروت ، لبنان ، 1998 ، ص 726 .

54.د. علي عبد القادر القهوجي ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، دراسة مقارنة ، منشورات دار الحلبي ، بيروت ، لبنان ، 2002 ، ص 817.

55.د. أحمد عبد العزيز الألفي ، العود إلى الجريمة و الاعتياد على الإجرام ، المركز القومي للبحوث الاجتماعية و الجنائية ، القاهرة ، بلا سنة طبع ، ، ص48.

56.المحامي محسن ناجي ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، ط 4، مطبعة العاني ، بغداد، 1974، ص 516.

57.يذهب البعض إلى إن العبرة بسن الجاني وقت الإيداع ، فإذا كان أقل من سبعة عشر عاما لا يعتد بسبق إيداعه ، أما إذا زاد عمره عن ذلك يعتبر عائدا ، أنظر د. أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص 48.

58.د. علي عبد القادر القهوجي ، مصدر سابق ، ص 821.

59.للمزيد من التفصيل عن هذا المبدأ أنظر د.أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص 217.

60.نفس المصدر السابق ، ص 219.

61.أنظر المادة (139) من قانون العقوبات العراقي النافذ إذ نصت على أنه (يعتبر عائدا ..... أولا من حكم عليه نهائيا بجناية أو جنحة و ثبت ارتكابه بعد ذلك و قبل مضي المدة المقررة لرد اعتباره قانونا جناية أو جنحة).

62.د. علي عبد القادر القهوجي ، مصدر سابق ، ص 822.

63.وقد ميز بين صور العود على أساس إن السلوك الإجرامي للعائد يكون مهنة أو تجارة كالمتاجرة بالمخدرات ، أو يكون بالقيام بأفعال لا يمكن للجاني السيطرة عليها كالمجرم الشاذ أو المريض النفسي أو العقلي ، للمزيد من التفصيل ينظر د.أحمد عبدا لعزيز الألفي ، مصدر سابق ،ص 60 و مابعدها .

64.كقانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 في المادتين 139 و 140 منه .

65.د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دار الحكمة للطباعة و النشر ، الموصل ، العراق ، 1990، ص 486.

66.نظمت المادة 139 من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 حالتين العود العام و الخاص ، حيث يتحقق العود العام بالنسبة لمن حكم عليه نهائياً لجناية و ثبت ارتكابه بعد ذلك جناية أو جنحة ، أما العود الخاص فيتحقق بالنسبة لمن حكم عليه نهائياً لجنحة و ثبت ارتكابه بعد ذلك أية جناية أو جنحة مماثلة للجنحة الأولى .

67.د. أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص 70.

68.نشأت أحمد نصيف ، العود إلى الجريمة ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، 1981، ص 51 – 52 .

69.قال به فقهاء ألمان منهم فون ليست و هيلي ، للمزيد من التفصيل ينظر د. أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص 70 – 71 .

70.وقد أخذ القانون العراقي بالعود المؤقت ، اذ نص في المادة 139 من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 على تحقق العود في حالة وقوع الجريمة الثانية قبل مضي المدة المحددة قانونا لرد الاعتبار.

71.كالقانون الفرنسي و المصري.

72.نصت على ذلك المادة 140 من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 إذ نصت (يجوز للمحكمة في حالة العود المنصوص عليه في المادة السابقة أن تحكم بأكثر من الحد الأقصى للعقوبة .... الخ) .

73.كقانون العقوبات البرتغالي و الفرنسي و الأثيوبي ، للمزيد ينظر د.أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص269.

74.و قد أنتقد المؤتمر الرابع لقانون العقوبات الذي عقد في جرينوبل في فرنسا سنة1912 كثرة تطبيق الظروف المخففة على العائدين.

75.المادة 99 و 100 من قانون العقوبات الإيطالي ، للمزيد من التفصيل ينظر د. أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص270.

76.نصت المادة 140 من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 النافذ على انه (يجوز للمحكمة في حالة العود المنصوص عليه في المادة السابقة أن تحكم بأكثر من الحد الأقصى المقرر للجريمة قانوناً بشرط عدم تجاوز ضعف هذا الحد و على أن لا تزيد مدة السجن المؤقت بأي حال من الأحوال على خمسة و عشرين سنة .....) .

77.د. السعيد مصطفى السعيد ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، بلا مكان طبع ، 1962 ، ص 746 .

78.هذا ما ذهب إليه بعض الفقهاء البلجيكيين و أيده قانون العقوبات البلجيكي في المادة 31 منه إذ ضاعفت مدة الحرمان من بعض الحقوق لفترة قد تصل إلى عشرين عاماً ، للمزيد ينظر د. أحمد عبد العزيز الألفي ، مصدر سابق ، ص 272 – 273 .

79.كما نصت على ذلك المادة 193/ ثانياً من قانون الكمارك العراقي النافذ رقم 23 لسنة 1984.

80.نصت على ذلك المادة 139 من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 ، إذ نصت على أنه (تعتبر الجرائم المبينة في بند واحد من كل من البنود التالية متماثلة لغرض تطبيق أحكام هذه الفقرة 1. جرائم الاختلاس و السرقة و الاحتيال ..... الخ) إذ تستمد جريمة الاحتيال الضريبي مبادئها العامة من جريمة الاحتيال فيمكن شمولها بهذا النص .

81.د. أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص 226.

82.المصدر السابق ، ص 330

83.نفس المصدر ، ص 356 .

84 . و هذا ما اتجه إليه المشرع المصري من وجوب تشديد العقاب في حالة العود في نص المادة(131) من قانون ضريبة الدخل المصري النافذ رقم 95 لسنة 2005 النافذ ، أما المشرع العراقي و لعدم وجود تنظيم لأحكام العود في قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ فيمكن العودة لنص المادة 139 من قانون العقوبات العراقي النافذ رقم 111 لسنة 1969 و اعتبار تشديد العقاب في العود الضريبي جوازياً حسب نص المادة .

85. د. أحمد فتحي سرور ، المصدر السابق ، ص 822.

86. العود الخاص يجري عليه طوائف معينة من الجرائم ، و هي الجرائم التي يقوم بينها تماثل أو تشابه كجرائم الاختلاس و السرقة و الاحتيال و خيانة الأمانة و غيرها ، للمزيد ينظر المحامي محسن ناجي المصدر السابق ، ص 517.

87. ينظر نص الفقرة أ/ 4 من المادة 343 من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم 23 لسنة 1971 المعدل .

88. ينظر نص المادة 139 من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 النافذ .

المصادر و المراجع

القرآن الكريم

أولاً – الكتب العربية:

1. د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، مصر ، 1990 .
2. د. أحمد عبد العزيز الألفي ، العود إلى الجريمة و الاعتياد على الإجرام ، المركز القومي للبحوث الاجتماعية و الجنائية ، القاهرة ، بلا سنة.
3. د. أكرم نشأت إبراهيم ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، ط1 ، مطبعة الفتيان ، بغداد ، 1991.
4. د. السعيد مصطفى السعيد ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، بلا مكان طبع ، 1962.
5. د. حسين المرصفاوي ، التجريم في تشريعات الضرائب ، ط1، دار المعارف ، الإسكندرية ، 1963 .
6. د. خالد الشاوي ، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي ، ط1، منشورات جامعة بنغازي ، ليبيا ، 1975.
7. رنا إبراهيم عطور ، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن ، مطابع الشمس ، عمان ، 1993 .
8. د. سمير الجنزوري ، الغرامة الضريبية ، دار العهد الجديد ، القاهرة ، 1967 .
10. صادق محمد حسين الحسيني ، ضريبة الدخل ، مطبعة الزمان ، بغداد ، 1974 .
11. د. صباح عريس ، الظروف المشددة في العقوبة ، منشورات المكتبة القانونية ، بغداد ، 2002 .
12. د . صالح يوسف عجينة ، ضريبة الدخل في العراق ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، 1965 .
13. د. عبد الرزاق السنهوري ، الوجيز في نظرية الالتزام ، منشأة المعارف ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 2004.
14. د. عبد الفتاح الصيفي ، قانون العقوبات الضريبي ، بلا مكان طبع ، 1961 .
15. د. علي الحسين الخلف و د. سلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، مطابع الرسالة ، الكويت ، 1982 .
16. د. علي عبد القادر القهوجي ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، دراسة مقارنة ، منشورات دار الحلبي ، بيروت ، لبنان ، 2002 .
17. د. فخري عبد الرزاق الحديثي ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، مطبعة الزمان بغداد ، 1992 .
18. د. رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام في التشريع العقابي ، ط4 ، دار الفكر العربي ، بيروت ، 1975 .
19. د. ماهر عبد شويش الدرة ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، دار الحكمة للطباعة و النشر ، الموصل ، 1990.
20. المحامي محسن ناجي ، الأحكام العامة في قانون العقوبات ، ط4، مطبعة العاني ، بغداد ، 1974 .
21. محمود داوود يعقوب ، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي ، منشورات دار الحلبي ، القاهرة ، بلا سنة .

22. د. محمود عثمان الهمشري ، المسؤولية الجنائية عن فعل الغير ، ط1، بلا مكان طبع 1969.
23. د.محمود محمود مصطفى ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، ط10، دار النهضة العربية ، بيروت ، لبنان ، 1982 .
24. د. محمود مصطفى القللي ، المسؤولية الجنائية ، مطبعة جامعة فؤاد الأول ، 1928.
25. د. وائل عبد الرحمن ، الجرائم الاقتصادية في القانون الأردني ، ط1، عمان ،1986.

ثانياً – الرسائل الجامعية :-

1. نشأت أحمد نصيف ، العود إلى الجريمة ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، كلية القانون ، 1981.

ثالثاً – الكتب الأجنبية :-

1. houriou ،1. note au recheil ، sirey ،.1879
2. mayer ،2. d ، le droi penal administratif all mand ،.Paris
3. R.plancher ،3 la force majeure fiscal ، encuclopedie ، dalloz ،1957 ،Paris

رابعاً – المعاجم القانونية :-

1. معجم اوكسفورد ، انكليزي انكليزي عربي ، نيويورك ، جامعة أكسفورد ، oxford international press، printed in china ،.2008
2. معجم لاروس ،معجم فرنسي عربي ، تأليف جان دوبوا ، تعريب بسام بركة ، مؤسسة أكاديميا ، بيروت ، لبنان ، 1998.

خامساً – القوانين :-

1. قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 النافذ .
2. قانون ضريبية الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 النافذ .
3. قانون الكمارك العراقي رقم 23 لسنة 1984 النافذ .
4. قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم 23 لسنة 1971 النافذ .
5. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 157 لسنة 1981 الملغي .
6. قانون ضريبة الدخل المصري رقم 95 لسنة 2005 النافذ .
7. قانون استقطاع ضريبة الدخل العراقي رقم 1 لسنة 2007 النافذ .

سادساً – القرارات :-

1. قرار اللجنة الفنية للهيئة العامة للضرائب رقم 66 في 1997/7/13 ، الكتاب السنوي للهيئة العامة للضرائب لعام 1997.
2. قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم 934 في 1983/9/3.