

المصلحة المعتبرة في تجريم التهرب الضريبي-دراسة تحليلية مقارنة

م.م. جنار جبار محمد أمين كلية القانون جامعة السليمانية

(Considerable interest in criminalizing tax evasion)

(A comparative analytical study)

Assist.Lecturer Chennar Jabbar Muhammad Amin

Email: chnarjabar940@gmail.com

الملخص:

تتمحور فكرة المصلحة المعتبرة في تجريم التهرب الضريبي حول تحقيق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الضرائب التي تعتبر مورداً رئيسياً لتمويل الخدمات العامة والمشروعات الوطنية، وبين حقوق الأفراد والشركات في حماية مصالحهم المالية وعدم تعرضهم للظلم أو التجاوز من قبل السلطة الضريبية، لتمثل المصلحة المعتبرة في سياق تجريم التهرب الضريبي هي تلك المصلحة التي تعتبرها القوانين والأنظمة ذات أهمية كافية لتبرير التدخل الجنائي، لاسيما في تحصيل الإيرادات العامة: باعتبار الضرائب من المصادر الرئيسية للإيرادات الحكومية، وتحقيق العدالة الضريبية بين الممولين وضمان مساهمة الأفراد والشركات بشكل عادل في الإيرادات العامة، الامر الذي يوفر حماية للاقتصاد الوطني من خلال مكافحة فساد التهرب الضريبي كون الأخير غالباً ما يكون مرتبطاً بأنشطة غير قانونية أخرى، فتجريم هذه الممارسات يساعد في تعزيز الشفافية والنزاهة في الاقتصاد. الكلمات المفتاحية: المصلحة المعتبرة، التهرب الضريبي، تجريم التهرب الضريبي، المصالح العامة، المصلحة الخاصة.

Abstract:

The idea of the deemed interest in criminalizing tax evasion revolves around achieving a balance between the state's right to collect taxes, which is considered a major resource for financing public services and national projects, and the rights of individuals and companies to protect their financial interests and not be exposed to injustice or abuse by the tax authority, to represent the deemed interest in the context of Criminalizing tax evasion is that interest that laws and regulations consider sufficiently important to justify criminal intervention, especially in the collection of public revenues: considering taxes among the main sources of government revenues, achieving tax justice among financiers and ensuring that individuals and companies contribute fairly to public revenues, which provides protection. For the national economy by combating the corruption of tax evasion, since the latter is often linked to other illegal activities, criminalizing these practices helps enhance transparency and integrity in the economy. **Keywords:** deemed interest, tax evasion, criminalization of tax evasion, public interests, private interest.

المقدمة:

أولاً: موضوع البحث:

ان المصلحة المعتبرة في تجريم التهرب الضريبي تتعلق بالعديد من الجوانب الاجتماعية والاقتصادية والقانونية، ذلك ان مكافحة التهرب الضريبي يحقق عدالة اقتصادية أكبر، وتعزيز الإيرادات الحكومية، وتحقيق استقرار مالي، ومنع الجريمة المالية، وتشجيع الامتثال الطوعي، مما يساهم في تحقيق مجتمع أكثر نزاهة واستدامة، كون الضرائب أداة هامة في تنفيذ السياسات الاقتصادية، مثل إعادة توزيع الدخل وتقليل الفجوة بين الطبقات الاجتماعية، ويقوض التهرب الضريبي هذه الجهود ويجعل من الصعب تحقيق أهداف السياسات الاقتصادية.

ثانياً: أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في موضوع المصلحة المعتبرة في تجريم التهرب الضريبي من عدة جوانب، لعل أولها الجانب الاقتصادي، كونه يساهم في زيادة الإيرادات العامة الامر الذي ينعكس على تحسين الخدمات العامة، كذلك تحقيق العدالة الاقتصادية من خلال ضمان دفع جميع الأفراد

والشركات للضرائب مما يحد من الفجوة بين الفئات الغنية والفقيرة، كذلك على المستوى القانوني يساهم في فعالية القوانين الحالية المتعلقة بالتهرب الضريبي ويبرز الحاجة لتحديثها أو تعديلها لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من خلال تعزيز العقوبات القانونية على التهرب الضريبي لخلق ردعاً قوياً يقلل من معدلات التهرب ويحسن الامتثال الضريبي، ويعزز ثقة المواطنين في الحكومة ومؤسساتها، فضلاً عما تقدم يساهم تجريم التهرب الضريبي الى تحقيق استقرار الحكومة وتحسين قدرتها على تنفيذ السياسات الاقتصادية والاجتماعية، كون الضرائب هم مصادر التمويل لتحقيق التنمية المستدامة، ومكافحة الفساد وتعزيز الحوكمة الرشيدة والشفافية في إدارة الأموال العامة، الامر الذي يعزز من سمعة البلاد ويزيد من ثقة المستثمرين الأجانب.

ثالثاً: مشكلة البحث:

تُعدُّ إشكالية البحث في تجريم التهرب الضريبي من القضايا الحيوية والمعقدة في القانون والاقتصاد. تتبثق هذه الإشكالية من تقاطع مجموعة من العوامل القانونية، الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية، لاسيما انتهاك القوانين الضريبية، كذلك حالات التضليل من خلال تقديم معلومات خاطئة أو مضللة للسلطات الضريبية، مما يمثل جريمة قانونية في كثير من الأنظمة القانونية فضلاً عن ذلك يثير التهرب الضريبي قضايا أخلاقية واجتماعية لیتسبب في فقدان الثقة في نظام الضرائب ويؤثر على تمويل الخدمات العامة والمشاريع الحكومية، لذلك تتجلى مشكلة البحث في جملة تحديات في تجريم التهرب الضريبي لعل أهمها صعوبة الكشف عن حالة التهرب الضريبي فغالباً ما يكون معقداً ومموهاً، مما يجعل من الصعب على السلطات المختصة اكتشافه، كذلك عدم الوضوح في التشريعات المنظمة لهذا الامر مما يعقد اكتشاف عملية تجريم التهرب الضريبي، فضلاً عما قد يعتري تلك التشريعات من ثغرات في القوانين الضريبية يمكن أن تُستغل من قبل المتهربين، مما يستدعي مراجعة دورية للتشريعات لسد هذه الثغرات، كذلك تعزيز الرقابة والتدقيق من خلال تكثيف عمليات الرقابة والتدقيق على الأفراد والشركات للكشف عن حالات التهرب الضريبي.

رابعاً: أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

١. بيان مفهوم المصلحة المعتبرة في جريمة التهرب الضريبي.

٢. مناقشة ما للمصلحة من دور في صياغة النموذج القانوني للتهرب الضريبي.

٣. البحث في الأهمية المرجاة من دراسة المصلحة في جريمة التهرب الضريبي.

٤. دراسة أهمية المصلحة في تشكيل البنيان القانوني لجريمة التهرب الضريبي

خامساً: منهجية البحث:

لدراسة موضوع البحث وتناول تفاصيل خطته بالشرح والتوضيح استلزم الأمر منا استخدام عدة مناهج بغية الوصول إلى الهدف المرجو من الدراسة اعتمدنا المنهج الوصفي الاستقرائي القائم على استقراء النصوص ووصفها بالوصف الصحيح، والمنهج التحليلي القائم على تحليل هذه النصوص وموضوعاتها، ثم المنهج الاستنباطي، لاستخلاص القواعد التي تعالج موضوع البحث، وما سيطرح من معالجات في هذا المجال.

سادساً: خطة البحث:

تتجلى خطة البحث في مقدمة ومبحثين يتجلى الأول في بيان مفهوم المصلحة المعتبرة في جريمة التهرب الضريبي، ليكون في مطلبين الأول في تعريف المصلحة المعتبرة في التجريم، والمطلب الثاني في تعريف جريمة التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فسيكون في دور المصلحة في تجريم التهرب الضريبي، ليكون في مطلبين الأول في أهمية المصلحة في تجريم التهرب الضريبي، أما الثاني سيكون في أهمية المصلحة في البنيان القانوني لجريمة التهرب الضريبي، ثم ننتهي الى خاتمة نناقش فيها اهم ما خرجنا به من استنتاجات، وما سنطرحه من مقترحات تثيري موضوع البحث وتعالج مشكلته.

المبحث الأول مفهوم المصلحة المعتبرة في جريمة التهرب الضريبي

تعد المصلحة المعتبرة من التجريم أحد المفاهيم الجوهرية في فلسفة القانون والعدالة الجنائية، إذ يتمحور هذا المفهوم حول الهدف الأساسي من وضع القوانين الجنائية وتطبيقها، وهو حماية وصيانة المصلحة العامة والمجتمع، ولما كان التهرب الضريبي من أكثر الظواهر الاقتصادية والاجتماعية تأثيراً على الدول والأنظمة المالية ويتسبب في خسائر ضخمة للخزينة العامة ويقلل من قدرة الدولة على توفير الخدمات الأساسية للمواطنين، من ثم ان تجريم التهرب الضريبي من الأدوات الأساسية التي تستخدمها الحكومات لحماية مصالحها المالية والاقتصادية، فكانت

الأخيرة (المصالح) بأنواعها الهدف من وراء تجريم هذا النوع من السلوكيات، وسنحت الجهود وقبل كل شيء بيان مفهوم المصلحة المعتبرة في جريمة التهرب الضريبي من خلال تعريف المصلحة المعتبرة في التجريم في مطلب اول، ثم تعريف جريمة التهرب الضريبي في مطلب ثاني.

المطلب الأول تعريف المصلحة المعتبرة في التجريم

ان حماية المصالح الاساسية التي يتوقف عليها وجود المجتمع واستقراره هي الغاية التي يرتبط بها، ليس التجريم فحسب بل كافة الانظمة القانونية الأخرى، فوجود حد ادنى من المصلحة هو المبرر لتدخل المشرع لاصدار النصوص المنظمة لها، أما اذا انتقت تلك المصلحة فينتفي المبرر القانوني لاصدار التشريع^(١) ولما كان التهرب الضريبي ينال من الحقوق والمصالح التي يرى المشرع انها جديرة بالحماية نجد المشرع سعى الى تجريم هذا النوع من السلوكيات. ويصدد تعريف المصلحة المعتبرة في التجريم، نجد المصلحة وجه من أوجه علة الحماية القانونية التي يقصد بها حماية لمصالح الاشخاص والمصلحة العامة في استقرار المجتمع وضمان ممارسة حقوق افراده وجعل المجتمع آمناً مستقراً، لذلك عرفت المصلحة في اللغة بأنها: جمع مصالح وهي ما يبعث على الصلاح، وما يتعاطاه الانسان من الاعمال الباعثة على نفعه، أو نفع قومه، وعلى النقيض من هذا يقال وهو من اهل المفاصد لا المصالح اي هو من اصحاب الاعمال التي تبعث على الفساد لا على الصلاح^(٢) فكل ما كان فيه نفع سواء اكان بالجلب والتحصيل، كاستحصال الفوائد والذائد، أو بالدفع والانتقاء كاستبعاد المضار والآلام فهو جدير بان يسمى مصلحة^(٣) وتفسر المصلحة عادة بالمنفعة، وتفسر المفسدة بالمضرة، فالعلم واللذة والراحة والصحة كلها مصالح واضدادها اضرار^(٤) والمصلحة والصلاح مشتقان من الفعل الثلاثي صلح صلحاً وصلوحاً والمصلحة واحدة المصالح، والصلاح ضد الفساد، والاصلاح نقيض الفساد، والاستصلاح نقيض الاستفساد^(٥). اما تعريف المصلحة اصطلاحاً فهي كما يقول أهرنج (Ahrens) أنها كل ما يشبع حاجة مادية أو معنوية لشخص ما فالحاجة المادية تتمثل في حماية المصلحة في الحياة ومصلحة السلامة البدنية، ومصلحة حماية اعضاء الجسم للسير وفق المجرى الطبيعي، اما الحاجة المعنوية فتتمثل في حماية الشرف والاعتبار في الجرائم المساسة بحرية الانسان وحرمة^(٦) اما المصلحة فيما اصطلح عليه فقهاء الشريعة الاسلامية فهي المنفعة التي قصدها الشارع الحكيم لعباده، من حفظ دينهم، ونفوسهم، وامنهم، وطبق ترتيب معين فيما بينهم^(٧)، وعلى هذا يعرف الغزالي المصلحة بقوله لكننا نعني بالمصلحة المحافظة على مقصود المشرع من الخلق خمسة هي أن يحفظ عليهم دينهم، ونفوسهم، وعقلهم، وامنهم، ومالهم^(٨) أما المشرع الجنائي فينظر إلى المصلحة بوصفها أداة لإشباع حاجة انسانية معينة كالأمن والوظيفة العامة والمال العام والخاص وسلامة الجسم^(٩) وقد ذهب البعض إلى أن تعريف المصلحة يجب ان يكون مقررراً لحقيقتها التي لا تعدو ان تكون حالة موافقة بين المنفعة والهدف، ذلك يعني ان المصلحة تتواجد عند موافقة المنفعة للهدف^(١٠). وكذلك هنالك رأي اخر يقول ان المصلحة هي المنفعة التي قصدها المشرع من خلال الاحكام والأوامر بالمحافظة عليها قانوناً تحصيلاً وابقاء، أو اباحها لهم وفق ترتيب معين^(١١) ونرى أن التعريف الاخير هو الاكثر رجحاناً كونه يرتبط بالمنفعة التي يراها المشرع منفعة حقيقية غير موهومة تفي بالغرض لإشباع حاجة الانسان وتحقق له الامن والاستقرار، لذا فان تجريم القانون لحالات التهرب الضريبي والمساءلة عنها، ومعاقبة مرتكبيها انطلاقاً من مبدأ الشرعية وكذلك حفاظاً على المصالح المحمية التي يمسهها التهرب الضريبي.

أما عناصر المصلحة في تجريم التهرب الضريبي: تتجلى عناصر المصلحة المعتبرة في التجريم الى ثلاثة عناصر، الأول عنصر المنفعة، والثاني عنصر اشباع الحاجات اما العنصر الاخير فهو عنصر المشروعية.

أولاً: عنصر المنفعة: اختلف الفقهاء في النتائج التي افرزتها المنفعة التي تكمن وراء المصلحة التي يسعى اليها الانسان، فقد ذهب الفقيه بنتام (bentam) مؤسس المدرسة النفعية إلى تبني المبدأ القائل في صدد المنفعة بأن القانون الذي يحكم سلوك الانسان هو الحصول على اللذة وتجنب الالم^(١٢)، وكذلك فأن جون ستورتون ميل (John S. Mill) اكد على الخلاف الذي نشب بين الباحثين مما ادى إلى عدم النقاء وجهات النظر بشأنها، لانه يستحيل اتفاق الباحثين في العلوم العملية كالاخلاق والشرف رغم امكانية الاتفاق في العلوم النظرية، فالانسان يهدف من اعماله إلى غاية، والاساس الذي يستمد من الفعل طابعه وصورته من هذه الغاية التي يخضع لها ومن هنا وجدت الغاية التي تبرر افعال الانسان^(١٣) وايضاً إلى اختلاف الفقهاء وعلماء الاخلاق في حقيقة اللذة فقد ذهب اصحاب المدرسة الفردية إلى ان مقياس المنفعة هو مقدار اللذة التي يحصل عليها الشخص من فعله بغض النظر عن التأثير الذي يصيب الغير وان اللذة هي غاية السلوك الانساني غير انه يجب تجنب كل لذة تورث المأ أو تحرم لذة اكبر^(١٤) والتهرب الضريبي بغض النظر عن مقدار المنفعة المستحصلة من ورائها التي يعتقد بها مرتكبيها غير انها تورث المأ وتحرم لذة اكبر وهي لذة المجتمع في التمتع بالاستقرار والامن وتهديد المصالح الاقتصادية والشخصية وزعزعة ثقة المجتمع بالدولة حول دفع هذه المستحقات العامة مما يستوجب تجريمها والمعاقبة عليها.

ثانياً: إشباع الحاجات تؤدي المصلحة كذلك إلى اشباع حاجة مادية أو نفسية (معنوية) للانسان، والتي يرغب فيها أو يهدف إليها، اي ان اللذة شعور سار يقترن بأشباع الهدف الذي تسعى اليه^(١٥)، ومن هذا يتضح ان الاشباع الذي يسعى إلى سد الحاجات من خلال المنفعة التي لها القدرة على هذا الاشباع، اي ان للشيء خاصية لأشباع الحاجة، ضمن الثابت ان الانسان في التهرب الضريبي انما يهدف إلى تحقيق مصلحة معينة، سواء أكانت هذه المصلحة خاصة (مالية) أم عامة تهتم جميع الناس^(١٦) وان وراء المصلحة الخاصة والعامه اشباع حاجة معينة سواء اكانت مادية أو معنوية، وان اسباب المصلحة على هذه المصلحة يحقق هذا الاشباع للحيلولة دون اهدار المصلحة أو تهديدها بالخطر^(١٧)، ومن هنا كان التجريم للتهرب الضريبي منفعة لأنها تؤدي إلى اشباع حاجة الامن والاستقرار الاقتصادي والحيلولة دون اهدار المصلحة أو تهديدها بالخطر، من خلال توقيع العقوبة لتحقيق مصلحة المجتمع ومن ثم اشباع حاجاته من الامن والاستقرار^(١٨) وهذا ما سار عليه المشرع في تجريم التهرب الضريبي وذلك لأشباع حاجة المجتمع من الامن والاستقرار الاقتصادي وحفاظاً على المصالح التي يراها المشرع جديرة بالحماية.

ثالثاً: المشروعية: العنصر الثالث الذي يستند عليه تحليل المصلحة هو المشروعية اي موافقة المنفعة (محل الاشباع) للقانون ومشروعية الوسيلة التي تحقق المنفعة، فالمشرع يضع الحدود لغاية واضحة مستهدفاً من خلالها تحقيق هدف معين، فوجود القانون انما هو لتحقيق هذه الغاية^(١٩) التي لا تقتصر على متطلبات الفرد بل تشمل القيم المعنوية كالحرية والكرامة حيث تكون هذه القيم قابلة للاختلاف من مجتمع لآخر ومن زمن لآخر^(٢٠) وذهاب المشرع إلى اطفاء الحماية القانونية على المصالح التي يراها جديرة بالحماية هو للحيلولة دون المساس بهذه المصالح نظراً لوجود مصالح متنافسة، والقانون هو الذي يحقق التوازن والتناسب بين المصالح ويحقق الاستقرار في المجتمع^(٢١).

المطلب الثاني تعريف جريمة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي لغة من التهوب اي التملص وتهرب من المسؤولية تخلص منها، والتهرب الضريبي (الاقتصاد) تخفيض أو التقليل قيمة الضريبة بطرق غير قانونية^(٢٢) وفي الاصطلاح يعرف التهوب الضريبي إنه مجموعة من التصرفات الصاورة من المكلفين الخاضعين للضريبة، والتي تؤدي إلى نقص في حصيله الضريبية^(٢٣)، وعرفت من الناحية الاقتصادية انها اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو التقليل من مبلغها و يجرى ذلك أما بمحاولة الفود أنكار وجود وعاء الضريبة، أو الأفضاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للدعاء^(٢٤). وبدورنا نعرف التهرب الضريبي بأنها قيام المكلف بدفع الضريبة بمخالفة النصوص والأحكام القانونية في التشريع الضريبي التي تقضي بتحملة لتلك الضريبة عمداً بالغش أو الاحتيال، مستفيداً من بعض الثغرات الواردة في تلك النصوص، ليظهر هذا التهرب في صور معينة أهمها:

١. التهوب المشروع: وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، حيث يتجنب المكلف تحمل الأعباء الضريبية، او الائتوم بها دون مخالفة الأحكام التشريعية الضريبية، وذلك بالأبتعاد عن مواطن التكليف، أو الأستفادة من بعض قوات القانون، بأستغلال الثوات القانونية للتوصل إلى عدم الائتوم بدفع الضريبة المترتبة عليه، حيث يقوم بالأستعانة باهل الخوة و الواية بالشؤون الضريبية، و من الأمثلة الأكثر شوعاً عند قيام الشخص بهبة امواله في حياته إلى ولاده و من ورثه تهوباً من ضريبة التركة^(٢٥)، ويطلق عليه البعض أسم التهوب الوري (الغير مجرم)، و من الجدير بالذكر أن نفوق هنا بين التهوب المشروع و التهوب الصوري، حيث يقوم المتتهرب في الصورة الأخوة بمباشرة عمل يتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة، ثم يعتمد على أخفائه تحت ستار عمل آخر من طبيعة مختلفة، من شأنه أن يؤدي إلى تحميلة بضريبة أقل أو بأعفائه تماماً من الضريبة^(٢٦).

٢. التهوب الغير مشروع (المجرم الضريبي): و هو التهوب الذي يتضمن غشاً وأحتيالاً يلجأ إليه المكلف للتخلص من الضريبة متوسلاً بعدة طرق لعل أهمها^(٢٧) (الحسابات: كقيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته، كذلك بطريقة أخفاء بعض المصادر الدخل بشكل كامل، حيث يقدم أوار لدى دوائر الضريبة ببعض الأخر، او يقوم بالتلاعب بملكية مصدر الدخل: أحياناً يلجأ المكلف إلى التتزل شكلياً عن مصادر دخله إلى الجهات الخيرية مع أبقائه السيطرة الفعلية (ملكية) على مصدر دخله.

المبحث الثاني دور المصلحة في تجريم التهرب الضريبي

ان المصلحة المعترية من التجريم هي أساس النظام القانوني الجنائي، وتعتبر ضرورية لتحقيق الحماية للأفراد والمجتمع وضمان العدالة والنظام، من خلال تجريم الأفعال التي تهدد هذه المصالح لاسيما التهرب الضريبي، الامر الذي يمكن المجتمع أن يحافظ على استقراره الاقتصادي ويعزز ثقته في النظام القانوني بشكل عام، من ثم ان للمصلحة دور على نحو يوجب على القوانين الجنائية أن تكون متوافقة مع المعايير التي تحقق التوازن بين حماية المصلحة العامة وضمان حقوق الأفراد.

المطلب الأول أهمية المصلحة في تجريم التهرب الضريبي

المصلحة في تجريم التهرب الضريبي هي المحل الذي ترد عليه الحماية القانونية والقانون هو الذي يقوم بعبء حماية المصالح التي تكون قادرة على اشباع حاجات انسانية، مادية كانت أم معنوية، وترتبط هذه الحماية بفلسفة ورؤية الدولة وايدولوجيتها في التجريم والعقاب^(٢٨) لذا فان فلسفة التجريم تبين السياسة الجنائية التي يتبعها المشرع حماية المصالح المالية للبلاد هادفاً لتجريم الافعال التي هي غير مشروعة والتي تمس مصالح معينة انطلاقاً من الواقع الاقتصادي، ووفق فلسفة معينة اذ ان المصالح الجديرة بالحماية تتطوي تحت اسس الفكره التي تعتقها الدول والتي يتخذها المشرع اساساً لحماية المصالح من خلال تجريمه للتهرب الضريبي^(٢٩) كما ان السياسة الجنائية التي تقود المشرع في اي نظام قانوني، هي انعكاس لحاجات المجتمع ومصالحه وقيمه، وعليه فان اهمية هذه القيم والمصالح لحفظ كيان المجتمع واستقراره، والحرص على حمايتها من اي سلوك يهددها اسباب تبرر القاعدة الجنائية، فغاية التشريع الجنائي هي تحقيق الحماية الفعالة للقيم والمصالح الاساسية للمجتمع^(٣٠) فاذا كانت سياسة التجريم تهتم اصلاً بحماية المجتمع من الجريمة فان مصلحة المجتمع تقتضي بسط تلك الحماية على جميع افراده بما في ذلك المجرمون انفسهم^(٣١) بالعمل على اصلاحهم وعلاجهم من عوامل الانحراف واعادة اندماجهم بالمجتمع، فهي تعمل على تحقيق هذه الحماية بوسائل مختلفة، وحمية وجود القانون في كل المجتمعات فهو الذي يؤسس القواعد المنظمة لسلوك الافراد في المجتمع^(٣٢) وهذا الامر من شأنه ان يهدف إلى حماية المصالح التي اسبغ القانون عليها حمايته لاضطلاعها باشباع حاجات مادية أو معنوية فللمصلحة دور مهم في تجريم التهرب الضريبي ويتجلى ذلك في عدة امور نبحثها تباعاً المصلحة القانونية هي القاعدة التي يتعين على المشرع الاخذ بها بالنسبة لكل نص تجريمي^(٣٣) وتحدد وحدة المصلحة انطواء جرائم متعددة في نظام قانوني واحد كونها تشترك في كثير من العناصر والاركان، وجريمة التهرب الضريبي تتطوي على المساس بالمصالح الاقتصادية للبلاد التي على اساسها^(٣٤) اذ ان المصلحة تشتمل على الحماية ذاتها في جوانبها المتعددة، فاسباغ الحماية القانونية على المصلحة يكون من خلال كشف السلوك الذي يشكل مساساً بها^(٣٥) فاصبح جلياً ان المصلحة المحمية هي الاساس الذي يرتكز عليه المشرع في تجميع جرائم متجانسة ضمن نظام قانوني معين^(٣٦) فالاعتداد بالمصلحة محل الحماية القانونية يبين المبادئ الاساسية التي يعتد بها المشرع في تطوير المجتمع من خلال تعيين المصالح الجوهرية، واسباغ الحماية عليها، وتجريم كل ما من شأنه المساس بهذه القيم والمصالح^(٣٧) وهذا من شأنه ايضاً تجميع الجرائم التي تنتمي إلى بناء قانوني واحد ودراستها بوصفها طائفة واحدة للوصول إلى المبادئ التي تحكمها^(٣٨) وهذا ما سار عليه المشرع العراقي عند تجريم التهرب الضريبي اذ جمع الجرائم التي تنتمي إلى بناء قانوني واحد كونها تمس العدالة المالية من خلال بثها عدم الثقة بين المكلفين بدفعها وبصدد معيار التجريم نجد ان المشرع يتخذ من المصلحة التي يقع عليها الاعتداء أساساً للتمييز بين تلك التي تشكل عدواناً على حق فردي، سواء اكان ذلك فرداً واحداً أو عدة أفراد، وبين تلك التي تشكل اعتداءً على المجتمع بأسره لاسيما التهرب الضريبي الذي يتركز في مصالحه المالية والاقتصادية، فهي تقترب من حيث محل المصلحة مع محل حماية مصلحة الدولة في سلامتها من الخارج، أو حماية أمنها الداخلي، أو على حقها في سير الوظيفة العامة ونزاهتها، أو على حقها في اصدار عملتها الوطنية والثقة بها واستمرارية تداولها، أو في حماية المال العام، أو حماية اقتصادها الوطني من الانهيار، أو حماية الثقة في المحررات الرسمية والعرفية، أو حماية الاسرة والأخلاق والآداب العامة فان العدوان في هذه الحالات يشكل مساساً بالمصلحة محل الحماية القانونية، والتي تتمثل بالمصلحة العامة، أي ان الاعتداء على هذه المصالح يشكل اعتداءً على مصلحة المجتمع ولهذا اطلق على هذه الجرائم بالجرائم المضرة بالمصلحة العامة، ورغم ان لكل جريمة من هذه الجرائم فضلاً عم مساسها بحق المجتمع غير ان المصلحة محل الحماية القانونية القريب فيها تختلف من جريمة الى اخرى، ولهذا فان المشرع من اجل الاحاطة بكل الافعال التي تهدر المصالح او تهددها بالخطر واضفاء الحماية اللازمة لهذه المصالح فانه يحرص على اخذ المصالح الجزئية بنظر الاعتبار لانها تشكل مجتمعة القيم والمصالح العامة لذات الجماعة^(٣٩) لما تقدم نجد ان المصلحة محل الحماية القانونية في جريمة التهرب الضريبي تدخل ضمن الجرائم التي تمس المصلحة العامة وهي مصلحة المجتمع، وان حماية المشرع لهذه المصلحة بعدة نصوص لا يعني اختلاف المصلحة القانونية فيها بل ان الحماية تستهدف المصلحة من وجهة نظر مختلفة من تلك التي تهدف اليها النصوص الأخرى^(٤٠)، ففي الجرائم الماسة بأمن الدولة الداخلي أو الخارجي، وفي الجرائم الاقتصادية وفي جرائم الرشوة والتزيف والاختلاس والآداب العامة تكون المصلحة محل الحماية القانونية مشتركة الا ان الجانب الذي يحمي التزيف مثلاً يختلف عن جوانب المصلحة الأخرى التي تحميها نصوص الرشوة والاختلاس، والجرائم الماسة بأمن الدولة الداخلي والخارجي، والجرائم الاقتصادية كما في المصلحة في الجريمة محل البحث. وهنا نود الإشارة الى ان قد يحمي النص الواحد أكثر من مصلحة قانونية، سواء اكانت متساوية لها في درجة الحماية او تفوق احداها الأخرى، ففي الجريمة محل البحث تتجلى المصلحة في حماية ثقة المكلفين بالنظام الضريبي (التكليفي المعمول به في البلاد) وحماية الجانب المالي والاقتصادي في أحد أبواب موارده بشكل عام، كذلك الحال على سبيل المثال في جريمة الاختلاس فهي اعتداء على مصلحتين الاولى

حماية المال المسلم للموظف بسبب وظيفة والثانية اعتداء على مصلحة الادارة في ضمان سير العمل الوظيفي، ومن ناحية اخرى فالجرائم التي تنتمي الى النظام ذاته كالجرائم المضرة بالمصلحة العامة لا يعني ان هذه الجرائم تحمي مصلحة المجتمع من الاهدار والتهديد فقط بل ان هناك مصالح اخرى خاصة يقع عليها الاهدار أو التهديد من خلال الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، فالجرائم التي تمس الموظف او من هو في حكمه من خلال الاعتداء الواقع عليه فان هذه الجريمة لا تشكل عدواناً على مصلحة الادارة في ضمان الاحترام اللازم لموظفيها، بل هناك مصلحة خاصة يشكل فعل الاعتداء عدواناً عليها وهي المصلحة الخاصة بالموظف سواء اكانت حماية مصلحته في سلامة الجسم او مصلحته في الشرف والاعتبار من الاهدار او التهديد^(١)، وكذلك الحال في الجرائم التي تمس الاسرة فهي رغم انتمائها الى الجرائم الواقعة على المصلحة العامة الا انها تمس مصلحة الأسرة وشرف الزوج الذي مسه العدوان أيضاً، أي ان في الجرائم الواقعة على المصلحة العامة هناك مصالح خاصة تتعرض هي الاخرى للاهدار من جراء العدوان الذي يمس المصلحة العامة أي مصلحة المجتمع، وان ما يربط الجرائم الماسة بالمصلحة العامة وبضمنها المصلحة في الجريمة محل البحث، ان المصلحة محل الحماية القانونية في هذه الجرائم تكون مشتركة، وان العدوان يعد اهداراً للمصلحة في أي جريمة من هذه الجرائم أو تهديداً لها بالخطر هو يمس المصلحة العامة، فالتجانس الموجود بين هذه الجرائم من خلال انتمائها الى نظام قانوني واحد، انما يرجع الى المصلحة محل الحماية القانونية رغم خصوصية كل جريمة من هذه الجرائم واختلافها عن بعضها ببعض العناصر، وعندما يسبغ المشرع الحماية القانونية على جرائم التهرب الضريبي أو الجرائم الماسة بأمن الدولة الداخلي أو الخارجي، أو على الجرائم الاقتصادية، أو جرائم الرشوة او التزوير، أو الاختلاس، أو الجرائم التي تمس الاخلاق والاداب العامة فانه يستند الى اطار قانوني واحد الذي يكون علة التجريم في هذه الجرائم، فالسلوك المكون لجريمة التهرب الضريبي يتطابق مع النموذج القانوني في القاعدة المجرمة المنصوص عليها في القانون^(٢)، كما ان الفعل المكون للجرائم الماسة بأمن الدولة الداخلي يتطابق مع النموذج القانوني في القاعدة المجرمة المنصوص عليها في القانون، كما هو الحال في جريمة الرشوة والاختلاس والتزوير والترتيب وهكذا. لذلك نجد ان ما يجمع الجرائم التي ذكرناها ضمن نظام قانوني واحد هو وحدة المصلحة البعيدة او الاشمل او العامة المعتدى عليها وهي مصلحة المجتمع، ولذا تعد وحدة المصلحة هي النقطة التي تشترك فيها جرائم مختلفة والتي تضفي عليها صفة العموم والاشترك أي عدها وحدة متكاملة متجانسة دون تقسيمها إلى عناصر^(٣).

المطلب الثاني أهمية المصلحة في البنيان القانوني لجريمة التهرب الضريبي

بطبيعة الحال ذهب الفقه في تحديدهم لأركان الجريمة إلى اتجاهين، الأول يقسم الجريمة إلى ثلاثة أركان (الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي) معللين ذلك بان الركن الشرعي هو نص التجريم^(٤)، والاتجاه الثاني يرى ان للجريمة ركنين فقط (الركن المادي والركن المعنوي)، ومن جانبنا نرجح هذا الاتجاه لان نص التجريم لا يعد ركناً في الجريمة فليس النص الا وعاء المحتوى على نموذجها المجرد، ووعاء الشيء لا يدخل في الشيء عند تحليله إلى عناصره^(٥)، الامر الذي يقتضي استبعاد النص القانوني من نطاق اركان الجريمة، هذا بشأن اركان الجريمة عموماً وهكذا هو الحال فيما يخص جريمة التهرب الضريبي، اذ تتكون من ركن مادي وركن معنوي، سنوضح من خلال البحث فيهما أهمية المصلحة المعتبرة في مكونات جريمة التهرب الضريبي.

الفرع الأول الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

وضّح المشرع العراقي الركن المادي في المادة (٢٨) من قانون العقوبات والتي تنص على أن الركن المادي للجريمة بصورة عامة هو (سلوك اجرامي بارتكاب فعل جرمة القانون أو الامتناع عن فعل امر به القانون)^(٦) اما في الفقه فقد عرفه البعض بانه هو السلوك المادي الخارجي الذي ينص القانون على تجريمه^(٧)، أي أن كل ما يدخل في كيان الجريمة وتكون له طبيعة مادية تدركها الحواس وهو ضروري لقيامها^(٨) من ثم بغير ماديات ملموسة لا يتحقق العدوان على المصالح التي قدر المشرع جدارتها بالحماية^(٩) لذا فان السلوك (السلبى او الايجابى) الذي يعول عليه المشرع هو التصرف الذي يقوم به الفرد ويظهر إلى العالم الخارجي ظهراً مادياً ملموساً محققاً نتائج الجريمة مخالفاً به أوامره ونواهيه، وبصدد الجريمة محل البحث (التهرب الضريبي) يعني قيام المكلف باللجوء الى وسائل احتيالية، لغرض التخلص من المساهمة في الأعباء العامة، عن طريق دفع الضرائب الواجبة عليه، من ثم يتضح أن لهذه الجريمة خصوصية تتميز بها عن غيرها من الجرائم، تظهر في كونها تمثل اعتداء على حقوق الخزينة العامة المالية، أي الاعتداء على المصلحة العامة، والنابعة عن التهرب من دفع الضريبة، والتي تمثل أحد المصادر الأساسية في تمويل المالية العامة للدولة، وإن كان هذا الضرر المباشر الذي يصيب الخزينة العامة-كما اشرنا سابقاً-، له وجه آخر هو الضرر غير المباشر الذي يصيب الأفراد لاحقاً، إذ يجرمون تبعاً لذلك من الكثير من الحقوق والخدمات العامة في حال عدم دفع تلك الضرائب الى الدولة.لما تقدم يظهر جليا أن لهذه الجريمة كغيرها من الجرائم صور معينة للركن المادي تتميز بها، وهي كما يأتي ذكره:

أولاً: الاحتيال الضريبي: يعرف الاحتيال أنه تشويه الحقيقة في شأن واقعة يترتب عليها الوقوع في الغلط، فجوهره الكذب ومرماه الوقوع في الغلط، فالاحتيال بصورة عامة يتكون بسلوك إجرامي قائم على الكذب والإيقاع في الغلط، ويعرف الاحتيال الضريبي أنه الوسيلة التي يلجأ إليها المكلف لعدم أداء الضريبة باستخدام وسائل احتيالية كتقديم مستندات مزورة أو غير صحيحة^(٤٨)، ولقد أورد المشرع العراقي في قانون ضريبة الدخل النافذ عبارة الاحتيال بغية التهرب من الدفع الضريبي^(٤٩) ألا أنه لم يحدد طرق الاحتيال، حسناً فعل أذ من الصعوبة أن يحيط المشرع بجميع أساليب الاحتيال التي تصلح أن تقوم بها جريمة الاحتيال، وتختلف من مجرم لآخر ومن جريمة لأخرى، ومن الأمثلة على الأساليب الاحتيالية التي يمكن أن يستخدمها المكلف بقصد التخلص من الضريبة هو أن يقوم بتقديم حسابات صورية أو ميزانية مزورة لتأييد لإقرار غير صحيح، أو القيام بمشروعات معينة مربحة والتستر عليها باسم جمعية خيرية حتى يستفاد من الإعفاء الضريبي الذي يعطى للجمعيات الخيرية بمقتضى القانون.

ثانياً: أخلال المكلف بالواجبات المفروضة عليه:

حرص المشرع الضريبي العراقي على حصول الإدارة الضريبية على المعلومات والبيانات المطلوبة واللازمة لتحديد دين الضريبة أن يقع على عاتق المكلف القيام بواجبات معينة وفق أحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة المقررة بموجبه وأن الأخلال بهذه الواجبات تعد جريمة ضريبية معاقب عليها، ومن صور الأخلال بهذه الواجبات هي:

١. الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبي: لكي يتسنى للسلطة المالية التعرف على دخول المكلفين أتاح المشرع وسيلة تقديم التقارير وهي البيانات والمعلومات التي يقدمها الشخص (المكلف) خلال فترة زمنية محددة لغرض تقدير الضريبة وقد يكون تقديم التقرير بوساطة المكلف أو بوساطة غيره، وأن تقديم الاقرار الضريبي من قبل المكلف هي الطريقة التي تتبعها معظم الدول الحديثة في تحديد وعاء الضريبة^(٥٠) ويعرف الاقرار الضريبي (تصريح خطي يقدمه المكلف سنوياً ضمن المهل القانونية المحددة في قانون ضريبة الدخل يبين فيه الدخل الصافي المتحقق خلال السنة السابقة)^(٥١)، وجرم قانون ضريبة الدخل الامتناع أو التأخير عن تقديم الاقرار دون عذر مشروع لأهمية الاقرار المقدم من قبل المكلف بتقدير الضريبة عليه بالشكل الصحيح. ومن خلال الاطلاع على النصوص القانونية التي أوجبت على المكلف تقديم الاقرار نجدها ألزمت تقديمه خلال فترة زمنية محددة وأكدت على ضرورة أن يكون التقرير متضمن بيانات ومعلومات لازمة لمعرفة الضريبة الواجبة على المكلف وأن الامتناع أو التأخر عن تقديم الاقرار الضريبي خلال المدة المحددة في القانون تعتبر جريمة ضريبية، وأن جريمة الأخلال بواجب الاقرار من الجرائم السلبية لذا فإن الشروع فيها غير متصور فهي إما ان تقع أو لا تقع^(٥٢).

٢. الأخلال بواجب مسك الدفاتر التجارية: من الواجبات الأخرى التي ألزمت بعض التشريعات المكلف بها هو مسك الدفاتر التجارية أذ ألزم القانون كل مكلف الاحتفاظ بدفاتر حسابية وخلافه يؤدي الى اخفاء دخول المكلفين وبالتالي تهريبهم من الضريبة، وألزم المشرع الضريبي الشخص الطبيعي والمعنوي بمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارته أو مهنته أو صناعته أو حرفته، والغاية من فرض هذا الالتزام على المكلفين لضبط إيرادات ومصروفات المكلف وربط الضريبة ربطاً صحيحاً بما يحول دون الاجحاف بالمكلف والخزينة العامة، ومن صور أخلال المكلف بواجب مسك الدفاتر التجارية أن يقوم المكلف بإعداد أي دفاتر أو حسابات صورية مزورة أو سمح بتزوير الحسابات والقيود وأخفاها أو أتلفها كلياً أو جزئياً بقصد التهرب من دفع الضريبة عن طريق اخفاء الدخل الخاضع للضريبة^(٥٣)، وأبرز هذه الدفاتر التجارية هي دفتر اليومية ودفتر الأستاذ والدفاتر المخزنية ومحافظ المراسلات والمستندات الأخرى وأوجب نظام مسك الدفاتر التجارية الاحتفاظ بهذه الدفاتر والمستندات ولا يجوز أتلافها إلا بموافقة من السلطة المالية، وبالرغم من ألزام المشرع المكلفين بمسك الدفاتر التجارية ألا أن بعض المكلفين خالفوا هذا الالتزام وقاموا باستعمال مختلف الوسائل الاحتيالية بهدف التهرب من دفع الضريبة مما يؤدي الى عدم تمكن الإدارة الضريبية من مراقبة دخولهم وبالتالي ارتكابهم جريمة ضريبية، وكذلك أتلاف الدفاتر التجارية من قبل المكلف ودون علم السلطة المالية ينجم عنه أعاقه أعمال الرقابة الضريبية وبالتالي منع الإطلاع على هذه الأوراق يؤثر على الخزينة العامة^(٥٤).

٣. الامتناع عن تقديم البيانات والمعلومات للسلطة المالية: يعتبر فعل الامتناع أو التأخر عن تقديم بياناً أو معلومات الى السلطة المالية من قبيل أخلال المكلف بواجباته المنوط بها بموجب قانون ضريبة الدخل^(٥٥).

٤. التأخر عن تقديم الحساب الختامي: يعرف الحساب الختامي أنه عمل تقريبي أو وثيقة محاسبية تثبت المبلغ النهائي للإيرادات والنفقات التي تتعلق بسنة واحدة^(٥٦)، وعد المشرع الضريبي تأخر الشركة الأجنبية العاملة في العراق عن تقديم الحساب الختامي للسلطة المالية فعل مجرم معاقب عليه بعقوبة مالية أذ تعتبر من قبيل أخلال المكلف بواجباته المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل^(٥٧).

ثالثاً: التزوير الضريبي: يعرف التزوير أنه تغيير الحقيقة بإدخال تغيير على البيانات الحقيقية تغييراً من شأنه أحداث ضرر وأخلال بالثقة العامة مثل تغيير النقوش والامضاءات⁽⁵⁸⁾، ويستهدف الجاني (المكلف) من هذا التغيير عدم دفع الضريبة، ويتحقق التزوير بالطرق المادية أو المعنوية، وبمجرد قيام المكلف بتقديم بيانات مزورة وإن يكون قاصداً من وراء تقديم المستندات أو السجلات المزورة أو المصطنعة التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، والمشرع الضريبي عاقب على التزوير الذي يكون محله الاقرارات التي أوجب القانون على المكلف تقديمها بصدق وأمانة تقديراً لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تقاهم وصدق بين السلطة المالية والمكلف واقتناع الأخير بعدالة الالتزامات الضريبية، وإن الطرق التي تقع بها جريمة التزوير وردت على سبيل المثال لا الحصر في القانون وأنا نرى إن جريمة التزوير الضريبي تقع بإحدى الطرق التي نص عليها قانون ضريبة الدخل أيضاً ممكن ان تقع بإحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات إذ أن الأخير هو الأساس الذي يتم الرجوع اليه في حالة وجود نقص، ومن الأمثلة على الطرق التي تجعل فعل المكلف تزوير ضريبي مثل قيام المكلف بتغيير حالته الاجتماعية من أعزب الى متزوج ولدية أطفال للحصول على السماعات القانونية التي تمنح للشخص المتزوج.

الفرع الثاني الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي لا يكفي الاسناد المادي للفعل أو الامتناع المخالف للقانون إلى شخص معين ليكون ذلك الشخص مسؤولاً جنائياً، أو ان تكون هناك ثمة جريمة، وإنما يجب ان تقوم إلى جانب هذه العلاقة المادية علاقة اخرى ذات خصائص نفسية.^(٥٩) وتجتمع العناصر النفسية في ركن يختص بها هو الركن المعنوي^(٦٠) لذا فإن أول ما يستلزم ان يكون النشاط المادي ثمرة ارادة، فإن لم يكن كذلك لا يكون مجرمًا، ولو انبنى على توجيهها ضرر، بل يجب فوق ذلك ان تكون الارادة آثمة.^(٦١) إذ ان الاثم هو اساس الركن المعنوي ومن ثم فهو اساس المسؤولية الجنائية، فاذا تعمد الجاني الاعتداء على الحق الذي يحميه القانون، اي أحداث النتيجة المعاقب عليها، فإن الركن المعنوي في الجريمة هو القصد الجرمي، واذا انصرفت الارادة إلى السلوك دون النتيجة فإن الركن المعنوي هو الخطأ.^(٦٢) وان جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب لتحقيقها قصداً جنائياً عاماً وخاصاً إذ يؤدي الركن المعنوي دوراً هاماً في اطفاء الوصف القانوني لجريمة التهرب الضريبي لتمييزه من غير من الجرائم فلا يمكن ان يقع التهرب الضريبي بطريقة الخطأ غير العمدية مهما كانت نتيجة متوقعة فان القصد الخاص يفترض ابتداءً توافر القصد الجنائي العام.^(٦٣) وبفقدان الركن المعنوي، فإن مسؤولية الفاعل تتعدم كلياً أو جزئياً، لكون تلك الإرادة تعني توافر عوامل نفسية في شخص الفاعل تعبر عن حقيقة ذاته وخطره على مجتمعه ٢٩ وهذا الركن يتطلب توافره في جريمة التهرب من الضرائب، أسوة ببقية الجرائم الأخرى، فالمخالفة أو الجريمة الضريبية يلزم لتوافرها، إتجاه نية الشخص إلى ارتكاب الفعل المجرم عن علم وإرادة واعية مدركة، وإن كان هناك خلاف فقهي بخصوص وجوب توافر هذا الركن في، هذه الجريمة، لكون أغلب القوانين تتشدد في تجريم الأفعال المخالفة للموجبات الضريبية ٣٠ وتقوم بتوقيع العقوبات الجزائية على مرتكبيها دون التدقيق في النظر إلى توافر هذا الركن من عدمه، بسبب الخصوصية التي تمتاز بها هذه الجريمة، وأثارها على المال العام، على أساس إفتراض توافر القصد أو النية المسبقة على ارتكاب المخالفة من ثم ان **للمصلحة** اهمية واضحة في جريمة التهرب الضريبي فالمشرع من خلالها ينتقي المصالح ذات الاهمية الاجتماعية الواضحة ويسبغ عليها حمايته، وينص على تجريم كل فعل يشكل مساساً بها⁽⁶⁴⁾. ووجود أركان الجريمة محل البحث يجمعها وحدة المصلحة محل الحماية القانونية التي يقع العدوان عليها⁽⁶⁵⁾، من ثم ان الاستناد الى المصلحة محل الحماية من شأنه ان يعرفنا بالاركان والعناصر المشتركة لهذه الجرائم، والمساس بالمصلحة يساهم في تحديد نطاق كل جريمة وفهمها الذي يتفق والغاية من التجريم، كما ان المصلحة هي التي تحدد أوجه وملامح مكونات الجريمة لتحقيق الحماية لمصلحة واحدة والمتمثلة بالمصلحة المحمية في جريمة التهرب الضريبي، والذي قد يكون بأكثر من نص او كفالة نص واحد بحماية اكثر من مصلحة، فنجد ان النصوص التي تحمي المصلحة ذاتها تهدف من هذه الحماية الى وجهة نظر مختلفة عما يهدف اليه النص الاخر رغم ان المصلحة فيها هي ذات المصلحة الا ان كل نص يذهب الى حماية تلك المصلحة من جانب غير ما يحميه النص الاخر، وقد تكون حماية النص الواحد لاكثر من مصلحة في جريمة التهرب الضريبي، حيث يشكل الفعل مساساً بمصلحتين الاولى خاصة بالمؤسسة الضريبية وما اقترفه المكلف بحقها والثانية المصلحة العامة للمجتمع، ويستند في تفسير النص التجريمي على المصلحة التي لا تعدو ان تكون اقراراً لفكرة المصلحة في نطاق التفسير، فعلى ضوء المصالح تتحدد العلة في التشريع والتي تتمثل في تحديد الافعال والاركان التي تندرج تحتها وفقاً للمنهج الواقعي في التفسير^(٦)، وعلى هذا الاساس فقد كان تجريم جريمة التهرب الضريبي على اساس عدّه حماية الوضع الاقتصادي للبلاد^(٦). ومما تجدر اليه الإشارة هو ان تحديد المصلحة هو المعيار الذي يمكن اتخاذه للوقوف على التفرقة بين ظروف الجريمة واركائها، والاستناد الى غير المصلحة لا يؤدي الى حسم إشكالية ظروف الجريمة واركائها، سواء من حيث التخفيف أو التشديد لاقتنائها بظروف التشديد^(٦)، كما انه من خلال الاستناد الى فكرة المصلحة يمكن الوقوف على التعدد المعنوي لجريمة التهرب الضريبي والتنازع الظاهري للنصوص الخاصة

بها، حيث تعد قد يبدو انه يشكل تهرب فقط ثم يظهر في الامر تزوير ايضاً او احتيال، الا انه استناداً الى فكرة المصلحة، فان المشرع استهدف الجريمة محل البحث حماية الاموال العامة⁽⁶⁶⁾، لذا فانه في هذه الجريمة يمكن الوقوف على غاية المشرع من خلال المصلحة محل الحماية القانونية في الجريمة محل البحث ومن هنا نستطيع ان نقول : ان النص الخاص بجريمة التهرب الضريبي هو الواجب التطبيق.

الخاتمة

ختاماً لبحثنا توصلنا لجملة استنتاجات وتوصيات ندرجها تباعاً:

أولاً: الاستنتاجات:

١. تعد المصلحة المعتبرة من التجريم أحد المفاهيم الجوهرية في فلسفة القانون والعدالة الجنائية، إذ يتمحور هذا المفهوم حول الهدف الأساسي من وضع القوانين الجنائية وتطبيقها، وهو حماية وصيانة المصلحة العامة والمجتمع.
٢. عناصر المصلحة المعتبرة في التجريم الى ثلاثة عناصر، الأول عنصر المنفعة، والثاني عنصر اشباع الحاجات اما العنصر الاخير فهو عنصر المشروعية.
٣. أن المصلحة المحمية بشكل عام تلعب دورا بارزا في تكييف القاعدة القانونية التي تتكون من أوامر ونواه، وان المساس بهذه القاعدة من شأنها تجريم السلوك الذي يشكل مساساً أو عدواناً على حق أسبغ القانون عليه حمايته، سيما وان الحق في حماية المجتمع هو الوسيلة التي نقودنا إلى تحقيق المصلحة الجديرة بالحماية والرعاية.
٤. ان تجريم التهرب الضريبي من الأدوات الأساسية التي تستخدمها الحكومات لحماية مصالحها المالية والاقتصادية، فكانت الأخيرة (المصالح) بأنواعها الهدف من وراء تجريم هذا النوع من السلوكيات.
٥. يظهر التهرب الضريبي في صور معينة أهمها، التهرب المشروع وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، حيث يتجنب المكلف تحمل الأعباء الضريبة، والصورة الثانية هو التهرب غير المشروع (المجرم الضريبي)، وهو التهرب الذي يتضمن غشاً واحتيالياً يلجأ إليه المكلف للتخلص من الضريبة متوسلاً بعدة طرق.
٦. أن المصلحة محل الحماية القانونية في جريمة التهرب الضريبي هي المعيار الأساس لتحديد الأنموذج القانوني لهذه الجرائم والتي بدورها تنتمي إلى نظام قانوني واحد، من ثم تحديد السلوك الذي يشكل اهداراً للقيم التي أسبغ القانون عليه حمايتها.
٧. المصلحة هي الأساس الذي يتخذه المشرع في انضواء الجرائم في بناء قانوني معين مستهدفاً من ذلك إسباغ الحماية على مصلحة واحدة من جوانبها المختلفة على اعتبار وحدة المصلحة المعتدى عليها والتي تشترك بها هذه الجرائم المنضوية في ذات النظام القانوني.
٨. إن جريمة التهرب الضريبي يكون ركنها المادي وركنها المعنوي مستقلاً بعناصرهما المميزة بناء على المصلحة في في هذا النوع من الجرائم عموماً، والتي تختلف عن عناصر الركن المادي والركن المعنوي في الجريمة العادية، ألا أن ذلك لا يعني عدم توافر عناصر مشتركة تجمع بينها من حيث التجريم والعقاب.
٩. تعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية، فلا يمكن تصور وقوعها بصورة الخطأ وان الركن المعنوي فيها صورة القصد الجنائي الذي قد يكون قصداً جنائياً عاماً، وقد يكون قصداً جنائياً خاصاً.
١٠. يعرف التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية انها اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو التقليل من مبلغها و يجرى ذلك أما بمحاولة الفود أنكار وجود وعاء الضريبة، أو الافصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للدعاء
١١. للمصلحة المعتبرة دور كبير في تجريم التهرب الضريبي من جانبين، الأول في أهمية المصلحة في تجريم التهرب الضريبي، والثاني في أهمية المصلحة في البنين القانوني لجريمة التهرب الضريبي.

ثانياً: المقترحات:

١. ضرورة اعتماد المصلحة معياراً في تبويب جريمة التهرب الضريبي الذي يكون من شأنه بناء نظام قانوني لهذا النوع من الجرائم المتجانسة، وهذا يمكننا من دراسة كل صورة مستقلة وتحليلها.

٢. بان لنا المصلحة المعتبرة في جرائم التهرب الضريبي من شأنها أن تؤدي إلى إحاطة الباحث بالنصوص التشريعية الخاصة بكل جريمة من هذه الجرائم استناداً للنظام القانوني الذي تنتمي إليه هذه الجرائم من خلال المصلحة المشتركة.
٣. ظهر لنا ان للمصلحة المعتبرة في جرائم التهرب الضريبي دور كبير في تقييم صور هذه الجرائم مع مدى تعارضها مع مصالح المجتمع وتقسيمها على هذا الأساس واعطاء حدود جديدة للتقسيم ووصفها القانوني.
٤. إن توزيع جرائم المصلحة المعتبرة في جرائم التهرب الضريبي على الأبواب المختلفة ضمن القوانين الخاصة التي تعالج هذا النوع من الجرائم دون معيار يتصل بالمصلحة المحمية في كل نص تجريمي من شأنه عرقلة الجهود من الإحاطة بهذا النوع من الجرائم المختلفة.
٥. إن المصلحة المعتبرة في جرائم التهرب الضريبي تتطلب أن يكون هناك معيار يتصل بالمصلحة المراد حمايتها في كل صورة منها يتناولها نص تجريمي، والاستناد إلى المصلحة محل الحماية القانونية يقودنا إلى إدراج صور هذه الجرائم.
٦. ندعو المشرع الموقر الى تجنب اكبر قدر من حالات التخبط في مجال ايراد صور التجريم الضريبي نتيجة عدم اعتداده بالمصلحة محل الحماية القانونية، حيث إن المشرع العراقي قد ادرج عدة صور لهذه الجريمة في كذا قانون خاص وبعده مسميات كقانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار وقانون ضريبة الشركات وغيرها، لذا نجد من الضروري اعتماد المشرع في تبويب مواد القانون على المصلحة محل الحماية القانونية وادراج الجرائم المتجانسة ضمن نظام قانوني بغية إزالة اللبس.
٧. ضرورة التزام المشرع بمشروعية المصلحة محل جريمة التهرب الضريبي لاسيما في حماية المصلحة العامة، أي انه يجب التعامل مع هذه الجرائم من خلال مدى مشروعيتها وتجرير كل فعل يتناقض مع هذه التشريعية، لأن الفعل غير المشروع يمس مصلحة المجتمع فضلاً عن المصلحة المعتدى عليها في هذه الجرائم.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب:

١. الامام ابو حامد الغزالي، المستصفي من علم الاصول، الجزء الأول، دار الكتب العلمية، بيروت، ١٩٨٣.
٢. جبرائيل البناء، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مطبعة الرشيد بغداد ١٩٤٨-١٩٤٩.
٣. جمال الدين ابن منصور، لسان العرب، ط٣، دار احياء التراث العربي بيروت، ١٩٩٣، ج٧،
٤. د. أحمد فتحي سرور، المواجه القانونية للارهاب، ط١، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨.
٥. د. أحمد محمد خليفة، النظرية العامة للتجريم، دراسة في فلسفة القانون، دار المعارف، القاهرة، ١٩٥٩.
٦. د. توفيق الطويل، مذهب المنفعة، مكتبة النهضة العربية، القاهرة.
٧. د. جلال ثروت، شرح قانون العقوبات القسم العام، الدار الجامعية بيروت، ١٩٨٩، ص٩٣.
٨. د. حسنين إبراهيم صالح عبيد، جرائم الاعتداء على الأشخاص، دار النهضة العربية القاهرة ١٩٨٣.
٩. د. رمسيس بهنام، نظرية التجريم في القانون الجنائي، معيار سلطة العقاب تشريعاً وتطبيقاً، منشأة المعارف في الاسكندرية سنة ١٩٧١.
١٠. د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مطابع الرسالة، في الكويت المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٨٢.
١١. د. عبد المهيم بكر، القصد الجنائي في القانون المصري، اطروحة دكتوراه، القاهرة، ١٩٥٩.
١٢. د. مأمون محمد سلامة، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، قانون العقوبات "القسم الخاص"، دار سلامة للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٢٢.
١٣. د. مأمون محمد سلامة، جرائم الموظفين ضد الادارة العامة في ضوء المنهج الغائي، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩.
١٤. د. مأمون محمد سلامة، جرائم الموظفين ضد الإدارة العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٣.
١٥. د. مأمون محمد سلامة، حدود سلطة القاضي الجنائي في تطبيق القانون، دار الفكر العربي، القاهرة ١٩٧٥.
١٦. د. مأمون محمد سلامة، قانونه العقوبات القسم الخاص، ج١، للجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٢.
١٧. د. محمد زكي ابو عامر، شرح قانتون العقوبات القسم الخاص، الدار الجامعية بيروت، ١٩٨٥.
١٨. د. محمد سعيد رمضان البوضي، ضوابط المصلحة في الشريعة الاسلامية، ط٢، مؤسسة الرسالة بيروت، ١٩٧٧.
١٩. د. محمد عبد الله ابو علي واخرون، علم الاجتماع القانوني والسياسي، دار العارف، القاهرة، ١٩٧٥.

٢٠. د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات، القسم العام، الطبعة العاشرة، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨٣.
٢١. د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم العام، ط ٣، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٧٣.
٢٢. د. حسين الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، ط ١، دار النهضة العربية للنشر، سنة ٢٠٠٥-٢٠٠٦.
٢٣. صفاء الحافظ، نظرية القانون الاشتراكي وبعض تطبيقاتها التشريعية، وزارة الاعلام، بغداد، ١٩٥٣.
٢٤. قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩.
٢٥. لويس معلوف، المنجد في اللغة والاعلام، ط ٢٠، دار الشؤون المطبعة الكاثولوكية بيروت، ١٩٨٦.
٢٦. محمد فؤاد طلب، مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع، بحث منشور في كلية العلوم الإسلامية، المجلة العاشرة، العدد (١٨-١)، سنة ٢٠١٨.
٢٧. محمود حمدي زقزوق، مقدمة في علم الاخلاق، ط ٤، الدار الاسلامية، مصر، سنة ١٩٨٤.
٢٨. مصطفى احمد الزرقا، المدخل الفقهي العام، الفقه الاسلامي في ثوبه الجديد، ج ١، ط ٧، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٣.

ثانياً: الرسائل والاطاريح:

١. باسم عبد الزمان مجيد الربيعي، نظرية البنين القانوني للنص العقابي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد ٢٠٠٠.
٢. د. ماهر عبد شويش، النظرية العامة للخطأ في القانون الجنائي، رسالة دكتوراه، بغداد، ١٩٨١.
٣. طلال عبد حسن البدراني، المصلحة المعتبرة في الجرائم الاخلاقية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، ١٩٩٨.
٤. علي احمد صالح المهدي، المصلحة واثرها في القانون دراسة مقارنة بين اصول الفقه الاسلامي والقانون الوضعي، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٦.
٥. مجيد حميد العنكي، اثر المصلحة في تشريع الاحكام بين النضامين الاسلامي والانكليزي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة، جامعة بغداد، ١٩٧١.

ثالثاً: البحوث والدراسات:

١. ايمان يحيى محمد، التهرب الضريبي (اسبابه واليات مكافحته)، بحث منشور في مجلة كلية الاداره والاقتصاد، مجلد السادس والثلاثون، عدد (٩٤)، سنة ٢٠١٣.
٢. د. حسنين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، المجلة الجنائية القومية يصدرها المركز القومي للبحوث الاجتماعية الجنائية، جمهورية مصر العربية، العدد ٢، المجلد ٧، ١٩٧٤.
٣. د. حسين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، المجلة الجنائية القومية يصدرها المركز القومي للبحوث الاجتماعية الجنائية، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني يليو، المجلد السابع عشر، ١٩٧٤.
٤. د. عادل عازر، مفهوم المصلحة القانونية، المجلة الجنائية القومية، العدد الثالث نوفمبر، ١٩٧٢.
٥. د. مأمون محمد سلامة، التدابير الاحترازية والسياسة الجنائية، المجلة الجنائية القومية، العدد الأول، المجلد الحادي عشر، مارس، ١٩٦٨.
٦. د. محمود نجيب حسني، الخطأ غير العمدي، مجلة المحاماة، العددان السادس والسابع السنة الرابعة والاربعون، شباط آذار ١٩٦٤.
٧. د. حسين عاشور جبر العتابي، فيصل سرحان عبود العزاوي، التخطيط للحد من لظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية، بحث منشور في مجلة و دراسات المحاسبية و المالية، المجلة الثالث عشر، العدد ٤٤، الفصل الثالث، ٢٠١٨.
٨. سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي و أثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد ٢٤، الفصل الثالث، ٢٠١٣.
٩. علي عبدالعظيم باقر، دور الإجراءات و التشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة كلية الإدارة و الأقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية و المالية، المجلة ٧، العدد ٢، سنة ٢٠١٥.
١٠. ناصر ابو محمد، أثر مقدر الضريبة في الحد من التهرب الضريبي في الاردن، رسالة ماجستير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، ٢٠١١.

١١. يسرى مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد ٤، العدد ٩، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، ٢٠١٢.

هوامش البحث

- (١) د. عادل عازر، مفهوم المصلحة القانونية، المجلة الجنائية القومية، العدد الثالث نوفمبر، ١٩٧٢، ص ٣٩٦.
- (٢) لويس معلوف، المنجد في اللغة والاعلام، ط ٢٠، دار الشؤون المطبعة الكاثولوكية، بيروت، ١٩٨٦، ص ٤٢٢.
- (٣) د. محمد سعيد رمضان البوضي، ضوابط المصلحة في الشريعة الاسلامية، ط ٢، مؤسسة الرسالة بيروت، ١٩٧٧، ص ٢٣.
- (٤) مصطفى احمد الزرقا، المدخل الفقهي العام، الفقه الاسلامي في ثوبه الجديد، ج ١، ط ٧، مطبعة جامعة دمشق، ١٩٨٣، ص ٩٣.
- (٥) جمال الدين ابن منصور، لسان العرب، ط ٣، دار احياء التراث العربي بيروت، ١٩٩٣، ج ٧، ص ٣٨٤.
- (٦) د. جلال ثروت، شرح قانون العقوبات القسم العام، الدار الجامعية بيروت، ١٩٨٩، ص ٩٣.
- (٧) د. محمد سعيد رمضان البوضي، مصدر سابق، ص ٢٧.
- (٨) الامام ابو حامد الغزالي، المستصفي من علم الاصول، الجزء الأول، دار الكتب العلمية، بيروت، ١٩٨٣، ص ٢٨٧.
- (٩) د. حسنين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، المجلة الجنائية القومية يصدرها المركز القومي للبحوث الاجتماعية الجنائية، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني يوليو، المجلد السابع عشر، ١٩٧٤، ص ٢٣٧.
- (١٠) مجيد حميد العنبيكي، اثر المصلحة في تشريع الاحكام بين النضامين الاسلامي والانكليزي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون والسياسة، جامعة بغداد، ١٩٧١، ص ٢٠.
- (١١) علي احمد صالح المهداوي، المصلحة واثرها في القانون دراسة مقارنة بين اصول الفقه الاسلامي والقانون الوضعي، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون، جامعة بغداد، ١٩٩٦، ص ٣٥.
- (١٢) د. أحمد محمد خليفة، النظرية العامة للتجريم، دراسة في فلسفة القانون، ط ٤، دار المعارف، القاهرة، ٢٠٢١، ص ١٢.
- (١٣) د. توفيق الطويل، مذهب المنفعة، ط ٣، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٩، ص ١٤٢.
- (١٤) محمود حمدي زقزوق، مقدمة في علم الاخلاق، ط ٤، الدار الاسلامية، مصر، ٢٠١٥، ص ٨٢.
- (١٥) د. مجيد حميد العنبيكي، مصدر سابق، ص ٢٧.
- (١٦) د. محمد سعيد رمضان، ضوابط المصلحة في الشريعة الاسلامية، مصدر سابق، ص ٤٤.
- (١٧) طلال عبد حسن البدراني، المصلحة المعتمدة في الجرائم الاخلاقية دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل، ١٩٩٨، ص ١٦.
- (١٨) طلال عبد حسن البدراني، مصدر سابق، ص ١٤.
- (١٩) د. محمد عبد الله ابو علي وآخرون، علم الاجتماع القانوني والسياسي، ط ٥، دار العارف، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٢٨١.
- (٢٠) د. عادل عازر، مفهوم المصلحة القانونية مصدر سابق، ص ٤٠٤.
- (٢١) د. محمد عبد الله ابو علي وآخرون، مصدر سابق، ص ١٥٢.
- (٢٢) انظر جمال الدين ابن منظور، لسان العرب، ج ٢، دار صادر للطباعة و النشر، بيروت، ١٩٩٦، ص ٥٩٨.
- (٢٣) محمد فؤاد طلب، مفهوم التهرب الضريبي واثره في المجتمع، بحث منشور في كلية العلوم الإسلامية، المجلة العاشرة، العدد (١٨-١)، سنة ٢٠١٨، ص ٤٨١.
- (٢٤) علي عبدالعظيم باقر، دور الإجراءات و التشريعات الضريبة في التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية، المجلة ٧، العدد ٢، سنة ٢٠١٥، ص ١٣٩.
- (٢٥) إيمان يحيى محمد، التهرب الضريبي (اسبابه واليات مكافحته)، بحث منشور في مجلة كلية الاداره والاقتصاد، مجلد السادس والثلاثون، عدد ٩٤، ٢٠١٣، ص ١٦٥.

- (٢٦) د. حسين الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، ط٣، دار النهضة العربية، سنة ٢٠١٧، ص ٧٩.
- (٢٧) د. حسين عاشور جبر العتابي، فيصل سرحان عبود العزاوي، التخطيط للحد من لظاهرة التهرب الضريبي من خلال تنمية عدالة توزيع الأعباء الضريبية، بحث منشور في مجلة ودراسات المحاسبية و المالية، المجلد الثالث العشر، العدد ٤٤، الفصل الثالث، ٢٠١٨، ص ٥٨.
- (٢٨) د. حسنين ابراهيم صالح، فكرة المصلحة، مصدر سابق، ص ٢٣٧.
- (٢٩) د. رمسيس بهنام، نظرية التجريم في القانون الجنائي، معيار سلطة العقاب تشريعاً وتطبيقاً، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٧١، ص ١٠.
- (٣٠) د. مامون محمد سلامة، جرائم الموظفين ضد الادارة العامة في ضوء المنهج الغائي، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩، ص ١٣٣.
- (٣١) صفاء الحافظ، نظرية القانون، ط٢، وزارة الاعلام، بغداد، ١٩٩٣، ص ٥٢٤.
- (٣٢) د. مأمون محمد سلامة، التدابير الاحترازية، المجلد الجنائية القومية، العدد ٢٣، المجلد الحادي عشر، مارس، ١٩٩٧، ص ١٤٣.
- (٣٣) د. مأمون محمد سلامة، قانونه العقوبات القسم الخاص، ج ١، للجرائم المضرة بالمصلحة العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٢، ص ١١٤.
- (٣٤) د. مامون محمد سلامة، نفس المصدر، ص ٦٥.
- (٣٥) د. محمد زكي ابو عامر، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، ط٤، الدار الجامعية، بيروت، ٢٠١٨، ص ١٠.
- (٣٦) مامون محمد سلامة، مصدر سابق، ص ١٦.
- (٣٧) د. مامون سلامة، مصدر سابق، ص ٦.
- (٣٨) المصدر نفسه، ص ١٨.
- (٣٩) د. مامون محمد سلامة، جرائم الموظفين ضد الادارة العامة في ضوء المنهج الغائي، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٧٩، ص ١٣٣.
- (٤٠) د. حسنين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، المجلد الجنائية القومية يصدرها المركز القومي للبحوث الاجتماعية الجنائية، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني يوليو المجلد السابع عشر ١٩٧٤، ص ٢٥٠.
- (١) د. مأمون محمد سلامة، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، قانون العقوبات "القسم الخاص"، دار سلامة للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٢٢، ص ١٣.
- (٤١) المواد (١٩٠-٢٢٢) عقوبات عراقي، والمواد (١٣١-١٣٦) عقوبات يماني، والمواد (١٣٥ / ١ / ٢) عقوبات اردني
- (٢) باسم عبد الزمان مجيد الربيعي، نظرية البنين القانوني للنص العقابي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد ٢٠٠٠، ص ٧٨.
- (٤٢) د. سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مطابع الرسالة، في الكويت المكتبة الوطنية، بغداد، ١٩٨٢، ص ١٣٨.
- (٤٣) د. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، ط٣، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٤٩٢.
- (٤٤) قانون العقوبات العراقي رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩.
- (٤٥) د. سلطان، الشاوي، مصدر سابق، ص ١٣٨.
- (٤٦) د. سلطان، الشاوي، نفس المصدر، ص ١٣٩.
- (٤٧) د. محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات القسم العام، ط٣، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٧٣، ص ٢٦٤.
- (٤٨) يسرى مهدي حسن السامرائي وزهرة خضير عباس العيدي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد ٤، العدد ٩، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، قسم الاقتصاد، ٢٠١٢، ص ٣٨٧.
- (٤٩) نصت المادة ٥٨ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لعام ١٩٨٢ على أنه (يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على السنتين من يثبت عليه امام المحاكم المختصة انه استعمل الغش او الاحتيال لتخلص من اداء الضريبة المفروضة او التي تفرض بموجب هذا القانون كلها او بعضها).
- (٥٠) ابو محمد، ناصر، أثر مقدر الضريبة في الحد من التهرب الضريبي في الاردن، رسالة ماجستير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، ٢٠١١، ص ٧٦.
- (٥١) سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي و أثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد ٢٤، الفصل الثالث، ٢٠١٣، ص ٤٦٠-٤٦١

- (٥٢) نصت المادة ٥٦ / ٤ من قانون ضريبة الدخل على انه (تفرض السلطة المالية مبلغا اضافيا بنسبة (١٠ %) عشر من المئة من الضريبة المتحققة على ان لا يزيد على (٥٠٠,٠٠٠) خمسمئة الف دينار على المكلف الذي لم يقدم او الذي يمتنع عن تقديم تقرير ضريب الدخل لغاية ٥/٣١ من كل سنة او الذي يتسبب في تاخير انجاز تقدير دخله ما لم يثبت المكلف ان التاخير كان لعذر مشروع)
- (٥٣) نصت المادة ٥٦ / ٣ من قانون ضريبة الدخل على انه (تفرض على مرتكب اية مخالفة لاحكام نظام مسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل غرامة بنسبة تتراوح بين ١٠% و ٢٥% من الدخل المقدر قبل تنزيل السماحات المقررة قانونا على ان لا يقل مبلغ الغرامة عن ٥٠٠ دينار)
- (٥٤) فرقد الغانمي، اهمية دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، المعهد التقني، هيئة التعليم التقني، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (٤)، العدد (١٠)، ٢٠١٤، ص ٧٦.
- (٥٥) نصت المادة ٢٧ من قانون ضريبة الدخل على انه (للسلطة المالية ان تطلب ممن كان خاضعا للضريبة او تعتقد بخضوعه لها ان يقدم تقريرا عن دخله خلال واحد وعشرين يوما من تاريخ تبليغه بذلك باخطار خطي او باحدى طرق النشر سواء كان اسمه مسجلا في دوائر ضريبة الدخل ام لا.
- ٢ - على كل شخص مسجل اوغير مسجل وله دخل يخضع للضريبة ان يقدم تقريرا عن دخله قبل اليوم الاول من حزيران من السنة التقديرية اذا لم يطلب منه تقديمه باخطار خطي او باحدى طرق النشر)
- (٥٦) د.حسين الجندي، مرجع سابق، ص ١٢٢.
- (٥٧) نصت المادة ٥٦ / ٤ / ٢ من قانون ضريبة الدخل على انه (تفرض السلطة المالية مبلغا اضافيا قدره عشرة الاف دينار على كل فرع لشركة اجنبية عاملة في العراق تاخر عن تقديم حساباته الختامية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية الى السلطة المالية بعد ستة اشهر من انتهاء السنة المالية لتلك الشركة ما لم يثبت الفرع ان التاخير كان لعذر مشروع يؤيده الديوان)
- (٥٨) م ٢٨٦ من قانون العقوبات العراقي عرفت التزوير على انه (التزوير هو تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند او وثيقة او اي محرر اخر باحدى الطرق العادية والمعنوية التي يبينها القانون، تغييرا من شأنه احداث ضرر بالمصلحة العامة او بشخص من الاشخاص)
- (٥٩) د. عبد المهيم بكر، القصد الجنائي في القانون المصري، اطروحة دكتوراه، القاهرة، ١٩٩٩، ص ٣.
- (٦٠) د. محمود نجيب حسني، الخطأ غير العمدي، مجلة المحاماة، ع ٦٧، ٢٠٠٤، ص ٥٠٣.
- (٦١) د. محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات، القسم العام، الطبعة العاشرة، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨٣، ص ٤٢٠.
- (٦٢) ماهر عبد شويش، النظرية العامة للخطأ في القانون الجنائي، رسالة دكتوراه، بغداد، ١٩٨١، ص ٣٩-٤٠.
- (٦٣) د. أحمد فتحي سرور، المواجه القانونية للارهاب، ط ١، دار النهضة العربية، ٢٠٠٨، ص ٢٩٢.
- (٦٤) د. حسنين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، المجلة الجنائية القومية، يصدرها المركز القومي للبحوث الاجتماعية الجنائية، جمهورية مصر العربية، العدد الثاني يوليو المجلد السابع عشر ١٩٩٩، ص ٢٤٩.
- (٦٥) جبرائيل البناء، شرح قانون العقوبات القسم الخاص، مطبعة الرشيد بغداد، ص ٢٣٤
- (٦٦) د. مامون محمد سلامة، حدود سلطة القاضي الجنائي في تطبيق القانون، دار الفكر العربي، القاهرة ١٩٧٥، ص ٦.
- (٤) د. حسنين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، مصدر سابق، ص ٢٥٣.
- (٥) المصدر نفسه ص ٢٥٦.
- (٦٦) د. حسنين ابراهيم صالح عبيد، فكرة المصلحة، مصدر سابق، ص ٢٥٨.